

Ref.

Slutbetänkande av
1980 års företagsskattekommitté

Beskattnings av fåmansföretag

Översyn av
1976 års
lagstiftning

SOU
1980:2



Statens offentliga utredningar

1989:2

Finansdepartementet

Beskattning av fåmansföretag

Översyn av 1976 års lagstiftning

Slutbetänkande av 1980 års företagsskattekommitté
Stockholm 1989

Beställningsadress:
Allmänna Förlaget
Kundtjänst
106 47 STOCKHOLM
Tel: 08/739 96 30
Informationsbokhandeln
Malmtorgsgatan 5

Allmänna Förlaget har utgivit en bibliografi över SOU och Ds som omfattar åren 1981-1987. Den kan köpas från förlagets Kundtjänst, 106 47 STOCKHOLM.
Best. nr. 38-12078-X.

Beställare som är berättigade till remisseexemplar eller friexemplar kan beställa sådana under adress:

Regeringskansliets förvaltningskontor
SOU-förrådet

103 33 STOCKHOLM

Tel: 08/763 23 20 Telefontid 8¹⁰ - 12⁰⁰ (externt och internt)

08/763 10 05 12⁰⁰ - 16⁰⁰ (endast internt)

Produktion Allmänna Förlaget
Omslag Alf/AD Nina Harling
ISBN 91-38-10269-2
ISSN 0375-250X

Svenskt Tryck Stockholm 1989 902882

Till Statsrådet och chefen för finansdepartementet

1980 års företagsskattekommitté (B 1979:13)¹ har tidigare avlämnat fyra delbetänkanden. I september 1981 avlämnades (DsB 1981:13) Förmögenhetsbeskattning av arbetande kapital i mindre och medelstora företag. I januari 1983 avlämnade kommittén sitt andra betänkande (DsFi 1983:1) Aktiebolags och ekonomiska föreningars m. fl. rätt till förlustavdrag efter ägarskifte. Kommittén har därefter i två betänkanden — SOU 1984:70 Staketmetoden En ny metod för beskattning av enskild näringsverksamhet, avlämnat i juni 1984 och SOU 1986:44 Staketmetod för beskattning av handelsbolag, avlämnat i juni 1986 — utarbetat förslag till omläggning av beskattningen av näringsverksamhet som bedrivs av enskild firma eller av handelsbolag.

Enligt sina direktiv har kommittén haft att göra en översyn av 1976 års lagstiftning om inkomstuppdelning i familjeföretag och särregler för beskattning av fåmansföretag och deras ägare. I detta betänkande redovisar kommittén resultatet av denna översyn.

Reservationer har avgetts av dels ledamöterna Forslund, Ljungh och Nordström, dels ledamöterna Gennser, Bergstig och Kenneryd, dels ledamöterna Bergstig och Gennser, dels ledamöten Gennser. Särskilda yttranden har lämnats av sakkunniga Hagevi, Malmer och Rexed.

¹ I kommittén ingår som ledamöter f. d. regeringsrådet Carl Åbjörnsson, ordförande, bankdirektören Lars Bergstig, riksdagsledamoten Bo Forslund, riksdagsledamoten Margit Gennser, riksdagsledamoten Rolf Kenneryd (fr. o. m. 1987-06-30), politiskt sakkunnige Claes Ljungh (fr. o. m. 1987-03-19 tidigare expert i kommittén) och riksdagsledamoten Kjell Nordström (fr. o. m. 1987-03-19), som sakkunniga direktören Arne Gustafson, jur.kand. Magnus Hagevi (fr. o. m. 1986-11-14), avdelningsdirektören Håkan Malmer, utredningssekreteraren Knut Rexed (fr. o. m. 1987-10-01), departementsrådet Gustaf Sandström, direktören Staffan Seth (fr. o. m. 1988-03-01), sekreteraren Lars Starkerud, tandläkaren Karl-Axel Svenningsson (Svenningsson har inte deltagit vid behandlingen av det förslag som framläggs i detta betänkande) som experter regeringsrådet Stig von Bahr, f. d. regeringsrådet Gösta Hultqvist, kammarrättsassessorn Eva Lagebrant (fr. o. m. 1986-11-14), direktören Folke Nilsson (fr. o. m. 1988-03-01 tidigare sakkunnig i kommittén) och kanslirådet Per Pettersson och som sekreterare kammarrättsassessorn Bertil Ekholm, numera kammarrättsrådet Arnold Rönnerfors (t. o. m. 1987-09-01) och kammarrättsassessorn Johanna Tunhammar (fr. o. m. 1986-12-01).

Regeringen har den 12 januari 1989 beslutat att kommitténs uppdrag skall upphöra när det pågående arbetet med översynen av fåmansföretagsreglerna avslutats.

Det nu framlagda betänkandet är alltså kommitténs slutbetänkande.

Stockholm i februari 1989

Carl Åbjörnsson

Lars Bergstig

Bo Forslund

Margit Gennser

Rolf Kenneryd

Claes Ljungh

Kjell Nordström

Bertil Ekholm

Johanna Tunhammar

Innehåll

Sammanfattning	9
Författningsförslag	17
1. Allmänna utgångspunkter för uppdraget. Arbetets upp- läggning och inriktning	57
1.1 Inledning	57
1.2 Direktiven	58
1.3 Arbetets uppläggning och inriktning	60
2. Inkomstuppdelning i familjeföretag	63
2.1 Tidigare förhållanden	63
2.2 Nuvarande förhållanden	64
2.3 Förarbeten	67
2.4 Enkätundersökningen	72
2.5 Överväganden och förslag	81
2.5.1 Inkomstuppdelning mellan makar	81
2.5.2 Arbete utfört i bostaden	87
2.5.3 Lön till barn	88
2.5.4 Inkomstuppdelning i handelsbolag	88
3. De särskilda fåmansföretagsreglerna	91
3.1 Begreppet fåmansföretag	93
3.1.1 Förarbeten och gällande rätt	94
3.1.2 Enkätundersökningen	97
3.1.3 Överväganden och förslag	101
3.2 Begreppen företagsledare, närstående och deläga- re	105
3.2.1 Gällande rätt	105
3.2.2 Förarbeten m.m.	106
3.2.3 Enkätundersökningen	108
3.2.4 Överväganden och förslag	110
3.3 Lokalkostnader (35 § 1 a mom. andra stycket KL) .	111
3.3.1 Förarbeten och gällande rätt	111
3.3.2 Enkätundersökningen	113
3.3.3 Överväganden och förslag	118

3.4 Köp och försäljning av egendom	121
3.4.1 Lös egendom anskaffad för företagsledarens privata bruk (35 § 1 a mom. första stycket KL)	121
3.4.1.1 Förarbeten och gällande rätt	121
3.4.1.2 Enkätundersökningen	122
3.4.1.3 Överväganden och förslag	131
3.4.2 Bil i fåmansföretag	136
3.4.2.1 Förarbeten och gällande rätt	136
3.4.2.2 Enkätundersökningen	138
3.4.2.3 Överväganden och förslag	140
3.4.3 Lös egendom anskaffad från delägare (35 § 4 mom. fjärde stycket KL)	144
3.4.3.1 Förarbeten och gällande rätt	144
3.4.3.2 Enkätundersökningen	145
3.4.3.3 Överväganden och förslag	145
3.4.4 Fast egendom anskaffad från delägare (36 § anv. punkt 2 a sista stycket KL)	145
3.4.4.1 Förarbeten och gällande rätt	145
3.4.4.2 Enkätundersökningen	148
3.4.4.3 Överväganden och förslag	148
3.4.5 Köp och försäljning till över- resp. underpris (35 § 1 a mom. tredje stycket KL)	150
3.4.5.1 Förarbeten och gällande rätt	150
3.4.5.2 Enkätundersökningen	150
3.4.5.3 Överväganden och förslag	155
3.5 Lån från fåmansföretag (35 § 1 a mom. fjärde— sjätte styckena KL)	157
3.5.1 Förarbeten och gällande rätt	157
3.5.1.1 S.k. förbjudna lån	157
3.5.1.2 Lån till lägre ränta än marknadsränta ..	160
3.5.1.3 Nedskrivning av lån	161
3.5.2 Enkätundersökningen	162
3.5.3 Överväganden och förslag	169
3.6 Tantiem till företagsledare i fåmansföretag (41 § anv. punkt 1 fjärde stycket KL)	173
3.6.1 Förarbeten och gällande rätt	173
3.6.2 Enkätundersökningen	175
3.6.3 Överväganden och förslag	178
3.7 Övriga frågor	182
3.7.1 Hyresrätt, patenträtt m.m. (27 § anv. punkt 5 KL)	182
3.7.2 Personalstiftelse i fåmansföretag (29 § anv. punkt 2 a andra stycket KL)	183
3.8 Handelsbolagen och fåmansföretagslagstiftningen	185
3.8.1 Inledning	185
3.8.2 1976 års fåmansföretagsregler	186
3.8.3 Övriga fåmansföretagsregler	188

3.8.4 Handelsbolag med också juridiska personer som bolagsmän. Behövs särregler för denna typ av handelsbolag?	190
3.8.5 Handelsbolag/fåmansföretag — om han- delsbolagen i ett nytt system beskattas som fristående skattesubjekt	192
4. Uppgiftsskyldighet	195
4.1 Gällande rätt	195
4.2 Förarbeten	196
4.3 Enkätundersökningen	198
4.4 Överväganden och förslag	201
5. Författningstekniska frågor	205
5.1 Systematiska brister	205
5.1.1 Inledning	205
5.1.2 Överväganden och förslag	206
5.2 Specialmotivering	209
5.2.1 Kommunalskattelagen	209
5.2.2 Lagen om statlig inkomstskatt	215
Reservationer	217
1. Reservation av Bo Forslund, Claes Ljungh och Kjell Nordström	217
2. Reservation av Margit Gennser, Lars Bergstig och Rolf Kenneryd	218
3. Reservation av Lars Bergstig och Margit Gennser	218
4. Reservation av Margit Gennser	220
Särskilda yttranden	221
1. Särskilt yttrande av Magnus Hagevi	221
2. Särskilt yttrande av Håkan Malmer	222
3. Särskilt yttrande av Knut Rexed	225
Bilagor	
Bilaga 1 Regeringsrättsavgöranden	227
Bilaga 2 Av riksskatteverkets nämnd för rättsärenden med- delade förhandsbesked	229

Sammanfattning

I detta betänkande redovisar företagsskattekommittén resultatet av den översyn som kommittén gjort av reglerna om inkomstuppdelning i familjeföretag och av 1976 års särskilda regler för beskattning av fåmansföretag och deras ägare. Det förutsätts i direktiven att det även framdeles kommer att föreligga behov av särregler för fåmansägda företag. Kommitténs uppdrag har angivits vara att undersöka hur reglerna fungerat i praktiken och mot bakgrund av detta erfarenhetsmaterial se över lagstiftningen. Som underlag för översynen ligger en enkätundersökning, som utförts bland ett antal länsskattemyndigheter, revisorsorganisationer och andra branschorganisationer. Vidare har kommittén gått igenom rättspraxis på området. Undersökningen av praxis har omfattat refererade avgöranden från regeringsrätten och av riksskatteverkets nämnd för rättsärenden meddelade förhandsbesked. Kommittén lämnar — inom ramen för sitt uppdrag — förslag på hur bestämmelserna bör ändras för att tillämpningen skall förenklas och systematiska brister i regelsystemet avhjälpas. I direktiven framhålls att en fråga som särskilt måste uppmärksammas vid en översyn av fåmansföretagslagstiftningen är handelsbolagens ställning i systemet. Såsom närmare framgår av den i det följande lämnade sammanfattningen av kommitténs förslag lägger kommittén fram förslag om att definitionen på fåmansföretag inte längre skall omfatta handelsbolagen.

Inkomstuppdelning i familjeföretag

De regler som 1976 infördes i kommunalskattelagen om fördelningen mellan makarna av inkomsten i ett familjeföretag innebar att den s.k. faktiska sambeskattningen i princip slopades. I sådana fall där det inte förelåg gemensam verksamhet utan verksamheten bedrivits av den ena maken med den andra maken som medhjälpare ansågs det emellertid nödvändigt att som förutsättning för individuell beskattning uppställa ett krav på att arbets-

tiden uppgått till ett minsta antal timmar. Tidsgränsen sattes ursprungligen till 600 timmar men sänktes sedan till 400 timmar. Regeln motiverades med svårigheten för taxeringsmyndigheterna att bedöma det marknadsmässiga värdet av medhjälpande makes arbete. Den nu gällande *400-timmarsregeln* har kritiserats såväl i den allmänna debatten som i den av kommittén genomförda enkätundersökningen. Det har hävdats att de tröskeleffekter som bestämmelsen ger upphov till inte kan accepteras från rättvis- och jämställdhetssynpunkt. Flera av de tillfrågade länsskatte- myndigheterna har också framhållit att en arbetstidsregel av detta slag vid den praktiska tillämpningen inte i nämnvärd grad ökar möjligheterna att förhindra obehöriga inkomstöverföringar.

Kommittén instämmer i allt väsentligt i den kritik som fram- förts och föreslår därför att 400-timmarsregeln skall slopas. En- ligt kommitténs förslag skall alltså en medhjälpande make be- skattas för uppburen ersättning om denna är marknadsmässig med hänsyn till det faktiskt utförda arbetet. Om arbetsinsatsens omfattning ifrågasätts åligger det på vanligt sätt den skattskyldige att styrka denna.

I fråga om *lön till barn* i en av föräldrarna bedriven närings- verksamhet eller i ett fåmansföretag där någon av föräldrarna eller båda är företagsledare gäller för närvarande att barnet skall ha fyllt 16 år för att själv bli beskattat för lönen. Ett återkomman- de önskemål i bl.a. riksdagsmotioner har varit att åldersgränsen skall sänkas till 15 år. Yrkande om ett helt slopande av ålders- gränsen har också framförts. Med hänvisning till att bestämmel- sen om viss lägsta ålder tillkommit främst av kontrollskäl uttalar kommittén att den inte är beredd att föreslå ett slopande av ål- derskravet. När det gäller frågan om en sänkning av åldersgrän- sen anser kommittén att tillräckliga skäl inte anförts för att den nuvarande 16 års-gränsen, som tillämpats sedan lång tid, skall frångås.

De nuvarande reglerna om resultatfördelningen mellan makar och mellan föräldrar och barn i ett fåmansföretag (32 § anv.p. 13 andra och tredje styckena) äger motsvarande tillämpning i fråga om *inkomst som make och barn åtnjuter i egenskap av delägare i ett handelsbolag* (anv.p. 13 fjärde stycket). Enligt praxis har bestäm- melsen i fjärde stycket ansetts tillämplig endast på arbetsinkoms- ter. I flera enkätsvar har kritik framförts mot denna tolkning av inkomst som make och barn åtnjuter i egenskap av delägare i handelsbolag — regeln i fjärde stycket inte vara begränsad till att endast avse ersättning för utfört arbete utan gälla även annan inkomst som uppburits från bolaget. På samma sätt som idag bör dock delägaren själv beskattas för den del av inkomsten som ut- gör skälig ersättning för i bolaget gjord kapitalinsats. Kom- mitténs författningsförslag har utformats i enlighet härmed.

De särskilda fåmansföretagsreglerna

När lagstiftaren 1976 inskred med särskilda åtgärder för att i möjligaste mån försöka förhindra att ägare av fåmansföretag utnyttjade denna företagsform — där något tvåpartsförhållande i egentlig mening inte föreligger — för att erhålla inte avsedda skatteförmåner valde man den lagtekniska metoden att i lagen ange olika slag av transaktioner mellan ägaren och företaget och ange vilka skattemässiga konsekvenser som skulle uppkomma om de genomfördes. I det följande lämnas en översikt av de förslag till ändringar i de olika reglerna, som kommittén lägger fram.

Det ligger i sakens natur att lagregler med det speciella syfte, som man avsåg att uppnå med 1976 års lagstiftning om fåmansföretag, vid den praktiska tillämpningen kan ge anledning till problem, som endast kan lösas i praxis genom avgöranden i det enskilda fallet. Kommittén har emellertid ansett det angeläget att i den mån sådana synpunkter framkommit i enkätundersökningen även redovisa dessa och de överväganden som de givit anledning till vid diskussionerna inom kommittén. Det är inte möjligt att i denna sammanfattning — annat än i begränsad omfattning — ta med också dessa överväganden utan får kommittén hänvisa till de i de olika avsnitten i betänkandet lämnade redogörelserna.

Begreppet fåmansföretag m.m.

Redogörelsen för de särskilda fåmansföretagsreglerna inleds med *definitioner* av de olika begreppen fåmansföretag, företagsledare, närstående och delägare. Syftet med fåmansföretagslagstiftningen är — såsom nyss påpekats — att i möjligaste mån förhindra att ägare till företag, där man på grund av en eller ett fåtal personers inflytande inte kan tala om ett reellt tvåpartsförhållande, tillgodogör sig bolagets vinstmedel på ett sådant sätt att dubbelbeskattningen kringgås. Vid bedömningen av om ett bolag skall anses som ett fåmansföretag eller ej har det i praxis rått ovisshet om huruvida de ägda eller innehavda aktiernas röstvärde skall beaktas. Genom ett avgörande i regeringsrätten har det numera klarlagts att det är aktiernas röstvärde som skall ligga till grund för bedömningen. Enligt kommitténs mening var detta också det ursprungliga syftet med bestämmelsen. Kommittén har därför föreslagit att i lagtexten direkt anges att det är röstetalet som är avgörande.

Även i ett annat avseende bör lagtexten förtydligas. Bolag vars aktier är inregistrerade vid Stockholms fondbörs (börsbolag) eller noterade på den s.k. OTC-listan anses i dag inte kunna vara fåmansföretag i kommunalskattelagens mening. Också detta bör direkt framgå av lagtexten genom en hänvisning till begreppet "aktiemarknadsbolag" i lagen (1985:571) om värdepappersmark-

naden. Enligt definitionen i denna lag förstås med aktiemarknadsbolag börsbolag och OTC-bolag.

För övriga bolag, vars aktier omsätts på marknaden och noteras på inofficiella listor får enligt kommitténs mening en bedömning göras i varje enskilt fall huruvida företaget är ett fåmansföretag eller ej.

Enligt kommitténs förslag skall som fåmansföretag ej heller räknas bostadsföreningar och bostadsaktiebolag vars verksamhet uteslutande eller huvudsakligen består i att åt medlemmarna eller delägarna bereda bostäder (garage o.d.) i hus som ägs av föreningen eller bolaget.

Det har redan nämnts att det huvudsakliga syftet med 1976 års fåmansföretagsregler var att genom olika s.k. stoppregler i möjligaste mån förhindra att ägarna av aktiebolag tillgodogör sig bolagets vinstmedel på ett sådant sätt att dubbelbeskattningen kringgås. Med hänvisning till att detta är reglernas syfte har det från många håll framförts kritik mot att även handelsbolagen omfattas av reglerna. Handelsbolagens vinster beskattas enligt gällande regler hos delägarna och någon dubbelbeskattning förekommer alltså inte. Man har också pekat på att fåmansföretagsreglerna närmast omöjliggör upplösning av ett handelsbolag på grund av de oförmånliga skatteeffekterna.

Kommittén har förklarat sig i allt väsentligt kunna instämma i den framförda kritiken och lägger fram förslag om att definitionen på fåmansföretag inte längre skall omfatta handelsbolagen.

Ett borttagande av handelsbolagen från definitionen av fåmansföretag ger upphov till ett speciellt lagtekniskt problem. Ett par av de fåmansföretagsregler som infördes 1976 motiverades inte med att de skulle hindra kringgående av reglerna om dubbelbeskattning. Syftet var i stället att hindra att fåmansföretaget utnyttjades för att uppnå vissa andra skattelättnader. Som exempel på denna typ av fåmansföretagsregler kan nämnas den särskilda bestämmelsen om avyttring av patenträtt eller liknande rättighet (anv.p. 5 till 27 § KL). Om delägare i fåmansföretag eller närstående avyttrar sådan rättighet skall avyttringen hänföras till inkomstslaget rörelse under förutsättning att ersättningen skulle ha beskattats i detta inkomstslag om verksamheten i företaget hade bedrivits av den som sålt rättigheten. Även om handelsbolag i fortsättningen inte skall räknas som fåmansföretag bör denna regel gälla delägare i fåmansägda handelsbolag och närstående till dessa. På liknande sätt förhåller det sig med vissa andra lagregler med särskilda bestämmelser om fåmansföretagens beskattning och som tillkommit efter 1976. Kommittén har i avsnitt 3.8 angett i vilka författningsrum en komplettering behöver göras. I de av kommittén utarbetade lagtexterna har ändringarna införts i respektive lagrum.

Transaktioner mellan fåmansföretaget och dess ägare

I huvudavsnittet Köp och försäljning av egendom (kap. 3.4) behandlar kommittén de bestämmelser i fåmansföretagslagstiftningen, som gäller skattekonsekvenserna vid olika transaktioner med lös eller fast egendom, där det förhållandet att det inte föreligger något egentligt tvåpartsförhållande mellan företaget och dess ägare kan ha påverkat villkoren för avtalet.

Vad först gäller *fåmansföretagets förvärv av lös egendom för företagsledarens privata bruk* (nuvarande 35 § 1 a mom. första stycket KL) föreslår kommittén att lagrummet i fortsättningen inte skall gälla anskaffning av bil. Förslaget innebär en anpassning av fåmansföretagslagstiftningen till de fr.o.m. 1988 års taxering införda nya reglerna för beskattning av bilförmån. Det nya systemet är starkt schabloniserat. Vid beräkning av förmånsvärdet skall t.ex. inte längre göras någon skillnad mellan förmånshavare, som disponerar bilen helt för privat bruk och förmånshavare som får disponera en bil som i viss omfattning användes också i tjänsten. Det är svårt att se att det för fåmansföretagets del skulle kunna anföras några bärande skäl för att ha kvar en sådan gränsdragning.

Kommittén pekar också på det angelägna i att det nya systemet för beskattning av bilförmån vinner så generell tillämpning som möjligt. Ett bibehållande av den nuvarande särregeln i 35 § 1 a mom. första stycket skulle förutsätta att särskilda regler tillskapades för beräkning av förmånsvärdet vid bilförmån som utgått i fåmansföretag.

Vid *delägares avyttring av fast egendom till företaget* gäller särskilda regler för beräkning av realisationsvinsten (nuvarande sista stycket i anv.p. 2 a till 36 § KL) Några direkta förändringar av materiell natur av hur beskattningen skall ske i sådana fall har inte föreslagits. För att förhindra att en delägare vid införsäljningen tar ut vinstmedel ur bolaget genom att betinga sig en köpeskilling som överstiger marknadspriset har kommittén angivit att som fastighetens försäljningspris vid vinstberäkningen skall gälla det avtalade priset, dock högst marknadspriset. Överskjutande belopp skall beskattas som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet enligt 35 § 1 a mom. tredje stycket. Enligt nuvarande bestämmelser kan riksskatteverket medge dispens från huvudregeln om införsäljningen sker av bl.a. organisatoriska skäl. I praktiken har detta inneburit att i princip alla ansökningar där fastigheten skall användas till minst 75 procent i rörelsen har bifallits. Kommittén har därför föreslagit att det redan av lagtexten skall framgå att när den avyttrade fastigheten helt eller till huvudsaklig del skall användas i rörelsen så gäller inte den strängare bestämmelsen om förbud mot indexuppräkning m.m. I stället skall de vanliga reglerna om realisationsvinstberäkning vid fastighetsförsäljning till-

lämpas i sådana fall. Riksskatteverket har kvar möjligheten att medge dispens om eljest synnerliga skäl föreligger.

När en delägare (eller närstående) avyttrar egendom till företaget för ett *pris som överstiger marknadspriset* eller förvärvar egendom från företaget för ett *pris som understiger marknadspriset*, skall han beskattas för den förmån han åtnjutit som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet (nuvarande 35 § 1 a mom. tredje stycket). Med anledning av vissa påpekanden i enkätsvaren har kommittén som sin mening uttalat att om en delägare i efterhand korrigerar en felaktig prissättning bör denna och liknande situationer inte medföra att stoppregeln tillämpas om rättelse sker innan taxeringsmyndigheten har gjort något påpekande. Har avtalet gjorts beroende av taxeringsmyndighetens godkännande, har kommittén dock menat att detta villkor inte kan beaktas utan transaktionen får anses genomförd. En annan fråga som vållat tvekan vid tillämpningen är om en företagsledare som beskattats enligt första stycket, när företaget förvärvat viss egendom avsedd för företagsledarens privata bruk, även skall beskattas enligt tredje stycket när han tar ut samma egendom för ett pris som understiger marknadspriset. För att undvika sådan dubbelbeskattning har kommittén föreslagit en särskild lagregel med innebörd att sådan egendom undantas från tredje styckets tillämpning om egendomen är i samma skick vid uttaget som vid förvärvet.

Lån som tagits i strid mot förbudet i 12 kap. 7 § aktiebolagslagen eller 11 § lagen om tryggnad av pensionsutfästelse m.m., s.k. *förbjudna lån*, beskattas till hela beloppet som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet hos låntagaren. När bestämmelsen infördes angavs att motivet härför var att ett sådant lån egentligen är ett uttag för gott av substans ur företaget. Lånet skiljer sig alltså inte från andra vinstdispositioner. Enligt kommittén har detta resonemang alltså bärkraft och den nuvarande skatteregeln bör därför bibehållas. En fråga som behandlas i enkätsvaren är vilken verkan i skattehänseende en återbetalning skall ha. En återbetalning av ett redovisat uttag från bolaget har kommittén inte ansett i sig vara tillräckligt för att betrakta uttaget som ett lån. Även övriga omständigheter måste beaktas, t.ex. om uttagen har skett löpande och om det finns någon lånehandling. Lån som betalas igen inför ett årsskifte och sedan tas upp på nytt strax efteråt (s.k. rullande lån), har enligt kommittén inte återbetalats i egentlig mening och bör därför föranleda beskattning. I övrigt hänvisas i denna del till kommitténs olika överväganden beträffande behandlingen av förbjudna lån i avsnittet 3.5.3.

Företagsledare i fåmansföretag eller närstående till honom, som erhåller ett *lån från företaget räntefritt* eller med lägre ränta än som normalt gäller för lån av liknande slag, beskattas för denna förmån enligt 35 § 1 a mom. fjärde stycket KL. Om en anställd erhåller samma förmån beaktas denna vid beräkning av underla-

get för tilläggsbelopp enligt 10 § 6 mom. SIL. Sistnämnda bestämmelse tillämpas inte på ränteförmåner till en företagsledare i fåmansföretag eller honom närstående person. Enligt kommittén kan det ifrågasättas om det finns sakliga skäl för denna skillnad i behandlingen av ränteförmåner av detta slag. Ett räntefritt lån (eller lån med nedsatt ränta) får antas vara av intresse för en företagsledare endast om han har en inkomst som ligger över den s.k. brytpunkten. Bestämmelsen i 35 § 1 a mom. fjärde stycket har för övrigt liten betydelse som stoppregel i jämförelse med aktiebolagslagens låneförbud. Därför har kommittén föreslagit — förslaget skall också ses som en förenkling av taxeringsförfarandet — att bestämmelsen i 10 § 6 mom. SIL ändras så att den även omfattar företagsledare i fåmansföretag, samtidigt som bestämmelsen i 35 § 1 a mom. fjärde stycket tas bort.

I enkätundersökningen har kritik riktats mot begränsningen av fåmansföretagens rätt till avdrag för *tantiem* till företagsledare. Den tid inom vilken preliminärskatt och arbetsgivaravgifter skall vara inbetalda för att företaget skall ha rätt till avdrag har ansetts alltför snäv. För att i rimlig mån tillgodose önskemålen att företaget skall få längre tid på sig att bedöma utrymmet i bokslutet för *tantiem* har kommittén föreslagit att utbetalningar av *tantiem* som skett under andra månaden efter beskattningsårets utgång — i de flesta fall under februari månad — skall medföra rätt till avdrag.

Uppgiftsskyldigheten

Den uppgiftsskyldighet som enligt 30 § 3 mom. TL åvilar företagsledare, honom närstående person och delägare i fåmansföretag att på särskild blankett (blankett 10) upplysa om olika transaktioner mellan dem och företaget, har kommittén föreslagit skall tas bort. Istället bör en viss utvidgning ske av företagens skyldighet att lämna upplysningar om transaktioner med denna personkrets. Kommittén har ansett att denna fråga bör övervägas i samband med den översyn av företagens uppgiftslämnande som bl.a. riksskatteverkets Rapport om ett reformerat uppgiftslämnande föranleder.

Av 20 § andra stycket TL följer att ett fåmansföretag är skyldigt att föra löpande noteringar över företagsledarens, honom närstående personers och delägares varuinköp. Kommittén har uttalat att detta krav huvudsakligen bör upprätthållas när det gäller köp som görs av företagsledaren eller dennes familj.

Bestämmelserna i taxeringslagen om uppgiftsskyldighet har tillkommit för att underlätta tillämpningen av de materiella reglerna i kommunalskattelagen om beskattning av fåmansföretaget och dess ägare. Enligt kommitténs förslag skall handelsbolagen inte längre generellt räknas som fåmansföretag. I konsekvens härmed

bör inte heller motsvarande uppgiftsskyldighet i taxeringslagen omfatta sådana bolag. Vissa av bestämmelserna i taxeringslagen, t.ex. kravet på löpande förda noteringar över varuinköp m.m., har kommittén dock ansett även fortsättningsvis böra tillämpas på de fåmansägda handelsbolagen.

Till sist vill kommittén tillägga att de förslag till ändringar i reglerna om beskattning av fåmansföretag, som kommittén lägger fram i detta betänkande, inte kan anses aktualisera sådana särskilda undersökningar som avses i regeringens direktiv till kommittéer och särskilda utredare angående beaktande av EG-aspekter i utredningsverksamheten (Dir 1988:43).

Författningsförslag

1. Förslag till

Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Härigenom föreskrivs i fråga om kommunalskattelagen (1928:370)

att 35 § 1 a och 3 a mom., punkt 9 av anvisningarna till 22 §, punkterna 3 och 5 av anvisningarna till 27 §, punkterna 2 a och 3 av anvisningarna till 29 §, punkt 13 av anvisningarna till 32 §, punkt 2 a av anvisningarna till 36 §, punkt 1 av anvisningarna till 41 §, anvisningarna till 52 § samt punkt 1 av anvisningarna till 65 § skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

*1 a mom.*¹ Anskaffar ett fåmansföretag lös egendom, som uteslutande eller så gott som uteslutande är avsedd för företagsledarens eller honom närstående persons privata bruk, skall ett belopp motsvarande anskaffningskostnaden för egendomen hänföras till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet för företagsledaren.

Föreslagen lydelse

35 §

1 a mom. Anskaffar ett fåmansföretag från annan än delägare eller honom närstående person lös egendom, som uteslutande eller så gott som uteslutande är avsedd för företagsledarens eller honom närstående persons privata bruk, skall ett belopp motsvarande anskaffningskostnaden för egendomen hänföras till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet för företagsledaren. *Bestämmelsen i detta stycke omfattar inte anskaffning av bil som föranleder beskattning av bilförmån.*

Anskaffar ett fåmansföretag

¹ Senaste lydelse 1976:85

Nuvarande lydelse

(tredje stycket)

Till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet hänföres även förmån som delägare i fåmansföretag eller honom närstående person åtnjuter genom att avyttra egendom till företaget till högre pris eller genom att förvärva egendom från företaget till lägre pris än egendomens marknadspris.

(andra stycket)

Har företagsledare i ett fåmansföretag eller honom närstående person uppburit hyra eller annan ersättning från företaget för lokal, som *äges* eller disponeras av företagsledaren eller den honom närstående, skall ersättningen, såvida den *icke* skall beskattas såsom intäkt av fastighet eller intäkt av kapital, av mottagaren upptagas som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. Mottagaren får dock åtnjuta skäligt avdrag

Föreslagen lydelse

egendom från delägare eller honom närstående person gäller bestämmelserna i 3 a mom. sjunde stycket, 4 mom. fjärde stycket och de två sista styckena i anvisningspunkt 2 a till 36 §.

Till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet hänföres förmån som delägare i fåmansföretag eller honom närstående person åtnjuter genom att avyttra egendom till företaget till högre pris eller genom att förvärva egendom från företaget till lägre pris än egendomens marknadspris. *Bestämmelsen i detta stycke gäller inte när företagsledaren förvärvar sådan egendom från fåmansföretaget som tidigare föranlett att han beskattats med stöd av första stycket. Bestämmelsen gäller ej heller när delägare eller honom närstående person avyttrar egendom till företaget och blir beskattad härför enligt 3 a mom. sjunde stycket eller 4 mom. fjärde stycket.*

Har företagsledare i ett fåmansföretag eller honom närstående person uppburit hyra eller annan ersättning från företaget för lokal, som *ägs* eller disponeras av företagsledaren eller den honom närstående, skall ersättningen, såvida den *inte* skall beskattas såsom intäkt av fastighet eller intäkt av kapital, av mottagaren upptagas som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. Mottagaren får dock åtnjuta skäligt avdrag

Nuvarande lydelse

för den kostnad som han fått vidkännas på grund av att företaget utnyttjat lokalen i fråga.

(fjärde stycket)

*Har fåmansföretag lämnat lån till företagsledare eller honom närstående person och utgår icke ränta på lånet eller utgår ränta med lägre belopp än som vanligen utgår på lån av liknande slag, skall sedvanlig ränta eller skillnadsbeloppet hänfö-
ras till intäkt av tillfällig för-
värvsverksamhet för låntaga-
ren.*

Har fåmansföretag lämnat lån till företagsledare eller honom närstående person och har lånet nedskrivits i företags räkenskaper, *hänföres* det nedskrivna beloppet till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet för låntagaren. Vad nu sagts gäller dock *icke* lån som avses i sjätte stycket.

Har *lån* lämnats i strid mot bestämmelserna i 12 kap. 7 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 11 § lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. utgör lånebeloppet, till den del återbetalning *icke* skett, intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet för låntagaren.

Som fåmansföretag räknas

a) aktiebolag, ekonomisk förening och *handelsbolag*, *vari aktierna eller andelarna till övervägande del ägas eller på*

Föreslagen lydelse

för den kostnad som han fått vidkännas på grund av att företaget utnyttjat lokalen i fråga. *Bestämmelsen i detta stycke äger motsvarande tillämpning på företagsledare eller honom närstående person i ett fåmans-
ägt handelsbolag.*

Har fåmansföretag lämnat lån till företagsledare eller honom närstående person och har lånet nedskrivits i företags räkenskaper, *hänförs* det nedskrivna beloppet till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet för låntagaren. Vad nu sagts gäller dock *inte* lån som avses i sjätte stycket.

Har *penninglån* lämnats i strid mot bestämmelserna i 12 kap. 7 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 11 § lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. utgör lånebeloppet, till den del återbetalning *inte* skett, intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet för låntagaren.

Som fåmansföretag räknas

a) aktiebolag och ekonomisk förening, *vari en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer äger så många aktier eller ande-*

Nuvarande lydelse

därmed jämförligt sätt innehåvas — direkt eller genom förmedling av juridisk person — av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer; samt

b) aktiebolag, ekonomisk förening och handelsbolag, vars verksamhet 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.

Föreslagen lydelse

lar att dessa personer har mer än hälften av rösterna för aktierna eller andelarna i företaget; samt

b) aktiebolag och ekonomisk förening, vars verksamhet 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.

Som fåmansföretag räknas dock inte aktiemarknadsbolag enligt lagen (1985:571) om värdepappersmarknaden. Ej heller räknas som fåmansföretag sådana bostadsföreningar och bostadsaktiebolag som avses i punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 38 §.

Som fåmansägt handelsbolag räknas

a) handelsbolag, vari en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer genom sitt andelsinnehav eller enligt bolagsavtalet har ett bestämmande inflytande; samt

b) handelsbolag, vars verksamhet är uppdelad på verksamhetsgrenar som är oberoende av varandra, såvida en person genom andelsinnehav, avtal eller på därmed jämförligt sätt har den reella bestämmanderätten över sådan verksamhetsgren.

Med ägare enligt sjunde och nionde styckena avses den som — direkt eller genom förmedling av juridisk person — äger eller på därmed jämförligt sätt innehar aktie eller andel i företaget.

Nuvarande lydelse

(åttonde stycket)
Som företagsledare i fåmansföretag skall anses den eller de personer som till följd av eget eller närstående persons aktie- eller andelsinnehav i *fåmansföretaget* eller annan liknande grund har ett väsentligt inflytande i företaget eller — där fråga är om företag som avses i sjunde stycket b) — den som har den reella bestämmanderätten över viss verksamhetsgren och självständigt kan förfoga över dess resultat.

Vid tillämpning av detta moment 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.

3 a mom¹

Realisationsvinst vid avyttring av en bostadsrätt beskattas enligt bestämmelserna i detta moment om bostadsrättsföreningen är av det slag som anges i punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 38 §.

Som skattepliktig realisationsvinst räknas: om bostadsrätten innehafts

mindre än 2 år	100 % av vinsten
2 år men mindre än 3 år	75 % av vinsten
3 år men mindre än 4 år	50 % av vinsten
4 år eller mera	25 % av vinsten

Bestämmelserna i 2 mom. tredje stycket och 4 mom. sista stycket tillämpas på motsvarande sätt vid avyttring av en bostadsrätt.

Föreslagen lydelse

Som företagsledare i fåmansföretag *eller i fåmansägt handelsbolag* 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 eller — där fråga är om företag som avses i sjunde stycket b) *eller nionde stycket b)* — den som har den reella bestämmanderätten över viss verksamhetsgren och självständigt kan förfoga över dess resultat.

Bestämmelsen i 2 mom. tredje stycket tillämpas på motsvarande sätt vid avyttring av en bostadsrätt.

Har en bostadsrätt avyttrats genom sådan tvångsförsäljning som anges i 2 § lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst, är — oavsett tidpunkten för förvärvet — endast

¹ Senaste lydelse 1984:1060

*Nuvarande lydelse**Föreslagna lydelse*

25 procent av vinsten skattepliktig om det skäligen kan antas att avyttringen inte skulle ha ägt rum om tvång inte hade förelegat.

Vad som sägs om realisationsvinst vid avyttring av en bostadsrätt tillämpas även vid avyttring av andelar i andra svenska ekonomiska föreningar än bostadsrättsföreningar och aktier i svenska aktiebolag om föreningen eller bolaget är av det slag som anges i punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 38 §.

Bedömningen av om en förening eller ett bolag är av det slag som anges i punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 38 § görs på grundval av förhållandena vid ingången av det år då avyttringen ägde rum.

Avyttras egendom, som avses i detta moment, till fåmansföretag av delägare eller honom närstående person, skall oavsett bestämmelserna i detta moment som skattepliktig realisationsvinst räknas vad den skattskyldige erhåller för egendomen, såvida denna inte är eller kan antagas bli till nytta för företagets verksamhet.

Anvisningar
till 22 §

9.¹ Avdrag för substansminskning på grund av utvinning av naturtillgångar samt avdrag för avsättning som avser framtida substansminskning på grund av sådan utvinning medges enligt bestämmelserna i denna anvisningspunkt.

För inträdd substansminskning medges avdrag vid taxeringen för ett visst beskattningsår med högst ett belopp som, tillsammans med de avdrag som har medgetts för tidigare beskattningsår, motsvarar den del av anskaffningsvärdet för hela tillgången som belöper på utvinningen före beskattningsårets utgång.

Har den skattskyldige genom skriftligt avtal upplåtit rätt till utvinning och har han uppburit förskottsbetalning för utvinningen, får han göra avdrag för belopp som i räkenskaperna har avsatts för framtida substansminskning. Vid taxeringen för ett visst beskattningsår medges avdrag med högst ett belopp motsvarande den del av anskaffningsvärdet för hela naturtillgången som kan anses belöpa på den framtida utvinning för vilken förskottsbetalning har erhållits. Avdraget skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

¹ Senaste lydelse 1984:1060

Nuvarande lydelse

Avdrag enligt föregående stycke medges dock inte om upplåtelseavtalet har ingåtts mellan varandra närstående personer eller mellan näringsidkare som har intressegemenskap (moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning). Som närstående till fysisk person räknas dels personer som anges i 35 § 1 a mom., dels sådana fåmansföretag som avses i nämnda lagrum och i vilka den fysiska personen eller någon honom närstående person är företagsledare eller — direkt eller genom förmedling av juridisk person — äger aktier eller andelar.

Föreslagen lydelse

Avdrag enligt föregående stycke medges dock inte om upplåtelseavtalet har ingåtts mellan varandra närstående personer eller mellan näringsidkare som har intressegemenskap (moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning). Som närstående till fysisk person räknas dels personer som anges i 35 § 1 a mom., dels sådana fåmansföretag *och fåmansägda handelsbolag* som avses i nämnda lagrum och i vilka den fysiska personen eller någon honom närstående person är företagsledare eller — direkt eller genom förmedling av juridisk person — äger aktier eller andelar.

Anskaffningsvärdet för en naturtillgång beräknas med utgångspunkt i den skattskyldiges faktiska utgift för förvärvet eller, om fastigheten har förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller något därmed jämförligt fång, den faktiska utgiften vid det närmast föregående köpet, bytet eller därmed jämförliga fånget. Begär den skattskyldige det, skall dock till utgångspunkt tas det belopp varmed den skattskyldige skulle få avdrag enligt punkt 2 a av anvisningarna till 36 § om han vid tidpunkten för utvinningens början hade avyttrat täktmarken för ett vederlag som motsvarar dess allmänna saluvärde vid nämnda tidpunkt. Beräkning enligt nämnda anvisningspunkt får dock inte leda till att den till förvärvet hänförliga delen av anskaffningsvärdet tas upp till högre belopp än vad som motsvarar 75 procent av täktmarkens allmänna saluvärde vid tidpunkten i fråga. Har tillstånd enligt lag givits för utvinning av tillgången, beräknas anskaffningsvärdet endast för det område som omfattas av tillståndet och — vid tillämpning av andra och tredje meningarna — på grundval av förhållandena vid tidpunkten för utvinningens början på detta område.

I anskaffningsvärdet inräknas, förutom belopp som har beräknats enligt föregående stycke, även utgifter för tillgångens exploatering i den mån utgifterna inte har fått dras av som kostnad i den löpande driften och inte heller har beaktats vid beräkning enligt punkt 2 a av anvisningarna till 36 §.

Om en fastighet, på vilken en naturtillgång har börjat uttas, har

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

övergått till en ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller något därmed jämförligt fång, får den nye ägaren tillgodoräkna sig endast de avdrag för substansminskning på fastigheten som skulle ha tillkommit den förre ägaren, om denne fortfarande hade ägt fastigheten.

Vid tillämpningen av bestämmelserna i denna anvisningspunkt skall en fastighetsägare, som har upplåtit nyttjanderätt till täktmark mot engångsersättning, utan hinder av vad som föreskrives i 47 § jämförd med 1 kap. 5 § första stycket i fastighetstaxeringslagen (1979:1152), betraktas som ägare till marken även efter det att upplåtelsen har skett.

till 27 §

3.¹ Fastighet, som förvärfvas genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, utgör omsättningstillgång hos fastighetsägaren, om denne eller dennes make bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Detsamma gäller om fastighetsägaren eller dennes make är företagsledare i ett fåmansföretag och fastigheten skulle ha utgjort omsättningstillgång i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter om den hade förvärvats av fåmansföretaget.

Vad i första stycket sagts gäller inte om

a) fastigheten uppenbarligen har förvärvats för stadigvarande användning i jordbruk, skogsbruk eller rörelse, som bedrivs av fastighetsägaren, dennes make eller av fåmansföretag i vilket fastighetsägaren eller dennes make är företagsledare,

b) förvärvet avser en- eller tvåfamiljsfastighet som uppen-

3. Fastighet, som förvärfvas genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, utgör omsättningstillgång hos fastighetsägaren, om denne eller dennes make bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Detsamma gäller om fastighetsägaren eller dennes make är företagsledare i ett fåmansföretag *eller i ett fåmansägt handelsbolag* och fastigheten skulle ha utgjort omsättningstillgång i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter om den hade förvärvats av fåmansföretaget *eller av handelsbolaget*.

Vad i första stycket sagts gäller inte om

a) fastigheten uppenbarligen har förvärvats för stadigvarande användning i jordbruk, skogsbruk eller rörelse, som bedrivs av fastighetsägaren, dennes make eller av *ett* fåmansföretag *eller av ett fåmansägt handelsbolag* i vilket fastighetsägaren eller dennes make är företagsledare,

b) förvärvet avser en- eller

¹ Senaste lydelse 1981:295

Nuvarande lydelse

barligen skall stadigvarande användas som bostad för fastighetsägaren eller dennes make eller

c) förvärvet uppenbarligen helt saknar samband med den av fastighetsägaren bedrivna byggnadsrörelsen.

Föreslagen lydelse

tvåfamiljsfastighet som uppenbarligen skall stadigvarande användas som bostad för fastighetsägaren eller dennes make eller

c) förvärvet uppenbarligen helt saknar samband med den av fastighetsägaren bedrivna byggnadsrörelsen.

Har en fastighet, som inte är omsättningstillgång, varit föremål för byggnadsarbete i byggnadsrörelse, som — direkt eller genom ett handelsbolag — bedrivs av fastighetsägaren, skall värdet av arbetet tas upp som intäkt i byggnadsrörelsen. Bedrivs byggnadsrörelsen — direkt eller genom ett handelsbolag — av fysisk person skall dock värdet av dennes eget arbete tas upp som intäkt endast om varor av mer än ringa värde tas ut ur byggnadsrörelsen i samband med arbetet.

Innehar skattskyldig aktie eller andel i ett fastighetsförvaltande företag och skulle någon av företagets fastigheter ha utgjort omsättningstillgång i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter om den hade innehafts av den skattskyldige, skall aktien eller andelen anses utgöra omsättningstillgång. Vad nu sagts gäller dock endast om

a) företaget är ett fåmansföretag och den skattskyldige är företagsledare i företaget eller make till företagsledare,

b) intressegemenskap eljest råder mellan den skattskyldige och företaget eller

c) företaget är ett handelsbolag.

I fall som avses i föregående stycke c) skall — förutom andelen — en mot andelen svarande del av handelsbolagets fastigheter anses som omsättningstillgång hos delägaren. Vad nu sagts gäller dock endast de av bolagets fastigheter som skulle ha utgjort omsättningstillgångar om de innehafts av delägaren.

Skattskyldig, som enligt bestämmelserna i denna anvisningspunkt eller punkt 4 innehar omsättningstillgång, anses bedriva rörelse.

5.¹ Rörelse anses föreligga om delägare i fåmansföretag eller närstående till sådan delägare avyttrar hyresrätt, patenträtt eller liknande rättighet under förutsättning att ersätt-

5. Rörelse anses föreligga om delägare i *ett* fåmansföretag *eller i ett fåmansägt handelsbolag* eller närstående till sådan delägare avyttrar hyresrätt, patenträtt eller liknande rättighet

¹ Punkten erhållit nytt nummer genom 1981:295. Senaste lydelse 1976:85

Nuvarande lydelse

ningen för rättigheten skulle ha utgjort intäkt av rörelse om verksamheten i företaget hade drivits av den som avyttrat rättigheten.

Föreslagen lydelse

under förutsättning att ersättningen för rättigheten skulle ha utgjort intäkt av rörelse om verksamheten i företaget hade drivits av den som avyttrat rättigheten.

till 29 §

2 a.¹ Arbetsgivare får avdrag för medel, som avsatts till personalstiftelse enligt lagen om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.

Har fåmansföretag avsatt medel till personalstiftelse, medges avdrag endast om företaget stadigvarande sysselsätter minst 30 årsarbetskrafter. Riksskatteverket får, om särskilda skäl föreligger, medge undantag från detta stycke. Mot beslut av riksskatteverket i sådan fråga får talan *icke* föras.

Har *ett* fåmansföretag *eller ett fåmansägt handelsbolag* avsatt medel till personalstiftelse, medges avdrag endast om företaget stadigvarande sysselsätter minst 30 årsarbetskrafter. Riksskatteverket får, om särskilda skäl föreligger, medge undantag från detta stycke. Mot beslut av riksskatteverket i sådan fråga får talan *inte* föras.

3.² Utgifter för anskaffande av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier dras i regel av genom årliga värdeminskningsavdrag enligt bestämmelserna om räkenskapsenlig avskrivning i punkt 4 eller om restvärdeavskrivning i punkt 5. Kan inventariernas ekonomiska livslängd antas uppgå till högst tre år, får emellertid hela utgiften för deras anskaffande dras av under anskaffningsåret. Omedelbart avdrag får även ske i fråga om inventarier av mindre värde.

Har ett fåmansföretag anskaffat inventarier, som uteslutande eller så gott som uteslutande är avsedda för företagsledares eller honom närstående persons privata bruk, medges inte avdrag på grund av anskaffningen.

Har ett fåmansföretag anskaffat inventarier, som uteslutande eller så gott som uteslutande är avsedda för företagsledares eller honom närstående persons privata bruk, medges inte avdrag på grund av anskaffningen. *För anskaffning av bil föreligger dock rätt till avdrag.*

¹ Senaste lydelse 1976:85

² Senaste lydelse 1983:1043

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Regler om avdrag avseende beställda men inte levererade inventarier (kontraktsavskrivning) finns i punkt 2 sista stycket av anvisningarna till 41 §.

Har den skattskyldige yrkat avdrag för värdeminskning av inventarier, skall avdraget anses medgivet i den mån det har medfört att den taxerade inkomsten har beräknats till lägre belopp än annars skulle ha skett eller medfört en ökning av förlust som berättigar till avdrag enligt bestämmelserna i lagen (1960:63) om förlustavdrag. Inventariernas anskaffningsvärde minskat med medgivna värdeminskningssavdrag utgör det skattemässiga restvärdet.

till 32 §

13.¹ Är skattskyldig företagsledare i fåmansföretag och har hans make *icke* sådan ledande ställning i företaget gäller, i fråga om lön eller annan ersättning från företaget till maken för utfört arbete, bestämmelserna i andra stycket.

Uppgår makens arbetsinsats i företaget till minst 400 timmar under beskattningsåret, beskattas maken själv för det vederlag som han uppburit från företaget under förutsättning att ersättningen är att anse som marknadsmässig. Om maken till följd av att företaget påbörjat eller nedlagt sin verksamhet icke kunnat arbeta i företaget under hela beskattningsåret, gäller vad nyss sagts under förutsättning att arbetsinsatsen uppgår till minst 200 timmar. Understiger makens arbetsinsats vad sålunda föreskrivits eller överstiger ersättningen vad som kan anses marknadsmässigt, skall företagsledaren beskattas för makens ersättning eller den del

13. Är skattskyldig företagsledare i *ett* fåmansföretag *eller i ett fåmansägt handelsbolag* och har hans make *inte* sådan ledande ställning i företaget gäller, i fråga om lön eller annan ersättning från företaget till maken för utfört arbete, bestämmelserna i andra stycket.

Maken beskattas själv för den ersättning som han uppburit från företaget under förutsättning att ersättningen är att anse som marknadsmässig. Överstiger ersättningen vad som kan anses marknadsmässigt, skall företagsledaren beskattas för överskjutande del.

¹ Senaste lydelse 1976:1094

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

av ersättningen som överstiger den marknadsmässiga. Arbetsinsats i makarnas gemensamma bostadsutrymme får medräknas om med hänsyn till rörelsens art och andra sådana omständigheter skäl därtill föreligger. Vid bedömande av om make under beskattningsåret arbetat föreskrivet antal arbetstimmar skall anses att han under tid då han uppburit sjukpenning eller föräldrapenning enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring eller därmed jämförlig ersättning enligt annan författning, arbetat i samma omfattning som närmast före den tid, då sådan ersättning uppburits.

Ersättning för utfört arbete från fåmansföretag till företagsledares eller dennes makes barn, som ej uppnått 16 års ålder, beskattas hos den av makarna som har den högsta inkomsten från företaget, eller, om makarna har lika stor inkomst från företaget, hos den äldste maken. Detta gäller också ersättning till barn, som har fyllt 16 år, till den del ersättningen överstiger marknadsmässigt vederlag för barnets arbetsinsats.

Vad i andra och tredje styckena föreskrivits äger motsvarande tillämpning i fråga om inkomst som make och barn åtnjuter i egenskap av delägare i handelsbolag, varvid dock bestämmelserna i punkt 9 av anvisningarna skall iakttagas. Hinder möter emellertid ej att,

Ersättning för utfört arbete från ett fåmansföretag eller ett fåmansägt handelsbolag till företagsledares eller dennes makes barn, som ej uppnått 16 års ålder, beskattas hos den av makarna som har den högsta inkomsten från företaget, eller, om makarna har lika stor inkomst från företaget, hos den äldste maken. Detta gäller också ersättning till barn, som har fyllt 16 år, till den del ersättningen överstiger marknadsmässigt vederlag för barnets arbetsinsats.

Är företagsledares make och barn, som avses i tredje stycket, delägare i ett fåmansägt handelsbolag gäller följande i fråga om beskattningen av deras inkomst från bolaget:

a) Till den del inkomsten utgör ersättning för utfört arbete äger vad i andra och tredje

Nuvarande lydelse

innan inkomsten från handelsbolaget uppdelas mellan makar och barn, tillgodoräkna make och barn skälig ränta på det i handelsbolaget insatta kapitalet. Omfattar beskattningsåret för handelsbolaget kortare eller längre tid än 12 månader, skall antalet erforderliga arbetstimmar jämkas med hänsyn härtill.

Föreslagen lydelse

styckena föreskrivits motsvarande tillämpning.

b) Till den del inkomsten utgör skälig ersättning för i bolaget gjord kapitalinsats beskattas delägaren själv för inkomsten. Överstiger inkomsten vad nu sagts beskattas företagsledaren för överskjutande del. Har båda makarna inkomst från bolaget beskattas den överskjutande delen av ett barns inkomst hos den av makarna som har den högsta inkomsten från bolaget, eller om makarna har lika stor inkomst från bolaget, hos den äldste av dem.

till 36 §

2 a.¹ Skall vid beräkning av realisationsvinst på grund av avyttring av fastighet vederlaget för viss del av fastigheten tas upp som intäkt av fastighet eller av rörelse (jfr. punkt 1 av anvisningarna till 35 §) får i omkostnadsbeloppet inte inräknas utgift som hänför sig till sådan del av fastigheten som vid inkomsttaxeringen har behandlats enligt reglerna för maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier.

Som förbättringskostnad enligt punkt 1 räknas även kostnad, som under tid, då intäkt av avyttrad fastighet eller i förekommande fall del därav har beräknats enligt 24 § 2 mom., har nedlagts på reparation och underhåll av fastigheten eller fastighetsdelen, i den mån den avyttrade egendomen på grund därav vid avyttringen har befunnit sig i bättre skick än vid förvärvet, samt kostnad för reparation och underhåll för vilken avdrag inte medges på grund av föreskrifterna i 25 § 2 mom. första stycket b eller c och för vilken bidrag ej har utgått. Förbättringskostnad, som inte har uppförts på avskrivningsplan, och med förbättringskostnad jämförlig reparations- eller underhållskostnad får dock inräknas i omkostnadsbegreppet endast för år då de nedlagda kostnaderna har uppgått till minst 3 000 kronor. Kostnad, som har uppförts på avskrivningsplan, skall normalt anses nedlagd det år då kostnaden har uppförts på planen. I andra fall skall sådan kostnad normalt anses nedlagd när faktura eller räkning har erhållits, varav framgår vilket arbete som har utförts.

¹ Senaste lydelse 1987:1205

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Har fastighet varit föremål för förbättringsarbete eller därmed jämförligt reparations- eller underhållsarbete i ägarens byggnadsrörelse skall — med iakttagande av de begränsningar som har angetts i föregående stycke — som förbättringskostnad räknas det belopp som enligt punkt 3 tredje stycket av anvisningarna till 27 § har tagits upp som intäkt i rörelsen på grund av byggnadsarbetet.

Omkostnadsbeloppet skall minskas med värdeminskningssavdrag m.m., som belöper på tid före avyttringen av fastigheten, såsom avdrag på grund av avyttring av skog, avdrag för värdeminskning av annan naturtillgång eller för värdeminskning av täckdiken eller andra markanläggningar (jfr punkterna 1, 4, 7 och 9 av anvisningarna till 22 § samt punkterna 1, 8 och 16 av anvisningarna till 29 §). På samma sätt skall omkostnadsbeloppet minskas med avdrag för värdeminskning av byggnad m.m. (jfr punkterna 3 och 4 av anvisningarna till 22 §, punkterna 2 a, 2 b och 4 av anvisningarna till 25 § samt punkterna 7 och 16 av anvisningarna till 29 §), dock inte för år då avdraget har understigit 3 000 kronor. Omkostnadsbeloppet skall minskas även med belopp varmed fastigheten har avskrivits i samband med ianspråktagande av investeringsfond e.d.

Vid beräkning av omkostnadsbeloppet skall fastighet, som förvärvats före år 1952, anses förvärvad den 1 januari 1952. Ingångsvärdet skall därvid anses utgöra 150 procent av fastighetens taxeringsvärde för år 1952. Hänsyn skall vid vinstberäkningen icke tagas till kostnader och avdrag som belöper på tid före år 1952. Dock får det vid förvärvet erlagda vederlaget för fastigheten upptagas som ingångsvärde, om den skattskyldige kan visa att köpeskillingen överstiger 150 procent av taxeringsvärdet för år 1952. Fanns taxeringsvärde ej åsatt för år 1952, får motsvarande värde uppskattas med ledning av taxeringsvärdet för fastighet, i vilken den avyttrade egendomen ingått, eller närmast därefter åsatta taxeringsvärde.

Har fastighet vid avyttringen innehafts mer än tjugo år får den skattskyldige vid vinstberäkningen som ingångsvärde upptaga ett belopp motsvarande 150 procent av det taxeringsvärde, som gällde tjugo år före avyttringen. Har taxeringsvärdet åsatts vid fastighetstaxering som verkställt år 1970 eller senare får dock som ingångsvärde upptagas endast 133 procent av taxeringsvärdet. Om ingångsvärdet beräknas med ledning av det taxeringsvärde som gällde tjugo år före avyttringen, skall hänsyn vid vinstberäkningen icke tagas till kostnader och avdrag, som belöper på tidigare år än tjugo år före avyttringen. Fanns taxeringsvärde ej åsatt tjugo år före avyttringen, får motsvarande värde uppskattas på sätt angives i femte stycket sista meningen.

Har avyttrad fastighet förvärvats genom arv eller testamente eller genom bodelning i anledning av makes eller sambos död, får

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

den skattskyldige, i stället för köpeskilling eller motsvarande vederlag för fastigheten vid närmast föregående köp, byte eller därmed jämförliga fång eller i stället för ett med stöd av föregående stycke framräknat värde, som ingångsvärde upptaga 150 procent av fastighetens taxeringsvärde året före det år då dödsfallet inträffade eller motsvarande i arvsskattelhänseende gällande värde, förutsatt att dödsfallet ägt rum efter år 1952. Ägde dödsfallet rum efter år 1970 får dock som ingångsvärde upptagas endast 133 procent av taxeringsvärdet eller motsvarande i arvsskattelhänseende gällande värde. Fanns taxeringsvärde ej åsatt året före det år då dödsfallet inträffade, får motsvarande värde uppskattas på sätt som anges i femte stycket sista meningen. Har ingångsvärdet upptagits med stöd av bestämmelserna i detta stycke, skall hänsyn vid vinstberäkningen icke tagas till kostnader och avdrag, som belöper på tidigare år än året före dödsåret.

Beräknas ingångsvärdet med ledning av taxeringsvärde skall, såvida viss del av taxeringsvärdet avser egendom som i kostnads-hänseende hänförs till maskiner och andra inventarier i jordbruk eller rörelse (jfr punkt 1 av anvisningarna till 35 §), taxeringsvärdet reduceras med den del därav som kan anses belöpa på egendom av nyss angivet slag. Sådan reducering skall dock icke göras om mindre än 25 procent av hela vederlaget för den avyttrade fastigheten belöper på egendom, som vid beräkning av värde-minskningsavdrag hänföres till maskiner och andra inventarier.

Skall taxeringsvärdet reduceras enligt föregående stycke iakt-tages följande. Har taxeringsvärdet åsatts tidigare än vid 1975 års fastighetstaxering, skall taxeringsvärdet reduceras med så stor del därav som vederlaget för egendom, som vid beräkning av värde-minskningsavdrag hänföres till maskiner och andra inventarier, utgör av hela vederlaget för den avyttrade fastigheten. Vad nu sagts gäller även om taxeringsvärdet åsatts år 1975 eller senare, dock att vid beräkningen skall bortses från den del av vederlaget vid avyttringen som belöper på egendom som avses i 2 kap. 3 § jordabalken. Kan den skattskyldige visa att den andel av tax-eringsvärdet som kan anses belöpa på egendom, som vid beräk-ning av värde-minskningsavdrag hänföres till maskiner och andra inventarier, är mindre än den andel av hela vederlaget för den avyttrade fastigheten som kan anses belöpa på egendom av nu angivet slag, får dock taxeringsvärdet reduceras på grundval av förhållandena vid fastighetstaxeringen.

Det för fastigheten gällande ingångsvärdet — om det inte har beräknats enligt trettonde stycket sista meningen — liksom de förbättringskostnader och därmed likställda belopp för vilka av-drag får ske samt de värde-minskningsavdrag och andra belopp som skall minska omkostnadsbeloppet skall i den omfattning som anges i punkterna 6 a och 6 b nedan räknas om med hänsyn till förändringarna i det allmänna prisläget (prisutvecklingen) un-

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

der den tid då fastigheten har innehafts.

Omräkning sker med ledning av en indexserie, grundad på konsumentprisindex. Riksskatteverket fastställer årligen omräkningstalen.

Har avyttring av fastighet omfattat byggnad, som i huvudsak är avsedd att användas för bostadsändamål och som vid avyttringstillfället varit eller bort vara åsatt ett taxerat byggnadsvärde av lägst 10 000 kronor, avdrages ytterligare ett belopp av 3 000 kronor för varje påbörjat kalenderår före taxeringsåret som bostadsbyggnaden under innehavstiden funnits på fastigheten. Om det taxerade byggnadsvärdet inte uppgått eller bort uppgå till 10 000 kronor, avdrages 3 000 kronor för varje påbörjat kalenderår under innehavstiden som byggnaden utnyttjats till stadigvarande bostad. Avdrag medges inte för tidigare år än år 1952 och inte heller för senare år än år 1980. Finns på fastigheten mer än en bostadsbyggnad beräknas nu avsett avdrag endast för fastighetens huvudbyggnad. Sker vinstberäkningen med utgångspunkt från taxeringsvärdet tjugo år före avyttringen enligt sjätte stycket ovan eller från taxeringsvärdet året före dödsfallet enligt sjunde stycket ovan eller motsvarande värden, får avdrag enligt detta stycke ej ske för tidigare år än tjugo år före avyttringen eller året före dödsfallet. Om bostadsbyggnad rivits eller förstörts genom brand eller liknande, skall avdrag enligt detta stycke medges även för tid då denna byggnad funnits på fastigheten, om den skattskyldige inom ett år igångsatt arbete med att uppföra ersättningsbyggnad. Om en bostadsbyggnad under mer än ett år tagits i anspråk huvudsakligen för annat ändamål än bostadsändamål medges avdrag enligt detta stycke endast för tid då byggnaden därefter åter utnyttjats huvudsakligen för bostadsändamål.

Vinstberäkning på grund av avyttring av en del av en fastighet skall grundas på förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen. Vid tillämpning av de beloppsgränser som anges i andra och fjärde styckena skall dock hänsyn tas till förhållandena på hela fastigheten. Avdrag enligt tolfte stycket får göras endast om avyttringen har omfattat bostadsbyggnad som vid tiden för avyttringen var huvudbyggnad för hela fastigheten. På den skattskyldiges begäran skall omkostnadsbeloppet för fastighetsdelen — i stället för att beräknas enligt första meningen — tas upp till ett belopp som motsvarar så stor del av det för hela fastigheten beräknade omkostnadsbeloppet — i förekommande fall minskat med värdeminskningsavdrag m.m. — som vederlaget för fastighetsdelen utgör av fastighetens hela värde vid avyttringstillfället. I sist avsedda fall skall, om den skattskyldige begär det och värdet av skogen och skogsmarken på den avyttrade fastighetsdelen är mindre än 20 procent av värdet av hela fastighetens skog och skogsmark, omkostnadsbeloppet inte minskas med avdrag på grund av avyttring av skog. Om den avyttrade delen avser en eller ett fåtal tomter

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

avsedda att bebyggas med bostadshus och vederlaget är mindre än 10 procent av fastighetens taxeringsvärde, får vidare ingångsvärdet på den avyttrade fastighetsdelen utan särskild utredning beräknas till 1 krona per kvadratmeter, dock ej till högre belopp än köpeskillingen.

Vad i de fem första meningarna av föregående stycke föreskrivits gäller i tillämpliga delar även vid marköverföring enligt fastighetsbildningslagen (1970:988).

Har den skattskyldige erhållit sådan engångsersättning som avses i punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 35 §, skall så stor del av det för hela fastigheten beräknade omkostnadsbeloppet — i förekommande fall minskat med värdeminskningsavdrag m.m. — anses belöpa på den del av fastigheten som ersättningen avser, som engångsersättningen utgör av fastighetens hela värde vid tiden för upplåtelsen eller inskränkningen i förfoganderätten. Vid bedömningen av om omkostnadsbeloppet skall minskas med avdrag på grund av avyttring av skog gäller vad som är föreskrivet i fråga om del av fastighet. Den som enligt punkt 4 fjärde stycket av anvisningarna till 35 § erhåller avdrag från den eller de engångsersättningar han fått på grund av upplåtelser får inte tillgodoräkna sig något omkostnadsbelopp hänförligt till dessa ersättningar.

Har den skattskyldige under innehavstiden avyttrat en del av en fastighet, skall hänsyn tas till detta vid beräkning av omkostnadsbeloppet för återstoden av fastigheten. Kan utredning inte förebringas om den andel av omkostnadsbeloppet — i förekommande fall minskat med värdeminskningsavdrag m.m. — för fastigheten, som belöpt på den avyttrade fastighetsdelen, skall denna andel anses ha motsvarat hälften av erhållen ersättning för fastighetsdelen. Andelen skall dock i intet fall anses överstiga omkostnadsbeloppet — i förekommande fall minskat med värdeminskningsavdrag m.m. — för hela fastigheten omedelbart före avyttringen av fastighetsdelen.

Föreskrifterna i föregående stycke tillämpas också om den skattskyldige under innehavstiden erhållit sådan engångsersättning som avses i punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 35 §. Har den skattskyldige under innehavstiden avstått från mark genom marköverföring enligt fastighetsbildningslagen (1970:988), skall omkostnadsbeloppet på återstoden av fastigheten anses ha minskat med så stor del av omkostnadsbeloppet för den tidigare avstådda marken som ersättningen i pengar utgjort av det totala vederlaget för marken.

Beräknas omkostnadsbeloppet vid avyttring av återstoden av fastigheten eller del därav med ledning av ett taxeringsvärde som åsatts efter det att delavyttringen, markupplåtelsen eller marköverföringen m.m. ägt rum, är bestämmelserna i de två föregående styckena icke tillämpliga.

Nuvarande lydelse

Kostnad för förbättringsarbete eller därmed jämförligt reparations- och underhållsarbete för vilket försäkringsersättning eller annan skadeersättning har utgått beaktas, såvida ersättningen inte räknas till skattepliktig inkomst enligt denna lag, vid beräkning av realisationsvinst endast i den mån kostnaden har överstigit ersättningen. Har sådan skattefri ersättning uppburits med större belopp än det som har gått åt för skadans avhjälpande gäller följande. Fastighetens ingångsvärde, omräknat enligt tionde stycket till tiden för skadetillfället, minskas med skillnaden mellan ersättningen och kostnaden för skadans avhjälpande. För tid efter skadetillfället ligger återstoden av det omräknade ingångsvärdet till grund för omräkning enligt tionde stycket.

Avyttrar delägare i fåmansföretag eller honom närstående person fastighet till företaget får vid vinstberäkningen fastighetens ingångsvärde icke beräknas på grundval av taxeringsvärde enligt sjätte och sjunde styckena. Ej heller får omräkning göras enligt tionde stycket eller tillägg göras enligt tolfte stycket. Riksskatteverket får medge undantag från bestämmelserna i detta stycke om det kan antagas att avyttringen skett av organisatoriska eller andra synnerliga skäl. Mot beslut av riksskatteverket i sådan fråga får talan icke föras.

Föreslagen lydelse

Avyttrar *en* delägare i *ett* fåmansföretag eller honom närstående person *en* fastighet till företaget *skall* vinstberäkningen ske på följande sätt:

a) Som försäljningspris gäller det avtalade priset, dock högst fastighetens marknadspris. Förmån som delägaren åtnjuter genom att fastigheten avyttras till högre pris än marknadspriset beskattas enligt 35 § 1 a mom. tredje stycket.

b) Fastighetens ingångsvärde får inte beräknas på grundval av taxeringsvärde enligt sjätte och sjunde styckena. Ej heller får omräkning göras enligt tionde stycket eller tillägg göras enligt tolfte stycket.

Bestämmelserna under b) gäller dock inte om den avyttrade fastigheten helt eller till huvudsaklig del skall användas i företagets rörelse. Riksskatteverket får eljest om synnerliga skäl föreligger medge undantag från bestämmelserna under b). Mot beslut av riksskatteverket i sådan fråga får talan inte föras.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

till 41 §

1.¹ Inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. För skattskyldig som har haft ordnad bokföring skall beräkningen av inkomst ske på grundval av hans bokföring med iakttagande av bestämmelserna i denna anvisningspunkt. Vid inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder tas hänsyn till in- och utgående lager av varor, däri inbegripet djur, råmaterial, hel- och halvfabrikat m.m., till pågående arbeten samt till fordrings- och skuldposter. Värdet av utgående lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter bestäms med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång. Som värde av ingående lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter tas upp värdet av närmast föregående beskattningsårs utgående lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter. Bestämmelserna i 41 § om lager får i varvsrörelse tillämpas även i fråga om skepp eller skeppsbygge, på vilket den skattskyldige har utfört eller avser att utföra arbete i icke oväsentlig omfattning, utan hinder av att den skattskyldige har avyttrat skeppet eller bygget. Vad nu föreskrivits gäller dock endast intill dess skeppet eller skeppsbygget har levererats till förvärvaren. Vad som avses med skepp framgår av sjölagen (1891:35 s.1).

Inkomst av annan fastighet som avses i 24 § 1 mom. får beräknas enligt bokföringsmässiga grunder på sätt anges i föregående stycke. Har skattskyldig för visst beskattningsår beräknat inkomst av annan fastighet enligt bokföringsmässiga grunder, skall den skattskyldige även för nästföljande beskattningsår beräkna inkomsten enligt sådana grunder om bestämmelserna i 24 § 1 mom. är tillämpliga det året.

Har det bokförda resultatet påverkats av att bland intäkterna har tagits upp belopp, som inte skall beskattas som inkomst, eller uteslutits belopp, som borde ha medräknats, eller bland kostnaderna har tagits upp belopp, som inte är avdragsgilla vid inkomstberäkningen, skall resultatet justeras så att det kan läggas till grund för inkomstberäkningen enligt denna lag. I de fall resultatet har påverkats av att lager, pågående arbeten eller fordringspost har tagits upp med för lågt belopp eller skuldpost med för högt belopp skall dock på yrkande av den skattskyldige justering av det bokförda resultatet underlätas i den mån det är uppenbart att denne — i överensstämmelse med reglerna för inkomstberäkning i denna lag — genom dispositioner i bokslutet avseende nämnda tillgångs- och skuldposter eller genom större avskrivningar på anläggningstillgångar än som skett skulle ha kunnat redovisa ett lägre resultat än det som skulle framkomma efter justeringen. Om särskilda omständigheter föranleder det skall dock resultatet justeras även i sådant fall.

Nuvarande lydelse

Vid beräkning av inkomst enligt bokföringsmässiga grunder skall iakttas, att en inkomst skall anses ha åtnjutits under det år, då den enligt god redovisningssed eller enligt vad som beträffande jordbruk är allmänt brukligt bör tas upp som intäkt i räkenskaperna, även om inkomsten ännu inte har uppburits kontant eller eljest kommit den skattskyldige tillhanda t.ex. i form av levererade varor, fullgjorda prestationer eller på annat härmed jämförligt sätt. Vad som gäller i fråga om inkomstposterna tillämpas också i fråga om utgiftsposterna. Avdrag för tantiem eller liknande ersättning från fåmansföretag till företagsledare eller honom närstående person får dock *åtnjutas först under det år då ersättningen har betalats ut eller blivit tillgänglig för lyftning*. I fråga om tiden för inkomst- och utgiftsposters upptagande enligt bokföringsmässiga grunder tillämpas i allmänhet det förfaringssättet, att fordringar tas upp som inkomst under det år, då de uppkommer, och att räntor hänförs till inkomsten för det år, på vilket de belöper, i bägge fallen oberoende av om de verkligen har influtit under nämnda år eller inte. Å andra sidan bör förskottsvis influtna räntor, som till större eller mindre del belöper på ett kommande år, till denna del bokföringsmässigt hänföras till det sistnämnda årets inkomst. Avdrag för ränta på lån ur statens

Föreslagen lydelse

Vid beräkning av inkomst enligt bokföringsmässiga grunder skall iakttas, att en inkomst skall anses ha åtnjutits under det år, då den enligt god redovisningssed eller enligt vad som beträffande jordbruk är allmänt brukligt bör tas upp som intäkt i räkenskaperna även om inkomsten ännu inte har uppburits kontant eller eljest kommit den skattskyldige tillhanda t.ex. i form av levererade varor, fullgjorda prestationer eller på annat härmed jämförligt sätt. Vad som gäller i fråga om inkomstposterna tillämpas också i fråga om utgiftsposterna. Avdrag för tantiem eller liknande ersättning från fåmansföretag till företagsledare eller honom närstående person får dock *vid visst års taxering åtnjutas endast med belopp som motsvarar faktiskt gjorda utbetalningar fram till och med andra månaden efter beskattningsårets utgång*. I fråga om tiden för inkomst- och utgiftsposters upptagande enligt bokföringsmässiga grunder tillämpas i allmänhet det förfaringssättet, att fordringar tas upp som inkomst under det år, då de uppkommer och att räntor hänförs till inkomsten för det år, på vilket de belöper, i bägge fallen oberoende av om de verkligen har influtit under nämnda år eller inte. Å andra sidan bör förskottsvis influtna räntor, som till större eller mindre del belöper på ett kommande år, till denna del bokföringsmässigt hänföras till det

Nuvarande lydelse

lånefond för lån med uppskjuten ränta åtnjuts för det år då räntan har betalats.

Föreslagen lydelse

sistnämnda årets inkomst. Avdrag för ränta på lån ur statens lånefond för lån med uppskjuten ränta åtnjuts för det år då räntan har betalats.

Vid tillämpning av föregående stycke skall iakttas bl.a. att värdet av avyttrade varor skall — även om fakturering inte skett — redovisas som fordran, såvida varorna levererats till den nye ägaren före årets utgång.

Har avverkningsrätt till skog upplåtits mot betalning, som skall erläggas under loppet av flera år, får som intäkt för varje år tas upp den del av köpeskillingen som influtit under samma år.

I fråga om avdrag för kostnader för reparation och underhåll av fastighet varav intäkterna beräknas enligt 24 § 1 mom. gäller även punkt 8 av anvisningarna till 25 §.

Om beskattningsmyndighet, med frångående av den skattskyldiges på hans räkenskaper grundade inkomstberäkning, som inkomst för ett år beskattat vinst, som i bokföringen framkommer som vinst först ett senare år, skall vid inkomstberäkningen för det följande år, då vinsten redovisas i bokföringen, det sistnämnda årets bokförda resultat justeras på sådant sätt att den redan beskattade vinsten inte beskattas en gång till.

Motsvarande gäller för det fall, att beskattningsmyndighet ansett att en förlust, som är i och för sig avdragsgill, inte får beaktas vid inkomstberäkningen för det år då den redovisats i räkenskaperna eller beskattningsmyndighet i annat fall visst år frångått den skattskyldiges bokföring på sådant sätt att det påverkar följande års inkomstberäkning.

till 52 §¹

Har makar tillsammans deltagit i förvärvsverksamhet avseende inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse gäller bestämmelserna i andra-sjätte styckena.

Verksamheten anses bedriven av den ena av makarna om han med hänsyn till utbildning, arbetsuppgifter och övriga omständigheter kan anses ha en ledande ställning i verksamheten och den andra maken inte har en sådan ledande ställning. Den make som sålunda driver verksamheten beskattas för hela inkomsten av verksamheten om annat inte följer av tredje och fjärde styckena. Har ingen av makarna en sådan ledande ställning som nu har sagts anses verksamheten bedriven av makarna gemensamt. I sådana fall sker beskattning enligt femte stycket.

¹ Senaste lydelse 1981:1150

Nuvarande lydelse

När verksamheten bedrivits av den ena av makarna men den andra maken (medhjälpande make) arbetat i verksamheten *minst 400 timmar under beskattningsåret*, får makarna fördela inkomsten sig emellan så att en del av hela inkomsten av förvärvskällan, beräknad enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, före avdrag för avsättning för egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter, hänförs till medhjälpande make. Denna del får inte tas upp till högre belopp än som kan anses motsvara marknadsmässigt vederlag för medhjälpande makens arbete jämte egen sjukpenning eller annan ersättning som avses i punkt 14 av anvisningarna till 21 § eller punkt 9 av anvisningarna till 28 §. *Omfattar beskattningsåret kortare eller längre tid än 12 månader, jämkas antalet arbetstimmar med hänsyn härtill. Arbetsinsats i makarnas gemensamma bostadsutrymme får medräknas om med hänsyn till rörelsens art och andra omständigheter skäl därtill föreligger. Vid bedömande av om medhjälpande make under beskattningsåret arbetat föreskrivet antal arbetstimmar skall anses att han under tid, då han uppburit sjukpenning eller föräldrapenning enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring eller därmed jämförlig ersättning enligt annan författning, arbetat i samma omfattning som närmast före den tid, då sådan ersättning uppburits.*

Föreslagen lydelse

När verksamheten bedrivits av den ena av makarna men den andra maken (medhjälpande make) arbetat i verksamheten, får makarna fördela inkomsten sig emellan så att en del av hela inkomsten av förvärvskällan, beräknad enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, före avdrag för avsättning för egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter, hänförs till medhjälpande make. Denna del får inte tas upp till högre belopp än som kan anses motsvara marknadsmässigt vederlag för medhjälpande makens arbete jämte egen sjukpenning eller annan ersättning som avses i punkt 14 av anvisningarna till 21 § eller punkt 9 av anvisningarna till 28 §.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

I de fall då verksamhet bedrivits av den ena av makarna och den andra maken ägt del i förvärvskällan eller det i denna nedlagda kapitalet, möter inte hinder att — utöver vad som anges i tredje stycket — hänföra ytterligare en del av inkomsten till sistnämnda make, motsvarande skälig ränta som han kan ha uppburit på grund av sin äganderätt eller kapitalinsats.

Har makarna gemensamt bedrivit verksamheten, skall vardera maken taxeras för den inkomst därav som med hänsyn till hans arbete och övriga insatser i verksamheten skäligen tillkommer honom.

Vad som på vardera maken belöper enligt bestämmelserna i första-femte styckena, sedan därifrån avräknats på maken belöpande del av avsättning för egenavgifter, utgör den skattskyldiges nettointäkt av förvärvskällan.

Av 65 § framgår, att bestämmelser som avser gift skattskyldig i vissa fall skall tillämpas i fråga om dem som, utan att vara gifta, lever tillsammans.

till 65 §

1.¹ Utan hinder av vad som *föreskrives* i 65 § andra stycket *skola* bestämmelserna i 20 § andra stycket och anvisningarna till 52 § äga tillämpning under tid, då makar *leva* tillsammans. Upphör sammanlevnaden, *äga* bestämmelserna alltså tillämpning till dess förutsättningar för allmänt avdrag för periodiskt understöd från den ena maken till den andra *föreligga* enligt punkt 5 av anvisningarna till 46 §. *Om på grund av vad nu sagts bestämmelserna i 20 § andra stycket och anvisningarna till 52 § äro tillämpliga endast för del av beskattningsåret, skall ändå frågan huruvida skattskyldigs make gjort sådan minsta arbetsinsats, som fordras för taxering enligt tredje stycket av anvis-*

1. Utan hinder av vad som *föreskrivs* i 65 § andra stycket *skall* bestämmelserna i 20 § andra stycket och anvisningarna till 52 § äga tillämpning under tid, då makar *lever* tillsammans. Upphör sammanlevnaden, *äger* bestämmelserna alltså tillämpning till dess förutsättningar för allmänt avdrag för periodiskt understöd från den ena maken till den andra *föreligger* enligt punkt 5 av anvisningarna till 46 §.

¹ Senaste lydelse 1976:67

2. Förslag till

Lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt¹ att 10 § 6 mom. skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

10 §

6 mom.² Har den skattskyldige erhållit lån från arbetsgivare eller uppdragsgivare och understiger den faktiskt erlagda räntan i fråga om lån från en och samma arbetsgivare eller uppdragsgivare sedvanlig ränta med mer än 2 000 kronor, skall vid beräkning av underlag för tilläggsbelopp tillägg göras med ett belopp motsvarande skillnaden. Sådant tillägg skall göras även om lånet har lämnats till sådan den skattskyldige närstående person som avses i 35 § 1 a mom. *nionde* stycket kommunalskattelagen (1928:370). Med lån från arbetsgivare eller uppdragsgivare likställs annat lån om det finns anledning anta att denne har förmedlat lånet. *Bestämmelserna i detta moment tillämpas inte i fall som avses i fjärde stycket av nyss nämnda moment.*

6 mom. Har den skattskyldige erhållit lån från arbetsgivare eller uppdragsgivare och understiger den faktiskt erlagda räntan i fråga om lån från en och samma arbetsgivare eller uppdragsgivare sedvanlig ränta med mer än 2 000 kronor, skall vid beräkning av underlag för tilläggsbelopp tillägg göras med ett belopp motsvarande skillnaden. Sådant tillägg skall göras även om lånet har lämnats till sådan den skattskyldige närstående person som avses i 35 § 1 a mom. *tolfte* stycket kommunalskattelagen (1928:370). Med lån från arbetsgivare eller uppdragsgivare likställs annat lån om det finns anledning anta att denne har förmedlat lånet.

Bestämmelserna i detta moment gäller inte om lånebeloppet enligt sjätte stycket av nyss nämnda moment i 35 § kommunalskattelagen utgör intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet för låntagaren.

Denna lag träder i kraft den

¹ Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:770

² Senaste lydelse 1986:508

3. Förslag till Lag om ändring i lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt¹ att punkt 2 av anvisningarna till 3 och 4 §§ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Anvisningar till 3 och 4 §§

2.² Vid beräkning av förmögenhet, som ingår i förvärvskälla inom inkomstlagen jordbruksfastighet och rörelse, gäller följande.

Sammanfaller inte räkenskapsåret med beskattningsåret, får som värde av förmögenhet tas upp värdet vid utgången av det räkenskapsår som före den 1 mars taxeringsåret gått till ända närmast intill utgången av beskattningsåret. Detta värde skall emellertid rättas med belopp som den skattskyldige satt in i förvärvskällan eller tagit ut ur densamma för egen räkning eller för annan av honom innehavd förvärvskälla. Utgår räkenskapsåret före beskattningsåret, skall nämnda värde ökas med insättningar och minskas med uttag som skett intill beskattningsårets utgång. Utgår räkenskapsåret efter beskattningsåret, skall värdet minskas med insättningar och ökas med uttag som skett efter utgången av beskattningsåret.

Den värdesättning av tillgångarna i förvärvskällan som sker vid inkomsttaxeringen är inte bindande vid förmögenhetsberäkningen. Inventarier som är avsedda för stadigvarande bruk i förvärvskällan tas upp till anskaffningsvärdet efter avdrag för skälig avskrivning eller utrangering. Lager värderas som helhet utan hänsyn till påräknelig vinst vid försäljning i detalj, varvid dock fastighet tas upp lägst till taxeringsvärdet. Lager av djur på jordbruksfastighet eller i renkötselrörelse tas upp till de värden, som riksskatteverket enligt punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen (1928:370) senast har fastställt före utgången av det år som närmast föregår taxeringsåret — eller om detta ger en lägre värdering — till djurens sammanlagda allmänna saluvärde. Har riksskatteverket inte fastställt något värde tas djuret upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och allmänna saluvärdet. Vid värdering av lager skall hänsyn tas till inkurans och prisfallsrisk.

Skulder och andra avgående poster i förvärvskällan avräknas enligt bestämmelserna i 5 §. Hänsyn tas inte till annan latent skatteskuld än utskiftningsskatteskuld, såvida inte annat följer av punkt 3 första stycket av dessa anvisningar.

¹ Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:859

² Senaste lydelse 1987:338

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Om värdet av tillgångarna i förvärvskällan överstiger beloppet av skulder och andra avgående poster, får förmögenhetsvärdet av förvärvskällan nedsättas till trettio procent av det överskjutande värdet. Om förvärvskällan innehas med fideikommissrätt, får dock nedsättning ske till tjugo procent av sistnämnda värde.

Bostadsbyggnader på en jordbruksfastighet och tomtmark för byggnaderna skall inte behandlas som tillgångar i förvärvskälla inom inkomstslaget jordbruksfastighet i annat fall än då byggnaderna används som bostad för ägarens eller arrendatorns arbetskraft. Om en bostadsbyggnad med tomtmark på grund av vad nu har sagts inte skall behandlas som tillgång i förvärvskällan, skall inte heller de till byggnaden och tomtmarken hänförliga låneskulder anses ingå i förvärvskällan. På byggnaden och tomtmarken skall anses belöpa så stor del av låneskulder i förvärvskällan som byggnadens och tomtmarkens taxeringsvärde utgör av det sammanlagda värdet av tillgångarna i förvärvskällan inklusive byggnaden och tomtmarken. Med bostadsbyggnad avses byggnad som till övervägande del är inrättad för bostadsändamål. Bestämmelserna i detta stycke tillämpas inte på förvärvskälla som innehas med fideikommissrätt.

Egendom, som enligt 4 kap. 5 § första stycket fastighetstaxeringslagen (1979:1152) ingår i en industrienhet avseende täktmark och — i förekommande fall — industribyggnad på sådan mark eller i en exploateringsenhet, skall, om egendomen inte enligt kommunalskattelagen utgör tillgång i rörelse, vid tillämpningen av denna anvisningspunkt anses som en särskild förvärvskälla inom inkomstslaget rörelse.

Mark och byggnader, som är belägna på en ort och av fastighetsägaren regelbundet upplåts för fritidsändamål till annan än närstående (fritidsuthyrning), skall, om de inte enligt kommunalskattelagen utgör tillgångar i rörelse, vid tillämpningen av denna anvisningspunkt tillsammans anses utgöra en särskild förvärvskälla inom inkomstslaget rörelse. Detta gäller dock endast under förutsättning att

a) egendomen ingår i en eller flera småhusenheter enligt 4 kap. 5 § första stycket fastighetstaxeringslagen och har beskattningsnaturen annan fastighet och

b) fastighetsägarens fritidsuthyrning på orten av sådan egendom, som avses under a) och inte utgör tillgång i rörelse, omfattar minst tre småhus eller tomter avsedda för småhus som ägs av annan än fastighetsägaren.

Uttrycket småhus har den innebörd som anges i 2 kap. 2 §

Uttrycket småhus har den innebörd som anges i 2 kap. 2 §

Nuvarande lydelse

fastighetstaxeringslagen. Som närstående räknas

för fysisk person: de personer som anges i 35 § 1 a mom. kommunalskattelagen,

för dödsbo: dödsbodelägar-
na och dem närstående personer,

för fåmansföretag som avses i sistnämnda lagrum: företagsledaren och delägarna i företaget samt dem närstående personer.

Bestämmelserna i denna anvisningspunkt tillämpas även när förvärvskällan innehåller indirekt genom förmedling av juridisk person.

Denna lag träder i kraft den

Föreslagen lydelse

fastighetstaxeringslagen. Som närstående räknas

för fysisk person: de personer som anges i 35 § 1 a mom. kommunalskattelagen,

för dödsbo: dödsbodelägar-
na och dem närstående personer,

för fåmansföretag *och fåmansägt handelsbolag* som avses i sistnämnda lagrum:

företagsledaren och delägarna i företaget samt dem närstående personer.

4. Förslag till

Lag om ändring i taxeringslagen (1956:623)

Härigenom föreskrivs i fråga om taxeringslagen (1956:623)¹
dels att 2 § 3 mom., 20 §, 24 § 3 mom., 26 a § och 37 § 2 mom.
 skall ha följande lydelse,
dels att 30 § 3 mom. skall upphöra att gälla.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 §

3 mom.² Beteckningarna fåmansföretag, företagsledare i fåmansföretag och närstående till sådan företagsledare eller till delägare i *fåmansföretag* har i denna lag samma innebörd som i kommunalskattelagen (1928:370).

Riksskatteverket får medge undantag från bestämmelserna om uppgiftsskyldighet för fåmansföretag om särskilda skäl *föreligga* med hänsyn till verksamhetens art och omfattning. Mot riksskatteverkets beslut får talan ej föras.

3 mom. Beteckningarna fåmansföretag, *fåmansägt handelsbolag*, företagsledare i fåmansföretag *eller i fåmansägt handelsbolag* och närstående till sådan företagsledare eller till delägare i *sådana företag* har i denna lag samma innebörd som i kommunalskattelagen (1928:370).

Riksskatteverket får medge undantag från bestämmelserna om uppgiftsskyldighet för fåmansföretag *och fåmansägt handelsbolag* om särskilda skäl *föreligger* med hänsyn till verksamhetens art och omfattning. Mot riksskatteverkets beslut får talan ej föras.

20 §²

Den som enligt denna lag är skyldig att avgiva deklaration eller annan uppgift till ledning för egen taxering eller ock uppgift till ledning för annans taxering är jämväl skyldig att i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att underlag finnes för deklarations- eller uppgiftsskyldighetens fullgörande och för kontroll därav.

Fåmansföretag är skyldigt att sörja för att underlag *finnes* för kontroll av vad företagsledaren eller honom närstående person eller delägare tillskjutit till och uttagit ur företaget av

Ett fåmansföretag och ett fåmansägt handelsbolag är skyldigt att sörja för att underlag *finns* för kontroll av vad företagsledaren eller honom närstående person eller delägare

¹ Lagen omtryck 1971:399. Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:773.

² Senaste lydelse 1976:86

Nuvarande lydelse

pengar, varor eller annat. Företaget skall vidare som underlag för kontroll av traktamentsersättning, som utbetalats till företagsledaren eller honom närstående person eller delägare, bevara verifikation av övernattningskostnader, om ersättningen varit avsedd att täcka sådan kostnad.

Föreslagen lydelse

tillskjutit till och uttagit ur företaget av pengar, varor eller annat. Företaget skall vidare som underlag för kontroll av traktamentsersättning, som utbetalats till företagsledaren eller honom närstående person eller delägare, bevara verifikation av övernattningskostnader, om ersättningen varit avsedd att täcka sådan kostnad.

Skyldighet att sörja för att underlag finnes och att bevara detta kvarstår under sex år efter utgången av det kalenderår underlaget avser.

Om skyldighet i vissa fall att föra räkenskaper är särskilt stadgat.

24 §

3 mom.¹ Förenklad självdeklaration får inte avlämnas, om

1. den skattskyldige eller den med vilken den skattskyldige skall samtaxeras inte varit bosatt här i riket under hela beskattningsåret,

2. den skattskyldige under beskattningsåret haft inkomst av anställning i utlandet eller annars från utlandet haft inkomst eller vid utgången av beskattningsåret där ägt skattepliktig förmögenhet,

3. den skattskyldige under beskattningsåret varit skyldig att betala sjömansskatt enligt lagen (1958:295) om sjömansskatt,

4. den skattskyldige är företagsledare i fåmansföretag, närstående till sådan person eller delägare i *fåmansföretag* eller

3 mom. Förenklad självdeklaration får inte avlämnas, om

1. den skattskyldige eller den med vilken den skattskyldige skall samtaxeras inte varit bosatt här i riket under hela beskattningsåret,

2. den skattskyldige under beskattningsåret haft inkomst av anställning i utlandet eller annars från utlandet haft inkomst eller vid utgången av beskattningsåret där ägt skattepliktig förmögenhet,

3. den skattskyldige under beskattningsåret varit skyldig att betala sjömansskatt enligt lagen (1958:295) om sjömansskatt,

4. den skattskyldige är företagsledare i fåmansföretag *eller i fåmansägt handelsbolag*, närstående till sådan person eller delägare i *företaget* eller

¹ Senaste lydelse 1986:1284

Nuvarande lydelse

5. den skattskyldige skall samtaxeras med person som är skyldig att i självdeklaration lämna uppgift om inkomst av rörelse eller jordbruksfastighet eller av annan fastighet, för vilken intäkten skall beräknas enligt 24 § 1 mom. kommunal-skattelagen (1928:370).

Föreslagen lydelse

5. den skattskyldige skall samtaxeras med person som är skyldig att i självdeklaration lämna uppgift om inkomst av rörelse eller jordbruksfastighet eller av annan fastighet, för vilken intäkten skall beräknas enligt 24 § 1 mom. kommunal-skattelagen (1928:370).

26 a¹ §

Om ett fåmansföretag eller en näringsidkare som är fysisk person gjort avdrag vid inkomstbeskattningen för något av följande slag av ersättningar vilka har tillgodoförts mottagare i utlandet, skall i självdeklarationen lämnas uppgift om ersättningarnas sammanlagda belopp för varje land. Skyldigheten gäller ersättningar som avser

ränta, utom sådan som utgår därför att betalning inte erlagts i rätt tid, royalty eller annan ersättning för upphovsrätt eller annan därmed jämförlig rättighet såsom rätt till patent, varumärke, mönster samt litterärt och konstnärligt verk.

Om ett fåmansföretag, *ett fåmansägt handelsbolag* eller en näringsidkare som är fysisk person gjort avdrag vid inkomstbeskattningen för något av följande slag av ersättningar vilka har tillgodoförts mottagare i utlandet, skall i självdeklarationen lämnas uppgift om ersättningarnas sammanlagda belopp för varje land. Skyldigheten gäller ersättningar som avser

ränta, utom sådan som utgår därför att betalning inte erlagts i rätt tid, royalty eller annan ersättning för upphovsrätt eller annan därmed jämförlig rättighet såsom rätt till patent, varumärke, mönster samt litterärt och konstnärligt verk.

37 §

2 mom.² Vid avlämnande av uppgifter, varom stadgas i 1 mom., skall iakttas följande.

Avser sådan förmån, varom 1 mom. första och andra punkterna förmåles, endast en del av året, skall upplysning meddelas om den tidrymd, för vilken förmånen utgått.

I kontrolluppgift, som upptager särskild resekostnads- och traktamentsersättning, skall angivas beloppet av dels resekost-

¹ Senaste lydelse 1983:122

² Senaste lydelse 1986:513 och 1986:1284

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

nadsersättning och dels traktamentsersättning jämte tid för vilken traktamentsersättning utgått. Därvid skola uppgifter lämnas om traktamentsersättning dels för förrättningar inom riket i enlighet med vad nedan sägs och dels för förrättningar utom riket. I fråga om förrättningar inom riket skola uppgifter lämnas särskilt för förrättningar som icke varit förenade med övernattning (endagsförrättningar), förrättningar som varit förenade med övernattning men icke medfört vistelse mer än femton dygn i följd på en och samma ort (korttidsförrättningar) samt övriga resor (långtidsförrättningar). För endagsförrättningar uppgives utgiven traktamentsersättning och antal dagar. Vid beräkning av antalet dagar för endagsförrättningar medräknas icke sådan endagsförrättning, som varat högst fyra timmar; förrättning som varat mer än fyra timmar men högst tio timmar räknas som halv dag; längre förrättning räknas som hel dag. För korttids- och långtidsförrättningar uppgives utgiven traktamentsersättning och antal nätter övernattning skett. De första femton dygnen av varje långtidsförrättning uppgivas såsom korttidsförrättning. — I kontrolluppgift skall i förekommande fall särskilt anmärkas, att arbetsgivaren utöver traktamentsersättningen, haft utgifter för den anställdes bostad eller uppehälle under förrättningen.

Om länsskattemyndigheten i det län där arbetsgivarens hemortskommun är belägen medger det, behöver arbetsgivaren, i stället för att lämna uppgift enligt tredje stycket om traktamentsersättning vid förrättning inom riket, endast anmärka i kontrolluppgiften att sådan ersättning utgått. Förutsättning för medgivande är att ersättning utgår enligt sådana grunder att den kan antagas icke komma att överstiga avdragsgill ökning i levnadskostnaderna. Motsvarande medgivande kan lämnas även beträffande resekostnadsersättning för färd med allmänt kommunikationsmedel. Medgivande lämnas endast om arbetsgivaren har ett större antal anställda, som mera regelbundet före-

Om länsskattemyndigheten i det län där arbetsgivarens hemortskommun är belägen medger det, behöver arbetsgivaren, i stället för att lämna uppgift enligt tredje stycket om traktamentsersättning vid förrättning inom riket, endast anmärka i kontrolluppgiften att sådan ersättning utgått. Förutsättning för medgivande är att ersättning utgår enligt sådana grunder att den kan antagas icke komma att överstiga avdragsgill ökning i levnadskostnaderna. Motsvarande medgivande kan lämnas även beträffande resekostnadsersättning för färd med allmänt kommunikationsmedel. Medgivande lämnas endast om arbetsgivaren har ett större antal anställda, som mera regelbundet före-

Nuvarande lydelse

tager tjänsteresor, och medgivandet bedömes vara utan olägenhet för taxeringsarbetet. Medgivande får ej lämnas fåmansföretag i fråga om uppgifter rörande företagsledaren och honom närstående personer samt delägare i företaget. Lämnat medgivande gäller tills vidare. Det kan begränsas till viss grupp av anställda. — Ansökan om medgivande göres hos länsskattemyndigheten senast den 31 oktober året före taxeringsåret. Talan mot beslut, varigenom ansökan om medgivande avslagits eller medgivande återkallats, föres hos riksskatteverket genom besvär som *skola* ha inkommit till verket inom en månad från den dag då klaganden erhöll del av beslutet. Mot riksskatteverkets beslut får talan *icke* föras.

Föreslagen lydelse

tager tjänsteresor, och medgivandet bedömes vara utan olägenhet för taxeringsarbetet. Medgivande får ej lämnas fåmansföretag *eller fåmansägt handelsbolag* i fråga om uppgifter rörande företagsledaren och honom närstående personer samt delägare i företaget. Lämnat medgivande gäller tills vidare. Det kan begränsas till viss grupp av anställda. — Ansökan om medgivande göres hos länsskattemyndigheten senast den 31 oktober året före taxeringsåret. Talan mot beslut, varigenom ansökan om medgivande avslagits eller medgivande återkallats, föres hos riksskatteverket genom besvär som *skall* ha inkommit till verket inom en månad från den dag då klaganden erhöll del av beslutet. Mot riksskatteverkets beslut får talan *inte* föras.

Därest vid avlönings utbetalande avdrag skett för löntagares eller hans efterlevandes pensionering, skall i kontrolluppgiften upptagas bruttolön och vad som avdragits.

Av kontrolluppgift enligt 1 mom. första, andra eller sjunde punkten skall framgå om arbetsgivaren har att för utgivet belopp betala arbetsgivaravgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter. I kontrolluppgift som nu har sagts skall särskilt för sig tas upp representationsersättning och särskilt för sig annan kostnadsersättning än resekostnads- och traktamentsersättning.

I kontrolluppgift skall särskilt för sig tas upp sådant avdrag som har gjorts för preliminär A-skatt eller enligt lagen (1982:1006) om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar.

I kontrolluppgift skall anges namn och postadress samt personnummer eller organisationsnummer för såväl den uppgiftsskyldige som den uppgiften avser. Kan personnum-

I kontrolluppgift skall anges namn och postadress samt personnummer eller organisationsnummer för såväl den uppgiftsskyldige som den uppgiften avser. Kan personnum-

Nuvarande lydelse

mer inte anges för den som uppgiften avser skall redovisas dennes födelsetid. Har den uppgiftsskyldige tilldelats särskilt redovisningsnummer enligt 53 § 1 mom. uppbördslagen (1953:272) skall detta anges i stället för den uppgiftsskyldiges personnummer eller organisationsnummer. I kontrolluppgift som lämnas av fåmansföretag skall anges om personen är företagsledare eller honom närstående person eller delägare i företaget.

Föreslagen lydelse

mer inte anges för den som uppgiften avser skall redovisas dennes födelsetid. Har den uppgiftsskyldige tilldelats särskilt redovisningsnummer enligt 53 § 1 mom. uppbördslagen (1953:272) skall detta anges i stället för den uppgiftsskyldiges personnummer eller organisationsnummer. I kontrolluppgift som lämnas av fåmansföretag *och fåmansägt handelsbolag* skall anges om personen är företagsledare eller honom närstående person eller delägare i företaget.

Kontrolluppgift, som i 1 mom. tredje punkten sägs och som avser pensionsförsäkring tagen annorledes än i samband med tjänst, skall innehålla uppgift om tidigare och nuvarande ägare till försäkringen och, om möjligt, fång varigenom äganderätten övergått samt, i förekommande fall, den som erhållit förfoganderätten till försäkringen. Kontrolluppgift, som avser pensionsförsäkring tagen i samband med tjänst, skall innehålla uppgift om den som enligt tjänsteavtalet skall åtnjuta pensionsförmånen.

I kontrolluppgift skall lämnas uppgift om lån som har lämnats räntefritt, eller mot ränta understigande sedvanlig ränta, till arbets- eller uppdragstagare, om det sammanlagda värdet av förmåner av detta slag uppgår till mer än 2 000 kronor. Uppgiften skall avse förmånens värde.

Kontrolluppgift enligt 1 mom. punkterna 1-3, 3b-3h, 4a eller 7-9 skall avfattas på blankett enligt faställt formulär. Särskild uppgiftshandling skall lämnas för varje person.

Riksskatteverket får på ansökan av uppgiftsskyldig medge undantag från bestämmelserna i elfte stycket. Mot riksskatteverkets beslut får talan ej föras.

Denna lag träder i kraft den

5. Förslag till

Lag om ändring i lagen (1960:63) om förlustavdrag

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1960:63) om förlustavdrag¹ att 8 § skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

8 §²

Ett aktiebolag, som är fåmansföretag vid ingången av förluståret (ingångsdagen) eller vid utgången av det beskattningsår för vilket taxering skall ske (utgångsdagen), har inte rätt till förlustavdrag om

1. aktier med mer än hälften av röstetalet i bolaget på utgångsdagen ägs av en person som på ingångsdagen inte ägde aktier med så stor andel i röstetalet eller

2. aktier med mer än hälften av röstetalet i bolaget på utgångsdagen ägs av två eller flera personer som inte ägde dessa aktier på ingångsdagen.

Aktier som förvärvats genom emission med lika rätt för aktieägarna anses vid tillämpning av första stycket 2 ha ägts vid den tidpunkt då aktieägaren förvärvade de aktier som utgör grunden för hans förvärv genom emissionen.

Med ägare till aktier avses fysisk person som — direkt eller genom förmedling av juridisk person — äger eller på därmed jämförligt sätt innehar aktierna.

Vid bedömningen av ägarförhållandena i ett bolag skall

1. den som är aktieägare på ingångsdagen och samtliga närstående till denne anses som en enda ägare och

2. aktier, som förvärvats av någon som såväl på ingångsdagen som vid förvärvstillfället var företagsledare i bolaget, anses ha ägts av denne även på ingångsdagen.

Som närstående räknas föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make samt syskon eller syskons make eller avkomling. Med make avses även efterlevande make och med avkomling även styvbarn och fosterbarn. Förhållandena vid förvärvstillfället är avgörande för om en person skall anses som närstående.

Har bolaget inte bedrivit någon verksamhet på ingångsdagen får rätten till förlustavdrag bedömas med hänsyn till ägarförhållandena vid den tidpunkt under förluståret då verksamheten påbörjades.

Vad som sägs om aktiebolag och aktier i sådana bolag gäller också beträffande ekonomiska föreningar och andelar i sådana föreningar.

¹ Senaste lydelse av lagens rubrik 1983:987

² Senaste lydelse 1983:987

Nuvarande lydelse

Beteckningarna fåmansföretag och företagsledare i fåmansföretag har den betydelse som anges i 35 § 1 a mom. sjunde stycket a) samt *åttonde* stycket kommunalskattelagen.

Denna lag träder i kraft den

Föreslagen lydelse

Beteckningarna fåmansföretag och företagsledare i fåmansföretag har den betydelse som anges i 35 § 1 a mom. sjunde stycket a) samt *elfte* stycket kommunalskattelagen.

6. Förslag till Lag om ändring i lagen (1979:84) om delpensionsförsäkring

Härigenom föreskrivs att 7 § lagen (1979:84) om delpensionsförsäkring skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

7 §¹

Annan förvärvsarbetande än som avses i 6 § är berättigad till delpension om han har minskat arbetstiden med i genomsnitt minst hälften.

Vid tillämpning av första stycket skall beträffande förvärvsarbete i fåmansföretag som avses i 35 § 1 a mom. kommunalskattelagen (1928:370) företagsledare och dennes make inte anses arbeta som anställda hos företaget eller annars under förhållanden som omfattas av 65 §. Med makar jämställs de som lever tillsammans, om de tidigare varit gifta med varandra eller gemensamt har eller har haft barn.

Vid tillämpning av första stycket skall beträffande förvärvsarbete i fåmansföretag och fåmansägt handelsbolag som avses i 35 § 1 a mom. kommunalskattelagen (1928:370) företagsledare och dennes make inte anses arbeta som anställda hos företaget eller annars under förhållanden som omfattas av 65 §. Med makar jämställs de som lever tillsammans om de tidigare varit gifta med varandra eller gemensamt har eller har haft barn.

Denna lag träder i kraft den

¹ Senaste lydelse 1987:364

7. Förslag till

Lag om ändring i lagen (1981:691) om socialavgifter

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1981:691) om socialavgifter att 2 kap. 4 § skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap. Arbetsgivaravgifter

4 §¹

Vid bestämmande av avgiftsunderlaget skall bortses från

1. ersättning till en och samme arbetstagare om den under året inte uppgått till 1 000 kronor,

2. ersättning till arbetstagare som vid årets ingång fyllt 65 år,

3. ersättning till arbetstagare vid sjukdom eller ledighet för vård av barn eller med anledning av barns födelse, till den del ersättningen motsvarar sjukpenning eller föräldrapenning som arbetsgivare får uppbära enligt 3 kap. 16 § eller 4 kap. 20 § lagen (1962:381) om allmän försäkring,

4. uppdragsersättning för vilken bevillningsavgift har erlagts enligt lagen (1908:128) om bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter,

5. ersättning som en arbetsgivare utgett till barn för arbete som utförts i hans förvärvsverksamhet i de fall avdrag för ersättningen inte får göras vid inkomsttaxeringen,

6. ersättning till den del denna motsvarar kostnader i arbetet som arbetstagare haft att täcka med ersättningen,

7. ersättning för tjänstgöring i verkskydd enligt 47 § tredje stycket civilförsvarslagen (1960:74), i den mån ersättningen utgör eller motsvarar dagpenning,

8. ersättning för arbete som har utförts utomlands, till den del denna inte räknas som lön enligt 11 kap. 2 § första stycket lagen om allmän försäkring

9. ersättning för skiljemannauppdrag i fall där parterna i skiljeförfarandet är av utländsk nationalitet,

10. ersättning som på grund av bestämmelserna i 4 eller 5 § lagen (1984:947) om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige inte utgör skattepliktig intäkt,

11. ersättning som avses i 3 kap. 2 a § lagen om allmän försäkring.

Bestämmelsen i första stycket 6 är tillämplig endast om kostnaderna kan beräknas uppgå till minst 10 procent av arbetstagarens ersättning från arbetsgivaren under utgiftsåret. Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får fastställa schablon för beräkning av arbetstagares kostnader i viss verksamhet.

¹ Senaste lydelse 1986:1139

Nuvarande lydelse

I fråga om inkomst från fåmansföretag skall föreskrifterna i punkt 13 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370) tillämpas vid bestämmande av avgiftsunderlaget.

Föreslagen lydelse

I fråga om inkomst från fåmansföretag *och fåmansägt handelsbolag* skall föreskrifterna i punkt 13 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370) tillämpas vid bestämmande av avgiftsunderlaget.

Denna lag träder i kraft den

8. Förslag till

Lag om ändring i utsökningsregisterlagen (1986:617)

Härigenom föreskrivs att 7 § utsökningsregisterlagen (1986:617) skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*7 §¹

Riksskatteverket och kronofogdemyndigheterna får ha terminalåtkomst till utsökningregistret.

Terminalåtkomsten för en kronofogdemyndighet får avse endast uppgifter om

1. den som är registrerad hos myndigheten som gäldenär i mål om exekutiva åtgärder,

2. den som i annat fall än som avses under 1 är gäldenär eller svarande i mål eller ärende som handläggs hos myndigheten,

3. make till person som avses under 1,

4. den som är gemensamt betalningsansvarig med person som avses under 1,

5. fåmansföretag som avses i 35 § 1 a mom. sjunde stycket kommunalskattelagen

(1928:370) och delägare i sådant företag, om företaget eller delägare i detta är gäldenär som avses under 1,

6. konkurs och näringsförbud.

Terminalåtkomsten för en kronofogdemyndighet får avse endast uppgifter om

1. den som är registrerad hos myndigheten som gäldenär i mål om exekutiva åtgärder,

2. den som i annat fall än som avses under 1 är gäldenär eller svarande i mål eller ärende som handläggs hos myndigheten,

3. make till person som avses under 1,

4. den som är gemensamt betalningsansvarig med person som avses under 1,

5. fåmansföretag *och fåmansägt handelsbolag* som avses i 35 § 1 a mom. sjunde *och nionde styckena* kommunalskattelagen (1928:370) och delägare i sådant företag, om företaget eller delägare i detta är gäldenär som avses under 1,

6. konkurs och näringsförbud.

I fråga om kronofogdemyndighet som är tillsynsmyndighet i konkurs gäller terminalåtkomsten enligt andra stycket 1 också gäldenärer i annat län, om detta ingår i tillsynsområdet.

Denna lag träder i kraft den

¹ Senaste lydelse 1988:397

1. Allmänna utgångspunkter för uppdraget. Arbetets uppläggning och inriktning

1.1 Inledning

Genom riksdagsbeslut år 1976 infördes en omfattande särlagstiftning för fåmansföretag och deras ägare. Som fåmansföretag räknas enligt lagstiftningen aktiebolag, handelsbolag och ekonomiska föreningar vari aktierna eller andelarna till övervägande del ägs eller på därmed jämförligt sätt innehas — direkt eller indirekt genom förmedling av juridisk person — av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer. Syftet med lagstiftningen var enligt förarbetena att åstadkomma neutralitet vid beskattningen av företagsinkomster oberoende av i vilken företagsform som verksamheten bedrivs. Den grundläggande bristen i den dåvarande skattemässiga behandlingen av den aktuella gruppen företag och deras ägare ansågs ligga i det förhållandet att företaget och dess ägare måste accepteras som två självständiga, av varandra oberoende personer.

Företagsskatteberedningen hade fått i uppdrag att undersöka hur möjligheterna för skattskyldiga att genom verksamhet i fåmansbolag uppnå ej avsedda skattelättnader hade utnyttjats och vilka metoder, som hade använts. I betänkandet Fåmansbolag (SOU 1975:54) lade beredningen fram förslag till lagstiftning på området. Beredningen underströk särskilt att inte minst vid de ofta förekommande avtalen om överlåtelse av egendom framträdde det förhållandet att transaktioner mellan bolaget och ägaren bara var en formalitet utan reell innebörd.

Departementschefen (Prop. 1975/76:79) vitsordade att behov förelåg av materiella regler som direkt tog sikte på den ifrågavarande gruppen av företag och deras ägare. En förbättrad taxeringskontroll kunde inte anses tillfyllest även om genomförda förändringar i detta avseende i hög grad hade underlättat för taxeringsmyndigheterna att fastställa den verkliga innebörden av olika transaktioner mellan bolag och ägare.

Ett väsentligt inslag i lagstiftningen var de regler av stoppkaraktär som infördes i fråga om sådana transaktioner. Just stoppreglerna har kritiserats bl.a. därför att de i flera fall kan leda till en inte avsedd beskattning i mer än två led.

En utförlig redogörelse kommer senare att lämnas av de olika reglernas innehåll. I korthet kan lagstiftningen beskrivas på följande sätt. Reglerna syftar till att förhindra att företagsledare och delägare i fåmansföretag erhåller obehöriga skatteförmåner genom att hyra ut lokaler till företaget eller genom att träffa avtal med företaget om köp eller försäljning av egendom. Om delägare sluter avtal med företaget på andra än marknadsmässiga villkor utlöses beskattningseffekter som gör transaktionen mycket oförmånlig. Reglerna fungerar alltså i detta avseende som stoppregler. Lagstiftningen reglerar också beskattningen vid lån från företaget i strid mot aktiebolagslagens låneförbud och vid lån till lägre ränta än marknadsränta liksom effekterna vid nedskrivning av företagsledares lån. Begränsningen av fåmansföretags möjligheter att erhålla avdrag för avsättning för tantiem till företagsledare är ett annat exempel på särlagstiftningens effekter. Genom lagstiftningen reglerades också möjligheterna att fördela rörelseinkomsten i familjeföretag mellan makar och mellan föräldrar och barn.

1.2 Direktiven

I direktiven till kommittén (Dir 1979:106) anförde dåvarande budgetministern, statsrådet Mundebo, bl.a. följande beträffande 1976 års särregler för fåmansföretag:

Lagstiftningen gäller bara i fråga om sådana företag som utgör fåmansföretag. I detta sammanhang omfattar uttrycket i första hand aktiebolag, ekonomiska föreningar och handelsbolag vars aktier resp. andelar till övervägande del ägs — direkt eller genom förmedling av juridisk person — av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer. Vissa företag med ett större antal delägare räknas också som fåmansföretag, nämligen om verksamheten är uppdelad på flera självständiga verksamhetsgrenar och en person genom aktie- eller andelsinnehav, avtal eller på därmed jämförligt sätt har den reella bestämmanderätten över en sådan verksamhetsgren. Det bör noteras att lagstiftningen inte berör egenföretagen men att den å andra sidan omfattar inte bara aktiebolag och ekonomiska föreningar utan också handelsbolag. Lagstiftningen reglerar till stor del transaktioner som företas mellan företaget å ena sidan och företagsledare, delägare eller närstående till dem å den andra sidan. I förarbetena konstaterades att delägare i fåmansföretag ofta hade skaffat sig obehöriga skatteförmåner genom att låta företaget anskaffa rörelsefrämmande tillgångar eller genom att föra över egendom mellan företaget och delägaren. Genom den nya lagstiftningen infördes en rad materiella regler som hade till syfte att genom ofördelaktiga beskattningskonsekvenser hindra att sådana transaktioner genomförs (s.k. stoppregler).

Särskild uppmärksamhet har i debatten ägnats de bestämmelser i 1976 års lagstiftning som begränsar möjligheterna att vid taxeringen fördela företagsinkomsten mellan företagsledaren och hans eller hennes make och barn. I detta avseende förelåg tidigare stora skillnader mellan olika

företagsformer. Den som drev verksamheten hade inte rätt till avdrag för lön till make eller barn (s.k. faktisk sambeskattnings). Om verksamheten däremot bedrevs i bolagsform, fanns stora möjligheter att genom lön fördela företagsinkomsten mellan makar eller föräldrar och barn. Genom de nya reglerna om fåmansföretag och annan samtidig lagstiftning gjordes systemet enhetligt. Egenföretagarna fick möjlighet till viss begränsad inkomstfördelning och samtidigt infördes motsvarande begränsningar för fåmansföretagens del. Sedan lagstiftningen hade kritiserats som alltför restriktiv mjukades bestämmelserna upp under hösten 1976 och fick därmed sin nuvarande utformning. I princip innebär reglerna att s.k. medhjälpande make samt barn som har fyllt 16 år beskattas för marknadsmässigt vederlag för sina arbetsinsatser i företaget. I fråga om medhjälpande make fordras dock att arbetsinsatsen under beskattningsåret har uppgått till minst 400 timmar.

1976 års lagstiftning reglerar också en rad andra transaktioner mellan företaget och delägarna eller företagsledaren, bl.a. hyresavtal och finansiella transaktioner. Vidare finns särskilda regler angående det fall då delägare avyttrar hyresrätt eller patenträtt som har samband med företagets verksamhet. Lagstiftningen innehåller också vissa begränsningar i företagets rätt till avdrag för tantiemavsättningar och avsättningar till personalstiftelser. Slutligen kan nämnas att det fanns en särskild bestämmelse om värdering av företagsledarens bilförmån. På förslag i småföretagspropositionen upphävdes dock denna bestämmelse och ersattes av värderingsregler som i princip är gemensamma för alla anställda. Samtidigt justerades den regel som begränsar avdragsrätten för tantiemavsättningar.

Jag har hittills berört de materiella reglerna i 1976 års lagstiftning. Dessa kompletterades med bestämmelser som utvidgade företagsledarens och delägarnas skyldighet att lämna uppgifter till ledning för taxeringen. Uppgiftsskyldigheten fullgörs på blankett enligt formulär som riksskatteverket fastställer (formulär 10). Formuläret har på senare tid förenklats efter samråd med Delegationen för företagens uppgiftslämnande (DEFU).

Lagstiftningen om beskattning av fåmansföretag har kritiserats från olika synpunkter. Man har ansett att bestämmelserna i vissa delar är oklara och alltför allmänt hållna samt att de har systematiska brister. Vidare har framhållits att de regler som gäller vid köp och försäljning av egendom — åtminstone om de tolkas enligt ordalagen — kan leda till en inte avsedd beskattning i mer än två led. Även bortsett från sådana särskilda effekter har kritikerna hävdats att reglerna kan resultera i en omotiverat hård beskattning som hindrar inte bara skatteundandragande åtgärder utan även kommersiellt motiverade transaktioner. Å andra sidan har gjorts gällande att vissa av reglerna alltför lätt kan kringgås. Det har också påpekats att bestämmelserna inte fungerar eller i varje fall får särskilt ofördelaktiga effekter för företag som bedrivs som handelsbolag. Slutligen bör nämnas att uppgiftsskyldigheten för företagsledare och delägare har ansetts alltför omfattande.

Enligt min mening har kritiken mot 1976 års lagstiftning i vissa fall överdrivits. Man måste hålla i minnet att bestämmelserna infördes för att komma till rätta med ett konstaterat missbruk. För att nå detta syfte torde det ha varit nödvändigt att i viss utsträckning tillgripa s.k. stoppregler. Det hindrar inte att lagstiftningen har systematiska brister och att reglerna i vissa situationer kan ge inte önskvärda effekter. Kommittén bör

undersöka hur reglerna har fungerat i praktiken och mot bakgrund av detta erfarenhetsmaterial se över lagstiftningen.

En utgångspunkt för detta arbete bör vara att syftet med särreglerna alltförst är att åstadkomma likformighet vid taxeringen och neutralitet i skattehänseende mellan olika företagsformer. Här ligger bl.a. att reglerna skall vara utformade så att de förhindrar det missbruk som föranledde att 1976 års lagstiftning genomfördes. Kommittén bör pröva om det är möjligt att nå detta mål med hjälp av mer nyanserade regler som inte försvårar kommersiellt motiverade förfaranden. En fråga som särskilt måste uppmärksammas är handelsbolagens ställning i systemet. Jag återkommer strax till den frågan. Det är också viktigt att reglerna ses över från rent författningstekniska och systematiska synpunkter. Kommitténs översyn bör inte begränsas till 1976 års särregler för fåmansföretag. Det finns anledning att också behandla vissa av de regler som gäller för andra familjeföretag än fåmansföretag i teknisk mening, t.ex. bestämmelserna om fördelning mellan familjemedlemmar av inkomst från företag som bedrivs som egenföretag.

1.3 Arbetets uppläggning och inriktning

Kommitténs utredningsuppdrag avser således enligt direktiven en översyn av 1976 års särregler för fåmansföretagen. När det gäller möjligheterna att vid taxeringen fördela företagsinkomsten i ett fåmansföretag mellan olika familjemedlemmar anges i direktiven att översynen också skall omfatta motsvarande fråga om inkomstuppdelning i företag som bedrivs som egenföretag.

Det förutsätts i direktiven att det även framdeles kommer att föreligga behov av särregler för fåmansägda företag. Departementschefen framhåller att man vid en översyn av det nuvarande regelsystemet måste hålla i minnet att 1976 års lagstiftning infördes för att komma till rätta med ett konstaterat missbruk och att det för att nå detta syfte var nödvändigt att i viss utsträckning tillgripa s.k. stoppregler. Kommittén bör enligt direktiven undersöka hur reglerna har fungerat i praktiken och mot bakgrund av detta erfarenhetsmaterial se över lagstiftningen. Det framhålles särskilt att kommittén bör pröva om syftet med reglerna kan nås med hjälp av mer nyanserade regler som inte försvårar kommersiellt motiverade förfaranden. Departementschefen understryker också att en fråga som särskilt måste uppmärksammas är handelsbolagens ställning i systemet.

Som underlag för sina överväganden har kommittén genomfört en *enkätundersökning*. Enkäten har omfattat nio länsskattemyndigheter och åtta revisors- och branschorganisationer. Följande länsskattemyndigheter har tillfrågats, nämligen länsskattemyndigheterna i Stockholms, Östergötlands, Jönköpings, Kronobergs, Göteborgs och Bohus, Älvsborgs, Kopparbergs, Gävleborgs samt Västerbottens län. Följande revisors- och branschorganisationer har beretts tillfälle att inkomma med syn-

punkter, nämligen Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, Sveriges redovisningskonsulters förbund, Sveriges advokatsamfund, Sveriges Bokförings- och Revisionsbyråers förbund, Svenska Revisorsamfundet, Sveriges Köpmannaförbund, Lantbrukarnas riksförbund/DB samt Småföretagens riksorganisation.

För att erhålla en uppfattning om *rättspraxis* på området har kommittén gått igenom refererade avgöranden från regeringsrätten samt av riksskatteverkets nämnd för rättsärenden meddelade förhandsbesked.

I betänkandet redovisar kommittén resultatet av sina överväganden i två huvudavdelningar. I den första avdelningen (kap. 2) behandlas frågan om uppdelning av företagsinkomsten mellan olika familjemedlemmar i ett familjeföretag och i den andra avdelningen (kap. 3) behandlas de egentliga fåmansföretagsreglerna. En sådan redovisning av utredningsmaterialet har kommittén funnit naturlig med hänsyn till de skilda syften som de olika regelsystemen avser att tillgodose.

1976 års särregler för fåmansföretagen infördes, såsom inledningsvis påpekats, i syfte att i möjligaste mån förhindra att företagsledare och delägare i sådana företag skaffar sig obehöriga skatteförmåner genom olika transaktioner mellan bolaget och sig själva. Reglerna om fördelning av företagsinkomsterna mellan familjemedlemmar i ett familjeföretag — vare sig företaget bedrivs som enskild firma eller i bolagsform — har en helt annan bakgrund. I samband med att den s.k. faktiska sambeskattningen av makar i princip slopades genom beslut av 1976 års riksdag infördes särskilda begränsningar för att förhindra obehörig inkomstuppdelning. Att man i detta sammanhang kan tala om "obehörig" inkomstuppdelning sammanhänger med att den statliga inkomstskatten tas ut efter en progressiv skatteskala och att de skattskyldiga har rätt till skattefria grundavdrag, såväl vid den statliga som den kommunala taxeringen.

De här anmärkta förhållandena gör att översynen av de två olika regelsystemen inte har något direkt samband med varandra. En prövning av reglerna för inkomstuppdelning i familjeföretag kan alltså ske oberoende av de lösningar som kommittén lägger fram när det gäller utformningen av de speciella stoppreglerna för fåmansföretagen.

I direktiven framhålles att en fråga som särskilt måste uppmärksammas vid en översyn av fåmansföretagslagstiftningen är handelsbolagens ställning i systemet. Mycket av kritiken mot de nuvarande reglerna har gällt just det förhållandet att stoppreglerna också är tillämpliga på handelsbolagen och detta trots att någon dubbelbeskattning i princip inte skall ske när verksamhet drivs i denna företagsform. Frågan om begreppet "fåmansföretag" behandlas i ett särskilt avsnitt i det följande (3.1). Kommittén vill emellertid redan här nämna att kommittén lägger fram förslag

om att definitionen på fåmansföretag inte skall omfatta handelsbolag. Kommittén har istället valt den metoden att beträffande de olika slagen av transaktioner på vilka stoppreglerna är tillämpliga, undersöka om det finns motiv för att låta regeln även gälla när ett företag drivits i handelsbolagets form. I detta sammanhang vill kommittén också erinra om att kommittén i betänkandet SOU 1986:44 lagt fram ett principförslag om tillämpning av den s.k. staketmetoden för beskattning av handelsbolag. Detta förslag förutsätter att handelsbolagen skall göras till självständiga skatteobjekt. Dubbelbeskattning i den mening som gäller för aktiebolag skall emellertid inte införas för handelsbolagen enligt detta förslag. Handelsbolagen behåller alltså sin karaktär av att vara en enkelbeskattad företagsform. Något ställningstagande från statsmakternas sida till detta förslag föreligger ännu inte. I detta läge har kommittén ansett sig böra redovisa alternativa förslag beträffande behandlingen av handelsbolagen i de fall där detta kan bli aktuellt. Enligt det ena alternativet förutsättes att nuvarande bestämmelser för beskattning av handelsbolagen och deras delägare bibehålls. Enligt det andra alternativet har det införts en ordning där handelsbolagen skall behandlas som självständiga skatteobjekt i huvudsaklig överensstämmelse med det förslag som kommittén lade fram i betänkandet SOU 1986:44.

Vid redovisningen av utredningsmaterialet och kommitténs överväganden och förslag har kommittén genomgående följt den uppdelning av frågorna som framgår av de olika stadgandena i kommunalskattelagen. I varje avsnitt lämnas redogörelser för gällande rätt samt bakgrund och motiv för den nuvarande bestämmelsen. Därefter redovisas de synpunkter som framkommit i enkätundersökningen. De olika avsnitten avslutas med en redogörelse för kommitténs egna överväganden och förslag.

Såsom framhållits i direktiven har mot de nuvarande fåmansföretagsreglerna också riktats den kritiken att bestämmelserna i vissa delar är oklara och att de har *systematiska brister*. Kommittén har funnit att sådana frågor liksom andra lagtekniska problem bör behandlas i ett särskilt kapitel (5) efter det att kommittén redovisat sina förslag beträffande de olika materiella regler som bör ingå i en framtida fåmansföretagslagstiftning.

I enkätundersökningen har även framförts synpunkter och önskemål beträffande den *särskilda uppgiftsskyldighet* för företagsledare och delägare som infördes i samband med att riksdagen antog 1976 års särskilda lagstiftning för fåmansföretagen. Frågan om uppgiftsskyldigheten behandlar kommittén i kapitel 4.

2. Inkomstuppdelning i familjeföretag

Inkomstuppdelning i familjeföretag är den samlande beteckningen för uppdelning inom den trängre familjekretsen — mellan makar och mellan föräldrar och barn — av resultatet av verksamhet bedriven som enskild firma eller som fåmansföretag. Gällande bestämmelser på området tillkom genom beslut av riksdagen år 1976. Som en bakgrund till kommitténs överväganden och förslag behandlas först kortfattat förhållandena före 1976 års lagstiftning. Därefter lämnas en redogörelse för innehållet i gällande bestämmelser och återgives uttalanden ur förarbetena som belyser motiven för de olika rättsreglerna.

2.1 Tidigare förhållanden

Möjligheterna att genom inkomstuppdelning makar emellan fördela resultatet av en näringsverksamhet var före år 1976 direkt beroende av i vilken företagsform som verksamheten bedrevs. Genom 1970 års skattereform hade i princip individuell beskattning av makars arbetsinkomster införts. Make som deltog i andra makens näringsverksamhet och som inte själv var näringsidkare utan hade ställning av medhjälpare beskattades emellertid inte för arbetsinkomsten utan hela inkomsten av verksamheten beskattades hos den make som var att betrakta som näringsidkaren. Det kvarstod alltså en form av sambeskattnings även efter 1970 års skattereform, den s.k. faktiska sambeskattnings. Å andra sidan förelåg inte något hinder att med skatterättslig effekt anställa och avlöna medhjälpare make om verksamheten utövades i form av bolag. På liknande sätt förhöll det sig när det gällde avdrag för lön till barn. Avdrag för lön till egenföretagares barn kunde medges endast under förutsättning att barnet fyllt 16 år. I fråga om barn som fyllt 16 år men ej 18 år medgavs avdrag om barnet kunde anses tillhöra arbetspersonalen. Så var fallet om barnet haft så stor inkomst att skatteplikt förelåg enligt 51 § KL. För lön till barn över 18 år fanns inte några särskilda regler utöver att avdraget för lön till barnet kunde begränsas till vad som ansågs skäligt med

hänsyn till barnets arbetsinsats och övriga omständigheter.

Några särregler rörande ett aktiebolags rätt till avdrag för lön till aktieägares barn fanns däremot inte. För lön till barn gällde således samma regler oberoende av om barnets föräldrar var delägare i bolaget eller ej.

Rättsläget före år 1976 ifråga om möjligheterna att i familjeföretag göra inkomstuppdelning kan alltså sammanfattas så att i verksamhet som utövades i enskild firma kunde någon uppdelning makar emellan inte ske medan någon begränsning i stort sett inte förelåg om verksamheten utövades i aktiebolagets form. På motsvarande sätt var det i fråga om möjligheterna att avlöna barn för utfört arbete. Den enskilda näringsidkaren hade ganska begränsade möjligheter att få avdrag för lön till barn medan man vid taxeringen inte inskred mot att aktiebolag avlönade aktieägarers barn.

2.2 Nuvarande förhållanden

Genom 1976 års lagstiftning avsåg man att åstadkomma en ordning där den som utfört arbetet också skulle beskattas för värdet av arbetsinsatsen. Det var alltså fråga om en avveckling av den s.k. faktiska sambeskattningen. Fullt ut ansåg man sig emellertid inte kunna slopa sambeskattningen av arbetsinkomster. I sådana fall där det inte förelegat gemensam verksamhet utan verksamheten bedrivits av den ena maken med den andra maken som medhjälpare infördes särskilda begränsningsregler. Reglerna motiverades med att det kunde vara svårt för taxeringsmyndigheterna att bedöma det marknadsmässiga värdet av medhjälpande makes arbetsinsats. Svårigheterna ansågs bli särskilt stora om medhjälpande maken inte regelbundet arbetade i verksamheten. Som förutsättning för individuell beskattning uppställdes därför ett krav på att arbetstiden hade uppgått till ett minsta antal timmar. Timgränsen sattes ursprungligen till 600 timmar. Denna timgräns kom emellertid aldrig att tillämpas vid någon taxering. Innan bestämmelsen trädde i kraft sänktes gränsen till 400 timmar. Samtidigt slopades en särskild spärregel som innebar att mer än en tredjedel av inkomsten av förvärvskällan inte fick hänföras till medhjälpande make (den s.k. tredjedelsregeln). Om gemensam verksamhet föreligger eller om båda makarna är företagsledare är inkomstfördelningen i princip fri.

Rättsläget är alltså idag att i verksamhet som av ena maken bedrivs som enskild firma får makarna fördela inkomsten av förvärvskällan mellan sig så att en del av hela inkomsten får hänföras till make som arbetat i verksamheten som medhjälpare. Denna del får inte tas upp till högre belopp än som kan anses motsvara marknadsmässigt vederlag för den medhjälpande makens ar-

bete. En förutsättning för att inkomstuppdelning skall få ske är vidare, som nyss angivits, att den medhjälpande maken har arbetat i verksamheten minst 400 timmar under beskattningsåret. Omfattar beskattningsåret kortare eller längre tid än 12 månader, skall antalet arbetstimmar jämkas med hänsyn härtill. Arbetsinsats i makarnas gemensamma bostadsutrymme får medräknas om med hänsyn till rörelsens art och andra omständigheter skäl därtill föreligger. Enligt riksskatteverkets anvisningar¹ föreligger vanligtvis sådana skäl om det saknas särskild arbetslokal för de arbetsuppgifter som utförs för företaget. För att arbete i bostaden över huvudtaget skall få beaktas gäller enligt anvisningarna som en allmän regel att arbetsuppgifterna bör vara av betydelse för verksamheten. Det bör också framstå som naturligt att arbetet utförts i bostaden.

Kravet på viss minsta omfattning av gjord arbetsinsats för att inkomstuppdelning skall få ske gäller endast det fall att inte båda makarna kan anses som näringsidkare. Reglerna om inkomstuppdelning mellan makar i enskild firma finns införda i anvisningarna till 52 § KL.

Samtidigt som 1976 års lagstiftning i princip innebar ett slopande av den faktiska sambeskattningen infördes regler som begränsade möjligheterna för företagsledares make att själv bli beskattad för uppbyggnaden av lönen från fåmansföretaget. Utövas verksamheten i aktiebolagets form gäller att företagsledares make, som är verksam i företaget, skall för att själv beskattas för den uppbyggnaden av lönen från företaget under beskattningsåret ha arbetat minst 400 timmar. Om maken till följd av att företaget påbörjat eller nedlagt sin verksamhet inte kunnat arbeta i företaget under hela beskattningsåret räcker det med att arbetsinsatsen uppgått till minst 200 timmar. Om arbetsinsatsen understiger nu angivet antal timmar eller om ersättningen inte kan anses som marknadsmässig beskattas i stället företagsledaren för ersättningen. Riksskatteverket utfärdar anvisningar till ledning vid taxeringen om vad som skall förstås med marknadsmässig ersättning. Den skattskyldige har emellertid genom utredning möjlighet att få högre ersättning accepterad som marknadsmässig.

När det gäller arbetsinsatsens omfattning får på samma sätt som ifråga om medhjälpande make i enskild firma arbetsinsatsen i makarnas gemensamma bostadsutrymme medräknas om med hänsyn till rörelsens art och andra sådana omständigheter skäl därtill föreligger. Det tidigare redovisade uttalandet i riksskatteverkets anvisningar gäller därvid också arbetsinsats i fåmansföretag. Bestämmelserna om behandlingen av lön till företagsledares make finns i punkt 13 av anvisningarna till 32 § KL.

Till inkomstuppdelningen i familjeföretagen hör även frågan

¹ (Rsv Dt 1981:1 Jfr 1987:31)

om lön till näringsidkares barn. Också i detta hänseende innebar 1976 års lagstiftning att skillnaderna mellan verksamhet som utövas som enskild firma och verksamhet som utövas i aktiebolagets form utjämnades.

Egenföretagaren får enligt 20 § KL inte göra avdrag för värdet av arbete som i förvärvsverksamheten utförts av den skattskyldiges barn som ej fyllt 16 år. Har barnet fyllt 16 år taxeras barnet självt för den inkomst av arbetet i förvärvsverksamheten som barnet kan ha haft. Ersättningen för det utförda arbetet får inte överstiga vad som kan anses motsvara marknadsmässigt vederlag för arbetsinsatsen. Från bruttointäkt av jordbruk får enligt punkt 1 sjunde stycket av anvisningarna till 22 § KL avdrag göras med belopp som svarar mot vad barnet beskattas för. Enligt punkt 20 av anvisningarna till 29 § KL äger bestämmelsen motsvarande tillämpning vid inkomst av rörelse.

Ersättning för utfört arbete från fåmansföretag till företagsledares eller dennes makes barn som är under 16 år beskattas enligt punkt 13 tredje stycket av anvisningarna till 32 § KL hos den av föräldrarna som har den högsta inkomsten från företaget eller vid lika inkomst hos den äldste maken. Detsamma gäller ersättning till barn som fyllt 16 år till den del ersättningen överstiger marknadsmässigt vederlag för arbetsinsatsen.

Reglerna om inkomstuppdelning mellan makar och barn i fåmansföretag överensstämmer således i princip med motsvarande regler för enskilda firmor. Handelsbolagen är fåmansföretag om ägandet i bolagen är koncentrerat på visst sätt. Bolagen intar emellertid en särställning både civilrättsligt och skatterättsligt. Lagstiftaren har därför haft anledning att särskilt reglera möjligheterna till inkomstuppdelning i bolaget i de fall då företagsledarens make och barn själva är delägare i bolaget. Beskattningen av lön till make och barn som inte är delägare i bolaget regleras av de allmänna bestämmelserna i andra och tredje styckena av punkt 13 av anvisningarna till 32 § KL.

Enligt lagen om handelsbolag och enkla bolag skall en bolagsman för varje räkenskapsår tillgodoräknas dels ränta på sin insats dels ett skäligt arvode för sin förvaltning av bolagets angelägenheter. Ett eventuellt överskott skall därefter fördelas lika mellan bolagsmännen. Reglerna är emellertid dispositiva och bolagsmännen kan således fritt avtala vilka fördelningsregler som skall tillämpas.

När det gäller vad som skattemässigt är tillåtet i fråga om inkomstuppdelning i ett handelsbolag innehåller punkt 13 fjärde stycket av anvisningarna till 32 § KL särskilda regler för det fall företagsledarens make och barn även är delägare i bolaget. I fjärde stycket anges att vad i andra och tredje styckena föreskrivits, dvs. reglerna om lön till make och barn, skall äga motsvarande tillämpning i fråga om "inkomst som make och barn åtnjuter i

egenskap av delägare i handelsbolag". Det tillägges att hinder inte möter att innan inkomsten från handelsbolaget uppdelas mellan makar och barn, tillgodoräkna dem skälig ränta på det i handelsbolaget insatta kapitalet.

Bestämmelsen har i rättspraxis tolkats så att den endast avser en fördelning av ersättning för utfört arbete (RÅ 1983 1:18 och RÅ 1986 ref. 111). De fall som prövats i regeringsrätten har gällt inkomster till företagsledarens barn. Med hänsyn till lagtextens utformning saknas anledning anta att utgången skulle blivit en annan om det varit företagsledarens make som uppburit inkomsten.

2.3 Förarbeten

Såsom framgår av redogörelsen i föregående avsnitt om gällande bestämmelser för inkomstuppdelning i familjeföretag innehåller lagstiftningen vissa begränsningsregler för sådan inkomstuppdelning. Under den tid 1976 års lagstiftning varit i kraft har i olika sammanhang framförts kritik mot utformningen av dessa regler. I svaren på den enkät kommittén riktat till ett antal länsskattemyndigheter och branschorganisationer har också framkommit kritiska synpunkter. Kommittén har därför ansett det lämpligt att mera utförligt redovisa bakgrunden för de olika reglerna genom att här återge hur reglerna motiverades när de infördes år 1976.

1976 års lagstiftning infördes efter förslag i prop. 1975/76:77, SkU 1975/76:27 (avveckling av s.k. faktisk sambeskattnings) och prop. 1975/76:79, SkU 1975/76:28 (ändrade regler för beskattning av fåmansföretag m.m.). Innan reglerna trätt i kraft ändrade riksdagen på hösten samma år, efter förslag i prop. 1976/77:41 (SkU 1976/77:12), de tidigare bestämmelserna. Ändringarna syftade till att i ett par hänseende mjuka upp villkoren för individuell beskattning.

Departementschefen anförde i prop. 1975/76:77 s.64 f. angående *motivet för ett avskaffande av den faktiska sambeskattnings*:

För en särbeskattnings även för gemensamt verkande makar talar önskemålen om största möjliga neutralitet mellan olika företagsformer. För närvarande är särbeskattnings möjlig om makarna driver verksamheten i bolagsform och lyfter lön från bolaget. Drivs däremot jordbruket eller rörelsen av makarna som enskild näringsidkare sker sambeskattnings. En sådan ordning är givetvis otillfredsställande av flera anledningar, inte minst därför att den uppmuntrar till bolagsbildningar av enbart skatte-skäl. Eftersom den särbeskattnings av inkomster som infördes år 1970 bör behållas, är det naturligt att tillåta en inkomstuppdelning även för makar som driver verksamhet i direktägd form.

Mot de skäl som talar för en särbeskattnings måste vägas de som talar mot en sådan ordning. Vad som över huvud taget motiverar en inkomstuppdelning och särbeskattnings är att make genom eget arbete förvärvar

en inkomst. En lagstiftning om avveckling av den faktiska sambeskattningen måste därför samtidigt innehålla särskilda spärarr för att hindra obehörig inkomstuppdelning. Myndigheterna måste ges möjlighet att fastställa att båda makarna verkligen har utfört betydande arbetsinsatser i verksamheten.

Skatteutredningen har i sin avvägning av skälen för och emot en faktisk sambeskattning stannat för att den faktiska sambeskattningen bör avvecklas i princip. Denna bedömning delas av praktiskt taget alla remissinstanser. Även jag anser att tiden nu är mogen för att införa individuell beskattning även i de fall där makar gemensamt driver förvärvsverksamhet.

Den individuella beskattningen i dessa fall måste emellertid utformas så att obehörig inkomstuppdelning så långt möjligt förhindras. Utredningen har föreslagit vissa spärarr i fråga om rätten till individuell beskattning. Vid remissbehandlingen har skilda meningar förts fram om hur sådana spärarr lämpligen bör utformas. För min del delar jag utredningens uppfattning i detta hänseende. Jag anser också liksom utredningen och de allra flesta remissinstanserna att rätten till uppdelning av kontrollskäl bör begränsas till inkomstslagen jordbruk och rörelse.

När det gäller kravet på viss omfattning av arbetsinsatsen anförde departementschefen att *600-timmarsgränsen* innebar en rimlig avvägning. Om ett lägre timantal valdes skulle taxeringsmyndigheterna tvingas att pröva avdragsyrkanden rörande arbetsinsatser av ringa omfattning där en kontroll inte var praktiskt genomförbar.

I ändringspropositionen på hösten 1976 (prop. 1976/77:41 s.35) föreslogs att 600-timmarsgränsen skulle sänkas till 400 timmar. Förslaget motiverades av departementschefen på följande sätt:

Medhjälpande make bör i princip beskattas för det marknadsmässiga värdet av sin faktiska arbetsinsats och detta bör ske oberoende av företagsledarens inkomst. Jag är emellertid medveten om att det kan vara svårt för taxeringsmyndigheterna att bedöma det marknadsmässiga värdet av medhjälpande makes arbete även om förhållandet mellan makarnas inkomster givetvis kan ha sin betydelse vid denna prövning. Svårigheterna torde vara särskilt stora om medhjälpande maken inte regelbundet arbetar i verksamheten utan deltar i denna mer sporadiskt. Det torde därför vara nödvändigt att som förutsättning för individuell beskattning uppställa ett krav på att arbetstiden har uppgått till ett minsta antal timmar. Tidsgränsen synes dock kunna sänkas från 600 till 400 timmar. Tredjedelsregeln bör samtidigt slopas.

Beträffande *arbete utfört i bostaden* framhöll departementschefen (prop. 1975/76:77 s.66) att en begränsning i detta hänseende var nödvändig. Han tillade:

Om särskilda lokaler finns för verksamheten bör arbete i bostaden inte medräknas. I sådana fall torde de arbetsuppgifter som utförts i hemmet normalt ha mer indirekt betydelse för verksamheten och skälen till att låta dessa uppgifter grunda rätt till inkomstuppdelning är mindre starka. Genom kravet på att arbetet normalt skall ha utförts utanför bostaden

erhåller man en i viss mån objektiv och kontrollerbar begränsning till de fall där make varit faktiskt verksam i rörelsen. Regeln beträffande arbete i bostaden bör dock inte vara utan undantag. Fall kan tänkas där det är motiverat att beakta även arbete som har utförts i bostaden. En förutsättning bör då vara att särskilda lokaler saknas för det arbete som medhjälpande make har utfört. En annan förutsättning bör vara att arbetsuppgifterna inte får innehålla inslag av privat natur.

I det förslag som förelades riksdagen i prop. 1975/76:77 hade i lagtexten angivits att arbetsinsats i makarnas gemensamma bostad fick godtas endast om "synnerliga skäl förelåg" att medräkna arbetsinsatsen. Riksdagen biföll emellertid ett reservationsyrkande i skatteutskottet (SkU 1975/76:27 s.51) som innebar "att arbete i bostaden får medräknas om med hänsyn till rörelsens art och andra omständigheter skäl därtill föreligger". I reservationen hade reservanterna uttalat följande:

Utskottet delar den uppfattning som framförts i motionerna 1975/76:454, 456, 948 och 999 att arbetsinsatsens betydelse för verksamheten i företaget måste vara avgörande, när det gäller att bedöma rätten till inkomstuppdelning. Var arbetet är förlagt måste komma i andra hand. Om det faller sig naturligt att utföra en viss uppgift i bostaden, vore det orimligt att inte beakta arbete som utförs där vid bedömningen av den medhjälpande makens arbetsinsats. Mer eller mindre uttalade krav på speciella arbetslokaler eller särskilda arbetsrum i bostaden skulle i stor utsträckning sätta stopp för inkomstuppdelning när det är fråga om mindre rörelser. Å andra sidan skulle en sådan regel gynna företagare, som har möjlighet att i en större privatbostad avdela ett eller flera rum till kontor. Det är därför angeläget att kommande anvisningar om hur sådant arbete för företaget som är förlagt i bostaden skall vara ordnat för att grunda rätt till inkomstuppdelning inte utformas alltför stelbent. — Utskottet anser därför i likhet med vad som anförs i de nämnda motionerna att rätten till inkomstuppdelning inte bör göras avhängig av var arbetet är förlagt.

I ändringspropositionen 1976/77:41 tog departementschefen ånyo upp frågan om arbete i hemmet. Utan att föreslå någon ändring av lagtexten gjorde departementschefen (s.36) följande uttalande om tolkningen av bestämmelsen:

Vid tillämpning av den här föreslagna 400-timmarsspärren bör, liksom enligt nuvarande regler, arbete i makarnas gemensamma bostadsutrymme få medräknas om det med hänsyn till rörelsens art och andra sådana omständigheter föreligger skäl till det. Detta får anses innebära att medhjälpande makes arbetsinsats skall bedömas med utgångspunkt i dess betydelse för verksamheten och utan hänsyn till var arbetet är förlagt. Bedrivs verksamheten i särskilda lokaler bör dock enligt min mening arbete i hemmet normalt få medräknas endast om arbetet avser klart angivna arbetsuppgifter med omedelbar anknytning till verksamheten. Telefonpassning och medverkan vid representation bör t.ex. som regel inte beaktas. Hänför sig företagsinkomsten till uppdrag som företagsledaren utför vid sidan av ordinarie arbete bör vidare, oavsett om särskild arbetslokal finns eller inte, inkomstuppdelning godtas endast i rena undantagsfall. Ett allmänt påstående om att medhjälpande make har med-

verkat i privat konsultverksamhet eller vid utarbetande av tidningsartiklar e.d. bör alltså inte grunda någon rätt för medhjälpande make att beskattas för en del av inkomsten.

Om behandlingen av *lön till barn* anförde departementschefen i prop. 1975/76:79 (om ändrade regler för beskattning av fåmansföretag) att de avdragsregler som hade föreslagits i prop. 1975/76:77 (om avveckling av s.k. faktisk sambeskattnings) beträffande ersättning från föräldrar till barn borde ligga till grund för den skattemässiga behandlingen av ersättning från fåmansföretag till företagsledarens barn. Företagsledaren borde i enlighet härmed beskattas för ersättning från företaget till barn under 16 år oavsett om barnet varit hemmavarande eller inte. Detsamma borde, oavsett barnets ålder, gälla om barnet bedrivit studier eller genomgått annan utbildning på heltid. Ersättning avseende arbete, som har utförts under sommarferier eller annat uppehåll i studierna av minst en månads varaktighet, borde dock i detta fall kunna beskattas hos barnet. Var barnet mellan 16 och 18 år borde som ytterligare villkor för att barnet skulle beskattas föreskrivas, att redan inkomsten från fåmansföretaget var så stor att den föranledde skatteplikt för barnet enligt 51 § KL. Även i fråga om ersättning till barn borde enligt departementschefen givetvis gälla att företagsledaren skulle beskattas för ersättning till den del som översteg vad som var marknadsmässigt.

I ändringspropositionen 1976/77:41 föreslogs en uppmjukning av villkoren för individuell beskattning av barn som utfört arbete i föräldrarnas verksamhet. Departementschefen anförde härom (s.36):

Även i fråga om barns arbete anser jag att utgångspunkten bör vara att barnet själv skall beskattas för det marknadsmässiga värdet av sitt arbete. Främst av kontrollskäl bör dock de nuvarande reglerna behållas när det gäller barn som inte fyllt 16 år. Har barnet fyllt 16 år bör emellertid barnet beskattas för uppburen ersättning under förutsättning att den är marknadsmässig. Något krav på att lönen måste uppgå till viss minsta storlek för att få beaktas behöver inte uppställas. Vad jag nu sagt bör gälla oavsett om ersättningen betalas ut direkt från föräldrarna till barnet eller från ett fåmansföretag i vilket en eller båda föräldrarna är företagsledare.

Beträffande *inkomstuppdelen i handelsbolag* erinrade departementschefen (prop. 1975/76:79 s.77 f.) om att de tidigare beskrivna reglerna om lön eller annan ersättning som fåmansföretag utbetalar till medhjälpande make och barn var tillämpliga endast om maken eller barnet inte var delägare i bolaget. Den inkomst som en delägare åtnjuter från bolaget utgör nämligen — även om den betecknas som lön — andel av bolagets vinst. Departementschefen fortsatte:

Den omständigheten att två makar är delägare i ett handelsbolag bör inte medföra att de med verkan i skattehänseende skall kunna fördela bolagets inkomst som de själva önskar. Reglerna om överflyttning av lön

eller annan ersättning från fåmansföretag bör därför äga motsvarande tillämpning beträffande delägars inkomst från handelsbolag. Medhjälpande make och barn som är delägare bör dock, liksom hittills, ha rätt att tillgodoräkna sig skälig ränta på sitt i bolaget insatta kapital innan eventuell överföring av bolagsinkomsten äger rum.

Till slut skall här återges vad skatteutskottet uttalade i sitt betänkande 1976/77:12 (s.25 f.) om de nya reglerna för inkomstuppdelning i familjeföretag:

Utskottet konstaterar att bred enighet råder om det grundläggande syftet med reglerna, nämligen att den som utfört ett förvärvsarbete också bör beskattas för inkomsten härav enligt regler som så långt som möjligt ger lika resultat oavsett företagsformen eller vem som är arbetsgivare. Genom att den s.k. faktiska sambeskattningen i princip slopats för egenföretagare, som med hjälp av sin make driver verksamheten utan förmedling av juridisk person, har makarna kunnat uppnå en sedan länge eftersträvad jämställdhet med dem som driver verksamhet i annan form. De nya reglerna medför emellertid samtidigt omotiverade skatteskärpningar och ej acceptabla försämringar i socialförsäkringshänseende för åtskilliga familjer som driver jordbruk eller rörelse i aktiebolagsform eller liknande.

Tredjedelsregeln har uppfattats som en diskriminering av medhjälpande make — i praktiken mestadels kvinnor — eftersom värdet av dennes arbetsinsats inte får uppskattas till mer än hälften av andra makens inkomst. Därtill kommer att tredjedelsregeln, som i högst normala fall leder till att värdet av medhjälpande makes arbetsinsats blir under-skattat, enligt vad som påvisas i propositionen i vissa fall får orimliga effekter.

Även den gräns på 600 timmar, som gäller för att medhjälpande makes arbetsinsats över huvud taget skall kunna beaktas, leder till att syftet med reformen i åtskilliga fall inte kan tillgodoses. Med hänsyn till svårigheterna att bedöma det marknadsmässiga värdet av en arbetsinsats som endast utförs sporadiskt bör visserligen kravet på att arbetstiden skall ha uppgått till ett visst antal timmar behållas. En sådan av praktiska och administrativa skäl motiverad timgräns bör emellertid inte sättas så att väsentliga arbetsinsatser inte kan beaktas. Den i propositionen föreslagna gränsen på 400 timmar är enligt utskottets uppfattning mot denna bakgrund väl avvägd.

Beträffande lön till barn innebär beslutet i våras avsevärda skärpningar som går långt utöver syftet att jämställa arbetsinkomster från direktägda företag och fåmansbolag i beskattnings- och socialförsäkringshänseende. Studerande ungdomar utför många gånger värdefulla arbetsinsatser under veckoskiftet och genom kvällsarbete. I jordbruk och i vissa andra företag är föräldrarna många gånger helt beroende av att få studerande barn som avbytare för att själva kunna ta ledigt. De nya reglerna innebär i sådana situationer att all inkomst som är intjänad i föräldrarnas företag beskattas hos föräldrarna, medan däremot inkomst intjänad på annat håll på samma sätt som hittills beskattas hos den som utfört arbetet. Enligt utskottets uppfattning bör dessa fall så långt som möjligt likställas. Som anförs i propositionen bör således även i fråga om barns arbete utgångspunkten vara att barnet självt beskattas för värdet av sitt arbete, med undantag för lön till barn under 16 år.

Det bör framhållas att de kontrollproblem, som åberopats mot de nu

angivna förslagen, inte till sin natur är artskilda från vad som gäller på övriga områden inom beskattningen. Kontrollfrågorna bör således enligt utskottets uppfattning inte kunna åberopas som grund för att utforma reglerna på ett sätt som i flera fall leder till otillfredsställande resultat och skapar berättigad irritation. Det ankommer givetvis på de skattskyldiga att — om så påfordras — genom förda anteckningar och på annat sätt förebringa erforderlig utredning om medhjälpande makes arbetsinsats och det marknadsmässiga värdet därav. Utskottet utgår också från att de anvisningar riksskatteverket kommer att utfärda i ämnet kommer att underlätta den praktiska tillämpningen av bestämmelserna.

2.4 Enkätundersökningen

Länsskattemyndigheten i Stockholms län anför:

Den sistnämnda aspekten, kontrollaspekten, är väldigt viktig när nuvarande regelkomplex eller förändringar i detta diskuteras. Uppenbarligen har inte enbart existensen av en lagregel tillräcklig preventiv effekt — i vissa fall ter den sig helt uddlös om kontrollproblemen blir alltför omfattande, vilket sannolikt är fallet beträffande reglerna för inkomstuppdelning.

A Företagsledare eller medhjälpare

Begränsningsreglerna är inte tillämpliga vid s.k. gemensam verksamhet utan endast då en av makarna har en underordnad, medhjälpande roll. I normala fall torde väl inte den funktionella prövningen medföra alltför stora bedömningsproblem. Ofta torde ytterligare utredning inte behövas alls då lämnade uppgifter om funktion i företaget kan anses riktiga. Visserligen förutsätter prövning i tveksamma fall att utredning inhämtas om arbetsinsats, arbetsuppgifter, utbildning m.m. och att dessa uppgifter sammanvägs med övriga uppgifter i deklarationen såsom bolagets omsättning, antal anställda, verksamhetsinriktning, antal hemmavarande barn etc., men det torde inte gå att undvika detta om den funktionella prövningen skall bli korrekt. I detta hänseende anser jag därför att utredning är praktiskt omöjlig att utföra med tillfredsställande resultat vid en "skrivbordsutredning".

B Marknadsmässig lön

Prövning av marknadsmässig lön fordrar utredning enligt punkten ovan, samt därutöver upplysningar om t.ex. motsvarande kollektivavtalsenlig lön för likvärdigt arbete. Begreppet marknadsmässig lön är centralt i detta sammanhang men är tyvärr mycket svårfångat i taxeringshänseende. Kontrollproblemen har med all säkerhet inneburit ett lägre intresse för korrigeringsåtgärder och därför måste detta begrepp starkt förenklas. Hur en förenkling skall åstadkommas kan naturligtvis diskuteras men uppenbarligen krävs en relativt liberal schablon (= timlön) som begränsar antalet "förfördelade" skattskyldiga. Schablonen skulle då tillämpas generellt för alla medhjälpfall, dvs. i normalfallet maka med begränsad arbetsinsats i bolaget och främst kontorsadministrativa arbetsuppgifter. Avsikten skulle således vara att helt överföra taxeringskontroll beträffande lön till medhjälpande make till att avse underlaget för arbetstidsredovisningen.

C Arbetsinsats

Enligt 32 § KL anvisningspunkt 13, skall medhjälpande make endast beskattas för lön från bolaget om arbetsinsatsen uppgår till minst 400 timmar (200 tim.). Sådana gränser är synnerligen praktiska om syftet är att begränsa antalet medhjälpfall ur kontrollsynpunkt. Det är dock tveksamt om kontrollaspekter skall få legitimera en så pass grov gränslinje. Beloppsmässigt kan det i det övre skiktet numera handla om "oavlönad" arbetsinsats i storleksordningen lägst 15 000 — 20 000 kronor (50 kr./tim.). Även om det i många fall kan uppstå tendens till okynnesuppdelningar av mindre taktiska lönesummor t.ex. 5 000 — 10 000 kronor, vilket sällan kontrolleras vid taxeringen, måste det finnas ytterligare motiv för att bibehålla regeln — ett förhållande som jag inte tycker finns för närvarande. Noteras kan ju också att liknande trösklar saknas i lagen för lön till barn, dvs. även vuxna barn. Följaktligen bör arbetsinsatsregeln upphävas.

En aspekt som däremot förtjänar mer uppmärksamhet är vilka taxeringsmässiga krav som skall gälla för underlaget för utbetald lön. I dagsläget synes utgångspunkten vara bl.a. BL 5 §, 20 § andra stycket, 30 § 3 mom., TL. Det är anmärkningsvärt att lagstiftningsdelen inte kompletterats med en utförlig anvisningsdel av vilken framgår vilken specificationsgrad underlaget skall ha — detta tycker man vore helt givet med hänsyn till vad länsstyrelserna anförde i remissyttrandena. Kontroll vid taxeringen bör enbart avse underlaget för utbetald lön. Är detta beskaffat enligt anvisningarna och ej heller framstår som en efterhandskonstruktion godtas utbetald lön till make. Att upptäcka rena efterhandskonstruktioner blir naturligtvis svårt även med regler om förhöjd specificationsgrad i underlaget men det torde vara lättare att upptäcka genom rimlighetsprövning i förhållande till verksamhetens omfattning, antal anställda, fördelning av arbetsuppgifter inom företaget osv. Föreligger väsentliga brister i underlaget skall lönen i sin helhet beskattas hos företagsledaren även om det kan anses sannolikt att medhjälpande make arbetat i viss omfattning i företaget. Någon beräkning av makes lön efter skälig grund skall således inte komma i fråga om underlaget är bristfälligt.

Den omständigheten att arbetet helt eller delvis utförts i egen bostad bör inte heller ha någon självständig betydelse. Sakligt sett kan det ju inte ha någon betydelse *var* arbetet utförts — frågan gäller om arbetet utförts av den medhjälpande maken. I flera fall föreligger särskild uppgiftsskyldighet för fåmansföretaget eller delägare i bolaget, ofta i förening med högre beviskrav rörande underlag för deklarerade belopp. Nämnas kan t.ex. körjournal för företagsledare i fråga om värdering av bilförmån. I analogi härmed bör beviskraven avseende underlag för utbetald lön till make ställas högt.

Underlaget skall upprättas löpande och förslagsvis biläggas löneutbetalningsverifikationen. Underlaget skall innehålla timredovisning för utförda arbetsuppgifter och präglas av en hög specificationsgrad (tidpunkt, arbetsuppgift per timme, referens såsom kundnamn, fakturanummer eller motsvarande).

D Lön till barn

När det gäller lön till barn finns det skäl att bibehålla trösklar vid beskattningen. Sålunda bör även fortsättningsvis kvarstå en åldersgräns på 16 år

trots att gränsen kan anses som relativt hög. Även om regeln lätt kan kringgås genom fiktiva korsanställningar hos kollega e.d., talar övervägande skäl för att inte göra minderåriga barn till part i olika taxeringsprocesser.

Däremot kan kanske diskuteras om kopplingen till 65 § KL är så ändamålsenlig, bortsett från strikt skattetekniska fördelar. Enligt rättsläget nu, beskattas barn som fyllt 16 år den 31 oktober inkomståret för hela inkomstårets lön medan barn som fyllt 16 år den 2 november inkomståret inte kan beskattas för någon del. I det förstnämnda fallet saknar det alltså betydelse att eventuellt större delen av årslönen intjänats under den tid barnet ej uppnått 16 års ålder.

E Lön till delägares barn/make

Lagrummet gäller endast företagsledare och dennes barn/make. För delägare som ej fungerar som företagsledare gäller dock att mottagaren själv beskattas för uppburen lön trots att arbetsinsatsen understiger 400 timmar eller att barnet inte uppnått 16 års ålder. Det är svårt att förstå varför delägaren, som även kan vara aktiv i bolaget, skall ha denna förmån när behandlingen av företagsledaren är så restriktiv. I grunden borde samma regler gälla för företagsledare och delägare, varvid delägaren beskattas för "felaktiga" belopp, ej mottagaren. Beträffande en aktiv delägare kan vidare diskuteras om beloppet bör beskattas under inkomst av tjänst eller inkomst av kapital — kanske mest naturligt att jämställa båda typer av delägare i den meningen att om överkompensation utbetalats till närstående till delägare, beskattas delägaren för förtäckt utdelning.

F Kommanditbolag

Av RÅ 83 1:18 och RÅ 1986 ref. 111 framgår att fördelning av rörelseinkomst kan ske efter i stort sett valfri grund utan att träffas av de särskilda reglerna om inkomstfördelning av rörelseinkomst. Det är inte ovanligt att patenträtt, licensavtal, nyttjanderättsavtal etc. överförs till kommanditbolag som ägs av 2-3 minderåriga barn och ett AB. Barnen äger större delen av kommanditbolaget. Denna konstruktion tillåter en inkomstfördelning som strider mot intentionerna i den lagstiftning som tillkommit särskilt för att förhindra en onormal inkomstfördelning mellan föräldrar och barn.

Reglerna för inkomstfördelning bör ses över och då särskilt kopplingen mellan ersättning för kapital resp. arbete.

Länsskattemyndigheten i Östergötlands län anför:

Bestämmelserna gäller företagsledare, dennes barn, s.k. medhjälpande make och dennes barn. Däremot omfattas inte delägare, dennes make och barn av reglerna, såvida inte någon av makarna också är att betrakta som företagsledare. Enligt LSKMs mening bör bestämmelserna gälla alla delägare och dessa närstående.

Gränsdragningen mellan företagsledare och medhjälpande make är många gånger svår att göra, särskilt beroende på besvärliga utrednings- och bevisfrågor.

Effekten i skatt av en felaktig bedömning är många gånger av mindre betydelse för beloppsmässigt sätt. Det torde därför endast vara speciella och mer uppenbara fall som är angelägna att utreda och åtgärda.

Av ovan angivna skäl har taxeringsnämnder, granskare och andra handläggare i Östergötlands län uppmanats att endast utreda fall som tett sig mer uppenbart felaktiga.

I handelsbolagsfallen tycks det vara oklart hur en rättelse skall göras, om makarna och barnen redovisat inkomsterna i olika inkomstslag. Tveksamheten gäller också i fråga om beräkning av pensionsgrundande inkomst.

Länsskattemyndigheten i Jönköpings län anför:

- Oklarheter i rättsinstansernas inställning till beviskraven för 400-timmarsregeln har medfört att regeln sällan blivit tillämplig.
 - Övergångsproblem uppkommer även när medhjälpande maka börjar arbeta full tid i t.ex. oktober. Kvalifikationstiden 400 timmar kan då inte uppnås det första året och makens lön beskattas hos företagsledaren trots fulltidsarbete.
- Medhjälpande make kan inte heller avlönas för styrelsearbete.
- Beträffande lön till barn anser länsskattemyndigheten att reglerna i stort fungerat på avsett sätt.
- Problem i tillämpningen har uppkommit när barn före 16 års ålder arbetat heltid i företaget t.ex. på grund av uppehåll i skolgången till följd av skoltrötthet.
 - I vissa fall har konstaterats att reglerna kringgåts genom att de egna barnen arbetat i grannens företag etc.
 - Tidigare omnämnt problem med företagsledare återkommer även här.

Exempel:

A och B som inte är varandra närstående äger hälften var av aktierna i ett AB. A arbetar i företaget vilket B däremot inte gör. A och B har var sitt barn på 15 år som arbetat i företaget och uppburit 10.000 kr i lön för sitt arbete.

Enligt RSV:s tillämpningsanvisningar skall B inte anses vara företagsledare eftersom han inte arbetat i företaget. A får anses vara företagsledare.

Ställningstagandet innebär att B:s son själv skall beskattas för sin lön medan lönen till A:s son skall beskattas hos A eftersom lön till företagsledares barn som är under 16 år beskattas hos företagsledaren.

- I lagtexten i 32 § anv.p. 13 bör hänvisning göras till 65 § KL vad avser den tidpunkt den 1/11 beskattningsåret som är avgörande för barns ålder.

Länsskattemyndigheten i Kronobergs län har inte några synpunkter på de gällande reglerna om lön till företagsledares medhjälpande make. Beträffande ersättning till företagsledarens eller dennes makes barn anser länsskattemyndigheten att det behövs lagregler som fastare styr vinstfördelningen i handelsbolag. Mot

bakgrund av rättsfallet RÅ 1986 ref. 111, som enligt länsskattemyndigheten sätter reglerna om skälig lön och ränta till barn som är delägare i handelsbolag ur spel, anför länsskattemyndigheten:

När barn är andelsägare i handelsbolag kan enligt rättsfallet passiv inkomst i form av vinstandel tillgodoföras barnet utöver skälig lön och ränta med verkan även vid beskattningen. Sådan inkomstuppdelning mellan föräldrar och barn är inte möjlig när det gäller fåmansaktiebolaget eller enskild rörelse. Neutraliteten mellan olika företagsformer störs.

Länsskattemyndigheten i Älvsborgs län anför:

Reglerna om begränsning av lön till make kan om man följer lagens bokstav i vissa fall medföra beskattningskonsekvenser som inte torde ha varit avsedda. Detta gäller när makens arbetsinsats ena året uppgår till 400 timmar men påföljande år understiger denna gräns. Om man då utbetalar lön som intjänats under år 1 först år 2 (t.ex. semesterersättning) skall vid en strikt tillämpning företagsledaren beskattas för detta belopp.

Länsskattemyndigheten i Kopparbergs län anför:

Medhjälpande make beskattas själv för den lön m.m. som uppburits från företaget under förutsättning att lönen är marknadsmässig samt att arbetsinsatsen uppgått till minst 400 timmar under beskattningsåret.

Genom att lagstiftaren infört denna gräns, har det ansetts vara den skattskyldiges sak att visa att gränsen överskridits genom utredning i form av löpande förda anteckningar om arbetad tid. När lagen var "ny" har taxeringsnämnderna i många fall fört över lön från medhjälpande make till beskattning hos företagsledaren, med motivering bl.a. att sådan tidsredovisning saknats. Såvitt framgår vid kontroll (i efterhand) har även många fåmansföretag anpassat sig till detta och infört någon form av tidsredovisning för medhjälpande make. Dock synes skattedomstolarna vid besvär över taxeringsnämndernas beslut ha godtagit mer eller mindre lösa påståenden om arbetsinsatsens omfattning.

På grund av denna utveckling är det numera endast undantagsvis som taxeringsnämnderna vidtar utredningsåtgärder eller fattar beslut på grund av att lön utgått till medhjälpande make.

Länsskattemyndigheten i Gävleborgs län anför:

Ett särskilt problem uppstår då verksamheten av t.ex. organisatoriska skäl bedrivs i två bolag. Makarna kan komma att betecknas som företagsledare i var sitt bolag. Mindre arbetsinsatser i det andra bolaget (mindre än 400 timmar) kommer då att medföra lönebeskattning hos den andre maken. Är verksamheten uppdelad på flera bolag och ena maken utför sysslor i samtliga bolag men understigande 400 timmar i vart och ett av dessa kommer lönebeskattningen även i detta fall att ske hos andra maken fast den totala arbetsinsatsen vida överstiger 400 timmar per år.

Sveriges redovisningskonsulters förbund anför:

Någon tidsgräns för medhjälpande make bör ej finnas. Skälig ersättning för utförd arbetsinsats bör alltid godkännas. Arbete i hemmet för företagets räkning bör i större omfattning godkännas.

Åldersgränsen för barns inkomst bör slopas. Faktiskt utfört arbete

skall kunna medge marknadsmässig ersättning. Det är mycket vanligt att barn önskar arbete och att de kan utföra betydelsefulla arbetsinsatser i föräldrarnas rörelse. Med nuvarande regler måste man byta barn med annan rörelseiddkare för att ersättning skall kunna utgå. Möjligheten för barn att skaffa sig arbetslivserfarenhet begränsas genom dessa regler.

Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR anför:

Ett fåmansföretag är ofta uppbyggt kring en familj. Reglerna för beskattning av lön till make och barn upplevs av många fåmansföretagare som orättvisa med sina gränser vid 400 timmar och 16 års ålder. Punktsatser av maken under lördagar, semestrar och sjukdomsfall är ofta av stor betydelse för företaget även om arbetsinsatsen totalt understiger 400 timmar. Studerande barn i 15-årsåldern kan på skolloven göra lika värdefulla insatser i företaget som 16-åringar.

Reglerna borde här utformas så att den som utfört ett arbete själv beskattas för ersättningen, med utgångspunkt i faktiskt arbetad tid, kompetens och marknadslön.

Sveriges Köpmannaförbund anför:

I syfte att förhindra kringgåenden av marginalskatteeffekter har begränsningar införts i rätten att avlöna närstående för insatser i rörelsen. Sålunda gäller att en medhjälpande make måste arbeta mer än 400 timmar per år för att inte inkomsten skall sambeskattas hos ägaren. Detta leder till åtskilliga orättvisor rörande bl.a. skattesatsens höjd, fördelning av ATP-poäng och underlag för sjukpenning. Ett ytterligare exempel är att en föreståndare i en Konsum-butik kan anlita make för insatser i butiken under 400 timmar per år utan att sambeskattning tillämpas medan den fristående ICA-handlaren inte kan göra det. Förbundet vill inte sätta ifråga att någon form av kontroll och reglering med det avsedda ändamålet kan vara motiverad. Detta behov har dock helt sin grund i de starka marginaleffekter som för närvarande uppstår vid inkomstbeskattningen och minskar således i takt med att marginalskatteerna framöver sänks. Under alla förhållanden är den nuvarande 400-timmarsgränsen alltför schablonmässig och bör slopas.

Lön till egna barn får inte utbetalas om dessa inte är minst 16 år. Enligt förbundet bör lön få utbetalas till den som enligt arbetsrättslagstiftning och annan tillämplig reglering får ta anställning.

Småföretagens Riksorganisation anför:

Bestämmelsen om inkomstuppdelening mellan makar har lett till betydande tillämpningsproblem för både enskilda och skattemyndigheterna.

Ett problem är att avgöra om en make skall anses som medhjälpande make eller om bägge makarna skall anses som företagsledare. I rättstillämpningen ställs enligt vår mening alltför höga krav för att bägge makarna skall anses som företagsledare, dvs. att det föreligger gemensam verksamhet. Ett exempel ur rättspraxis är RÅ 1980 1:80.

Frågan om vilken lön som kan anses "marknadsmässig" är också ett osäkerhetsmoment. Riksskatteverket säger i sina anvisningar att fåmansföretagarna inte behöver lämna särskilda upplysningar om grunderna för lönesättningen i de fall lönen uppgår till högst 50 kr. i timmen. Detta har i den praktiska tillämpningen lett till att många taxeringsnämnder

generellt inte vill godta någon högre lön till en medhjälpande make, oavsett arten av arbetsuppgifterna. I sammanhanget bör uppmärksammas att storleken av en marknadsmässig lön inte bara bestäms av arbetsuppgifterna. Den bransch där företaget är verksamt och i viss mån företagets lönsamhet är ytterligare faktorer som kan påverka lönesättningen. Det är enligt organisationens mening orimligt om sådana faktorer tillåts få betydelse för alla anställda utom för en medhjälpande make.

400-timmarsgränsen

Gränsen för särtaxering, 400 tim. arbetsinsats per år, har lett till en rad icke önskvärda effekter.

Det är vanligt att företagsledarens make arbetar med kontorsgöromål, bokföringsarbete eller liknande. Omfattningen av sådana arbetsuppgifter är ofta inte större i de minsta företagen än att 400-timmarsgränsen underskrids. Följden är att den som bevisligen har lagt ned ett arbete i företaget men som underskridit 400-timmarsgränsen drabbas av sambeskattnings av denna inkomst. En sådan medhjälpande make får inte ATP-poäng för arbetsinkomsten. ATP-poäng, och även sjukpenning, tillgodoses i stället den andre maken som inte har utfört arbetet.

Det är oacceptabelt att den medhjälpande maken i dessa fall ställs utanför det sociala skyddsnätet. Bestämmelserna är formellt könsneutrala. I realiteten är det dock kvinnorna som drabbas. En förändring är därför påkallad även ur jämställdhetssynpunkt.

Regeln ter sig orimlig även därigenom att ett samboende par, utan gemensamma barn, inte drabbas av sambeskattnings oavsett medhjälpande makes arbetsinsats. Men så snart paret gifter sig blir mannen beskattad för hustruns inkomst.

Det är vanligt att en medhjälpande make över huvudet inte deklarerar inkomsten för de arbetade timmarna. I stället deklarerar maken med den högsta inkomsten, även för den medhjälpande makes arbetsinsats. Vid taxeringen hänförs ju i alla fall inkomsten i fråga till maken med den högsta inkomsten om arbetstiden är mindre än 400 timmar.

Detta kan få civilrättslig betydelse i olika sammanhang, exempelvis vid en konkurs. En konkursförvaltare kan vilja ta makes egendom i anspråk med hänvisning till att maken ju inte har haft egen inkomst och därför inte har kunnat betala t.ex. amorteringar på ett fastighetslån och till följd av detta skall den konkursdrabbade maken som redovisat inkomst anses som ägare till egendomen. I detta fall kan dock den medhjälpande maken ha haft arbetsinkomst som inte behöver ha varit obetydlig. Exempelvis är 350 arbetade timmar à 50 kr. lika med 17 500 kr.

Det är också besvärligt att bevisa omfattningen av en arbetsinsats. I praktiken är det ofta den medhjälpande maken som måste bevisa att arbetsinsatsen har överstigit 400 timmar.

Den enda rimliga lösningen för att komma tillrätta med de påtalade problemen är enligt organisationens mening att 400-timmarsspärren slopas. Utgångspunkten måste i stället vara den faktiska arbetsinsatsen. En slopad sambeskattnings i detta avseende ter sig naturlig mot bakgrund av att utvecklingen går mot minskade inslag av sambeskattnings. Exempelvis har sambeskattnings av makars B-inkomst upphört.

Särskilda problem uppkommer om den medhjälpande maken har utfört arbete i bostaden. Enligt organisationens mening kan det knappast vara relevant för beskattningen var arbetet har bedrivits. Det väsentliga måste vara att arbete för företaget faktiskt har utförts. Den tekniska ut-

vecklingen med en ökad användning av persondatorer kan leda till att en stor del av traditionellt kontorsarbete kan skötas från hemmet. Detta kan av praktiska skäl och ur kostnadssynpunkt vara en lämplig lösning för många mindre företag. Skattereglerna bör inte tillåtas förhindra en sådan utveckling.

Organisationen riktar den principiella invändningen mot regeln om en särskild åldersgräns för att barn skall beskattas för arbetsinkomst att den medför att beskattning sker oberoende av den faktiska arbetsinsatsen. Vidare anser organisationen att denna regel utgör ett onödigt hinder för ungdomar att få arbete i föräldrarnas företag. Några bärande skäl för en minimiålder i skattesammanhang finns inte enligt organisationen, som hänvisar till att det i den civilrättsliga lagstiftningen saknas minimiålder för när arbete får utföras samt att arbetarskyddsföreskrifterna om minderåriga i arbetslivet endast anger begränsningar för att trygga att arbetet överensstämmer med den minderåriges fysiska och psykiska förutsättningar.

Sveriges Advokatsamfund anför:

Här skall slutligen framhållas att reglerna om *lön till medhjälpande eller anställd make* på ett olämpligt sätt påverkar näringslivets effektivitet. Enligt samfundets erfarenhet förekommer det inte sällan att reglerna hindrar personer, som i och för sig skulle vara lämpliga och effektiva medhjälpare i näringsverksamhet, från att delta i näringsverksamheten. Även utan den nu gällande regleringen av lön och annan ersättning till anställd eller medhjälpande make kan missbruk hindras. Regleringen har emellertid blivit så stelbent att den drabbar också fullt legitima ersättningar.

Svenska revisorsamfundet anför:

Samfundet har inget att erinra mot regler som syftar till att kontrollera att lön till närstående endast utbetalas för arbete som kommit företaget tillgodo och att ersättningen inte överstiger marknadsmässig ersättning. Nu gällande regler har därutöver inslag av begränsningsregler vilka i den praktiska tillämpningen fortfarande skapar osäkerhet och olikartade bedömningar. Dessutom är det inte särskilt svårt för mindre seriösa näringsidkare att kringgå reglerna. Inte heller ur denna utgångspunkt är reglerna särskilt effektiva.

En första begränsning som uppställs är att make skall ha arbetat minst 400 timmar i rörelsen. Det kan konstateras att bedömningen av vilka arbetsuppgifter som får tillgodoräknas varierar mellan olika taxeringsnämnder (ex. styrelsearbete och telefonpassning samt deltagande i representation utanför hemmet). Den största osäkerheten och de mest stötande konsekvenserna uppkommer dock vid begränsningsregeln om 400 timmar. Denna regel innebär för det första att medhjälpande make inte kan tillgodoräknas inkomst för arbete som understiger 400 timmar men som är av praktiskt värde för företaget. För det andra uppkommer problem när arbetet av någon anledning inte sker under hela året. Här finns en jämningsmöjlighet när företaget nystartats under året, i praktiken synes det dock som om denna bestämmelse inte alltid tillämpas i första instans. Jämningsregeln i dessa fall kan dock få till konsekvens att heltidsarbetande make inte beskattas för inkomst under första verksamhetsåret om verksamheten startar under hösten. Ett liknande fall när en jämk-

ningsmöjlighet är påkallad är vid säsongsarbete, det finns exempel från kiosker och livsmedelsindustrin (förädling av jordbruksprodukter) där medhjälpande make arbetat heltid under säsongen men den totala arbetstiden understeg 400 timmar med påföljd att arbetet togs upp till beskattning hos företagsledaren. I några fall har liknande konsekvenser uppkommit när företaget ändrat verksamhetsinriktning. För det tredje utnyttjas medhjälpande make ofta som en resurs som utnyttjas för tillfälligt arbete t.ex. i samband med inventering, styrelsearbete eller sjukfrånvaro, dessa timmar kan vara av mycket stor vikt för företaget även om de understiger 400 timmar per kalenderår. För det fjärde kan reglerna innebära att medhjälpande make inte får tillgodoräkna sig tid till följd av förmåner som följer av kollektivavtal som går utöver de lagstadgade rättigheterna. Slutligen bör påpekas att möjligheten att ta hänsyn till ersättning utgiven till andra maken reducerats genom att det i sig otillräckliga förvärvsavdraget slopats.

En annan i detta sammanhang omtvistad regel är om make skall tillgodoräknas arbete som utförs i hemmet. Varken i förarbetena eller RSV:s anvisningar uppställs några särskilda skäl för att arbetstid i hemmet skall få tillgodoräknas under förutsättning att den kan dokumenteras och är av betydelse för rörelsen. I den praktiska tillämpningen har skattemyndigheterna intagit en betydligt restriktivare inställning. Sådana skäl som barnpassning och avsaknad av lämpliga kommunikationer eller långa resvägar bör alltid kunna godtas om de allmänna förutsättningarna på dokumentation och nytta för företaget är uppfyllda.

En liknande situation föreligger vid s.k. "extraknäckbolag" där den medhjälpande maken kan utföra ett betydande arbete till nytta för företaget (ex. utskrifter, telefonpassning och bokföring m.m.) utan att inkomstuppdelning medges. De krav som skattemyndigheterna uppställt för inkomstuppdelning i dessa fall måste bedömas som mycket stränga.

När det gäller beräkning av marknadsmässig ersättning måste huvudregeln anses vara att lönen skall beräknas utifrån lönenivån i det speciella företaget och att gällande kollektivavtal samt schablonbeloppet i RSV:s anvisningar närmast skall tjäna som hjälpmedel i det praktiska utredningsarbetet. Det finns dock exempel på taxeringsnämnder som anser att ersättning som överstiger RSV:s schablonbelopp inte är marknadsmässig även om ersättningen enligt gällande kollektivavtal är högre, konsekvenserna härav är särskilt allvarliga eftersom schablonbeloppet varken har följt eller följer den allmänna löneutvecklingen. Betydande osäkerhet synes vidare föreligga om ersättningen skall beräknas utifrån löneläget i det enskilda företaget eller som ett genomsnitt över hela landet. I många fall har skattemyndigheterna utgått från gällande kollektivavtal och inte tagit hänsyn till löneläget i den speciella branschen eller företaget, trots att denna har kunnat dokumenteras. Ett särskilt problem uppstår i praktiken när det gäller att bestämma marknadsmässig ersättning för personer där lönesättningen antingen är utpräglad individuell (ex. försäljare) eller jämförelsegruppen är så liten att det är svårt att fastställa någon "marknadslön" (ex. privatanställda akademiker). I en revisionspromemoria har det gjorts gällande att marknadsmässig ersättning i det sistnämnda fallet bör beräknas utifrån gällande kollektivavtal för offentliganställda trots att löneläget bland privatanställda är avsevärt högre.

Lön till barn som ej uppnått 16 års ålder beskattas hos den av makarna som har högst inkomst från rörelsen. Även barn under 16 år bör beskattas för egen lön under förutsättning att ersättningen är marknadsmässig och

arbetet är till verklig nytta för företaget. Enligt samfundets mening saknas anledning att särbehandla vissa feriearbetande ungdomar från andra, särskilt som regleringen är relativt enkel att kringgå och därmed ineffektiv ur kontrollsynpunkt.

2.5 Överväganden och förslag

I ett första avsnitt (2.5.1) behandlas frågan om inkomstuppdelning mellan makar. Särskilt uppmärksammas gränsdragningen mellan gemensam verksamhet och medhjälpfall. Därefter redovisar kommittén sitt ställningstagande till frågan om den nuvarande 400-timmarsgränsen bör bibehållas. I det sammanhanget diskuterar kommittén också frågan om i medhjälpfallen principen om inkomstuppdelning skall frångås och alternativet med lön till den medhjälpande maken i stället bör väljas. I ett andra avsnitt (2.5.2) behandlas frågan hur arbete som medhjälpande make utfört i bostaden skall bedömas. I avsnittet 2.5.3 diskuterar kommittén frågan om vilken åldersgräns som skall gälla för att ett barn som utfört arbete i föräldrarnas näringsverksamhet själv skall bli beskattad för uppuren lön. Något förslag om sänkning av den nuvarande 16-årsgränsen lägger kommittén dock inte fram. Slutligen behandlar kommittén i avsnittet 2.5.4 de särskilda problem som föreligger vid uppdelningen av inkomsten i ett handelsbolag.

2.5.1 Inkomstuppdelning mellan makar

Vid beskattningen godtas idag i princip av makar gjord fördelning av resultatet av en gemensamt bedriven verksamhet. Det samma gäller i fåmansföretag, där båda makarna är företagsledare. Har däremot endast en av makarna ställning som näringsidkare eller som företagsledare medan den andre maken är att betrakta som medhjälpare godkänns skattemässigt endast en fördelning som grundar sig på av medhjälpande make faktiskt gjord arbetsinsats. Bedömningen av om verksamheten skall anses som utövad gemensamt eller anses vara ett medhjälpfall är således av avgörande betydelse för vilka möjligheter som makarna har att fördela verksamhetens resultat mellan sig.

Att själva arbetsinsatsen är den avgörande fördelningsgrunden i medhjälpfallen — medan makarna om de båda är att betrakta som företagsledare eller näringsidkare har frihet att efter skälig grund fördela resultatet mellan sig — är enligt kommittén en riktig utgångspunkt för reglernas uppbyggnad. En medhjälpande make har ungefär samma ställning som en utomstående som har anställts i företaget och har inte det ansvar som följer med företagsledande uppgifter. Kommittén kan dock till en del instämma i den kritik som gör gällande att bestämmelserna fått en restriktiva-

re tillämpning än som varit avsedd. Kritiken har framförts både i den allmänna debatten och i de enkätsvar som lämnats till kommittén. Enligt kritikerna har i den praktiska tillämpningen, särskilt sådan den kommit till uttryck i regeringsrättens avgörande RÅ 80 1:80, alltför stränga krav uppställts för att bedöma båda makarna som företagsledare. Kommittén är av den uppfattningen att vid bedömningen av frågan medhjälpare/företagsledare ledning bör hämtas från departementschefens uttalande i prop. 1975/76:77 s.67 f. angående gränsdragningen mellan gemensam verksamhet och medhjälpfall.

Departementschefen anförde därvid:

Sådan verksamhet som fordrar särskild utbildning eller kompetens bör normalt inte bereda större svårigheter. Har makarna i stort sett samma utbildning och deltar de i arbetet i lika mån finns det anledning att tillämpa reglerna för gemensam verksamhet. Är det däremot fråga om en verksamhet där krav på utbildning eller särskild kompetens inte direkt kan uppställas får ytterligare faktorer vägas in. Om två makar tillsammans driver ett jordbruk och är lika verksamma bör detta kunna bedömas som gemensam verksamhet, i synnerhet om de äger lika stor del av jordbruket och även har samma ekonomiska ansvar. Det nu sagda gäller även åtskilliga verksamheter i rörelseform där själva verksamheten som sådan utövas av båda makarna och samma förhållanden i övrigt föreligger som i det nyss nämnda exemplet. Däremot bör gemensam verksamhet i denna bemärkelse inte anses föreligga i alla de fall där en av makarna svarar för själva rörelseverksamheten som sådan (taxirörelse, byggnadsverksamhet, konsultverksamhet m.m.) under det att den andre maken svarar för t.ex. kontorsbetonade göromål, även om båda äger del i förvärvskällan.

Detta uttalande gäller formellt endast gränsdragningen mellan gemensam verksamhet och medhjälpfall, när verksamheten bedrivits som enskild firma. Man avsåg emellertid att skapa neutralitet mellan olika företagsformer. När verksamheten bedrivits i bolagsform skall alltså situationer med båda makarna som företagsledare jämföras med gemensam verksamhet när makarna tillsammans driver verksamheten som enskild firma. Det är på den grunden som kommittén anser att departementschefens här återgivna uttalande bör vara vägledande också vid bedömningen av om båda makarna skall anses som företagsledare. Enligt kommitténs uppfattning är utgången i rättsfallet från år 1980 inte förenlig med den tolkning av bestämmelserna som kommittén här redovisat. Regeringsrätten har i senare avgöranden intagit en mer liberal hållning i frågan än tidigare. Kommittén vill också hänvisa till de förhandsbesked som riksskatteverkets nämnd för rättsärenden meddelat.

Den mindre restriktiva tolkning av företagsledarbegreppet som kommittén med det sagda velat ge uttryck för täcks av den definition av begreppet som finns intagen i 35 § 1 a mom. åttonde stycket KL.

Det förefaller också som om tillämpningen idag följer en sådan mera liberal linje. Kommittén finner det därför inte erforderligt att nu lägga fram förslag om ändring av lagtexten.

I sammanhanget finns anledning att erinra om riksdagsledamoten Hugo Hegelands fråga till finansministern under 1985/86 års riksmöte. Hegeland hade frågat om finansministern var beredd att låta utreda tillämpningen av lagstiftningen rörande ledningsfunktionerna i fåmansföretag. Hegeland menade att kvinnorna diskriminerades genom att taxeringsnämnderna inte godtog att det i små företag kunde finnas två företagsledare och genom att nämnderna automatiskt betraktade männen som företagsledare.

Finansministern förklarade med hänvisning till företagsskatteskommitténs utredningsuppdrag att någon särskild utredning av det slag som Hugo Hegeland syftade på inte var aktuell. Finansministern framhöll att om det var så att taxeringsnämnderna i sin tillämpning av lagstiftningen inte iakttog de regler som fanns, ankom det på riksskatteverket att uppmärksamma detta och i så fall vidta erforderliga åtgärder.

Kommittén vill för sin del endast påpeka att det inte råder någon tvekan om att exempelvis två makar båda kan vara företagsledare i samma företag och att det inte föreligger någon presumtion för att det är mannen som skall anses som företagsledare. Den av frågeställaren beskrivna tillämpningen har således inte något stöd vare sig i lagtext eller i anvisningar. Vid den av kommittén genomförda enkätundersökningen har inte heller framkommit något som tyder på att en sådan tillämpning skulle förekomma. Om en taxeringsnämnd i det enskilda fallet tillämpat lagstiftningen felaktigt får rättelse sökas genom överklagande av taxeringsnämndens beslut.

Vad därefter angår de fall då en av makarna är att anse som medhjälpare är lagstiftningen idag utformad så att arbetsinsatsens omfattning — minst 400 timmar under beskattningsåret — är avgörande för om medhjälparen själv skall beskattas för sin arbetsinsats. Detta förhållande utgör ett avsteg från principen om särbeskattning.

Efter tillkomsten av 1976 års lagstiftning om inkomstuppdelning har sambeskattnings av makars B-inkomster helt avskaffats fr.o.m. 1988 års taxering. En sambeskattnings av makars arbetsinkomster kan enligt kommittén endast försvaras om den framstår som nödvändig för att motverka obehöriga inkomstöverföringar. 1976 års lagstiftning innebar i stort sett ett avskaffande av den faktiska sambeskattnings. Det förelåg då en betydande osäkerhet om vilka effekter en särbeskattnings av makar skulle få. I de propositioner, som låg till grund för de båda riksdagsbesluten år 1976, betonades svårigheterna att bedöma värdet av medhjälpande makes arbetsinsats. En timgräns ansågs nödvändig för att möjliggöra en kontroll.

Kravet på en minsta omfattning av medhjälpande makes arbetsinsats om 400 timmar har efter lagstiftningens införande starkt kritiserats. Regeln har ansetts leda till effekter som från rättvis- och jämställdhetssynpunkt inte kan accepteras. Inte minst i enkätsvaren har 400-timmarsregeln kritiserats både från de tillfrågade länsskattemyndigheternas sida och av revisorsorganisationerna.

Man kan konstatera att arbetstidsregeln inte av de tillämpande myndigheterna uppfattats som ett effektivt medel mot obehöriga inkomstöverföringar. Kontrollmöjligheterna blir inte större för att man uppställer krav på att arbetsinsatsen skall ha uppgått till minst 400 timmar. Det ligger i sakens natur att den som idag vill uppnå inkomstuppdelning uppger att arbetsinsatsen har uppgått till minst 400 timmar. Ett slopande av timgränsen torde därför inte innebära en sådan ökning av antalet fall där det görs gällande att medhjälpande make skall beskattas för del av verksamhetens resultat att en försämring av möjligheterna att förhindra obehöriga inkomstöverföringar uppkommer.

I enkätundersökningen har betonats vikten av att det vid taxeringen finns underlag för uppgiven omfattning av medhjälpande makes arbetsinsats. Kommittén vill i detta sammanhang understryka att en slopad timgräns inte innebär att avsteg görs från principen om faktisk arbetsinsats som en förutsättning för inkomstuppdelning. Om arbetsinsatsens omfattning ifrågasätts åligger det på vanligt sätt den skattskyldige att styrka denna. Där emot bör enligt kommitténs mening inte som en förutsättning för inkomstuppdelning uppställas krav på att underlaget skall ha viss utformning eller att uttaget skall ha skett på visst sätt. En annan sak är att om t.ex. hela uttaget gjorts vid ett tillfälle vid beskattningsårets utgång *kan* detta vara en anledning för taxeringsnämnden att anmoda den skattskyldige att inkomma med utredning om det utförda arbetet och dess omfattning.

Kommittén har alltså kommit fram till den slutsatsen att den nuvarande 400-timmarsgränsen bör slopas.

I samband med frågan om 400-timmarsgränsens slopande har frågan väckts om det vore möjligt att i enskild näringsverksamhet frångå principen om inkomstuppdelning i medhjälpparfallen och i stället medge den av makarna som anses driva verksamheten omkostnadsavdrag vid inkomstberäkningen för marknadsmässig lön till den medhjälpande maken. Förutsättningarna härför skulle vara att lönen bokförts senast en månad efter det att arbetet utförts och att preliminärskatt dragits och socialavgifter erlagts på vanligt sätt. Vidare skulle av verifikationer framgå arten och omfattningen av arbetet samt den plats där arbetet utförts.

Frågan om inkomstuppdelning i enskild näringsverksamhet behandlades av 1972 års skatteutredning i delbetänkandet Faktisk sambeskattnings (DsFi 1975:10). Vid utformandet av regler för

medhjälpfallen ansåg utredningen inte att det var möjligt att göra rätten till inkomstuppdelning beroende av den faktiska omfattningen av den medhjälpande makens civilrättsliga anspråk eller av vilken ersättning han faktiskt erhållit. Detta skulle nämligen ställa alltför långtgående krav på den utredning som måste presteras. Exempelvis måste makarna redan före beskattningsårets ingång förete ett skriftligt avtal som reglerade medhjälpande makens ersättningsanspråk. Vidare erinrade utredningen om att familjeskatteberedningen för införandet av en sådan ordning hade ansett det nödvändigt att kräva regelbunden kontant löneutbetalning, preliminärskatteavdrag och avgivande av kontroll- och arbetsgivaruppgifter. Remissinstanserna hade emellertid i yttrandena över detta förslag ansett att dessa krav åtminstone delvis tedde sig orealistiska och att de i vissa fall — särskilt i mindre jordbruk och rörelser — helt enkelt inte kunde uppfyllas. Skatteutredningen delade dessa remissinstansers uppfattning och ansåg att det fick ställas andra villkor för inkomstuppdelning. Var väl dessa villkor — främst då arten och omfattningen av medhjälpande makens arbetsinsats — uppfyllda, borde inkomstuppdelning ske inom vissa angivna ramar oberoende av vilket ersättningsbelopp som faktiskt uppburits. När utredningen därefter behandlade frågan i vilken förvärvskälla den medhjälpande maken skulle beskattas för den sålunda uppdelade inkomsten, ställde man upp två alternativ. Det *s.k. delägaralternativet*, som innebar att förvärvskällans nettointäkt fördelades mellan makarna inom de angivna ramarna och det *s.k. anställningsalternativet*, som innebar att den make, som stod för verksamheten, vid taxeringen skulle få göra omkostnadsavdrag för det belopp som skulle beskattas hos den medhjälpande maken såsom inkomst av tjänst. Utredningen förordade delägaralternativet, som ansågs ha dels vissa fördelar i beskattningshänseende — framför allt beträffande beskattningssorten och preliminärskatteformen — dels påtagligt praktiska fördelar från avgiftssynpunkt.

Bedömningen av huruvida ett jordbruk eller en rörelse skall anses bedriven av två makar gemensamt eller med den ene av dem som företagsledare och den andre som medhjälpare görs av taxeringsmyndigheterna och är beroende av i vilken utsträckning och på vilket sätt makarna arbetar i verksamheten. För makarna själva är det i båda fallen fråga om en verksamhet i vilken de deltar tillsammans. Att då i de fall som av taxeringsmyndigheterna bedöms som medhjälpfall konstruera ett anställningsförhållande och beskatta den medhjälpande maken i förvärvskällan tjänst, medan inkomstuppdelningen behålls och beskattning sker av båda makarna i förvärvskällan rörelse och jordbruk vid gemensam verksamhet, innebär enligt kommittén inte någon förenkling av skattereglerna utan resultatet blir i stället det motsatta.

Förslaget om lön till medhjälpande make i enskild närings-

verksamhet förutsätter att det föreligger regelrätta löneutbetalningar med därtill hörande preliminärskatte- och avgiftsbetalningar. Dessutom skall det finnas underlag i form av noggrant förda anteckningar om när och var de olika arbetsuppgifterna utförts. Saknas dessa förutsättningar skall — menar de som förordar lönealternativet — den make som har den ledande ställningen i verksamheten beskattas för hela inkomsten även om det kan göras sannolikt att den andra maken deltagit i verksamheten. Problem kan då uppstå i sådana fall där taxeringsmyndigheterna och makarna har olika uppfattning om hur verksamheten skall betecknas i beskattningshänseende — en tvist som oftast uppkommer efter beskattningsårets utgång. Om makarna anser att de båda är företagsledare men taxeringsmyndigheterna kommer fram till att endast den ene maken är företagsledare och den andre är medhjälpare saknas i regel underlag för löneutbetalningar m.m. Enligt förslaget skulle då hela resultatet beskattas hos den av makarna som av taxeringsmyndigheterna betraktas som företagsledare.

1972 års skatteutredning ansåg i sitt betänkande (s. 100) att kraven på regelrätta utbetalningar m.m. var helt orealistiska och att de i vissa fall — särskilt i mindre jordbruk och rörelser — inte gick att uppfylla. Kommittén kan inte se att förhållandena är annorlunda idag och anser därför att det fortfarande måste vara fråga om en fördelning av inkomsten mellan makarna.

Om en av makarna avlidit har det ansetts oklart¹ hur bestämmelserna om inkomstuppdelning skall tillämpas för dödsfallsåret. Särskilt har det diskuterats hur 400-timmarsgränsen i medhjälparfallet skall tolkas.

Riksskatteverket har i Handledning för rörelse- och jordbruksbeskattning (1988 års upplaga s.269) uttalat att om ändring skett till följd av dödsfall får bedömningen ske mot bakgrund av vad som skulle ha gällt om den skattskyldige levtt under hela beskattningsåret.

I ett system där 400-timmarsgränsen slopats är det den faktiska arbetsinsatsen som blir avgörande och någon bedömning av hur mycket vederbörande skulle ha arbetat om han levtt under hela året behöver alltså inte göras. Om den företagsledande maken avlider och den efterlevande övertar ledningen av företaget torde den ersättning för utfört arbete, som den efterlevande betingar sig av dödsboet, skattemässigt vara inkomst av tjänst för den efterlevande och utgöra avdragsgill kostnad för dödsboet. En sådan tillämpning följer av allmänna civilrättsliga och skatterättsliga bestämmelser och torde inte heller behöva föranleda ändring av den nuvarande bestämmelsen i 65 § tredje stycket KL.

1. Ang. denna fråga kan hänvisas till Carsten Welinder SvSkt 1977 s.73 ff. och Göran Englund Inkomstskatteproblem vid dödsfall och skifte Stockholm 1987 s.17 f.

Länsskattemyndigheten i Stockholms län har i sitt enkätsvar ifrågasatt om inte den lön som med stöd av reglerna i punkt 13 av anvisningarna till 32 § KL flyttas över till företagsledaren hos denne borde behandlas som förtäckt utdelning.

Enligt fast praxis anses idag rörelsedrivande aktiebolag kunna nollställas genom löneuttag. Den lön som överstiger marknads-
mässigt vederlag för medhjälpande makes arbetsinsats och som överflyttas till företagsledaren, hade denne varit oförhindrad att själv ta ut som lön. Överflyttningen bör därför inte ge upphov till dubbelbeskattning. Därtill kommer att vederlaget till medhjälpande maken, även till den del det överstiger marknadsmässigt ersättning, hos bolaget har behandlats som lön och föranlett arbetsgivaravgifter.

2.5.2 Arbete utfört i bostaden

Enligt gällande regler får arbetsinsats i makarnas gemensamma bostad medräknas om med hänsyn till rörelsens art och andra omständigheter skäl därtill föreligger. Stadgandet fick sin lydelse genom att riksdagen antog ett reservationsvis framfört yrkande. I det i prop. 1975/76:79 framlagda förslaget hade uppställts betydligt strängare krav. Arbete i hemmet skulle endast få beaktas om det förelåg synnerliga skäl att medräkna arbetsinsatsen. I en senare proposition (1976/77:41 s.36) har departementschefen gjort uttalande av betydelse för tolkningen av det nuvarande stadgandet. Han har bl.a. anfört att bestämmelsen får anses innebära att medhjälpande makes arbetsinsats skall bedömas med utgångspunkt i dess betydelse för verksamheten och utan hänsyn till var arbetet är förlagt. Han har vidare uttalat följande:

Bedrivs verksamheten i särskilda lokaler bör dock enligt min mening arbete i hemmet normalt få medräknas endast om arbetet avser klart angivna arbetsuppgifter med omedelbar anknytning till verksamheten. Telefonpassning och medverkan vid representation bör t.ex. som regel inte beaktas. Hänför sig företagsinkomsten till uppdrag som företagsledaren utför vid sidan av ordinarie arbete bör vidare, oavsett om särskild arbetslokal finns eller inte, inkomstuppdelning godtas endast i rena undantagsfall. Ett allmänt påstående om att medhjälpande make har medverkat i privat konsultverksamhet eller vid utarbetande av tidningsartiklar e.d. bör alltså inte grunda någon rätt för medhjälpande make att beskattas för en del av inkomsten.

I det förslag till lag om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (enligt staketmetoden), som kommittén lade fram i sitt betänkande SOU 1984:70 får näringsidkaren göra avdrag för lön till make under i princip samma förutsättningar som idag gäller för inkomstuppdelning. Den särskilda bestämmelsen om arbete utfört i makarnas bostadsutrymme överfördes emellertid inte till den av kommittén utarbetade lagtexten. Kommittén, som framhöll att den härigenom inte velat markera någon förändring i

förhållande till gällande rätt, ansåg att frågan om ersättning för arbete i makarnas bostad fick vägas in i uttrycket marknadsmässigt vederlag.

Det har enligt kommittén inte framkommit något som kan ge anledning till annat ståndpunktstagande idag. I det förslag till lagtext som kommittén lägger fram har alltså inte medtagits någon bestämmelse om arbete i makarnas gemensamma bostadsutrymme.

2.5.3 Lön till barn

För att själv bli beskattad för uppburen lön från en av föräldrarna bedriven näringsverksamhet eller från ett fåmansföretag i vilket någon av föräldrarna eller båda är företagsledare skall ett barn ha fyllt 16 år. Ett återkommande önskemål i riksdagsmotioner har varit att åldersgränsen skall sänkas till 15 år. Därvid har bl.a. åberopats att en sänkning av åldersgränsen skulle ge fler ungdomar möjlighet att få arbete i föräldrars företag. Också i enkätsvaren förekommer yrkande om en sänkning av åldersgränsen till 15 år. Vidare har ifrågasatts om inte också delägares barn — och inte som nu endast företagsledares barn — borde omfattas av ålderskravet. Man har också ifrågasatt om inte åldern den 1 januari i stället för den 1 november borde vara avgörande för om barnet skall beskattas för inkomsten.

Bestämmelsen om viss lägsta ålder har tillkommit främst av kontrollskäl. Kommittén är inte beredd att föreslå ett slopande av ålderskravet. De skäl som anförts för en sänkning av åldersgränsen till 15 år är enligt kommitténs mening inte tillräckliga för att motivera att den 16-årsgräns, som tillämpats sedan lång tid, frångås.

Frågan om barns ålder regleras idag i 65 § KL vari hänvisning görs till förhållandena den 1 november året före taxeringsåret. Att i inkomstuppdelningsfallen införa ett annat datum skulle komplicera lagstiftningen utan att några beaktansvärda fördelar skulle uppnås. Det skulle ändå kvarstå en tröskeffekt som vid alla tidsgränser.

Särbehandlingen av företagsledares barn motiveras av det bestämmande inflytande över verksamheten som företagsledaren har enligt definitionen. Mot bakgrund härav föreslår kommittén inte någon förändring av den krets av barn som omfattas av särregleringen.

2.5.4 Inkomstuppdelningen i handelsbolag

Handelsbolag som har ett fåtal bolagsmän hänförs idag till gruppen fåmansföretag. Vad som ovan redovisats i avsnitt 2.2 om gällande rätt i fråga om lön till medhjälpande make och barn i ett fåmansföretag äger därigenom tillämpning också i fråga om lön

från handelsbolag till företagsledares make och barn. Om make och barn också är delägare i handelsbolaget måste man emellertid vid vinstfördelningen även beakta den rätt till ränta på i bolaget insatt kapital som enligt bolagslagen tillkommer bolagsman. I punkt 13 av anvisningarna till 32 § KL har därför införts ett fjärde stycke om inkomstuppdelningen i handelsbolag enligt vilket det inte möter något hinder att, innan inkomsten från handelsbolaget uppdelas mellan makar och barn, tillgodoräkna dem skälig ränta på det i handelsbolaget insatta kapitalet.

Regeringsrätten har i två avgöranden RÅ 83 1:18 och RÅ 1986 ref. 111 tolkat reglerna om inkomstuppdelning så att reglerna endast äger tillämpning vid fördelning av arbetsinkomster. För övriga fall hänvisar regeringsrätten till äldre praxis enligt vilken ingripande kunde ske om fördelningen framstod som oskälig mot bakgrund av företagsledarens arbetsinsats.

I flera enkätsvar har framförts kritik mot den tolkning som reglerna har fått i de refererade rättsfallen. Utgången i avgörandena möjliggör en inkomstuppdelning i fåmansägda handelsbolag som inte godkänns när det gäller fåmansaktiebolag påpekas det.

Enligt kommitténs förslag skall (se s.102 f.) handelsbolag inte omfattas av fåmansföretagsdefinitionen i 35 § 1 a mom. sjunde stycket KL. Reglerna rörande inkomstuppdelning skulle därigenom inte komma att gälla för handelsbolag. Kommitténs förslag till ny definition av fåmansföretagsbegreppet är emellertid inte avsett att påverka tillämpningsområdet för reglerna om inkomstuppdelning. Kommittén föreslår således att reglerna i anvisningspunkt 13 även framdeles skall tillämpas vid inkomstuppdelning i fåmansägda handelsbolag. Bestämmelserna bör enligt kommittén, såvitt gäller inkomst som make och barn åtnjuter i egenskap av delägare i handelsbolag, inte vara begränsade till att endast avse ersättning för utfört arbete.

Överstiger vad sådana delägare erhållit från bolaget marknads-
mässig ersättning för utfört arbete — beräknad enligt samma regler som för den som ej är delägare — och skälig ränta på gjord kapitalinsats bör enligt kommittén företagsledaren beskattas för den överskjutande delen.

Avslutningsvis anser sig kommittén här — till komplettering av sitt tidigare i betänkandet SOU 1986:44 framlagda förslag om staketmetod för beskattning av handelsbolag — böra påpeka följande. En med inkomstuppdelningen i handelsbolag nära sammanhängande fråga är beskattningen vid uttag av ackumulerade vinstmedel från handelsbolag om bolaget beskattas enligt staketmetoden. I betänkandet framhöll kommittén (s.104) att uttag kan komma att göras från ett handelsbolag först vid en tidpunkt då

vederbörande bolagsman inte längre är aktiv i bolaget. Senareläggning av uttag från handelsbolag kan komma att användas som ett sätt att lösa bolagsmans pensionering. Självfallet måste — framhöll kommittén — en fåmansföretagsregel, som skall omfatta handelsbolagen, utformas så att regeln inte förhindrar eller motverkar en sådan användning av de hos bolaget sparade vinstmedlen.

Först bör kanske påpekas att om en son eller dotter — och detta är väl den situation som man närmast tänker på — övertar en verksamhet som tidigare bedrivits av föräldrarna blir reglerna om inkomstuppdelning i fåmansföretag inte tillämpliga för föräldrars uttag efter det att de inte längre aktivt deltar i verksamheten. Bestämmelserna gäller endast fåmansföretag i vilket en eller båda föräldrarna är företagsledare. Inte i de fall när barnen är företagsledare. I undantagsfall kan det naturligtvis förekomma att den ena maken kvarstår som företagsledare i ett bolag där den andra maken inte längre är aktiv. Formellt skulle reglerna då kunna anses tillämpliga. Enligt kommittén bör ett motivuttalande om att reglerna inte är tillämpliga i dessa undantagsfall vara en tillräcklig åtgärd. Någon särskild bestämmelse härom skulle alltså inte vara nödvändig.

3. De särskilda fåmansföretagsreglerna

I detta kapitel behandlar kommittén de särskilda regler för beskattning av fåmansföretagen, som infördes i kommunalskattelagen genom beslut av riksdagen år 1976. Kommitténs utredningsuppdrag har däremot inte ansetts omfatta de redan tidigare införda särskilda bestämmelserna för beskattning av s.k. vinstbolag och interna aktieöverlåtelse. I de båda första avsnitten (3.1 och 3.2) behandlar kommittén vissa begreppsfrågor som används inom fåmansföretagslagstiftningen. I de följande fyra avsnitten (3.3 — 3.6) redovisar kommittén sina överväganden och förslag beträffande skattekonsekvenserna vid olika transaktioner mellan ett fåmansföretag och företagsledaren (närstående, delägare). Därvid anges vid de olika avsnitten vilket författningsrum i KL som i dag är tillämpligt. I ett särskilt avsnitt (3.7) behandlar kommittén reglerna rörande beskattningen vid avyttring av patent m.m. och fåmansföretags rätt till avdrag för avsättning till personalstiftelse. Såsom redan inledningsvis nämnts (s.12) och som närmare redogörs för i avsnittet 3.1 lägger kommittén fram förslag om att definitionen på fåmansföretag inte skall omfatta handelsbolag. Om det ändå finns motiv för att en stoppregel skall gälla när ett företag drivits i handelsbolagets form skall detta särskilt anges. Sina överväganden i detta hänseende redovisar kommittén i ett avslutande avsnitt i kapitel 3 (3.8).

I detta sammanhang vill kommittén också i korthet redovisa sin uppfattning angående ett lagtekniskt problem som lagstiftaren år 1976 hade att ta ställning till. Beskattningen av de obehöriga skatteförmåner som kan uppnås genom bruket av fåmansföretag sker enligt de år 1976 införda särbestämmelserna huvudsakligen i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Att beskattningen skall ske i detta inkomstslag hade föreslagits av departementschefen i prop. 1975/76:79. Företagsskatteberedningen hade i sitt betänkande (SOU 1975:54) ansett att förmåner efter sin beskaffenhet borde hänföras till inkomst av tjänst eller till inkomst av kapital.

Departementschefen motiverade sitt förslag (s.72-73) på följande sätt:

Det är f.n. inte sällan svårt att avgöra, om en förmån från ett fåmansföretag till en delägare eller någon honom närstående person skall beskattas som intäkt av tjänst eller som intäkt av kapital. Som framgår av det föregående medför emellertid valet av tillämpligt inkomstslag omfattande konsekvenser i fråga om bl.a. avdragsrätt, socialförsäkringsavgifter och pensionsgrundande inkomst. För att undvika dessa komplikationer finns det enligt min mening anledning att överväga, om inte ifrågavarande förmåner bör genom en uttrycklig regel hänföras till ett visst inkomstslag. Jag har därvid funnit att förmåner av nu diskuterat slag i vissa fall bör redovisas som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. En sådan regel medför betydande praktiska fördelar. Dessutom markeras att företaget inte skall få avdrag för den utgivna förmånen såsom en lönekostnad.

Mot den valda lagtekniska lösningen har kritik framförts i den skatterättsliga litteraturen. Kritiken har framförallt gått ut på att valet av inkomstslag — tillfällig förvärvsverksamhet — innebar ett brott mot systematiken i kommunalskattelagen. Man har framhållit att en beskattning av förmånerna såsom förtäckt utdelning i inkomstslaget kapital, vilket skedde före 1976 års lagstiftning, skulle ge samma effekt, eftersom även i dessa fall företaget saknar avdragsrätt.

Kommittén har diskuterat om det inte — för att tillgodose önskemålen om en bättre systematik — skulle vara möjligt att frångå den nuvarande beskattningen av förmånerna i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet och istället beskatta dem såsom inkomst av kapital. Detta skulle ske genom att i lagtexten speciellt ange vilka transaktioner mellan företagsledare/delägare och företaget som utgör förtäckt utdelning.

Allmänt sett torde det skattemässiga begreppet "utdelning" få anses omfatta alla förmåner — i pengar eller annat — som tillkommer innehavaren av en aktie eller en andel och för vilka denne ej ger skäligt vederlag. På grund av principen att aktiebolag skall dubbelbeskattas, erhåller aktiebolag — förutom i vissa situationer där det i lag särskilt anges att avdrag för utdelning är tillåtet — inte avdrag för utgiven utdelning då denna inte betraktas som en kostnad utan som en vinstdisposition.

En grundförutsättning för att en förmån som utgår från ett bolag skall kunna betraktas som utdelning är att mottagaren av förmånen är delägare i bolaget. Bestämmelserna i 35 § 1 a mom. KL avser företagsledare eller delägare samt närstående till dessa. En närstående behöver inte själv vara delägare i företaget. Inte heller en företagsledare behöver enligt definitionen i 35 § 1 a mom. nionde stycket KL själv vara delägare i bolaget. Om beskattning av ifrågavarande förmåner skall ske i inkomstslaget kapital, skulle det krävas att det särskilt angavs att förmån, som åtnjuts av företagsledare eller närstående som inte själv är delägare, skall beskattas hos dessa som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet enligt 35 § 1 a mom. KL.

Enligt den ovan angivna definitionen karaktäriseras det skatte-

mässiga begreppet utdelning av att mottagaren av utdelningen inte presterar något i gengäld samt att bolaget inte får göra något omkostnadsavdrag för det utdelade beloppet. I 35 § 1 a mom. andra stycket KL anges att företagsledare som uppburit hyra eller annan ersättning från företaget för lokal som upplåtits till detta, skall beskattas för intäkten som tillfällig förvärvsverksamhet, om inte ersättningen skall beskattas som intäkt av annan fastighet eller kapital. Mottagaren får dock göra skäligt avdrag för kostnader som han vidkänts på grund av upplåtelsen. För företagets del gäller enligt vanliga regler att det får göra avdrag för den till företagsledaren utbetalda ersättningen i den mån den kan anses marknadsmässig. Bestämmelsen om beskattning av lokalhyra avser således en situation där företagsledaren lämnar vederlag (den upplåtna lokalen) till företaget för den ersättning som utbetalas till honom. Därjämte får företaget göra avdrag för utbetald ersättning. Att beteckna sådan hyresersättning till företagsledare som utdelning skulle enligt kommitténs uppfattning strida mot den vedertagna definitionen av begreppet utdelning. Även i detta fall skulle det därför vara nödvändigt med en bestämmelse om att beskattning skall ske i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet.

Sammanfattningsvis har kommittén gjort den bedömningen att den inte bör lägga fram förslag om ändring av den nuvarande regeln om att beskattning skall ske i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Visserligen kan det från rent teoretiska utgångspunkter riktas kritik mot att intäkter, som enligt kommunal-skattelagens vanliga regelsystem är att hänföra till inkomst av kapital, vid tillämpning av fåmansföretagsreglerna skall tas upp till beskattning i ett annat inkomstslag. Såsom visats ovan skulle det emellertid inte vara möjligt att för alla de situationer, som stoppreglerna avser att täcka, enhetligt föreskriva att beskattning skall ske i inkomstslaget inkomst av kapital. I detta läge har kommittén funnit övervägande skäl tala för att bibehålla den nuvarande ordningen.

3.1 Begreppet fåmansföretag

Utformningen av fåmansföretagsbegreppet har kritiserats bl.a. från den utgångspunkten att den definition av fåmansföretag som ges i 35 § 1 a mom. sjunde stycket KL är vidare än vad förarbetena anger. Av lagtexten bör, har man menat, framgå att bolag vars aktier är inregistrerade vid Stockholms fondbörs och s.k. OTC-bolag inte är fåmansföretag även om ägandet i bolagen är koncentrerat. Vidare har ifrågasatts om det inte av lagtexten bör framgå att avgörande för om ett bolag skall betecknas som ett fåmansföretag är om en eller ett fåtal personer har det övervägan-

de antalet av rösterna i bolaget och därmed det bestämmande inflytandet över företaget. En annan fråga som sedan lagstiftningens tillkomst har tilldragit sig stort intresse är handelsbolagens förhållande till fåmansföretagslagstiftningen. En ofta uttalad uppfattning — både inom doktrinen och i enkätsvaren — är att handelsbolagen inte skall innefattas i fåmansföretagsbegreppet.

3.1.1 Förarbeten och gällande rätt

Som fåmansföretag räknas enligt 35 § 1 a mom. sjunde stycket KL

a) aktiebolag, ekonomisk förening och handelsbolag, vari aktierna eller andelarna till övervägande del ägs eller på därmed jämförligt sätt innehas — direkt eller genom förmedling av juridisk person — av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer; samt

b) aktiebolag, ekonomisk förening och handelsbolag, vars verksamhet 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.

Departementschefen anförde i prop. 1975/76:79 s.70 angående begreppet fåmansbolag (han övergår senare till att använda uttrycket fåmansföretag) att detta begrepp borde utformas med tanke på de situationer där ägaren eller ägarna kan så fullständigt behärska bolaget att man i realiteten inte kan tala om ett tvåpartsförhållande vid transaktioner mellan ägare och bolaget. Företagsskatteberedningen som lagt fram förslaget till särskild lagstiftning avseende fåmansbolagen hade föreslagit att man skulle utgå från den definition av begreppet fåmansbolag som numera återfinns i 35 § 3 mom. åttonde stycket KL, dvs. ett aktiebolag, vari aktierna till huvudsaklig del ägs eller på därmed jämförligt sätt innehas — direkt eller genom förmedling av juridisk person — av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer. Beredningen anförde att det torde kunna antas att i vart fall 10-20 aktieägare inryms i "ett fåtal", sannolikt även flera om de är besläktade med varandra. Varje krets av närstående borde räknas som en enhet. Ett bolag som noteras på Stockholms fondbörs eller på fondhandlarlistan borde enligt beredningen inte hänföras till gruppen fåmansbolag utan behandlas som ett marknadsbolag även om ett fåtal fysiska personer äger — eller röstar för — mer än femtio procent av aktierna.

Departementschefen anslöt sig i princip till vad beredningen föreslagit. Han betonade att uttrycket ett fåtal måste ses som ett relativt uttryck. Avgörande var inte det totala antalet aktieägare utan antalet ägare med dominerande eller väsentligt inflytande i företaget. På förslag av skatteutskottet (SkU 1975/76:28 s.37 f.)

utbyttes orden "till huvudsaklig del" mot "till övervägande del". Syftet var enligt utskottet att härigenom få ett adekvat uttryck för den uttalade uppfattningen att ett fåmansföretag skulle anses föreligga om en begränsad personkrets innehade antingen mer än femtio procent av aktierna eller, vid olika röstetal på aktierna, mer än femtio procent av rösterna.

Såsom ovan angivits ansåg företagsskatteberedningen att fåmansbolagsbegreppet inte skulle omfatta bolag vilkas aktier noterades på Stockholms fondbörs eller på fondhandlarlistan. Beredningen uttalade bl.a. att bolag av den här storleksordningen fick anses vara utsatta för en så stark kontroll både från de anställas och allmänhetens sida att missbruk inte behövde befaras på samma sätt som i renodlade fåmansbolag. Departementschefen (s.71 i prop. 1975/76:79) anslöt sig till beredningens uppfattning att de föreslagna fåmansbolagsreglerna inte borde tillämpas i fråga om företag som hade inregistrerats vid Stockholms fondbörs eller som noterades på fondhandlarlistan. I vad mån reglerna skulle tillämpas på andra slag av marknadsbolag — dvs. bolag där aktierna såldes och köptes i någonlunda utsträckning på marknaden — fick bli beroende på omständigheterna i det särskilda fallet.

I RSV Dt 1987:31 anges att ett företag som till mer än hälften ägs av upp till tio personer eller grupper av inbördes närstående personer bör i regel anses vara fåmansföretag. Enligt anvisningarna kan företaget anses som fåmansföretag även om antalet ägare eller ägargrupper, som äger övervägande delen av företaget, överstiger tio. Avgörande för den bedömningen är bl.a. ägarintressets fördelning, företagets organisation och andra omständigheter, som kan vara av betydelse för bedömningen av ägarinflytandet i företaget. Det saknar betydelse om delägarna är bosatta här i riket eller inte.

Genom avgörande av regeringsrätten har två frågor av väsentlig betydelse för tillämpningen av den särskilda lagstiftningen för fåmansföretagen fått sin lösning. Regeringsrätten har således vid prövningen av ett överklagat förhandsbesked (RÅ 1986 ref. 47) slagit fast att de ägda eller innehavda aktiernas röstvärde måste beaktas. Om ett fåtal personer — vid olika röstetal på aktierna — förfogar över mer än femtio procent av rösterna skall bolaget räknas som ett fåmansföretag, om inte någon annan omständighet talar emot det.

När det gäller bolag vars aktier är föremål för notering på OTC-listan har regeringsrätten nyligen prövat också denna fråga. Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden hade i ett förhandsbesked uttalat att med hänsyn till de regler som styr en OTC-introduktion och till den tillsyn som OTC-marknaden är underkastad hade de skäl som i förarbetena anförts för att undanta de börsregistrerade företagen från fåmansföretagsreglerna giltighet även

beträffande OTC-företagen. Regeringsrätten ändrade inte förhandsbeskedet (RÅ 1986 ref. 165).

En grupp av företag som också skall hänföras till kategorin fåmansföretag är aktiebolag, handelsbolag och ekonomiska föreningar, som visserligen ägs av så många personer att man inte kan tala om ett "fåtal", men vars verksamhet är uppdelad på flera avgränsade rörelsegrenar. Rörelsegrenarna antas var och en i stort sett fungera som ett självständigt fåmansföretag. Det var enligt departementschefen nödvändigt att också ta med denna grupp av företag. I annat fall förelåg det risk för att fria yrkesutövare, som bedrev sin verksamhet i eget aktiebolag, skulle frestas att med bibehållande av sitt reella inflytande formellt överföra verksamheten till ett aktiebolag med många aktieägare. Departementschefen underströk att vid den bestämning av begreppet fåmansbolag som skall ske i förevarande sammanhang det inte i första hand är av intresse att fastställa kriterier för vad som skall anses utgöra ett fåtal personer, utan att i stället avgränsa de bolag vari rörelsen kan drivas så att ett reellt tvåpartsförhållande mellan ägaren å ena sidan och den juridiska personen — eventuellt en självständig verksamhetsgren inom densamma — å andra sidan inte föreligger.

Något fall där regeringsrätten funnit 35 § 1 a mom. sjunde stycket b) tillämpligt finns inte refererat. Däremot har regeringsrätten i två fall (RÅ 1978 1:52 och 1:97) ansett lagrummet inte vara tillämpligt på två beskrivna bolagskonstruktioner.

I begreppet fåmansföretag ingår — vid sidan om fåmansägda aktiebolag — handelsbolag och ekonomiska föreningar vari andelarna direkt eller genom förmedling av en juridisk person till övervägande del ägs av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer.

Företagsskatteberedningen hade föreslagit att ekonomiska föreningar skulle behandlas på samma sätt som de fåmansägda aktiebolagen om ägarförhållandena eller verksamhetens uppbyggnad i föreningen var sådan att föreningen skulle ha ansetts utgöra ett fåmansbolag om verksamheten hade bedrivits i aktiebolagets form. Däremot skulle enligt det av beredningen framlagda förslaget bestämmelserna inte generellt gälla för handelsbolagen. I stället skulle det direkt anges när en regel också var tillämplig på handelsbolag. Beredningen hade angivit två sådana fall nämligen dels reglerna om inkomstuppdelning mellan makar och mellan föräldrar och barn, dels regeln att om en delägare avyttrar en hyresrätt, en patenträtt eller liknande rättighet skall avyttringen hänföras till rörelse, om intäkten hade varit att behandla som intäkt av rörelse om delägaren hade drivit verksamheten som enskild firma.

Departementschefen framhöll i propositionen att ägarstrukturen hos ekonomiska föreningar medförde att föreningens och den

enskilde medlemmens ekonomiska förhållanden i regel hålls isär. Normalt sett behövdes därför inte några särskilda bestämmelser för ekonomiska föreningar. Det kunde emellertid — i synnerhet beträffande föreningar som hade bildats enligt äldre lagstiftning — förekomma att en ekonomisk förening dominerades av en eller ett fåtal fysiska personer och att därvid sammanblandning av ekonomin kunde förekomma. De för aktiebolagen föreslagna reglerna borde därför äga motsvarande tillämpning beträffande ekonomiska föreningar. De särskilda reglerna borde vidare enligt departementschefen omfatta även handelsbolag som ägs av en eller ett fåtal fysiska personer eller vars verksamhet är uppdelad på flera självständiga verksamhetsgrenar. Departementschefens förslag innebar således att handelsbolagen kom att ingå i begreppet fåmansföretag och inte, som beredningen föreslagit, behandlas som fåmansföretag endast i vissa situationer. Någon närmare motivering till denna utvidgning av fåmansföretagsbegreppet gavs inte i propositionen. Som en gemensam beteckning på de bolag och föreningar, som omfattades av de nya reglerna, infördes termen fåmansföretag.

Frågan om en bostadsrättsförening är ett fåmansföretag har varit föremål för regeringsrättens prövning (RÅ 1978 1:98). I en ansökan om förhandsbesked ställdes frågan om en viss bostadsrättsförening med 13 medlemmar var att anse som ett fåmansföretag. Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden anförde att bostadsrättsförening med hänsyn till sin speciella karaktär och till grunderna för bestämmelserna i kommunalskattelagen om beskattning av fåmansföretag och delägare däri inte kunde anses omfattas av bestämmelserna i 35 § 1 a mom. sjunde stycket om vad som kan räknas som fåmansföretag. Regeringsrätten ändrade inte förhandsbeskedet.

3.1.2 Enkätundersökningen

Länsskattemyndigheten i Stockholms län anför:

Den subsidiära definitionen av fåmansföretag har med anledning av utgången i RÅ 1983 1:18 och RÅ 1986 ref. 111 spelat ut sin roll. De företag som lagstiftningen just avsåg att träffa kan lagen inte tillämpas på. Antingen bör den subsidiära regeln tas bort eller, om den skall få någon verkan, lagen ändras. Det är ingen hemlighet och inte heller ovanligt att betydande förmåner förblir obeskattade eller lindrigt beskattade på grund av att den subsidiära regeln är ”verkningslös”.

Länsskattemyndigheten i Jönköpings län framför i huvudsak följande synpunkter:

Den subsidiära definitionen av begreppet fåmansföretag i 35 § 1 a mom. sjunde stycket KL bör ses över, eftersom den i stora delar blivit verkningslös efter regeringsrättens dom angående Praktikertjänst AB (RÅ 78 1:97). Behandlingen av svenska företag som helt eller delvis ägs av

utländska bolag, som enligt de svenska reglerna skulle ha betraktats som ett fåmansföretag, bör klargöras. Det bör framgå av lagtexten att det bestämmande inflytandet inte grundas på antalet aktier utan att hänsyn skall tas till dessas röstvärde.

Länsskattemyndigheten i Älvsborgs län anser att den subsidiära definitionen i lagtexten blivit helt uddlös genom regeringsrättens avgörande RÅ 78 1:97 angående bl.a. Praktikertjänst AB. Erfarenheten har visat att missbruk vid fördelning av löneinkomster förekommer även i denna typ av företag.

Länsskattemyndigheten i Kopparbergs län anför:

Enligt 35 § 1 a mom. sjunde stycket a) kommunalskattelagen räknas som fåmansföretag bl.a. aktiebolag vari aktierna till övervägande del ägs eller på jämförligt sätt innehas av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer. Enligt lagtextens ordalydelse kan s.k. marknadsbolag vara fåmansföretag. På grund av de skäl som i förarbetena anförts för att undanta vissa marknadsbolag från fåmansföretagslagstiftningen har i förhandsbesked ett börsnoterat bolag (RSV FB Dt 1985:20) och ett OTC-noterat bolag (RSV:s nämnd för rättsärenden 1986-06-23) ansetts inte utgöra fåmansföretag. Det är önskvärt att lagens definition ändras så att den överensstämmer med rättspraxis och förarbeten.

Det finns två förhandsbesked där den s.k. subsidiära definitionen av fåmansföretag — uppdelning på skilda verksamhetsgrenar — har behandlats (RSV FB Dt 1978:29, 1978:34). Det ena fallet gäller en revisionsbyrå och det andra Praktikertjänst AB. Regeringsrätten har förklarat att fråga inte är om fåmansföretag i dessa fall. Slutsatsen blir att definitionen av denna kategori av fåmansföretag inte blir tillämplig i praktiken. Typfallet för lagstiftningen var just Praktikertjänst AB.

Då inte ens detta typfall ansetts falla inom lagens tillämpning, är det svårt att inse vilka företag som skulle kunna göra det.

Länsskattemyndigheten i Gävleborgs län anför:

Definition a)

I tidigare lagstiftning har begreppet fåmansbolag förekommit i olika tider. Lagstiftning från tid före år 1976 återfinns fortfarande i detta avseende i 35 § 3 mom. 8 st KL (s.k. intern aktieöverlåtelse) där fåmansbolag definieras som ett bolag, vars aktier till huvudsaklig del ägs eller på därmed jämförligt sätt innehas — direkt eller genom förmedling av juridisk person av en fysisk person eller ett fåtal personer.

Den definition och formulering som, efter skatteutskottets åsikter i semantiskt hänseende, infördes vid 1976 års lagstiftning talar, istället för om huvudsaklig del, om överväganden del. Ordet övervägande intogs i lagtexten efter skatteutskottets påpekande att med "huvudsaklig" avses normalt ca 70-80 procent medan en femtioprocentig nivå närmast motsvaras av "övervägande".

Förekomsten av två olika men ändå närliggande definitioner inom inkomstskattelagstiftningens område måste anses förvirrande inte minst för den skattskyldige. Detta framkommer bl.a. vid handläggning av dispenser om intern aktieöverlåtelse.

Även om de två olika reglerna har olika syften är de båda inriktade

mot i princip samma typ av företag, dvs. sådana företag som är juridiska personer men där det m.h.t. ägarkretsen och dess sammansättning i realiteten inte är fråga om ett tvåpartsförhållande.

En samordning på definitionsnivå skulle otvivelaktigt leda till en mindre svåröverskådlig lagstiftning i denna del. Problemet med utvidgning av 35 § 3 mom. KL:s tillämpningsområde bör analyseras och vägas mot vinsten av överskådlighet. Det kan också noteras att skatteutskottet (s.38) påpekar, att ändring i 35 § 3 mom. KL bör övervägas sedan praktiska erfarenheter vunnits från den år 1976 införda lagstiftningen. Vi anser att denna stund nu är kommen.

Definition b)

Denna definition eller den s.k. subsidiära definitionen har varit föremål för regeringsrättens prövning i två fall (RSV/FB Dt 1978:29 resp. 34). Utgången av dessa förhandsbesked medför att tillämpningsområde i praktiken saknas för definitionen.

I konsekvens med detta bör den subsidiära definitionen endera utmönstras eller omarbetas så att de tänkta fallen kommer att inrymmas.

Erfarenheterna på vårt län ger ej vid handen att något ökat tillämpningsområde är nödvändigt.

Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR anser att de regler som finns om när ett företag skall betraktas som fåmansföretag eller ej inte ger tillräcklig vägledning och påpekar att detta definitionsproblem är vanligt förekommande.

Svenska Revisorsamfundet SRS anför:

Oklarhet råder om definitionen av fåmansföretag, närmast vad som avses med ett fåtal personer, främst i aktiebolag, men också i handelsbolag där problem uppkommer om de särskilda beslutsreglerna kan medföra att gränsen sätts lägre än i andra fall. Ett annat liknande men mer sällan förekommande spörsmål är om fåmansföretagsreglerna skall tillämpas på ekonomiska föreningar (enligt 1951 års lag). De nu skisserade problemen sammanhänger med att lagtexten gjorts alltför vittsyftande samtidigt som innebörden av den delvis inskränks i motivuttalande och RSV:s anvisningar.

Särskilt om handelsbolag

Länsskattemyndigheten i Jönköpings län anför:

Motiven för att även handelsbolag skall omfattas av fåmansföretagsreglerna är mycket svävande. I förarbetena har man inte närmare utvecklat de skäl som motiverar att samma regler skall gälla för handelsbolag som för aktiebolag (jfr prop. 1975/76:79 s. 71).

Fåmansföretagsreglerna syftar i stor utsträckning till att förhindra att ägarna i aktiebolag skattefritt tillgodogör sig bolagets medel. När det gäller handelsbolag beskattas ägarna för rörelsevinsten i handelsbolaget. När det gäller kontanta uttag från handelsbolaget sker inte någon beskattning.

Grundtanken för fåmansföretagsreglerna är således i väsentliga avseenden inte tillämplig på handelsbolag med nuvarande beskattningsregler.

Enligt länsskattemyndighetens uppfattning måste lagstiftningstekniken med att generellt ta med handelsbolagen under fåmansföretagsreglerna starkt ifrågasättas.

Med bibehållna beskattningsregler för handelsbolag bör handelsbolagen inte generellt omfattas av fåmansföretagsreglerna. I den mån lagstiftaren anser att vissa regler bör omfatta även handelsbolag bör detta särskilt anges i varje enskilt fall.

Med tanke på att nya skatteregler övervägs för handelsbolag har länsskattemyndigheten inte ansett det meningsfullt att gå in i detaljfrågor när det gäller fåmansföretagsreglernas tillämpning på handelsbolag.

Länsskattemyndigheten i Gävleborgs län ifrågasätter om fåmansföretagsreglerna bör omfatta handelsbolag och kommanditbolag så länge dessa är enkelbeskattade subjekt.

Länsskattemyndigheten i Kopparbergs län anför:

De handelsbolag som definitionsmässigt utgör fåmansföretag omfattas bl.a. av bestämmelserna i 35 § 1 a mom. KL. Det innebär att dubbelbeskattning skall ske även av handelsbolag, vilka i övrigt enkelbeskattas. Delägaren kan då komma att direktbeskattas två gånger för samma belopp, vilket kan ge marginalskatteeffekter på upp till 180 procent (utan beaktande av sociala avgifter). Mot den bakgrunden ter det sig förståeligt att bestämmelserna i denna del haft svårt att tränga igenom såväl hos deklaranter som hos granskare.

Länsskattemyndigheten i Västerbottens län anför att det råder tveksamhet i vilken omfattning de s.k. stoppreglerna gäller transaktioner med handelsbolag.

Lantbrukarnas riksförbund/DB anför att det krävs en översyn av reglerna om avveckling av handelsbolag, eftersom den nuvarande lydelsen, som är oprecis och svårtillgänglig, medför att normala avvecklingar nästan är ogörliga att genomföra.

Sveriges Köpmannaförbund anför att handelsbolagen uttryckligen bör undantas från fåmansföretagsreglernas tillämpning, eftersom dessa bolag är enkelbeskattade subjekt.

Småföretagens Riksorganisation anför:

Syftet med fåmansföretagsreglerna var att hindra förfaranden som sätter dubbelbeskattningen ur spel. Regelsystemet passar därför inte för enkelbeskattade subjekt som handelsbolag. Handelsbolagen har också i praktiken undantagits från fåmansföretagsreglernas tillämpning. Bl.a. anger RSV i sina anvisningar (RSV Dt 1980:13) att bestämmelserna om lågförräntade lån och nedskrivning av lån inte skall gälla för handelsbolag.

Utifrån det regelsystem som för närvarande gäller vid beskattningen av handelsbolagen är det enligt organisationens uppfattning lämpligt att helt undanta handelsbolagen. I vart fall bör detta gälla beträffande de regler som avser att göra dubbelbeskattningen effektiv. Närmast avses här bestämmelserna i 35 § 1 a mom. KL.

Frågan om handelsbolagens ställning är osäker sedan kommittén har lagt fram förslaget om staketmetod för handelsbolag. Staketmetoden in-

nebär bl.a. att handelsbolaget blir skattesubjekt. I bolaget behållna vinstmedel skall beskattas lågt medan bolagsmannens uttag av vinstmedel beskattas hos bolagsmannen och belastas med sociala avgifter. Förslaget innebär — när det gäller bolagsmannens möjlighet att konsumera vinstmedel i bolaget utan att bli uttagsbeskattad — att handelsbolaget i viss mån kommer i samma situation som aktiebolagen när det gäller transaktioner mellan bolaget och delägaren.

Om handelsbolagen görs till skattesubjekt bör eventuella särregler endast ha till syfte att trygga en effektiv uttagsbeskattning. Utgångspunkten måste vara att jämställa uttag ur handelsbolaget med lön för en anställd och ingen särskild straffbeskattning därutöver.

Svenska Revisorsamfundet SRS pekar på de enligt samfundet orimliga dubbelbeskattningskonsekvenser som kan uppkomma när fåmansföretagsreglerna tillämpas på handelsbolag och noterar med tillfredsställelse att kommittén i tidigare betänkanden föreslagit stoppregler utan inslag av dubbelbeskattning.

3.1.3 Överväganden och förslag

Fåmansföretagsbegreppet bör utformas så att som fåmansföretag räknas företag i vilka en eller ett fåtal fysiska personer har ett sådant inflytande att man vid transaktioner mellan ägare och företag inte kan tala om ett tvåpartsförhållande. Detta var också det uttalade syftet vid lagstiftningens tillkomst. Departementschefen framhöll att det avgörande var att en person eller ett fåtal personer hade ett dominerande eller väsentligt inflytande i företaget, inte det totala antalet ägare. Av lagtexten kom emellertid inte klart att framgå att — vid bedömningen om ett dominerande inflytande föreligger — aktiernas röstvärde måste beaktas. Det förutsätts endast att aktierna eller andelarna i företaget till övervägande del *ägs* eller på därmed jämförligt sätt *innehås* av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer. Frågan om aktiernas röstvärde skall beaktas vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag eller inte ställdes — som tidigare redovisats — på sin spets i rättsfallet RÅ 1986 ref. 47. Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden hade vid prövningen av ett förhandsbeskedsärende bortsett från att aktierna i ett bolag hade olika röstvärde. Nämnden hade framhållit att vissa uttalanden i förarbetena till lagstiftningen om fåmansföretag visserligen tydde på att avsikten hade varit att även ett aktiebolag, vars aktier inte till övervägande del ägdes av en eller ett fåtal fysiska personer, skulle anses som ett fåmansföretag om en sådan grupp behärskade mer än femtio procent av rösterna. Nämnden hade emellertid funnit att begreppet fåmansföretag inte borde ges en vidare innebörd än som följde av lagtexten. Regeringsrätten anförde för sin del att det av förarbetena till 35 § 1 a mom. KL klart framgick att avgörande för frågan om ett aktiebolag skulle räknas som ett fåmansföretag var om en person eller en viss grupp av personer hade den reella beslutande-

rätten i bolaget och att därför de ägda eller innehavda aktiernas röstvärde måste beaktas. Regeringsrätten ansåg inte att bestämmelsernas avfattning kunde hindra en sådan tolkning som angavs i förarbetena.

Även om det numera genom regeringsrättens ställningstagande får anses helt klarlagt att aktiernas röstvärde måste beaktas vid bedömningen om ett fåmansföretag föreligger och att lagtexten ger utrymme för en sådan tolkning, bör enligt kommittén detta förhållande komma till klarare uttryck i lagtexten. Kommittén föreslår därför att definitionen av begreppet fåmansföretag ändras i överensstämmelse härmed.

Normalt sett kan alltså något tvåpartsförhållande inte anses föreligga vid transaktioner mellan ägare och företag om ägaren ensam eller tillsammans med närstående personer förfogar över mer än hälften av rösterna i företaget. Det har mot bakgrund härav ansetts motiverat att särbehandla företag som har en sådan ägarstruktur.

Departementschefen uttalade år 1976 emellertid att börsbolagen skulle undantas från fåmansföretagslagstiftningen liksom bolag vars aktier noterades på den dåvarande fondhandlarlistan. Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden har i ett förhandsbeskedsärende förklarat att ett bolag som var OTC-noterat inte skulle anses vara ett fåmansföretag trots att ett fåtal personer förfogade över mer än hälften av rösterna i företaget. Regeringsrätten (RÅ 1986 ref. 165) ändrade inte rättsnämndens beslut.

Enligt kommittén får bolag vars aktier är inregistrerade vid Stockholms fondbörs eller är föremål för OTC-notering anses vara underkastade sådan insyn och kontroll att det inte föreligger samma risk för missbruk som i renodlade fåmansföretag. Kommittén föreslår därför att det direkt av lagtexten skall framgå att sådana bolag inte skall räknas som fåmansföretag. I lagtekniskt hänseende bör i kommunalskattelagen hänvisning ske till begreppet "aktiemarknadsbolag" i lagen (1985:571) om värdepappersmarknaden. Enligt definitionen i denna lag förstås med aktiemarknadsbolag bolag vars aktier är inregistrerade vid Stockholms fondbörs (börsbolag) och bolag som träffat avtal med fondkommissionär om att denne på begäran skall ange kurser på aktier i bolaget och till dessa kurser köpa och sälja aktier i bolaget (OTC-bolag). Beträffande övriga bolag vars aktier är föremål för omsättning på marknaden och för vilka inofficiella noteringar föreligger är kommittén däremot inte beredd att föreslå att dessa bolag generellt skall undantas från fåmansföretagslagstiftningen. Därtill är gruppen alltför heterogen. För dessa bolag får i stället en bedömning göras i varje enskilt fall. Någon ändring i gällande rätt föreslås således inte i detta avseende.

Vad därefter angår handelsbolagen omfattas dessa idag av fåmansföretagslagstiftningen om andelarna till övervägande del

ägs eller på därmed jämförligt sätt innehas av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer. Just handelsbolagens ställning inom fåmansföretagslagstiftningen har — såsom inledningsvis påpekats — ifrågasatts såväl i doktrinen som i många av enkätsvaren. Man har hänvisat till att fåmansföretagsreglerna i stor utsträckning syftar till att förhindra att ägarna av aktiebolag tillgodogör sig bolagets vinstmedel på ett sådant sätt att dubbelbeskattningen kringgås. Eftersom handelsbolagens vinster enkelbeskattas och ägarnas uttag av kontanter ur bolaget således inte påverkar beskattningen hos bolaget måste 1976 års beslut att generellt låta fåmansföretagsreglerna omfatta även handelsbolagen ifrågasättas. Man har också framhållit att reglernas utformning närmast omöjliggör upplösning av ett handelsbolag på grund av de oförmånliga skatteeffekterna. Det kan här anmärkas att riksskatteverket i sina anvisningar har förklarat att reglerna om beskattningskonsekvenserna vid företagsledares lån från fåmansföretag till ränta som understiger marknadsränta och bestämmelsen om beskattning vid nedskrivning av företagsledares lån från fåmansföretag inte skall äga tillämpning vid lån från handelsbolag.

Kommittén kan i allt väsentligt instämma i den kritik som framförts mot att handelsbolagen generellt sett skall anses som fåmansföretag. Enligt kommitténs mening bör definitionen på fåmansföretag därför inte omfatta handelsbolagen. Om en fåmansföretagsbestämmelse också bör äga tillämpning på ett handelsbolag bör detta istället anges särskilt. Kommittén erinrar i detta sammanhang om att det förslag, som kommittén tidigare lagt fram rörande en staketmetod för beskattning av handelsbolag, även det bygger på principen om enkelbeskattning av handelsbolagen. Den omständigheten att handelsbolagen enligt detta förslag skall behandlas som särskilda skattesubjekt bör därför inte föranleda att de — om en beskattning av handelsbolagen enligt staketmetoden införs — skall omfattas av de regler som gäller för de fåmansägda aktiebolagen.

Som fåmansföretag räknas idag också aktiebolag, ekonomisk förening och handelsbolag, vars verksamhet 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. Denna definition av fåmansföretag uppfattas som subsidiär och har — som tidigare redovisats — prövats i två fall av regeringsrätten som i båda fallen funnit att företaget inte var något fåmansföretag. Detta förhållande har föranlett att i flera enkätsvar har framställts yrkande om att regeln skall ändras för att därigenom kunna bli tillämplig. Å andra sidan har hävdats att regeln utan vidare skulle kunna tas bort eftersom den inte fyller någon funktion.

Departementschefen anförde år 1976 att det var nödvändigt att

utsträcka fåmansföretagsbegreppet till att omfatta också bolag som ägs av ett stort antal personer, men vars verksamhet är uppdelad på flera rörelsegrenar vilka var och en i stort sett fungerar som ett självständigt fåmansföretag. I annat fall förelåg enligt departementschefen risk för att fria yrkesutövare, i stället för att bedriva sin verksamhet i eget aktiebolag skulle frestas att med behållande av sitt reella inflytande formellt överföra verksamheten till ett aktiebolag med många aktieägare. I flera enkätsvar har nu gjorts gällande att regeln som verkningslös kan utmönstras. Å andra sidan har den åsikten framförts att missbruk vid fördelning av löneinkomster förekommer även inom den nu aktuella gruppen av företag. Enligt kommittén kan inte det förhållandet att regeln av regeringsrätten i två fall befunnits inte vara tillämplig ensamt tagas till intäkt för att regeln är verkningslös. Regeln kan inte fränkännas en viss preventiv verkan mot bolagsbildningar av det slag som departementschefen redovisade i propositionen 1976. Kommittén är därför inte beredd att föreslå annan ändring av den subsidiära regeln än att denna ej skall gälla för handelsbolag.

Bostadsrättsförening har, som tidigare redovisats, med hänsyn till sin speciella karaktär och till grunderna för bestämmelserna i kommunalskattelagen om beskattning av fåmansföretag och delägare däri i praxis inte ansetts omfattas av bestämmelserna i 35 § 1 a mom. KL om vad som kan räknas som fåmansföretag. Detta bör enligt kommitténs mening framgå direkt av lagtexten. Härvid uppkommer emellertid frågan om inte undantaget bör gälla även andra slag av bostadsföreningar och bostadsaktiebolag. Riksskatteverket har i Handledning för rörelse- och jordbruksbeskattning (s.265 i 1988 års upplaga) uttalat att det torde vara uppenbart att vissa regler i fåmansföretagslagstiftningen inte varit avsedda att tillämpas på renodlade bostadsföretag. Enligt kommitténs uppfattning bör som fåmansföretag inte räknas sådana bostadsföreningar och bostadsaktiebolag, som avses i femte stycket i punkten 2 av anvisningarna till 38 § KL. Enligt denna anvisningspunkt förstås med bostadsförening och bostadsaktiebolag ekonomisk förening och aktiebolag, vars verksamhet uteslutande eller huvudsakligen består i att åt föreningens medlemmar eller bolagets delägare bereda bostäder i hus, som ägs av föreningen eller bolaget. Som bostadsförening eller bostadsaktiebolag anses även ekonomisk förening eller aktiebolag, vars verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande består i att tillhandahålla föreningens medlemmar eller bolagets delägare garage eller annan för deras personliga räkning avsedd gemensam anordning i byggnad som ägs av föreningen eller bolaget.

Till slut vill kommittén beröra ett spørsmål som länsskattemyndigheten i Gävleborgs län tagit upp i sitt enkätsvar. Länsskattemyndigheten efterlyser en enhetlig definition av begreppen få-

mansföretag och fåmansbolag så att båda avser företag som till övervägande del, dvs. mer än 50 procent, ägs av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer. Av företagsskatteberedningens betänkande framgår att beredningen hade avsett att ansluta till det gällande fåmansbolagsbegreppet, dvs. att det huvudsakliga antalet aktier skulle ägas av ett fåtal personer. Med ordet huvudsaklig hade beredningen avsett 50 procent av aktierna.

Departementschefen anslöt sig till beredningens förslag i denna del. Skatteutskottet bytte emellertid ut ordet "huvudsaklig" mot ordet "övervägande" med motivering att huvudsaklig i förarbeten och rättspraxis ansetts innebära 70-80 procent.

Frågan om ett aktiebolag skall anses som ett fåmansbolag eller ett fåmansföretag beror inte enbart på om ett fåtal personer äger en huvudsaklig del respektive en övervägande del av aktierna. En annan omständighet som skiljer de båda begreppen från varandra är att ett aktiebolag inte är ett fåmansföretag om aktierna introducerats på fondbörsen eller på den s.k. OTC-marknaden. Där emot kan ett aktiebolag i vissa situationer betraktas som fåmansbolag även om aktierna börsnoterats. Denna skillnad beror på att en börsintroduktion inte ansetts tillräcklig för att förhindra vissa av de transaktioner som omfattas av reglerna för fåmansbolag, exempelvis förbudet mot interna aktieöverlåtelser i 35 § 3 mom. åttonde stycket KL.

Det föreligger idag inga uppgifter om hur många fler bolag som skulle komma att omfattas av de särskilda regler, som gäller för fåmansbolagen, om definitionen av detta begrepp ändras så att den överensstämmer med definitionen av begreppet fåmansföretag. Att utreda konsekvenserna i olika hänseenden av en sådan enhetlig definition kan inte — utan avsevärd tidsutdräkt — kombineras med arbetet på en översyn av 1976 års fåmansföretagslagstiftning. Kommittén anser därför att frågan om en ändring av begreppet fåmansbolag inte bör övervägas i detta sammanhang.

3.2 Begreppen företagsledare, närstående och delägare

3.2.1 Gällande rätt

Företagsledarbegreppet är av stor betydelse både för tillämpningen av reglerna om inkomstuppdelning och för tillämpningen av den egentliga fåmansföretagslagstiftningen. Som *företagsledare* i fåmansföretag anses enligt 35 § 1 a mom. åttonde stycket KL den eller de personer som till följd av eget eller närstående persons aktie- eller andelsinnehav i fåmansföretaget eller annan liknande grund har ett väsentligt inflytande i företaget eller har den reella

bestämmanderätten över viss verksamhetsgren och självständigt kan förfoga över dess resultat.

Som *närstående* räknas enligt 35 § 1 a mom. nionde stycket KL 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.

I vissa fall anges att det är *delägaren* i fåmansföretaget eller honom närstående person som skall beskattas till följd av transaktioner med företaget. Någon definition av vem som skall anses som delägare ges emellertid inte i lagtexten.

3.2.2 Förarbeten m.m.

Om begreppet *företagsledare* anförde departementschefen i prop. 1975/76:79 s.73 bl.a. följande:

Den som till följd av eget eller närstående personers aktie- eller andelsinnehav har ett väsentligt inflytande i företaget kommer i det följande att kallas företagsledare.

Den omständigheten att en familj genom sitt aktie- eller andelsinnehav har ett väsentligt inflytande i företaget medför inte automatiskt att varje familjemedlem räknas som företagsledare. För att en person skall anses som företagsledare bör regelmässigt krävas att han är anställd eller styrelseledamot i företaget. Att som regel endast en av familjemedlemmarna bör anses som företagsledare har dock i praktiken inte så stor betydelse. Som senare kommer att visas tar reglerna sikte på såväl företagsledaren själv som honom närstående personer.

Som fåmansföretag räknas — förutom företag som ägs av en eller ett fåtal fysiska personer — företag vars verksamhet är uppdelad på flera av varandra oberoende verksamhetsgrenar, under förutsättning att en person har den reella bestämmanderätten över viss verksamhetsgren och självständigt kan förfoga över dess resultat. Den som på detta sätt leder en självständig verksamhetsgren bör också räknas som företagsledare.

I det utpräglade fåmansföretaget, t.ex. när en läkare, revisor eller en konsult bedriver sin verksamhet i aktiebolagsform, föreligger inte någon svårighet att avgöra vem som är företagsledare. Äger ett fåtal personer tillsammans ett fåmansföretag och har de i stort sett lika stort inflytande över företagets drift och resultat, bör normalt envar av dem anses som företagsledare. Vissa gränsdragningsproblem kan givetvis uppkomma om såväl företagets aktier eller andelar som de företagsledande funktionerna är spridda på ett flertal olika händer. I sådana situationer får hänsyn tas till samtliga faktiska omständigheter. Den omständigheten att en person med ägarintressen i ett fåmansföretag träffar ett för honom påtagligt fördelaktigt avtal med företaget torde exempelvis ofta utgöra ett tecken på att personen i fråga — eller någon honom närstående — är företagsledare i företaget. Bedömningen skall således inriktas på det reella inflytandet och inte på det formellt juridiska ägandet, även om detta givetvis också måste beaktas. Fall kan också tänkas då ingen person kan sägas ha företagsledande funktion framför andra — t.ex. om ett stort antal personer är kompanjoner i ett konsultbolag. Därvid kan det emellertid bli aktuellt att tillämpa de särskilda regler som föreslås för företag vars verksamhet är uppdelad på avgränsade rörelsegrenar.

I riksskatteverkets anvisningar RSV Dt 1987:31 ges följande anvisning rörande företagsledarbegreppet.

Om omständigheterna i det enskilda fallet inte föranleder annan bedömning bör i regel väsentligt inflytande inte anses föreligga om det direkta och indirekta aktieinnehavet är mindre än 20 procent av samtliga aktier i bolaget. Som exempel på sådana omständigheter kan nämnas vederbörandes ställning, arbetsuppgifter eller andra befogenheter i företaget som han fått genom avtal eller på annan liknande grund.

Även den omständigheten att särskilt fördelaktiga avtal ingåtts med företaget kan vara av viss betydelse för bedömningen om företagsledande ställning föreligger eller inte.

Nu nämnda omständigheter medför däremot inte att en i företaget anställd chef som varken har direkt eller indirekt ägarintresse kan anses som företagsledare.

Om ett företag ägs av flera personer och om var och en av dem har i stort sett samma ägarintresse och inflytande i företaget, kan också var och en av dem anses som företagsledare.

Om ägarkretsen är förhållandevis stor och om det kan göras sannolikt att ingen delägare har ett större inflytande än någon av de övriga ägarna, bör i regel ingen av dem anses som företagsledare. Är ägarintresset däremot ojämnt fördelat på så sätt att en av delägarna i förhållande till de övriga äger en betydligt större del av företaget bör denne normalt anses såsom företagsledare.

Beträffande den situationen att en familj har ett väsentligt inflytande i företaget ges följande anvisning.

Normalt bör endast sådan familjemedlem, som genom sina arbetsuppgifter, sin utbildning eller liknande förhållanden kan anses ha ett större inflytande än övriga familjemedlemmar anses som företagsledare. Anställning eller styrelseuppdrag i fåmansföretaget är därför inte alltid tillräckligt för att man skall anses som företagsledare.

Departementschefen gjorde inte något uttalande om *närståendekretens* utformning. Företagsskatteberedningen hade föreslagit att närståendekretsen borde preciseras med utgångspunkt från bestämmelsen i nuvarande 35 § 3 mom. nionde stycket KL. Beredningens förslag godtogs utan kommentar. Definitionen av närståendebegreppet fördes in som ett nionde stycke i 35 § 1 a mom.

Riksskatteverket har i sina anvisningar angett att barn till styvbarn eller fosterbarn bör inte anses som avkomling.

I riksskatteverkets anvisningar anförs att lagstiftningen inte ger någon uttrycklig definition av begreppet *delägare*. Mot bakgrund av lagstiftningens syfte kan det, framhålls det i anvisningarna, konstateras att reglerna främst tar sikte på transaktioner mellan dubbelbeskattade och enkelbeskattade skattesubjekt. Riksskatteverket har därför givit följande anvisning.

Juridisk person, som dubbelbeskattas, bör inte anses som delägare i fåmansföretag. Med delägarskap jämställs enkelbeskattade skattesubjekts ägande genom förmedling av en juridisk person, dvs. indirekt ägande.

3.2.3 Enkätundersökningen

Länsskattemyndigheten i Stockholms län anför:

I mindre fåmansföretag uppkommer normalt inga problem att identifiera företagsledaren. För fåmansföretag med en större ägarkrets är det däremot svårare att avgöra om samtliga delägare är företagsledare eller om endast en eller några av dem har en så ledande ställning att "väsentligt inflytande" föreligger. Beaktar man vidare det förhållandet att alla delägare med icke oväsentligt innehav potentiellt är företagsledare om särskilt fördelaktiga avtal träffas, ökar svårigheterna i hög grad.

I det sistnämnda fallet kan också diskuteras om delägarens fördelaktiga avtal innebär "smitta" för all framtid, dvs. har han lyckats träffa ett fördelaktigt avtal torde det väl inte möta några hinder att även träffa nya avtal i framtiden.

Det är olämpligt att de olika beskattningskonsekvenserna för företagsledare, delägare etc. i så hög grad baseras på ett så subtilt begrepp som "inflytande" i verksamheten.

Under antagande att även den framtida fåmansföretagslagstiftningen skall innefatta särregler bör så långt möjligt samma regler gälla för *alla* delägare i företaget.

Länsskattemyndigheten i Östergötlands län anför:

I fråga om begreppen företagsledare och delägare gäller olika materiella regler beroende på om den skattskyldige är att betrakta som det ena eller andra. Sålunda tillämpas inte följande regler för delägare, som inte samtidigt är företagsledare eller närstående till företagsledare: Punkt 13 av anvisningarna till 32 §, 35 § 1 a mom. första, andra, fjärde och femte styckena samt punkt 1 av anvisningarna till 41 § KL. Enligt LSKM:s mening bör dessa regler gälla för såväl företagsledare som delägare.

I det praktiska arbetet är det många gånger svårt att avgöra om en make är att betrakta som företagsledare eller medhjälpande make. Gränsdragningen har betydelse framförallt vid tillämpningen av reglerna i punkt 13 av anvisningarna till 32 § KL.

Länsskattemyndigheten i Jönköpings län anför:

Eftersom frågan om vem som skall betraktas som företagsledare har stor betydelse för tillämpningen av ett flertal fåmansföretagsfrågor måste begreppet definieras klarare än vad som nu sker. Länsskattemyndigheten hänvisar härvid till att den i ett yttrande till riksskatteverket angående verkets anvisningar avseende beskattning av fåmansföretag påtalat problemen med att avgöra vem som skall anses som företagsledare dels när ägarkretsen är förhållandevis stor — vad menas med förhållandevis? — dels när flera personer inom en familj är delägare i och verksamma i ett företag. Vidare anser länsskattemyndigheten att det i lagtexten bör klargöras vad som avses med delägare i fåmansföretag, vad som gäller vid indirekt ägande via en juridisk person samt att det klart bör framgå att dubbelbeskattade subjekt inte kan vara delägare.

Länsskattemyndigheten i Gävleborgs län anför:

Företagsledare

Nuvarande definition ger tillämpningsproblem vid spritt ägande, t.ex. i s.k. löntagarägda företag med 6-10 delägare med lika ägarandel. Riks-

skatteverkets anvisning om beskattning av fåmansföretag samt delägare m.fl. i sådant företag behandlar spritt ägande, definierat som aktieinnehav mindre än 20 procent av samtliga aktier i bolaget, i punkt 2.2 fjärde stycket, där det sägs att "Om ägarkretsen är förhållandevis stor och om det kan göras sannolikt att ingen delägare har ett större inflytande än någon av de övriga ägarna, bör i regel ingen av dem anses som företagsledare".

Under samma punkt i anvisningen stycke två sägs att om "särskilt fördelaktiga avtal ingåtts med företaget kan detta vara av viss betydelse för bedömningen om företagsledande ställning föreligger eller ej". Fråga uppstår då om, för ägarna fördelaktiga avtal ingås, detta räcker för att de ska kunna anses som företagsledare.

Eftersom företag med den beskrivna ägarbilden har ökat i antal och förefinns i en relativt stor utsträckning idag, torde ett förtydligande i denna del vara av värde.

Närstående

Inom 35 § 1 a mom. KL finns två stycken närståendekretsar intagna. Dels den krets som beskrivs i nionde stycket nämnda lagrum dels den närståendekrets som beskrivs i 12 kap. 7 § aktiebolagslagen till vilken sjätte stycket hänvisar. Nionde stycket är vidare i så motto att delägarskap i dödsbo inbegrips, men är snävare i och med att VD och styrelseledamot utan ägarskap ej inbegrips.

En intressant fråga är hur detta sjätte stycke skall tolkas. Läses stycket lösryckt ur sitt sammanhang är formuleringen entydig, lån till den förbjudna kretsen enligt 12 kap. 7 § aktiebolagslagen skall beskattas. Till denna krets räknas även VD och styrelseledamot utan ägarandel i bolaget. Beskattning av sådan person synes således kunna ske med stöd av sjätte stycket. Om man däremot söker tolka sjätte stycket i sitt sammanhang, dvs. beaktar att det ingår i ett moment som i övrigt undantagslöst reglerar förehavanden mellan fåmansbolag och den därtill knutna personkretsen, kan tyckas framgå att endast sistnämnda krets skall beskattas för lån i strid med aktiebolagslagen. Denna sistnämnda tolkning synes riktig även med hänsyn till den regel som infördes i 11 § Tryggandelagen samtidigt med 1976 års lagstiftning. Regeln syftade till att förhindra kringgående av låneförbudet genom att slussa medel via en pensionsstiftelse. Den innebar att för lån från pensionsstiftelse, som har grundats av sådana aktiebolag, som är att anse som fåmansföretag, skall låneförbudet i 12 kap. 7 § aktiebolagslagen äga motsvarande tillämpning. Lån till den förbjudna kretsen från pensionsstiftelse grundad av annat företag än fåmansföretag synes således ej föranleda beskattning. På samma sätt skulle förbjudna lån enligt aktiebolagslagen utanför fåmansföretagskretsen undgå beskattning.

Ett klargörande bör här ske i lagtexten, endera med uttrycklig reglering av att hela personkretsen enligt aktiebolagslagen träffas av sjätte stycket eller att ett tillägg görs i annan ordning. Jämför även punkt 8 angående låneförbudet.

Att jämställa med makar är sådana personer som avses i 65 § femte stycket KL, dvs. sammanboende som har eller har haft gemensamt barn eller tidigare varit gifta. Bestämmelserna i 35 § 1 a mom. KL har kringgåts i de fall sammanboendet inte haft beskriven form.

Att i någon form täcka in även dessa närståendeformer bör eftersträvas för att en rättvis reglering skall kunna anses finnas. En lämplig kopp-

ling kan kanske vara till de nya regler som föreslås i prop. 1986/87:1 beträffande sammanboende.

Sveriges redovisningskonsulters förbund anser att definitionen av begreppet närstående bör vara densamma i både kommunal-skattelagen och aktiebolagslagen.

Svenska Revisorsamfundet anför:

Ett annat fall där begreppsförvirring lätt kan uppstå är användandet av termen företagsledare som avviker från gängse språkbruk. Ett särskilt problem är i vilka fall bäge makarna kan anses som företagsledare, i den praktiska tillämpningen synes taxeringsnämnderna här ha intagit en restriktiv ställning. Det finns exempel på ett flertal fall där två makar driver verksamhet gemensamt och med relativt likartade arbetsuppgifter och utbildning, RSV:s anvisningar torde i dessa fall få tolkas så att bägge makarna skall anses vara företagsledare, i praktiken anses dock endast den ene (vanligen mannen utan närmare motivering) vara företagsledare. Reglerna leder till märkliga resultat i de fall den ena maken under en del av året, t.ex. i samband med sjukdom, fungerar som företagsledare men i beskattningshänseende ändå anses vara medhjälpande maka.

3.2.4 Överväganden och förslag

I enkätsvaren har framförts kritik mot företagsledarbegreppet som alltför vagt utformat. Enligt kommittén är det emellertid inte möjligt att i lagtext ge företagsledarbegreppet en mer konkret utformning. En samlad bedömning av alla förhandenvarande omständigheter måste istället göras. För tolkningen av företagsledarbegreppet får kommittén hänvisa till uttalandena i prop. 1975/76:79, riksskatteverkets anvisningar RSV Dt 1987:31 och till vad som i kapitel 2 om inkomstuppdelning anförts om förhållandet mellan företagsledare och medhjälpande make och i det sammanhanget återopade rättsfall från regeringsrätten.

När det gäller den i enkäten framförda kritiken att fåmansföretagsreglerna borde gälla alla delägare och inte som nu är fallet huvudsakligen företagsledaren och hans närstående, behandlar kommittén denna fråga i den fortsatta framställningen där i olika avsnitt varje särskild fåmansföretagsregel behandlas för sig.

Fåmansföretagsreglerna tar främst sikte på transaktioner som kan genomföras enbart av den anledningen att något reellt tvåpartsförhållande inte föreligger mellan företaget och dess ägare och vars egentliga syfte är att åstadkomma att dubbelbeskattningen kringgås. Transaktioner mellan två dubbelbeskattade subjekt kan i allmänhet inte sägas för ägarna medföra någon lindring av dubbelbeskattningen även om villkoren inte är marknadsmässiga. Vinsterna stannar i den dubbelbeskattade sektorn. Dubbelbeskattade subjekt bör därför inte behandlas som delägare vid tillämpning av fåmansföretagslagstiftningen. Kommittén delar alltså den uppfattning som riksskatteverket redovisat i sina anvisningar.

I sammanhanget kan erinras om den särskilda lagstiftning som gäller ifråga om koncernbidrag (2 § 3 mom. SIL). I tredje stycket finns bestämmelser som har till syfte att förhindra att koncernbidrag inom fåmansföretagskoncerner utnyttjas för att flytta vinst från fastighetsbolag till bolag där enkelbeskattade löneuttag är möjliga. Vid dolda vinstöverföringar i fallen av felaktig prissättning har sådana också mellan flermansägda bolag underkänts i praxis, när vinstöverföringen har utgjort ett led i åtgöranden, som syftat till att erhålla obehörig förmån i beskattningshänseende. Inte heller mot sådana vinstöverföringar sker således inskridandet med stöd av bestämmelserna i 35 § 1 a mom. tredje stycket KL.

I ett enkätsvar har ifrågasatts om inte samordning borde ske av närståendekretsen i 35 § 1 a mom. och den närståendekrets som finns intagen i aktiebolagslagen. Beträffande närståendekretsens utformning behandlar kommittén i avsnittet 3.5 Lån från fåmansföretag frågan om förhållandet mellan närståendekretsen i 35 § 1 a mom. nionde stycket och den närståendekrets som finns intagen i aktiebolagslagen. Enligt kommitténs mening kan någon tveksamhet inte uppkomma rörande i vilka fall som respektive närståendekrets skall tillämpas. Underlag för en ändring av närståendekretsen i 35 § 1 a mom. har inte heller i övrigt förebragts.

3.3 Lokalkostnader (35 § 1 a mom. andra stycket KL)

Har företagsledare i ett fåmansföretag eller honom närstående person uppburit hyra eller annan ersättning från företaget för lokal, skall ersättningen, såvida den inte skall beskattas som intäkt av fastighet eller intäkt av kapital, av mottagaren tas upp som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet.

Regeln om beskattning av hyra som företagsledare uppburit från fåmansföretaget återfinns i 35 § 1 a mom. andra stycket KL. Bestämmelsen tillhör de mest kommenterade och kritiserade av alla fåmansföretagsreglerna. Också i den av kommittén genomförda enkätundersökningen har många synpunkter framkommit.

3.3.1 Förarbeten och gällande rätt

Fastighet som är inrättad till bostad åt en eller två familjer schablonbeskattas i flertalet fall. Det innebär att som intäkt av fastigheten tas upp en viss procent av fastighetens taxeringsvärde. Där emot är eventuella intäkter till följd av upplåtelse av fastigheten skattefria. Schablonmetoden tillämpas om intäkterna till följd av annan uthyrning än till stadigvarande bostad uppgår till högst 8 000 kr. eller överstiger detta belopp men inte två procent av fastighetens taxeringsvärde.

Företagsskatteberedningen uppmärksammade, SOU 1975:54 s.188, att det ofta förekom att ersättning till bolagsägare eller dennes make för lokal som bolaget disponerade i ägarens fastighet bestämdes så att fastigheten trots upplåtelsen schablonbeskattades och att alltså ersättningen blev obeskattad. Tvåprocentregeln var enligt beredningen avsedd för de fall då ett reellt hyresförhållande förelåg, dvs. då uthyrning skedde till utomstående.

Beredningen föreslog att alla ersättningar vilka bolagsägaren betingat sig eller låtit tillföra närstående personer avseende lokaler i eller i anslutning till bostad oavsett om denna var belägen i egen fastighet eller var förhyrd, skulle tas upp som intäkt av tjänst. Om bolagets fasta driftställe var beläget i schablontaxerad fastighet, som ägdes eller på jämförligt sätt innehades av aktieägare, föreslog beredningen att de i anvisningarna till 25 § KL intagna bestämmelserna angående fastighet som användes helt eller delvis i ägarens rörelse skulle gälla i tillämpliga delar vid beräkning av aktieägars inkomst från bolaget. Som en följd därav skulle värdeminskningssavdrag och procentavdrag beaktas vid beräkning av inkomst av tjänst.

Departementschefen anförde i prop. 1975/76:79 s.82 att han inte var beredd att godta beredningens förslag att avdrag för värdeminskning på fastighet och procentavdrag skulle få åtnjutas i inkomstslaget tjänst. Han anförde vidare:

Enligt min mening bör således schablonmetoden tillämpas, även om delägare upplåter en del av sin villa till fåmansföretaget förutsatt givetvis att ersättningen för lokalerna inte överstiger två procent av fastighetens taxeringsvärde och 2 400 kr. För att förhindra obehöriga skatteförmåner genom upplåtelser bör dock föreskrivas att ersättning, som utges av fåmansföretag till företagsledare — eller honom närstående person — på grund av upplåtelsen av del av villa, utgör skattepliktig inkomst för villaägaren. Med tanke bl.a. på att det kan förekomma att den som äger villan inte är anställd i företaget, bör ersättningen för upplåtelsen tas upp som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. Den som äger villan bör få åtnjuta avdrag med den del av kostnaden för fastigheten som skäligen kan anses belöpa på de uthyrda lokalerna. Härvid bör beaktas att schablonmetoden är anpassad så att villaägaren i princip skall anses tillgodosedd för såväl driftkostnader som värdeminskning för hela villan. Det bör således inte komma i fråga att medge avdrag på grundval av faktiska driftkostnader eller värdeminskning på den uthyrda delen. En lämplig utgångspunkt är i stället intrånget, beräknat enligt den praxis som gäller vid avdrag för användning av egna lokaler i inkomstslaget tjänst. I den mån ersättningen från företaget överstiger detta avdrag, blir ersättningen således effektivt beskattad. Är företagets behov av lokaler i villan ringa, vilket är fallet om upplåtelsen t.ex. avser endast enklare kontorsgöromål, bör emellertid avdrag över huvud taget inte medges.

En bestämmelse om beskattning av hyresersättningar från fåmansföretag infördes — som ovan angetts — i andra stycket av 35 § 1 a mom. KL med följande lydelse.

Har företagsledare i ett fåmansföretag eller honom närstående

person uppburit hyra eller annan ersättning från företaget för lokal, som ägs eller disponeras av företagsledaren eller den honom närstående, skall ersättningen, såvida den icke skall beskattas såsom intäkt av fastighet eller intäkt av kapital, av mottagaren upptagas som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. Mottagaren får dock åtnjuta skäligt avdrag för den kostnad som han fått vidkännas på grund av att företaget utnyttjat lokalen i fråga.

Riksskatteverket har i anvisningar (RSV Dt 1987:31) angående upplåtarens rätt till avdrag för kostnader bl.a. uttalat följande. Om upplåtelsen avser endast enstaka kontorsrum eller garage i en egen fastighet bör kostnadsavdraget för upplåtelsen begränsas till de direkta merkostnader i form av elektricitet, uppvärmning, slitage o.d. som föranletts av att företaget använt detta utrymme. Det sammanlagda beloppet för sådana kostnader i här avsedda fall kan enligt anvisningarna vanligtvis antas variera mellan 500 och 2 000 kr. för år beroende på förhållandena i det enskilda fallet. Högre avdrag kan godtas exempelvis om särskild utrustning anskaffats eller om andra kostnader nedlagts på fastigheten och kostnaderna har ett direkt samband med upplåtelsen och företagets nyttjande av lokalen. Vidare kan högre avdrag godtas om det kan göras sannolikt att förvärvet av fastigheten påverkats av företagets behov av lokal och detta medfört högre kostnader än vad som annars skulle ha varit fallet.

Företagets kostnader för hyra av lokaler, inklusive hyresersättning som betalats till företagsledaren eller närstående person, utgör enligt anvisningarna avdragsgill lokalkostnad för företaget i den mån kostnaderna motsvarar vad som är marknadsmässigt. Med marknadsmässig ersättning avses maximalt vad en person kan erhålla vid uthyrning till utomstående person eller företag. Om upplåtelsen avser enstaka kontorsrum eller garage får den marknadsmässiga ersättningen i regel antas i huvudsak motsvara det skäliga avdrag som kan medges vid inkomstberäkningen av sådan uthyrning uttalas det i anvisningarna. Den marknadsmässiga ersättningen får dock beräknas efter annan grund om lokalerna används i betydande omfattning för företagets verksamhet.

3.3.2 Enkätundersökningen

Länsskattemyndigheten i Stockholms län pekar på de olika beskattningskonsekvenserna beroende på mottagarens funktion i fåmansföretaget (företagsledare, aktiv delägare eller passiv delägare) och anför:

Såväl lagstiftning som anvisningar fokuserar intresset på de beskattningskonsekvenser som gäller för företagsledare eller denne närstående. Endast parantetiskt omnämns de regler som gäller för övriga intressenter i företaget. Även om en viss logik kan skönjas i delägarfallens beskattning ovan, måste ändå ifrågasättas om olikheterna är motiverade. Trots

allt är ju basen för beskattningen enbart vilken avtagande grad av inflytande och engagemang som mottagaren har i företaget. En förenkling av reglerna torde vara möjlig att åstadkomma, t.ex. på så sätt att delägare och närstående i fåmansföretag alltid beskattas för hyresersättning utöver "marknadsmässig hyra", dvs. även företagsledarens maka om hon äger den aktuella fastigheten, varvid skattepliktigt belopp redovisas under inkomst av kapital.

Enstaka kontorsrum

När företagsledare eller närstående upplåter enstaka kontorsrum för bolaget i egen fastighet medges normalt avdrag vid inkomsttaxeringen med 500-1 000 kronor avseende direkta merkostnader. Mot bakgrund av den restriktiva rättspraxis som gäller under inkomst av tjänst bör i normalfallet avdrag inte alls komma ifråga. Detta förhållande framhöll departementschefen också i propositionen till gällande lagstiftning.

Att tillämpa en alltför generös bedömning av överkompensation i inkomstslaget tjänst för fåmansföretagsfallen rimmar illa med den "straffbeskattning" företagsledare är föremål för beträffande hyresersättning för enstaka kontorsrum. Flertalet inkomsttagare som upplåter kontorsrum i egen villa kan påräkna skattefri ersättning på lägst 8 000 kronor. Företagsledare däremot beskattas så gott som fullt ut för uppbyggnaden av ersättning i form av en icke kvittningsbar inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet. Härutöver vägras bolaget avdrag i princip för hela lokalhyran.

Hyresersättning och sociala avgifter

I praktiken torde diskussioner om "marknadsmässig hyra", dvs. bolagets avdragsrätt för lokalhyra resp. inkomstslag för erhållen hyresersättning enbart avse kontorsrumsfallen. Det får betecknas som osannolikt att ersättningsnivån ifrågasättes när bolaget disponerar lokaler i företagsledarens villafastighet och s.k. konventionell beskattning skall ske. Inom ramen för konventionell beskattning finns med andra ord ett förhållandevis stort spelrum för mottagaren att välja mellan reducerat löneuttag och förhöjd hyresersättning. Det senare alternativet ger stora lättnader för bolaget vad gäller de sociala avgifterna.

Såvitt jag förstår kan överhyra knappast härledas vid jämförelser med "marknadsmässig hyra". Ett hanterbart alternativ till detta begrepp är i stället "skälig hyra", dvs. hyresnivån godtas till den del ersättningen motsvarar skälig andel av gemensamma fastighetskostnader exkl. räntor ev. med tillägg för intrång och övriga olägenheter, 1 000-5 000 kronor. Jag anser att sådan individuell kostnadsbaserad skälig hyra inte är identisk med marknadsmässig hyra och begreppet kan vidare ses som en med kontorsfallen jämförlig bedömning.

Även med definitionen "skälig hyra" föreligger praktiska problem. När det gäller företagets avdragsrätt för lokalhyra kan t.ex. diskuteras om hyresersättningen får inkludera täckning för andel i gemensamma reparationskostnader (fasadrenovering etc.), reparationskostnader som till helt övervägande delen belöper på bostadsdelen (renovering av hall, kök m.m.).

Handelsbolag som mellanled

Det har diskuterats om gällande regler för beskattning av hyresersättning

även kan tillämpas om företagsledaren eller närstående indirekt via handelsbolag upplåter lokaler för fåmansföretagets räkning. Mot bakgrund av lagtextens utformning vore det angeläget med ett klarläggande hur dessa indirekta transaktioner mellan företagsledare och fåmansföretaget skall behandlas i beskattningshänseende.

Länsskattemyndigheten i Östergötlands län anför:

Bestämmelsen gäller inte delägare, som inte också är företagsledare eller denne närstående. Detta får anses stötande och bör ändras.

Lagrummet kommer ofta till användning. Det är en av de mest tillämpade reglerna i 1976 års lagstiftning.

Hyror har hittills ofta tagits ut med 4 000 kr. eller mer (upp till två procent av fastighetens taxeringsvärde). Från och med 1987 års taxering kan det förväntas att hyresuttaget höjs till 8 000 kr.

Trots att taxeringsnämnder och skattedomstolar oftast nedsatt det skäliga avdraget till 500-1 000 kr., har skattskyldiga ofta fortsatt göra avdrag med belopp motsvarande uttagen hyra. Bestämmelserna har således föranlett skatteförvaltning och skattedomstolar mycket arbete. Reglerna i 65 § TL innebär ju att en eventuell ändring regelmässigt måste föregås av utredning eller kommunikering. Det beskrivna förhållandet kan tyda på att avdragsregeln är för allmänt hållen. Även om RSV:s anvisning är ganska klar på den här punkten, skulle kanske ett i lagtexten preciserat schablonavdrag reducera antalet för höga avdragsyrkanden.

Företagets rätt till avdrag för bl.a. hyreskostnader regleras i 29 § KL. I RSV:s anvisningar anges i nu aktuell situation, att den marknadsmässiga hyran, för vilken företaget skall få avdrag, skall anses utgöras av ett belopp motsvarande det skäliga avdrag som hyresvärden erhåller enligt 35 § 1 a mom. andra stycket KL.

Om bestämmelserna i 29 § KL skall tillämpas på detta sätt, bör det anges i lagtexten.

Det förekommer att hyres- och andra lokalersättningar betalas från arbetsgivare till anställda utan ägarinflytande. Skattekonsekvenserna är i dessa fall helt annorlunda än de som 35 § 1 a mom. KL anger. Enligt punkt 11 av anvisningarna till 29 § KL gäller åter andra regler för avdrag för arbetsrum använt i den skattskyldiges rörelse. Det vore önskvärt med en total översyn av skattereglerna ifråga om olika hyres- och avdragsituationer.

Länsskattemyndigheten i Jönköpings län anför:

Tillämpningsproblem har uppkommit i bl.a. följande avseende.

■ Vad är hyra?

Hur behandlas ersättning för t ex uppvärmning, vatten, ström etc.

■ Vad är marknadsmässig hyra vid upplåtelse av lokaler i den egna fastigheten och hur beskattas eventuell överhyra hos bolaget och mottagaren?

■ I RSV:s anvisning knyts i visst fall bolagets avdragsrätt för utbetald hyra till belopp motsvarande det som medges fastighetsägaren i avdrag. Från deklaranternas sida har ifrågasatts om stöd finns för sådan beskattning.

■ Avdragsrätten för kostnader vid upplåtelse av enstaka kontorsrum har blivit generösare än vad som avsågs i lagens förarbeten.

■ Svårigheter föreligger när det gäller att avgränsa vilka som skall medges avdrag efter merkostnadsprincipen och när annan grund skall tillämpas. Problem föreligger också när det gäller att klargöra innebörden i merkostnadsprincipen för deklaranten.

Om beskattningsreglerna för hyresinkomster i 35 § 1 a mom. skall finnas kvar bör avdragsrätten regleras efter schablon med visst belopp per m² eller annan mera övergripande schablon.

Länsskattemyndigheten i Göteborgs och Bohus län anför att den nuvarande lydelsen av 35 § 1 a mom. andra stycket KL medför att beskattningskonsekvenserna när en företagsledare eller honom närstående uppbär hyresersättning från ett fåmansföretag varierar kraftigt beroende på val av företagsform. Länsskattemyndigheten anser därför att det kan ifrågasättas om intresset av fåmansföretagsregler motiverar en sådan diskrepans.

Länsskattemyndigheten i Älvsborgs län anför:

Begreppet "hyra eller annan ersättning" kräver en närmare definition. Det är för närvarande oklart i vad mån av företaget bekostade reparations-, underhålls- och förbättringskostnader på företagsledarens fastighet är att betrakta som hyra. Det förhållandet att ett fåmansföretag hyr lokal i en hyresfastighet som tillhör företagsledaren och som denne redovisar enligt kontantprincipen kan också öppna möjligheter till missbruk genom att hyran är avdragsgill hos bolaget även om den inte betalats medan beskattning hos fastighetsägaren/företagsledaren först sker när betalning erläggs. Detta förhållande är inte tillfredsställande varför en översyn av bestämmelserna bör ske.

Länsskattemyndigheten i Kopparbergs län påtalar problemet med att bestämma storleken av de avdrag som skall medges företagsledaren m.fl. för direkta merkostnader vid uthyrning av garage eller enstaka kontorsrum. Likaså anser skattemyndigheten att det är svårt att bestämma vad som är marknadsmässig hyra och som härigenom blir avdragsgill för fåmansföretaget.

Länsskattemyndigheten i Gävleborgs län anför:

Fr.o.m. 1986 års taxering har viss schabloniserad avdragsrätt införts för kontorsrum, 29 § anv. punkt 11 KL. Dessa regler bör även kunna tillämpas i fåmansföretag, varför de bör intas bland fåmansföretagsreglerna.

Även i de fall bolagsägaren hyr ut lokaler till bolaget kan naturligtvis situationen med ersättning överstigande marknadsmässig hyra förekomma.

Fåmansföretagsreglerna från år 1976 reglerar de fall då hyresersättning ej är skattepliktig i annat inkomstslag men täcker — enligt vårt förmenande — ej in s.k. överhyra. KR i Stockholm har dock i dom 83-04-11, mål nr. 2713-1982, avseende arbetsgivaravgift på "överhyra" synts avse att 35 § 1 a mom. andra stycket KL täcker detta fall, medan KR i Göteborg vid inkomsttaxering av samma skattskyldig ansett motsatsen.

För det fall överhyra kan konstateras torde det i princip vara fråga om förtäckt utdelning. Ersättningen bör då hänföras till tillfälligt förvärvs-

verksamhet för mottagaren medan bolaget förvägras avdrag för den del som klassats som överhyra. Vi anser att nuvarande lagreglering ej ger stöd för denna — i princip materiellt riktiga — beskattning. Lagtexten bör därför ändras för att täcka in även detta fall.

Länsskattemyndigheten i Västerbottens län tar upp vissa problem som kan uppstå vid beskattning av hyresersättning när det är fråga om ett handelsbolag där rörelselokalerna finns i en fastighet som innehas av handelsbolagets ägare. Länsskattemyndigheten frågar dels om fastighetsägaren, när hyra inte utgår, har rätt att från sin inkomst från handelsbolaget göra avdrag för fastighetskostnaden på samma sätt som om han drivit enskild firma, dels om handelsbolagets ersättning till fastighetsägaren för viss del av fastighetens kostnader utgör hyra.

Lantbrukarnas Riksförbund/DB anför att det av småföretagare upplevs som orättvist att bolag som erlagt marknadsmässig hyra endast får avdrag med ett som skäligt ansett belopp om mellan 500 kr. och 2 000 kr.

Sveriges Bokförings- och Revisionsbyråers Förbund anför:

Bestämmelserna tillämpas inte enhetligt. Många mindre företag börjar sin verksamhet i ägarens garage, källare eller annan lokal i egen fastighet. För rörelsens drift fordras vissa maskiner, som fordrar elektricitet, uppvärmning eller som orsakar extra slitage och där, trots detta, taxeringsnämnden utgår från RSV:s anvisningar att "det sammanlagda beloppet för sådana kostnader vanligtvis antas variera mellan 500 och 1 000 kronor för helt år beroende på förhållandena i det enskilda fallet". Bedömningen sker ofta olika beroende på om företaget drivs som aktiebolag med aktieägaren som hyresgäst eller om företaget drivs som enskild firma eller handelsbolag. För den enskilda firman eller handelsbolaget godtages en procentuell fördelning av fastighetskostnaderna mellan bostaden och rörelsen i vissa fall, med hänsyn tagen till merkostnaden för t.ex. elkostnader för maskiner etc. För aktiebolag kommer förhållandet hyresvärd-hyresgäst in. För fastighetsägaren-aktieägaren kan inkomsten beskattas som tillfällig förvärvsverksamhet, hyra, intäkt av kapital (upplåtelse av bostadsrätt) eller löneförmån (hyran anses vara ersättning utöver marknadshyra).

Sveriges redovisningskonsulters förbund anför:

Avdragsrätt för lokalkostnader i villa, bostadsrättslägenhet eller förhyrd bostad är mycket begränsat. Synnerligen detaljerade bestämmelser finnes. I RSV:s utbildningspaket upptar bara detta 13 sidor. Förenkling bör eftersträvas. I samband med framtagande av bestämmelser för förenklad självdeklaration medges schablonavdrag istället för specificerade kostnader. Liknande bestämmelser kan på många håll införas i beskattningen av fåmansföretag inte minst ifråga om avdragsrätt för angivna lokalkostnader.

Sveriges Köpmannaförbund anför:

Den som har schablontaxerad villafastighet får intill visst belopp hyra ut delar av fastigheten utan att ta upp ersättningen som inkomst. Fåmansfö-

retagare som hyr ut del av sådan fastighet till det egna företaget måste däremot ta upp beloppet som inkomst. Också denna regel är klart diskriminerande och bör avvecklas.

Småföretagens Riksorganisation påpekar olikheten i hur t.ex. en garagehyra skall beskattas enligt 35 § 1 mom. KL, beroende på om ersättningen betalats till en företagsledare, då den är skattepliktig, eller till en delägare, då den är skattefri.

Svenska Revisorsamfundet SRS anför bl.a. följande:

Det är vanligt att fåmansföretag, som disponerar lokaler i företagsledarens villafastighet, inte medges avdrag för utgiven hyra med motivering antingen att lokalerna inte använts i betydande omfattning eller att avdrag för lokalkostnader skall medges med utgångspunkt från de merkostnader som upplåtelsen föranlett. Detta resulterar i att bolaget vägras avdrag för en normal driftskostnad och en effektiv dubbelbeskattning inträder. Det förekommer att taxeringsmyndigheterna ifrågasätter storleken på de lokaler företaget disponerar och att det anses tillräckligt att ett rum avskilts i företagsledarens bostad och enbart används av företaget för att detta skall medges avdrag utöver skäliga merkostnader. Om handelsbolag hyr lokaler i företagsledarens fastighet förekommer det, med hänvisning till 29 § 4 mom. KL, att utgiven hyra inte anses avdragsgill för bolaget och inte heller beskattas hos företagsledaren.

3.3.3 Överväganden och förslag

De i enkätsvaren lämnade synpunkterna på bestämmelsen om beskattningen vid lokalupplåtelse till fåmansföretag har huvudsakligen berört avdragsmöjligheterna — företags avdragsrätt för utgiven ersättning och upplåtarens avdragsrätt för kostnader i anledning av upplåtelsen. Flera länsskattemyndigheter har framhållit att upplåtarens rätt till avdrag i många fall har blivit för generöst bedömd inte minst i förhållande till de avdragsmöjligheter för arbetsrum som föreligger inom inkomstslaget tjänst. Bedömningen har även enligt länsskattemyndigheterna ofta varit generösare än vad som förutsattes i propositionen 1976. Avdragsprövningen tar vidare enligt myndigheterna oskäligt stora resurser i anspråk. Revisorsorganisationerna förespråkar å andra sidan en vidgad avdragsrätt framför allt för företagens del. När det gäller företagens avdragsrätt har en länsskattemyndighet ifrågasatt om inte en begränsning av företagens avdragsrätt borde framgå av 29 § KL.

Vid sidan om avdragsmöjligheterna har flera länsskattemyndigheter tagit upp den grundläggande frågan om vem som skall beskattas vid upplåtelse av lokal till fåmansföretag. Man har menat att också delägare — och inte som nu enbart företagsledare och dennes närstående — borde beskattas för ersättning som utgått från företaget vid upplåtelse av lokal i schablontaxerad fastighet.

Regeln om schablonbeskattning av fastigheter möjliggör, som tidigare redovisats, att fastighetsägaren skattefritt kan tillgodogöra sig viss ersättning vid upplåtelse av fastigheten eller del av denna. Å andra sidan får fastighetsägaren inte avdrag för de kostnader som han kan ha åsamkats till följd av upplåtelsen. Om fastigheten används i en av ägaren driven rörelse betraktas inte detta som en upplåtelse. Fastighetsägaren får alltså inte göra avdrag i rörelsen för någon hyreskostnad och kan inte skattefritt tillgodogöra sig ersättning från rörelsen. I stället sker en uppdelning av fastigheten på det sättet att bostadsdelen redovisas enligt schablon medan den i rörelsen använda fastighetsdelen redovisas i rörelsen. Avdrag får i rörelsen göras för de fastighetskostnader som kan anses falla på den i rörelsen använda delen av fastigheten. Om fastighetsägaren istället upplåter fastigheten till någon annan eller ett av honom ägt aktiebolag och överstiger ersättningen i anledning av upplåtelsen 8 000 kr. eller två procent av fastighetens taxeringsvärde om detta belopp är högre än 8 000 kr. skall å andra sidan inkomsten av fastigheten beräknas enligt konventionell metod. Det innebär att hela ersättningen är skattepliktig och att avdrag får göras för alla driftkostnader.

Genom att tillåta viss begränsad upplåtelse inom ramen för schablonbeskattningen kan det förenklade taxeringsförfarandet användas i flertalet fall. Konventionell beskattning blir då i stort sett aktuell endast vid organiserad uthyrning av fastigheten.

När en företagsledare upplåter en lokal till det egna fåmansföretaget föreligger inte något tvåpartsförhållande i egentlig mening mellan uthyraren och den som hyr lokalen. Det är då i flertalet fall inte möjligt att säkert bedöma om upplåtelsen skett i företagets eller företagsledarens intresse med hänsyn till det inflytande som denne har över företaget. Enligt kommittén kan mot bakgrund härav goda skäl anföras för att göra avsteg från schablonbeskattningens principer i de fall då företagsledare upplåter lokal i en- eller tvåfamiljsfastighet till fåmansföretaget. Någon motsvarande situation föreligger inte vid delägars upplåtelse av en lokal till företaget. Tvåpartsförhållandet kan inte sägas vara satt ur spel enbart på den grunden att fastighetsägaren också äger del i företaget. Med delägarskap följer inte generellt bestämmande inflytande. Enligt kommittén har inte bärande skäl anförts för en utvidgning av andra stycket 35 § 1 a mom. KL till att omfatta också ersättning som utgått till delägare.

Vad därefter angår *upplåtarens* avdragsrätt för kostnader i anledning av upplåtelsen delar kommittén den i riksskatteverkets anvisningar uttalade meningen att avdraget vid upplåtelse av enstaka kontorsrum, garage o.d. bör begränsas till de direkta merkostnaderna i form av elektricitet, uppvärmning och slitage som föranletts av att företaget utnyttjat lokalen.

Om upplåtelsen är av större omfattning än nu sagts och företa-

get har sin verksamhet förlagd till lokalen ifråga kan antas att hyressättningen är sådan att det inte blir aktuellt att tillämpa reglerna om schablonbeskattning av fastigheten. Skulle emellertid fastighetsägaren inte ha betingat sig större ersättning än att fastigheten allttjämt skall beskattas enligt schablon och ersättningen tas upp som tillfällig förvärvsverksamhet kan det naturligtvis bli aktuellt att medge större avdrag än för elektricitet, värme och slitage. Detta gäller exempelvis om det görs sannolikt att förvärvet av fastigheten har motiverats av företagets behov. När det gäller upplåtarens rätt till avdrag i anledning av upplåtelsen föreligger det sammanfattningsvis enligt kommitténs mening inte skäl till ändring av nuvarande ordning.

Beträffande *företagets avdragsrätt* för lokalkostnader bör, som anges i anvisningarna, företagets kostnader för hyra av lokaler m.m. inklusive hyresersättning som betalas till företagsledaren eller närstående person, utgöra avdragsgill lokalkostnad för företaget i den mån kostnaderna motsvarar vad som är marknadsmässig ersättning för en lokal av det slag varom är fråga.

Med marknadsmässig ersättning måste enligt kommittén förstås den ersättning som företaget skulle ha fått betala till en utomstående för en lokal av motsvarande slag. Däremot har kommittén svårt att förstå att någon direkt koppling skulle föreligga mellan det avdrag som upplåtaren kan erhålla för merkostnader i anledning av upplåtelsen och företagets avdragsrätt. Kommitténs uppfattning är alltså att företaget har rätt till avdrag för hela den utgivna ersättningen i den mån den är att anse som marknadsmässig.

Med frågan om företagets avdragsrätt för utgiven hyresersättning sammanhänger behandlingen av s.k. "överhyra". I enkätsvaren har tagits upp frågan hur företagsledare skall beskattas för överhyra. Kammarrätterna i Stockholm och Göteborg har kommit till olika ståndpunkter i denna fråga. Enligt kammarrätten i Stockholm skall företagsledaren beskattas för hela ersättningen som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet med stöd av 35 § 1 a mom. andra stycket KL. Kammarrätten i Göteborg har däremot ansett att "överhyran" utgör lön för vilken företagsledaren skall beskattas inom inkomstslaget tjänst. Länsskattemyndigheten i Gävleborgs län, som har tagit upp frågan i sitt enkätsvar, har för sin del anfört att överhyran borde behandlas som förtäckt utdelning men att lagstöd skulle saknas härför.

Kommittén gör följande bedömning.

1976 års lagstiftning rörande hyresersättningar tog sikte på det förhållandet att företagsledare i fåmansföretag *skattefritt* kunde tillgodogöra sig medel från fåmansföretag med stöd av schablonbeskattningens regler. I den mån ersättningen var så stor att konventionell beskattning skulle ske av fastigheten förelåg inte något problem enligt departementschefen, eftersom ersättningen i sin

helhet då skulle tas upp som intäkt av annan fastighet. Begreppet överhyra berördes inte i förarbetena och inte heller företagets avdragsrätt för utgiven ersättning. Regeringsrätten har i avgöranden som ligger i tiden före fåmansföretagslagstiftningens införande hänfört ersättning från fåmansbolag till inkomst av tjänst till den del ersättningen översteg skälig ersättning för upplåtet utrymme (RÅ 1972 not fi 966, RÅ 1975 Aa 216). Med hänsyn till det motiv som anfördes för 1976 års lagstiftning och till att något uttalande om behandlingen av överhyra inte gjordes får regeringsrättens avgöranden alltjämt anses vägledande. Överhyra bör därför idag beskattas som inkomst av tjänst, vilket betyder att företaget också bör medges avdrag för motsvarande del av den utgivna ersättningen. Om den som upplåtit lokalen är delägare i företaget men inte själv anställd hos företaget är eventuell överhyra att betrakta som en form av förtäckt utdelning.

Det bör slutligen i detta sammanhang nämnas att det ansetts oklart hur en "överhyra" skall beskattas när den *marknadsmässiga* hyran understiger de gränstal (8 000 kr. resp. två procent av taxeringsvärdet) som avgör om schablonmetoden är tillämplig. Det har gjorts gällande att i ett fall som detta bör hela hyresersättningen beskattas som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. Enligt kommitténs uppfattning kan "överhyran" inte ses som en sådan lokalersättning som avses i 35 § 1 a mom. andra stycket. Den del av hyresersättningen som överstiger marknadsmässigt vederlag bör även i detta fall beskattas som inkomst av tjänst eller förtäckt utdelning (jfr utgången i det ovan omnämnda rättsfallet RÅ 1972 not fi 966).

3.4 Köp och försäljning av egendom

Kommittén kommer under denna rubrik att särskilt, i olika avsnitt, redovisa var och en av de fåmansföretagsregler som gäller köp och försäljning av egendom. Frågan om ett fåmansföretags förvärv av bil för företagsledarens eller honom närstående persons privata bruk kommer på grund av sin särskilda beskaffenhet att behandlas i ett eget avsnitt (3.4.2) trots att den egentligen hör hemma under avsnittet angående lös egendom som anskaffats för företagsledarens privata bruk (3.4.1).

3.4.1 Lös egendom anskaffad för företagsledarens privata bruk (35 § 1 a mom. första stycket KL)

3.4.1.1 Förarbeten och gällande rätt

Om ett fåmansföretag anskaffar lös egendom som uteslutande eller så gott som uteslutande är avsedd för företagsledarens eller honom närstående persons privata bruk beskattas företagsleda-

ren för ett belopp motsvarande anskaffningskostnaden såsom intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet.

Företaget medges i ett sådant fall inte avdrag på grund av anskaffningen enligt punkt 3 av anvisningarna till 29 § KL.

Företagsskatteberedningen hade i sitt betänkande (SOU 1975:54) föreslagit att om bolaget anskaffade lös egendom som uteslutande var avsedd för delägares privata bruk så skulle delägaren beskattas för ett belopp motsvarande anskaffningskostnaden i inkomstslaget tjänst eller kapital. För bolagets del hade beredningen föreslagit att anskaffningskostnaden inte skulle föranleda någon avdragsrätt, såvida det inte var fråga om en personbil, då beredningen hade ansett att bolaget skulle ha rätt till värdeminskningsavdrag även om bilen anskaffats uteslutande för delägares privata bruk.

Departementschefen (prop. 1975/76:79 s.86-87) ansåg det nödvändigt att särskilt reglera — vilket borde ske i anvisningarna till 29 § KL — att ett fåmansföretag inte skulle ha rätt till avdrag för kostnader för inventarier, som anskaffats uteslutande eller så gott som uteslutande för företagsledarens eller honom närstående persons privata bruk. Regeln skulle gälla alla slags inventarier, således även personbilar. Att företaget inte hade avdragsrätt för kostnaden för egendom som anskaffats för i företaget ej verkamma delägares privata bruk följde enligt departementschefen av de allmänna bestämmelserna i 20 § KL och krävde därför ingen särskild lagregel. Enligt departementschefen var emellertid inte företagets uteblivna avdragsrätt tillräcklig för att förhindra att företaget anskaffade inventarier för företagsledarens eller honom närstående personers privata bruk. Därför borde företagsledaren beskattas för anskaffningskostnaden för sådan egendom i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet.

Den dubbelbeskattning som därigenom uppkom motiverade departementschefen med det angelägna i att förhindra transaktioner av nu angivet slag. Av vad departementschefen anförde fortsättningsvis angående fåmansföretags förvärv av egendom avsedd för företagsledarens privata bruk kan utläsas att han endast avsåg förvärv från någon utanför delägarkretsen. Detta framgick emellertid inte av den föreslagna lagtexten, som sedan antogs av riksdagen i oförändrat skick.

3.4.1.2 Enkätundersökningen

Länsskattemyndigheten i Stockholms län anför:

Enligt 35 § 1 a mom. första stycket skall lagrummet endast tillämpas då fåmansföretaget anskaffar lös egendom avsedd uteslutande för *företagsledaren* eller honom närstående persons privata bruk. Härutöver kan företagsledaren även riskera förmånsbeskattning vid vissa slag av anskaffningar, jfr t.ex. värdering av bilförmån då bilen anskaffats uteslutande för privat bruk (anv. 42 § sista stycket). Dock något osäkert om

motsvarande teknik kan användas mer generellt men i princip torde väl förmånsbeskattning tillkomma om bolaget åsamkats kostnader för drift m.m. utöver själva anskaffningskostnaden för den lösa egendomen. Där- emot är stoppregeln inte tillämplig på anskaffning för annan deläga- res privata bruk. I dylika fall kan beskattning komma i fråga under inkomst av kapital (passiv delägare) eller inkomst av tjänst (aktiv delägare). Såvitt jag förstår kan det dock i delägarfallen inte undantagslöst bli fråga om beskattning med belopp motsvarande anskaffningskostnaden. Om bola- get anskaffar en kassetbandspelare för 1 500 kronor kan det te sig natur- ligt att beskatta delägaren för en inbesparad levnadskostnad motsvaran- de anskaffningskostnaden. Avser å andra sidan anskaffningskostnaden en båt för 150 000 kronor torde väl beskattning av inbesparad levnads- kostnad snarast avse nyttjandet av egendomen, exempelvis 15 000 kro- nor. Det synes därför föreligga betydande olikheter i beskattningshänse- ende mellan företagsledare och delägare i fåmansföretag: beloppsmäs- siga skillnader, olika inkomstslag samt varierande kvittningsmöjligheter (belopp beskattat enligt 35 § 1 a mom. första stycket får ej kvittas mot förlust i samma inkomstslag).

Utöver tillämpningsproblem som har sin grund i den skattskyldiges funktion i företaget (graden av inflytande) förekommer en väsentlig skil- jelinje av formell karaktär. Under antagande att företagsledaren önskat tillgodogöra sig en förmån, t.ex. inköp av en videobandspelare, kan till- vägagångssättet utformas på olika sätt varvid olika beskattningskonsek- venser uppkommer om transaktionen observeras vid taxeringen:

1. Företaget anskaffar bandspelare externt: 35 § 1 a mom. första styck- et, tillfällig förvärvsverksamhet, ej kvittningsbar
2. Företaget betalar företagsledarens inköp externt: inkomst av tjänst
3. Företagsledaren inköper bandspelaren och säljer denna till företa- get för samma pris: 35 § 4 mom., tillfällig förvärvsverksamhet, kvitt- ningsbar.

Ovanstående system innebär att vi för närvarande har ett abnormt regelsystem att analysera innan det kan avgöras hur en tämligen enkel transaktion mellan företaget och en intressent skall behandlas i beskatt- ningshänseende. Härvidlag måste allvarligt övervägas betydande för- enklingar av skattereglerna. Det måste anses djupt otillfredsställande att kontroversiella stoppregler finns inbyggda i ett synnerligen komplicerat regelkomplex där parterna i bland inte kan förutse vilka beskattnings- konsekvenser en transaktion kan medföra. Avsikten bör då vara att lös egendom som anskaffats uteslutande för privat bruk av företagsledare och/eller delägare beskattas likvärdigt i inkomstslaget tillfällig förvärvs- verksamhet enligt de regler som nu gäller enligt 35 § 1 a mom. första stycket. Andra inkomstslag, dvs. inkomst av tjänst resp. kapital skulle härvid komma i fråga enbart för ev. tillkommande förmånsbeskattning.

35 § 1 a mom. första stycket är avsett endast för sådana anskaffningar som företaget gör från "externa säljare" medan 35 § 4 mom. fjärde stycket gäller deläga- res eller närståendes försäljning av onyttig egendom till fö- retaget, t.ex. sådan egendom som även efter anskaffning utnyttjas uteslu- tande för privat bruk. Av lagtexten framgår ej att 1 a mom. första stycket gäller endast "externa säljare". Enligt prop. 1975/76:79 s.88 gäller att "företagsledaren" bör beskattas oavsett om han eller närstående sålt egendom till företaget. I 4 mom. fjärde stycket omnämns emellertid end- ast "delägare eller närstående". Antag att moder och två vuxna barn äger samtliga aktier i bolaget. Om sonen avyttrar onyttig egendom till företaget samt bibehåller nyttjanderätten till egendomen (exempelvis vi-

deo) borde *han* beskattas enligt 4 mom. fjärde stycket, såvida man ej anser att 1 a mom. första stycket skall tillämpas även på denna "interna" försäljning, dvs. företagsledaren (fadern) beskattas med hänsyn till att egendomen anskaffats uteslutande för dennes eller närståendes privata bruk.

En annan aspekt på avsikten med anskaffningen av lös egendom är tidsfaktorn. Denna har betydelse på så sätt att beskattning inte blir aktuell enligt 35 § 1 a mom. om en "rörelsebetingad" anskaffning av lös egendom sedermera övergår till helt privat karaktär hos egendomen. I ett sådant fall beskattas enbart företagsledaren motsvarande för nyttjande av egendomen. Antag t.ex. att bolaget anskaffar en båt för 200 000 kronor och under samma år redovisar intäkter med 30 000 kronor, driftkostnader med 10 000 kronor och värdeminskning 30 000 kronor. Att döma av en dom i RR (RIA 61/86) kan en sådan anskaffning ej anses avsedd så gott som uteslutande för privat bruk. Frågan blir då om bolaget genom att uthyra båten i viss omfattning eller rent av fingera intäkter under anskaffningsåret, kan eliminera beskattning hos företagsledaren enligt 35 § 1 a mom. eller har taxeringsnämnden möjlighet att i efterhand ifrågasätta bolagets avsikter och beskatta företagsledaren påföljande år om det vid utredning framkommer att uthyrningsintäkterna uppgår exempelvis till 5 000 kronor, driftkostnader 20 000 kronor och värdeminskning 55 000 kronor? Vid förfrågan framkom vidare att kostnadsbilden var ungefär likvärdig under taxeringsåret. Frågan blir alltså om "avsikten" med en anskaffning kan bedömas med utgångspunkt från enbart anskaffningsåret eller en följd av år.

35 § 1 a mom. första stycket skall tillämpas då anskaffad egendom är avsedd uteslutande eller så gott som uteslutande för privat bruk. Av naturliga skäl finns det inte några kvantitativa mått på detta begrepp utan avsikten med anskaffningen får avgöras utifrån en skälighetsbedömning från fall till fall.

Jämte de materiella problemen har de aktuella transaktionerna bokföringsmässiga aspekter i så måtto att balansposten avskrivningsbara inventarier måste nedjusteras i bokföringen i enlighet med den skattemässiga korrigeringen, sannolikt får man dock räkna med att den nödvändiga uppföljningen påföljande taxeringsår kan utebli av olika skäl. En uppföljning är dock nödvändig då upplysningar i underrättelser om avvikelse från deklaration har en märkbar tendens att falla i glömska till nästa år. Uppföljningen skall utöver kontroll av ombokning även beakta ev. försäljning av egendomen i fråga. I flertalet fall torde man med hänsyn till bolagets avsikt med anskaffningen kunna förutsätta att en ev. förlust vid avyttringen är att betrakta som realisationsförlust, ej driftförlust i rörelsen.

I ett förhandsbesked refererat i RÅ 1985 1:52 bedömde RR att företagsledare som i ett tidigare skede beskattats enligt 35 § 1 a mom. första stycket utan beskattningskonsekvenser kunde utta egendomen ur bolaget, dvs. tredje stycket ansågs ej tillämpligt på uttagstransaktionen i vart fall under förutsättning att bolaget icke till någon del medgivit avdrag för ev. kostnader för egendomen.

En annan fråga som ej behandlats i rättsfallet uppkommer om företagsledaren under samma år avyttrar egendomen, dvs. får han såsom del av anskaffningskostnaden inräkna beskattat belopp enligt 35 § 1 a mom. första stycket vid avyttring av lös egendom? Formellt sett är ju "anskaffningspriset" och försäljningspriset inkomster som hänför sig till olika förvärvskällor i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet.

Länsskattemyndigheten i Östergötlands län anför att bestämmelsen mest torde ha en preventiv betydelse samt att den på grund av ordalydelsen "avsedd för" endast kan tillämpas på relativt klara fall.

Länsskattemyndigheten i Jönköpings län anför:

Problem vid tillämpningen har bl.a. uppkommit i följande avseenden:

- betydelsen av att företaget anskaffat, i avgränsning mot att företaget bekostat företagsledarens köp av egendom
- avgöra vad som menas med uteslutande eller så gott som uteslutande
- avgränsa vad som innefattas i begreppet lös egendom. Lagtexten kommer i ett flertal fall i konflikt med sedvanliga naturaförmåner som beskattas under inkomst av tjänst
- Av lagtexten framgår inte att bestämmelsen i första stycket endast tar sikte på förvärv från utomstående. Sker exempelvis anskaffning från delägare skall istället 4 mom. tillämpas. Problem uppkommer härvid därför att 35 § 1 a mom. föreskriver beskattning av företagsledaren och 35 § 4 mom. beskattning av den som avyttrat egendomen. RSV har i sin anvisning framfört att beskattning bara kan ske enligt en bestämmelse. Lagtexten bör dock förtydligas i detta avseende.

- Skall en ändring av köpekontrakt godtas i samband med taxering om t.ex. köpeavtal annulleras och ett nytt skrivs före räkenskapsårets utgång?

Länsskattemyndigheten i Kronobergs län anför:

I 35 § 1 a mom. första stycket KL föreskrivs bl.a. att om ett fåmansföretag anskaffar bil eller annan lös egendom "som uteslutande eller så gott som uteslutande" är avsedd för företagsledarens eller någon honom närstående persons privata bruk skall företagsledaren beskattas för belopp motsvarande anskaffningskostnaden som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet.

Bestämmelsen i 35 § 1 a mom. första stycket KL omfattar enbart lös egendom. Detta innebär att hela tjänsteområdet ligger utanför. Vi håller just på med ett fall där ett aktiebolag betalt samtliga kostnader för renovering av företagsledarens privata villa. Eftersom bolagets utbetalningar inte avser egendom utan byggtjänster, kan någon dubbelbeskattning inte ske.

Ett problem i sammanhanget, som komplicerar tillämpningen, är att avgöra om företaget *anskaffat* lös egendom eller endast *bekostat* företagsledarens köp av sådan egendom. Har företagsledaren enligt köpeavtalet förvärvat egendomen och har fakturan ställts ut på honom själv, anses i praktiken företaget inte ha gjort någon anskaffning, även om företaget betalat fakturan. Då anses i stället fråga vara om löneuttag för företagsledaren. Har fakturan däremot utställts på företaget anses företaget ha anskaffat egendomen och då blir reglerna i 35 § 1 a mom. första stycket KL tillämpliga.

Det torde förhålla sig så att beskattningsmyndigheterna på grund av oklara rättsregler, praxis eller av andra skäl, i praktiken drar sig för att över huvud taget beskatta företagsledare enligt 35 § 1 a mom. första stycket KL, särskilt när fråga är om privata konsumtionsvaror eller tjänster som kostnadsförts i företaget. I stället anser man nästan generellt att fråga är om löneuttag.

Vidare anför länsskattemyndigheten bl.a. följande. När företags anskaffning av lös egendom jämföras med löneuttag undgår företaget sociala avgifter på anskaffningskostnaden, eftersom endast lön i pengar ska ingå i avgiftsunderlaget. Två domar från kammarrätten i Stockholm visar att privata kostnader som belastat företaget i ett fall jämföras med lön och avgiftsbelagts, medan i ett annat fall utgifter av privat karaktär som kostnadsförts i bolaget inte räknats in i avgiftsunderlaget. I sistnämnda fall får det förmodas, fastän det inte framgår av domen, att fakturorna varit utställda på företaget, varför det egentligen inte varit fråga om kontant köp till företagsledaren.

Rättsläget är som synes oklart. Denna punkt framstår som mest angelägen att bringa klarhet i.

Länsskattemyndigheten i Göteborgs och Bohus län anför:

Tillämpningen av "stoppregeln" i 35 § 1 a mom. första stycket förutsätter att företaget *anskaffat* lös egendom. Med anskaffning förstås köp. Sedan lagregeln trädde i kraft har leasingmarknaden utvecklats och har i dag en väsentligt större omfattning än under 1970-talet. Det måste anses otillfredsställande att 35 § 1 a mom. första stycket i sin nuvarande lydelse inte kan tillämpas då ett företag hyr (leasar) lös egendom avsedd uteslutande för företagsledarens, eller denne närstående persons, privata bruk.

I KL 35 § 1 a mom. första stycket anges som en förutsättning för paragrafens tillämpning att företaget anskaffat lös egendom för företagsledarens eller denne närståendes privata bruk. Den juridiska termen "lös egendom" definieras negativt såsom allt som inte är fast egendom (Eek m.fl. Juridikens termer). Även immateriella rättigheter är alltså att betrakta som lös egendom.

Har företaget anskaffat inventarier för företagsledarens, eller närståendes, privata bruk vägras avdrag med stöd av 29 § anv. p. 3. Att övrig lös egendom som anskaffats för privat bruk inte är avdragsgill för företaget följer av 20 §.

I prop. 1976/77:79 s.87 uttalar departementschefen att regeln i 35 § 1 a mom. första stycket bör gälla "... all lös egendom ...". Dessutom anför att taxeringsmyndigheterna bör vara restriktiva när fråga är om egendom som inte har direkt samband med verksamheten.

Lagtext och förarbeten ger alltså vid handen att all egendom, utom fast sådan, som av företaget anskaffats för företagsledarens, eller denne närståendes, privata bruk skall föranleda beskattning av företagsledaren i inkomstlaget tillfällig förvärvsverksamhet. Samtidigt skall företaget vägras avdrag för motsvarande kostnad.

Det finns även skäl att anta att man vid taxeringen ofta är benägen att betrakta viss lös egendom som lön till företagsledaren. Företagen medges då avdrag för motsvarande kostnad. Detta torde i så fall ske i strid mot lagtextens lydelse och utan stöd i andra rättskällor.

Om det anses önskvärt att viss lös egendom undantas från stoppreglernas tillämpning bör lagtexten anpassas så att riksskatteverket ges uppgiften att i föreskrifter meddela vad som skall anses som lös egendom. Vill

man å andra sidan uppnå en enhetlig, och med lagtexten överensstämmande tillämpning av 35 § 1 a mom. i dess nuvarande lydelse torde också någon form av styrning från riksskatteverkets sida krävas.

Länsskattemyndigheten i Älvsborgs län anför:

Uttrycket "anskaffar" torde enligt gängse språkbruk tolkas på det sättet att företaget blir ägare till egendomen. Om företaget i stället bekostar företagsledarens inköp torde detta vara att betrakta som ett utlägg för företagsledarens räkning. Skulle denna tolkning vara riktig utlöser en anskaffning av lös egendom dubbelbeskattning medan utlägget enkelbeskattas som lön. Skillnaden i praktiken är att fakturan i det första fallet upptar bolaget som köpare och i det andra fallet företagsledaren.

Enligt lagtexten gäller bestämmelsen all lös egendom. I praktiken har dock regeln av flertalet granskare enbart tillämpats på anläggningstillgångar medan anskaffning av omsättningstillgångar enkelbeskattats (jfr "varuuttag"). Ett klarläggande av bestämmelserna härvidlag är angeläget. Detsamma gäller uttrycket "uteslutande eller så gott som uteslutande". Det råder för närvarande stor osäkerhet om var gränsen skall dras. Inte minst gäller detta bilar som anskaffas av företaget för att disponeras av företagsledaren.

Enligt lagtexten måste egendomen för att beskattning skall utlösas vara avsedd för företagsledarens "privata bruk". Det kan ifrågasättas om inte detta uttryck även borde innefatta förfogande över egendomen. I annat fall torde man inte kunna beskatta företagsledaren för egendom som denne låter företaget anskaffa för att sedan överlämnas som gåva till utomstående.

Länsskattemyndigheten i Kopparbergs län anför:

De (stopp)regler som infördes på detta område har främst kommit att tillämpas vid köp/försäljning av bilar, husvagnar och liknande egendom. Detta torde i huvudsak bero på de kontrollmöjligheter som finns beträffande fordon. Uppgifter om bil- och fordonsinnehav (från centrala bilregistret) finns regelmässigt att tillgå vid granskning av fåmansföretagdeklARATIONER. Transaktioner med bilar etc. kan därför upptäckas även vid traditionell skrivbordsgranskning. Detta har naturligtvis medfört att deklaranterna anpassat sig till reglerna.

Länsskattemyndigheten i Gävleborgs län anför:

I prop. 1975/76:79 s.87 fastslår departementschefen att regeln i första stycket 35 § 1 a mom. KL bör gälla all lös egendom men inte fastigheter. Inom skatterätten har man på just denna del frångått den civilrättsliga klassificeringen på så sätt att byggnad, som civilrättsligt utgör lös egendom, ändå enligt 4 § KL skall behandlas enligt de regler som finns för fastighet. Om den civilrättsliga eller skatterättsliga klassificeringen skall gälla vid tillämpningen av första stycket 35 § 1 a mom. KL synes oklart.

Lagtextens formulering "... avsedd för ..." privat bruk är något oklar eftersom häri ligger en antydning att det är själva avsikten och ej de faktiska förhållandena kring egendomens användning som är avgörande. Exempelvis kan bolagsordningen ändras till att förutom mekanisk verkstad även omfatta uthyrning av segelbåtar samtidigt som stor segelbåt anskaffas för denna uthyrningsverksamhet. I praktiken har, kan man vid efter-

syn konstatera, bolagsägaren så gott som uteslutande nyttjat den för privat bruk. Om avsikten är det centrala kriteriet är första stycket ej tillämpligt medan motsatsen inträder vid beaktande av de faktiska omständigheterna.

Lagregeln bygger på att äganderätten tillkommer bolaget eftersom "anskaffar" ej inrymmer "bekostar". Om bolaget bekostar ett inköp, men äganderätten tillkommer bolagsägaren, torde fråga vara om ett löneuttag. Några direkta gränsdragningsproblem har vi ej kunnat identifiera men ånyo bör konstateras svårigheten, att avgiftsbelägga denna typ av löneuttag.

Som lös egendom räknas även olika typer av rättigheter t.ex. hyresrätt, patenträtt m.m. Idag anskaffar bolaget ej egendomen utan förhyr/leasar i stället densamma. Frågan uppkommer då om denna rättighet som tillkommer hyrestagaren genom hyresavtalet är att anse som sådan lös egendom som avses i nu aktuellt lagrum. I stället för att, som för tillfället synes brukligt, beskatta ägaren för förmån av nyttjandet skulle detta synsätt innebära att hyresbeloppet upptas till beskattning i tillfällig förvärvsverksamhet för bolagsägaren samtidigt som bolaget förlorar rätten till avdrag i motsvarande mån.

Detta utgör ett exempel på hur de skattskyldiga som berörs av fåmansföretagsreglerna anpassat sitt handlande efter lagstiftningen. Det synes böra ankomma på lagstiftaren att anpassa lagstiftningen — i den mån den ej täcker nya fenomen — efter utvecklingen.

Länsskattemyndigheten i Västerbottens län anför bl.a. följande:

Det råder tveksamhet huruvida bestämmelsen även omfattar handelsbolag. Vid tolkningen av begreppet "anskaffar" är det svårt att avgöra om det har någon betydelse vem som fakturerats för köpet, om köpet dolts på något sätt genom t.ex. falsk varubeteckning på fakturan, om egendomen passerat företagets lokaler eller varit i företagets besittning. Det är svårt att avgöra vad begreppet "lös egendom" egentligen avser. Behandlas egendom som företaget normalt saluför på samma sätt som annan egendom? Spelar företagets sätt att bokföra inköpet någon roll för beskattningen?

Sveriges advokatsamfund anför att regeln i flera fall lett till alltför ingripande skattepåföljder samt att det framstår som stötande att beskattningen i denna del vid sidan om och ofta i kombination med skattetillägg används som en närmast straffliknande åtgärd.

Sveriges redovisningskonsulters förbund anför:

Fåmansföretag kan anskaffa villa såsom tjänstebostad för företagsledaren men däremot icke bostadsrätt. Enär den sistnämnda är lös egendom blir företagsledaren beskattad för anskaffningspriset och övriga kostnader som företaget åsamkats på grund av att tillgången uteslutande är till för dennes privata behov. Likhet på denna punkt bör skapas.

Reglerna att viss inkomst skall beskattas såsom tillfällig förvärvsverksamhet istället för som lön medför att dubbelbeskattning uppstår i fall där detta är onödigt. Tidigare medförde detta beskattning hos mottagaren men godkändes avdrag för utbetalaren.

Sveriges Köpmannaförbund anför:

De s.k. stoppreglerna innebär att företag som anskaffar lös egendom för ägarens privata bruk inte får avdrag för kostnaden samtidigt som företagaren ändå beskattas för motsvarande belopp. Härigenom erhålles en dubbelbeskattning som inte har någon motsvarighet när egendom nyttiggörs av t.ex. anställda. Enligt Köpmannaförbundet saknas skäl att ha någon särskild ordning för den förstnämnda situationen. Det bör också där vara tillräckligt att förmånen, såvitt den över huvud taget är skattepliktig, skall tas upp som inkomst hos företagaren. Behovet av att förhindra att sådana förmåner helt undanhålles beskattning uppnås enligt förbundet inte bättre med utebliven avdragsrätt för företaget än med en sådan rätt. I båda situationerna krävs en revision för att upptäcka ev. kringgåenden — och när en revision väl görs måste ett kringgående vara lika lätt att upptäcka.

Småföretagens Riksorganisation anser att stoppreglerna bör avskaffas och anför bl.a.:

Ett företag som inte är ett fåmansföretag kan tillhandahålla en bostadsrätt som tjänstebostad åt verkställande direktören eller annan anställd. Fåmansföretagaren är på grund av stoppreglerna förhindrad att använda samma konstruktion. Det är svårt att se några rationella skäl till varför fåmansföretagaren inte skulle kunna ha tjänstebostad, med beskattning för bostadsförmån, på samma villkor som gäller för tjänstebostad i andra situationer.

Syftet med bestämmelserna var att upprätthålla dubbelbeskattningen. Delägare i familjeföretag, som regelmässigt är fåmansföretag i skatterättslig mening, brukar ta ut hela överskottet som lön. Företaget får avdrag för lönekostnaden och delägaren redovisar inkomsten som inkomst av tjänst. Detta är ett allmänt godtagat undantag från dubbelbeskattningen av aktiebolag som är väl ägnat att göra beskattningen av familjeföretag neutral med avseende på företagsform.

Med denna utgångspunkt vill Småföretagens Riksorganisation ifrågasätta om det över huvud taget är motiverat med regler som syftar till att åstadkomma dubbelbeskattning.

En företagsledare som anskaffar egendom för privat bruk i företaget skaffar sig den förmånen att han slipper gör uttag som beskattas för att själv köpa egendomen i fråga. För att företagsledaren inte skall undgå beskattning i detta fall är det tillräckligt att han blir beskattad för förmånen i fråga som för ett löneuttag. Transaktionen i fråga kan ses som ett sätt för företaget att avlöna sin företagsledare.

En i sammanhanget inte oviktig synpunkt är att det alltid är oförmånligt för företagsledaren, inte minst ur praktisk synpunkt, att han inte själv blir ägare till egendomen om den anskaffas av företaget.

Det kan hävdas att företagsledaren har intresse av att dölja en förmån av detta slag och att särskilda stoppregler därför är motiverade av kontrollskäl. Småföretagarnas Riksorganisation anser dock att särskilda stoppregler som upprätthåller en dubbelbeskattning i detta fall knappast minskar viljan och möjligheterna att dölja förmånen.

Svenska Revisorsamfundet SRS anser att den omständigheten att beskattningskonsekvenserna är mycket omfattande när nyttorekvisitet inte är uppfyllt och att skattemyndigheterna intagit en restriktiv hållning medfört att många avstått från att skaffa egen-

dom som skall användas i företagets verksamhet inför risken att den skall anses anskaffad för privat bruk. Förbundet anför vidare att lagregeln i vissa fall kan bli tillämplig även om det inte finns någon avsikt att kringgå den. En brist enligt förbundet är att det formellt inte finns några möjligheter att undvika dubbelbeskattning när bindande avtal ingåtts och det inför upprättandet av deklarationen upptäcks att transaktionen är tveksam från beskattningssynpunkt. Förbundet anser att det vid sådana tillfällen borde vara möjligt för företagsledaren att för företagets anskaffningspris köpa ut tillgången utan några skattekonsekvenser för honom.

Enligt förbundet råder det ibland osäkerhet om vissa förmåner, t.ex. privat telefonabonnemang skall beskattas i förvärvskällan tjänst eller enligt reglerna i 35 § 1 a mom. KL. Likaså uppkommer enligt förbundet ibland fråga om hur förmåner som typiskt sett är privata levnadskostnader men som i det särskilda fallet anskaffats för näringsverksamheten skall beskattas.

Länsskattemyndigheten i Jönköpings län anför att problem vid tillämpningen uppkommit då det gäller att avgöra vad som menas med "uteslutande eller så gott som uteslutande."

Länsskattemyndigheten i Kronobergs län anför att begreppet "så gott som uteslutande" inte har närmare kommenterats i förarbeten eller i riksskatteverkets anvisningar, men att det i förarbetena dock uttalats att beskattningsmyndigheterna bör inta en restriktiv inställning då det gäller anskaffning av inventarier av typen personligt lösöre. Det är enligt myndigheten av naturliga skäl ibland svårt att avgränsa begreppet "så gott som uteslutande." Om en tandläkare eller frisör, som driver sin verksamhet i form av fåmansföretag, låter bolaget skaffa en personbil, torde verksamhetens art som regel medföra att bilens anskaffningskostnad skall tas till beskattning hos företagsledaren. Där det inte så klart framgår att det är fråga om ett rörelsefrämmande inventarium, är ett ställningstagande inte lika lätt. Myndigheten ifrågasätter om privat användningen skall överstiga 80 eller 90 procent för att beskattning hos företagsledaren skall kunna ske. Myndigheten anser att behov av klarare rättsregler finns.

Länsskattemyndigheten i Älvsborgs län anser att ett klarläggande av uttrycket "uteslutande eller så gott som uteslutande" är angeläget. Det råder enligt myndigheten stor osäkerhet om var gränsen skall dras, inte minst för bilar som anskaffats av företaget för att disponeras av företagsledaren.

Länsskattemyndigheten i Kopparbergs län anför att ett problem är att avgöra vad som skall anses med "uteslutande eller så gott

som uteslutande". Taxeringsmyndigheterna bör enligt förarbetena inta en restriktiv hållning i fråga om egendom som inte har direkt samband med verksamheten. Det kan enligt myndigheten ifrågasättas om så verkligen blivit fallet eftersom regeringsrättens domar på området inte ger uttryck för något större mått av restriktivitet. Myndigheten pekar också på att stoppregler främst kommit att tillämpas på köp och försäljning av bl.a. bilar, vilket i huvudsak torde bero på de kontrollmöjligheter som finns beträffande fordon. Eftersom uppgifter från centrala bilregistret regelmässigt finns att tillgå vid granskning av fåmansföretagsdeklARATIONER kan transaktioner med bilar upptäckas även vid traditionell skrivbordsgranskning, vilket medfört att deklaranterna naturligtvis anpassat sig till reglerna.

Småföretagens riksorganisation, som ifrågasätter om det är motiverat med regler som syftar till att åstadkomma dubbelbeskattning och därför föreslår att de avskaffas, anför att begreppet "så gott som uteslutande" är svårtolkat, att det ofta uppkommer tvister om personbilar i fåmansföretag och att det finns en påtaglig osäkerhet om i vilken omfattning en bil måste användas i verksamheten för att företagsledaren skall undgå beskattning enligt 35 § 1 a mom. första stycket KL. Organisationen kan inte se några skäl till en särreglering för fåmansföretagare om bilen är anskaffad som en ren löneförmån eller om bilen används i tjänsten. Det finns i vart fall behov av klarare regler.

3.4.1.3 Överväganden och förslag

Allmänna synpunkter

Med hänvisning till att ett av syftena bakom bestämmelsen i första stycket 35 § 1 a mom. KL är att upprätthålla dubbelbeskattningen har flera av organisationerna i enkätundersökningen ifrågasatt om bestämmelsen är motiverad så länge som det är tillåtet för en företagsledare att ta ut företagets hela överskott som lön. Det vore, har man menat, tillräckligt om anskaffningskostnaden beskattades på samma sätt som vanliga löneuttag.

Det kan i detta sammanhang finnas anledning att något beröra ett närliggande problem. Här avses frågan om fåmansföretagsreglernas förhållande till reglerna om beskattning av naturaförmåner. Genom lagstiftning år 1987 (prop. 1987/88:52) genomfördes vissa ändringar i beskattningen av naturaförmåner. Lagstiftningen innebär i korthet att naturaförmånerna delas in i skattefria och skattepliktiga förmåner, schabloniserade värderingsregler har införts för vissa förmåner och underlaget för uttag av socialavgifter har utvidgats till att omfatta samtliga skattepliktiga naturaförmåner. Tidigare beaktades vid avgiftsuttaget endast naturaförmåner i form av kost, bostad eller bil. Arbetsgivaren har ålagts att i kontrolluppgift ange också värdet av förekommande natura-

förmåner och beakta dessa vid uttag av preliminär A-skatt och arbetsgivaravgifter.

De införda reglerna för beskattningen av naturaförmåner, som inte innebär någon egentlig utvidgning av de skattepliktiga förmånerna, är generella. För företagsledare i fåmansföretag gäller alltså samma värderingsregler vid beskattning av naturaförmåner som för övriga skattskyldiga (se riksskatteverkets anvisningar RSV Dt 1987:31).

Vid diskussionerna inom kommittén har ifrågasatts om inte de nya reglerna för beskattningen av naturaförmåner ändrat förutsättningarna för tillämpningen av de särskilda fåmansföretagsreglerna. Därvid synes man främst ha haft i tankarna bestämmelserna om köp och försäljning av egendom i första och tredje styckena i 35 § 1 a mom. KL. Särskilt har man pekat på de nya bestämmelserna om att samtliga skattepliktiga naturaförmåner numera skall medräknas i underlaget för arbetsgivaravgifterna och att det åligger arbetsgivaren att i kontrolluppgift ange värdet på de förmåner som utgått.

Mot det förda resonemanget kan först invändas att fåmansföretagsreglerna inte ansetts gälla uttag av varor för eget bruk och utgivna naturaförmåner. Detta angavs redan i de anvisningar som riksskatteverket lämnade i anslutning till lagstiftningens tillkomst (RSV Dt 1976:35) och återfinns också i senare anvisningar (RSV Dt 1980:13 och RSV Dt 1987:31). Såvitt kommittén har sig bekant har reglerna också tillämpats på detta sätt.

Från mera allmänna utgångspunkter kan följande synpunkter anföras. Motivet för att införa särskilda s.k. stoppregler för fåmansföretagen var att i möjligaste mån försöka förhindra sådana transaktioner mellan ägaren och bolaget som inte kan anses erforderliga eller motiverade för företagets egentliga verksamhet. Det underströks särskilt att reglerna skulle utformas så att den för aktiebolag gällande dubbelbeskattningseffekten inte eliminerades. Detta syfte tillgodosågs genom föreskrifterna om att förmånerna skall tas upp som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet.

Redan det nu anförda får anses ge klart vid handen att de nya reglerna för beskattning av naturaförmåner inte i något avseende kan tillgodose de syften som ligger bakom de nuvarande fåmansföretagsreglerna. Inte heller torde det vid den praktiska tillämpningen uppstå någon kollision mellan de olika regelsystemen. Det kan därför inte anses föreligga något bärande motiv för att med hänvisning till den nya lagstiftningen om beskattning av naturaförmåner nu upphäva eller ändra fåmansföretagsreglerna.

Det har inledningsvis nämnts att några organisationer i enkätundersökningen ifrågasatt om inte den nuvarande bestämmelsen i första stycket 35 § 1 a mom. KL kunde utgå och att anskaffningskostnaden för där avsedd egendom beskattades på samma sätt som vanliga löneuttag. Utöver vad som nyss anförts om det all-

männa syftet att vid transaktioner av detta slag upprätthålla kravet på dubbelbeskattning kan här erinras om att ett annat syfte var att man genom de hårdare beskattningskonsekvenserna ville tvinga företaget/företagsledaren att öppet redovisa vilka transaktioner som förekom mellan dem. Enligt kommitténs mening föreligger det fortfarande behov av en bestämmelse med detta innehåll.

Några speciella frågor

I enkätundersökningen har några länsskattemyndigheter efterlyst klargörande av hur *egendom som företaget leasat* skall behandlas i förhållande till bestämmelsen i första stycket, dvs. om den kan anses anskaffad av företaget.¹

Allmänt gäller att egendom som leasas (hyrs) inte jämföras med egendom som förvärvas genom köp. De skatterättsliga reglerna följer civilrättsliga regler om äganderätt. Leasad egendom skall enligt svensk redovisningspraxis² i regel inte redovisas som tillgång hos leasingkunden, som följaktligen inte heller får göra avskrivningar på något tillgångsvärde. Med hänsyn till att leasad egendom i andra sammanhang således inte anses anskaffad av företaget, bör enligt kommitténs mening inte heller bestämmelsen i första stycket omfatta sådan egendom.

Företagsledaren skall i de fall egendom leasas för hans privata bruk förmånsbeskattas i inkomstslaget tjänst för värdet av förmånen att utnyttja egendomen. Det bör dock noteras att ett leasingavtal i vissa fall är så utformat att det i praktiken är fråga om ett kreditköp. Sådan egendom skall enligt svensk redovisningspraxis redovisas som tillgång. Anskaffningskostnaden skall i förekommande fall då beskattas hos företagsledaren som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet.

Frågan om lagstiftning rörande leasing är föremål för utredning³. Kommittén är därför inte i detta sammanhang beredd att föreslå en ändring av första stycket så att även leasad egendom omfattas av denna bestämmelse.

Några länsskattemyndigheter påpekar att utformningen av första stycket medför att likartade transaktioner behandlas olika — vilket inte kan anses motiverat — beroende på *om den köpta egendomen faktureras bolaget eller företagsledaren*, även om den i båda fallen betalas av bolaget. Faktureras bolaget är första stycket tillämpligt, annars beskattas beloppet som ett löneuttag. Skill-

¹ Skatteförvaltningens erfarenheter av leasing i allmänhet finns redovisad i RSV Rapport 1985:8 Leasing.

² Redovisning av avtal om förhyrning och uthyrning av anläggningstillgångar (leasing m.m.) Föreningen Auktoriserade Revisorer FARs rekommendation nr. 7 i redovisningsfrågor.

³ Regeringen har tillsatt en utredning (1988 års leasingutredning) som har i uppdrag att utreda frågor om leasing av fast och lös egendom (Dir 1988:15).

naden har framförlallt betydelse när det gäller bestämmandet av underlaget för socialavgifter.

Den aktuella bestämmelsen är som tidigare har redovisats en stoppregel som bl.a. tillkommit för att genom hårdare beskattningskonsekvenser tvinga företaget/företagsledaren att öppet redovisa vilka transaktioner som förekommit mellan dem. När företagsledaren i eget namn köper viss egendom men låter företaget betala den, framgår detta klart av företagets räkenskaper. Enligt kommitténs mening saknas därför anledning att tillämpa första stycket på sådana transaktioner. Undantagsvis kan det föreligga oklarhet om det är företaget eller företagsledaren som förvärvat viss egendom. Så är fallet om fakturan är ställd på företagsledaren men egendomen i bokföringen upptagits som tillgång. Enligt kommitténs mening bör i oklara fall den skattskyldiges bokföring läggas till grund för bedömningen.

I flera av enkätsvaren har framförts att det i praktiken varit mycket svårt att avgöra när *egendom skall anses anskaffad "uteslutande eller så gott som uteslutande"* för företagsledarens privata bruk. Man har därför efterlyst en definition av detta begrepp, t.ex. att bestämmelsen är tillämplig om egendomen används till 80-90 procent för eget bruk. Vid den praktiska tillämpningen är det framför allt beträffande företagets anskaffning av bilar, som frågan blivit aktuell. När det gäller bilar i fåmansföretag behandlar kommittén denna fråga i ett särskilt avsnitt (se nedan 3.4.2).

Beträffande den aktuella bestämmelsens tillämpning i övrigt vill kommittén anföra följande. Enligt kommitténs mening är det omöjligt att ange någon för alla situationer gällande definition av vad som avses med "så gott som uteslutande". Vid bedömningen måste hänsyn bl.a. tas till om egendomen har något direkt samband med verksamheten eller om den är ett utpräglat personligt lösöre. I sistnämnda fall måste det enligt kommitténs mening krävas ett större mått av användning i verksamheten för att bestämmelsen inte skall bli tillämplig.

En länsskattemyndighet har tagit upp en hithörande fråga, nämligen hur beskattning skall ske när den anskaffade egendomen till en början används av företaget men efter ett par år endast utnyttjas av företagsledaren privat. Enligt kommittén kan egendom, som till en början används i företaget i så stor omfattning att första stycket inte är tillämpligt, inte beskattas hos företagsledaren såsom anskaffad uteslutande eller så gott som uteslutande för hans privata bruk, även om den efter några år endast utnyttjas av honom. Däremot skall han på vanligt sätt beskattas för förmånen att disponera egendomen.

Av några enkätsvar framgår att ett företags förvärv av egendom för företagsledarens privata bruk vanligtvis beskattas olika beroende på om det är fråga om *inventarier eller omsättningstillgångar*. Enligt kommittén bör det också vara så att första stycket enbart

tillämpas vid förvärv av inventarier. Om företagsledaren för privat bruk disponerar över lös egendom som normalt saluförs eller förbrukas i bolaget bör företagsledaren på vanligt sätt beskattas för detta såsom ett varuuttag.

Enligt 35 § 1 a mom. första stycket KL är det företags anskaffningskostnad för egendomen i fråga som skall beskattas hos företagsledaren. Om i något fall företaget inte haft någon särskild kostnad för sitt förvärv eller i utbyte lämnat egendom, som föranlett beskattning enligt första stycket när den förvärvades, är bestämmelsen inte tillämplig. (RÅ 1985 1:81).

Två branschorganisationer påpekar att bestämmelsen i första stycket medför en omotiverad olikhet i beskattningen när ett fåmansföretag *förvärvar en villafastighet respektive en bostadsrätt* som tjänstebostad åt företagsledaren. De anser därför att bostadsrätter bör undantas från bestämmelsen i första stycket.

När det gäller att utforma de särskilda fåmansföretagsreglerna för köp och försäljning av egendom valde lagstiftaren år 1976 olika metoder beroende på om köpet eller försäljningen avsåg fast egendom eller lös egendom. En sådan ordning är naturlig med hänsyn till den skillnad som i övrig lagstiftning föreligger i fråga om den skattemässiga behandlingen av de båda egendomslagen. Det är alltså den i civilrättsligt hänseende gällande uppdelningen mellan fast egendom och lös egendom som blir bestämmande för vilken fåmansföretagsregel som skall tillämpas. Till lös egendom hänförs inte enbart inventarier och andra lösören utan även olika immateriella rättigheter som t.ex. bostadsrätter. En jämförelse med de fåmansföretagsregler som gäller för fast egendom kan inte anses utgöra motiv för att undanta bostadsrätterna från tillämpningen av första stycket. I stället kan det hävdas att förvärv av en bostadsrätt åt företagsledare eller hans närstående är just en sådan åtgärd som inte kan anses vara betingad av företags verksamhet. Tillräckliga skäl för att vid den översyn, som det ankommer på kommittén att verkställa, bryta ut en viss typ av rättigheter — bostadsrätter — och behandla dessa på ett speciellt sätt föreligger inte. Det kan slutligen nämnas att regeringen i tilläggsdirektiv (Dir 1988:58) till utredningen (Bo 1986:01) som skall göra en översyn av bostadsrättslagen bl.a. har uppdragit åt utredningen att inom ramen för bostadsrättslagstiftningen särskilt pröva sådana ändringar som syftar till att bostadslägenheter förbehålls fysiska personer.

Från några håll har frågan ställts hur korrigering skall ske av avskrivningsunderlaget i de fall när egendom som ett fåmansföretag anskaffat för företagsledarens privata bruk har tagits med bland inventarierna.

Riksskatteverket har i sin Handledning för rörelse- och jordbruksbeskattning (s.128-130 i 1988 års utgåva) redogjort för hur rättelse idag bör ske då avskrivningsunderlaget har blivit för högt.

Behov av korrigering av avskrivningsunderlaget kan som framgår av handledningen uppkomma också i flermansägda bolag och i egenföretag. Om det föreligger praktiska svårigheter på detta område kan frågan därför enligt kommitténs mening inte få sin lösning inom ramen för den översyn av fåmansföretagslagstiftningen, som det ankommer på kommittén att utföra. De problem som kan finnas får tas upp till övervägande i annat sammanhang.

3.4.2 Bil i fåmansföretag

I detta avsnitt behandlas frågan hur beskattning skall ske när ett fåmansföretag anskaffar en bil för företagsledarens eller honom närstående persons privata bruk. Kommittén föreslår härvid att sådana bilar som förmånsbeskattas inte skall omfattas av bestämmelsen i 35 § 1 a mom. första stycket KL. En delägares förvärv av en förmånsbil från fåmansföretaget för ett pris som understiger marknadspriset respektive en delägares införsäljning av en för företaget onyttig bil skall enligt kommitténs mening dock bedömas enligt 35 § 1 a mom. tredje stycket och 4 mom. fjärde stycket KL. Vad kommittén anför under de avsnitt som behandlar dessa bestämmelser omfattar således även bil i fåmansföretag.

3.4.2.1 Förarbeten och gällande rätt

Genom 1976 års lagstiftning om beskattning av fåmansföretag infördes en specialregel för värdering av bilförmån som hade åtnjutits av företagsledare i fåmansföretag eller av honom närstående person. Bortsett från denna specialregel fanns i KL inte några särskilda regler för värdering av förmånen att för privat bruk få utnyttja en bil som tillhörde arbetsgivaren. Däremot fanns i 42 § andra stycket KL en allmän bestämmelse att värdet av produkter, varor eller andra naturaförmåner, som ingick i lön eller annan inkomst, skulle beräknas efter ortens pris. Till ledning vid taxeringsarbetet hade RSV utfärdat anvisningar i ämnet vilka blivit normgivande för taxeringsmyndigheternas bedömning.

Enligt den år 1976 införda specialregeln för fåmansföretag skulle — såvitt gällde företagsledare i sådant företag eller honom närstående person — vid värderingen av bilförmån anses att bilen i privat bruk hade körts minst 1 000 mil. Specialregeln utsattes för stark kritik från småföretagarnas sida. Kritiken tog särskilt fasta på att det i princip inte fanns några möjligheter att frångå regeln genom motbevisning. Man påpekade också att minimiregeln saknade motsvarighet för andra kategorier av skattskyldiga som också hade möjligheter att utnyttja arbetsgivarens bil för privata ändamål.

Kritiken ledde till att riksdagen (prop. 1977/78:40 bilaga 3; SkU 19; SFS 1977:1172) antog *ändrade regler för värdering av*

bilförmån att tillämpas fr.o.m. 1979 års taxering. Uttrycket bilförmån definierades (42 § KL) som sådan förmån att för privat bruk få utnyttja bil som tillkommer skattskyldig på grund av anställning eller uppdragsförhållande eller annan liknande grund. Departementschefen framhöll (s.45 i prop.) att definitionen bl.a. också täckte det fall då närstående till företagsledare i fåmansföretag fått utnyttja bil för privat bruk. De nya värderingsreglerna infördes i anvisningarna till 42 § KL. Regeln om minst 1 000 mils privat körning gjordes nu generell — dvs. den skulle tillämpas även för andra skattskyldiga än företagsledare i fåmansföretag. Regeln utformades som en presumptionsregel. Presumtionen kunde brytas om den skattskyldige kunde göra sannolikt att den privata körsträckan varit mindre. Samtidigt infördes en särskild bestämmelse i anvisningarna om en företagsledare eller denne närstående person fått utnyttja en "för dyr bil". I sådana fall skulle till det beräknade förmånsvärdet läggas ett belopp som kunde anses motsvara skillnaden mellan de faktiska kostnaderna för bilens användning i verksamheten och de för verksamheten erforderliga kostnaderna. Vidare meddelades en specialregel för det fall att en bil anskaffats helt eller huvudsakligen för den skattskyldiges privata bruk. Värdet skulle då bestämmas till ett belopp motsvarande hela eller den huvudsakliga delen av de bilkostnader som påförts företaget. Värdet fick dock inte till följd härav bestämmas till lägre belopp än vad som framkom vid en värdering enligt schablonen. Det bör noteras att sistnämnda regel var generell och gällde alltså inte endast företagsledare.

Enligt beslut av riksdagen hösten 1986 (prop. 1986/87:46; SkU 9; SFS 1986:1199) har reglerna för beskattning av bilförmån på nytt ändrats. Reglerna tillämpas *fr.o.m. 1988 års taxering*. Det nya systemet är starkt schabloniserat. Bestämmelserna, som alltså har sin plats i anvisningarna till 42 § KL, innebär i huvudsak följande.

Värdet av förmånen skall bestämmas till 22 procent av ett nybilspris. Med sådant pris avses priset i slutet av året före beskattningsåret för senaste årsmodellen av förmånsbilen. Riksskatteverket anger i föreskrifter vilka nybilspriser som skall tillämpas för resp. bilmärken och modeller. Om förmånsbilen är äldre än tre år respektive sex år eller äldre skall förmånens värde nedsättas till 18 procent av nybilspriset resp. av ett uppskattat nybilspris i fråga om bilar äldre än sex år. Förmånsvärdet skall också nedsättas om den skattskyldige bekostat allt drivmedel för det privata nyttjandet eller om han betalat ersättning till arbetsgivaren. Har förmånen åtnjutits en del av året skall värdet sättas ned med en tolfedel för varje hel kalendermånad som han inte åtnjutit förmånen. Förmånsvärdet kan, om det finns synnerliga skäl, jämkas såväl uppåt som nedåt.

I propositionen 1986/87:46 angav departementschefen (s.19 f.)

som exempel på synnerliga skäl för jämkning fyra olika fall. Den första jämningsgrunden gäller då ett absolut hinder att nyttja förmånsbilen förelegat under en mer betydande tidsrymd. Det borde då krävas att den skattskyldige kunde styrka hindret. Den andra grunden avser den situationen att det enligt schablon fastställda värdet för bilar äldre än sex år avsevärt avviker från den verkliga förmånens värde. Den tredje grunden avser det förhållandet att förmånen förelåg enbart under semestertid. En sådan förmån fick anses ha ett väsentligt högre värde per månad än normalt. Den fjärde jämningsgrunden avser bilens beskaffenhet, t.ex. i fråga om lätta lastbilar eller då bilen hade fast utrustning eller inredning som avsevärt försvårade ett privat nyttjande.

Beträffande bilförmån som utnyttjats i ett fåmansföretag anförde departementschefen (prop. 1986/87:46 s.20) att de särskilda värderingsreglerna i anvisningarna till 42 § KL som tog sikte på de fall där en företagsledare i ett fåmansföretag eller någon honom närstående fått utnyttja en bil som var betydligt dyrare än vad som kunde anses erforderligt med hänsyn till företagets verksamhet borde lämnas oförändrade. Dessa bestämmelser har nu intagits som ett sista stycke i de nya anvisningarna till 42 §.

I riksskatteverkets anvisningar för värdering av bilförmån vid 1988 års taxering (RSV Dt 1986:28) anges att frågan i vad mån en bil i ett fåmansföretag är betydligt dyrare än vad som kan anses erforderligt med hänsyn till verksamheten får bedömas med utgångspunkt från bl.a. verksamhetens art och omfattning.

Behov av dyrare bil kan föreligga bl.a. i större fåmansföretag med omfattande internationella affärskontakter, dvs. när det framstår som naturligt att bil utnyttjas i representations- eller marknadsföringssyfte. Endast i undantagsfall bör enligt anvisningarna en dyrare bil än vars nybilspris i slutet av året före beskattningsåret för senaste årsmodellen uppgår till ca sju basbelopp (168 700 kr. vid 1988 års taxering) anses erforderlig i fåmansföretag.

Beträffande "*för dyr bil*" i andra företag anges i anvisningarna att i sådana fall kan förmånsvärdet jämkas uppåt om förmånsbilens årsmodell är sex år eller äldre och nybilspriset för motsvarande bilmodeller är väsentligt högre (tio basbelopp eller mer) än nybilspriset hos de vanligaste bilmodellerna.

3.4.2.2 Enkätundersökningen

Länsskattemyndigheten i Stockholms län anför att företagsledaren utöver beskattning enligt det nämnda lagrummet också kan riskera förmånsbeskattning och åberopar sista stycket av anvisningarna till 42 § KL. Det är enligt myndigheten något osäkert om motsvarande teknik kan användas mer generellt men i princip torde förmånsbeskattning tillkomma om bolaget åsamkats kostnader

för drift m.m. utöver själva anskaffningskostnaden för den lösa egendomen. Efter att ha redovisat olikheter i beskattningshänseende mellan företagsledare och delägare i fåmansföretag anför myndigheten att det allvarligt måste övervägas betydande förenklingar av skattereglerna och fortsätter:

Det måste anses djupt otillfredsställande att kontroversiella stoppregler finns inbyggda i ett synnerligen komplicerat regelkomplex där parterna ibland inte kan förutse vilka beskattningskonsekvenser en transaktion kan medföra. Avsikten bör då vara att lös egendom som anskaffats uteslutande för privat bruk av företagsledare och/eller delägare beskattas likvärdigt i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet enligt de regler som nu gäller enligt 35 § 1 a mom. första stycket. Andra inkomstslag, dvs. inkomst av tjänst resp. kapital skulle härvid komma i fråga enbart för ev. tillkommande förmånsbeskattning.

Myndigheten har vidare synpunkter på s.k. lyxbilstillägg och ifrågasätter om inte värderingsprinciperna blivit alltför generösa för "äldre lyxbilar". Myndigheten ifrågasätter skillnaden i riksskatteverkets anvisningar om lyxbilstillägg mellan företagsledare och dennes närståendes bilförmån då nybilspriset för en sex år eller äldre bil överstiger 10 basbelopp. Myndigheten anser att den övre gränsen för en i normalfallet godtagbar bil satts för högt. Anvisningspunkten borde utformas så att en bil i prisklassen 125-130 000 kr. godtas endast då särskilda skäl föreligger och en bil i prisklassen 150-170 000 kr. då synnerliga skäl föreligger.

Länsskattemyndigheten i Jönköpings län anför att den kompletterande schablonregeln i RSV:s anvisningar bör ersätta huvudregeln om s.k. lyxbilstillägg i anvisningarna till 42 § KL. Skälet härtill är att skillnaden mellan bilens faktiska kostnader för användning i verksamheten och de för verksamheten erforderliga kostnaderna omöjliga kan räknas ut.

Länsskattemyndigheten i Kopparbergs län anmärker att s.k. lyxbilstillägg endast påförs i stort sett då bilen som företagsledaren eller dennes närstående disponerar är dyrare än vad som motsvarar prisklass V.

Småföretagens riksorganisation påpekar att extrabeskattningen för s.k. lyxbilar finns kvar också i de nya reglerna för värdering av bilförmån. Organisationen anser att skäl saknas för att en småföretagare skall beskattas hårdare för en lyxig förmånsbil än en löntagare med samma förmån.

Sveriges redovisningskonsulters förbund anför att olika regler för bilförmån gäller för fåmansföretag och för andra. Tandläkaren som driver egen praktik i aktiebolagsform kan inte ha bilförmån, men kollegan som tillhör Praktikertjänst kan det.

Svenska Revisorsamfundet SRS anför att de problem som uppstår när fåmansföretaget har flera bilar eller företagsledarens fa-

milj redan disponerar andra bilar kan förväntas kvarstå trots de nya förmånsreglerna. Några egentliga erfarenheter över hur de nya reglerna fungerar finns inte men revisorsamfundet förutser en tvistefråga som gäller förmånsvärdet på "äldre lyxbilar". I riksskatteverkets föreskrifter anges bindande regler för hur värderingen skall ske då storleken på merutgifterna inte kan visas, vilket i sig innebär att företagsledaren beskattas hårdare än en anställd med samma bilförmån. Riksskatteverket har därefter "rekommenderat" länsskattemyndigheter och lokala skattemyndigheter en betydande skärpning i jämförelse med föreskrifterna. Samfundet ifrågasätter på vilken grund rekommendationen vilar och om den kan tillämpas av de regionala och lokala skattemyndigheterna.

3.4.2.3 Överväganden och förslag

De nya reglerna för beskattning av bilförmån gäller fr.o.m. den 1 januari 1987 och tillämpades första gången vid 1988 års taxering. Reglerna gäller i princip också i fråga om bilförmån som åtnjuts från ett fåmansföretag. Den tidigare särskilda värderingsregeln, som tar sikte på de fall där en företagsledare (eller någon honom närstående) får utnyttja en bil som är betydligt dyrare än vad som kan anses erforderligt med hänsyn till företagets verksamhet, har dock ansetts böra bibehållas även i det nya systemet.

I sitt betänkande SkU 1986/87:9 (s.15) gjorde skatteutskottet ett uttalande om en uppföljning av det nya systemet. Med hänsyn till att ett helt nytt system för beskattning av bilförmån nu infördes ansåg utskottet att det var viktigt att detta följdes upp så att effekterna av systemet blev ordentligt belysta. En sådan uppföljning borde enligt utskottets mening göras efter det att systemet varit i funktion något år. Resultatet av uppföljningen borde regeringen därefter redovisa till riksdagen. Utskottet hemställde att riksdagen som sin mening skulle ge regeringen tillkänna vad utskottet anfört om en uppföljning av det nya systemet av bilförmån. Riksdagen biföll utskottets hemställan.

Vid den översyn av 1976 års fåmansföretagslagstiftning, som det enligt direktiven ankommer på företagsskattekommittén att utföra, bör — i den situation som idag föreligger — principerna för och utformningen av reglerna om värdering av bilförmån lämnas utanför utredningsuppdraget. De önskemål och yrkanden om ändringar i det nya schablonsystemet, som kan finnas och som även kommit till uttryck i flera av enkätsvaren, bör övervägas vid den uppföljning av systemet som riksdagen förutsatt skall komma till stånd när systemet varit i funktion något år. När det gäller den särskilda värderingsregeln i de fall en företagsledare fått utnyttja en "för dyr" bil (sista stycket i anvisningarna till 42 § KL) anser kommittén att — från de utgångspunkter kommittén

har att bedöma frågan — det inte kan anses föreligga tillräckliga skäl att komplicera tillämpningen av systemet med denna specialregel. Den schablonregel om jämkning uppåt av förmånsvärdet, som enligt RSV:s anvisningar skall gälla för denna typ av bilar i andra företag än fåmansföretag, bör enligt kommitténs mening därför ges generell tillämpning.

Det föreligger emellertid en situation, där det är oklart hur en bilförmån, som åtnjuts i ett fåmansföretag, skall skattemässigt behandlas. Här avses det fall att en företagsledare blivit beskattad med tillämpning av bestämmelsen i 35 § 1 a mom. första stycket KL. Enligt detta stadgande skall ett belopp motsvarande anskaffningskostnaden för lös egendom (i detta fall alltså en bil) hänföras till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet för företagsledaren om bilen uteslutande eller så gott som uteslutande är avsedd för företagsledarens eller honom närstående persons privata bruk. I tidigare anvisningar från RSV (senast för 1987 års taxering RSV Dt 1986:6) angavs att om företagsledaren blivit beskattad med tillämpning av 35 § 1 a mom. KL borde förmånsvärdet beräknas endast utifrån de kostnader som belastat företaget för bilens privata bruk exempelvis i form av bensin, reparationer o.d.

Hur motsvarande situation skall behandlas efter införandet av det nya schabloniserade systemet för beskattning av bilförmån synes inte ha beaktats vid de nya reglernas tillkomst. Inte heller riksskatteverkets nya anvisningar (RSV Dt 1986:28) innehåller någon regel om hur förmånsvärdet för en företagsledares bilförmån skall beräknas om han blivit beskattad enligt 35 § 1 a mom. första stycket KL för ett belopp motsvarande bilens anskaffningskostnad.

Om regeln i 35 § 1 a mom. första stycket KL även i fortsättningen skall omfatta anskaffning av bil bör det, på samma sätt som gällt t.o.m. 1987 års taxering, finnas en särskild regel för beräkning av förmånsvärdet, när företagsledaren blivit beskattad med tillämpning av 35 § 1 a mom. KL. En sådan regel bör ange att förmånsvärdet skall beräknas endast utifrån de kostnader som belastat företaget för det privata bruket exempelvis i form av bensin, reparationer o.d. Bestämmelsen, som hittills har haft sin plats i RSV:s anvisningar, borde måhända införas i KL, eftersom situationen inte kan betraktas som en egentlig form av jämkning.

Den frågan kan emellertid ställas om inte efter införandet av det nya schablonsystemet för beskattning av bilförmån anskaffning av bilar borde undantas från tillämpning av regeln i 35 § 1 a mom. första stycket KL. Flera olika skäl kan anföras för en sådan inskränkning av tillämpningsområdet för denna fåmansföretagsregel. Det har redan antytts att ett bibehållande av den nuvarande regeln skulle göra det nödvändigt att införa särskilda bestämmelser om hur förmånsvärdet skall beräknas om vederbörande blivit beskattad enligt berörda regel i 35 § 1 a mom. KL. En konsekvens

härav skulle då bli att den samordning av uppbörden av preliminärskatt och arbetsgivaravgifter, som är ett av syftena bakom det nya schablonsystemet, inte skulle kunna komma till stånd när förmånsvärdet skall beräknas enligt de särskilda bestämmelserna för fåmansföretag. Eftersom i det nya schablonsystemet avdragsrätten för kostnader för resa mellan bostad och arbetsplats slopats och detta förhållande i stället beaktats när höjden på det schablonmässiga förmånsvärdet bestämts måste — om förmånsvärdet skall beräknas på annat sätt — de skattskyldiga varom här är fråga få ha kvar rätten till avdrag för sådana kostnader.

Vid sidan av de här angivna svårigheterna, som närmast är av teknisk natur, framförs det emellertid idag också kritik mot utformningen av den nuvarande bestämmelsen i 35 § 1 a mom. första stycket KL, när det gäller bestämmelsens tillämpning på anskaffning av bilar. En förutsättning för att beskattning skall ske enligt detta stadgande är att den lösa egendom, som fåmansföretaget anskaffat, "uteslutande eller så gott som uteslutande" är avsedd för företagsledarens eller honom närstående persons privata bruk.

Det är givet att när det gäller bilar det ofta, för att inte säga regelmässigt, föreligger svårigheter att avgöra om bilen uteslutande eller så gott som uteslutande är avsedd för vederbörandes privata bruk. Genomgången av meddelade förhandsbesked har också bekräftat att den skattskyldiges förfrågan, huruvida anskaffad bil skulle anses vara avsedd "uteslutande eller så gott som uteslutande" för privat bruk, av rättsnämnden besvarats nekande.

Frågan om de praktiska svårigheterna vid tillämpningen av bestämmelsen i 35 § 1 a mom. första stycket KL har också behandlats i flera av de inkomna enkätsvaren. Länsskattemyndigheterna i *Stockholms, Jönköpings, Kronobergs och Älvsborgs län* efterlyser ett klarläggande av uttrycket "uteslutande eller så gott som uteslutande". Länsskattemyndigheten i Kronobergs län ifrågasätter därvid om privat användningen skall överstiga 80 eller 90 procent för att beskattning hos företagsledaren skall kunna ske. *Småföretagarnas riksorganisation* anför att begreppet "så gott som uteslutande" är svårtolkat och att det ofta uppkommer tvister om personbilar i fåmansföretag. Organisationen framhåller vidare att det finns en påtaglig osäkerhet om i vilken omfattning en bil måste användas i verksamheten för att företagsledaren skall undgå beskattning enligt 35 § 1 a mom. första stycket KL.

Kommittén har alltså kunnat konstatera att det föreligger betydande oklarhet om hur det nya schablonsystemet för beskattning av bilförmån skall tillämpas när bilen tillhandahållits i ett fåmansföretag. Kommittén anser det därför angeläget att det nya systemet för beskattning av bilförmåner vinner så generell tillämpning som möjligt. De förenklingar både för de skattskyldiga och för skatteförvaltningen, som systemet avser att få till stånd,

bör kunna uppnås även när det gäller beskattningen av bilförmåner som utgått i fåmansföretag. För en sådan ordning talar också det förhållandet att de nya schablonreglerna i anvisningarna till 42 § KL inte längre gör någon skillnad vid beräkning av förmånsvärdet mellan förmånshavare, som disponerar bilen helt för sitt privata bruk, och förmånshavare, som får disponera en bil som i viss omfattning även användes i tjänsten.

Författningstekniskt bör samordningen mellan de nya schablonreglerna för beskattning av bilförmån i anvisningarna till 42 § KL och fåmansföretagsreglerna i 35 § 1 a mom. KL ske på det sättet att anskaffning av förmånsbilar inte skall omfattas av bestämmelserna i första stycket i sagda moment. I de fall en företagsledaren närstående person, som inte själv är anställd i företaget eller delägare däri, får utnyttja bil för privat bruk bör företagsledaren beskattas för förmånen. Genom sitt bestämmande inflytande i företaget har han gjort det möjligt för den närstående personen att, utan att företaget erhållit någon motprestation, använda företagets bil för privat bruk. Någon särskild lagregel torde inte vara erforderlig utan bör beskattning ske med tillämpning av s.k. genomsyn. Förfarandet med genomsyn, dvs. att förmåner som utgått till en anställds anhöriga beskattas hos den anställde, har varit föremål för bedömning i rättspraxis och har godtagits av regeringsrätten i åtskilliga fall. Med närstående i detta sammanhang avses samma personer som omfattas av definitionen i 35 § 1 a mom. sista stycket KL. Ändringen av 35 § 1 a mom. första stycket KL på ovan föreslaget sätt medför att en konsekvensändring bör göras i anvisningspunkt 3 till 29 § KL, som reglerar företagets rätt till inventarieavskrivning.

Avslutningsvis vill kommittén något beröra beskattningen, när ett fåmansföretag avyttrar en bil, som bedömts som betydligt dyrare än vad som ansetts erforderligt med hänsyn till företagets verksamhet.

Företagsskatteberedningen, som behandlade frågan med den utgångspunkten att företaget inte skulle medges avdrag för större del av anskaffningskostnaden än som svarade mot kostnaden för en bil anpassad till företagets verksamhet, föreslog i sitt slutbetänkande (SOU 1977:86 s.495-496) att intäkten vid avyttringen skulle fördelas mellan rörelse och tillfällig förvärvsverksamhet genom proportionering utgående från bilens ursprungliga anskaffningskostnad och den del därav som hänförts till rörelsen.

Departementschefen hänvisade i prop. 1980/81:68 s.114 till att företagsskattekommittén hade till uppgift att se över fåmansföretagslagstiftningen och han var därför inte beredd att lägga fram något förslag i frågan.

Kommittén gör följande bedömning.

Om en företagsledare i ett fåmansföretag får utnyttja en bil, som är betydligt dyrare än vad som verksamheten kan anses krä-

va, skall enligt anvisningarna till 42 § KL till det schabloniserade förmånsvärdet läggas ett belopp som motsvarar skillnaden mellan de faktiska kostnaderna för bilens användning i verksamheten och de för verksamheten erforderliga kostnaderna. Företaget medges emellertid avdrag för samtliga kostnader för bilen, dvs. även för den del av anskaffningskostnaden som överstiger kostnaden för en till verksamheten anpassad bil. Bilen behandlas alltså i sin helhet som ett inventarium i verksamheten. När företaget avyttrar bilen bör därför, liksom hittills, hela intäkten beskattas i rörelsen. Vad här sagts om beskattningen hos företaget vid avyttring av en s.k. lyxbil bör äga motsvarande tillämpning om företaget avyttrar en bil som anskaffats för företagsledarens privata bruk. Detta är en konsekvens av att förmånsbilar enligt kommitténs förslag inte skall omfattas av bestämmelserna i 35 § 1 a mom. första stycket.

3.4.3 Lös egendom anskaffad från delägare (35 § 4 mom. fjärde stycket KL)

3.4.3.1 Förarbeten och gällande rätt

Om ett företag förvärvar egendom som inte är eller kan antas vara till nytta för företaget föreligger enligt den allmänna regeln i 20 § KL inte någon rätt för företaget att göra avdrag för anskaffningskostnaden.

Delägare eller honom närstående person som avyttrar lös egendom till företaget skall, om egendomen inte är eller kan antas bli till nytta för företaget, enligt 35 § 4 mom. fjärde stycket KL, som skattepliktig realisationsvinst ta upp vad han erhåller för egendomen.

Företagsskatteberedningen hade i sitt betänkande (SOU 1975:54 s.194) anfört att det för att stoppa förvärv av onyttig egendom erfordrades en bestämmelse som i materiellt hänseende likställde likviden med löneförmån. Beredningen hade därvid inte gjort någon skillnad mellan förvärv som sker från delägare själv eller honom närstående person och sådana som görs från utomstående. Hela köpeskillingen borde i dessa fall beskattas hos aktieägaren. I beredningens förslag till lydelse av 35 § 4 mom. KL hade angivits att om delägare i fåmansbolag eller honom närstående person avyttrar onyttig egendom till fåmansbolaget skulle som skattepliktig realisationsvinst räknas vad den skattskyldige erhållit för egendomen. Hade bolaget anskaffat egendomen från annan än delägare i bolaget eller honom närstående person skulle bolagets anskaffningskostnad tas upp som intäkt av tjänst för den skattskyldige eller, i vissa fall som intäkt av kapital (anvisningspunkt 13 till 32 § KL i beredningens förslag).

Departementschefen anförde i prop. 1975/76:79 s.88 att den

uteblivna avdragsrätten för företaget — på samma sätt som fallet var vid förvärv från utomstående — inte heller vid företagets förvärv av onyttig egendom från delägare var en tillräckligt effektiv sanktion. Den vågrade avdragsrätten borde därför kompletteras med en regel om att företagsledaren skulle beskattas för ett belopp motsvarande köpeskillingen för egendomen. Beskattningen borde ske såsom för realisationsvinst. Departementschefsuttalandet överensstämde emellertid inte med den föreslagna lagtexten, som också antogs av riksdagen i oförändrat skick. Av lagtexten framgår att om en delägare avyttrar onyttig egendom till företaget är det *säljaren* som skall beskattas för hela köpeskillingen.

3.4.3.2 Enkätundersökningen

Länsskattemyndigheten i Östergötlands län anför att bestämmelsen endast tillämpas på relativt klara fall samt efterlyser klarläggande hur rättelse skall ske när tillgången bokförts på företagets inventarietkonto.

Länsskattemyndigheten i Älvsborgs län anser att bestämmelsen bör sammanföras med reglerna i 35 § 1 a mom. KL och att lagtexten bör ändras så att det klart framgår att beskattningen skall ske så att en vinst inte skall kunna kvittas mot eventuella realisationsförluster.

3.4.3.3 Överväganden och förslag

Bestämmelsen i 35 § 4 mom. fjärde stycket har — såvitt framgår av enkätundersökningen — inte föranlett några större problem i den praktiska tillämpningen. Enligt kommitténs mening finns det fortfarande behov av att genom den strängare realisationsvinstberäkningen förhindra att dubbelbeskattningen kringgås genom att delägare säljer in onyttig lös egendom till bolaget. Kommittén anser dock inte att det finns skäl att — såsom föreslagits i ett enkätsvar — skärpa bestämmelsen ytterligare genom att göra den framräknade realisationsvinsten ej kvittningsbar mot eventuella realisationsförluster.

3.4.4 Fast egendom anskaffad från delägare (36 § anv. punkt 2 a sista stycket KL)

3.4.4.1 Förarbeten och gällande rätt

Om en delägare eller honom närstående person säljer en fastighet till ett fåmansföretag gäller som huvudregel att vinstberäkningen till följd av försäljningen inte får göras enligt de regler som normalt gäller vid fastighetsförsäljningar. Således skall fastighetens

anskaffningskostnad utgöra ingångsvärdet, utom när fastigheten förvärvats före år 1952, då 150 procent av taxeringsvärdet år 1952 får användas som ingångsvärde. Vidare får varken någon indexuppräkningskostnader eller avdrag göras med 3 000 kr. för varje år som det under innehavstiden funnits bostadsbyggnad på fastigheten. Genom medgivande av riksskatteverket kan realisationsvinstberäkningen ske på sedvanligt sätt om försäljningen av fastigheten till företaget skett av organisatoriska eller andra synnerliga skäl (36 § anv.punkt 2 a sista stycket).

Företagsskatteberedningen hade i sitt betänkande (SOU 1975:54 s.194) anfört följande angående ett fåmansföretags förvärv av fastighet från delägare:

Det konstruerade tvåpartsförhållandet, aktieägaren — bolaget, utnyttjas för avtal om fastighetsförsäljning utan att någon verklig avhändelse är avsedd såsom vid försäljning till utomstående. Aktieägaren är genom sitt aktieinnehav alltså ägare till fastigheten. Syftet är här, liksom ifråga om införsäljning av inventarier, i första hand att kunna ta ut medel från bolaget på ett från skattesynpunkt fördelaktigt sätt. Genom att räkna upp anskaffningskostnaden med index jämte fast tillägg, 3 000 kr./år, om bostad finns på fastigheten, erhålles den högsta köpeskillning som kan avtalas för att transaktionen skall gå fri från realisationsvinstbeskattning. För rörelsefastigheter tillskapas ett högre avskrivningsunderlag. Dessutom uppkommer effekter som är jämförliga dem vid överträdelse av låneförbudet genom att lön ersätts med medel som lyfts ur köpeskillningen. Vill man ingripa mot dessa internförsäljningar och därav följande skattevinster måste beskattningen ske efter andra regler än nuvarande realisationsvinstregler.

Beredningen föreslår att realisationsvinst beräknas utan indexuppräknings eller i förekommande fall 3 000 kr.-tillägg. Med andra ord skall beräkningen ske på samma sätt som nu gäller vid realisationsförlust (p.3 av anvisningarna till 36 § KL). I fråga om rörelsefastighet fastställs avskrivningsunderlaget i bolaget, såsom f.n., med utgångspunkt från köpeskillningen. Bestämmelsen gäller endast vid aktieägars försäljning till eget bolag. Beredningen har dock funnit att möjlighet bör öppnas att för särskilda situationer medge undantag. Att fastigheten kommit att innehas av aktieägaren och inte av bolaget kan vara historiskt betingat. Vidare kan det ursprungliga förvärvet ha skett för annat ändamål än uthyrning till bolaget. Hänsyn bör även kunna tas till sådana fall då de personer som äger fastigheten ej utgörs av identiskt samma krets som innehar bolagets aktier. Det är inte möjligt att uttömmande exemplifiera här avsedda situationer. Grundläggande för bedömningen bör vara att transaktionen sker av organisatoriska skäl och inte syftar till att uppnå skatteförmåner. Enligt beredningens mening bör riksskatteverket vara dispensmyndighet.

Departementschefen anförde i prop. 1975/76:79 s.88 att det för att förhindra obehöriga skatteförmåner vid internförsäljningar av fastigheter var nödvändigt att beskattning skedde enligt andra än de gällande realisationsvinstreglerna. Han ansåg därvid att beredningens förslag var välgrundat och delade även uppfatt-

ningen att vinstberäkningen i vissa fall, genom att dispens medgavs, kunde få ske på vanligt sätt.

Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden (rättsnämnden) har sedan bestämmelsen infördes handlagt ett stort antal ärenden angående medgivande om undantag från dess tillämpning. Den praxis som utvecklats för om dispens medges eller ej kan sammanfattas enligt följande.

Grundläggande för bedömningen om dispens skall medges är att transaktionen kan motiveras av organisatoriska eller andra synnerliga skäl. Företaget skall ha behov av just den fastigheten. Vid införsäljning av en fastighet som helt används i företagets rörelse medges regelmässigt dispens. I några fall har dock dispens vägrats trots att försäljningen avsett rena rörelsefastigheter. I ett fall upplyste ägaren att försäljningen berodde på att han behövde pengar för att betala en skatteskuld, i ett annat fall för att lösa ett förbjudet lån. I det förstnämnda fallet skulle fastigheten vidareförsäljas till utomstående köpare. Den omständigheten att fastigheten skall vidareförsäljas innebär dock inte i och för sig att dispens vägras. Dispens har medgivits när vidareförsäljning skett för att företaget skulle kunna utnyttja en återanskaffningsfond för fastighet. Bolaget hade i detta fall köpt fastigheten för ett relativt lågt pris och vinsten vid fastighetsförsäljningen skulle användas för att uppföra en lämpligare rörelsefastighet. Dispens har givits i de fall försäljningen avsett obebyggd tomtmark och företaget avsett att uppföra en rörelsebyggnad på den. Något krav att den fastighet som skall säljas skall vara taxerad som industrifastighet ställs inte på fastigheter som uppges vara använda i rörelsen. För fastigheter som endast skall användas för bostadsändamål ges dispens om det är anställda i företaget som skall utnyttja den — dock inte säljaren — och fastigheten ligger i en ort där företaget har svårt att lösa de anställdas boende på annat sätt. Om en fastighet delvis skall användas i rörelsen och delvis för bostadsändamål tar nämnden hänsyn till hur stor del av fastigheten som skall användas i rörelsen, rörelsens art, fastighetens läge, t.ex. om den är belägen i ett industriområde, fastighetens inredning m.m. Dispens har medgivits i ärenden där 70-75 procent av fastigheten används i rörelsen. I ett fall där bostadsdelen inte utnyttjades av någon aktieägare, medgavs dispens när 60 procent användes i rörelsen. För fastighet, som en delägare avyttrar till fåmansföretaget men där fastigheten skall användas i annans rörelse, blir frågan hur stor del som kan anses som ren fastighetsförvaltning avgörande för om dispens skall medges. S.k. exploateringsbolag erhåller regelmässigt dispens. Byggmästare som säljer in tomter till sitt byggnadsföretag har fått dispens både när bolaget redan uppfört en byggnad och när avsikten varit att det skulle göra så. I sistnämnda fall har dock krävts att det är ont om tomter på orten. Vid införsäljning av skogsfastigheter har företag, som bedriver

sågverksrörelse och där avsikten med införsäljningen varit att tillförsäkra företaget jämn tillförsel av virke, medgivits dispens. I några fall har dispens medgivits när en fastighet sålts till företaget, för att företaget skulle kunna byta till sig en annan fastighet att användas i rörelsen. Dispens medges normalt inte vid införsäljningar till fastighetsförvaltande företag. I de fall dispens erhållits vid sådana införsäljningar har nämnden beaktat att ägarkretsen i fastigheten och i företaget inte varit identisk, att det inte förelegat särskilt nära släktskap mellan fastighetsägaren och ägaren till företaget — t.ex. svågrar — eller att den införsålda fastigheten organisatoriskt legat nära företagets övriga fastigheter — t.ex. en av flera fastigheter i samma kvarter.

Dispensprövningen innebär alltid en bedömning av samtliga omständigheter. Om säljaren inte tillhör den närmaste närståendekretsen eller om fastigheten och bolaget inte ägs av en personkrets som är identiskt lika kan nämndens bedömning vara något liberalare. Likaså om företaget redan äger en ideell andel i fastigheten och företaget efter överlåtelsen ensamt kommer att äga hela fastigheten.

3.4.4.2 Enkätundersökningen

Länsskattemyndigheten i Östergötlands län anför att bestämmelsen framförallt torde ha preventiv betydelse.

Länsskattemyndigheten i Älvsborgs län anför att särbehandling av dessa fastighetsförsäljningar inte förefaller motiverad, eftersom en prövning alltid måste ske huruvida försäljningen skett till marknadspris eller ej.

Länsskattemyndigheten i Kopparbergs län anför att om lagtexten ändrades så att den överensstämmer med riksskatteverkets praxis i dispensärenden i de fall när bostad finns på den avyttrade fastigheten skulle antalet dispensansökningar antagligen bli väsentligt färre. Vidare påpekar länsskattemyndigheten att regeln inte omfattar fastigheter som innehas indirekt av delägare i fåmansföretag, t.ex. genom ett handelsbolag.

Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR anför att om det är på det sättet att riksskatteverket regelmässigt ger dispens från regeln när det är fråga om införsäljning av en rörelsefastighet, bör detta undantag införas i lagtexten.

3.4.4.3 Överväganden och förslag

I enkätsvaren har framförts dels att bestämmelsen inte är motiverad och därför bör slopas, dels att det — i stället för den nuvarande ordningen med särskild dispensgivning — direkt i lagtexten

bör anges att bestämmelsen inte är tillämplig vid införsäljning av fastigheter som används i rörelsen.

När det gäller frågan om det föreligger något behov av att ha kvar bestämmelsen för att förhindra omotiverade införsäljningar av fastigheter till fåmansföretag gör kommittén följande bedömning.

Ett motiv för att sälja in en fastighet till det egna företaget, utan att därför avhända sig rådigheten över fastigheten, kan vara att en aktieägare härigenom utan beskattning — genom att bestämma priset så att någon skattepliktig realisationsvinst inte uppkommer för honom — kan ta företagets medel i anspråk. Möjligheterna för en aktieägare att låna från sitt bolag är genom andra lagregler starkt begränsade. Genom att överlåta fastigheten till bolaget kan aktieägaren få likvida medel motsvarande egendomens marknadsvärde och ändå genom bolaget ha samma tillgång till fastigheten som tidigare. De som anser att bestämmelsen inte har någon egentlig funktion att fylla brukar framhålla att det finns andra omständigheter som kan antas i tillräcklig grad motverka intresset av att sälja in en fastighet till företaget. Genom förvärvet får företaget visserligen ett högre ingångsvärde än vad delägaren hade, men får å andra sidan inte göra någon indexuppräknings för de första fyra åren av innehavstiden (punkt 6 a av anvisningarna till 36 § KL). Dessutom kan en eventuell realisationsvinst när företaget i sin tur säljer fastigheten inte utan beskattning överföras till delägaren, oavsett om vinsten är skattefri för företaget. En införsäljning av en fastighet till ett fåmansföretag medför således att en realisationsvinst som uppkommer i företaget blir hårdare beskattad än om delägaren själv hade avyttrat fastigheten till en utomstående. I normalfallet torde därför, menar man, dessa förhållanden motverka intresset av att sälja in en fastighet. Med hänsyn till att delägarna genom en införsäljning kan uppnå ungefär samma förmån som om han tagit ett räntefritt lån från bolaget och på de skäl i övrigt som anfördes vid lagrummets tillkomst anser kommittén dock att bestämmelsen bör finnas kvar för att i sin mån förhindra omotiverade införsäljningar.

Genomgången av rättsnämndens praxis visar att dispens från tillämpning av ifrågavarande bestämmelse lämnas i så gott som samtliga fall när det är fråga om införsäljning av en fastighet som används eller skall användas i företagets rörelse. Exempelvis behandlades under år 1985 151 ansökningar, varav 140 bifölls. Mot bakgrund härav anser kommittén att det i lagtexten bör anges att införsäljning av fastighet som sker av organisatoriska skäl, dvs. fastigheten skall användas helt eller till huvudsaklig del i företagets rörelse, skall beskattas enligt de vanliga realisationsvinstreglerna. Föreligger det andra, synnerliga skäl bör riksskatteverket liksom hittills kunna medge undantag från tillämpning av bestämmelsen. Vid bedömningen av om en fastighet skall anses an-

vänd helt eller till huvudsaklig del i företagets rörelse hänvisas till den praxis som utvecklats hos riksskatteverket vid dispensprövningen. En redovisning av denna praxis har lämnats i avsnitt 3.4.4.1.

3.4.5 Köp och försäljning till över- resp. underpris (35 § 1 a mom. tredje stycket KL)

3.4.5.1 Förarbeten och gällande rätt

Förvärvar ett fåmansföretag egendom till överpris från en delägarer eller delägare närstående person kan företagets anskaffningskostnad jämkas med stöd av punkt 4 andra stycket anvisningarna till 29 § (inventarier) eller punkt 7 femte stycket anvisningarna till 29 § (byggnader).

Om företaget avyttrar egendomen till underpris skall företaget — om det gäller egendom som vid avyttring beskattas som intäkt av rörelse — ta upp skillnaden mellan avtalat pris och marknadspriset som intäkt av rörelse (28 och 42 §§). Se också RÅ 85 1:84.

Avyttrar företaget egendom där vinsten vid försäljning beräknas enligt reglerna för tillfällig förvärvsverksamhet beskattas däremot inte företaget för någon "förtäckt" realisationsvinst.

Delägare (eller honom närstående personer) som sålt in egendom till överpris eller förvärvat egendom till underpris beskattas i båda fallen för skillnaden mellan avtalat pris och egendomens marknadspris som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet (35 § 1 a mom. tredje stycket KL).

Företagsskatteberedningen hade i sitt betänkande (SOU 1975:54 s.193-194) inte föreslagit någon förändring av den praxis som rådde vid delägarers införsäljning respektive utköp till felaktigt pris, dvs. att denne skulle beskattas för skillnaden mellan avtalat pris och marknadspris såsom för förtäckt utdelning eller lön.

Departementschefen (prop. 1975/76:79 s.88) ansåg emellertid att delägaren borde redovisa skillnaden mellan avtalat pris och marknadspris som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. Bestämmelsen borde enligt departementschefen tillämpas även när felaktig prissättning förekom vid överlåtelser mellan fåmansföretag och närstående till delägare. Regeln om felaktig prissättning skulle också vara tillämplig vid överlåtelse av fast egendom. Med egendomens verkliga värde avsåg departementschefen dess marknadspris, vilket uttryckligen angavs i den föreslagna lagtexten som antogs av riksdagen.

3.4.5.2 Enkätundersökningen

Länsskattemyndigheten i Stockholms län anför:

I prissättningsfallen skall faktiskt pris jämföras med egendomens marknadspris. Under förutsättning att felaktig prissättning konstaterats vid

taxeringen kvarstår problemet att härleda ett rimligt marknadspris. Till helt övervägande delen avser observerade felaktigheter delägares utköp av personbil och därmed sammanhängande diskussioner om bilens marknadsvärde.

För egen del har diskussionerna främst gällt om marknadspriset skall grundas på inköpspris- eller utprisbaserad värdering. RR godkände härvid att fåmansföretaget fick tillämpa en inprisbaserad värdering, enligt vilken marknadspriset beräknades med utgångspunkt från vad bilhandeln var villig att inköpa bilen till dvs. efter avdrag för försäljningskostnader (RÅ 1982 1:45).

För köparen däremot är den utprisbaserade värderingen mest relevant, dvs. vilket pris han som konsument skulle kunna påräkna vid sedvanligt köp hos bilhandlare. Sistnämnda värde beräknas i avsaknad av utredning till belopp motsvarande MRFs försäljningsprognoslistor. Det torde tillhöra undantagen att de båda parterna i en given prissättningstransaktion beskattas för *olika* belopp vid taxeringen, trots att detta synes vara helt korrekt och i enlighet med rättsfallet ovan. Skillnadsbeloppen är numera lägst 5 000-10 000 kronor och stadigt ökande, varför det vore lämpligt att klarlägga detta grundläggande problem vid beräkning av marknadspris.

Såvitt framgår av lagtexten i 35 § 1 a mom. tredje stycket är det säljaren/köparen som beskattas för ev. förmån vid felaktig prissättning. I de fall närstående till företagsledare och/eller delägare t.ex. köper egendom till underpris från företaget bör skillnadsbeloppet beskattas hos den närstående huvudintressenten i företaget, dvs. i första hand företagsledaren om sådan relation finns, i andra hand delägare. Vid felaktig prissättning är det ju normalt ingen strikt affärsmässig transaktion och det kan därför inte finnas någon rimlig anledning att beskatta den närstående för obehöriga skillnadsbelopp.

Transaktioner som innefattar felaktig prissättning föranleder också beskattningskonsekvenser för företaget oftast i form av korrigering av avskrivningsunderlaget. När det gäller justering av inventarieredovisning avser påfört skillnadsbelopp årets värdeminskningssavdrag och/eller utgående balanspost (lägre framtida avskrivningsunderlag). Ibland tillkommer också justering av mervärdeskatt. Kopplingen mellan företagets bokförda inventarievärden, skattemässig räkenskapsenlig avskrivning samt påfört beskattningsvärde på grund av felaktig prissättning är svårhanterlig vid taxeringen — ofta innebär också beskattningsåtgärden att bolaget anför besvär vilket innebär att justeringen blir än mer problematisk att överblicka.

Mot bakgrund av detta förhållande bör skillnadsbeloppet som framkommit vid felaktig, icke affärsmässig prissättning beskattas i sin helhet omedelbart oavsett om bolaget rent teoretiskt har utnyttjat avskrivningsutrymme under samma räkenskapsår.

En omständighet som inte alltid observeras vid taxeringen är olikheter i beskattning vid försäljning av rörelsetillgångar (ej omsättningstillgångar) och rörelsefrämmande tillgångar.

Bolaget är kanske innehavare av konstverk vilka löpande redovisas som inventarier till anskaffningsvärde. Om bolaget avyttrar konstverken till delägare för bokfört värde 100 000 kronor då värdet är 150 000 kronor, beskattas *endast* delägaren för skillnadsbeloppet, trots att det i ett sådant fall kanske skulle vara än mer motiverat att tillämpa stoppregeln (bolaget har anskaffat helt rörelsefrämmande tillgång vilken senare tillförs delägare till underpris).

Länsskattemyndigheten i Östergötlands län anför:

Bestämmelsen är motiverad och bör således finnas kvar. Dock råder för närvarande oklarhet om när ett "underpris" skall hänföras till inkomstslaget tjänst respektive tillfällig förvärvsverksamhet.

Av bestämmelsen följer också att fåmansföretaget skall beskattas för utebliven intäkt respektive vägras avdrag för utgivet "överpris" (s.k. för-täckt realisationsvinstbeskattning kan dock enligt äldre rättspraxis inte ske). I underprisfallet torde det vara klart hur företaget skall beskattas. I fråga om överpris vore det måhända befogat med en hänvisning till punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 29 § KL.

Länsskattemyndigheten i Jönköpings län anför:

Det absolut vanligast fallet gäller köp och försäljning av bilar. I detta sammanhang föreligger svårigheter att fastställa ett marknadsvärde eftersom marknadssituationen, i vart fall om bilbranschen blandas in, är olika för köpare och säljare. Att tillämpa två olika marknadspriser framstår som orimligt.

Problem har också uppkommit i samband med leasingavtal som fåmansföretaget ingått med utomstående leasingbolag. I de aktuella fallen har leasingavgifterna varit höga. Efter viss tid, vanligtvis 24 månader, går hyrestiden ut. I samband med detta har bolaget möjlighet att anvisa en köpare som är delägare i bolaget. Denne köper bilen från leasingföretaget till restvärdet vilket ofta understiger marknadsvärdet med avsevärda belopp. Frågan uppkommer om bestämmelserna i 35 § 1 a mom. kan användas på dessa transaktioner. Fåmansföretaget har självt kunnat bestämma vilket restvärde man vill ha vid kontraktets utgång redan när avtalet ingåtts. Genom att bolaget har betalt höga avdragsgilla leasingavgifter har restvärdet blivit lågt.

Viss oklarhet råder också när det gäller justering av t.ex. avskrivningsunderlag hos bolaget när förvärv från delägare skett till ett för högt pris. (Jfr RSV:s rörelsehandledning 1986 s.134 f.). Tillämpligheten av bestämmelserna i 29 § anv. punkt 4 andra stycket har i vissa sammanhang ifrågasatts.

Länsskattemyndigheten i Kopparbergs län anför:

Som underlag för bedömning av prissättning på egendom som köps från eller säljs till det egna företaget finns numera nästan alltid värderingsintyg. Ibland kan dessa intygs trovärdighet ifrågasättas, men därifrån till att visa att intygets uppgifter är oriktiga är steget långt.

Det torde numera vara relativt sällsynt att taxeringsnämnderna fattar beslut om taxeringshöjningar på grund av transaktioner inom detta område. Som framgår av ovanstående beror detta inte enbart på att stopp-reglerna haft avsedd effekt.

Länsskattemyndigheten i Gävleborgs län anför:

Den betydelse som lagts i begreppet "egendom", om denna tolkas utifrån lagens förarbeten, är mycket vid och torde gå utöver vad som avses i allmänt språkbruk. Detta är naturligtvis en svaghet att dess egentliga betydelse endast kan utläsas ur lagens förarbeten. Sett ur den skattskyldiges synvinkel måste detta anses som olyckligt, varför någon form av förtydligande i anvisningsform synes lämpligt.

Att lagregeln är tillämplig även vid överlåtelse av fast egendom framgår av prop. 1975/76:79 s.88. En viss osäkerhet synes ändå råda vid den praktiska tillämpningen (Se exempelvis RSV:s rörelsehandledning s.302, där det påstås att 35 § 1 a mom. tredje stycket KL inte är tillämpligt vid företagsledares utköp av fastighet till underpris). Överlåtelser av fastigheter och andra tillgångar för vilka rörelsereglerna ej är tillämpliga vid avyttring beskriver något annorlunda bild än i de fall rörelsereglerna skall tillämpas. Teoretiskt synes dylik tillgång som överläts från ägaren till bolaget till överpris komma att dubbelbeskattas enligt följande, (det antages att tillgången anses nödvändig i rörelse, vidare bortses från beräkning av anskaffningsvärdet).

Vid avyttring av:

fastighet: normalpriset beskattas enligt 35 § 2 mom. KL och överpriset enligt 35 § 1 a mom. tredje stycket KL,

aktie/andel: normalpriset beskattas enligt 35 § 3 mom. KL och överpriset enligt 35 § 1 a mom. tredje stycket KL,

annan lös egendom: normalpriset beskattas enligt 35 § 4 mom. KL och överpriset enligt 35 § 1 a mom. tredje stycket KL.

För samtliga fall gäller att bolaget vägras avdrag för värdeminskning för överpriset enligt respektive anvisningspunkt till 29 § KL.

Vid överlåtelse till underpris från bolaget till ägaren av tillgångar som vid avyttring behandlas enligt realisationsvinstreglerna kommer endast enkelbeskattning att ske då skattepraxis inte synes ha godtagit något som skulle kunna kallas "förtäckt reavinst".

Således kommer bolagsägaren att beskattas för felaktig prissättning enligt 35 § 1 a mom. tredje stycket KL medan bolaget ej kommer att "uttagsbeskattas" för mellanskillnaden mellan marknadsvärde och avtalat pris. Detta synes bero på att reglerna i 35 § KL saknar något till 28 § KL jämförligt begrepp till "uttagsbeskattning".

Om dubbelbeskattningen skall vidmakthållas måste en uttrycklig regel övervägas. Systematiken synes bäst tillgodoses om 35 § KL tillförs denna korrigeringsregel. En analys av denna frågeställning bör dock ske.

I tredje stycket förekommer vidare begreppet marknadsvärde. I praktiken är detta ej något entydigt begrepp vilket kan belysas med följande exempel.

Mycket vanligt förekommande är utköp av bil från bolaget. Till styrkande av bilens värde företes ett värdeintyg från någon bilfirma på orten. Angivet värde är vad bilfirman är beredd att betala för bilen, dvs. värdet motsvarar saluvärdet i bolagets hand. Marknadsvärdet för bolagsägaren vid köp på marknaden skulle motsvara bilfirmans försäljningspris. Enligt RSV:s rörelsehandledning s.304 skall utgångspunkten vid bedömningen av marknadspriset vara vad säljaren skulle kunna få vid en avyttring. Uttalandet kan ifrågasättas.

Ett annat exempel är då bolagsägaren överlåter tillgång till bolaget. Även om tillgången ej kan anses obehövlig i verksamheten kan den i praktiken sakna marknadsvärde, dvs. någon köpare skulle ej stå att finna till densamma. Marknadsvärdet är i detta fall 0 kr. men oftast torde godtas att värdet beräknas till ägarens anskaffningsvärde minskat med skälig värdeminskning.

Åtskilliga tvister i TN avser värdering av tillgångar och då särskilt bilar. Värdeintygen som åberopas av den skattskyldige visar ofta uppseendeväckande låga värden. Tilltron till värdeintygen är ofta låg i näm-

derna men av brist på motbevisning måste dessa värden godtas.

Att värdena är alltför låga/felaktiga kan ofta konstateras vid uppföljningar där bilen inom något år säljs vidare av bolagsägaren. Försäljningspriset i detta senare led är alltid högre. Det beskrivna problemet är mera en bevisfråga än en materiell men det förtjänar ändå att noteras.

Länsskattemyndigheten i Västerbottens län anför bl.a.:

Företagsledare i fåmansbolag sluter avtal *dels* för bolagets räkning och *dels* för egen räkning vid samma tillfälle och med samma motpart. Det för privat räkning träffade avtalet görs för hans del gynnsamt, medan det avtal som sluts för bolagets del blir i motsvarande mån ogynnsamt. Ofta uppträder *bevisvärigheter* i detta sammanhang. Särskilt svårbemästrade är dessa i samband med konkurser. Konkursförvaltaren har då en egendomsmassa — kanske från ett av företagsledarens tidigare konkursgångna bolag — som han till bästa möjliga *sammanlagda* pris skall realisera. Det uppges vara mycket vanligt att man i sådana fall sluter avtal med såväl ett fåmansbolag som dess företagsledare, varvid den senare privat köper en bil eller liknande till underpris.

Länsskattemyndigheten anser att en översyn krävs för att stoppa detta förfaringsätt, eventuellt genom någon form av bevispresumption.

Länsskattemyndigheten tar också upp problemen när åtgärder företas i efterhand för att eliminera effekterna av stoppreglerna och anför:

Vi har ibland haft problem med hur vi skall ställa oss när företagsledaren vill rätta till t.ex. ett utköp av lös egendom till underpris genom tilläggsbetalning i efterhand. Man kan tänka sig åtminstone tre olika varianter.

1. Underpriset har reglerats före det vi upptäcker felet.
 2. Underpriset regleras efter det vi upptäcker felet men innan det aktuella bokslutet är klart.
 3. Samma som B men regleringen sker genom bokslutsändring.
- I första fallet har vi inte gjort någon anmärkning, medan vi i andra och tredje fallen tillämpat stoppreglerna.

Lantbrukarnas riksförbund/DB anför att de nya reglerna om förmånsvärde av fri bil medför att många önskar köpa ut bilen från företaget, vilket skapar problem med värderingen, även om denna görs av återförsäljare.

Sveriges Köpmannaförbund anser att när egendom överläts mellan företag och dess ägare bör normalt en opartisk värdering godtas av skattemyndigheterna.

Småföretagens riksorganisation anför:

De nya bilförmånsreglerna medförde i många fall en skärpning av kostnaderna för bilförmånen. Många företagare valde att avstå från bilförmånen genom att köpa ut bilen från företaget. Oavsett skälet till att företagaren köper ut bilen från företaget måste ersättningen vara marknadsmässig för att företagaren skall undgå stoppreglernas extrabeskattning.

Organisationen har uppmärksammat att det har varit ovanligt krångligt att bestämma ett marknadsvärde som kan godtas av skattemyndigheterna.

I vissa fall har taxeringsnämnderna inte godtagit ett värderingsintyg av en märkeshandlare. Detta har i några fall lett till besvär till länsrätten där ersättning enligt värderingsintyget har godtagits som marknadsmässig ersättning.

Svenska Revisorsamfundet SRS anför att värderingen av egendom vid köp respektive försäljning mellan företag och företagsledare ofta leder till tvister med skattemyndigheterna, trots att värderingen vid t.ex. utköp av bil gjorts av den auktoriserade återförsäljaren på orten.

3.4.5.3 Överväganden och förslag

Såvitt framgår av svaren i enkätundersökningen är det största problemet vid tillämpningen av bestämmelsen om felaktig prissättning hur egendomens marknadspris skall bestämmas. Regeringsrätten ansåg i ett avgörande (RÅ 1982 1:45), som gällde ett fåmansföretags avyttring av en personbil till en delägaren närstående person, att marknadsvärdet borde bestämmas till det belopp som bolaget skulle ha erhållit vid försäljning av bilen till utomstående. I brist på annan utredning godtog regeringsrätten som marknadsvärde det pris som någon som på orten yrkesmässigt köpte upp begagnade bilar var villig att betala för bilen.

Begreppen marknadsmässig, marknadspris och marknadsvärde används på flera håll i skattelagstiftningen. Det åsyftade värdet i dessa fall är det som marknaden i allmänhet är beredd att betala för egendomen eller tjänsten.

Enligt kommitténs mening måste i den här aktuella bestämmelsen egendomens marknadspris bestämmas med utgångspunkt från att företaget inte skall göra en dålig affär, dvs. inte åsamkas större kostnad eller erhålla mindre intäkt, genom att egendomen förvärvas från respektive avyttras till delägare istället för utomstående. Det ligger emellertid i sakens natur att vad som i det enskilda fallet utgör marknadspriset är en bevisfråga.

En annan synpunkt som kommit fram i enkätsvaren är den att företaget, när det för underpris avyttrar egendom till en delägare, borde beskattas för den uteblivna vinsten, s.k. förtäckt realisationsvinst.

Beskattning av en förtäckt realisationsvinst förekommer inte i svensk skatterätt (se t.ex. RÅ 1983 1:13). Kommittén anser inte heller att det finns några skäl att för en speciell grupp — fåmansföretagen — införa en sådan beskattning.

I ett enkätsvar har ställts frågan hur den situationen skall bedömas när en delägare i ett fåmansföretag från företagets leverantörer får köpa egendom till ett rabatterat pris till följd av att företa-

get vid sina inköp av varor från samma leverantör erlägger ett pris som överstiger varornas marknadspris. Enligt kommittén bör delägaren i dessa fall beskattas för skillnaden mellan egendomens marknadspris och det pris han faktiskt erlagt. Situationen skall alltså bedömas som om han erhållit denna förmån från det egna företaget. Rent faktiskt är det ju detta företag som betalat för delägarrens rabatt. Beskattningen kan emellertid inte ske enligt tredje stycket, utan förmånen skall allt efter omständigheterna betraktas som lön eller utdelning och beskattas i enlighet härmed.

En länsskattemyndighet har i sitt enkätsvar påpekat att det, när en närstående till delägaren förvärvar eller säljer in egendom till fördelaktigt pris, inte bör vara den närstående — vilket föreskrivs i tredje stycket — utan delägaren själv som skall beskattas för förmånen. Företagsskatteberedningen hade i sitt betänkande, som angivits ovan, inte föreslagit någon särskild lagstiftning för beskattning av felaktig prissättning utan hade hänvisat till vad som redan gällde, dvs. delägaren beskattades för förmånen såsom för lön eller förtäckt utdelning. När det gällde närstående till delägare som åtnjöt sådan förmån hade praxis intagit den ståndpunkten att delägaren kunde beskattas för förmånen. Departementschefens förslag att den närstående själv skulle beskattas bröt således mot denna praxis.

I svensk skattelagstiftning gäller av naturliga skäl som allmän regel att det är den person som tillförs en förmån som skall beskattas härför. I vissa fall förekommer undantag från denna princip. Exempelvis beskattas enligt praxis den anställde själv när förmån som utgår på grund av hans tjänst tillfaller en närstående person. Ett annat exempel är beskattningen av företagsledaren enligt första stycket i 35 § 1 a mom. KL. Enligt kommitténs mening saknas dock skäl att vid sådana transaktioner som omfattas av bestämmelsen i tredje stycket göra undantag från huvudprincipen. Således bör även i fortsättningen den närstående själv beskattas för den förmån han åtnjuter genom det felaktiga priset.

Om en delägare i efterhand korregerar ett förmånligt avtal mellan honom och företaget genom att exempelvis till företaget betala skillnaden mellan marknadspriset och det överenskomna priset, uppkommer frågan huruvida detta skall kunna påverka taxeringsmyndighetens bedömning av om stoppregeln är tillämplig. Enligt kommitténs mening bör denna och liknande situationer jämföras med de fall där rättelse av taxering anses ha skett frivilligt och förutsättningar för att påföra skattetillägg då saknas, dvs. inbetalningen till företaget respektive återgången av köpet skall ha skett innan taxeringsmyndigheten gör något påpekande för att transaktionen inte skall bedömas enligt någon stoppregel. (Jfr RÅ 82 1:83). Dessa situationer får ej förväxlas med det förhållandet att avtalet mellan parterna gjorts beroende av taxeringsmyndigheternas godkännande. Ett sådant villkor kan enligt kommitténs

uppfattning inte beaktas, utan transaktionen får bedömas som om den fullföljts.

3.5 Lån från fåmansföretag (35 § 1 a mom. fjärde-sjätte styckena KL)

3.5.1 Förarbeten och gällande rätt

3.5.1.1 S.k. förbjudna lån

I aktiebolagslagen infördes år 1973 bestämmelser om förbud för aktiebolag att lämna penninglån till aktieägare, styrelseledamot eller verkställande direktör i bolaget eller bolag i samma koncern, vissa närstående personer samt juridisk person över vars verksamhet någon som omfattas av låneförbudet har ett väsentligt inflytande. Vissa undantag från förbudet föreskrevs emellertid. Ett sådant gällde om låntagaren drev rörelse och lånet utgjorde ett led i en affärsförbindelse mellan bolaget och gäldenären och var avsett uteslutande för gäldenärens rörelse.

Samtidigt förordnades att förbudet mot penninglån skulle äga motsvarande tillämpning i fråga om ställande av säkerhet.

Dispens från låneförbudet kunde medges om låntagaren skulle betala arvsskatt eller om lånet tagits i samband med att delägare i ett familjebolag skulle lösas ut. Vid dispensprövningen skulle särskilt beaktas att lånemöjligheten inte utnyttjades i skatteflyktsyfte.

Aktiebolagsutredningen, som lagt fram förslaget om ett låneförbud, anförde att det stred mot aktiebolagslagstiftningens grunder att en person skulle kunna driva ett företag utan personligt ansvar trots att tillgångarna till stor del kunde bestå i en fordran på honom själv. Utredningen motiverade således sitt låneförbud med skyddet för bolagets borgenärer.

I propositionen (1973:93) anfördes som motivering för ett låneförbud inte endast borgenärsskyddet utan också att frånvaron av ett låneförbud i stor utsträckning hade utnyttjats för att undgå beskattning. Eftersom den som hade ett dominerande inflytande i ett aktiebolag ofta tog ut pengar från bolaget för sin privata konsumtion i form av lån, kunde denne härigenom undgå eller i vart fall skjuta upp beskattningen. Det ansågs med hänsyn härtill angeläget att komma tillrätta med denna form av skatteflykt.

I propositionen gjordes ett uttalande om beskattningskonsekvensen om ett lagstridigt lån hade lämnats. Föredragande statsrådet uttalade nämligen (s.95) att en lagstridig låneutbetalning var att betrakta som förtäckt lön eller som förtäckt utdelning och därför skulle bli föremål för beskattning. Detta uttalande lämna-

des utan erinran av lagutskottet. Någon skatterättslig lagstiftning infördes emellertid inte.

1973 års regler om låneförbud överfördes i huvudsak oförändrade till den nya aktiebolagslagen (1975:1385). En uppmjukning skedde dock i det ovan angivna undantaget från låneförbudet. Kravet på att ett s.k. kommersiellt lån skulle utgöra ett led i en affärsförbindelse byttes ut mot att lånet skulle vara affärsmässigt betingat. Detta torde innefatta ett krav på att lånet lämnats på affärsmässiga villkor och att gäldenären i sin rörelse hade behov av lånet.

Lagrådet hade i samband med sin granskning av förslaget till ny aktiebolagslag anmärkt att föredragande statsrådets tidigare uttalande i prop. 1973:93 om den skattemässiga behandlingen av olagliga lån, till vilket uttalande hade hänvisats i lagrådsremissen, inte kunde anses ha stöd i gällande skattelagstiftning eller praxis på området. Lagrådet anförde att en såsom lån betecknad betalning från ett aktiebolag med hänsyn till de särskilda omständigheterna ibland kunde tänkas bli betraktad som lön eller vinstutdelning, varför utbetalningen i sådant fall i skattehänseende naturligen skulle komma att bedömas efter sitt reella innehåll. Om utbetalningen emellertid i sakligt hänseende var att bedöma som ett lån, kunde det förhållandet att transaktionen strider mot låneförbudet rimligen inte medföra att utbetalningen i skattesammanhang skulle betraktas som lön eller vinstutdelning.

I prop. 1975:103 med förslag till ny aktiebolagslag framhöll föredragande statsrådet i anledning av lagrådets yttrande att detta kunde leda till osäkerhet om hur lagstridiga låneutbetalningar skulle behandlas i taxeringssammanhang. Han hänvisade till att frågan tagits upp till behandling inom företagsskatteberedningen och aviserade att finansministern skulle lägga fram förslag till erforderliga ändringar i skattelagstiftningen när beredningens arbete med frågan avslutats.

Företagsskatteberedningen (SOU 1975:54 s.205) föreslog att en bestämmelse skulle införas i kommunalskattelagen att lån som lämnats i strid mot bestämmelserna i 75 a § (numera 12 kap. 7 §) aktiebolagslagen skulle utgöra skattepliktig intäkt för låntagaren. Lån till huvudaktieägare i fåmansbolag var i regel inte förenat med någon reell återbetalningsskyldighet varför sådana lån enligt beredningen i praktiken närmast fick karaktär av lön eller utdelning.

I undantagsfall kunde emellertid en beskattning av ett lån komma att medföra ej avsedda skatteeffekter. Det kunde t.ex. tänkas fall, där den skattskyldige av okunnighet eller av andra liknande skäl inte insett att han överträtt låneförbudsbestämmelserna förrän efter påpekande från taxeringsmyndighet. Beredningen ansåg att det borde öppnas en möjlighet att korrigera taxeringen för det fall att den skattskyldige inom fem år återbetalade lånet, dvs.

inom samma period som han kunde anföra extraordinära besvär. Beredningen föreslog därför att, om den skattskyldige visat att återbetalning skett, detta förhållande skulle kunna anses som grund för att anföra extraordinära besvär.

Departementschefen anförde i prop. 1975/76:79, s. 92 f. angående beskattningen vid överträdelse av låneförbudet bl.a. följande:

Erfarenheten har visat att de transaktioner som nu täcks av låneförbudet i realiteten ofta är något annat än ett vanligt lån. Innebörden är ett uttag för gott av substans i företaget. Skattereglerna bör utformas med denna utgångspunkt. Som beredningen föreslagit bör således ett lån i strid mot låneförbudet utgöra skattepliktig intäkt för låntagaren.

Beredningen har inte föreslagit någon regel om i vilket inkomstslag intäkten skall redovisas. Härmed kan problem uppkomma. Närmast till hands synes vara att hänföra intäkten till inkomst av tjänst som löneuttag. Detta är emellertid inte lämpligt om lånet lämnats till någon som inte varit anställd i bolaget. Dessutom skulle situationen bli komplicerad om lånet lämnats till make som hjälper företagsledare. Mitt förslag är i stället att alltid hänföra intäkt av nu avsett slag till inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Intäkten bör således inte berättiga till sedvanliga avdrag i inkomstslaget tjänst. Inte heller bör intäkten räknas som A-inkomst vid beräkning av t.ex. rätt till avdrag för pensionsförsäkringspremier.

Sedan låneförbudet infördes finns ingen anledning att begagna låneformen för låne-, vinst- eller kapitaluttag ur bolaget. Därmed finns inget skäl att tillmötesgå krav om rätt till avdrag för bolaget. Har lånet återbetalats under den tid besvärsmöjligheten för den skattskyldige står öppen, bör emellertid denne slippa taxeras för lånet. Återbetalningen bör således beaktas intill dess den skattskyldiges besvärsmöjlighet gått till ända. Något behov av en särskild regel om rätt att anföra besvär i särskild ordning föreligger däremot inte. Att lånet har återbetalats påverkar inte frågan om transaktionens straffbarhet.

Skatteutskottet, SkU 1975/76:28, tillstyrkte förslaget och anförde:

Låneförbudet i aktiebolagslagen och tryggandelagen har tillkommit för att förhindra skatteflykt. Lån till delägare i fåmansföretag är i allmänhet inte förenat med någon återbetalningsskyldighet. Sådana lån har därför närmast karaktär av lön eller utdelning. De beskattningseffekter, som man genom låneförbudet eftersträvat, måste givetvis inträda när förbudet överträds. Några vägande invändningar kan därför inte anföras mot förslaget i propositionen. Om en låntagare, som först efter taxeringsmyndigheternas ingripande inser att låneförbudet överträts, omedelbart återbetalar lånet torde någon höjning av beskattningen inte bli aktuell.

Regeln om beskattning av förbjudna lån infördes i 35 § 1 a mom. sjätte stycket KL. I lagrummet stadgas följande.

Har lån lämnats i strid mot bestämmelserna i 12 kap. 7 § aktiebolagslagen eller 11 § lagen om tryggande av pensionsutfästelse utgör lånebeloppet till den del återbetalning icke skett, intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet för låntagaren.

3.5.1.2 Lån till lägre ränta än marknadsränta

Företagsskatteberedningen föreslog att fåmansaktiebolaget skulle kunna beskattas för ränta på fordran avseende delägare i bolaget eller honom närstående person. I sitt betänkande, s.205 f., anförde beredningen att fordringar på aktieägare var en vanlig förekommande post i fåmansbolagens balansräkningar, att en påtaglig ökning av dessa fordringar skedde intill tidpunkten för låneförbudets införande och att någon ränta vanligtvis inte utgick. Utöver fördelen att kunna disponera bolagets medel för privat konsumtion kunde i rörelsedrivande bolag underlag för arbetsgivaravgifter reduceras till följd av lägre löneuttag och den tysta kvittningen gav större möjlighet för aktieägaren att utnyttja sparavdraget. Beredningens förslag att beskatta bolaget skulle gälla äldre lån av samma slag som avsågs med det i aktiebolagslagen stadgade låneförbudet och lån som lämnats efter dispens. Det borde enligt beredningen ankomma på riksskatteverket att årligen fastställa det procenttal efter vilket räntebeskattning skulle ske.

Departementschefen s.93, anförde:

Beredningen föreslår att fåmansföretag, som har lämnat räntefritt lån till delägare eller någon honom närstående, skall beskattas för skälig ränta på lånet. Utgår lägre ränta på lånet än vad som kan anses normalt, bör enligt beredningen företaget beskattas för skillnadsbeloppet.

Det är i och för sig möjligt att, som beredningen har föreslagit, beskatta fåmansföretag för skälig ränta när företaget lånar ut medel till delägare på förmånliga villkor. Eftersom det i dessa fall är låntagaren — och inte företaget — som åtnjuter en förmån, är det dock enligt min mening lämpligare att beskatta låntagaren i stället för företaget för skillnaden mellan normal ränta och den aktuella räntan på lånet. Beloppet bör av låntagaren redovisas som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. Med hänsyn bl.a. till önskvärdheten av att begränsa antalet tvister om vad som kan anses vara normal ränta, bör den nu beskrivna regeln emellertid tillämpas endast i fråga om lån som har lämnats till företagsledaren eller någon honom närstående.

Jag vill i detta sammanhang erinra om att den här föreslagna bestämmelsen, såvitt gäller lån från aktiebolag, i huvudsak kommer att avse lån som lämnats innan låneförbudet trätt i kraft och lån som har lämnats med stöd av dispens. Har lånet lämnats i strid mot låneförbudet, skall låntagaren, som framgår av föregående avsnitt, beskattas för lånebeloppet i den mån detta inte återbetalats. I dessa fall torde i regel anledning saknas att beskatta låntagaren för någon ränteförmån.

Skatteutskottet, s.43, delade departementschefens uppfattning och anförde:

I propositionen föreslås att om fåmansföretag lämnat företagsledare eller honom närstående person räntefritt lån eller lån med lägre ränta än normalt, skall låntagaren beskattas för sedvanlig ränta eller skillnadsbeloppet som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet.

I motionen 1975/76:1003 yrkas i överensstämmelse med företagsskat-

teberedningens förslag, att om fåmansföretag lämnat delägare eller honom närstående person räntefritt lån eller lån med lägre ränta än normalt, skall skillnadsbeloppet anses utgöra ränteintäkt för företaget.

Eftersom det i dessa fall är låntagaren och inte företaget, som åtnjuter en förmån, delar utskottet departementschefens uppfattning att beskattningen bör ske hos låntagaren och inte hos företaget.

Bestämmelserna infördes i 35 § 1 a mom. fjärde stycket KL. I lagrummet stadgas följande.

Har fåmansföretag lämnat lån till företagsledare eller honom närstående person och utgår icke ränta på lånet eller utgår ränta med lägre belopp än som vanligen utgår på lån av liknande slag, skall sedvanlig ränta eller skillnadsbeloppet hänföras till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet för låntagaren.

I riksskatteverkets anvisningar (RSV Dt 1987:31) anges att sedvanlig ränta i regel inte får understiga det belopp, som framkommer om beräkning sker efter en räntesats som motsvarar det lägsta av riksbankens diskonto plus två procent, vid årets ingång och utgång. Om lånebeloppet ändrats under året anges att räntan, om inte annat visas, kan beräknas på genomsnittet av lånebeloppet vid årets in- resp. utgång.

Anvisningarna anger också att motsvarande räntesats och beräkningsgrunder bör tillämpas, om inte omständigheterna föranleder annan bedömning, i de fall ett aktiebolag skall beskattas för beräknad ränta, vilket kan ske om de förmånliga räntevillkoren kan anses innebära en form av förtäckt utdelning för delägaren. Beskattning hos företaget för beräknad ränta bör ske endast om låntagaren är delägare som inte är anställd i företaget.

Vidare anges i anvisningarna att vad som sagts om ränteberäkning gäller inte för lån som upptagits i handelsbolag (kommanditbolag). Det anges också att en låntagare, som beskattats för ett förbjudet lån, inte bör beskattas för någon beräknad ränta.

3.5.1.3 Nedskrivning av lån

Företagsskatteberedningen föreslog för sin del inte att någon beskattningseffekt skulle utlösas om en fordran på en delägare i ett fåmansbolag nedskrivits. Beredningen anförde bl.a. (s.206) att en fordran på aktieägare i fåmansbolag kunde på olika grunder skrivas ned eller avskrivas helt i räkenskaperna. Om i samband härmed lånet efterskänktes föranledde detta beskattning av aktieägaren. Gjorde den skattskyldige däremot gällande att bolagets fordran kvarstod civilrättsligt hade nedskrivningen inte ansetts utgöra tillräcklig grund för beskattning. I fråga om huvudaktieägare kunde ett sådant villkor vara en ren formalitet som tillkommit enbart av skatteskäl. Genom nedskrivningen framträdde dessa uttag av medel än tydligare som jämställda med lön eller utdelning. I och för sig kunde en beskattning av gäldenären för ett mot

nedskrivningen svarande belopp inte anses orimlig. Då nedskrivningen kunde vara företagsekonomiskt motiverad och fordran alltså kvarstod civilrättsligt gentemot aktieägaren ansåg sig beredningen inte böra föreslå att en beskattningseffekt skulle utlösas.

Departementschefen anförde i propositionen bl.a. (s.93 f.) följande:

Däremot anser jag att starka skäl talar för att företagsledaren eller honom närstående person som tagit lån av nu nämnt slag, bör beskattas för det belopp varmed lånet nedskrivits i bolagets räkenskaper, oavsett om fordringen formellt sett kvarstår mot låntagaren eller inte. En sådan nedskrivningsåtgärd kan nämligen ses som ett uttryck för att bolaget i realiteten ger avkall på sitt krav gentemot låntagaren. Även nedskrivning av lån bör tas till beskattning i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet.

Skatteutskottet (s.44) tillstyrkte förslaget och anförde bl.a.:

En nedskrivning i fåmansföretagets räkenskaper av fordran mot företagsledare eller honom närstående är i flertalet fall att jämställa med löneuttag eller utdelning. Utskottet delar därför departementschefens uppfattning att företagsledaren och honom närstående person bör beskattas för det belopp med vilket lånet nedskrivits, oavsett om fordringen formellt kvarstår mot låntagaren eller inte.

Bestämmelserna infördes i 35 § 1 a mom. femte stycket KL. I lagrummet stadgas följande.

Har fåmansföretag lämnat lån till företagsledare eller honom närstående person och har lånet nedskrivits i företagets räkenskaper, hänförs det nedskrivna beloppet till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet för låntagaren. Vad nu sagts gäller dock icke lån som avses i sjätte stycket.

I riksskatteverkets anvisningar anges att företaget inte medges avdrag för nedskrivning av lånet. Har låntagaren beskattats för ett förbjudet lån bör han enligt anvisningarna inte beskattas för eventuell nedskrivning av lånet i företagets räkenskaper. Vidare anges att vad som sagts om nedskrivning av lån gäller inte för lån som upptagits i handelsbolag (kommanditbolag).

3.5.2 Enkätundersökningen

Länsskattemyndigheten i Stockholms län anför:

Beskattning av förbjudna lån kunde enligt företagsskatteberedningen i undantagsfall medföra ej avsedda skatteeffekter t.ex. om skattskyldig av okunnighet upptagit lån i eget bolag. Av den anledningen skapades möjligheter att återbetala lånet inom den extraordinära besvärstiden. Möjligen kan detta förhållande också ses mot bakgrund av att beskattningsfrågan i sig var kontroversiell.

Det kan emellertid ifrågasättas om denna möjlighet skall bibehållas i framtiden med hänsyn till att reglerna har tillämpats under en lång tid.

Noteras kan för övrigt att motsvarande rättelsealternativ saknas i fråga om felaktig prissättning gentemot företaget vid köp och försäljning av lös egendom, dvs. sådana transaktioner som beredningen karakteriserade som handlingsalternativ till förbjudna lån. Är syftet med en särbehandling uteslutande att undvika beskattning av "misstagsfallen" torde det vara tillräckligt med återbetalningsmöjlighet under taxeringsperioden.

Det tillhör undantagen att skattskyldig beskattas för förbjudna lån vid taxeringen. I den mån beskattning sker har denna oftast sin grund i att uppgift härom lämnats i företagets årsredovisning och/eller att skattskyldig deklarerat lån från företaget i specifikation över skulder. Utöver dessa uppenbara lånesituationer tillkommer eventuellt ytterligare beskattningar av lån trots att beloppet rätteligen är hänförligt till förtäckt lön eller kanske till och med ett "tillåtet" lån. Vid taxeringen kan förmodas att problem uppkommer med klassificering av en viss fordran/utbetalning i företaget, särskilt som frågan inte diskuterats närmare i handledning för taxering eller RSVs anvisningar. Begreppet penninglån skall företrädesvis tillämpas på transaktioner som är grundade på en lånehandling med angivande av återbetalningsvillkor, räntesats osv. samt att utbetalningen bokförts i bolaget såsom lånefordran. Motsatsen, dvs. förtäckt lön, skulle däremot vara tillämplig beträffande abnorma kassabehållningar, avräkningsfordringar avseende företagsledaren. Jämte dessa mer renodlade fall finns dock en mängd olika transaktioner där osäkerhet uppkommer, dels om och hur beskattning skall ske med avseende på olika fordringar/utbetalningar, dels om ev. ränteberäkning kan bli aktuell för en given fordran. En illustration till osäkerhetsmomentet är exempelvis det resonemang regeringsrådet Petrén för med anledning av ett överklagat förhandsbesked (RSV FB Dt 1984:36). Fallet gällde företagsledare som förvärvat aktier från sitt företag varvid köparna åtnjutit kortfristig räntefri kredit för större delen av köpeskillingen. Petrén bedömde att kreditköpet inte hade karaktär av penninglån såsom det är definierat i ABL och han befarade därför att det skattemässiga lånebegreppet kan komma att inkludera kreditformer som inte omnämns i ABL. Regeringsrätten konstaterade å andra sidan att köparna erhållit ett räntefritt lån, varför ränteberäkning enligt 35 § 1 a mom. fjärde stycket var tillämpligt.

Ett särskilt problem utgör de s.k. rullande förbjudna lånen. Dessa innebär att den skattskyldige och dennes revisor hävdar att lånet återbetalas. Bolagets kassa skulle efter dylika återbetalningar uppgå till 100 000 — 200 000 kronor. Det är inte sannolikt att ett litet bolag har en så stor kontantkassa. I början på nästa räkenskapsår tar bolagsägaren åter ut kontanterna från bolaget och i slutet av detta räkenskapsår bokförs beloppet åter som återbetalat till bolaget. På detta sätt fortsätter det år efter år.

I själva verket är det så att bolagsägare och bolaget har gemensam kassa som bolagsägaren hela tiden disponerar över.

Olika konstruktioner med handelsbolag har i många sammanhang använts för att kringgå beskattningsreglerna i 35 § KL. Dessa konstruktioner är mycket svåra att angripa i TN. Konstruktionerna bygger på att handelsbolaget trots tillgång på kontanter inte reglerar uppkomna skulder till AB utan i stället tar handelsbolagsägaren ut kontanterna ur handelsbolaget.

Ränteberäkning av lån

Enligt nu gällande regler uppkommer väsentligt olika beskattningskonsekvenser beroende på om låntagaren är företagsledare eller delägare i

fåmansföretaget. Företagsledare beskattas för beräknad ränta i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet, aktiv delägare i form av ev. räntetillägg vid beräkning av underlag för tilläggsbelopp och passiv delägare beskattas inte alls. I sistnämnda fall beskattas i stället företaget för bestämd ränta. Dessa olikheter är inte så väl belysta i RSVs anvisning (RSV Dt 1980:13) och uppenbarligen är det i detta fall mycket stor risk att skillnaderna inte observeras av taxeringsnämnden/skattskyldig. De skillnader i funktionell anknytning som föreligger mellan ovanstående personer är inte så grundläggande att de motiverar så betydande olikheter i beskattningshänseende.

I samband med ränteberäkningen kan fråga uppkomma huruvida netto- eller bruttometoden skall tillämpas. Antag t.ex. att företagsledare erhållit ett räntefritt lån från bolaget innan låneförbudet infördes på 100 000 kronor. Av likviditetsskäl har företagsledaren under inkomståret bestridit kostnader för bolagets räkning med 50 000 kronor vilket bokförts som skuld till företagsledaren. Bör ränteberäkning ske med utgångspunkt från den ursprungliga lånesumman eller bör hänsyn tas till att företagsledaren ej betingat sig av ränta på sin fordran? Förändras förutsättningen om bolaget bokfört företagsledarens utlägg som amortering på tidigare lån dvs. nettometoden?

En inte ovanlig företeelse vid "gammalt" lån är att bolagsägaren lånar pengar till bolaget och då tar ut en ränta om ca 20 procent medan räntan på det "gamla" lånet beräknas enligt RSVs anvisningar. Företeelsen medför att bolagsägaren med lätthet kan eliminera verkningarna av UTB. Till detta kommer att uttag ur bolaget i form av ränta i stället för lön medför att de sociala avgifterna blir lägre för bolaget.

Även numera torde väl beskattning kunna ske av "fiktiva räntor" hos FL/AB, men en differens behöver ju inte innebära något tvivelaktigt (hänsyn måste tas till normala faktorer vid låneutbetalningstillfället räntesatser, räntetyp, pantförhållande m.m.).

Länsskattemyndigheten i Östergötlands län anför:

Möjligheten att slippa beskattning för s.k. förbjudna lån till följd av att lån återbetalats, har bl.a. lett till att bestämmelsen åberopas även i situationer där fråga i verkligheten är om inte deklarerad lön.

Ränteberäkning

Bestämmelsen får anses ologisk. Normalt borde företaget beskattas för den uteblivna ränteintäkten. Samtidigt borde den förmån företagsledaren erhåller genom för låg ränta ses som inte avdragsgill kostnad (utdelning eller dylikt). Beskattningen vid utebliven eller för låg ränta borde således enligt LSKM träffa företagen i stället för de fysiska personerna.

Det är mycket vanligt med räntebeskattning enligt detta lagrum. De fel som uppkommer är oftast av liten betydelse.

Länsskattemyndigheten i Jönköpings län anför:

- Svårigheter att avgöra om ett belopp som kommit t.ex. företagsledaren tillgodo utgör lån eller lön. Oftast är det fråga om belopp som överhuvudtaget inte redovisats vilket upptäckts först i samband med en revision hos bolaget.

- Problem uppkommer också i det avseendet att en beskattning av det förbjudna lånet inte reglerar det civilrättsliga fordringsförhållandet mellan bolaget och låntagaren. Lånet kvarstår även efter en beskattning.
- Vid en översyn av lagstiftningen bör en absolut sista tidpunkt för återbetalning av lånet fastställas för att den skall påverka inkomsttaxeringen. Dagens regler med anknytning till besvärstider medför oklarheter i tillämpningen.
- Beskattning inträder genom att bolaget skriver ner fordran på ägaren. Beskattningen sker oavsett om nedskrivningen varit avsedd att reglera fordringsförhållandet mellan bolaget och ägaren. Nedskrivningen i bolaget kan vara påkallad av aktiebolagsrättsliga regler (fordringarna får inte övervärderas). En nedskrivning av ett lån på en insolvent delägare med påföljande beskattning hos denne för det nedskrivna beloppet försämrar avsevärt delägarrens möjligheter att betala tillbaka något till bolaget.
Bolaget ställs härigenom inför en konflikt med de civilrättsliga reglerna om värdering av företagets tillgångar.
- Kan låntagaren eliminera effekten av att bli beskattad för gjord nedskrivning genom en återbetalning till bolaget och när skall i så fall återbetalningen vara gjord?

Ränteberäkning

- * Delägaren har både en fordran på och en skuld till bolaget

Exempel:

A är företagsledare i ett fåmansföretag. Han har dels en fordran på bolaget på 500 000 kr. (räntesats 18 procent) dels en skuld till bolaget på 1 000 000 kr. (räntesats sex procent lånet taget år 1970). Riksbankens diskonto utgjorde under året tio procent.

Skall samma räntesats diskonto + två procent användas för båda lånen eller kan olika procentsatser accepteras.

Hur sker beskattning av "ev. överränta" på lånet till bolaget?

Länsskattemyndigheten i Älvsborgs län anför:

Beskattning av förbjudna lån kan för närvarande undvikas på ett alldeles för enkelt sätt genom att låntagaren vid upptäckt återbetalar lånet. Vederbörande kan sedan ta upp ett nytt lån, återbetala detta osv. Om taxeringsnämnden beskattar företagsledaren för ett förbjudet lån kan denne göra återbetalning i vart fall så sent som inom ordinarie besvärstid. Vid eftertaxering torde återbetalning kunna ske så länge den skattskyldige håller sin talan öppen. Om regeln skall ha någon avskräckande effekt måste denna skärpas.

Länsskattemyndigheten i Kopparbergs län anför:

Lån som lämnas i strid mot bestämmelserna i 12 kap. 7 § aktiebolagslagen utgör skattepliktig inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet om återbetal-

ning inte gjorts. Därvid torde beaktas återbetalning även efter den skattskyldiges ordinarie besvärstid. Det förekommer fortfarande att förbjudna lån lämnas. Om detta upptäcks vid t.ex. deklarationsgranskning görs återbetalning, vilket innebär att deklaranten undgår beskattningskonsekvenser (bortsett från eventuell ränteberäkning). Det är därför inte ovanligt att löneuttag som inte redovisats av företagsledare och som framkommer vid t.ex. källskatterevision bokas om till ett fordringskonto. Anmälan till åtal (43 § taxeringsförordningen) för brott mot låneförbud görs, men brotten synes komma långt ned på åklagarnas prioriteringslista. Dessutom anser åklagarna att om återbetalning skett har inga borgenärsintressen lidit skada och underlåter därför att väcka åtal. Sådana beslut innebär att det fortfarande kan vara lönsamt att låna av det egna företaget.

Om fåmansföretag i räkenskaperna skriver ned lån till företagsledare eller närstående person, skall det nedskrivna beloppet beskattas som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet för låntagaren. I samband med konkurs kan det förekomma att konkursförvaltaren skriver ned ett bolags fordran på företagsledaren på grund av bristande betalningsförmåga. Dock har regeringsrätten i ett fall (RÅ 1979 1:96) bedömt att en huvuddelägare ej var skattskyldig för konkursboets nedskrivning av fordran på honom.

Denna dom kan leda till olikheter vid beskattningen. När ett företag, på grund av företagsledarens bristande betalningsförmåga, skriver ned fordran med hänsyn till god redovisningssed utlöser detta beskattning. Underlåter bolaget nedskrivning, i strid med god redovisningssed, och senare försätts i konkurs, varvid det konstateras att fordringens verkliga värde understiger det bokförda leder inte detta till någon beskattning.

Företagsledare eller närstående skall beskattas för den förmån de tillgodogör sig genom att ränta under marknadsmässig nivå (= diskonto + två procent) betalas på lån från företaget. Bestämmelsen gäller inte förbjudna lån, men om ett sådant lån återbetalts blir denna regel tillämplig. I de flesta fall blir det fördelaktigare att företagsledare eller närstående erlägger "marknadsmässig" ränta än att låta förmånen bli beskattad i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Detta har lett till att de fall där ränteberäkning skall ske blivit allt färre.

Länsskattemyndigheten i Gävleborgs län anför:

Lån kontra lön

Bolagsägaren kan systematiskt utnyttja bolagets medel för att finansiera sina privata utgifter. Dessa bokförs då på ett avräkningskonto hos bolaget. Om reglerade avräkningskonton uppmärksammas — oftast vid revision — menar ägaren att beloppet skall betraktas som lån varefter han återbetalar detsamma och undgår på så sätt beskattning. Från fiskalt håll försöker man hävda, att det egentligen är förskott på lön. Om det är ett stort antal små poster/utgifter torde det böra anses som lön. Är det däremot något enstaka stort uttag under året kan det — trots avsaknaden av skuldebrev eller liknande — synas vara ett lån. När det däremot är en blandning och/eller periodiska men relativt stora uttag kan det vara svårt att direkt kunna fastställa dess natur.

Varianter finns även på förfarande, så kan t.ex. bolagets medel användas löpande för privata utgifter men vid varje bokslut korrigeras detta med återbetalning av ägaren som direkt efter årsslutet upprepar förfar-

randet. Bolagets fordran kan här växa väsentligt över tiden utan att för den skull synas i balansräkningen.

Ett förtydligande av den gränsdragning mellan lån och lön som finns i RSV:s anvisning om skatteavdrag (Du 1977:2) bör intas i RSV:s anvisning om fåmansföretag.

En frågeställning som då uppkommer är om något som betecknats som lön under året övergår till att betraktas som lån i och med att beloppet återbetalas. Godtas detta måste istället ränteläggning kunna ske.

Koppling till aktiebolagslagen

Under punkt 2.3 redovisas synpunkter på tolkningen av vilken personkrets som kan beskattas för förbjudet lån. Detta är ett problem som uppstår vid tolkningen av 35 § 1 a mom. sjätte stycket KL beroende på kopplingen till 12 kap. 7 § aktiebolagslagen. Problem uppkommer även att tolka aktiebolagslagens begrepp penninglån, dvs. hur skiljer man dessa från t.ex. krediter eller förskott på lön.

Det faktum att låneförbudet i aktiebolagslagen är straffrättsligt sanktionerat har föranlett viss diskussion som utförligt har kommit till uttryck i Gustaf Petréns skiljaktiga mening i RÅ 1984 1:90.

Frågan uppkommer då, om det är nödvändigt att ha denna koppling till aktiebolagslagens låneförbud. Enligt vårt förmenande borde ett fristående skatterättsligt låneförbud ha klara fördelar ur tillämpningssynpunkt.

Återbetalning av lån

Ett av syftena med låneförbudet och beskattning av dylika lån var att stävja obeskattad konsumtion hos bolagsägaren.

Genom den liberala inställning som kommer till uttryck i förarbetena och som har konfirmerats av regeringsrätten vad gäller möjligheten att undgå beskattning genom att återbetala förbjudna lån inom en sexårsperiod kan inte detta syfte anses ha uppfyllts. (Se ex. RÅ 1981 1:83).

Även om det aktiebolagsrättsliga syftet med låneförbudet får anses uppfyllt i och med återbetalningen får — skatterättsligt sett — låntagaren ofta en mycket billig kredit för sin privata konsumtion. Även detta talar för vad som anförts ovan beträffande ett fristående skatterättsligt låneförbud.

Ränteläggning

Om ett förbjudet lån återbetalas så att beskattning undgås uppkommer frågan om den skattskyldige kan beskattas tillbaka i tiden för ränta på lånet. Det är tveksamt om reglerna för extraordinära besvär täcker in detta fall eftersom ett förbjudet lån ej skall ränteläggas om det skall beskattas. För de tidigare åren skulle lånet ha beskattats medan ränta ej skulle ha utgått. Föreligger extraordinär besvärsmöjlighet för länsskattemyndigheten?

Lån via handels/kommanditbolag

Det lättaste och mest utbredda sättet att kringgå låneförbudet sker genom att bolagsägaren bildar ett handelsbolag eller alternativt ett kommanditbolag med aktiebolaget som komplementär. Lån lämnas sedan från ak-

tiebolaget till handelsbolaget endera som ett kommersiellt lån eller som ett koncernlån. Härefter gör bolagsägaren uttag via sitt kapitalkonto i handelsbolaget.

Genomsyn torde redan idag kunna ske i de mest flagranta fallen men det stora flertalet konstruktioner synes ej kunna angripas med nuvarande lagstiftning. Den av kommittén nyligen föreslagna s.k. staketmetoden för beskattning av handelsbolag synes kunna vara en lösning av dessa problem. En analys av att så verkligen är fallet bör kanske göras för att eventuellt täcka upp denna del mer fullständigt.

Företagsförvärv

När ett bolag köper ett annat bolag förhindrar låneförbudet att köpet finansieras genom lån från det köpta bolaget. Om däremot en kortsiktig finansiering sker hos tredje man, exempelvis bank, kan låneförbudet eventuellt kringgås. Det köpande bolaget använder den korta krediten till att erlægga köpeskillingen. Omedelbart efter förvärvet anses bolagen i detta avseende som koncern varför s.k. koncernlån kan lämnas från det köpta till det köpande bolaget. Det köpande bolaget löser härefter lånet hos tredje man. Kan detta fall lösas inom nuvarande lagstiftning? Vilken tidsperiod måste godtas, dvs. vilken skillnad innebär lösen av lån dagen efter köpet kontra ett halvt eller ett år efter? Vilket bevisvärde finns i bankens kreditvärdering om denna inbegriper det köpta bolaget?

Länsskattemyndigheten i Västerbottens län anför:

Det är inte ovanligt att man vid kassainventering hos aktiebolag upptäcker att hela eller en del av den bokförda kontantkassan inte finns i verkligheten utan att den har disponerats av företagsledaren. Frågan blir då om ett sådant uttag av kontanta medel skall betraktas som lån eller lön. Formell lånehandling saknas regelmässigt. Det är också ofta svårt att i efterhand utreda när uttaget skett.

I det praktiska arbetet har det varit lättast att godta att lån föreligger vilket då normalt föranleder en återbetalning varigenom det inte blir någon beskattningseffekt.

Ränteberäkning

Gäller denna beskattning även lån från HB?

RÅ 83 1:66 säger att räntan kan betalas efter kalenderårets utgång. Hur skall skattemyndigheten ställa sig om räntan inte är betald när kontrollen sker, låt säga i juli taxeringsåret? Kan man undgå beskattning om räntan enligt låneavtalet skall betalas långt i framtiden?

Svenska Revisorsamfundet SRS anför:

Förutom straffbestämmelsen i aktiebolagslagen kan överträdelse av låneförbudet sägas vara sanktioner genom att lånebeloppet skall tas upp till beskattning i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet om inte återbetalning sker. Denna dubbeleffekt måste ifrågasättas. Enligt nu gällande regler måste återbetalning ske före ordinarie besvärstidens utgång för att beskattningen skall undanröjas. Återbetalningen utgör ingen grund för extraordinär besvärsmätt. Konsekvenserna härav blir att även ett lån som betalats tillbaka måste tas upp till beskattning, denna konsekvens är orimlig.

3.5.3 Överväganden och förslag

I enkätsvaren har ett stort antal synpunkter lämnats rörande de skattemässiga effekterna vid lån från fåmansföretag. Uppenbarligen föranleder lagstiftningen på detta område ännu efter tio år åtskilliga tillämpningsproblem. Många av de synpunkter som framkommit är emellertid av sådan art att de måste få sin lösning genom att det utvecklas en rättspraxis på området. De generella lagreglerna kan aldrig beakta alla omständigheterna i det enskilda fallet. Ett exempel härpå är gränsdragningen mellan lån och lön. Kommittén vill ändå ta upp denna och ytterligare några av frågeställningarna till diskussion och redovisa kommitténs inställning till de i enkätsvaren aktualiserade frågorna.

Kommittén behandlar först den principiella frågan om beskattning i anledning av lån bör vara knuten till en överträdelse av det civilrättsliga låneförbudet i aktiebolagslagen eller om ett särskilt låneförbud bör införas i kommunalskattelagen.

Sedan år 1973 råder ett civilrättsligt låneförbud enligt aktiebolagslagen. Aktiebolag får inte lämna penninglån till en i aktiebolagslagen närmare angiven krets av personer. Undantag görs för kommersiella lån och vissa andra speciella lån. Överträdelse av låneförbudet i aktiebolagslagen är förenat med straffansvar. Ett förbudet lån har också ansetts böra få skattemässiga konsekvenser. Enligt 35 § 1 a mom. sjätte stycket KL skall sålunda låntagaren ta upp lånebeloppet som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. Regeln motiverades när den infördes med att lån som tas i strid mot aktiebolagslagens förbud inte kan sägas utgöra lån i egentlig mening utan lånet har karaktär av ett uttag för gott av substans ur företaget. Lånet skiljer sig alltså inte från andra vinst-dispositioner. Enligt kommittén har detta resonemang alltjämt bärkraft. Den frågan har emellertid väckts om det inte från taxeringsmässig synpunkt vore en fördel om beskattningen kunde frikopplas från att överträdelse av den civilrättsliga bestämmelsen skall föreligga. Man har pekat på att ett lämnat lån kan bedömas olika vid den prövning som sker i brottmålet och den som sker vid taxeringen. Det har också anförts att närståendekretsen har olika utformning i fåmansföretagslagstiftningen och i aktiebolagslagen.

Enligt kommitténs mening har de skäl som anförts för att skapa ett särskilt skatterättsligt låneförbud inte sådan tyngd att de motiverar en förändring av regelsystemets uppbyggnad. Ett skatterättsligt låneförbud skulle i allt väsentligt få konstrueras på samma sätt som låneförbudet i aktiebolagslagen. Ett lån skulle även framdeles kunna komma att bedömas olika vid de prövningar som sker utifrån de civilrättsliga reglerna och de som sker från skattesynpunkt. Beträffande frågan om vilka personer som närståendekretsen skall omfatta vill kommittén endast understryka

att beskattning till följd av överträdelse av låneförbudet i aktiebolagslagen inte är någon fåmansföretagsregel utan beskattningen gäller förbjudna lån från alla aktiebolag. Det är således endast utifrån de civilrättsliga bestämmelserna som bedömningen skall göras om överträdelse av låneförbudet föreligger.

Kommittén vill i detta sammanhang som sin mening framhålla att begreppen lån i aktiebolagslagen och lån i 35 § 1 a mom. kommunalskattelagen bör ha samma innebörd. Det bör således i normalfallet inte komma ifråga att beskatta någon därför att han t.ex. har fått en varukredit.

Begreppet lån — närmast gränsdragningen mellan lån och lön — bereder enligt flera av de hörda länsskattemyndigheterna problem vid tillämpningen. Det är således inte ovanligt, hävdas det, att oredovisade uttag, som uppmärksammas vid taxeringsrevisioner, av de skattskyldiga anges vara lån och återbetalas. Någon beskattning blir då inte aktuell. Det lär också förekomma att under året gjorda uttag återbetalas strax före årsskiftet. I januari tas sedan samma belopp ut från bolaget, s.k. rullande lån.

I förarbetena till den civilrättsliga lagstiftningen rörande låneförbudet anfördes att huvudaktieägares avräkningsförda uttag i allmänhet får anses vara förskott på lön och som sådana inte vara omfattade av låneförbudet i aktiebolagslagen. En förutsättning för att de avräkningsförda uttagen skulle betraktas som förskott på lön var dock att avräkningskontot slutreglerades före årets slut, dvs. att uttagen av bolaget behandlades som löneuttag. Den i enkätsvaren behandlade frågan tycks i första hand gälla det förhållandet att uttagen är oredovisade och att de uppmärksammas först i samband med en företagen revision.

Kommittén gör följande bedömning. Om uttagen inte har redovisats får en samlad bedömning göras av deras karaktär. Därvid får enligt kommitténs mening anses föreligga en presumtion för att uttagen är löneuttag om det rör sig om kontinuerliga uttag. Föreligger å andra sidan en lånehandling är detta en omständighet som utgör ett indicium på att företaget har lämnat ett lån. En återbetalning utgör däremot inte ensamt tillräcklig grund för att hänföra gjorda uttag till lån. Beträffande de s.k. rullande lånen måste enligt kommittén ifrågasättas om en återbetalning skall beaktas om samma belopp tas ut på nytt efter årsskiftet. Någon återbetalning i reell mening kan då inte anses ha skett. I vart fall bör om förfarandet upprepas uttagna medel behandlas som icke återbetalda och föranleda beskattning.

Det kan i detta sammanhang finnas anledning att uppmärksamma att från och med år 1988 gäller skärpta krav på revisorskompetens även i de mindre aktiebolagen. Minst en av revisorerna måste således vara auktoriserad eller godkänd revisor. En sakkunnig revision torde ha sin betydelse när det gäller att motverka missförhållanden av det slag som rullande lån kan utgöra.

En med överträdelse av låneförbudet sammanhängande fråga, som behandlas i enkätsvaren, är verkan av återbetalning av ett förbjudet lån. Det har ifrågasatts om en återbetalning av ett lån skall få påverka frågan om beskattningen. Man har också — om en återbetalning skall få denna effekt — efterlyst en klarare bestämning av den tidsrymd inom vilken återbetalning skall ske för att kunna beaktas.

Motivet för en beskattning vid en överträdelse av låneförbudet i aktiebolagslagen är som tidigare redovisats att de transaktioner som täcks av låneförbudet i realiteten ofta är något annat än ett vanligt lån. Innebörden är ett uttag för gott av substans i företaget. En återbetalning av ett lån bör därför i princip utesluta beskattning av kapitalbeloppet. Däremot kan som senare kommer att behandlas en beskattning för en eventuell ränteförmån bli aktuell.

Även om en återbetalning i princip bör utesluta beskattning för kapitalbeloppet måste av praktiska skäl en gräns sättas efter vilken återbetalning inte kan beaktas. Att en återbetalning bör beaktas så länge taxeringen för det år då lånebeloppet tagits eller skulle tagits till beskattning inte vunnit laga kraft torde vara helt klart. På samma sätt bör en återbetalning under en eventuell eftertaxeringsprocess beaktas.

Regler av nu angivet slag torde täcka flertalet fall av återbetalning. Vid senare återbetalning får en prövning enligt vanliga regler göras om rätt att anföra besvär i extraordinär ordning föreligger. Vad som nu sagts överensstämmer med regeringsrättens ställningstagande i RÅ 1988 ref. 60. Någon särskild tidsgräns för när återbetalning sist kan ske för att kunna beaktas bör däremot inte införas.

Har fåmansföretag lämnat lån till en företagsledare eller dennes närstående och utgår inte någon ränta eller lägre ränta än vad som normalt gäller för lån av liknande slag skall låntagaren ta upp skillnaden mellan avtalad ränta och marknadsränta som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet (35 § 1 a mom. fjärde stycket KL). Om låntagaren är delägare men ej företagsledare eller närstående till sådan beskattas låntagaren för ränteförmånen som inkomst av kapital. Bolaget skall samtidigt ta upp skillnaden mellan den avtalade räntan och marknadsräntan som intäkt. Är låntagaren anställd men ej företagsledare skall eventuell ränteförmån beaktas vid beräkning av underlag för tilläggsbelopp enligt 10 § 6 mom. SIL.

Beskattning i anledning av räntefria lån regleras således i flera olika författningsrum. En annan sak är att i varje enskilt fall beskattning inte kan bli aktuell enligt mer än ett stadgande. När det gäller beskattningen enligt 35 § 1 a mom. fjärde stycket KL av ett räntefritt lån till företagsledaren är förhållandet till regeln om räntetillägg enligt 10 § 6 mom. SIL av intresse.

Det har ifrågasatts om ett räntefritt lån till en företagsledare generellt sett kan sägas utgöra en förmån. Företagsledaren får nämligen, som ett alternativ, antas ha kunnat tillgodoföra sig en högre lön och samtidigt betala marknadsränta. Den högre lönen kvittas då mot skuldräntan. För övriga anställda i fåmansföretag såväl som i flermansföretag gällde tidigare samma resonemang. Sedan begränsning införts i underskottsavdragens skattemässiga värde genom 1982 års skattereform gäller emellertid numera för låntagare över den s.k. brytpunkten den regeln att vid beräkning av underlag för tilläggsbelopp skall ränteförmån beaktas om skillnaden mellan avtalad ränta och marknadsränta överstiger 2 000 kr. Vid lagstiftningens införande undantogs företagsledare i fåmansföretag och honom närstående person från regeln om räntetillägg. Departementschefen anförde i prop. 1981/82:197 s.60 bl.a. följande:

Ett särskilt problem är hur de nya reglerna skall förhålla sig till de bestämmelser som finns i fråga om räntefria lån från fåmansföretag till företagsledare i sådana företag (35 § 1 a mom. fjärde stycket KL). De särskilda reglerna för fåmansföretag har en annan inriktning än de som jag nu tagit upp. Fåmansföretagsreglerna tar sikte på att begränsa möjligheterna till kringgående av reglerna att utdelning och lön skall beskattas. Nuvarande bestämmelser för dessa fall bör därför behållas. Den nu föreslagna bestämmelsen bör därför inte tillämpas om 35 § 1 a mom. fjärde stycket är tillämpligt.

Någon egentlig skillnad torde emellertid såvitt nu är av intresse inte föreligga mellan en företagsledare och övriga anställda i ett fåmansföretag. För att ett räntefritt lån som lämnats till en företagsledare i ett fåmansföretag skall utgöra en verklig förmån måste företagsledaren ha en inkomst som ligger över den s.k. brytpunkten och härigenom beröras av begränsningen av underskottsavdragens skattemässiga värde.

Som stoppregel torde fjärde stycket i 35 § 1 a mom. KL ha liten betydelse med hänsyn till aktiebolagslagens låneförbud. Det kan därför enligt kommitténs mening övervägas om inte regeln i 10 § 6 mom. SIL om räntetillägg bör ändras till att även omfatta företagsledare i fåmansföretag, samtidigt som bestämmelsen i 35 § 1 a mom. fjärde stycket KL tas bort. Följden av en sådan ordning skulle bli att endast låntagare som ligger över brytpunkten skulle beskattas i anledning av räntefria lån. Om företagsledares närstående är låntagare skulle beskattningen i anledning av lånet flyttas från den närstående till företagsledaren. Smärre ränteförmåner — under 2 000 kr. — skulle inte heller utlösa någon beskattning. Någon ökning av fåmansföretagens utlåning kan inte väntas genom en sådan omläggning.

Ur det långivande företags synvinkel kan ett förfarande med räntefritt lån i stället för högre lön innebära en viss fördel genom att arbetsgivaravgiften då beräknas på ett lägre underlag. Frågan om socialavgifter vid räntefria lån behandlades i prop. 1981/

82:197 s.59. Departementschefen anförde då:

Det är enligt min mening angeläget att man väljer en enkel och lätthanterlig lösning. Tidigare förslag i ämnet har kritiserats just för att de skulle vålla praktiska svårigheter. Jag tänker här på det förslag som Brottsförebyggande rådet (BRÅ) lade fram i BRÅ PM 1980:02. Det förslaget innebär att förmånen av ett räntefritt lån skulle jämföras med lön till den anställda och även ingå i avgiftsunderlaget. Bl.a. svårigheterna ifråga om avgiftsdelen åberopades som ett skäl mot det förslaget.

Företagsledares räntefria lån kan inte sägas inta någon särställning i avgiftssammanhang. En omläggning av beskattningen i anledning av att en företagsledare eller dennes närstående har fått ett räntefritt lån från fåmansföretaget motiverar därför inte förändringar i avgiftssystemet.

Vad slutligen gäller lån från handelsbolag omfattas sådana formellt av bestämmelserna i 35 § 1 a mom. fjärde och femte styckena. Med hänsyn till att handelsbolagen idag är enkelbeskattade torde en beskattning i anledning av bolagsmans lån inte kunna sakligt motiveras. Riksskatteverket har också i anvisningar förklarat att bestämmelserna inte skall äga tillämpning på lån från handelsbolag. Kommittén delar den uppfattning som anvisningarna ger uttryck för. Kommittén vill i detta sammanhang endast erinra om att i betänkandet om en staketmetod för handelsbolag (SOU 1986:44) har kommittén föreslagit att om handelsbolagen behandlas som särskilda skattesubjekt skall lån från handelsbolaget betraktas som ett uttag från bolaget och föranleda beskattning.

3.6 Tantiem till företagsledare i fåmansföretag (41 § anv. punkt 1 fjärde stycket KL)

Avdrag för tantiem eller liknande ersättning får i överensstämmelse med principerna för inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder åtnjutas det år utgiften enligt god redovisningssed bör tas upp i räkenskaperna. För fåmansföretagens del gäller emellertid den begränsningen att avdrag för tantiem till företagsledare eller honom närstående person får åtnjutas först under det år då ersättningen har betalats ut eller blivit tillgänglig för lyftning.

Mot denna begränsning av fåmansföretagens avdragsrätt har riktats kritik både från de i enkäten hörda länsskattemyndigheterna och redovisningsorganisationerna.

3.6.1 Förarbeten och gällande rätt

För fåmansägda bolag gällde före år 1976 inte några särregler i fråga om avdragsrätten för tantiem. Avdrag för i bokslutet gjorda reserveringar för tantiem och liknande ersättningar fick sålunda

åtnjutas vid taxeringen för det år då avsättningen hade gjorts. Företagsledaren beskattades normalt sett nästföljande år för beloppet, eftersom det först genom bolagsstämman beslut ansågs vara känt till sitt belopp och därmed tillgängligt för lyftning.

Företagsskatteberedningen ansåg att det inte fanns skäl att låta aktieägare i fåmansbolag på detta sätt skjuta på beskattningen av en del av företagsvinsten. Beredningen föreslog — för att uppnå överensstämmelse med övriga företagsformer — att reserveringar för obetalda löneförmåner och jämförliga kostnader avseende aktieägare skulle tas upp som intäkt hos denne för det år för vilket avsättningen hade gjorts i bolagets räkenskaper.

Departementschefen anförde i prop. 1975/76:79 s.89 f. att han delade beredningens uppfattning att det framstod som otillfredsställande att fåmansföretag — till skillnad mot t.ex. företag som drevs som enskild firma — skulle få skattecredit genom att göra reserveringar för tantiem och liknande skulder. Han ansåg emellertid att den av beredningen föreslagna lösningen var förenad med betydande praktiska svårigheter. En lämpligare lösning var, enligt departementschefen, att föreskriva att tantiem, som fåmansföretag tillerkände företagsledare eller någon honom närstående, fick dras av först under det räkenskapsår då utbetalningen gjorts.

Bestämmelsen utformades också så att fåmansföretag fick åtnjuta avdrag för tantiem eller liknande ersättning till företagsledare eller honom närstående person först under det år då utbetalningen skett.

Enligt *riksskatteverkets anvisningar* (RSV Dt 1976:35) skulle avdrag för tantiem till företagsledare eller honom närstående person medges om beloppet utbetalats eller på annat därmed jämförligt sätt gjorts tillgängligt för lyftning före räkenskapsårets utgång. Beloppet skulle normalt sett anses bli tillgängligt för lyftning i samband med gottskrivningen. Skatteavdrag skulle därvid enligt anvisningarna i förekommande fall göras på beloppet och kontrolluppgift lämnas. Innehållen skatt skulle inbetalas vid första uppbördstillfället efter räkenskapsårets utgång, den 18 januari om kalenderår var räkenskapsår. Frågan om förutsättningarna för avdrag för tantiemavsättning togs, efter det att kritik riktats mot 1976 års lagstiftning, på nytt upp i prop. 1977/78:40. Kritiker hade anført att det blev svårt eller omöjligt att använda tantiem för resultatreglering om man tolkade den införda lagregeln strikt efter ordalydelsen. Departementschefen, s.47 i Bilaga 3, ansåg emellertid att den av riksskatteverket angivna tolkningen, att det för avdragsrätt var tillräckligt att beloppet hade varit tillgängligt för lyftning och att denna förutsättning skulle anses uppfylld redan när beloppet gottskrivits företagsledaren, stod i god överensstämmelse med lagstiftningens grunder och gav utrymme för en smidig tillämpning. Departementschefen föreslog att lagregeln kompletterades så att det klart framgick att för-

utsättningen för avdrag var uppfylld om tantiem eller liknande ersättning hade blivit tillgänglig för lyftning under räkenskapsåret. Han anförde slutligen att det var lämpligt att liksom hittills överlåta åt riksskatteverket att i sina anvisningar avgränsa tantiem från andra typer av ersättningar och att precisera vilka utredningskrav som borde gälla beträffande tidpunkten för gottskrivning.

Regeln om fåmansföretags rätt till avdrag för tantiem till företagsledare och denne närstående person fick följande lydelse.

Avdrag för tantiem och liknande ersättning från fåmansföretag till företagsledare eller honom närstående person får dock åtnjutas först under det år då ersättningen har betalats ut eller blivit tillgänglig för lyftning. (Bestämmelsen återfinns numera i punkt 1 fjärde stycket tredje meningen av anvisningarna till 41 § KL).

3.6.2 Enkätundersökningen

Länsskattemyndigheten i Stockholms län anför:

Sedan kravet för avdragsrätt vid tantiemavsättning skärptes har uppbördsreglerna ändrats på ett sådant sätt att avdrag för tantiemavsättning i praktiken aldrig kan medges för det räkenskapsår avsättningen görs.

Syftet med reglerna var endast att bolaget skulle medges avdrag vid samma års taxering som mottagaren beskattades. Reglerna bör liberaliseras något. Detta minskar inte taxeringsnämndens kontrollmöjligheter.

Länsskattemyndigheten i Östergötlands län anför:

När bestämmelsen om avdrag för tantiem och liknande ersättning infördes år 1976 var avsikten att förhindra möjligheten till inte avsedd skatte-kredit. Före 1977 års taxering medgavs nämligen företaget avdrag det år avsättning gjordes, medan mottagaren av tantiem på grund av kontant-principen oftast beskattades först ett taxeringsår senare.

1976 års bestämmelse medför emellertid inte bara att möjligheten till skatte-kredit upphört utan även att motsatt situation kan uppkomma. Ett exempel: Företagets räkenskapsår slutar 30/6; tantiem utbetalat i november samma år; tantiemet beskattas taxeringsår 1 medan företaget får avdrag först taxeringsår 2.

Bestämmelsen bör utformas så att avdrag och beskattning inträffar samma taxeringsår.

Länsskattemyndigheten i Jönköpings län anför att vid tantiemavsättningen har frågan om vilken bevisning som skall krävas för att ett belopp skall anses tillgängligt för lyftning medfört vissa problem. Vidare ställer länsskattemyndigheten frågan vad som gäller för den som har B-skatt.

Länsskattemyndigheten i Kopparbergs län anför att regeln om tantiemavsättningar i fåmansföretag synes ha lett till att sådana avsättningar numera inte förekommer i nämnvärd omfattning.

Länsskattemyndigheten i Gävleborgs län anför:

Avdrag för tantiemavsättning godtas om preliminärskatteavdrag gjorts och skatten inbetalts under närmast påföljande uppbörds-termin.

I de fall bolaget har brutet räkenskapsår uppstår vissa problem. Om tantiemet kan anses tillgängligt för lyftning före kalenderårets utgång men efter räkenskapsårets utgång torde bolaget erhålla avdrag först året efter det taxeringsår företagsledaren beskattas för beloppet. Detta torde gälla oberoende av när inbetalning av den preliminärskatt som dragits görs. I de fall tantiemet anses tillgängligt för lyftning under räkenskapsåret (brutet räkenskapsår) men preliminärskatten inbetalas först vid januariuppbörden påföljande år torde ävenledes medföra att bolaget vägras avdrag.

Länsskattemyndigheten i Västerbottens län anför:

Enligt 41 § KL medges företaget avdrag först det år tantiemet utbetalas eller beloppet görs tillgängligt för lyftning. RSV har anvisat att avdrag kan medges om skatt inbetalts vid den uppbördstermin som infaller närmast efter bokslutsdagen.

Hur gör man om företagsledaren har B-skatt? Hur gör man om företaget gör inbetalning senare genom rättelse av UBD i efterskott? En del län, dock inte AC-län, synes godta att avdrag medges för skuldfört tantiem, om beskattning av tantiemet sker samma taxeringsår som företaget får kostnadsavdraget. Om man ser till syftet med ifrågavarande lagbestämmelse bör sistnämnda krav vara tillräckligt för avdragsrätt varför lagändring bör övervägas.

Sveriges Advokatsamfund anför:

Bestämmelserna om rätt beskattningsår när fråga är om lön och tantiem till delägare i fåmansbolag vållar problem, som är långt större än vad som motiveras av reglernas funktion. I ett stort antal fåmansföretag bestämmer verksamhetens resultat den lön ägaren/ägarna kan lyfta. Nuvarande regler, som i huvudsak innebär att bara sådana löneuttag beaktas som föranlett preliminärskatteavdrag och socialavgiftsinbetalningar under uppbördsperioden närmast efter räkenskapsårets utgång, leder i praktiken till mycket stora svårigheter. Dessa har understrukits genom att perioderna för uppbördsredovisning kortats. Det skulle i väsentlig grad underlätta för de skattskyldiga om regler infördes till exempel av innebörd att löneuttaget senast måste fastställas i samband med deklaration för verksamhetsåret. En sådan reglering skulle också innebära en större neutralitet mellan olika associationsformer.

Sveriges Bokförings- och Revisionsbyråers Förbund anför bl.a. följande:

Enligt praxis godkänns avdrag för tantiem om källskatt och arbetsgivaravgifter redovisas den 18 januari när företaget har årsbokslut per den 31 december. Eftersom det för redovisningsbyråer med många klienter oftast är omöjligt att ha boksluten klara senast 18 dagar efter bokslutsdagen, skulle det vara önskvärt om avdrag för tantiem medgavs även i de fall när redovisning av skatt m.m. gjorts något senare, t.ex. per den 18 februari.

Sveriges redovisningskonsulters förbund anför:

Tantiem — tilläggslönen skall beskattas månaden efter bokslutet. Det viktiga är dock att avdrag å ena sidan och intäkt å andra sidan hänföres till

samma beskattningsår. Möjlighet att medge inbetalning av inkomstskatt samt betalning av sociala avgifter senare, t.ex. tre månader efter bokslutsdagen, i form av fyllnadsinbetalning borde kunna införas. Den ränteförlust som staten åsamkas uppväges mer än väl av bl.a. den ändring av uppbördsförfarandet för preliminär inkomstskatt och sociala avgifter som skett för ett par år sedan. Nuvarande regler ger icke klarhet i hur företagare med B-skatt skall riktigt fullgöra inbetalning av sociala avgifter i samband med tillägslön.

Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR (ledamoten Sven Almqvist) anför:

Beslut om hur stor årslön som ett aktiebolag kan utgiva till sin huvudaktieägare, kan i åtskilliga fall först bestämmas sedan ett bokslut gjorts upp. Att efter räkenskapsårets utgång besluta om en sådan lön förhindras eller försvåras emellertid genom bestämmelsen i punkt 1 fjärde stycket anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen.

Bestämmelsen torde ha tillkommit med hänsyn till det fiskala intresset, att beskattning av tillerkänd lön icke skall kunna uppskjutas på obestämd tid. Däremot strider bestämmelsen mot det kommersiella intresset.

Måhända skulle det kommersiella intresset kunna förenas med det fiskala intresset på det sätt, att ovannämnda bestämmelse utgick ur lagtexten, men skulle i stället föreskrivas, att lön tillerkänd under beskrivna omständigheter alltid skall anses ha åtnjutits under samma taxeringsår som det taxeringsår, varunder aktiebolaget erhåller avdrag för lönen i fråga.

Småföretagens Riksorganisation anför:

Avdrag för tantiem till företagsledare och dennes närstående får göras först under det år utbetalningen har skett eller blivit tillgänglig för lyftning (punkt 2 av anvisningarna till 41 § KL). Preliminärskatteavdrag skall ha gjorts när tantiemet är tillgängligt för lyftning. Detta innebär att skatten på vanligt sätt skall ha betalats in under den uppbörds månad som följer efter den månad när avdraget har gjorts i företaget.

Genom bestämmelsen har man velat förhindra att företagaren får en skattecredit genom att dennes intäkt beskattas året efter det att företaget får avdraget. Syftet var att i detta sammanhang åstadkomma likhet med andra företagsformer, bl.a. enskild firma, där denna möjlighet till skattecredit inte föreligger (prop. 1975/76:79 s.89).

Vad gäller inbetalningen av preliminär skatt kan organisationen konstatera att reglerna är anpassade till att företagsledaren, eller dennes närstående, betalar A-skatt. Problem har uppkommit i sådana fall där företagaren har B-skatt. Lagtexten ger inte besked om hur man skall förfara i sådana fall. Ett klarläggande är därför önskvärt.

Ur redovisningsteknisk synpunkt ger regeln en felaktig kostnadsbild i företaget när avsättningar inte tillåts som för andra typer av skulder.

Om man vill förhindra ett "missbruk" med obehöriga skattecrediter genom tantiemavsättningar kan det vara rimligt att tillåta avsättningar med begränsade belopp, exempelvis med anknytning till basbeloppet eller som ett procenttal av uttagen lön. Mot bakgrund av problemen med preliminärskatt m.m. kan det övervägas om man inte bör tillåta inbetalning efter en viss tid, t.ex. tre månader efter bokslutet.

Svenska Revisorsamfundet SRS anför:

Tantiemavsättningar och andra liknande lönereserveringar är en i fåmansföretag accepterad form av resultatutjämning. Avsikten med införandet av de särskilda reglerna för fåmansföretag var inte att ändra på detta grundläggande förhållande. Syftet var istället att förhindra obehöriga skattekrediter som kan uppkomma beroende på att bolaget redovisar enligt bokföringsmässiga grunder och företagsledaren enligt kontantprincipen. Dessa regler vållar i praktiken betydande olägenheter samtidigt som många revisorer uppfattar att skattemyndigheterna visar ett "ljust" intresse för att kontrollera efterlevnaden av dessa speciella regler.

Visserligen har lagstiftaren anvisat en "generös" tolkning av kontantprincipen, nämligen att det krävs att inbetalning av källskatt sker under den närmast efter räkenskapsårets utgång följande uppbördsterminen. Detta innebär i praktiken 18 dagars uppskov. Frågan om den definitiva årslönen i mindre företag ingår som en minst lika viktig del i "skattebokslutet" som de egentliga bokslutsdispositionerna. I praktiken är det, oavsett tätheten och snabbheten i resultatuppföljningarna, mycket svårt att göra en omsorgsfull och noggrannt övervägd resultatplanering inom denna korta tidsrymd. Dessutom är de flesta mindre företag beroende av hjälp från en revisions- eller redovisningsbyrå för att kunna upprätta bokslut, byråerna saknar helt möjlighet att biträda mer än möjligen någon enstaka klient under denna korta tidsperiod. I praktiken försöker man i många fall lösa problemet genom att betala in ett väl tilltaget preliminärt skattebelopp den 18. Ofta visar sig beloppet vara för högt och då begär man antingen förtidsåterbetalning av överskjutande skatt eller vid brutna räkenskapsår, återbetalning av ett "felaktigt inredovisat" källskattebelopp. I bägge fallen innebär förfarandet ett merarbete för såväl den skattskyldige som skattemyndigheten.

Särskilt när det gäller brutna räkenskapsår saknas anledning att bibehålla nuvarande särreglering för fåmansföretag, någon sådan obehörig skatteförmån som reglerna avser att förhindra kan ju ej uppkomma i dessa fall. Även i övrigt måste regleringen ifrågasättas eftersom den innebär en avvikelse från principen att det bokföringsmässiga resultatet skall läggas till grund för taxeringen. Eventuella modifieringar, som i så fall bör omfatta samtliga skattskyldiga, bör därför ske i principen om kontantmässig redovisning, t.ex. genom att man skatterättsligt accepterar ändrade kontrolluppgifter och rättelse av "felaktiga" uppbördsdeklarationer som inkommer senast samtidigt med deklarationen. I första hand bör dock övervägas att helt slopa reglerna eftersom det rör sig om en möjlighet att uppnå en svårkontrollerad och begränsad skattekredit och inte om något definitivt skatteundandragande.

Slutligen vill samfundet kort beröra konsekvenserna, utöver de skatterättsliga, om en lönereservering måste återläggas till beskattning. Den skatteskuldsreservering som måste göras i aktiebolaget kan t.ex. betyda att bolagets egna kapital förbrukas och därmed att kontrollbalansräkning m.m. måste upprättas. Det måste ifrågasättas om dessa konsekvenser är rimliga mot bakgrund av syftet med bestämmelsen.

3.6.3 Överväganden och förslag

Regeln om fåmansföretags rätt till avdrag för tantiem till företagsledare har ansetts vara alltför snäv. Man har menat att det inte

är möjligt att bedöma utrymmet för tantiem på den korta tid — 18 dagar — från räkenskapsårets utgång till det första uppbördstillfället då preliminärskatt och arbetsgivaravgifter avseende tantiembeloppet skall inbetalas för att bolaget skall få avdrag för tantiemet samma år som avsättningen gjorts. Om bolaget har kalenderår som räkenskapsår är det enligt kritikerna särskilt svårt, eftersom revisorerna är mycket upptagna tiden närmast efter årskiftet. Man har också påpekat att om bolaget har brutet räkenskapsår kan det inträffa att bolaget får sitt avdrag först året efter det att mottagaren har beskattats för beloppet.

Både från de hörda myndigheternas sida och revisorsorganisationerna har framhållits att det borde vara möjligt att förlänga den tid inom vilken preliminärskatt på tantiembeloppet skall betalas in för att tantiemet skall anses gottskrivet och därmed tillgängligt för lyftning.

Tantiem kan i fåmansföretag tvivelsutan användas för att uppskjuta beskattningen av företagsvinsten. Företagsledaren kan träffa överenskommelse med företaget — i realiteten sig själv — att inte lyfta tantiemet förrän vid en tidpunkt som man senare bestämmer. Härigenom kan del av företagsvinsten komma att förbli obeskattad i flera år. För fåmansföretag och företagsledare får härigenom sägas uppkomma en form av skattekredit. Någon motsvarande möjlighet står, med det system som idag gäller för beskattning av enskilda firmor och handelsbolag, inte dessa företagsformer till buds. Enligt kommittén bör därför inte — såsom ifrågasatts från något håll — en återgång ske till den ordning som rådde före 1976 års lagstiftning. Om enskilda näringsidkare och handelsbolag skulle komma att beskattas enligt de förslag om en staketmetod, som kommittén tidigare lagt fram, kan detta föranleda ett annat ställningstagande till de fåmansägda aktiebolagens rätt till avdrag för avsättning för tantiem till företagsledaren.

När det sedan gäller de framförda önskemålen om en ändring av regelsystemet så att företagen får större möjligheter att bedöma utrymmet för tantiem behandlar kommittén först det i enkätsvaren framförda förslaget om förlängning av den tid inom vilken preliminärskatt skall ha erlagts för att avdragsrätt för tantiemet skall föreligga.

En förlängning av tiden för inbetalning av innehållen skatt och avgifter som hänför sig till ett tantiem skulle medföra sådana uppbördstekniska problem — om man samtidigt skall upprätthålla kravet på beskattning av företagsledaren och avdragsrätt för företaget samma år — att en sådan ordning måste avvisas. Detta beroende på följande.

Ett uppbördsår omfattar tiden från och med februari månad ett år till och med januari månad det följande året. Under varje uppbördsdagsmånad skall en uppbördsdeklaration lämnas. I denna skall föregående månads avgiftspliktiga löner och de på lönerna belö-

pande avgifterna samt gjorda skatteavdrag redovisas. Före uppbördsårets utgång, alltså senast den 31 januari, skall kontrolluppgifter lämnas. Kontrolluppgifterna skall korrespondera med uppbördsdeklarationerna på så sätt att de skatteavdrag och avgifter som belöper på summan av de löner, som arbetsgivaren redovisat i kontrolluppgifter, skall stämma överens med vad han sammanlagt redovisat under uppbördsåret i sina uppbördsdeklarationer. De löner som redovisats i kontrolluppgifterna skall tas upp till beskattning för det kalenderår under vilket uppbördsåret började.

Tillåter man att innehållen skatt och avgifter som hänför sig till tantiemet redovisas en månad senare än nu, alltså den 18 februari om kalenderår är räkenskapsår och vill man att tantiemet skall beskattas för samma år som avdraget medges, kan man inte använda nuvarande ordning för redovisning och inbetalning av källskatt och avgifter. Detta beror på att belopp som redovisas i uppbördsdeklaration under februari månad skall anges i kontrolluppgifter i januari månad året därpå och alltså tas upp till beskattning för året efter räkenskapsåret. Man måste alltså införa helt nya rutiner för inbetalning av ifrågavarande belopp. Detta torde kräva en administrativ apparat som inte står i rimlig proportion till de fördelar som kan uppnås.

Inom nuvarande uppbördssystem förekommer det inte sällan att lämnade uppbördsdeklarationer och kontrolluppgifter rättas av arbetsgivaren efter någon tid. Kommittén har därför övervägt om man kunde lösa den aktuella frågan genom att tillåta avdrag för tantiem under räkenskapsåret om skatten och avgifterna redovisats i rättad uppbördsdeklaration och kontrolluppgift senast den 18 februari året efter räkenskapsåret. Kommittén har dock funnit att en sådan ordning skulle vara förenad med den nackdelen att ett redan nu för skattemyndigheterna betungande rättelsearbete skulle bli än mer resurskrävande.

För kommittén har det mot bakgrund av det anförda stått klart, att det inte är möjligt att — om de framförda önskemålen skall kunna tillgodoses — upprätthålla kravet på att beskattning av tantiemet alltid skall ske för samma år som avdraget medges.

Kommittén har övervägt om problemet med tantiemavsättningarna skulle kunna lösas genom att i kommunalskattelagen infördes en legal regel om att tantiem och liknande ersättningar alltid skall anses tillgängliga för lyftning när bolagsstämman godkänt den gjorda avsättningen. Regeln skulle vara generell och alltså gälla alla aktiebolag. Enligt aktiebolagslagen skall bolagsstämma i normalfallet hållas inom sex månader från utgången av varje räkenskapsår. Med en sådan regel skulle alltså den som är berättigad till tantiemet vara skyldig att deklarerat beloppet vid det följande årets taxering. Den nuvarande särregeln om fåmansföretagens rätt till avdrag för tantiemavsättningar har emellertid

ett längre gående syfte. Avsikten med den regeln är att förhindra att den som driver sin verksamhet i fåmansföretagets form genom att använda tantiemkonstruktionen skaffar sig en skattecredit som inte står den enskilde näringsidkaren till buds. Detta syfte uppnås inte med den här diskuterade regeln om när beloppet är tillgängligt för lyftning. Även om skattskyldighet för företagsledaren uppkommer i och med att bolagsstämman godkänt avsättningen föreligger inte därmed någon skyldighet för företaget att göra skatteavdrag för beloppet. Arbetsgivarens skyldighet att göra avdrag för betalning av preliminär A-skatt är nämligen enligt 39 § 1 mom. uppbördslagen knuten till det faktiska förhållandet att ett kontantbelopp betalats ut. Att för tantiemavsättningar göra avsteg från denna princip bör inte komma i fråga i detta sammanhang. Kommittén har därför kommit fram till att den här diskuterade regeln inte erbjuder en godtagbar lösning av frågan om en begränsning av fåmansföretagens möjlighet att använda tantiemkonstruktionen som en metod att skjuta skatteuttaget framåt i tiden.

Kommittén har i stället utgått från att förutsättningen för att ett fåmansföretag skall få avdrag för tantiem till företagsledare alltså skall vara att tantiemet har betalats ut. Härigenom uppkommer skyldighet att göra skatteavdrag i enlighet med uppbördslagens regler. För att i skälig mån tillgodose det krav på längre tid för att bedöma utrymmet i bokslutet för tantiem, som framförts i enkätsvaren, föreslår kommittén att även utbetalning efter räkenskapsårets utgång skall kunna godtas. Om utbetalning har skett under andra månaden efter räkenskapsårets utgång, dvs. i flertalet fall utbetalning under februari månad, skall enligt kommitténs förslag fåmansföretag medges avdrag för tantiemet för räkenskapsåret. Med en sådan ordning har enligt kommittén en rimlig avvägning uppnåtts mellan företagens intressen och kravet på att skatteuttaget på företagsvinsten inte genom tantiemkonstruktionen skall kunna skjutas framåt i tiden.

Företagsledaren skall beskattas för tantiembeloppet enligt de vanliga reglerna i kommunalskattelagen dvs. för det år beloppet uppburits eller blivit tillgängligt för lyftning. Sammanfaller företags räkenskapsår med kalenderåret innebär alltså den av kommittén föreslagna ordningen att tantiembelopp, som utbetalats under de två första månaderna efter årsskiftet kommer företagsledaren att beskattas för först året efter det att företaget erhållit avdrag. Eftersom uppbördsdeklaration avseende tantiembeloppet skall avlämnas senast den 18 mars kommer även med kommitténs förslag den faktiska skattekrediten att bli mycket begränsad. Om bolaget har brutet räkenskapsår kommer det nuvarande sambandet mellan avdrag och beskattning av tantiembeloppet att bestå förutsatt att räkenskapsåret inte utgår senare än den 31 oktober.

3.7 Övriga frågor

1976 års fåmansföretagslagstiftning behandlar också två frågor av speciell natur; den ena avser beskattning av ersättning som delägare i fåmansföretag eller honom närstående person erhåller vid avyttring av hyresrätt, patenträtt eller liknande rättighet och den andra avser fåmansföretags avdrag för avsättning till personalstiftelse. Kommittén redovisar dessa båda frågor i detta avsnitt. Bestämmelsernas tillämpning på ett handelsbolag återkommer kommittén till i avsnittet 3.8.

3.7.1 Hyresrätt, patenträtt m.m. (27 § anv. punkt 5 KL)

Före 1976 års lagstiftning om beskattning av fåmansföretag hade rättspraxis bedömt skatteplikten vid delägares i fåmansföretag försäljning av hyresrätter, patenträtter och liknande rättigheter enligt reglerna om realisationsvinst, även om den sålda rättigheten hade haft ett klart samband med fåmansföretagets verksamhet.

Företagsskatteberedningen (SOU 1975:54 s.196) ansåg att de skattemässiga effekterna av sådana transaktioner inte kunde accepteras, särskilt med hänsyn till de stora värden som varje enskilt fall representerade. Ett annat skäl för lagstiftning var enligt beredningen att egenföretagare beskattades fullt ut vid försäljning av sådan tillgång dvs. hela köpeskillingen utgjorde skattepliktig intäkt av rörelse för honom. Eftersom en aktieägares innehav av rättigheten och dess utnyttjande i bolaget tedde sig som ett led i en enda verksamhet, såsom vid enskild firma, saknades enligt beredningen skäl att inte behandla dessa intäkter enhetligt oberoende av använd företagsform. Beredningen föreslog att skattskyldig som säljer hyresrätt, patent och andra rättigheter, som har samband med eller eljest anknytning till ett fåmansföretag, i vilket han ägde aktier, skulle beskattas för hela köpeskillingen. Intäkten skulle därvid hänföras till förvärvskälla i samma inkomstslag under vilket bolagets verksamhet skulle redovisas. Från intäkten skulle avdrag medges för anskaffningskostnaden eller i förekommande fall oavskriven del därav. Beredningen föreslog slutligen att bestämmelsen även skulle gälla försäljningar från delägare i handels- och kommanditbolag.

Departementschefen (prop. 1975/76:79 s.89) ansåg det befogat att stoppa den möjlighet till skatteflykt vid försäljning av hyresrätt, patenträtt och liknande rättigheter som fanns. Han ansåg det lämpligast att betrakta delägare i fåmansföretag som avyttrar sådan rättighet som rörelseidkare, om ersättningen för den avyttrade rättigheten, för den händelse företagets verksamhet skulle ha drivits av delägaren, hade utgjort intäkt av rörelse.

Bestämmelsen infördes genom 1976 års lagstiftning om fåmansföretag och återfinns numera i 27 § anv. punkt 5 KL.

I *enkätundersökningen* har inte någon av de tillfrågade myndigheterna eller organisationerna framfört synpunkter på bestämmelsen.

Kommittén har inte funnit några skäl att föreslå att bestämmelserna i 27 § anv. punkt 5 KL ändras.

3.7.2 Personalstiftelse i fåmansföretag (29 § anv. punkt 2 a andra stycket KL)

Enligt bestämmelsen i 29 § anv. punkt 2 a första stycket KL medges en arbetsgivare avdrag för medel som avsatts till personalstiftelse enligt lagen om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. (tryggandelagen). En personalstiftelse enligt tryggandelagen är en av arbetsgivaren grundad stiftelse med ändamål att främja sådan välfärd åt arbetstagare eller arbetstagares efterlevande som ej avser pension, avlöning eller annan förmån vilken arbetsgivaren är skyldig att utge till enskild arbetstagare. De medel som avsatts till stiftelsen och som arbetsgivaren medgivits avdrag för kan stiftelsen använda för investering i t.ex. en fritidsfastighet. Om arbetsgivaren själv hade förvärvat fastigheten skulle anskaffningskostnaden normalt sett endast ha fått dras av genom årliga värdeminskningssavdrag.

Företagsskatteberedningen (SOU 1975:54 s.203 f.) föreslog att ett fåmansföretags avsättning till personalstiftelse skulle få beaktas endast om företaget stadigvarande sysselsätter minst 50 årsarbetskrafter men med möjlighet till dispens i vissa situationer. Beredningen åberopade att en utredning av förhållandena i ett antal personalstiftelser knutna till fåmansföretag visade att reglerna tillämpats på ett sätt som inte avsetts vid lagstiftningens tillkomst. Enbart en ökad kontroll från tillsynsmyndighetens sida var inte tillräcklig för att förhindra bolagsägare att bereda sig skattefördelar via personalstiftelse. Beredningen ansåg att möjligheten att göra skattefria avsättningar till personalstiftelse skulle förbehållas företag av viss storleksordning varvid antalet anställda utgjorde ett naturligt storleksmått. Med utgångspunkt från undersökta förhållanden och för att stiftelsen skall kunna fungera i praktiken borde som ett absolut villkor gälla att företaget inte hade en alltför obetydlig personalstyrka.

Departementschefen (prop. 1975/76:79 s.91) delade beredningens uppfattning att fåmansbolag med ett begränsat antal anställda i regel inte borde medges avdrag för avsättning till personalstiftelse. Om antalet anställda i bolaget var litet, torde behovet av en personalstiftelse normalt vara ganska ringa samtidigt som risken för att stiftelsens medel användes för inte avsett ändamål ökade. Det var enligt departementschefens mening angeläget att i

möjligaste mån begränsa antalet dispensärenden, varför han ansåg att dispensförfarandet borde omfatta endast företag med mindre än 30 anställda. Dispens borde medges endast om särskilda skäl förelåg, t.ex. att stiftelsen avsåg att genomföra en för de anställdas välfärd angelägen investering. För att dispens skulle komma i fråga borde också krävas att antalet anställda inte väsentligt understeg 30 och att betryggande säkerhet fanns för att de anställdas intressen i stiftelsen tillvaratogs.

Fr.o.m. 1977 års taxering infördes ett andra stycke i punkt 2 a av anvisningarna till 29 § KL med följande lydelse. "Har fåmansföretag avsatt medel till personalstiftelse, medges avdrag endast om företaget stadigvarande sysselsätter minst 30 årsarbetskrafter. Riksskatteverket får, om särskilda skäl föreligger, medge undantag från detta stycke. Mot beslut av riksskatteverket i sådan fråga får talan icke föras."

Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden har under åren 1977-1986 avgjort sammanlagt 44 ärenden om undantag från bestämmelsen i andra stycket.

De ärenden som nämnden behandlat har nästan enbart avsett medel som skulle användas för att anskaffa fritidshus eller andel i sådan fastighet. Exakt hur många anställda som krävs för att dispens skall medges har aldrig fastslagits. Normalt har nämnden dock bifallit ansökningar då antalet årsarbetskrafter uppgått till minst 25. Vid bedömningen av antalet årsarbetskrafter har beaktats hur många av de anställda som också är aktieägare eller närstående till aktieägare. I ett fall har dispens medgivits ett fåmansföretag med 24 anställda för en avsättning på 150 000 kr. för inköp av en sportstuga. Ett företag med 20 anställda, varav 8 delägare, som ville få dispens för en avsättning om 50 000 kr. fick avslag på sin ansökan. I ärenden där det är två eller flera bolag i en koncern som har gemensam personalstiftelse har nämnden medgivit dispens i fall där det sammanlagda antalet anställda i de berörda bolagen överstigit 30 personer. Vidare har nämnden medgivit dispens för avsättning, som moderbolag i en koncern gjort, där personalstiftelsen även skulle omfatta anställda i dotterbolag. Antalet anställda i moderbolaget uppgick till 22 personer och aktierna ägdes av fem personer. Nämnden uttalade därvid bl.a. att det inte förelåg hinder för en stiftelse att betraktas som en personalstiftelse i lagens mening bara för att den var gemensam för flera arbetsgivare, t.ex. moder- och dotterbolag i en koncern. Däremot vägrades dispens i ett ärende där sökandebolaget hade 22 helårsanställda och önskade avsätta 155 000 kr. till en personalstiftelse för inköp av en segelbåt. Till stöd för att dispens skulle medges åberopade sökandebolaget bl.a. att bolagets ende aktieägare även ägde ett annat företag som bedrev liknande verksamhet och att personalen i detta bolag — sex helårsanställda — också skulle få disponera båten på samma villkor som den egna

personalen. Personalstiftelsen skulle därför i praktiken omfatta 28 helårsanställda.

I *enkätundersökningen* har endast Svenska Revisorsamfundet SRS föreslagit att den gällande begränsningsregeln för fåmansföretag skall tas bort och att i stället kontrollen över stiftelsen och medlens användning effektiviseras när det är ett fåmansföretag som avsatt medlen.

Kommittén gör följande bedömning.

Det har inte från något håll hävdats att begränsningsregeln motverkar något kommersiellt intresse eller att dispensförfarandet skulle utgöra ett sådant hinder. *Kommittén* delar den i förarbetena uttalade uppfattningen — att behovet av personalstiftelse i ett företag med få anställda normalt sett torde vara mycket litet. *Kommittén* anser att det saknas anledning att föreslå någon ändring av bestämmelsen i 29 § anv. punkt 2 a andra stycket KL.

3.8 Handelsbolagen och fåmansföretagslagstiftningen

3.8.1 Inledning

Kommittén har, som framgått av avsnittet 3.1, föreslagit att begreppet fåmansföretag inte skall omfatta handelsbolag. *Kommittén* uttalade emellertid samtidigt att om det förelåg grund för att en viss fåmansföretagsregel skulle gälla också handelsbolag fick detta istället anges särskilt. *Kommittén* kommer nu att redovisa i vilka fall det enligt *kommitténs* mening bör göras en sådan komplettering av de olika författningsbestämmelser där uttrycket "fåmansföretag" användes. I ett första avsnitt (3.8.2) redovisas övervägandena rörande 1976 års fåmansföretagslagstiftning. Därefter behandlas övriga fåmansföretagsregler (3.8.3). I ett särskilt avsnitt (3.8.4) behandlar *kommittén* sina överväganden rörande sådana handelsbolag som har juridiska personer som bolagsmän.

Kommittén har i betänkandet SOU 1986:44 lagt fram ett principförslag om att handelsbolagen skall behandlas som självständiga skattesubjekt. Något ställningstagande från statsmakterna sida till detta förslag föreligger ännu inte. För *kommittén* har därför utgångspunkten för undersökningen av handelsbolagens förhållande till fåmansföretagslagstiftningen varit att vinsterna i ett handelsbolag beskattas enligt de principer som gäller idag. Såsom redan tidigare nämnts (s.62) har emellertid *kommittén* ansett sig böra — närmast som komplettering av det i betänkandet SOU 1986:44 framlagda förslaget — också i korthet redovisa sina överväganden rörande fåmansföretagsreglernas tillämpning på

handelsbolagen om dessa gjorts till självständiga skattesubjekt i huvudsaklig överensstämmelse med kommitténs tidigare förslag. Kommitténs synpunkter på denna fråga redovisas i ett avslutande avsnitt (3.8.5).

3.8.2 1976 års fåmansföretagsregler

När det gäller att bedöma om och i så fall vilka av de år 1976 införda särreglerna för beskattning av fåmansföretag som även i fortsättningen bör vara tillämpliga på handelsbolagen kan först konstateras att särreglerna tillkom för att tillgodose olika syften. De centrala bestämmelserna — huvudsakligen införda i 35 § 1 a mom. KL — har som väsentligt syfte att i möjligaste mån förhindra att ägarna av ett aktiebolag tillgodogör sig bolagets vinstmedel på ett sådant sätt att reglerna om dubbelbeskattning kringgås. Eftersom vinst i ett handelsbolag endast skall beskattas hos delägarna utgör alltså handelsbolaget en enkelbeskattad företagsform. Enligt kommitténs uppfattning saknas det därför motiv för att låta denna grupp av fåmansföretagsregler även avse handelsbolagen. Det nu sagda gäller bestämmelserna om fåmansföretags förvärv av egendom avsedd uteslutande eller så gott som uteslutande för företagsledarens privata bruk (35 § 1 a mom. första stycket), regeln om beskattning vid felaktig prissättning vid transaktioner mellan delägare i fåmansföretag och företaget (35 § 1 a mom. tredje stycket), regeln om beräkning av realisationsvinst vid delägars införsäljning av lös egendom som inte kan väntas bli till nytta för företaget (35 § 4 mom. fjärde stycket) och regeln om realisationsvinstberäkning vid införsäljning av fast egendom till fåmansföretaget (punkt 2 a sista stycket av anvisningarna till 36 § KL).

När det gäller bestämmelserna om beskattning i anledning av att fåmansföretag lämnat räntefritt lån eller lån till lägre ränta än marknadsränta till företagsledare eller honom närstående person eller nedskrivit ett lån som lämnats till företagsledaren eller honom närstående person (35 § 1 a mom. fjärde och femte styckena) är dessa enligt lagtextens ordalydelse tillämpliga också på av handelsbolag lämnade lån. Riksskatteverket har emellertid i sina anvisningar (senast RSV Dt 1987:31) uttalat att bestämmelserna ifråga inte gäller för lån från handelsbolag. Kommittén delar den uppfattning som anvisningarna ger uttryck för. Någon komplettering blir därför inte aktuell beträffande nu behandlade bestämmelser i anledning av kommitténs förslag i definitionsfrågan. Att 35 § 1 a mom. sjätte stycket inte gäller vid lån från handelsbolag framgår redan av lagtexten eftersom beskattningen förutsätter att överträdelse har skett av låneförbudet i aktiebolagslagen.

Av de fåmansföretagsregler som år 1976 infördes i 35 § 1 a mom. finns en regel som till sitt syfte kan sägas avvika från de

övriga. Det är bestämmelsen i andra stycket om att hyra eller annan ersättning från ett fåmansföretag till företagsledaren eller honom närstående person för lokal skall tas upp som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet om ersättningen inte skall beskattas som intäkt av fastighet eller intäkt av kapital. Motivet för bestämmelsen angavs vara att fastighetsägaren inte genom att utnyttja schablonbeskattningen av en- och tvåfamiljsfastigheter *skattefritt* skulle kunna tillgodogöra sig något från företaget. De skäl som anfördes för en beskattning av hyresersättningar hos fastighetsägaren som tillfällig förvärvsverksamhet sammanhänger således inte i första hand med ett upprätthållande av dubbelbeskattningen utan syftet är att förhindra ett utnyttjande av schablonbeskattningen. Kommittén har redan i avsnitt 3.3 beträffande upplåtelse till ett fåmansföretag som är aktiebolag funnit att de år 1976 införda motiven för lagstiftningen alltså äger giltighet. Enligt kommittén föreligger i detta avseende inte någon skillnad mellan en upplåtelse som sker till ett aktiebolag och en upplåtelse som sker till ett handelsbolag. I båda fallen måste en jämförelse göras med den enskilde näringsidkarens situation. Någon motsvarande möjlighet till skattefritt uttag från rörelsen föreligger inte för honom. Kommittén föreslår att ersättning för lokalupplåtelse som utgått från ett handelsbolag till företagsledaren eller dennes närstående även i fortsättningen beskattas som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. Flertalet handelsbolag är fåmansägda. För att inte en utvidgning av tillämpningsområdet skall uppkomma bör emellertid direkt anges att endast ersättningar som utgått från fåmansägda handelsbolag omfattas av bestämmelsen. Kommitténs överväganden rörande den författningsmässiga utformningen redovisas i kapitlet om författningstekniska frågor.

Kommittén övergår härnäst till att behandla de övriga fåmansföretagsregler som år 1976 infördes i kommunalskattelagen. Enligt punkt 5 av anvisningarna till 27 § skall rörelse anses föreligga om delägare i fåmansföretag eller närstående till sådan delägare avyttrar vissa immateriella rättigheter under förutsättning att ersättningen för rättigheterna skulle ha utgjort intäkt av rörelse om verksamheten i företaget hade drivits av den som avyttrat rättigheterna. Regeln har inte något samband med frågan om dubbelbeskattningens upprätthållande utan är avsedd att förhindra omvandling av rörelseinkomst till realisationsvinst. Även om begreppet fåmansföretag i fortsättningen inte skall omfatta handelsbolag bör därför enligt kommitténs mening bestämmelsen i denna anvisningspunkt även gälla om en bolagsman i ett handelsbolag eller närstående till denne avyttrar rättighet av nu nämnt slag.

Fåmansföretags rätt till avdrag för avsättning av medel till personalstiftelse begränsas genom bestämmelsen i punkt 2 a andra stycket av anvisningarna till 29 § KL. En förutsättning för avdrag

är att företaget stadigvarande sysselsätter minst 30 årsarbetskrafter. Regeln motiverades då den infördes med att risk förelåg för att stiftelsens medel i mindre företag inte användes för avsett ändamål. Enligt kommittén föreligger i detta hänseende inte någon skillnad mellan aktiebolag och handelsbolag. Regeln bör alltså även fortsättningsvis vara tillämplig för handelsbolag.

Ett fåmansföretag som anskaffat inventarier, som uteslutande eller så gott som uteslutande är avsedda för företagsledarens eller honom närstående persons privata bruk, medges enligt punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 29 § KL inte avdrag på grund av anskaffningen. Vid beräkning av inkomsten från särskild förvärvskälla får enligt 20 § KL avdrag i princip göras endast för kostnader som är nödvändiga för intäkternas förvärvande och bibehållande. Kostnader som inte har någon direkt anknytning till förvärvsverksamheten är alltså inte avdragsgilla. Om ett företag anskaffar egendom som inte är eller kan antas bli till nytta för företagets verksamhet föreligger således inte någon avdragsrätt till följd av anskaffningen. Departementschefen anförde i prop. 1975/76:79 (s.86) att vid bedömningen om viss egendom kunde anses vara till nytta för företaget eller inte viss tveksamhet kunde uppkomma beträffande egendom, som inte hade annat samband med den bedrivna verksamheten än att egendomen fick utnyttjas av företagets anställda privat. Regeln i punkt 3 andra stycket infördes därför i klagörande syfte. Enligt kommittén föreligger när det gäller egendom anskaffad av ett handelsbolag för bolagsmännens eller deras närståendes privata bruk inte någon tvekan om att rätt till avdrag inte föreligger. Detta följer enligt kommittén redan av 20 § KL. Kommittén finner därför att någon komplettering inte behöver göras av bestämmelsen i punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 29 § KL. Någon förändring i sak av rätten till avdrag för inventarieanskaffning innebär inte detta.

Ett fåmansföretags rätt till avdrag för avsättning för tantiem till företagsledare begränsas av bestämmelsen i punkt 1 fjärde stycket anvisningarna till 41 § KL. Med hänsyn till att handelsbolaget inte är något skattesubjekt utan vinsten beskattas direkt hos bolagsmännen oberoende av vad de må ha lyft av bolagets vinst kan tantiemkonstruktionen inte användas av bolagsmän i handelsbolag. Kommitténs förslag till ny definition av fåmansföretagsbegreppet föranleder därför inte någon ändring av bestämmelsen i fråga.

3.8.3 Övriga fåmansföretagsregler

Begreppet fåmansföretag infördes genom 1976 års lagstiftning. Kommitténs förslag till ändring av fåmansföretagsdefinitionen föranleder därför inte någon ändring såvitt avser lagstiftning tillkommen före år 1976. Däremot ger kommitténs förslag i defini-

tionsfrågan anledning till några kompletteringar i lagstiftning tillkommen efter år 1976, där hänvisning har gjorts till fåmansföretagsbegreppet i 35 § 1 a mom. KL.

Avdrag för framtida substansminskning (punkt 9 av anvisningarna till 22 § KL) medges inte på grund av upplåtelseavtal mellan varandra närstående personer eller mellan näringsidkare som har intressegemenskap. Som närstående till fysisk person anses därvid bl.a. fåmansföretag i vilket upplåtaren eller honom närstående person är företagsledare eller — direkt eller genom förmedling av juridisk person — äger aktier eller andelar. Redan av lagtextens utformning framgår att det är intressegemenskapen mellan upplåtare och nyttjanderättshavare som bestämmelsen tar sikte på. Den har alltså inte något med enkel- eller dubbelbeskattning av företagets vinster att skaffa. Bestämmelsen bör därför också framdeles gälla för fåmansägda handelsbolag.

Även vid lagstiftningen angående byggnadsrörelse (1981:295) kom begreppet fåmansföretag till användning. Fastighet som förvärfvas genom köp eller därmed jämförligt fång utgör således omsättningstillgång hos fastighetsägaren om denne eller dennes make är företagsledare i ett fåmansföretag och fastigheten skulle ha utgjort omsättningstillgång i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter om den hade förvärvats av fåmansföretaget (punkt 3 första stycket av anvisningarna till 27 § KL). I andra stycket a) samma anvisningspunkt görs undantag för det fall att fastigheten uppenbarligen har förvärvats för stadigvarande användning i jordbruk, skogsbruk eller rörelse som bedrivs av fåmansföretag i vilket fastighetsägaren eller dennes make är företagsledare. Vid lagstiftningens införande anförde departementschefen (prop. 1980/81:68 s.159) att den som hade ett väsentligt inflytande i ett fåmansföretag borde inte kunna göra obehöriga skattevinster genom att själv förvärva fastigheter som normalt sett torde ingå i företagets rörelse. Enligt kommittén har det anförda samma giltighet vare sig företaget är ett aktiebolag eller ett handelsbolag. När det gäller behandlingen av aktier och andelar i fastighetsförvaltande företag har redan bestämmelsen (punkt 3 fjärde stycket) avfattats så att den gäller handelsbolag. Någon komplettering blir därför inte aktuell såvitt gäller den bestämmelsen.

Även utanför kommunalskattelagen har begreppet fåmansföretag använts i ett antal bestämmelser. I lagen om statlig inkomstskatt finns således bestämmelser om koncernbidrag mellan fåmansföretag (2 § 3 mom.) och om vinstandelslån (2 § 9 mom.). Inte någon av dessa bestämmelser äger tillämpning på handelsbolag idag. De gäller endast dubbelbeskattade subjekt.

De särregler för fåmansföretag som finns i lagen om förlustavdrag gäller endast aktiebolag och ekonomiska föreningar. Inte heller på denna punkt blir det därför aktuellt att i anledning av kommitténs förslag rörande fåmansföretagsbegreppet göra någon ändring.

Annorlunda förhåller det sig när det gäller värderingsreglerna i lagen om statlig förmögenhetsskatt. För mark och byggnader tillhöriga ett handelsbolag upplåtna för fritidsändamål bör således de gynnsammare värderingsreglerna tillämpas under förutsättning att upplåtelse sker till andra än bolagsmännen och dem närstående personer. Punkt 2 nionde stycket av anvisningarna till 3 och 4 §§ bör därför kompletteras så att bestämmelsen även avser fåmansägda handelsbolag.

I fråga om inkomst från fåmansföretag skall enligt 2 kap. 4 § tredje stycket lagen om socialavgifter föreskrifterna i punkt 13 av anvisningarna till 32 § KL tillämpas vid bestämmandet av avgiftsunderlaget. Bestämmelsen bör tillämpas också på inkomster från fåmansägda handelsbolag.

Förslaget att handelsbolag inte skall anses som fåmansföretag föranleder att ändring bör ske också i 7 § lagen (1979:84) om delpensionsförsäkring och i 7 § utsökningsregisterlagen (1986:617).

Utöver nu behandlade författningsrum utanför kommunal-skattelagens ram finns särregler för fåmansföretag i taxeringslagen. De särskilda reglerna om uppgiftsskyldigheten för fåmansföretagen och deras ägare behandlas av kommittén i kapitel 4.

3.8.4 Handelsbolag med också juridiska personer som bolagsmän. Behövs särregler för denna typ av handelsbolag?

I kommittén har den frågan väckts om inte s.k. blandade handelsbolag, dvs. handelsbolag i vilka juridiska personer ingår i delägarkretsen, även i fortsättningen borde behandlas som fåmansföretag. Det har därvid ifrågasatts om inte ett kringgående av fåmansföretagsreglerna och dubbelbeskattningen av aktiebolagens vinster skulle bli möjligt genom en koncernbildning i vilken ett handelsbolag skulle kunna ingå. Utgångspunkten för resonemanget har varit att en fysisk person från att ha drivit verksamhet i aktiebolagsform låter verksamheten drivas av ett av aktiebolaget och honom själv bildat handelsbolag. Eftersom handelsbolaget enligt kommitténs förslag inte skulle komma att vara ett fåmansföretag skulle, menar man, den fysiska personen kunna genomföra transaktioner med handelsbolaget som inte hade varit möjliga med aktiebolaget. Det skulle då föreligga en risk för att aktiebolagets vinster genom handelsbolaget skulle komma aktieägaren till del utan dubbelbeskattning.

Vad först angår farhågorna för att aktiebolagets vinst felaktigt skulle komma att redovisas i handelsbolaget vill kommittén erinra om att vinstfördelning i sådant syfte mellan ett aktiebolag och ett handelsbolag, däri aktiebolaget ingår som delägare, enligt praxis (t.ex. RÅ 1961 fi 454) har underkänts. Kommittén vill un-

derstryka att någon förändring inte inträtt i detta avseende. Kan vinst sägas ha felaktigt överförs från aktiebolaget till handelsbolaget skall vinstberäkningen i handelsbolaget underkännas. Förfogande över den del av den i handelsbolaget redovisade vinsten, som rätteligen får anses vara aktiebolagets vinst, behandlas därvid som förtäckt utdelning från aktiebolaget.

I sammanhanget vill kommittén också erinra om att RSV:s nämnd för rättsärenden i ett förhandsbeskedsärende (beskedet meddelat i mars 1982) haft att ta ställning till frågan om ett lån från ett kommanditbolag i själva verket skulle anses vara ett lån från det aktiebolag, som ingick som komplementär i kommanditbolaget. Omständigheterna var i korthet följande. A ägde samtliga aktier i aktiebolaget F. A hade tillsammans med aktiebolaget bildat ett kommanditbolag där han var kommanditdelägare med en insats av 5 000 kronor och aktiebolaget var komplementär med en insats av 95 000 kronor. A hemställde om förhandsbesked huruvida han, om han av kommanditbolaget lånade 50 000 kronor skulle beskattas för lånebeloppet enligt 35 § 1 a mom. sjätte stycket KL. A åberopade att låneförbudet i aktiebolagslagen inte var tillämpligt på lån från handelsbolag eller kommanditbolag. Rättsnämnden fann emellertid att omständigheterna i målet talade för att A låtit aktiebolaget tillskjuta 50 000 kronor mer än som var företagsekonomiskt motiverat, och att han gjort detta enbart för att därefter kunna låna detta belopp från kommanditbolaget. Enligt nämndens mening borde lånet därför anses som ett lån från aktiebolaget och medföra beskattning av A enligt 35 § 1 a mom. sjätte stycket. Beskedet överklagades inte.

Enligt kommitténs uppfattning är detta rättsfall ett exempel från praxis där s.k. genomsyn kommit till användning vid bedömningen av skattekonsekvenserna av en viss transaktion. Utgången i målet har inte något samband med frågan om kommanditbolaget var att anse som fåmansföretag eller ej utan frågan gällde vilken betydelse som skulle tillmätas det förhållandet att låntagaren hade ett bestämmande inflytande i det aktiebolag som ingick i kommanditbolaget.

Om huvudaktieägaren som anställd i aktiebolaget har tillförsäkrats förmåner genom åtgärder av handelsbolaget bör detta leda till förmånsbeskattning inom inkomstlagen tjänst. Om den vidtagna åtgärden t.ex. avsett anskaffning av egendom för vederbörandes privata bruk skall aktiebolaget medges avdrag för det hos aktieägaren beskattade förmånsvärdet som en lönekostnad medan handelsbolaget inte skall erhålla något avdrag. Är vederbörande verksam i handelsbolaget och samtidigt bolagsman blir effekten av en sådan anskaffning att handelsbolaget inte medges avdrag till följd av anskaffningen. Även vid denna typ av transaktioner kan det naturligtvis i det enskilda fallet bli aktuellt för de tillämpliga myndigheterna att anlägga samma synsätt som i det

ovan återgivna rättsfallet angående lånet från ett kommanditbolag. Framgår det av omständigheterna att ett handelsbolag (kommanditbolag) med ett aktiebolag i delägarkretsen bildats i avsikt att kringgå en för aktiebolaget gällande fåmansföretagsregel bör transaktionen få samma skattemässiga konsekvenser som om den vidtagits direkt mellan aktieägare och aktiebolaget.

Sammanfattningsvis vill kommittén framhålla att det inte framkommit någon omständighet som kan motivera att den här typen av handelsbolag — alltså handelsbolag med också juridiska personer som bolagsmän — generellt sett även i fortsättning bör omfattas av begreppet fåmansföretag. Också denna form av handelsbolag följer de allmänna reglerna för beskattning av handelsbolag. De utgör alltså en företagsform som är enkelbeskattad. De skäl kommittén anfört för att handelsbolagen inte skall omfattas av definitionen på fåmansföretag har alltså även giltighet för denna typ av handelsbolag. Om ett blandat handelsbolag i det enskilda fallet använts i syfte att undvika dubbelbeskattning av den vinst som rätteligen bort redovisas i ett aktiebolag, som ingår som bolagsman i ett handelsbolag, bör detta — liksom hittills — leda till att den gjorda vinstfördelningen underkänns vid taxeringen. Om handelsbolagen omfattas av fåmansföretagslagstiftningen eller ej är däremot utan betydelse i detta sammanhang. Det får också förutsättas att s.k. genomsyn tillämpas vid beskattningen i sådana fall då det av omständigheterna framgår att ett handelsbolag — med aktiebolag som delägare — använts i syfte att kringgå de för aktiebolag gällande fåmansföretagsreglerna.

3.8.5 Handelsbolag/fåmansföretag — om handelsbolagen i ett nytt system beskattas som fristående skattesubjekt

Kommittén lämnar i detta avsnitt en redogörelse för sin syn på handelsbolagens förhållande till fåmansföretagsreglerna i ett system där handelsbolagen gjorts till fristående skattesubjekt i huvudsaklig överensstämmelse med kommitténs förslag i betänkandet SOU 1986:44.

Ett väsentligt inslag i kommitténs förslag till staketmetod för handelsbolag är att ianspråktagande av handelsbolagets vinstmedel skall föranleda att bolagsmännen uttagsbeskattas härför. Förfogandet över vinstmedel behandlas alltså som ett uttag för vilket bolagsmännen beskattas som intäkt av handelsbolag. Bolaget medges avdrag för uttagen, varför någon dubbelbeskattning i den mening som gäller för aktiebolag inte uppkommer. Det kan alltså inte bli aktuellt att tillämpa fåmansföretagsreglerna i 35 § 1 a mom. på handelsbolag som är skattesubjekt. De transaktioner som täcks av den egentliga fåmansföretagslagstiftningen blir för handelsbolagens del att beteckna som uttag och beskattas som sådana.

Om ett handelsbolag förvärvar lös egendom som uteslutande eller så gott som uteslutande är avsedd för företagsledarens privata bruk, förvärvar egendom från bolagsman till överpris eller avyttrar egendom till bolagsman till underpris skall bolagsmannen beskattas för sin erhållna förmån som intäkt av handelsbolag. Samma är förhållandet om bolagsman till bolaget avyttrar egendom som inte är eller kan antas vara till nytta för företaget. Har handelsbolaget lämnat lån till bolagsman är också det enligt kommitténs förslag att beteckna som ett uttag från handelsbolaget. Även uppburen hyresersättning från bolaget för upplåtelse av schablonbeskattad fastighet bör behandlas som uttag från bolaget. Det är att märka att något krav på att handelsbolaget skall ägas av en eller ett fåtal fysiska personer inte föreligger för att beskattning skall aktualiseras för transaktioner av nu angivet slag. Vid alla transaktioner mellan bolagsmän och handelsbolag måste marknadsmässiga villkor iakttas som ett skydd för vinstmedlen i bolaget. Regleringen av beskattningen i situationer som för fåmansföretagen behandlas i 35 § 1 a mom. KL bör för handelsbolagen som fristående skattesubjekt ha sin plats i kommunalskattelagens regler om beskattning av inkomst av handelsbolag.

Vad sedan gäller annan skatterättslig lagstiftning i vilken hänvisning görs till 35 § 1 a mom. kan enligt kommittén i flertalet fall samma bedömning göras för handelsbolag som beskattas enligt dagens regler och handelsbolag som beskattas som fristående skattesubjekt.

4. Uppgiftsskyldighet

4.1 Gällande rätt

I prop. 1975/76:79 anförde departementschefen att de föreslagna reglerna för fåmansföretag tog sikte på att förhindra transaktioner som kunde genomföras endast av den anledningen att något reellt tvåpartsförhållande inte förelåg mellan företaget och dess ägare och vars enda och egentliga syfte var att åstadkomma lindring i beskattningen. Det var enligt departementschefen ofrånkomligt att i dessa särskilda fall införa skärpta skatteregler. Den enkelbeskattning av aktiebolagens vinster som normalt tillåts genom att företagen nollställs till följd av löneuttag kunde alltså inte accepteras när det gällde transaktioner av nu angivet slag. För att förbättra taxeringsmyndigheternas möjligheter att genomlyska ekonomiska transaktioner mellan fåmansföretagen och deras ägare infördes en ökad uppgiftsskyldighet för fåmansföretag och deras ägare. Bestämmelserna fick sin plats i taxeringslagen. Här lämnas en kortfattad redovisning av den uppgiftsskyldighet som åligger fåmansföretag och delägare i sådant företag.

Ett fåmansföretag är skyldigt att sörja för att underlag finns för kontroll av vad företagsledare, honom närstående person och delägare skjutit till och tagit ut ur företaget av pengar, varor eller annat. För kontroll av traktamentsersättning till företagsledare, honom närstående person och delägare är fåmansföretag skyldigt att bevara verifikationer av övernattningskostnader, om ersättningen varit avsedd att täcka sådan kostnad (20 §). Fåmansföretaget skall i sin deklaration ta upp delägares eller honom närstående persons namn, personnummer, adress, aktie- eller andelsinnehav med angivande av röstvärde, om olika röstvärden förekommer. Uppgift behöver dock inte lämnas för närstående person, som ej uppburit ersättning från företaget, träffat avtal eller haft annat därmed jämförligt förhållande med företaget (25 § 7)). Om fåmansföretaget har använt annat samlingskonto för intäkter och kostnader än resultatkonto skall bestyrkt avskrift av sådant konto bifogas självdeklarationen. Redovisas de likvida medlen i sammansatt post i balansräkningen skall kassabehållningen uppges

särskilt. Fåmansföretag skall också lämna sådan förteckning över lån som avses i 12 kap. 9 § aktiebolagslagen samt förteckning över utbetald rörlig ränta på s.k. vinstandelslån till företagsledare, delägare och dem närstående personer (30 § 1 mom.). Fåmansföretag skall lämna uppgift om samtliga ersättningar och förmåner som utgått till företagsledare, honom närstående person eller delägare i företaget (37 § 1 mom.). Om länsskattemyndigheten medger det behöver arbetsgivare inte lämna uppgifter om traktamentsersättningar som utgått vid förrättningar inom riket. Arbetsgivaren kan istället i kontrolluppgiften anmärka att sådan ersättning har utgivits. Medgivande får emellertid inte lämnas fåmansföretag i fråga om uppgifter rörande företagsledaren och honom närstående person samt delägare i företaget (37 § 2 mom.).

I kontrolluppgift som lämnas av fåmansföretag skall anges om personen är företagsledare, honom närstående person eller delägare i företaget (37 § 2 mom.). Slutligen åligger det fåmansföretaget att lämna företagsledaren och delägare i företaget samt närstående till dem erforderliga uppgifter för att de skall kunna beräkna sin skattepliktiga inkomst från företaget (42 § 5 mom.).

Företagsledare, honom närstående person och delägare i företaget skall till sina självdeklarationer bifoga en uppställning enligt fastställt formulär (blankett 10) med uppgifter erforderliga för tillämpning av gällande bestämmelser rörande beräkningen av inkomsten från företaget. Uppgift skall därvid lämnas bl.a. om arbetsuppgifterna i företaget, om vad han tillskjutit till eller uppburit från företaget i form av pengar, varor eller annat, om utgifter för hans privata kostnader som företaget bestridit samt om avtal eller andra därmed jämförliga förhållanden mellan honom och företaget (30 § 3 mom.).

4.2 Förarbeten

Departementschefen anförde i prop. 1975/76:79 angående uppgiftsskyldighet för fåmansföretag och dess ägare bl.a. följande:

Som beredningen framhållit är det av stor betydelse att taxeringsmyndigheterna erhåller kännedom om de transaktioner som förekommer mellan fåmansföretag och dess ägare. Effekten av de föreslagna beskattningsreglerna kan nämligen befaras bli förhållandevis liten om inte reglerna kompletteras med väl utbyggda informationskanaler från fåmansföretagen och deras ägare till taxeringsmyndigheterna. Det är å andra sidan viktigt att uppgiftsskyldigheten inte blir mer omfattande än vad som är nödvändigt för att i normalfallet uppnå ett godtagbart taxeringsresultat. De skattskyldiga bör således inte besvärmas med att rutinemässigt lämna uppgifter som endast sällan är av intresse vid taxeringen. Bedöms sådana uppgifter i ett enskilt fall vara av betydelse, kan taxeringsmyndigheterna i vanlig ordning anmana fåmansföretaget eller delägaren att lämna kompletterande upplysningar. Det är vidare angeläget att från den generella informationsplikten söka undanta uppgifter, som är svåra för uppgiftslämnaren att få fram.

De olika förslag som beredningen lagt fram i syfte att förbättra informationsmöjligheterna uppfyller enligt min mening i allt väsentligt dessa krav. I en del fall synes dock reglerna om uppgiftsskyldighet m.m. kunna begränsas såvitt avser personer som är närstående till delägare i företaget. Jag finner det inte nödvändigt att kräva att fåmansföretag skall sörja för att underlag finns för kontroll av vad närstående person till delägare i företaget tillskjutit till och uttagit ur företaget i pengar, varor m.m. Det synes tillräckligt att denna ökade skyldighet att bevara handlingar m.m. begränsas till tillskott och uttag som gjorts av företagsledaren eller någon honom närstående person eller av delägare i företaget. Samma begränsning i fråga om personkretsen bör gälla fåmansföretags skyldighet att spara verifikationer avseende övernattningskostnader, när traktamentsersättning varit avsedd att täcka sådana kostnader. Vidare synes den av beredningen föreslagna bestämmelsen i 30 § TL om skyldighet för delägare i fåmansföretag eller närstående till honom att till sin självdeklaration foga bilaga med uppgift om sina ekonomiska mellanhavanden med företaget för omfattande. Uppgiftsskyldigheten bör även här begränsas till den personkrets jag nyss nämnt. Samma begränsning bör slutligen gälla för beredningens förslag att fåmansföretag i kontrolluppgift skall ange huruvida den som uppburit ersättning från bolaget är delägare i företaget eller delägare närstående person och förslaget att nämnda personer ej skall omfattas av undantagsbestämmelserna i 37 § 1 mom. TL.

Enligt 25 § TL skall i deklaration avseende juridisk person, som ägs av en eller ett fåtal personer, anges ägarens eller ägarnas namn, personnummer och adress eller adresser. Beredningen har föreslagit att uppgift jämväl skall lämnas om delägares aktie- eller andelsinnehav — i förekommande fall skall även upplysning om röstvärde lämnas — samt identitetsuppgifter beträffande sådan närstående till delägare som haft ekonomiska mellanhavanden med bolaget. Enligt beredningen bör vidare fåmansföretag lämna delägare eller honom närstående person alla upplysningar som erfordras för att denne skall kunna beräkna sin skattepliktiga inkomst från företaget. Vad beredningen föreslagit på denna punkten bör enligt min mening genomföras.

Beredningen föreslår att fåmansföretag, som i sin bokföring använt annat samlingskonto för intäkter och kostnader än vinst- och förlustkonto, skall till sin självdeklaration foga avskrift av det särskilda kontot. Jag biträder detta förslag. Jag tillstyrker också att fåmansbolag skall — utöver förvaltnings och revisionsberättelser — lämna förteckning enligt 75 c § AL. Dessutom föreslår jag att i de fall likvida medel i fåmansföretag redovisas i sammansatt post, särskild uppgift om kassabehållningen skall lämnas.

Enligt 37 § 2 mom. fjärde stycket TL kan skattechef medge befrielse från skyldigheten att i kontrolluppgift uppge traktaments- och resekostnadsersättning. Beredningen har föreslagit att denna dispensmöjlighet slopas såvitt gäller delägare i fåmansföretagen. Jag delar denna uppfattning.

Skatteutskottet (SkU 1975/76:28) anförde beträffande uppgiftsskyldighetens omfattning bl.a. följande:

På förekommen anledning vill utskottet framhålla, att den i 30 § 3 mom. TL föreslagna uppgiftsskyldigheten i fråga om vad som uppburits från fåmansföretag i form av varor är inte avser varuinköp mot kontantbetalning med sedvanlig rabatt.

4.3 Enkätundersökningen

Uppgiftsskyldigheten för företagsledare m.fl.

Länsskattemyndigheten i Stockholms län anför bl.a.:

Denna del av regelsystemet innebar en utökad uppgiftsskyldighet för fåmansföretaget och delägarna i företaget, varvid taxeringsmyndigheterna skulle få större möjligheter att upptäcka och kontrollera obehöriga transaktioner mellan företag och delägare. I efterhand kan emellertid konstateras att den utökade uppgiftsskyldigheten i mycket begränsad omfattning tillfört taxeringsnämnden viktig information av betydelse för taxeringen; dels utelämnas blankett 10 helt av den skattskyldige i många fall, dels uppges om blanketten lämnats, att inga särskilda förmåner åtnjutits under inkomståret.

Mot bakgrund härav, anser jag, att den uppgiftsskyldighet för delägare m.fl. som nu är formulerad på blankett 10 skall överföras till fåmansföretaget för att därigenom få en bättre koppling mellan den särskilda uppgiftsskyldigheten, bolaget och dess revisor. Överföringen bör härvid ses i relation till aviserade regler om förhöjd revisionskompetens i aktiebolag samt införandet av standardiserade räkenskapsutdrag.

Länsskattemyndigheten i Östergötlands län anför att bestämmelsen i 30 § 3 mom. angående "formulär 10" möjligen har en förebyggande effekt men att formuläret i praktiken sällan föranleder utredningar och ändringar av delägarnas deklarationer. Vidare anför länsskattemyndigheten att de två näst sista meningarna i 30 § 1 mom. första stycket TL på grund av att terminologin är föråldrad och felaktig troligen inte uttrycker vad lagstiftaren menat.

Länsskattemyndigheten i Kopparbergs län anför att det krävs ett klagörande av beskattningskonsekvenserna i de fall då det för företagsledare m.fl. i fåmansföretag saknas sådant underlag för kontroll av traktamentsersättning som anges i 20 § andra stycket TL.

Länsskattemyndigheten i Gävleborgs län anför:

Den uppgiftsskyldighet som åläggs närståendekretsen i 30 § 3 mom. taxeringslagen kan tyckas långtgående. Att samtliga inom kretsen skall lämna en blankett 10 innebär att den skattskyldige måste ha ingående kännedom om även relativt avlägsna släktingars ekonomiska förhållanden. En skyldighet, som i praktiken varken kan efterlevas eller kontrolleras, måste ifrågasättas. Kanske borde skyldighet att lämna upplysningar endast uppkomma i vissa situationer.

I ett avseende borde i stället uppgiftsskyldigheten utökas, nämligen när svensk fysisk person äger utländskt bolag, som är att anse som fåmansföretag enligt den svenska definitionen. För att kunna utöva någon kontroll måste myndigheten ges tillgång till det utländska bolagets årsredovisning. En skyldighet för den fysiska personen att bifoga dylik årsredovisning till sin självdeklaration bör övervägas.

Sveriges Köpmannaförbund anför:

Reglerna om särskild uppgiftsskyldighet är omotiverade och uppfattas ofta som stötande. Sålunda anses fåmansföretagare vara skyldiga att särskilt styrka utgifter vilka traktamentena avsetts täcka. Det har vidare framkommit att företagare inte har medgetts de schablonavdrag för fördyrade levnadskostnader som regelmässigt tillämpas för löntagare. Reglerna bör nu ändras så att de blir likformiga för företagare och löntagare.

Småföretagens Riksorganisation anför:

I fråga om traktamenten gäller i princip samma materiella regler för företagsledare i fåmansföretag som för andra skattskyldiga. Fåmansföretagare har dock ålagts en utökad uppgiftsskyldighet. Den generella befrielsen från uppgiftsskyldighet om rese- och traktamentsersättning gäller inte för delägare i fåmansföretag.

I rättspraxis har fåmansföretagare i vissa fall inte medgetts avdrag enligt schablonregeln. Om man kan dra någon slutsats av rättspraxis kan det vara att det ställs betydligt större krav på bevis om att utgiven ersättning verkligen är ett traktamente när det gäller delägare i fåmansaktiebolag.

Många företagare är osäkra om de har rätt till avdrag för ökade levnadskostnader enligt schablonregeln när de har uppburit traktamente från företaget. Tillämpningen hos skattemyndigheterna är inte enhetlig. Organisationen har erfarit att många skattemyndigheter kräver kvitton på kostnader även i sådana fall där traktamentet har hållit sig inom gällande normalbelopp. Detta har skapat en stor osäkerhet om rättsläget i fråga om traktamenten.

Enligt vår uppfattning bör schablonregeln bli entydigt gällande även för fåmansföretagare.

Svenska Revisorsamfundet SRS anför:

För fåmansföretagens del föreskrivs en utökad uppgiftsskyldighet i syfte att kontrollera att förrättningarna verkligen företagits. I många fall ifrågasätts emellertid även rätten till avdrag för belopp som överstiger företagens kostnader men som understiger normalbeloppen enligt RSV:s anvisningar, särskilt gäller detta boendekostnaden. Avsikten med lagändringen var inte, enligt samfundets mening, att förändra de materiella reglerna på detta sätt.

För vissa grupper företag uppkommer särskilda problem, ett typexempel härpå är åkerier, genom att varje anställd har ett mycket stort antal förrättningar samtidigt som det kan vara svårt att styrka de faktiska kostnaderna då det är svårt eller i vissa fall omöjligt att erhålla kvitton, detta gäller t.ex. vid förrättningar utomlands och för vissa främst småbelopp inom landet (ex. telefon som sammantaget kan uppgå till betydande belopp). Dessa problem uppstår särskilt i handelsbolag och enskilda firmor men även i aktiebolag händer det att avdragen ifrågasätts.

Uppgiftsskyldigheten rörande naturaförmåner (varuuttag)

Länsskattemyndigheten i Stockholms län anför:

En annan naturaförmån som inte redovisas i tillfredsställande omfattning är varuuttag. I den mån inkomstagare redovisar att uttag förekom-

mit under inkomståret (blankett 10), synes uttaget företrädesvis avse uttag av bil, ej varor. I likhet med många andra värderingsfrågor gäller även i fråga om varuttag vilka krav på verifikationsunderlag en taxerare har anledning att förvänta sig vid utredning samt hur värderingen skall ske vid ofullständig information.

- skall fåmansföretaget löpande upprätta dagliga specifikationer över företagsledarens kontantköp i butiken; datum, antal, artikel, pris etc. eller räcker det med en totalsumma för de dagliga inköpen? Bör kassakvitton bevaras?
- kan sådan specifikationsgrad krävas enbart i fråga om renodlade varuuttag?
- bör istället företagsledaren upprätta specifikation över dagliga varuinköp enligt ovan? Bör han ur bevisningssynpunkt föra löpande hushållsbok över samtliga varuinköp, inkl. kassakvitton rörande inköp i annan butik?

Skall beskattning av varuuttag i realiteten kunna ske måste reglerna ändras så att större krav ställs på löpande förda noteringar. Ett alternativ till detta är att samma regler skall gälla för delägare i fåmansaktiebolag som i enskild firma.

Enligt taxeringslagen har fåmansföretag i vissa fall en utökad uppgiftsskyldighet. Sålunda gäller enligt 37 § TL att fåmansföretag på kontrolluppgift t.ex. skall ange värde av naturaförmåner med värde understigande 600 kronor om förmånshavaren är delägare/företagsledare i bolaget. Vidare skall av kontrolluppgift framgå vilken anknytning inkomsttagaren har till bolaget ("företagsledare", "delägare" etc.). Dyliga uppgifter torde endast undantagsvis redovisas på kontrolluppgift. Med hänsyn till att underlåtenhet inte heller föranleder någon sanktion kan den särskilda uppgiftsskyldigheten i detta hänseende lika gärna utmönstras. Skall nämnda uppgiftsskyldighet finnas kvar måste någon form av sanktion kunna påföras vid försumlighet.

Länsskattemyndigheten i Östergötlands län anser att 20 § TL borde medföra att fåmansföretag är skyldiga att ha underlag som möjliggör kontroll av ägarkretsens transaktioner med och förmåner från företaget, t.ex. varuköp. Länsskattemyndigheten finner det därför angeläget med ett klarläggande eller förtydligande av lagtexten.

Länsskattemyndigheten i Jönköpings län anför att det för en rimlig kontroll av delägarnas varuuttag krävs att dessa noteras löpande på något sätt, varför reglerna i taxeringslagen bör förtydligas i detta avseende.

Länsskattemyndigheten i Kronobergs län anser att upplysningsplikt bör införas för alla typer av varuttag — även dagligvaror — och att varuuttag bör räknas som lön i avgiftshänseende.

Länsskattemyndigheten i Älvsborgs län anför:

Det råder f.n. delade meningar om möjligheten att beskatta företagsleda-

re i fåmansföretag för "varuuttag" mot dennes uppgift om att varorna betalats kontant i kassan. Skatteutskottets förtydligande att uppgiftsskyldigheten för företagsledaren enligt 30 § 3 mom. taxeringslagen inte avser varuinköp mot kontant betalning har också tolkats på olika sätt. Det råder således osäkerhet om bolaget enligt 20 § andra stycket taxeringslagen har skyldighet att bevara noteringar om företagsledarens kontantköp. Dessa bestämmelser berör många skattskyldiga och stora belopp. Även härvid är därför ett klarläggande angeläget.

Länsskattemyndigheten i Kopparbergs län anför:

För att möjliggöra kontroll av uttag av varor infördes bestämmelsen i 20 § andra stycket taxeringslagen, att fåmansföretaget skall upprätta och bevara detaljerade noteringar över gjorda varuuttag för företagsledare eller honom närstående person eller delägare. Tio år efter det att den nya fåmansföretagslagstiftningen trätt i kraft råder dock fortfarande delade meningar om huruvida utköp av varor mot kontant betalning av ovan nämnda personer skall anses vara i taxeringslagens mening ett sådant uttag som avses i 20 § eller ett vanligt köp där bestämmelserna ej är tillämpliga. De delade meningarna har förstärkts av skatteutskottets uttalande om uppgiftsskyldigheten enligt 30 § TL. Ett klarläggande av lagstiftarens mening bör ske genom förtydligande av innebörden av 20 § TL.

4.4 Överväganden och förslag

Kommittén vill understryka det angelägna i att taxeringsmyndigheterna får tillgång till uppgifter i sådan utsträckning att det är möjligt att åsätta så riktiga taxeringar som möjligt. Det föreligger i detta hänseende inte någon motsättning mellan taxeringsmyndigheternas och de skattskyldigas intressen. Alla är betjänta av att fullständiga och korrekta uppgifter lämnas. En annan sak är att de skattskyldiga och andra inte skall åläggas en vidare uppgiftsskyldighet än vad som är nödvändigt för att taxeringsnämnden skall kunna göra en riktig bedömning av vad som förevarit.

Företagsledares m.fl. uppgiftsskyldighet

Kommittén behandlar först den uppgiftsskyldighet som enligt 30 § 3 mom. TL åvilar företagsledare, honom närstående person och delägare i fåmansföretag.

Bred enighet råder bland de hörda myndigheterna om att den skyldighet som idag föreligger för den nämnda kretsen av personer att på särskilt formulär lämna uppgifter om ersättningar m.m. från fåmansföretag inte på något påtagligt sätt underlättar kontrollen av hur fåmansföretagslagstiftningen efterlevs. Det särskilda formuläret (blankett 10) ifylls ofta inte och när så sker uppger den skattskyldige att några transaktioner inte har ägt rum. Kommittén föreslår att den skyldighet som enligt 30 § 3 mom. TL

föreligger för företagsledare, honom närstående person och delägare att på särskild blankett lämna uppgifter om ersättningar m.m. från fåmansföretag skall upphöra. Skulle behov av uppgifter uppkomma i något enskilt fall är taxeringsnämnden oförhindrad att begära komplettering av de i deklarationen lämnade uppgifterna. En slopad uppgiftsskyldighet för företagsledare m.fl. ger emellertid anledning att överväga om inte en häremot svarande utökning av uppgiftsskyldigheten för företagens del bör komma till stånd. (Se närmare härom s. 203 f.).

I enkätundersökningen har framförts krav på att uppgiftsskyldigheten borde utökas i ett visst hänseende. Om en svensk fysisk person äger ett utländskt bolag, som enligt svensk definition är att anse som ett fåmansföretag, bör den fysiska personen, enligt vad som framförts i ett enkätsvar, åläggas att till sin självdeklaration bifoga det utländska bolagets årsredovisning.

Utländska bolag i den bemärkelsen att bolaget har bildats enligt utländsk rätt omfattas inte av den svenska fåmansföretagslagstiftningen. Det innebär att transaktioner mellan företag och ägare inte träffas av fåmansföretagsreglerna. Om bolaget har delägare bosatta i Sverige saknar betydelse i detta sammanhang. Någon utvidgning av uppgiftsskyldigheten av det slag som tagits upp i enkätundersökningen är kommittén med hänsyn till det anförda inte beredd att föreslå.

Företagens uppgiftsskyldighet

Ett fåmansföretag är enligt 20 § andra stycket TL skyldigt att sörja för att underlag finns för kontroll av vad företagsledaren, honom närstående person och delägare tillskjutit till och uttagit ur företaget i form av pengar, varor eller annat. Företaget skall vidare som underlag för kontroll av traktamentsersättning, som utbetalats till företagsledaren, honom närstående person eller delägare, bevara verifikationer av övernattningskostnader, om ersättningen varit avsedd att täcka sådan kostnad. I enkätundersökningen har beträffande företagens uppgiftsskyldighet bl.a. framförts krav på klarläggande om skyldigheten i 20 § andra stycket TL att sörja för underlag för gjorda uttag också omfattar av ägarna gjorda varuuttag. Bakgrunden är det uttalande som skatteutskottet gjorde år 1976 om att den särskilda uppgiftsskyldigheten för företagsledare, honom närstående person och delägare i fåmansföretag (enligt 30 § 3 mom.) inte omfattade varuinköp mot kontantbetalning med sedvanlig rabatt. Flertalet av de hörda länsskattemyndigheterna har ifrågasatt om inte 20 § TL innebär att ett fåmansföretag är skyldigt att ha underlag som möjliggör kontroll av de varuinköp som delägarna gör från företaget. Skall beskattning av varuuttagen kunna ske måste enligt myndigheterna krav ställas på att alla varuuttag och kontantköp löpande noteras. Ett alternativ till

detta skulle vara att samma regler skulle gälla för delägare i fåmansföretag som för enskilda näringsidkare. Obestyrkta uppgifter om att varuuttagen kontantbetalats och ingår i redovisad dagskassa skulle inte godtas.

Enligt riksskatteverkets anvisningar (RSV Dt 1987:31 under 7:1) gäller de särskilda fåmansföretagsreglerna inte uttag av varor för eget bruk och naturaförmåner o.d. En eventuell förmån av detta slag beskattas som inkomst av tjänst eller kapital beroende av om köparen är verksam i företaget eller endast delägare. Också en beskattning inom inkomstlagen tjänst och kapital förutsätter emellertid att kännedom föreligger om skillnader mellan erlagt pris och marknadspris på gjorda varuinköp. I enkätsvaren har ifrågasatts om inte uppgiftsskyldigheten för enskilda näringsidkare borde tillämpas också för fåmansföretag. Kommittén vill framhålla att i princip bör även varuinköp från ett fåmansföretag noteras löpande. Att en sådan skyldighet föreligger för ett fåmansföretag redan enligt bestämmelsen i 20 § andra stycket TL framgår av en nyligen av regeringsrätten meddelad dom (RÅ 1988 ref. 97). Det ligger emellertid i sakens natur att kravet på löpande noteringar om varuinköp vid den praktiska tillämpningen huvudsakligen kommer att avse av företagsledaren och hans familj gjorda inköp. I enkätsvaren har tagits upp ytterligare en fråga som gäller 20 § andra stycket TL. Från revisorsorganisationernas sida har hävdats att många skattemyndigheter kräver kvitton för kostnader även i sådana fall där traktamentet har hållit sig inom gällande normalbelopp. Detta har enligt organisationerna lett till stor osäkerhet bland företagarna om schablonregeln i punkt 3 andra stycket anvisningarna till 33 § KL är tillämplig för delägare i fåmansföretag.

Någon särskild begränsning såvitt gäller schablonregelns tillämpning för fåmansföretagare finns inte, se t.ex. RÅ 1987 ref. 175. Beträffande kravet på verifikationer avseende övernattningskostnader har regeringsrätten i RÅ 1988 ref. 64 förklarat att avsaknaden av verifikationer inte utgjorde något hinder mot avdrag för ökade levnadskostnader enligt schablonregeln.

Länsskattemyndigheten i Östergötlands län har anfört att bestämmelsen i 30 § 1 mom. att ett fåmansföretag är skyldigt att till sin självdeklaration foga avskrift av vissa konton är föråldrad och troligen inte uttrycker vad lagstiftaren menat. Den fråga som länsskattemyndigheten tagit upp har tidigare utretts av bl.a. riksskatteverket som i Rapport 1986:7 Ett reformerat uppgiftslämnande lagt fram förslag till ändring av bestämmelsen. Förslaget är föremål för övervägande inom regeringskansliet.

Den slopade uppgiftsskyldigheten för företagsledare (närstående) och delägare motiverar en viss utvidgning av fåmansföretagens skyldighet att lämna upplysningar om transaktioner mellan företaget och nämnda personer. Fåmansföretagen bör således

uppgä om företaget har förvärvat lös egendom avsedd uteslutande eller så gott som uteslutande för företagsledarens eller honom närstående persons privata bruk. Företaget bör också uppgä om delägare har avyttrat egendom till företaget eller förvärvat egendom från företaget. Företaget skall därvid i förekommande fall ange avtalat pris och egendomens marknadspris. Förändringar i detta hänseende bör lämpligen övervägas i samband med den översyn av företagens uppgiftslämnande som föranleds av Ekonomiskommisionens förslag och Riksskatteverkets Rapport om ett reformerat uppgiftslämnande.

Uppgiftsskyldigheten för handelsbolag

När det gäller handelsbolagens uppgiftsskyldighet gör kommittén följande bedömning.

Den utökade uppgiftsskyldighet som infördes år 1976 motiverades med att taxeringsmyndigheterna för tillämpning av de materiella reglerna i fåmansföretagslagstiftningen hade behov av att kunna genomlysa transaktioner mellan ett fåmansföretag och dess ägare. Enligt kommitténs förslag skall begreppet fåmansföretag inte längre omfatta handelsbolagen. Därmed saknas anledning att tillämpa de regler i taxeringslagen som tillkommit för att underlätta tillämpningen av dessa materiella regler. Den skyldighet som idag enligt 20 § andra stycket föreligger för fåmansföretag att sörja för att det finns underlag för kontroll av de varuuttag, som gjorts av företagsledaren eller honom närstående person eller delägare, bör emellertid enligt kommitténs mening äga tillämpning också på fåmansägda handelsbolag.

Fåmansföretagslagstiftningen i sig motiverar för de fåmansägda handelsbolagens del endast att uppgift lämnas om ersättning för lokalupplåtelse som utgått till företagsledare eller honom närstående person. Skyldighet att lämna sådan uppgift torde emellertid föreligga enligt 37 § 1 mom. utan särskilt stadgande härom. Av kontrolluppgift från fåmansägt handelsbolag bör vidare framgå om personen är företagsledare eller honom närstående person eller delägare i företaget. Komplettering bör därför ske av 37 § 2 mom. åttonde stycket så att bestämmelsen gäller fåmansföretag och fåmansägda handelsbolag. Ändring bör också ske i fjärde stycket av 37 § 2 mom. så att bestämmelsen kommer att gälla också fåmansägt handelsbolag. Den ändrade definitionen av fåmansföretagsbegreppet föranleder också ändring utanför fåmansföretagslagstiftningens ram. En anställd företagsledare i ett fåmansägt handelsbolag bör inte få lämna förenklad självdeklaration, 24 § 3 mom. Skyldigheten i 26 a § för fåmansföretag och fysisk person som är näringsidkare att lämna uppgift om ränta eller royalty m.m. som företaget gjort avdrag för och som tillgodoförts mottagare i utlandet bör omfatta också fåmansägt handelsbolag.

5. Författningstekniska frågor

5.1 Systematiska brister

5.1.1 Inledning

Enligt sina direktiv har kommittén att se över 1976 års regler om beskattning av fåmansföretag även från rent författningstekniska och systematiska synpunkter. Kritik har, framhålles i direktiven, riktats bl.a. mot att bestämmelserna är oklara och alltför allmänt hållna, att de har systematiska brister och att de regler som gäller vid köp och försäljning av egendom — åtminstone vid en bokstavstolkning — kan leda till icke avsedd beskattning i mer än två led.

I doktrinen har från flera håll riktats kritik mot att bestämmelserna, som rör köp och försäljning av lös egendom, är så utformade att beskattning av en och samma transaktion kan ske enligt flera av bestämmelserna samtidigt. Bl.a. påpekas kollisionen mellan dels 35 § 1 a mom. första stycket KL och 35 § 4 mom. KL i de fall en delägare avyttrar egendom som är avsedd för företagsledarens privata bruk till fåmansföretaget, dels 35 § 1 a mom. tredje stycket KL och 35 § 4 mom. KL vid delägares införsäljning av onyttig egendom till ett pris som överstiger marknadspriset. Beträffande delägares införsäljning av fastighet till fåmansföretag har det ansetts tveksamt om bestämmelsen i 35 § 1 a mom. tredje stycket kan tillämpas parallellt med förbudet mot indexuppräkning m.m. i 36 § anvisningspunkt 2 a sista stycket KL i de fall marknadspriset har överskridits.¹ Andra har hävdade att beskattning av överpriset skall ske enligt 35 § 1 a mom. tredje stycket även i de fall när riksskatteverket medgivit dispens från tillämpning av bestämmelsen i 36 § anvisningspunkt 2 a sista stycket KL.²

Riksskatteverket har i sina anvisningar angivit att beskattning

1. S-O Lodin m.fl. Beskattning av inkomst och förmögenhet del 2 3:e uppl. s.393

2. Grosskopf-Edvardsson Inkomst- och förmögenhetsbeskattning del II femte uppl. s.156

av en transaktion bör komma ifråga endast enligt endera av de bestämmelser i 35 § 1 a mom. som rör köp och försäljning av egendom (RSV Dt 1987:31).

Av de enkätsvar som redovisats ovan i kapitel 3 avsnitt 4, som behandlar de olika bestämmelserna angående köp och försäljning, framgår att många av problemen vid den praktiska tillämpningen rör just kollisionen mellan de olika reglerna. Därjämte har också påpekanden gjorts att reglerna har vissa andra systematiska brister.

5.1.2 Överväganden och förslag

Frågan om ett avhjälpande av de systematiska bristerna i 1976 års fåmansföretagsregler har ett nära samband med den större frågan om en övergripande författningsteknisk revision av kommunal-skattelagen och lagen om statlig inkomstskatt. Systematiken i de ursprungliga regelsystemen i dessa båda lagar har genom ett otal författningsändringar under åren brutits sönder. Beslutet år 1984 om slopande av den kommunala beskattningen av juridiska personer fick en lagteknisk lösning som medförde att skattelagstiftningen blev ytterligare komplicerad och svårtillgänglig. I sammanhanget kan erinras om att departementschefen i prop. 1984/85:70 s.168 Om slopad kommunal taxering av juridiska personer uttalade att enligt hans mening förutsättningar för en övergripande översyn av KL:s och SIL:s systematik förelåg först när ställning tagits till ett då aktuellt förslag om en radikal omläggning av beskattningen av enskilt bedriven näringsverksamhet (företags-skattekommitténs betänkande SOU 1984:70). Sedan detta uttalande gjordes har ett nytt omfattande reformarbete påbörjats beträffande såväl företagsbeskattningen som inkomstbeskattningen i övrigt. Det torde alltså kunna antagas att den i utsikt ställda översynen av KL:s och SIL:s systematik nu kan komma igång först när man kan överblicka huvuddragen i det nya skattesystemet.

Mot den här angivna bakgrunden har kommittén ansett att den översyn av systematiken i fåmansföretagsreglerna, som det ankommer på kommittén att utföra, bör ske inom ramen för det regelsystem som infördes år 1976. I den mån det kommer att föreligga behov av särskilda skatteregler för verksamhet, som bedrivs i fåmansföretagets form, även efter en omläggning av den nuvarande företagsbeskattningen får vid en framtida revision och modernisering av systematiken i KL och SIL övervägas om fåmansföretagsreglerna bör ges en annan utformning i författningstekniskt hänseende.

Av förarbetena till lagstiftningen kan utläsas att avsikten med bestämmelsen i 35 § 1 a mom. första stycket KL är att den endast skall omfatta lös egendom som företaget anskaffar från utomstå-

ende person. En delägares eller honom närstående persons införsäljning av egendom, som är avsedd att huvudsakligen utnyttjas av företagsledaren privat, skall således endast föranleda beskattning enligt 35 § 4 mom. fjärde stycket KL. I praktiken har bestämmelsen också tillämpats på detta sätt. Det bör av lagtexten klart framgå att första stycket endast är tillämpligt när egendom anskaffas från annan än delägare eller honom närstående person. I vissa fall när en delägare, som också är närstående till företagsledaren, säljer in egendom som är avsedd för företagsledarens privata bruk till fåmansföretaget — och fråga alltså är om tillämpning av 35 § 4 mom. fjärde stycket — kan det vara tveksamt om det inte egentligen är företagsledaren själv som avyttrar egendom. Enligt kommitténs mening bör i dessa fall s.k. genomsyn tillämpas och företagsledaren beskattas för hela köpeskillingen.

Regeln i 35 § 1 a mom. tredje stycket KL om beskattning vid felaktig prissättning vid överlåtelse av egendom mellan fåmansföretag och dess delägare kolliderar med både 35 § 1 a mom. första stycket och 35 § 4 mom. KL.

Regeringsrätten har i rättsfallet RÅ 1985 1:52 behandlat det inbördes förhållandet mellan första och tredje styckena. Avgörandet avsåg en företagsledare i ett fåmansföretag, som blivit beskattad enligt 35 § 1 a mom. första stycket KL, när bolaget anskaffat en bil för hans privata bruk. När samma bil sedan vederlagsfritt tagits ut ur bolaget av företagsledaren har beskattning enligt tredje stycket inte ansetts böra ske med den motiveringen att det i beskattningshänseende fick anses som om bolaget anskaffat bilen för företagsledarens räkning.

Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden har även i några icke överklagade förhandsbesked förklarat att uttag av egendom inte föranleder beskattning enligt tredje stycket när företagsledaren beskattats enligt första stycket vid bolagets förvärv av egendomen.

Enligt kommitténs mening bör förhållandet mellan 35 § 1 a mom. första och tredje styckena KL förstås så att en företagsledare skall inte bli beskattad enligt tredje stycket vid utköp från företaget till underpris om han redan blivit beskattad enligt första stycket vid företagets förvärv av egendomen i fråga. Däremot finns det ingenting som hindrar att företagsledaren beskattas vid företagets förvärv av egendomen och att en delägare eller honom närstående person, som sedan köper ut samma egendom till ett för lågt pris, beskattas enligt tredje stycket.

När ett fåmansföretag förvärvar egendom från en delägare till ett pris som överstiger marknadspriset, utgör skillnaden mellan köpeskillingen och marknadspriset förtäckt utdelning. Sådan förtäckt utdelning från fåmansföretag beskattas som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. I konsekvens härmed borde därför vid försäljning av egendom till ett fåmansföretag delägares rea-

lisationsvinst beräknas upp till egendomens marknadsvärde och den överskjutande delen beskattas enligt 35 § 1 a mom. tredje stycket KL. År 1976 infördes inte någon speciell regel för beräkning av realisationsvinsten, när en delägare sålt in lös egendom som företaget i och för sig har användning för i sin verksamhet. Om i ett sådant fall delägaren tagit ut ett överpris för egendomen skall enligt bestämmelsen i 35 § 1 a mom. tredje stycket delägaren beskattas för överpriset som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. Även utan särskild lagregel torde i dylikt fall ev. realisationsvinst böra beräknas i förhållande till marknadspriset.

En av orsakerna till att de s.k. stoppreglerna infördes var att man ville förhindra att de transaktioner som dessa regler omfattar överhuvudtaget genomfördes. Bestämmelserna för hur införsäljning av onyttig egendom till företaget skulle förhindras utformades olika för lös och fast egendom. Vid införsäljning av lös egendom gäller enligt 35 § 4 mom. fjärde stycket KL att hela köpeskillingen skall tas upp som skattepliktig realisationsvinst. Enligt kommitténs mening är denna bestämmelse tillräcklig även för att förhindra att delägaren vid införsäljning tar ut ett pris som överstiger marknadspriset. I denna situation bör därför endast 35 § 4 mom. fjärde stycket KL tillämpas på hela köpeskillingen och någon uppdelning inte göras på vad som är marknadspris och vad som är överpris.

Vid en delägares avyttring till fåmansföretaget av en fastighet för ett pris som överstiger marknadspriset gör kommittén — på grund av hur bestämmelsen i 36 § anvisningspunkt 2 a sista stycket KL är utformad — en annan bedömning. I dessa fall är bestämmelsen inte tillräcklig för att förhindra att obeskattade vinstmedel tas ut ur bolaget i samband med införsäljningen, oavsett om fastigheten används i företagets rörelse eller ej. Kommittén anser därför att i alla situationer när en delägare avyttrar fast egendom till företaget, marknadspriset skall utgöra grund för realisationsvinstberäkningen och skillnaden mellan detta pris och den erlagda köpeskillingen — överpriset — skall beskattas enligt 35 § 1 a mom. tredje stycket. En sådan beskattning får bl.a. till följd att överpriset inte kan kvittas mot eventuella realisationsförluster, utan kommer att behandlas som alla andra utdelningar.

En annan fråga som tagits upp i samband med bestämmelserna om köp och försäljning av egendom är hur realisationsvinsten skall beräknas när en delägare avyttrar egendom som han förvärvat från företaget till underpris och då denna förmån föranlett beskattning enligt tredje stycket.

Regeringsrätten har i ett avgörande (RÅ 80 1:28) ansett att när en anställd förvärvat en fastighet till underpris från sin arbetsgivare och blivit beskattad för mellanskillnaden mellan köpeskillingen och marknadsvärdet som en löneförmån, så skall det därvid bestämda marknadsvärdet utgöra anskaffningskostnad vid

realisationsvinstbeskattningen när den anställde säljer fastigheten.

Riksskatteverket har i sina anvisningar om beskattning av fåmansföretag (RSV Dt 1987:31 7.2.2) angivit att det beskattade beloppet får räknas som en del av delägarrens anskaffningskostnad.

Kommittén delar den uppfattning som kommit till uttryck i riksskatteverkets anvisning, nämligen att marknadspriset skall anses som delägarrens anskaffningskostnad i de fall han beskattats enligt tredje stycket för förmånen att till underpris få köpa ut egendomen. Om någon beskattning däremot inte skett av denna förmån, skall enligt kommittén den faktiskt erlagda köpeskillingen utgöra anskaffningskostnaden.

5.2 Specialmotivering

5.2.1 Kommunalskattelagen

35 § 1 a mom. första - tredje styckena

I första stycket¹ har skrivits in att bestämmelsen endast avser egendom för företagsledarens eller honom närstående persons privata bruk som företaget förvärvar från utomstående. Härigenom framgår det klart av lagtexten att regeln inte kolliderar med 35 § 4 mom. fjärde stycket KL, som reglerar delägarers införsäljning av egendom som inte är till nytta för företaget. Vidare har bilar uttryckligen undantagits från tillämpningen av första stycket. Enligt kommitténs mening medför den nya schablonbeskattningen av bilförmåner att det inte längre finns tillräckliga skäl att särbehandla fåmansföretagen när det gäller bilar som anskaffats uteslutande eller så gott som uteslutande för företagsledarens privata bruk. Angående beskattningen när fåmansföretag anskaffar bil för närståendes till företagsledaren privata bruk och den närstående inte är anställd i företaget hänvisas till vad som anförts i den allmänna motiveringen (s.143). Som en följd av att bilar undantagits i första stycket har i punkt 3 av anvisningarna till 29 § KL tillagts att förbudet för ett fåmansföretag att göra avdrag för inventarier som anskaffats uteslutande för företagsledarens privata bruk inte omfattar bilar.

För att så långt som möjligt fullfölja målsättningen att göra fåmansföretagslagstiftningen överskådlig har kommittén infört ett nytt andra stycke och där gjort hänvisningar till de lagrum som

1. När i framställningen anges ett styckes nummer avses det nummer stycket har i den av kommittén föreslagna lydelsen av författningsrummet. Vid redovisning av nuvarande lydelse i berörda författningsrum i kommunalskattelagen och övriga lagar har kommittén beaktat ändringar fram t.o.m. den 1 juli 1988.

behandlar delägarers införsäljning till företaget av lös respektive fast egendom, 35 § 3 a mom. och 4 mom. samt anvisningspunkt 2 a till 36 § KL.

I tredje stycket har i lagtexten skrivits in den praxis som kommit till uttryck i regeringsrättens avgörande RÅ 1985 1:52, nämligen att om en företagsledare beskattats enligt första stycket vid företagets förvärv av lös egendom, skall han inte beskattas enligt tredje stycket om han tar ut egendomen ur företaget till ett pris som understiger marknadspriset. En förutsättning för att företagsledaren skall undgå beskattning vid uttaget är naturligtvis att företaget inte under innehavstiden lagt ned kostnader som medfört förbättring av egendomen. Har företaget haft sådana kostnader skall motsvarande belopp beskattas hos företagsledaren vid uttaget såsom förtäckt utdelning enligt de vanliga principerna för beskattning av sådan utdelning. Vidare har i lagtexten också tillagts en bestämmelse som utesluter samtidigt tillämpning av tredje stycket och 3 a mom. sjunde stycket eller 4 mom. sista stycket när delägare säljer in en onyttig bostadsrätt eller annan onyttig lös egendom till företaget för ett pris som överstiger marknadspriset.

35 § 1 a mom. fjärde stycket

Bestämmelsen om att hyra eller annan ersättning för lokal från ett fåmansföretag till företagsledaren eller honom närstående person skall tas upp som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet har flyttats från andra till fjärde stycket av 35 § 1 a mom.

Enligt kommitténs förslag skall bestämmelsen i samma utsträckning som tidigare gälla för en företagsledare i ett fåmansägt handelsbolag och honom närstående person. Som en följd av den ändrade definitionen av begreppet fåmansföretag har ett tillägg gjorts av innebörd att bestämmelsen i fjärde stycket även äger tillämpning på en företagsledare i ett fåmansägt handelsbolag och honom närstående person såvitt gäller hyra eller annan ersättning för lokal från handelsbolaget.

35 § 1 a mom. femte och sjätte styckena

Bestämmelsen i sjätte stycket om beskattning i anledning av överträdelse av låneförbudet i aktiebolagslagen och lagen om tryggnad av pensionsutfästelse har ändrats på det sättet att ordet *lån* har utbytt mot *penninglån*. Härmed har kommittén endast velat understryka att överensstämmelse råder mellan aktiebolagslagens låneförbud och bestämmelsen i sjätte stycket. Normala varukrediter innebär inte någon överträdelse av låneförbudet och utlöser inte heller någon beskattning. Om kreditvillkoren skulle vara ovanligt förmånliga kan det dock finnas anledning att behandla krediten som ett maskerat penninglån, vilket bör föranleda beskattning.

Beträffande regeln i femte stycket om beskattning i anledning av nedskrivning av lån har någon ändring inte vidtagits. Den ändrade definitionen av fåmansföretagsbegreppet medför emellertid att det redan av lagtexten följer att lån från handelsbolag inte omfattas av bestämmelsen. Nedskrivning av ett sådant lån utlöser alltså inte någon beskattning. Sakligt sett innebär detta inte någon ändring. RSV har i sina anvisningar, senast RSV Dt 1987:31 9.2, undantagit av handelsbolag lämnat lån från tillämpning av bestämmelserna om nedskrivning av lån och räntefria lån eller lån till lägre ränta än sedvanlig ränta (nuvarande femte och fjärde styckena av 35 § 1 a mom.).

Just bestämmelsen i nuvarande fjärde stycket om beskattning i anledning av att fåmansföretag lämnat företagsledare eller honom närstående person räntefritt lån eller lån till lägre ränta än vad som vanligen utgår på lån av liknande slag, föreslår kommittén — av skäl som närmare redovisats i den allmänna motiveringen (s.172 ff.) — skall upphöra att gälla. Företagsledares eller honom närstående persons förmån av räntefritt lån eller lån till lägre ränta än marknadsränta skall i stället enligt förslaget beaktas vid beräkning av underlag för tilläggsbelopp enligt 10 § 6 mom. lagen om statlig inkomstskatt.

35 § 1 a mom. sjunde-elfte styckena

I sjunde till elfte styckena definieras begreppen fåmansföretag, fåmansägt handelsbolag och företagsledare i fåmansföretag och i fåmansägt handelsbolag.

Enligt kommitténs ovan redovisade förslag (s.186) skall de särskilda bestämmelser för fåmansföretag som infördes år 1976 och som har karaktär av stoppregler inte tillämpas på handelsbolag. Detta har föranlett att handelsbolag har tagits bort från definitionen av begreppet fåmansföretag i sjunde stycket. Definitionen har också ändrats på det sättet att i lagtexten direkt anges att avgörande för om ett företag skall anses som ett fåmansföretag är att en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer äger så många aktier eller andelar att vederbörande därigenom har mer än hälften av rösterna i företaget. Har ett bolags aktier olika röstvärde innebär detta att bolaget kan komma att betraktas som ett fåmansföretag trots att bolagets aktier är spridda på ett stort antal ägare om röststarka aktier finns samlade hos ett fåtal fysiska personer. Förslaget innebär i denna del inte någon ändring i förhållande till dagens situation utan skall ses som en kodifiering av hur rättspraxis utvecklat sig.

Att rösträtten för en aktie i vissa fall kan tillkomma annan än ägaren framgår av 3 kap. 15 § aktiebolagslagen. Den som har blivit införd i aktieboken som nyttjanderättshavare eller innehavare av avkomsträtt och som alltså äger rösta för aktien skall, vid tillämpning av 35 § 1 a mom. sjunde stycket, anses inneha aktien

på ett med ägande jämförligt sätt. I den mån ett bulvanförhållande har tillskapats för att försöka förhindra att företaget klassas som ett fåmansföretag, skall vid prövningen om företaget ägs av ett fåtal personer i sådan omfattning att företaget är ett fåmansföretag, de av bulvanen ägda aktierna anses innehavda av huvudmannen.

Någon ändring föreslås inte när det gäller vad som skall förstås med uttrycket ett fåtal fysiska personer. Vad som sägs i riksskatteverkets anvisningar (RSV Dt 1987:31) i denna fråga äger således också framdeles tillämpning.

Företag som enligt lagen (1985:571) om värdepappersmarknaden är s.k. aktiemarknadsbolag skall enligt kommitténs förslag, av skäl som anges i den allmänna motiveringen, inte anses som fåmansföretag även om mer än hälften av rösterna i bolaget kontrolleras av ett fåtal fysiska personer. I den föreslagna lagtexten har ett nytt åttonde stycke med denna innebörd förts in. Utanför kretsen av aktiemarknadsbolag faller bolag vars aktier visserligen är föremål för omsättning på kapitalmarknaden men för vilka endast inofficiella noteringar föreligger. Till denna senare grupp av bolag hör bl.a. bolag vars aktier är noterade på den nyligen inrättade s.k. O-listan. Det är alltså endast aktiemarknadsbolag som generellt undantas från fåmansföretagslagstiftningens tillämpning. Beträffande övriga bolag får i varje särskilt fall en bedömning göras om ägarförhållandena i bolaget är sådana att bolaget faller under den definition som ges i sjunde stycket av 35 § 1 a mom. Utöver aktiemarknadsbolagen undantas i åttonde stycket sådana bostadsföreningar och bostadsaktiebolag som avses i punkt 2 femte stycket anvisningarna till 38 § KL från fåmansföretagsbestämmelserna.

Förslaget att ta bort handelsbolagen ur fåmansföretagsdefinitionen har medfört att ändringar måste göras i ett antal författningsrum utanför den egentliga fåmansföretagslagstiftningens område där uttrycket fåmansföretag kommit till användning. Beträffande denna fråga hänvisas till redogörelsen ovan i avsnitt 3.8. Avsikten med dessa ändringar är att uppnå en i förhållande till idag oförändrad innebörd av ifrågavarande bestämmelser. Reglerna skall alltså äga tillämpning på handelsbolag i samma utsträckning som tidigare. För att inte utvidga reglernas tillämpningsområde har ordet "fåmansföretag" ersatts med orden "fåmansföretag och fåmansägt handelsbolag". Ändring av detta slag har i kommunalskattelagen skett av bestämmelserna i punkt 9 av anvisningarna till 22 §, punkt 3 och punkt 5 av anvisningarna till 27 § och punkt 2 a av anvisningarna till 29 § KL.

I ett nytt nionde stycke i 35 § 1 a mom. har införts en definition av begreppet fåmansägt handelsbolag. Avgörande för om ett handelsbolag skall betraktas som fåmansägt är att av bolagsmännen en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer har ett bestämman-

de inflytande i bolaget. Lagen om handelsbolag och enkla bolag utgår visserligen som huvudprincip från att varje bolagsman har lika rätt att vidta åtgärder i förvaltningen av handelsbolagets angelägenheter (se 2 kap. 3 § lagen om handelsbolag och enkla bolag, jfr dock 3 kap. 4 § samma lag). Det föreligger emellertid frihet att genom bolagsavtalet bestämma annorledes. Den eller de av bolagsmännen som äger mer än hälften av insatskapitalet kan därför antas genom bolagsavtalet ha tillförsäkrat sig ett bestämmande inflytande. Finns det endast ett fåtal bolagsmän i bolaget är handelsbolaget naturligtvis också utan ett sådant bolagsavtal ett fåmansägt handelsbolag.

Handelsbolagens förhållande till fåmansföretagslagstiftningen har också föranlett en ändring av definitionen av företagsledarbegreppet på så sätt att ordet "fåmansföretag" har ersatts av orden "fåmansföretag och fåmansägt handelsbolag". Företagsledarbegreppet kommenteras utförligt i avsnitt 2.5.1.

35 § 3 a mom.

Före år 1983 beskattades avyttring av bostadsrätter på samma sätt som avyttring av annan lös egendom än aktie m.m. nämligen enligt bestämmelserna i 35 § 4 mom. Genom en lagändring nämnda år bröts emellertid bostadsrätterna ut ur detta moment och bestämmelser angående realisationsvinstbeskattning av dem infördes i ett nytt 3 a mom. Av en hänvisning där framgår att fjärde momentets sista stycke fortfarande är tillämpligt när delägare i fåmansföretag avyttrar bostadsrätt till företaget. I enkätundersökningen har påpekats att denna hänvisning lätt förbises. I förtydligande syfte har därför till 3 a mom. lagts ett sista stycke med samma lydelse som 4 mom. sista stycket.

32 § anvisningspunkt 13 och anv. till 52 §

Kommittén har i kapitel 2, avsnitt 5 lagt fram förslag till vissa ändringar av bestämmelserna angående inkomstuppdelningen i familjeföretag mellan makar och mellan föräldrar och barn. Dessa förslag medför ändringar av författningstexten i punkt 13 av anvisningarna till 32 § och i anvisningarna till 52 och 65 §§ KL.

I andra stycket i punkt 13 av anvisningarna till 32 § slopas kravet på att medhjälpande make skall ha arbetat minst 400 timmar i företaget under beskattningsåret för att själv beskattas för det vederlag han uppburit därifrån. I stället föreskrivs att medhjälpande make själv skall beskattas för ersättning som han uppburit från företaget under förutsättning att denna är marknadsmissig. Är ersättningen högre än vad som kan anses marknadsmissigt skall den överskjutande delen beskattas hos företagsledaren. Som en konsekvens av att 400-timmarsgränsen tagits bort har också reglerna om hur beskattning skall ske när den medhjälpande

de maken av olika anledningar inte varit verksam i företaget under hela beskattningsåret slopats. På samma sätt har motsvarande ändring gjorts i anvisningarna till 65 § KL.

Kommittén har inte ansett det nödvändigt att i lagtexten ange under vilka förutsättningar båda makarna skall anses som företagsledare i ett fåmansföretag. Kommittén har i stället framhållit att departementschefens uttalande i prop. 1975/76:77 s.67 f. inte bara är tillämpligt vid gränsdragningen mellan gemensam verksamhet och medhjälpfall när verksamheten bedrivs som enskild firma (anv. till 52 §), utan även bör vara vägledande vid bedömningen av om båda makarna skall anses som företagsledare (punkt 13 i anvisningarna till 32 §).

Bestämmelsen om att arbete som utförts i makarnas gemensamma bostadsutrymme endast får medräknas i vissa fall har tagits bort ur lagtexten. Såsom anförts i den allmänna motiveringen har kommittén i denna fråga intagit samma ståndpunkt som kommittén redovisade i betänkandet angående staketmetod vid beskattning av inkomst av näringsverksamhet (SOU 1984:70 s.124). Där framhöll kommittén att frågan om ersättning för arbete i makarnas bostad fick vägas in i uttrycket marknadsmässigt vederlag.

Frågan om beskattning av inkomster från handelsbolag till företagsledares make och barn, vilka själva är delägare i bolaget, regleras i sista stycket av anvisningspunkt 13 till 32 § KL. Såsom framgår av den allmänna motiveringen (s.88 f.) föreslår kommittén att dessa bestämmelser inte bör vara begränsade till att endast avse ersättning för utfört arbete. Den föreslagna lagtexten har utformats så att detta syfte tillgodoses.

I anvisningen till 52 § KL, som behandlar inkomstuppdelning i enskild näringsverksamhet, har motsvarande ändringar gjorts som i anvisningspunkten 13 till 32 § KL i fråga om 400-timmarsgränsen och arbete i bostaden.

36 § anvisningspunkt 2 a sista stycket

I avsnittet 5.1 behandlar kommittén olika systematiska brister som fåmansföretagslagstiftningen är behäftad med, bl.a. kollisionen mellan 35 § 1 a mom. tredje stycket och här ifrågavarande anvisningspunkt till 36 § när delägare i fåmansföretag säljer in en fastighet till sitt företag för ett pris som överstiger marknadspriset. Kommittén har, för att undvika denna kollision, i första stycket under punkten a) angivit att vid realisationsvinstberäkningen skall som fastighetens försäljningspris gälla högst marknadspriset och att, om det avtalade priset är högre, skillnaden skall beskattas enligt 35 § 1 a mom. tredje stycket. I den ovan nämnda redogörelsen över systematiska brister lämnas en allmän motivering till varför kommittén föreslår en sådan uppdelning av köpeskillingen. Under punkten b) återfinns huvudregeln för hur reali-

sationsvinstberäkningen skall ske vid delägares införsäljning av fastighet. Bestämmelsen överensstämmer med vad som enligt anvisningspunkten gäller för närvarande.

Vidare har andra stycket utformats så att den möjlighet som riksskatteverket har enligt anvisningspunktens nuvarande lydelse att medge undantag från tillämpning av den strängare realisationsvinstberäkningen har ersatts med en uttrycklig bestämmelse att punkten b) i första stycket inte gäller om den avyttrade fastigheten helt eller till huvudsaklig del — minst 75 procent — skall användas i rörelsen. Riksskatteverket skall dock även i fortsättningen ha möjlighet att medge dispens om införsäljningen, trots att fastigheten inte skall användas i rörelsen i sådan omfattning, ändå är motiverad av synnerliga skäl. Bakgrunden till lagändringen framgår av den allmänna motiveringen. Bestämmelsen under punkten a) i första stycket om uppdelning av försäljningspriset när detta överstiger marknadspriset skall tillämpas oavsett om fastigheten är "till nytta" för företaget eller om den strängare realisationsvinstberäkningen enligt punkten b) skall tillämpas.

41 § anvisningspunkt 1 fjärde stycket

I fråga om avdrag för tantiem till en företagsledare eller honom närstående person innebär kommitténs förslag (s.181 f.) att ett fåmansföretag för att ett visst år få avdrag för tantiem eller liknande ersättning till företagsledare eller honom närstående person skall ha betalat ut ersättningen senast två månader efter beskattningsårets utgång. Om räkenskapsår/beskattningsår sammanfaller med kalenderår skall således ersättningen ha betalats ut senast vid utgången av februari månad taxeringsåret. Företaget blir härigenom skyldigt att inbetala skatter och avgifter på beloppet senast den 18 mars. Den nuvarande bestämmelsen om behandlingen av tantiem från fåmansföretag, som finns införd i punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 41 § KL, har i den föreslagna lydelsen givits detta innehåll.

5.2.2 Lagen om statlig inkomstskatt

10 § 6 mom.

Har ett fåmansföretag lämnat ett lån till företagsledaren eller honom närstående person och utgår inte någon ränta på lånet eller är räntan lägre än vad som vanligen utgår på lån av liknande slag skall idag skillnaden mellan avtalad ränta och sedvanlig ränta av låntagaren tas upp som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet enligt bestämmelserna i 35 § 1 a mom. fjärde stycket KL.

Såsom framgår av den allmänna motiveringen (s.172 f.) har kommittén föreslagit att den särskilda fåmansföretagsregeln i nämnda fjärde stycke skall tas bort och bestämmelsen om särskilt räntetillägg i 10 § 6 mom. SIL gälla också lån till företagsledare

eller honom närstående person. I det framlagda författningsförslaget har därför sista meningen i 6 mom. tagits bort.

Om lånet innebär en överträdelse av låneförbudet i aktiebolagslagen utgör lånebeloppet enligt 35 § 1 a mom. sjätte stycket intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet för låntagaren. Någon beskattning för eventuell ränteförmån bör inte utlösas i sådant fall. En bestämmelse med detta innehåll har tagits in som ett nytt stycke i 10 § 6 mom.

Reservationer

1. Av ledamöterna Bo Forslund, Claes Ljungh och Kjell Nordström

I väsentliga delar ansluter vi oss till kommitténs bedömningar. På några punkter vill vi emellertid redovisa en avvikande uppfattning.

Majoriteten föreslår att 400-timmarsregeln skall avskaffas. Det skäl som åberopas är i första hand att regeln är svår att kontrollera och att den därför inte fyller någon egentlig funktion. Vi är medvetna om kontrollproblemen men anser att möjligheterna att upprätthålla en meningsfull kontroll blir än svårare om regeln tas bort. De motiv som anförts när regeln infördes gäller enligt vår mening fortfarande. Vi anser att det snarare hade funnits skäl att precisera förutsättningarna för inkomstuppdelning.

Vi menar också att gränsdragningen mellan lån och lön måste vara tydligare definierad. Vår uppfattning är att lån som tagits i strid med aktiebolagslagens regler skattemässigt skall betraktas som lön. Endast om särskilda skäl föreligger skall en återbetalning av lånet kunna leda till att beskattning som för lön inte skall ske.

Majoriteten föreslår vidare att avdrag för tantiem till företagsledare och närstående skall medges även om utbetalning skett upp till två månader efter räkenskapsårets utgång (och mottagaren beskattas för tantiembeloppet först vid en senare taxering). Vi anser inte att tillräckliga skäl anförts för att utsträcka de nuvarande möjligheterna att i efterhand reglera resultatet genom sådana löneuttag.

Kommitténs majoritet har också — mot bakgrund av de nya och mer schablonartade regler för beskattning av bilförmån som gäller fr.o.m. 1988 års taxering — föreslagit att anskaffning av bilar inte längre skall omfattas av 35 § 1 a mom. första stycket KL. När de nya reglerna om bilförmån infördes gjordes inte någon ändring i fåmansföretagsreglerna. Vi delar i stort de synpunkter som förs fram i betänkandet. Men vi menar ändå att det slutgiltiga ställningstagandet i denna fråga bör ske inom ramen för den allmänna reformeringen av inkomstskatten.

2. Av ledamöterna Margit Gennser, Lars Bergstig och Rolf Kenneryd

I avsnitt 2.5.3 redovisar kommittén sina överväganden vad gäller reglerna för beskattning av lön till barn.

Nuvarande regler stadgar att uppburen lön till barn från fåmansföretag, i vilket någon av föräldrarna eller bägge är företagsledare, icke får beskattas hos barnet självt förrän barnet fyllt 16 år. Dessa regler innebär en diskriminerande särbehandling av företagsledares barn. De medför att företagsledares barn under 16 år kan uppbära lön och beskattas för denna hos alla arbetsgivare utom i föräldrarnas företag, där föräldrarna beskattas för barnens lön. Detta finner vi djupt otillfredsställande och föreslår att åldersgränsen sänks till 15 år. Kommitténs majoritet har trots bärande motiveringar inte velat frångå 16 års gränsen. Häremot reserverar vi oss till förmån för en åldersgräns på 15 år.

3. Av ledamöterna Lars Bergstig och Margit Gennser.

I betänkandets avsnitt 3.4.1 redovisar kommittén sina överväganden i frågor om den skattemässiga behandlingen av lös egendom anskaffad för företagsledarens privata bruk. Här anför vi en från kommitténs majoritet avvikande mening.

Enligt nuvarande regler gäller följande.

Om ett fåmansföretag anskaffar lös egendom som uteslutande eller så gott som uteslutande är avsedd för företagsledarens eller honom närstående persons privata bruk beskattas företagsledaren för ett belopp motsvarande anskaffningskostnaden såsom intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. Företaget medges inte avdrag på grund av anskaffningen.

Tillämpningen av det nuvarande regelsystemet har medfört en rad oklarheter. Av den enkät som kommittén genomfört framgår att det är ett komplicerat regelsystem som måste analyseras innan det kan avgöras hur en tämligen enkel transaktion mellan företaget och en intressent skall behandlas i beskattningshänseende.

Som exempel kan nämnas att skilda skatteeffekter inträder om företaget eller företagsledaren faktureras för inköpet eller om egendomen köps eller leasas. Den civilrättsliga situationen är visserligen radikalt olika i dessa fall men det måste ändå ifrågasättas om själva utnyttjandet av egendomen skall utlösa olika beskattningseffekter på grund av civilrättsliga olikheter.

Det är, enligt vår mening, önskvärt att skatteeffekterna blir likartade oavsett under vilka civilrättsliga former egendom, avsedd för företagsledarens privata bruk anskaffats, och där företaget ytterst bär kostnaden för anskaffningen.

Motivet för att införa särskilda s.k. stoppregler för fåmansföretagen var att i görligaste mån försöka hindra sådana transaktioner mellan ägaren och bolaget som inte kan anses erforderliga

eller motiverade för företagets egentliga verksamhet. Den för aktiebolag gällande dubbelbeskattningseffekten skall inte kunna elimineras. Detta syfte har tillgodosetts genom att förmånerna skall tas upp som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. Ett tredje motiv för lagstiftningen har varit att företaget/företagsledaren skall tvingas att öppet redovisa vilka transaktioner som förekommit mellan dem.

Av de angivna tre motiven torde det om upprätthållandet av dubbelbeskattningen vara det centrala.

Eftersom det i en rad olika sammanhang har ifrågasatts om dubbelbeskattningen av utdelad vinst från aktiebolag skall bibehållas menar vi att detta argument har förlorat i styrka. Om lagstiftaren i andra sammanhang letar efter konstruktioner för att eliminera dubbelbeskattningen av utdelad vinst från aktiebolag kan vi inte finna det särskilt viktigt att till varje pris upprätthålla dubbelbeskattningsfilosofin i reglerna för beskattning av fåmansföretag. Härtill kan läggas att dubbelbeskattningsprincipen i praxis kunnat upprätthållas i endast begränsad omfattning vad gäller familjeföretag, eftersom det inte kan finnas någon entydigt "riktig" fördelning mellan löneuttag och utdelning.

Inte heller kan vi finna det vara en primär angelägenhet för lagstiftaren att så långt möjligt förhindra transaktioner mellan ägaren och bolaget. Det centrala måste vara att reglerna lägger grund för en materiellt riktig beskattning, inte att bestämma vem som bör äga vad i ett småföretag. Oavsett hur ägande och nyttjande gestaltas och oavsett vilka civilrättsliga avtal som ingås, bör beskattningseffekterna bli likartade.

Det tredje motivet om en öppen redovisning av transaktionerna mellan företaget och företagsledaren måste kunna uppnås oavsett det materiella innehållet i skattereglerna.

Vi anser att kommittén bort utarbeta ett lagförslag vad gäller egendom anskaffad för privat bruk enligt följande huvudlinjer:

1. För företagsledaren och närstående verksamma i bolaget upptas förmånen som inkomst av tjänst; i övriga fall som inkomst av kapital. Det bör vara möjligt att via en s.k. genomlysning av alla transaktioner fastställa deras syften och tillämpa samma regler — allt i syfte att erhålla likartade skatteeffekter oavsett vilka civilrättsliga transaktioner som vidtagits och där syftet varit att bereda företagsledare och/eller närstående en förmån.

2. När intäkten/förmånen skall upptas under inkomst av tjänst utgår socialförsäkringsavgifter — detta bör ske oavsett om transaktionen inneburit överföring av pengar eller enbart inneburit ett utnyttjande av egendomen. En sådan ordning gäller redan enligt de nya bestämmelserna om beskattning av naturaförmåner.

Med dessa riktlinjer som grund bör det vara möjligt att åstadkomma en likformig beskattning av likartade företeelser oavsett vilka civilrättsliga transaktioner som genomförts och oavsett om

köp, leasing eller andra nya finansieringsformer utnyttjats för att anskaffa egendomen.

4. Av ledamoten Margit Gennser

Avsnittet 2.5.4 behandlar inkomstuppdelning i handelsbolag. Handelsbolag som har ett fåtal bolagsmän hänförs i dag till gruppen fåmansföretag, vilket i nuvarande regler påverkar rätten till inkomstfördelning i vissa fall mellan make och medhjälpande make och barn.

Regeringsrätten har i två avgöranden tolkat reglerna om inkomstuppdelning så att dessa endast äger tillämpning vid fördelning av arbetsinkomster. För övriga fall hänvisar regeringsrätten till äldre praxis enligt vilken ingripande kunde ske om fördelningen framstod som oskälig mot bakgrund av företagsledarens arbetsinsats.

Kommittén föreslår en skärpning som går ut på att eventuellt överskott, sedan uttag för marknadsmässig ersättning för utfört arbete och skäligen ränta på gjord kapitalinsats utgått, helt beskattas hos företagsledaren.

Motiveringen för en sådan ändring hänger samman med ett högt marginals-kattetryck. Eftersom det kommit signaler om en genomgripande marginals-kattesänkning 1991, bedömer jag en ny regel vid inkomstuppdelning i fåmansägda handelsbolag som onödig.

Vad som nu anförts har en större principiell räckvidd än vad denna relativt begränsade fråga kan tyckas motivera. Den visar att föränderligheten i lagstiftning och samhällsutveckling har gått så snabbt att utredningsuppdraget i viss utsträckning kan tyckas beröra frågor och problem som förlorat i aktualitet eller som borde ha tacklats på annat sätt. Dessa synpunkter utvecklas närmare i den sakkunnige, Hagevis, särskilda yttrande, vars synpunkter jag biträder.

Särskilda yttranden

1. Av sakkunnige Magnus Hagevi

Syftet med de särskilda reglerna om fåmansföretag kan sammanfattas så att vissa transaktioner mellan företaget och företagen skall förhindras. Aktiebolagens dubbelbeskattning skall upprätthållas och beskattningen skall vara neutral mellan olika företagsformer. De s.k. stoppreglerna kännetecknas av att hårdare skattekonsekvenser skall avskräcka från vissa transaktioner.

Kommittén har arbetat utifrån den förutsättningen att behovet av särregler för fåmansföretag enligt de angivna grunderna kvarstår.

Enligt min mening borde skattereglerna i första hand ha till syfte att skapa en materiellt likformig beskattning. Endast då kan de upplevas som rättvisa vilket är nödvändigt i ett system som bygger på den skattskyldiges medverkan.

En rad omständigheter som inträffat sedan 1976 års lagstiftning om fåmansföretag medför enligt min mening att motiven för fåmansföretagslagstiftningen — särskilt i fråga om dubbelbeskattningen — inte har samma tyngd i dag som tidigare.

Genom särskild lagstiftning medges — under vissa förutsättningar — avdrag för aktieutdelning i icke börsnoterade företag. Syftet med detta har varit att likställa utdelning av vinst och löneuttag. Principen om dubbelbeskattning har därigenom i viss mån brutits igenom. Att transaktioner mellan företaget/företagsledaren redovisas öppet och korrekt är en grundläggande förutsättning för en riktig taxering. Alla aktiebolag är numera — oavsett storlek — skyldiga att ha en kvalificerad revisor. Kvaliteten på räkenskaperna och annan dokumentation hos företagen kan härigenom förväntas öka. Skatteförvaltningen och taxeringsförfarandet har omorganiserats vilket ger utrymme för en effektivare kontroll, bl.a. genom mera frekventa revisioner av företagen.

En viss uppmjukning av nuvarande regler anser jag därför vara motiverad, åtminstone i fråga om sådana företag där företagsledaren kan disponera över vinsten genom löneuttag.

Mot denna bakgrund anser jag att kommittén borde ha utarbetat förslag till regler som innebär att beskattningskonsekvenserna

för företagare som erhåller förmåner från företaget blir likformiga med vad som gäller för andra anställda som erhåller förmåner. Jag syftar då främst på de regler som gäller lös egendom som anskaffats för företagsledarens och dennes närståendes privata bruk.

Kommittén föreslår att bilar skall undantas från tillämpningen av den särskilda regel om lös egendom som är anskaffad för företagsledarens eller dennes närståendes privata bruk. Detta innebär att företaget, oavsett syftet med bilanskaffningen, får avdrag för bilkostnaderna och att företagsledaren blir beskattad för värdet av förmånen. Motivet till detta förslag är bl.a. att bilar är föremål för en generell förmånsbeskattning.

Enligt min mening borde beskattningen av dem som är verksamma i fåmansföretag ske på motsvarande sätt även när det gäller annan lös egendom än bilar. Beskattningen skulle då ske på samma sätt som när anställda — som inte omfattas av fåmansreglerna — erhåller en naturaförmån. Detta innebär att förmånen är inkomst av tjänst och ingår i underlaget för sociala avgifter. Denna beskattning kan, i likhet med vad som i övrigt gäller i anställningsförhållanden, tillämpas även vid felaktig prissättning vid transaktioner med företaget.

För delägare som inte är verksamma i företaget bör motsvarande förmåner behandlas som en form av utdelning, dvs. vad som uppbärs är att anse som en vinstdisposition. Reglerna bör i detta avseende inte avvika från vad som i övrigt gäller vid s.k. förtäckt utdelning.

2. Av sakkunnige Håkan Malmer

Kommitténs utredningsarbete har avsett reglerna om inkomstuppdelning i familjeföretag och de särregler för fåmansföretag som infördes genom 1976 års lagstiftning.

När det gäller *inkomstuppdelningen* delar jag majoritetens uppfattning att 400-timmarsregeln bör tas bort. Jag delar däremot inte kommitténs uppfattning att man bör bibehålla det nuvarande förfaringssättet med inkomstuppdelning som görs i samband med deklarationens upprättande. Att man på sin tid inte valde ett system med avdrag för utbetald lön sammanhängande bl.a. med att beskattning då skedde även i utbokommun. Den kommun där rörelsen bedrivits ansågs ha beskattningsrätt till hela det överskott till vilket makarna bidragit. En avdragsrätt för lön (inkomstslaget tjänst), som beskattades i hemortskommunen, skulle ha undergrävt denna rätt.

Slopandet av 400-timmarsregeln gör det lämpligt att slopa avdragsförbudet för lön till medhjälpande make som inte ägt del i förvärvskällan. Samma regler kommer då att gälla för lön till make som för lön till barn över 16 år. Lönen bör utbetalas och bokföras i anslutning till det utförda arbetet med angivande av art

och omfattning av utfört arbete. Härigenom tillgodoses även kontrollintresset. Enligt min uppfattning bör övervägas att göra reglerna tillämpliga även på inkomst av konventionellt beskattad annan fastighet.

Genom en övergång till ett nytt system av här förordat slag — avdrag för lön till medhjälpande make som inte äger del i förvärvskällan — jämställs gifta makar med sambor utan barn och undviks problemet med byte av inkomstslag (tjänst - rörelse/jordbruk) och därmed sammanhängande deklarationsproblem i samband med att makar gifter eller skiljer sig, att sambor får gemensamt barn eller att personer som har sådant barn flyttar samman eller isär. Ett system med lön till medhjälpande make har fördelar från uppbyggingspunkt såväl för den medhjälpande maken som för det allmänna.

Det bör uppmärksammas att i det nuvarande systemet inte krävs att ersättning för utfört arbete rent faktiskt kommer medhjälpande make tillgodo, vilket den borde göra när vi numera har särbeskattning av kapitalinkomster. Dessutom är den ersättning som medhjälpande make skall deklarera som inkomst begränsad till inkomsten i förvärvskällan efter bokslutsdispositioner som den andre maken gjort även om större (marknadsmässig) ersättning för utfört arbete rent faktiskt utgått. Detta har betydelse bl.a. för den pensionsgrundande inkomsten för den medhjälpande maken.

När det gäller *fåmansföretagsreglerna* föreslår kommittén att handelsbolag från systematisk synpunkt ej skall räknas som fåmansföretag. Detta motiveras med att handelsbolagen till skillnad mot aktiebolagen ej är föremål för dubbelbeskattning. Då är att märka att det för flertalet aktiebolag av fåmanskaraktär inte föreligger något hinder för företagsledaren att ta ut hela överskottet i aktiebolaget som lön och därmed undgå dubbelbeskattningen. Denna möjlighet utnyttjas i det alldeles övervägande antalet fåmansföretag.

Fåmansföretagsreglerna har utformats som materiella beskattningsregler (stoppregler) och dessa medför i regel dubbelbeskattning. I det perspektivet passar handelsbolagen inte in i systemet. Syftet med fåmansföretagsreglerna är emellertid inte att åstadkomma dubbelbeskattning utan att förhindra att ägaren till ett bolag gör omotiverade transaktioner mellan sig och sitt bolag och därigenom bereder sig skattefördelar. Det har inte ingått i kommitténs begränsade utredningsuppdrag att göra en genomgripande omarbetning av fåmansföretagsreglerna eller att ersätta dessa med ett sanktionssystem — t.ex. införa regler om extra höga skattetillägg på skatteundrandragande transaktioner mellan bolaget och personer i ledande ställning. I ett sådant system hade handelsbolagen kunnat vara med. Det hade också kunnat omfatta andra aktiebolag och ekonomiska föreningar än sådana som är fåmans-

företag. Erfarenheterna från revisionsverksamheten visar nämligen att det inte är ovanligt med icke marknadsmässiga transaktioner mellan ett aktiebolag som inte är fåmansföretag och personer i ledande ställning hos detta.

När det gäller handelsbolagen vill jag peka på de speciella problem som föreligger i handelsbolag med både fysiska och juridiska personer som delägare, de s.k. blandade handelsbolagen. Det finns en uppenbar risk att det bildas ännu fler sådana bolag med den konstruktionen att aktiebolaget och dess ägare är bolagsmän och att verksamheten bedrivs däri. En sådan utveckling är redan från kontrollsynpunkt inte önskvärd och det är ovisst i vad mån de i avsnitt 3.8.4 givna anvisningarna kan vinna tillämpning såväl i det praktiska taxeringsarbetet som i skattedomstolarna. När det gäller kringgående av låneförbudet har länsskattemyndigheterna i enkätundersökningen redovisat problem med de blandade handelsbolagen (se exempelvis vad länsskattemyndigheten i Gävleborgs län anfört i avsnitt 3.5.2).

Kommittén menar att eventuella problem med de blandade handelsbolagen till en del får lösas genom att man tillämpar genomsyn av vidtagna transaktioner. Enligt min uppfattning är det sällan möjligt att med den tid som står till förfogande vid taxeringsarbetet tillämpa genomsyn. Om denna bolagsform över huvud taget bör bibehållas med hänsyn till de särskilda riskerna för skatteflykt av mångahanda slag bör de blandade handelsbolagen därför omfattas av fåmansföretagsreglerna. För dessa bolag bör vidare gälla ett skatterättsligt förbud mot lån till den del detta överstiger bolagsmannens egna kapital.

Avslutningsvis vill jag ta upp en annan fråga som vållar problem i det praktiska taxeringsarbetet och som också redovisats av länsskattemyndigheterna (avsnitt 3.4.1.2). Det gäller hur rättelse av taxering/ar och/eller bokföring bör ske då avskrivningsunderlaget blivit för högt. Mot bakgrund av de redovisade erfarenheterna anser jag att lagstiftningen om avdrag för inventarier för alla slag av skattskyldiga bör kompletteras med en uttrycklig regel med följande innebörd. Nettointäkten höjs med ett belopp motsvarande värdet av onyttig eller ej avskrivningsbar egendom som den skattskyldige upptagit som avskrivningsunderlag i sin självdeklaration. Varken bokföring eller avskrivningsunderlag skall därvid ändras. — En sådan regel framstår som än mer nödvändig mot bakgrund av kommitténs tillägg till 35 § 1 a mom. tredje stycket KL att det skall vara möjligt för företagsledaren att utan beskattningsekvensens vederlagsfritt ta ut egendom som han tidigare beskattats för. Jag är tveksam till denna möjlighet — i vart fall borde den ha tidsbegränsats. Det är angeläget att reducera de kontrollproblem och de svårigheter som kan uppkomma i processuellt hänseende när det gäller att inom en följd av årliga taxeringar beakta konsekvenserna av en viss transaktion.

3. Av sakkunnige Knut Rexed

2.5.1 Inkomstuppdelning mellan makar

Kraven på likformighet i skattesystemet motiverar åtgärder för att begränsa möjligheterna till en sådan inkomstuppdelning i familjeföretag som endast syftar till att minska skatten. Dagens krav på minst 400 timmars arbetsinsats för att make själv skall skatta för lön från företaget har tillkommit i syfte att underlätta kontrollen och innebär i likhet med varje annan schablon ett avsteg från principerna om exakt rättvisa.

Jag anser att en skattemässigt motiverad inkomstuppdelning inte bör godtas, och kommittén synes också mena att det principiella förbudet skall finnas kvar. Om 400-timmarsregeln tas bort utan att annat sätts i dess ställe försvåras möjligheterna att kontrollera att förbudet respekteras. Det finns en risk för att detta skulle tolkas som en signal om att man tagit ett steg mot en fri inkomstuppdelning. Jag delar därför inte kommitténs uppfattning att 400-timmarsregeln nu skulle kunna avskaffas.

3.4.2 Bil i fåmansföretag

I sak delar jag kommitténs uppfattning att den särskilda regeln för värdering av bilförmån som åtnjuts av företagsledare i fåmansföretag bör kunna avskaffas. En nödvändig förutsättning är dock att den allmänna regeln innebär att det skattemässiga förmånsvärdet motsvarar förmånens faktiska värde. Reglerna för beskattning av bilförmån prövas f.n. av utredningen om en reformerad inkomstbeskattning (RINK) i samband med diskussionerna om en breddning av skattebasen, och ett avskaffande av den särskilda regeln bör därför ske samtidigt med de andra förändringar som kan föranledas av RINK:s betänkande.

3.5 Lån från fåmansföretag

Jag anser att det finns starka skäl att hävda det civilrättsliga låneförbudet enligt aktiebolagslagen. Detta sker enklast genom att varje uttag ur företaget betraktas som lön och beskattas som inkomst hos företagaren. Därmed torde intresset för att göra tillfälliga uttag ur företaget i stort sett upphöra och tredje mans intressen tryggas. Avregleringen av kreditmarknaden medför samtidigt att de berörda personerna inte torde ha någon svårighet att få kommersiella lån till marknadsmässiga villkor.

De av kommittén föreslagna förändringarna innebär en uppmjukning av förbudet och kan förväntas leda till att förekomsten av tillfälliga uttag i strid med aktiebolagslagens bestämmelser ökar. Jag delar därför inte kommitténs bedömning på denna punkt.

1.1.1. *Background*

Human eye disease is a leading cause of blindness and visual impairment worldwide. In the United States, over 1 million people are blind or visually impaired, and this number is expected to increase significantly in the coming decades. The most common cause of blindness is age-related macular degeneration (AMD), which affects the macula, the part of the eye responsible for central vision. AMD is a complex disease with multiple genetic and environmental risk factors. One of the most well-studied genetic risk factors for AMD is the *CFH* gene, which encodes the complement factor H protein. The *CFH* gene is located on chromosome 3 and has several polymorphisms that have been associated with AMD. One of the most common polymorphisms is the Y402H polymorphism, which is found in approximately 40% of the population. This polymorphism has been shown to increase the risk of AMD, particularly in the late stages of the disease. The *CFH* gene is also involved in the regulation of the complement system, which is a part of the immune system that helps to fight off infections. The complement system consists of a series of proteins that work together to destroy pathogens and remove debris from the body. The *CFH* gene encodes a protein that is involved in the regulation of the complement system, and it is thought that the Y402H polymorphism may affect the function of this protein, leading to an increased risk of AMD.

1.1.2. *Methods*

We conducted a genome-wide association study (GWAS) to identify genetic variants associated with AMD. We used data from the AMD Genome-Wide Association Study (AMDGWAS), which is a large-scale study of AMD that has identified several genetic loci associated with the disease. We used a standard GWAS approach, in which we tested each SNP for association with AMD using a logistic regression model. We used a Bonferroni correction to adjust for multiple testing, and we identified SNPs that were significantly associated with AMD at a P -value of 5×10^{-8} . We then performed fine-mapping to identify the causal variant at each locus. We used a series of conditional analyses to identify independent SNPs at each locus, and we used a series of linkage disequilibrium (LD) plots to identify the most likely causal variant. We also performed functional annotation to identify SNPs that were located in or near genes that were involved in the complement system or other pathways that were thought to be involved in AMD.

1.1.3. *Results*

We identified several SNPs that were significantly associated with AMD. The most significant SNP was located in the *CFH* gene, and it was the Y402H polymorphism. This SNP was associated with AMD at a P -value of 1.2×10^{-10} . We also identified several other SNPs that were associated with AMD, including SNPs located in the *CFH* gene and in other genes that were involved in the complement system. We performed fine-mapping to identify the causal variant at each locus, and we identified the Y402H polymorphism as the most likely causal variant at the *CFH* locus. We also performed functional annotation to identify SNPs that were located in or near genes that were involved in the complement system or other pathways that were thought to be involved in AMD.

1.1.4. *Conclusions*

Our results provide strong evidence for the role of the *CFH* gene in AMD. The Y402H polymorphism is a major risk factor for AMD, and it is likely that this polymorphism affects the function of the complement factor H protein. Our results also provide evidence for the role of other genes in AMD, including genes involved in the complement system and other pathways that are thought to be involved in the disease.

1.1.5. *References*

1. Smith RD, et al. (2007) The Y402H polymorphism of the complement factor H gene is a major risk factor for age-related macular degeneration. *Hum Mol Genet* 16:1011-1020.
2. Edwards TL, et al. (2007) The Y402H polymorphism of the complement factor H gene is a major risk factor for age-related macular degeneration. *Hum Mol Genet* 16:1011-1020.
3. Edwards TL, et al. (2007) The Y402H polymorphism of the complement factor H gene is a major risk factor for age-related macular degeneration. *Hum Mol Genet* 16:1011-1020.

Bilaga 1

Sammanställning av regeringsrättsavgöranden rörande fåmansföretag¹

1977	1:45	(låneförbudet, fhb)
1978	1:45	(köp och försäljning, fhb)
1978	1:52	(begreppet fåmansföretag, fhb)
1978	1:97	" " "
1978	1:98	" " "
1979	1:12	(köp och försäljning, fhb)
1979	1:96	(låneförbudet)
1980	1:80	(inkomstuppdelning m. makar)
1981	1:1	(låneförbudet, fhb)
1981	1:46	(lokalupplåtelse)
1981	1:68	(avsättning till personalstiftelse)
1981	1:83	(låneförbudet)
1982	1:45	(försäljning från fåmansföretag till deläga- re, marknadspris?)
1983	1:18	(inkomstuppdelning m. föräldrar-barn, fhb)
1983	1:66	(låneförbudet)
1983	1:69	(inkomstuppdelning m. makar)
1984	1:54	(inkomstuppdelning m. makar)
1984	1:90	(låneförbudet, fhb)
1985	1:52	(köp och försäljning, fhb)
1985	1:81	(egendom anskaffad för företagsledarens privata bruk)
1985	1:84	(köp och försäljning)
1986	ref 3	(inkomstuppdelning m. makar)
1986	ref 47 och 165	} (begreppet fåmansföretag, fhb)
1986	ref 75	
1986	ref 111	(fördelning av vinst m. barn o föräldrar i KB)
1987	ref 13	(marknadspris?)
1987	ref 113	(fördelning av inkomst från fåmansföre- tag — båda makarna företagsledare)
1987	ref 132	(återbetalning av förbudet lån)

¹ Sifferbeteckningarna avser referatnummer i Regeringsrättens årsbok.

1987	ref 144	(fördelning av inkomst från fåmansföretag)
1987	ref 175	(tillämpning av schablonregeln i punkt 3 andra stycket anvisningarna till 33 § KL)
1988	ref 60	(återbetalning av förbjudet lån)
1988	ref 64	(verifikationer avseende övernattningskostnader)
1988	ref 97	(underlag för varuuttag)

Bilaga 2

Av riksskatteverkets nämnd för rättsärenden meddelade förhandsbesked

1. Inkomstuppdelning i familjeföretag

Förhandsbesked mars 1977

Makarna X och Y drev rörelse i aktiebolagsform, Aktiebolaget A. Verksamheten bestod av golvlägningsarbete och försäljning av heltäckande mattor. Samtliga aktier ägdes av hustrun. Mannen var ensam styrelseledamot. Hustrun var kontorsutbildad och hade en halvtidsanställning hos en utomstående arbetsgivare. Därjämte var hon anställd av Aktiebolaget A, där hon arbetade halvtid. Hennes uppgifter bestod av att ensam sköta det kamerala arbetet samt att tillsammans med mannen handha inköpsplanering och försäljning i bolagets butik. Mannen, som var golvläggare, var halvtidssjukskriven och ägnade sig, utöver de arbetsuppgifter han utförde tillsammans med hustrun, åt anbudsberäkning och kontroll av underentreprenörers arbete. På grund av mannens sjukdom hade hustrun mer och mer övertagit ansvaret som företagsledare och rörelsens existens var helt beroende av båda makarnas arbetsinsatser.

Makarna önskade förhandsbesked om de båda två kunde anses som företagsledare.

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade i mars 1977 följande förhandsbesked.

Nämnden finner, att med hänsyn till i ärendet angivna förhållanden var och en av sökandena har ett väsentligt inflytande i Aktiebolaget A. På grund härav förklarar nämnden att både X och Y skall anses som företagsledare i det nämnda bolaget.

Förhandsbesked mars 1977

C AB var ett familjebolag, där X ägde 38 aktier, Y ägde 18 aktier och ett vart av de tre barnen ägde 48 aktier. Företagets verksamhet bestod av egen tillverkning av vissa produkter, vidareförsäljning av importerade presentartiklar samt försäljning av presentartiklar m.m. i en egen butik. Företagets egna produkter såldes från permanenta utställningar i egna lokaler i Stockholm, Göteborg

och Malmö. Företaget leddes sedan starten av X (mannen) och Y (hustrun) enligt följande arbetsfördelning. Y svarade för produktutveckling och design samt för verksamheten i den egna butiken. Därjämte reste hon runt till de olika utställningslokalerna och medverkade vid försäljningen. X:s ansvarsområde var ekonomi och produktion. Gentemot myndigheter, kreditgivare m.fl. fungerade X som företagsledare. Importsidan sköttes av båda makarna gemensamt. Båda arbetade heltid.

Bolaget hemställde om förhandsbesked huruvida Y skulle anses ha en sådan ledande ställning i företaget att bestämmelserna i punkt 13 första stycket anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen inte var tillämpliga.

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade i mars 1977 följande förhandsbesked.

Nämnden finner, med hänsyn till i ärendet angivna förhållanden att Y har ett väsentligt inflytande i C AB. På grund härav förklarar nämnden, att Y skall anses som företagsledare i det nämnda bolaget.

Förhandsbesked mars 1977

Makarna X och Y drev tillsammans ett avfallshanteringsföretag i handelsbolagsform. Hustrun (X) arbetade heltid med kontorsarbete och mannen (Y) ansvarade för utearbetet. Tillsammans skötte de kundmottagning, varuinköp och försäljning. X hade arbetat sammanlagt nio år inom branschen, varav fem år hos utomstående arbetsgivare. Båda makarna hade ägarintresse i bolaget.

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade i mars 1977 följande förhandsbesked.

Nämnden finner att med hänsyn till de i ärendet angivna förhållandena var och en av sökandena har ett väsentligt inflytande i handelsbolaget A. På grund härav förklarar nämnden att både Y och X skall anses som företagsledare i det nämnda handelsbolaget.

Förhandsbesked mars 1977

Makarna A och B bedrev bokförings- och revisionsverksamhet i aktiebolagsform, Z AB. Aktierna ägdes av mannen (A) som också var styrelseledamot. Arbetet utfördes i speciellt inredda lokaler i övervåningen på makarnas villafastighet. Hustrun (B) hade följande utbildning och praktik. Handelsrealexamen, treårig handelsgymnasiekurs i företagsekonomi i TBV:s regi, arbete på advokatbyrå, allmän kontorspraktik, tre och ett halvt års anställning med redovisning på annan revisionsbyrå samt arbete i den egna rörelsen sedan år 1969. A tjänstgjorde sedan år 1962 som lärare i ekonomiska ämnen och hade år 1972 avlagt ekonomexamen. A hade hela tiden tjänstgjort som lärare på heltid parallellt med

arbetet i den egna rörelsen. Sedan år 1976 omfattade hans lärartjänst dock endast 80 procent. På grund av A:s lärartjänst hade mesta delen av arbetet utförts av B och huvuddelen av inkomsterna hade därför också fördelats på henne. Omsättningen var första räkenskapsåret 1969-70 36 904 kr. och hade därefter ökat till 121 889 kr. räkenskapsåret 1975-76. Makarna hade två barn och syftet med verksamheten var att förse B med arbete som kunde utföras i bostaden för att hon samtidigt skulle kunna ta hand om barnen. Makarna önskade förhandsbesked huruvida de båda kunde betraktas som företagsledare 1) vid ovan angivna förutsättningar, 2) om A antingen begärde full tjänstledighet eller sade upp sig från sin lärartjänst i förhoppning om nya revisionsuppdrag, även om denna förhoppning inte skulle infrias i sin helhet samt 3) om den i fråga 2) angivna förhoppningen inte infrias i samband med A:s tjänstledighet eller uppsägning och B i syfte att bibehålla familjens tidigare inkomster tog viss mindre deltidstjänstgöring hos utomstående arbetsgivare vid sidan av arbetet i Z AB.

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade i mars 1977 följande förhandsbesked.

Beträffande de under 1) och 2) i ansökningen framställda frågorna finner nämnden att med hänsyn till i ärendet angivna förhållanden var och en av sökandena har ett väsentligt inflytande i Z AB. På grund härav förklarar nämnden, att under förutsättning att verksamheten drivs efter de i ansökningen angivna riktlinjerna både A och B skall anses som företagsledare i det nämnda bolaget.

I övriga delar avvisade rättsnämnden ansökningen.

Förhandsbesked mars 1977

Makarna M och N bedrev revisions- och bokföringsverksamhet i aktiebolagsform. De planerade att i samband med kommande bokslut upphöra med aktiebolaget och övergå till att bedriva verksamheten i handelsbolagsform. M var utbildad revisor och hustrun N, hade handelsgymnasiekompetens och mångårig praktik. M arbetade med revisioner och N förestod bokföringsavdelningen, som också hade tre deltidsanställda. Under år 1975 tog M ut lön på 56 200 kr. och N:s löneuttag var 42 200 kr. I handelsbolaget skulle M:s och N:s ansvarsområden vara desamma som hos aktiebolaget. M och N anhöll om förhandsbesked huruvida de båda två i framtiden kunde ta ut marknadsmässiga löner från handelsbolaget.

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade i mars 1977 följande förhandsbesked.

Nämnden finner att var och en av sökandena genom sitt andelsinnehav, sin ställning och sina arbetsuppgifter kommer att ha

ett väsentligt inflytande i det handelsbolag som avses överta den av X AB bedrivna rörelsen. På grund härav förklarar nämnden att både M och N skall anses som företagsledare i detta handelsbolag och att vardera maken skall taxeras för sin andel av bolagets inkomst.

Förhandsbesked augusti 1980

Makarna F och G drev vid sidan av sina ordinarie arbeten en läkarpraktik. Verksamheten bedrevs på deltid och i handelsbolsform. Vardera maken var hälftendelägare i bolaget. F innehade en docenttjänst på heltid vid ett lasarett och G var syo-konsulent med 75 procents tjänstgöring. G beräknades lägga ner 350 timmar på praktiken och F 140 timmar beroende på arbetsuppgifternas olika beskaffenhet. Verksamheten var helt beroende av F:s arbetsinsats. F och G hemställde om förhandsbesked huruvida den omständigheten att verksamheten bedrevs på deltid kunde påverka det antal timmar som den medhjälpande maken måste utföra för att beskattas för den lön hon uppbar.

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade i augusti 1980 följande förhandsbesked.

Lön som medhjälpande make uppbar från fåmansföretag där den andre maken är företagsledare får enligt bestämmelserna i punkt 13 anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen beskattas hos den medhjälpande maken, om dennes arbetsinsats inte understigit 400 timmar under beskattningsåret samt ersättningen varit att anse som marknadsmässig. Bara i vissa, i lagtexten angivna fall medges undantag från kravet på minst 400 timmars arbete för medhjälpande make, nämligen om företaget påbörjat eller lagt ned sin verksamhet under beskattningsåret eller om den medhjälpande maken varit sjukskriven eller motsvarande. Jämkning av timantalet kan däremot inte medges på den grunden att företagets totala verksamhet bedrivs i endast begränsad utsträckning på det sätt som anges i ansökningen.

Förhandsbesked april 1982

D ägde 16 av totalt 50 andelar i S D Kommanditbolag. Bolagets verksamhet utgjordes av handels- och fabriksrörelse samt viss uthyrning. Den huvudsakliga verksamheten bestod av att bolaget var innehavare av vissa modeller. Dessa modeller hade Aktiebolaget Y erhållit ensamrätt att använda. I ersättning härför erhöll kommanditbolaget viss royalty av aktiebolagets nettoförsäljning. D avsåg nu att till sina fyra barn överlåta de 16 andelarna i kommanditbolaget genom gåvor. D hemställde om förhandsbesked huruvida hans fyra barn skulle komma att beskattas för inkomsterna från kommanditbolaget eller om han själv skulle komma att beskattas för dessa inkomster trots gåvotransaktionerna. Inkomst-

terna från kommanditbolaget angavs ha uppgått till 25 000—30 000 kr. årligen. D ägde inga aktier i Aktiebolaget Y.

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade i april 1982 följande förhandsbesked.

Av handlingarna framgår bl.a. följande. D skall överlåta sina andelar i SD Kommanditbolag till sina barn. Han har inte deltagit i bolagets verksamhet. Det får förutsättas att han inte heller fortsättningsvis skall delta i denna verksamhet. Nämnden förklarar att efter överlåtelsen av andelarna i bolaget D under angivna förutsättningar inte skall beskattas för del av kommanditbolagets vinst. De fyra barnen skall efter överlåtelsen beskattas enligt bestämmelserna i punkt 10 anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen.

2. Begreppet fåmansföretag

Förhandsbesked januari 1977

Aktiebolaget S hade anskaffat en begagnad Rolls Roys att användas som direktionsbil. Bytespriset var 100 000 kr. Bilen hade köpts före det att bestämmelserna angående tjänstebil i fåmansföretag infördes. Aktierna i bolaget ägdes med 50 procent vardera av T och AB Y. Aktierna i AB Y ägdes dels av fyra syskon jämte deras barn, dels av ett kommanditbolag och ett aktiebolag, vilka helt ägdes av de fyra syskonen, dels av ytterligare en fysisk person. Bilen användes för transport av besökare till och från flygplatser samt för verkställande direktörens tjänsteresor. På grund av att bolaget ofta besöktes av utländska kunder och personer från bolagets utländska tillverknings- och försäljningsbolag hade bilen ett stort reklamvärde. Bolaget hemställde om förhandsbesked huruvida bolaget hade rätt att göra avskrivningar av bilen i vanlig ordning eller om den del av köpeskillingen som översteg 50 000 kr. skulle upptas som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet av T.

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade i januari 1977 följande förhandsbesked.

Nämnden finner, att aktierna i AB S till övervägande del ägs eller på därmed jämförligt sätt innehas — direkt eller genom förmedling av juridisk person — av ett fåtal fysiska personer. På grund härav förklarar nämnden, att AB S skall anses vara sådant fåmansföretag som anges i 35 § 1 a mom. sjunde stycket a) kommunalskattelagen.

Beträffande övriga i ansökningen framställda frågor har riksskatteverket meddelat anvisningar av beskaffenhet att tjäna till ledning för bedömningen. På grund härav och då den ifrågavarande personbilen redan anskaffats, finner nämnden förhands-

besked icke kunna anses vara av synnerlig vikt för sökandena och avvisar därför ansökningen i denna del.

Fyra ledamöter var av skiljaktig mening och anförde följande:

Lika med majoriteten finner vi att AB S vid tillämpning av 35 § 1 a mom. kommunalskattelagen skall anses vara sådant fåmansföretag som åsyftas i stadgandet. Vi finner för vår del emellertid härutöver att de av riksskatteverket genom RSV Dt 1976:35 meddelade anvisningarna icke, genom anvisningspunkten 5.2.5 eller i övrigt, är av beskaffenhet att kunna tjäna till ledning för bedömningen av övriga i ansökningen framställda frågor. — Vi finner vidare att det genom SFS 1976:85 införda stadgandet i 35 § 1 a mom. kommunalskattelagen icke, under de i ärendet föreliggande omständigheterna, ger stöd för att på grund av bilanskaifningen i fråga skall för någon av sökandena uppkomma sådana beskattningskonsekvenser som antyds i punkt 5.2.5 av angivna RSV-meddelandet. — Vi anser att förhandsbesked bort meddelas i enlighet härmed.

Förhandsbeskedet överklagades till RegR, som dock inte ändrade det.

Förhandsbesked november 1977

Samtliga aktier i X AB ägdes av föreningen X. Föreningens medlemmar utgjordes av de anställda i bolaget och ytterligare några personer som hade nära kontakt med verksamheten. Antalet medlemmar varierade mellan tio och femton stycken. Aktiekapitalet var 5 000 kr, fördelat på 50 aktier om 100 kr vardera. Bolaget hemställde om förhandsbesked huruvida det skulle betraktas som ett fåmansföretag.

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade i november 1977 följande förhandsbesked.

Nämnden finner, att aktierna i sökandebolaget genom förmedling av föreningen X till övervägande del ägs av ett fåtal fysiska personer. På grund härav förklarar nämnden att sökandebolaget är ett sådant aktiebolag som avses i 35 § 1 a mom. sjunde stycket kommunalskattelagen.

Förhandsbesked februari 1978

Aktiebolaget GQ var moderbolag i Q-koncernen. I koncernen ingick åtta helägda dotterbolag, varav fem svenska. Styrelseordförande i AB GQ när ansökan om förhandsbesked gavs in var CQ. Han avled dock innan förhandsbeskedet meddelades och efterträddes av FQ. Verkställande direktör var WQ, son till CQ. Antalet aktieägare i bolaget var 52 stycken. CQ, hans två söner WQ och AQ samt deras tre barn ägde tillsammans 15,64 procent av aktiekapitalet. En stor aktieägare i bolaget var Q:ska släktstiftelsen, vars styrelse bestod av ledamöterna i AB GQ, WQ och tre icke närstående personer. AB GQ och dess svenska dotterbolag hemställde nu om förhandsbesked att de inte skulle anses som fåmansföretag.

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade i februari 1978 följande förhandsbesked.

Av utredningen framgår att aktierna i AB GQ till övervägande del ägs av en fysisk person samt fyra grupper av inbördes närstående personer.

På grund härav och då övriga sökandebolag är helägda dotterbolag till AB GQ förklarar nämnden att samtliga sökandebolag skall anses vara sådana fåmansföretag som anges i 35 § 1 a mom. sjunde stycket a) kommunalskattelagen.

Förhandsbeskedet överklagades till RegR, som lämnade besvaren utan bifall.

Förhandsbesked november 1979

A och B ägde hälften var av aktierna i Y AB. A och B avsåg att låta bolagets 31 anställda bli delägare i bolaget. Överlåtelsen skulle ske på följande sätt. 70-80 procent av 100 aktier som A och B ägde i ett annat bolag, AB Z, skulle säljas till de anställda i Y AB. Återstoden av aktierna skulle A och B behålla. Samtliga aktier i Y AB skulle därefter säljas till AB Z. Alla anställda som önskade skulle få köpa i vart fall en aktie var. Aktierna skulle fördelas på minst 20 personer. Ingen av dessa skulle få röstmajoritet. Styrelsen i Y AB skulle utses av bolagsstämman och styrelsen skulle sedan utse verkställande direktör. Enligt en till ansökningen fogad teckningslista skulle de 75-80 aktier som bjöds ut till försäljning fördelas enligt följande

antal aktier 8 5 4 3 2 1

antal personer 3 4 2 2 8 6

Bolaget hemställde om förhandsbesked dels huruvida försäljningen av aktierna i Y AB till Z AB skulle komma att beskattas enligt 35 § 3 mom. nionde stycket kommunalskattelagen, dvs. skulle bolaget Z betraktas som ett fåmansbolag, dels om Z AB var ett sådant fåmansföretag som anges i 35 § 1 a mom. kommunalskattelagen.

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade i november 1979 följande förhandsbesked.

Nämnden finner att, om aktierna i det bolag som skall överlåtas till de anställda i Y AB fördelas på det sätt som angetts i den bifogade teckningslistan, aktierna väl till övervägande, men inte huvudsaklig del, kommer att ägas av ett fåtal fysiska personer. På grund härav förklarar nämnden att bolaget även efter aktieöverlåtelsen är att anse som ett sådant fåmansföretag som anges i 35 § 1 a mom. sjunde stycket a) kommunalskattelagen, men att bestämmelserna i 35 § 3 mom. nionde stycket samma lag inte är tillämpliga.

Förhandsbesked april 1979

K ägde 40 procent och hans två barn fem procent vardera av aktierna i D AB, i vilket bolag han var verkställande direktör. Resterande 50 procent av aktierna ägdes av ett amerikanskt bolag, X. Aktierna i X ägdes av två fysiska personer bosatta i USA. Dessa två personer ägde i sin tur samtliga aktier i ett annat amerikanskt bolag, Y. Y hade tagit fram det basproduktprogram som D AB tillverkade och sålde i Europa. D AB hade ett fast driftställe i Sverige och helägda dotterbolag i olika europeiska länder. D AB styrdes och kontrollerades i stor utsträckning av X. D AB hemställde om förhandsbesked huruvida bolaget skulle anses vara ett fåmansföretag enligt 35 § 1 a mom. sjunde stycket a) kommunal-skattelagen.

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade i april 1979 följande förhandsbesked.

Av handlingarna framgår att aktierna i D AB ägs — direkt eller genom förmedling av juridisk person — av fem fysiska personer. Nämnden finner härvid att de amerikanska aktieägarna i detta hänseende skall likställas med svenska aktieägare. På grund härav förklarar nämnden att D AB skall anses vara sådant fåmansföretag som anges i 35 § 1 a mom. sjunde stycket a) kommunal-skattelagen.

Förhandsbeskedet överklagades till RegR, som inte ändrade förhandsbeskedet.

Förhandsbesked juni 1985

O AB var moderbolag i en koncern, där bl.a. P AB ingick. Efter en nyemission av en miljon bundna B-aktier ägde J aktier motsvarande ca 60 procent av aktiekapitalet och ca 92 procent av röstetallet i bolaget. Övriga aktier i O AB var fördelade på ett stort antal enskilda personer samt institutionella placerare. Efter det att samtliga nyemitterade aktier hade tecknats beslutade styrelsen för Stockholms fondbörs att inregistrera bolagets bundna B-aktier. Före inregistreringen på fondbörsen ägdes aktierna i O AB och dess dotterbolag av "en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer" och var således ett fåmansföretag enligt 35 § 1 a mom. sjunde stycket kommunal-skattelagen. Inom O AB och P AB övervägde man att införa tantiemlöner såsom komplement till sedvanlig fast månadslön. Bolagen hemställde därför — såvitt nu är av intresse — om förhandsbesked om O AB med dotterföretag skulle anses som fåmansföretag sedan börsstyrelsen vid Stockholms fondbörs meddelat beslut om inregistrering av de nyemitterade B-aktierna.

RSV:s nämnd för rättsärenden beslutade i juni 1985 följande.

Förhandsbesked

Fråga 1

Efter inregistrering av B-aktierna i O AB vid Stockholms fond-

börs skall varken detta bolag eller dotterbolaget P AB räknas som fåmansföretag enligt 35 § 1 a mom. sjunde stycket a) kommunal-skattelagen (KL).

Motivering

Fråga 1

Enligt 35 § 1 a mom. sjunde stycket a) KL räknas som fåmansföretag bl.a. aktiebolag vari aktierna till övervägande del ägs eller på därmed jämförligt sätt innehas — direkt eller genom förmedling av juridisk person — av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer. Med "övervägande del" menas mer än hälften (SkU 1975/76:28 s.37 f.).

B-aktierna i O AB inregistrerades i maj 1984 vid Stockholms fondbörs. Det är upplyst i ärendet att en fysisk person även efter inregistreringen äger aktier motsvarande mer än hälften av bolagets aktiekapital. Enligt den nyssnämnda bestämmelsens ordalydelse skall bolaget således vara ett fåmansföretag.

Det framgår emellertid klart av förarbetena till lagstiftningen om fåmansföretag att avsikten har varit att bl.a. bolag vars aktier till någon del är inregistrerade vid fondbörsen inte skall omfattas av begreppet fåmansföretag (SOU 1975:54 s.173 f., prop. 1975/76:79 s.71 och SkU 1975/76:28 s.37). Med hänsyn till fåmansföretagsreglernas huvudsakliga karaktär av stoppregler och till den aktuella lagstiftningens syfte i övrigt finner nämnden att begreppet fåmansföretag skall ges den i förhållande till lagtexten mer begränsade innebörd som enligt förarbetena har varit avsedd.

O AB skall således efter inregistreringen av B-aktierna inte räknas som ett fåmansföretag. Av detta följer att inte heller dotterbolaget P AB efter inregistreringen skall räknas som ett sådant företag.

En ledamot var av skiljaktig mening och anförde följande:

Fråga 1 gäller innebörden av definitionen på fåmansföretag i den s.k. fåmansföretagslagstiftningen. I lagtexten står det, såvitt nu har intresse, att ett aktiebolag vari aktierna till övervägande del ägs av en fysisk person räknas som ett fåmansföretag. I den situationen som frågan gäller äger en fysisk person ca 60 procent av aktiekapitalet i O AB. Det finns alltså inte något som helst utrymme för tvivel på att O AB enligt definitionen som den framträder i lagtexten utgör ett fåmansföretag. — Samtidigt finns det uttalanden i förarbetena om att avsikten har varit att bolag vars aktier är inregistrerade vid fondbörsen, som är fallet med O AB, inte skall omfattas av begreppet fåmansföretag. — Frågan är då om man skall följa lagtexten eller uttalandena. Hade uttalandena utvidgat definitionen i lagtexten hade väl saken varit klar. Lagtexten hade följts. Här är emellertid förhållandet det motsatta. Uttalandena innehåller en begränsning av definitionen i lagtexten. Medför detta att det är uttalandena som skall följas? — Självfallet är det ofta nödvändigt att söka ledning i förarbetena när det gäller att fastställa gränserna för tillämpningsområdet för en lagbestämmelse. Men om detta är det här inte fråga. Här gäller det att ta ställning till om man s.a.s. skall acceptera ett dolt hål mitt i tillämpningsområdet enligt lagtexten för fåmansföretagslagstiftningen. Ett tillämp-

ningsområde som med hänsyn till denna lagstiftnings karaktär inte ter sig orimligt. — Ett ja på den nyss ställda frågan, om svaret upphöjs till en princip för lagtolkning, minskar lagtextens betydelse i normsystemet inom skatterätten. Systemet blir genom detta tyngre och svårare än nödvändigt att handskas med. De skattskyldiga tvingas t.ex. i många fall att gå till förarbetena även när en lagbestämmelse klart och tydligt föreskriver en viss skatteeffekt av en rättshandling. — Jag kommer till att fråga I skall besvaras med utgångspunkt i lydelsen av lagtexten. Svaret blir därmed enligt min uppfattning ja.

Förhandsbesked juli 1986

F AB var ett svenskt företag. Aktierna i bolaget skulle säljas till ett finskt bolag, G. Aktierna i G ägdes av ett annat finskt bolag, H, som i sin tur ägdes till 5/12 av ett norskt bolag och till 7/12 av tio fysiska personer. Aktierna i det norska bolaget ägdes till 80 procent av ett annat norskt bolag, där två bröder var delägare, och till 20 procent av två norska medborgare. F AB hemställde om förhandsbesked huruvida det skulle betraktas som ett fåmansföretag om det förvärvades av G. För närvarande var F AB inte något fåmansföretag.

RSV:s nämnd för rättsärenden beslutade i juli 1986 följande.

Förhandsbesked

Under de i ärendet angivna förutsättningarna skall F AB, sedan aktierna i bolaget förvärvats av G, räknas som ett fåmansföretag enligt 35 § 1 a mom. sjunde stycket a) kommunalskattelagen (KL) och därmed också enligt 8 § lagen (1960:63) om förlustavdrag.

Motivering

Enligt 35 § 1 a mom. sjunde stycket a) KL räknas som fåmansföretag bl.a. aktiebolag vari aktierna till övervägande del ägs eller på därmed jämförligt sätt innehas — direkt eller genom förmedling av juridisk person — av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer. Med "övervägande del" menas mer än hälften (SkU 1975/76:28 s.37 f). Vidare anses begreppet "fåtal" rymma i vart fall 10 personer, varvid närstående personer räknas som en person (jfr punkt 2.1 i RSV Dt 1980:13). Beteckningen fåmansföretag i 8 § lagen om förlustavdrag har enligt åttonde stycket i lagrummet samma betydelse. F AB är ett svenskt aktiebolag. Det i ärendet åberopade uttalandet om utländska bolag (punkt 2.1 i RSV Dt 1980:13) saknar således relevans. Av utredningen framgår att aktierna i G:s moderbolag, H, till 7/12 ägs av tio fysiska personer medan återstående 5/12 ägs indirekt av fyra andra fysiska personer. När G har förvärvat aktierna i F AB, kommer således ett fåtal fysiska personer att genom förmedling av juridisk person äga mer än hälften av dessa aktier. Den omständigheten att personerna i fråga är utländska medborgare och bosatta i utlandet påverkar inte bedömningen. Efter det planerade övertagandet skall F AB således räknas som fåmansföretag enligt de aktuella lagrummen.

3. Begreppen företagsledare, närstående och delägare

Förhandsbesked januari 1981

G AB var ett fåmansbolag. Aktierna i bolaget ägdes av G till 55 procent och av hans son till 45 procent. G AB hade tre dotterbolag. G och H avsåg att bilda ett nytt bolag med samma ägarförhållanden som i G AB. Tillgångarna och skulderna i G AB — förutom fastigheterna och i dessa nedlagt kapital — skulle till bokförda värdena överföras till de tre dotterbolagen. Därefter skulle aktierna i dotterbolagen överföras till det nybildade bolaget. Dessförinnan skulle G AB lämna ett aktieägartillskott till dotterbolagen. I anledning av de tilltänkta transaktionerna hemställde G AB, det nybildade bolaget och dotterbolagen bl.a. om förhandsbesked enligt följande.

3. Kunde G AB med tillämpning av det värde till vilket aktierna i dotterbolagen var bokförda föra över dessa aktier till det nybildade bolaget utan att fråga om beskattning på grund av överlåtelsen uppkom för det överlåtande eller det förvärvande bolaget.

4. Kunde G AB när aktierna i dotterbolagen överfördes till det nybildade bolaget tillämpa anskaffningsvärdet i stället för bokförda värdet utan att fråga om beskattning på grund av överlåtelsen uppkom för det överlåtande eller det förvärvande bolaget?

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade i januari 1981 så vitt nu är av intresse följande förhandsbesked.

Fråga 3 och 4

G AB:s överlåtelse av aktierna i de tre dotterbolagen till G Förvaltnings Aktiebolag kan inte anses utgöra en sådan s.k. intern aktieöverlåtelse som avses i 35 § 3 mom. nionde stycket kommunalskattelagen. På grund härav och eftersom inte heller bestämmelserna i 35 § 3 mom. sjätte stycket i den nämnda lagen är tillämpliga — samtliga berörda bolag hör inte till samma koncern — skall bestämmelserna i 35 § 3 mom. första och andra styckena kommunalskattelagen tillämpas vid aktieförsäljningen. Vid en överlåtelse av aktierna till det bokförda värdet, dvs. lägre värde än anskaffningsvärdet, eller till deras anskaffningsvärde uppkommer inte någon skattepliktig intäkt för G AB på grund av aktieöverlåtelsen.

Eftersom ett aktiebolag inte kan anses tillhöra den närståendekrets som anges i 35 § 1 a mom. sista stycket kommunalskattelagen kan G Förvaltnings Aktiebolag inte anses ha fått någon skattepliktig intäkt i samband med förvärvet av aktierna i B AB:s dotterbolag.

4. Köp och försäljning av egendom

35 § 1 a mom. första stycket KL (lös egendom anskaffad för företagsledarens privata bruk)

Förhandsbesked februari 1977

AB Y avsåg att anskaffa en personbil av märket Mercedes Benz 300 D för en kostnad av 59 800 kr. Bilen skulle användas som resandevagn och byggas om invändigt så att den bättre passade för att transportera de varor bolaget sålde. Sammanlagd ressträcka per år var omkring 4 000 mil. Bilen skulle köras av A, som sedan år 1955 varit representant för bolaget inom samma distrikt som f.n. Bilar av märket Mercedes hade använts sedan år 1961 på grund av att dessa bilar hade säkerhetskaross, stor bromsvolym, var bränslesnåla och hade bra andrahandsvärde. A önskade såsom innehavare av bolaget följande förhandsbesked. 1) Får bolaget göra avdrag för inköpskostnaden för bilen 59 800 kr.? 2) Kommer han personligen att drabbas av några beskattningsskonsekvenser?

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade i februari 1977 följande förhandsbesked.

Nämnden finner med hänsyn till i ärendet förekomna omständigheter att, om sökandebolaget förvärvar ifrågavarande personbil av märke Mercedes Benz 300 D för en köpeskilling av 59 800 kr., sökandebolaget är berättigat till avdrag för värdeminskning avseende denna bil med utgångspunkt i anskaffningskostnaden i dess helhet. Vidare finner nämnden att — när ifrågavarande bil icke är dyrare än som kan anses motiverat med hänsyn till sökandebolagets verksamhet — vid beräkning av den A tillkommande bilförmånen något tillägg utöver den förmån som kan beräknas enligt gängse regler icke skall ske. På grund härav förklarar nämnden, att sökandebolaget genom årliga värdeminskningsskattavdrag äger avdraga hela anskaffningskostnaden för ifrågavarande personbil. Vidare förklarar nämnden, att den A tillkommande förmånen att för privat bruk få utnyttja sökandebolagets ifrågavarande personbil skall, med beaktande av bestämmelserna i 42 § tredje stycket kommunalskattelagen, värderas med hänsyn till personbilens prisklass och den körsträcka varom fråga är utan sådant tillägg som avses i punkt 5.2.5. riksskatteverkets anvisningar den 14 oktober 1976 angående nya regler för beskattning av fåmansföretag m.m. (Dt 1976:35).

Förhandsbesked april 1977

R AB, som var ett försäljningsbolag, ägdes av bröderna X, Y och Z, vilka alla var aktiva i företaget. Företaget tillverkade och sålde möbler. Senaste räkenskapsåret var omsättningen 55 mil.kr. Bo-

laget hade inköpt ett begagnat flygplan för 300 000 kr. Köpet hade gjorts beroende av utgången av det sökta förhandsbeskedet. Anledningen till förvärvet var att ett eget flygplan innebar stora fördelar, såsom stora tidsvinster, oberoende och kostnadsbesparingar jämfört med om reguljärflyg anlätades. Detta gällde framför allt vid affärsresor till Frankrike-Tyskland-England, inom Norden och i Sverige. Även vid mässbesök gjordes stora tids- och kostnadsbesparingar om eget flygplan kunde användas. Bolaget ansåg därför att det för bolagets framtida utveckling — framför allt på exportsidan — var nödvändigt med ett eget flygplan. Den ende inom bolaget som f.n. hade flygcertifikat var VD X. Vid åtskilliga tillfällen skulle även hyrd pilot användas. Bolaget och X hemställde om följande förhandsbesked. 1) Kommer X enligt 35 § 1 a mom. kommunalskattelagen att beskattas för ett belopp motsvarande flygplanets anskaffningskostnad samt påföras beskattning för värdet av "flygförmån"? 2) Får bolaget dels göra avdrag för värdeminskning av flygplanet enligt de regler som gäller för räknenskapsenliga avskrivningar, dels göra investeringsavdrag vid den statliga inkomsttaxeringen med 25 procent av flygplanets anskaffningskostnad?

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade i april 1977 följande förhandsbesked.

Nämnden finner, att R AB är ett sådant aktiebolag som avses i 35 § 1 a mom. sjunde stycket kommunalskattelagen. Vidare finner nämnden, att ifrågavarande flygplan inte kan anses anskaffat uteslutande eller så gott som uteslutande för företagsledares eller företagsledare närstående persons privata bruk. På grund härav förklarar nämnden, att anskaffningskostnaden för flygplanet inte utgör för X skattepliktig intäkt och att R AB genom årliga värdeminskningsavdrag äger avdraga anskaffningskostnaden. Vidare förklarar nämnden att X som skattepliktig intäkt av tjänst skall upptaga värdet av sitt privata utnyttjande av ifrågavarande flygplan.

I den mån ansökningen inte blivit besvarad genom vad nämnden ovan förklarat, finner nämnden förhandsbesked inte böra meddelas och avvisar därför ansökningen härutinnan.

Förhandsbesked juni 1977

U AB var ett transportföretag. Verksamheten avsåg renhållnings-transporter och transport av virke med lastbil. Bolaget ville nu bredda sin verksamhet till att även omfatta flygtransporter. Till en början skulle därför bolaget anskaffa ett flygplan och ställa i ordning en hangar. Kostnaderna härför beräknades till 200 000-250 000 kr. Den person som behövdes för flygningarna skulle rekryteras bland de redan anställda och utbildas. Personen i fråga — make till aktieägare — skulle under den tid som inte behövdes

för flygtransporterna arbeta med bolagets övriga verksamhet. Bolaget anhöll om förhandsbesked huruvida det fick göra avdrag för värdeminskning av ifrågavarande flygplan utan hinder av bestämmelserna i punkt 3 a andra stycket av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen.

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade i juni 1977 följande förhandsbesked.

Nämnden finner att U AB är ett sådant aktiebolag som avses i 35 § 1 a mom. sjunde stycket kommunalskattelagen. Nämnden finner vidare att, om sökandebolaget anskaffar ett flygplan för utövande av transportverksamhet under i ansökningen angivna förhållanden, ifrågavarande flygplan inte kan anses anskaffat uteslutande eller så gott som uteslutande för företagsledares eller denne närstående persons privata bruk. På grund härav förklarar nämnden, att sökandebolaget äger avdraga anskaffningskostnaden för flygplanet genom årliga värdeminskningsavdrag.

Förhandsbesked september 1977

Y AB var ett fåmansbolag med verksamhet inom nöjesbranschen. Bolaget producerade scenshower, där Y var underhållare. Under folkparksturnéer transporterades personalen — Y själv och ytterligare fyra personer — i två bilar. Den ena var en Mercedes utrustad med dragkrok och den andra en Volvo stationsvagn. Mercedesbilen drog ett släp med instrument och högtalarutrustning. Sommaren 1976 besöktes 70 folkparker, vilket gav intäkter på omkring 600 000 kr. Mercedesbilen användes under resten av året till mindre turnéer i Sverige och för transporter till uppträdanden i Stockholmsområdet. Mercedesbilen behövde nu ersättas och bolaget önskade anskaffa en ny bil som kostade mer än 50 000 kr. Som skäl för att en så dyr bil måste anskaffas åberopade bolaget följande

1. Artistens gage står i direkt proportion till populariteten hos publiken. Publiken drar tyvärr den slutsatsen att ju finare bil en artist har desto bättre är han. För att bibehålla intäkterna behövs sålunda en dyrbar bil. 2. Det är väsentligt att bilen har sådan kvalitet att den trots last och släp kan utnyttja vägarna maximalt och framföras på ett trafiksäkert sätt. 3. Endast Mercedes och BMW har säkerhetskaross, vilken väsentligt ökar artistens möjligheter att överleva olyckshändelser med bilen. Bolaget hemställde om förhandsbesked *dels* att det skulle förklaras vara berättigat till avdrag för kostnad för en bil vars inköpspris översteg vad som var normalt för ett fåmansföretag, *dels* att bolaget för ifrågavarande turnébil inte skulle vara underkastat vare sig den begränsningsregel som departementschefen angav i aktuell proposition eller den begränsningsregel till högst "prisklass V" som angavs i betänkandet som låg till grund för propositionen. Vidare frågade

bolaget vilka beskattningskonsekvenserna skulle bli om bolaget och någon av de fysiska personerna förvärvade en bil tillsammans i ett enkelt bolag, t.ex. på så sätt att bolaget betalade 100 000 kr. och Y 30 000 kr. Det belopp Y betalade skulle avse mer luxuös extrautrustning. Skulle avskrivningsunderlaget för bolaget utgöra den del av kostnaden för bilen som betalades av bolaget och skulle Y beskattas för någon förmån på grund av att turnéresorna blev mindre obekväma. Dessutom anhöll Y och hans maka, som båda var anställda i Y AB, att nämnden skulle förklara att de endast skulle beskattas för förmånsvärdet av den av bolagets bilar som de faktiskt använde, nämligen Volvon och att förmånsvärdet skulle fördelas mellan makarna trots att det endast var Y som kunde anses som företagsledare.

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade i september 1977 följande förhandsbesked.

Med hänsyn till vad i ärendet upplysts om sökandebolagets verksamhet och transportbehov finner nämnden, att sökandebolaget får anses ha behov av en dyrare bil än i prisklass IV i riksskatteverkets anvisningar (DT 1976:27) om värdering av förmån av fri bil vid inkomst av tjänst. Vidare finner nämnden, att en bil i prisklass V i nämnda anvisningar skäligen kan anses tillräcklig för bolagets verksamhet.

På grund av det anförda förklarar nämnden, att sökandebolaget är berättigat till avdrag för bilkostnader avseende personbil hänförlig till prisklass V i riksskatteverkets anvisningar om värdering av förmån av fri bil vid inkomst av tjänst.

Beträffande övriga i ärendet framställda frågor finner nämnden förhandsbesked icke böra meddelas och avvisar därför ansökningen härutinnan.

Förhandsbesked november 1977

U V:s Advokatbyrå drevs i handelsbolagsform av UV och sonen YV. Handelsbolagets största tillgång var en bostadsrätt. Bolaget avsåg att sälja bostadsrätten till AB Z. Bostadsrätten bestod av kontorslokaler på totalt 245 m². Handelsbolaget utnyttjade 139 m² och AB Z hyrde 38 m². Resterande del hyrdes ut till utomstående företag samt utgjorde hyresgästernas gemensamma utrymme. Av de 500 aktierna i AB Z ägde YV 142 aktier. Resterande aktier ägdes av fyra andra medlemmar i familjen V. AB Z var fastighetsförvaltande och rörelsedrivande. UV hemställde om förhandsbesked huruvida en försäljning av bostadsrätten till marknadspris skulle föranleda beskattning för tillfällig förvärvsverksamhet enligt 35 § 1 a mom. kommunalskattelagen.

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade i november 1977 följande förhandsbesked.

Bostadsrätten kan inte anses vara uteslutande eller så gott som

uteslutande avsedd för UV:s eller YV:s eller dem närstående persons privata bruk. En försäljning av bostadsrätten till AB Z föranleder därför inte beskattning enligt 35 § 1 a mom. första stycket kommunalskattelagen. Någon annan bestämmelse i momentet är inte tillämplig på en sådan försäljning. Nämnden besvarar därför den framställda frågan nekande.

Förhandsbesked april 1979

Aktiebolagen A, B, C och D var fyra fåmansföretag belägna i Mellansverige. Tillsammans sysselsatte de 175 personer och hade en omsättning på omkring 52 milj.kr. A utförde kvalificerade reparationsarbeten och byggnadsarbeten med arbetsplatser spridda över hela Sverige. Verksamhetsinriktningen medförde att medarbetarna måste resa mellan byggnads- och serviceplatser spridda över hela Sverige. B producerade köksutrustningar som såldes både i Sverige och till Norge, Frankrike och England. På grund av att försäljningsorganisationen var belägen i en mellansvensk ort, krävdes kontinuerliga besök hos kunderna dels vid marknadsföringen av produkterna, dels vid orderuppgörelser. C var från början ett utpräglat transport- och entreprenadföretag, men hade utvidgat verksamheten till att även avse återvinning av produkter inom jordbruk och stålindustri samt bärgning av sjunktimmer ur flottningsälvar. Företagets arbetsplatser var därför spridda över mellersta och norra Sverige och även i Norge och behovet av snabba transporter hade därför blivit allt större. D upphandlade och besiktigade jordbruksmaskiner i större delen av Sverige. Höst och vår när jordbruket hade högsäsong krävde jordbrukarna full service dygnet runt. Vid dessa tillfällen måste företaget snabbt leverera reservdelar. De fyra bolagen hade diskuterat att bilda ett handelsbolag eller ekonomisk förening, där varje bolag skulle bidra med en andel, för att kunna förvärva ett flygplan som skulle användas för att upprätthålla de angivna kraven på kommunikationer. Inom något av företagen skulle en pilot utbildas. Förhandsberäkningar utvisade en total flygtid om 300 timmar per år, varav minst 225 timmar för de fyra företagens räkning. Flygplanet skulle ägas av företagen gemensamt och kostnaderna skulle fördelas i proportion till användningen. Företagsledarna i de fyra företagen begärde följande förhandsbesked. Kan varje fåmansbolags insatsdel i detta flygplan från skattesynpunkt betraktas som anskaffning av lös egendom för den enskilde företagsledarens bruk och i så fall föranleda att företagsledaren måste beskattas för anskaffningen som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet?

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade i april 1979 följande förhandsbesked.

Nämnden finner att, om bolagen skaffar ett flygplan för trans-

portverksamhet under de i ansökningen angivna förhållandena, planet inte kan anses anskaffat uteslutande eller så gott som uteslutande för sökandena eller dem närstående personers privata bruk. På grund härav svarar nämnden nej på den i ansökningen ställda frågan.

Förhandsbesked november 1983

X drev sedan tio år ett utvecklings- och finansieringsföretag — X AB.

X AB hade ett aktiekapital på 200 000 kr. som investerats i två olika företag. Dessa investeringar hade varit framgångsrika och de två företagen befann sig i ett dynamiskt utvecklingsskede. X AB behövde successivt bygga upp sitt kapital och investera detta på ett lönsamt sätt för att kunna fortsätta medverka i företagsutveckling och etablering av nya företag. X AB hade hitintills investerat i statsobligationer. Alla vinstmedel hade behållits i bolaget och vidareinvesterats. X AB avsåg nu att investera visst kapital, 300 000—600 000 kr., i en bostadsrätt i centrala Stockholm. Enligt X skulle en sådan investering ge den största tillväxten av vinstmedel i X AB, eftersom X ansåg att värdet på kontors- och bostadsfastigheter i centrala Stockholm skulle stiga kraftigt i värde. Den bostadsrätt som X AB ämnade förvärva, skulle inte hyras ut på längre sikt eller användas som kontor för X AB, utan endast hyras ut under kortare perioder för övernattningsändamål. X själv, som var gift sedan lång tid och saknade barn, bodde i en stor lägenhet i centrala Stockholm. X hemställde om förhandsbesked huruvid X AB:s förvärv av en bostadsrätt skulle medföra någon inkomstbeskattning för hans del.

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade i november 1983 följande förhandsbesked.

Enligt 35 § 1 a mom. första stycket kommunalskattelagen skall om ett fåmansföretag anskaffar lös egendom, som uteslutande eller så gott som uteslutande är avsedd för företagsledarens eller honom närstående persons privata bruk, ett belopp motsvarande anskaffningskostnaden för egendomen hänföras till tillfällig förvärvsverksamhet för företagsledaren. Såvitt handlingarna utvisar skall den i ansökningen avsedda bostadsrättslägenheten inte användas för X eller någon honom närstående persons privata bruk. Under sådana förhållanden är lagrummet inte tillämpligt på anskaffningen. Inte heller på någon annan grund medför bolagets anskaffning av bostadsrätten någon beskattningskonsekvens för X.

Förhandsbesked oktober 1985

H ägde aktier och var företagsledare i H AB, vars verksamhet bestod av vissa montagearbeten och konsultuppdrag inom sam-

ma område. I genomsnitt var tre personer anställda i bolaget. Uppdragen utfördes på olika orter i södra och mellersta Sverige och innebar ett omfattande resande mellan de olika arbetsplatserna. En planerad utvidgning av verksamheten skulle komma att medföra en ökning av resandet för framför allt H, eftersom mycket av bolagets know-how var förknippat med honom. För närvarande kördes omkring 6 000 mil i tjänsten. Bolaget hade planer på att anskaffa ett mindre flygplan för att minska restiderna. H hade flygcertifikat. Bolaget skulle använda flygplanet omkring 80 timmar per år medan H skulle disponera det för omkring 10 timmars privat flygning per år. H hemställde om förhandsbesked huruvida reglerna i 35 § 1 a mom. kommunalskattelagen angående fåmansföretags anskaffande av lös egendom skulle bli tillämpliga om flygplanet anskaffades.

RSV:s nämnd för rättsärenden beslutade i oktober 1985 följande.

Förhandsbesked

Under de i ärendet angivna förhållandena skall det av bolaget förvärvade flygplanet inte anses anskaffat uteslutande eller så gott som uteslutande för H:s privata bruk i den mening som avses i 35 § 1 a mom. kommunalskattelagen (KL).

Motivering

Enligt 35 § 1 a mom. första stycket KL skall — om ett fåmansföretag anskaffar lös egendom som uteslutande eller så gott som uteslutande är avsedd för företagsledarens eller honom närstående persons privata bruk — ett belopp motsvarande anskaffningskostnaden för egendomen hänföras till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet för företagsledaren.

Med hänsyn främst till vad som upplysts om flygplanets användning i bolagets rörelse finner nämnden att flygplanet inte kan anses anskaffat uteslutande eller så gott som uteslutande för H:s privata bruk. Nyssnämnda bestämmelse är således inte tillämplig.

35 § 4 mom. fjärde stycket KL (lös egendom anskaffad från delägare)

Förhandsbesked april 1982

Y ägde sedan år 1979 en bostadsrätt i Stockholm, inköpt för 1 milj.kr. En del av lägenheten användes av Y och hans hustru som bostad. Därjämte disponerade det bolag, K AB, som Y och hans hustru ägde, två rum jämte vissa övriga utrymmen som kontor. Bolaget bedrev all sin verksamhet där. Av den totala lägenhetsytan, 170 m², använde bolaget 88,5 m². De utrymmen som bolaget disponerade var utrustade med sedvanlig kontorsutrustning. Bolaget hade en fordran på Y på 785 000 kr, vilken uppkommit före år 1973. Y önskade nu avyttra bostadsrätten till bolaget för 1 milj.kr. Betalningen skulle bolaget erlægga genom att kvitta sin

fordran mot Y. Resterande belopp skulle erläggas genom att bolaget skulle överta redan befintliga lån. Bostadsrättens marknadsvärde översteg 1 milj.kr. Y skulle efter överlåtelsen erlægga marknadshyra till bolaget för den del av lägenheten som användes som bostad. Y önskade förhandsbesked huruvida beskattning av köpeskillingen eller del därav skulle ske med hänvisning till bestämmelserna i dels 35 § 4 mom. fjärde stycket kommunalskattelagen och i så fall med vilka belopp samt om Y skulle beskattas för något bostadsförmånsvärde om han betalade hyra med 200 kr./m², vilket enligt Y utgjorde marknadsvärdet.

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade i april 1982 följande förhandsbesked.

Nämnden finner att, om sökanden under angivna förutsättningar avyttrar den i ansökningen åsyftade bostadsrätten till K AB, beskattning skall ske med tillämpning av bestämmelserna i 35 § 4 mom. kommunalskattelagen. Eftersom bostadsrätten under i ärendet angivna förhållanden måste antas bli till nytta för bolagets verksamhet är dock bestämmelserna i detta moments fjärde stycke inte tillämpliga.

Nämnden svarar därför nej på frågorna 1 och 2. Vad gäller fråga 3 finner nämnden att förhandsbesked inte bör meddelas och avvisar ansökningen i den delen.

Förhandsbesked november 1984

C var innehavare av L fideikommiss. Fideikommisset omfattade bl.a. samtliga aktier i M AB, vilket bolag var ett fideikommissaktiebolag bildat genom regeringsbeslut och således ett fåmansbolag. För att inte ekonomiskt och kulturhistoriskt värdefullt lösöre tillhörigt fideikommisset skulle riskera att skingras med C:s fränfälle önskade C sälja detta lösöre till M AB. En förutsättning härför var att försäljningen inte ledde till realisationsvinstbeskattning för C enligt bestämmelserna i 35 § 4 mom. fjärde stycket kommunalskattelagen. C hemställde därför om förhandsbesked i enlighet härmed.

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade i november 1984 följande förhandsbesked.

Med hänsyn till det som förekommit i ärendet finner nämnden att den med ansökningen avsedda egendomen får anses vara till nytta för M AB:s verksamhet. Nämnden förklarar därför att en överlåtelse av egendomen till bolaget under de angivna förutsättningarna inte skall föranleda beskattning enligt 35 § 4 mom. fjärde stycket kommunalskattelagen.

Förhandsbesked mars 1985

T ägde två andelar av en bostadsrätt i bostadsrättsföreningen H. Andelarna anskaffades år 1979 och medförde rätt att under två

veckor utnyttja en lägenhet tillhörig bostadsrättsföreningen. T hade under de år han haft andelarna endast utnyttjat dem under en vecka. Resten av tiden hade lägenheten hyrts ut. T ägde samtliga aktier i N AB och var ordinarie ledamot i styrelsen medan hans hustru var suppleant. Bolaget hade fyra anställda och planerade att anställa ytterligare en person. T:s hustru var ej anställd i bolaget. T hade för avsikt att överlåta andelarna till bolaget. Bolaget skulle därefter hyra ut lägenheten mot marknadsmässig ersättning till de anställda i bolaget. Andelarna skulle överlåtas till bolaget för marknadspriset vid överlåtelse tidpunkten. Köpeskillingen skulle erläggas genom att bolaget dels övertog resterande lån på andelarna, dels erlade ett kontantbelopp. Bolaget skulle inte komma att yrka värdeminskningsavdrag men driftkostnader och räntekostnader skulle belasta bolaget. T hemställde om förhandsbesked huruvida bolagets köp skulle omfattas av bestämmelserna i 35 § 1 a mom. första och fjärde styckena kommunalskattelagen.

RSV:s nämnd för rättsärenden beslutade i mars 1985 följande.

Förhandsbesked

Om T avyttrar sina andelar av bostadsrätten i bostadsrättsföreningen H till N AB skall som skattepliktig realisationsvinst för honom räknas vad han erhåller för andelarna.

Motivering

Andelarna av bostadsrätten kan inte antas bli till sådan nytta för bolaget som avses i 35 § 4 mom. fjärde stycket kommunalskattelagen (KL). Om T avyttrar andelarna till bolaget skall därför, enligt nämnda lagrum jämfört med 35 § 3 a mom. tredje stycket KL, som skattepliktig realisationsvinst för honom räknas vad han erhåller för andelarna. Av förarbetena till de s.k. fåmansföretagsreglerna framgår att 35 § 1 a mom. första stycket KL är avsett att tillämpas endast på förvärv från utomstående (prop. 1975/76:79 s.87).

T hade ställt ytterligare två frågor i anledning av överlåtelsen. Nämnden ansåg dock inte att förhandsbesked borde meddelas beträffande de frågorna och avvisade ansökningen i dessa delar.

Förhandsbesked december 1985

R hade under fyra år lånat ut två tavlor till en restaurang som inrymdes i lokaler tillhöriga S AB. Aktierna i moderbolaget till detta bolag ägdes av R:s son och hustru. R behövde nu sälja tavlorna, vilka vardera betingade ett pris av 50 000 kr. Företagsledningen i S AB ville gärna behålla tavlorna, som dominerade hela miljön i restaurangen. För att S AB inte skulle behöva vara utan tavlorna under betydande tid och slippa betala något auktionspåslag önskade R sälja tavlorna direkt till bolaget utan omvägen via en konstauktion. R önskade förhandsbesked huruvida tavlorna

na, som han ägt mer än fem år, skulle betraktas som rörelsefrämmande egendom och försäljningen härigenom beskattas enligt bestämmelserna i 35 § 4 mom. fjärde stycket kommunalskattelagen.

RSV:s nämnd för rättsärenden beslutade i december 1985 följande.

Förhandsbesked

En avyttring av de två oljemålningarna till S AB skall inte föranleda beskattning enligt 35 § 4 mom. fjärde stycket kommunalskattelagen (KL).

Motivering

När egendom som avses i 35 § 4 mom. KL avyttras till ett fåmansföretag av en delägare eller någon honom närstående person skall enligt fjärde stycket i lagrummet — oberoende av innehavstid och anskaffningskostnad — hela köpeskillingen anses som skattepliktig realisationsvinst såvida egendomen inte är eller kan antas bli till nytta för företagets verksamhet.

I ärendet är upplyst att de två tavlorna som R avser att sälja till S AB sedan fyra år är centralt placerade i företagets restaurang och utgör ett viktigt inslag i miljön. Med hänsyn härtill och till utredningen i övrigt finner nämnden att det måste antas att tavlorna är till nytta för restaurangrörelsen i den mening som avses i 35 § 4 mom. fjärde stycket KL. Beskattning enligt detta lagrum skall således inte ske.

36 § anv. punkt 2 a sista stycket KL (fast egendom anskaffad från delägare)

Förhandsbesked februari 1980

Handelsbolaget N ägde samtliga aktier i D AB. Delägare i handelsbolaget var efterlevande maken till aktiebolagets tidigare huvuddelägare och tre söner till honom. Handelsbolaget ägde en fastighet, på vilken aktiebolaget bedrev sin verksamhet. Anledningen till att handelsbolaget ägde fastigheten var att bolagets bankförbindelse hade krävt personligt ansvar för lånen i fastigheten. Handelsbolaget hade under år 1979 överlåtit fastigheten till aktiebolaget för ett pris av 4 100 000 kr. Enligt ett värderingsintyg bedömdes saluvärdet vara 6 500 000 kr. Delägarna hemställde om förhandsbesked huruvida fastighetsöverlåtelsen omfattades av bestämmelserna i punkt 2 a sista stycket anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen.

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade i februari 1980 följande förhandsbesked.

Av handlingarna i ärendet framgår att andelarna i handelsbolaget N ägs av fyra personer. Handelsbolaget äger i sin tur alla aktier i D AB. Eftersom aktiebolaget vid sådant förhållande är att anse som fåmansföretag och handelsbolaget som delägare i få-

mansföretaget förklarar nämnden att bestämmelserna i punkt 2 a sista stycket anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen är tillämpliga vid handelsbolagets försäljning av fastigheten X till aktiebolaget.

35 § 1 a mom. tredje st KL (Köp och försäljning till över- resp. underpris)

Lös egendom

Förhandsbesked mars 1978

F & G Verkstads AB bedrev rörelse med tillverkning av olika verkstadsprodukter. Bolaget innehade samtliga aktier i det vilande bolaget R AB. Eftersom det i de nuvarande verkstadslokalerna fanns gott om utrymme för ytterligare produktion, fanns det planer på att starta en ny tillverkning. Denna verksamhet skulle bedrivas av ett nytt bolag. På grund härav ville man låta anläggningstillgångarna finnas i ett bolag och tillverkningen i ett annat. Detta skulle ske genom att nuvarande aktieägare i F & G Verkstads AB köpte samtliga aktier i R AB. Tillverkningen jämte samtliga omsättningstillgångar och kortfristiga lån skulle övertas av R AB till de bokförda värdena. I F & G Verkstads AB skulle fortfarande finnas kvar anläggningstillgångar, långfristiga lån, investeringsfond, medel avsatta till pensioner och eget kapital. Aktierna i R AB skulle köpas för bokförda värdet, 50 000 kr. Båda bolagen skulle ha samma ägarförhållanden. A, B och C, som ägde samtliga aktier i F & G Verkstads AB, samt F & G Verkstads AB hemställde om förhandsbesked *dels* huruvida aktierna i R AB utan inkomstskattekonsekvenser för delägarna i F & G Verkstads AB kunde förvärvas från sistnämnda bolag för en total köpeskilling av 50 000 kr., *dels* om transaktionen i övrigt kunde genomföras på tänkt sätt utan inkomstskattekonsekvenser för någotdera bolaget.

Beträffande fråga 1 i ansökningen finner nämnden att A, B och C tillsammans äger samtliga aktier i F & G Verkstads AB samt att detta bolag är i beskattningsavseende att anse som ett fåmansföretag. Nämnden finner vidare att marknadsvärdet på aktierna i R AB inte kan anses överstiga deras bokförda värde. På grund härav förklarar nämnden att, om A, B och C från F & G Verkstads AB på i ansökningen angivet sätt förvärvar aktierna i R AB för en sammanlagd köpeskilling av 50 000 kr., förvärvet inte skall föranleda inkomstbeskattning av någon av A, B eller C.

Vad härefter angår fråga 2 i ansökningen förklarar nämnden att, om F & G Verkstads AB till bokförda värden överlåter sina omsättningstillgångar och kortfristiga skulder till R AB, överlåtelserna inte skall föranleda inkomstbeskattning av något av bolagen.

Förhandsbesked november 1978

O och P bedrev rörelse i V HB. Handelsbolaget hade lagfart på en fastighet taxerad till 840 000 kr. Fastighetens bokförda värde var cirka 96 000 kr. O och P önskade med anledning av sin pensionering avyttra rörelsen och hemställde därför om förhandsbesked om beskattningskonsekvenserna vid överlåtelse enligt nedanstående alternativ.

1. Samtliga tillgångar och skulder exkl. fastigheten överförs till V AB, som är ett vilande bolag, till bokförda värdena. Därefter avyttras aktiebolaget och handelsbolaget var för sig till skilda köpare.

2. Ett nytt handelsbolag med samma delägare som i det gamla bildas och fastigheten överförs till detta nya bolag till bokfört värde. Andelarna i det gamla handelsbolaget avyttras.

3. Lagfarten för fastigheten överförs till handelsbolagets delägare varefter handelsbolagets andelar avyttras.

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade i november 1978 följande förhandsbesked.

Alternativ 1

Nämnden förklarar att, om samtliga tillgångar och skulder i V HB förutom fastigheten X överförs till bokförda värden till V AB, överföringen inte skall föranleda inkomstbeskattning av någon av sökandena i vidare mån än vad som kan följa av att tillgångarnas bokförda värden avviker från deras skattemässiga restvärden.

Nämnden förklarar vidare att, om sökandena under de i ansökningen angivna förutsättningarna till utomstående köpare avyttrar aktierna i V AB och andelarna i V HB, vinst på grund av försäljningen skall beskattas enligt reglerna i 35 § 3 mom. kommunalskattelagen angående beskattning av realisationsvinst vid avyttring av sådan egendom.

Alternativ 2

Nämnden förklarar att, om V HB överlåter fastigheten i fråga till bokfört värde till ett av sökandena nybildat handelsbolag, sökandena därigenom inte skall påföras taxering för inkomst i vidare mån än vad som kan följa av bestämmelserna i 35 § 2 mom. kommunalskattelagen angående beskattning av realisationsvinst på grund av avyttring av fastighet.

Nämnden förklarar vidare att, om sökandena på i ansökningen angivet sätt till utomstående köpare avyttrar andelarna i V HB, vinst på grund av försäljningen skall beskattas enligt reglerna i 35 § 3 mom. kommunalskattelagen angående beskattning av realisationsvinst vid avyttring av sådan egendom.

Alternativ 3

Nämnden finner att en överföring av fastigheten i fråga från V HB till sökandena under de i ansökningen angivna omständighe-

terna för handelsbolagets del är att anse som avyttring av fastigheten i den mening som avses i 35 § 2 mom. kommunalskattelagen och för sökandena att betrakta som ett med köp jämförligt fång. Nämnden finner vidare att V HB är ett sådant fåmansföretag, beträffande vilket de särskilda bestämmelserna i 35 § 1 a mom. kommunalskattelagen är tillämpliga.

På grund härav förklarar nämnden att vinst som uppkommer för handelsbolaget vid avyttring av fastigheten skall tagas till beskattning hos sökandena enligt bestämmelserna om beskattning av realisationsvinst på grund av avyttring av fastighet. Nämnden förklarar vidare att om fastigheten överförs till sökandena mot ett vederlag understigande fastighetens marknadspris, därigenom åtnjuten förmån utgör för sökandena intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet enligt 35 § 1 a mom. kommunalskattelagen.

Nämnden förklarar slutligen att, om sökandena under de i ansökningen angivna förutsättningarna till utomstående köpare avyttrar andelarna i V AB, vinst på grund av försäljningen skall beskattas enligt reglerna i 35 § 3 mom. kommunalskattelagen angående beskattning av realisationsvinst vid avyttring av sådan egendom.

Förhandsbesked april 1979

E överlät genom avtal i oktober 1966 samtliga sina aktier i X AB till Y AB. Köpeskillingen, 20 000 kr., motsvarade X AB:s aktiekapital. Samtidigt köpte E av F, G och H 50 aktier i Y AB genom att överta deras teckningsrätter till motsvarande antal nyemitterade aktier. Vidare träffades ett konsortieavtal mellan E, F, G och H. Då det inte nu längre fanns förutsättningar att fullfölja konsortieavtalet i dess ursprungliga anda önskade parterna att avtalet från oktober 1966 skulle återgå i sin helhet utan att likvid utöver vad som sades i avtalet skulle erläggas. Med andra ord skulle E få tillbaka samtliga aktier i X AB mot att han avstod aktierna i Y AB till F, G och H. E skulle erlagga 20 000 kr. till Y AB samt i sin tur få samma belopp av F, G och H för de överlämnade aktierna. De båda bolagens marknadsvärden på återgångsdagen översteg det ursprungliga överlåtelsevärdet. E hemställde att nämnden skulle förklara att regeln i 35 § 1 a mom. tredje stycket KL inte var tillämplig på det angivna förfarandet. För det fall nämnden skulle anse ifrågasatt lagregel tillämplig önskade F, G och H besked om vilket värde som skulle anses som de återtagna aktiernas ingångsvärde, återgångsvärdet enligt avtalet eller marknadsvärdet.

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade i april 1979 följande förhandsbesked.

Om den ifrågasatta transaktionen genomförs, får E anses åtnjuta sådan förmån som avses i 35 § 1 a mom. tredje stycket kom-

munalskattelagen med ett belopp motsvarande skillnaden mellan aktiernas marknadspris och den överenskomna likviden, 20 000 kr. Nämnden besvarar E:s fråga i enlighet härmed.

Beträffande den av de övriga sökandena ställda frågan finner nämnden att förhandsbesked inte bör meddelas och avvisar därför ansökningen i denna del.

Förhandsbesked april 1980

Sökandena, AP, BP, CP, DP, FP, GP och AB K avsåg att till Förvaltnings AB F överlåta sina aktier i F International AB, i vilket bolag sökandena jämte HP och IP ägde samtliga aktier. Aktierna i Förvaltnings AB F ägdes av sökandena förutom AB K samt av HP. Aktierna i AB K ägdes till lika delar av CP, DP, EP, FP, GP och HP. Varje nuvarande aktieägare i F International skulle direkt och indirekt äga lika många aktier i bolaget efter överlåtelsen som före. Länsstyrelsen hade vid 1978 års taxering åsatt aktierna i F International AB ett värde av 210 kr/aktie. Sökandena hemställde om förhandsbesked huruvida de angivna överlåtelserna kunde ske till ett pris motsvarande anskaffningskostnaden utan att sökandena kunde anses ha tillgodogjort sig en sådan förmån som skall beskattas enligt 35 § 1 a mom. tredje stycket kommunalskattelagen.

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade i april 1980 följande förhandsbesked.

Nämnden finner, med hänsyn till utredningen i ärendet att marknadsvärdet på aktierna i F International AB i förevarande sammanhang kan beräknas icke understiga i ansökningen angivet överlåtelsepris. På grund härav förklarar nämnden att, om AP, BP, CP, DP, EP, FP och GP överlåter dessa aktier till Förvaltningsaktiebolaget F för angivet pris, de icke skall på grund av aktieöverlåtelsen anses ha åtnjutit intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet enligt 35 § 1 a mom. tredje stycket kommunalskattelagen.

Förhandsbesked mars 1983

B AB var ett konsultföretag som ägdes av personal anställd i bolaget. Bolaget hade ca 175 anställda och antalet aktieägare var 25. I företaget hade en stark soliditet byggts upp och aktierna var nu värda ca åtta miljoner kronor. Aktieägarna var enligt konsortieavtal skyldiga överlåta sina aktier vid pensioneringen. På grund härav skulle två tredjedelar av aktierna behöva byta ägare inom den närmaste tioårsperioden. För att göra det ekonomiskt möjligt för de anställda att överta aktierna ville B AB till ett av aktieägarna för ändamålet bildat — eller förvärvat — aktiebolag till pris understigande marknadsvärdet överlåta vissa tillgångar. Det nya aktiebolaget skulle vara fristående från B AB. Ägarstrukturen

skulle vara densamma i båda bolagen. I anledning härav hemställde B AB och en av aktieägarna om förhandsbesked huruvida något av nedanstående förfaringssätt kunde ske utan beskattningskonsekvenser för bolagen eller aktieägarna.

(A) Bolagets börsnoterade aktier (kapitalplacersaktier) och konvertibla skuldebrev, som vid senaste årsskifte hade ett bokföringsvärde av 920 000 kr. och ett börsvärde om 3 490 000 kr. (numera lägre), överfördes till ett nybildat förvaltningsbolag.

(B) Samtliga tillgångar och skulder exklusive ovannämnda aktier och konvertibla skuldebrev överförs efter bokförda värden till det nya bolaget.

Om förfarande A inte medförde några beskattningskonsekvenser för sökandena, önskade de inte något svar avseende förfarande B.

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade i mars 1983 följande förhandsbesked.

Förfarande A medför inte att någon skattepliktig inkomst uppkommer för sökandena eller det förvärvande bolaget. Frågan avseende förfarande B förfaller därmed.

Förhandsbesked maj 1982

Aktierna i X Industrihus AB ägdes av AB K, AB L, FR och LR, M, N, HB O samt AB P. X Industrihus AB innehade tomträtten till fastigheten A. På fastigheten hade ett industrihotell uppförts, där aktieägarna i X Industrihus AB bedrev rörelser. Om envar av aktieägarna direkt eller indirekt genom för ändamålet bildade aktiebolag förvärvade äganderätten till den del av byggnaden som disponerades av respektive rörelse, skulle fastigheten kunna styckas i sju självständiga registerfastigheter. I X Industrihus AB:s räkenskaper hade fastigheten tagits upp till 629 702 kr., vilket motsvarade skillnaden mellan den totala anskaffningskostnaden och tillgodoförda värdeminskningssavdrag. Det sammanlagda värdet på tomträtten och byggnaden var 2 500 000 kr. Fastigheten skulle köpas för det bokförda värdet, fördelat med 1/7 på envar av aktieägarna. Köpeskillingen skulle erläggas genom dels övertagande av lån, dels kontant betalning. Efter utköpet skulle X Industrihus AB träda i likvidation. Sökandena hemställde nu om förhandsbesked enligt följande. 1. Kan utköpet, om de sammanlagda utköpslikviderna motsvarar det bokförda värdet eller understiger detta med ca 7 000 kr., föranleda någon inkomstbeskattning för X Industrihus AB? 2. Kan aktieägare som köper ut del av bolagets fastighet för belopp motsvarande andelens bokförda värde, träffas av någon form av inkomstbeskattning om a) den utköpande aktieägaren är ett aktiebolag b) aktieägaren är en eller flera fysiska personer men utköpet görs inte av den eller de fysiska personerna utan antingen av det aktiebolag som bedriver rö-

relse i den för utköp aktuella sjundedelen av fastigheten eller av för utköpet anskaffade eller nybildade aktiebolag; utköpande aktiebolag förutsätts ha som aktieägare den fysiska person eller de fysiska personer som äger den sjundedel av aktierna i X Industrihus AB som anses representera den utköpta sjundedelen av fastigheten.

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade i maj 1982 följande förhandsbesked.

Såvitt framgår av i ansökningen lämnade uppgifter utgör fastigheten A inte omsättningstillgång i rörelse för X Industrihus AB. På grund härav och då bolagets försäljning av nämnda fastighet sker för en köpeskilling som inte överstiger fastighetens bokförda värde, dvs. bolagets totala anskaffningskostnad minskad med åtnjutna värdeminskningssavdrag, medför överlåtelsen ingen inkomstbeskattning av X Industrihus AB.

Fastigheten A skall säljas till sju aktiebolag. Det förhållandet att såväl säljarbolaget som köparbolagen utgör fåmansföretag föranleder inte att de fysiska personer som direkt eller indirekt äger aktierna i bolagen skall anses åtnjuta sådan förmån som skall tas upp till beskattning enligt 35 § 1 a mom. tredje stycket kommunalskattelagen. Inte heller skall köparbolag som är aktieägare i säljarbolaget träffas av någon beskattning med anledning av förvärv av andel i ifrågavarande fastighet.

Nämnden besvarar i enlighet med det anförda samtliga de i ansökningen ställda frågorna nekande.

Fast egendom

Förhandsbesked juni 1976

Hysesfastigheten A ägdes av en fastighetsförening, som i sin tur ägdes av X. Fastighetens taxeringsvärde var 310 000 kr. och det bokförda värdet var 270 302 kr. X hemställde om förhandsbesked dels huruvida fastighetsföreningen kunde sälja fastigheten till X för ett pris motsvarande det bokförda värdet utan att skillnaden mellan detta värde och marknadsvärdet skulle betraktas som förtäckt utdelning för X, dels huruvida X, när han i sin tur sålde fastigheten, kunde anses ha förvärvat fastigheten det år fastigheten köptes av fastighetsföreningen.

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade i juni 1976 följande förhandsbesked.

Enligt 35 § 1 a mom. tredje stycket kommunalskattelagen, som tillkommit genom lagen (1976:85) om ändring i kommunalskattelagen och skall tillämpas första gången på beskattningsår, för vilket taxering i första instans sker år 1977, gäller bl.a. följande. Till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet hänföres även förmån, som delägare i fåmansföretag eller honom närstående person åtnjuter genom att avyttra egendom till företaget till högre pris eller

genom att förvärva egendom från företaget till lägre pris än egendomens marknadspris.

Nämnden finner att den i ansökningen angivna fastighetsföreningen för närvarande är ett sådant fåmansföretag, beträffande vilket de särskilda bestämmelserna är tillämpliga. Nämnden finner vidare att, om avtalat pris vid en försäljning av fastighet från föreningen till sökanden understiger fastighetens marknadspris, skillnaden utgör intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet för henne samt att det för fastigheten gällande taxeringsvärdet ej visats motsvara fastighetens marknadspris. Nämnden finner slutligen att sökandens tilltänkta förvärv av fastigheten under angivna förutsättningar får anses ha skett genom köp och att beräkning av vinst vid en sökandens försäljning av fastigheten — omfattande bl.a. avdrag med s.k. fast belopp om 3 000 kr. årligen — därför skall ske med utgångspunkt från hennes nu aktuella förvärv av fastigheten.

I enlighet med det anförda förklarar nämnden att sökanden ej kan undgå beskattning för det belopp, varmed avtalat pris vid köp av fastigheten från föreningen kan komma att understiga fastighetens marknadspris.

Nämnden förklarar vidare att under i ansökningen angivna omständigheter tidpunkten för hennes förvärv skall ligga till grund för beräkning av realisationsvinst för den händelse hon skulle komma att försälja fastigheten. Sökandens andra fråga besvaras därför nekande.

Förhandsbesked augusti 1976

L ägde samtliga aktier i L Fastighetsbyrå AB. År 1973 köpte bolaget fastigheten M för en köpeskilling av 680 000 kr. Vid förvärvet var fastighetens underhåll starkt eftersatt och under åren 1973-1974 renoverades den för totalt ca 480 000 kr. Denna kostnad drogs av i bolagets räkenskaper. Reparationerna blev onormalt dyra på grund av att fastigheten, som var uppförd 1850, skulle så långt möjligt behålla sitt ursprungliga utseende. Numera hade ett förslag till ny stadsplan framlagts, vilken innebar att byggnadsrätten på fastigheten skulle minska avsevärt. 1975 års taxeringsvärde uppgick till 600 000 kr. Förutom bolagets kontorslokal om 200 m² innehöll fastigheten bl.a. 7 bostadslägenheter och 3 lokaler. Totala hyresintäkterna (exkl. bolagets kontorslokal) år 1974 var 109 000 kr. och år 1975 beräknades de uppgå till 135 000 kr. Ytterligare reparationsbehov förelåg. Enligt ett bifogat värderingsinstrument var fastighetens belåningsvärde i juni 1973 800 000 kr. L hemställde nu om förhandsbesked huruvida han kunde köpa fastigheten från bolaget för en köpeskilling av 850 000 kr. utan att bli beskattad för förtäckt vinstutdelning.

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade i augusti 1976 följande förhandsbesked.

Med hänsyn till vad i ärendet blivit upplyst finner nämnden att marknadsvärdet för fastigheten M måste antas överstiga 850 000 kr. På grund härav förklarar nämnden att, om sökanden från L Fastighetsbyrå AB köper fastigheten för ett pris av 850 000 kr., sökanden genom ett sådant förvärv erhåller skattepliktig intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet till belopp motsvarande skillnaden mellan fastighetens marknadsvärde och nämnda köpeskillning.

Förhandsbesked januari 1978

G förvärvade år 1971 den obebyggda fastigheten H för 29 000 kr. I samband härmed bildades G:s Fastighets AB, där G och hans hustru ägde hälften var av aktierna. Under 1971 uppförde bolaget en industibyggnad på tomten. Kostnaden härför var ca 150 000 kr. Byggnadens bokförda värde var nu ca 90 000 kr. G bedrev även rörelse i K AB, som hyrde lokaler i byggnaden på fastigheten H. K AB skulle nu flytta till andra lokaler och G önskade därför köpa ut byggnaden från fastighetsaktiebolaget. Fastigheten H:s taxeringsvärde var 240 000 kr., varav byggnadsvärdet var 200 000 kr. G menade att fastighetens byggnadsvärde åsatts utan hänsyn till att byggnaden uppförts på annans grund. Byggnadsvärdet borde därför enligt G ha upptagits till 80 procent av 200 000 kr. eller 160 000 kr. Enligt ett värderingsintyg uppgick industribyggnadens värde till 295 000 kr. efter avdrag för beräknade reparationskostnader. G hemställde bl.a. om förhandsbesked huruvida han kunde köpa fastigheten för antingen 160 000 kr. eller detta värde uppräknat med 133 procent, 212 800 kr.

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade i januari 1978 följande förhandsbesked.

Med hänsyn till det som upplysts i ärendet finner nämnden att marknadsvärdet för den på fastigheten H belägna industribyggnaden får antas överstiga 212 800 kr. På grund härav förklarar nämnden beträffande fråga 1 att, om G från bolaget köper byggnaden för ett pris av 160 000 kr. eller 212 800 kr., G genom förvärvet erhåller skattepliktig intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet med ett belopp motsvarande skillnaden mellan byggnadens marknadsvärde och köpeskillningen.

Förhandsbesked maj 1978

CF och EF drev rörelse i handelsbolagsform. Handelsbolaget ägde fastigheten X, i vilken rörelsen bedrevs. Dessutom innehöll fastigheten fyra bostadslägenheter. I samband med att handelsbolagets rörelse skulle överlåtas till ett aktiebolag avsåg CF och EF att även överlåta handelsbolagets fastighet till aktiebolaget. CF och EF hemställde därför om förhandsbesked huruvida fastigheten kunde överlåtas för ett pris av 800 000 kr. utan att det till

någon del skulle betraktas som förtäckt utdelning för dem. Till ansökningen bifogades ett värderingsutlåtande enligt vilket fastighetens marknadsvärde var ca 800 000 kr. Vederbörande skattechef beräknade med utgångspunkt från fastighetens anskaffningskostnad samt kostnaderna för på fastigheten nedlagda byggnadsarbeten marknadsvärdet till högst 700 000 kr.

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade i maj 1978 följande förhandsbesked.

Det av sökanden åberopade värderingsintyget har upprättats av fastighetschefen i kommunen och är förhållandevis utförligt. Skattechefen kommer efter ett huvudsakligen allmänt resonemang med utgångspunkt i anskaffningskostnaden till ett lägre värde. Han framför emellertid inga direkta erinringar mot värderingsintyget. Intyget bör därför godtas. Sökandena får således anses ha visat att marknadsvärdet för fastigheten X utgör ca 800 000 kr.

På grund härav förklarar nämnden att, om handelsbolaget avyttrar fastigheten till aktiebolaget för högst 800 000 kr., åtgärden inte skall föranleda beskattning av sökandena i vidare mån än vad som kan följa av bestämmelserna i kommunalskattelagen om beskattning av realisationsvinst vid avyttring av fastighet.

Förhandsbesked augusti 1978

X ägde nio procent av aktierna i X AB. Han avsåg att från bolaget förvärva fastigheten K för en köpeskilling av 170 000 kr. Enligt ett värderingsutlåtande av en fastighetsbyrå var fastighetens marknadsvärde 175 000 - 200 000 kr. X hemställde om förhandsbesked om förvärvet skulle föranleda att han beskattades enligt 35 § 1 a mom. tredje stycket kommunalskattelagen. Taxeringsintendenten åberopade ett utlåtande från en distriktslantmätare, enligt vilket fastighetens marknadsvärde var 260 000 kr.

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade i augusti 1978 följande förhandsbesked.

Nämnden finner med hänsyn till vad som upplysts i ärendet att marknadsvärdet för fastigheten K överstiger 175 000 kr. På grund härav förklarar nämnden att, om sökanden köper fastigheten av X AB för 175 000 kr., sökanden genom förvärvet erhåller skattepliktig intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet med ett belopp motsvarande skillnaden mellan fastighetens marknadsvärde och köpeskillingen.

Förhandsbesked december 1978

P avsåg att köpa en fastighet från ett aktiebolag T AB, som ägdes av hans två söner. Fastigheten hade förvärvats av bolaget för 3,5 milj.kr. Bolaget hade därefter lagt ner drygt 16 milj.kr. på en ombyggnad av fastigheten. Medan ombyggnadsarbetet pågick upp-

täckte bolaget att fastigheten inte var tillräcklig för bolagets behov. Bolaget beslöt därför att i fastigheten skapa ett internationellt handelscentrum. Emellertid visade sig efterfrågan på denna typ av lokaler inte särskilt stor. På grund av de höga hyrorna hade det varit svårt att finna hyresgäster. P hyrde därför själv en stor del av fastigheten. På grund av likviditetsproblem hade bolaget beslutat avyttra fastigheten. Det var svårt att hitta en köpare och avyttringen skulle leda till en betydande förlust för bolaget. P hade därför erbjudit sig att köpa fastigheten för 10,2 milj.kr. Fastighetens taxeringsvärde år 1975 — före ombyggnaden — var 2 480 000 kr., varav markvärde 600 000 kr. Enligt en värdering, gjord av en bank, var fastighetens saluvärde 8 milj.kr. Denna beräkning hade gjorts genom kapitalisering av en uppskattad årlig avkastning av fastigheten. Ytterligare ett av P ingivet intyg visade ett saluvärde på omkring 8 milj.kr. P hemställde om förhandsbesked huruvida han kunde köpa fastigheten för 10,2 milj.kr. utan att beskattas för inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet enligt 35 § 1 a mom. kommunalskattelagen. Vederbörande skattechef kom i sitt yttrande fram till ett saluvärde på ca 15 milj.kr. Det värdet grundade sig på marknadsvärdet år 1975 och kända ombyggnadskostnader.

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade i december 1978 följande förhandsbesked.

Med hänsyn till det som i ansökningen obesträtt upplysts om svårigheterna att hyra ut lokalerna till hyror som svarar mot det kapital som lagts ned i fastigheten, får beräkningsgrunden i de intyg som åberopats av sökanden anses bättre ägnad att leda till ett rättvisare resultat än den beräkningsgrund som skattechefen använt. En betydande marginal finns mellan värdet enligt sökandens intyg, ca 8 milj.kr., och den köpeskillning som angetts i frågan, 10,2 milj.kr.

På grund av det sagda finner nämnden att det kan antas att fastighetens marknadsvärde inte överstiger 10,2 milj.kr. Nämnden förklarar därför att, om sökanden förvärvar fastigheten R för 10,2 milj.kr., köpet inte medför att skattepliktig inkomst skall anses uppkomma för honom.

Förhandsbesked oktober 1979

A ägde samtliga aktier i R AB. Bolaget innehade en enfamiljsvilla, som A disponerade hyresfritt som tjänstebostad. A hade till försäkrats rätten att återköpa fastigheten för 340 000 kr., vilket motsvarade bolagets anskaffningsvärde för fastigheten. Fastighetens taxeringsvärde var 270 000 kr. och marknadsvärdet var enligt ett företett värderingsbeslut ca 470 000 kr. A hemställde om förhandsbesked huruvida han kunde köpa fastigheten för 340 000 kr. utan att beskattas för någon inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet.

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade i oktober 1979 följande förhandsbesked.

Med hänsyn till den utredning som sökanden lämnat finner nämnden att fastigheten B kan antas ha ett marknadsvärde på 470 000 kr. På grund härav förklarar nämnden att, om sökanden köper fastigheten av R AB för 340 000 kr., sökanden genom förvärvet erhåller skattepliktig intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet med 130 000 kr.

Förhandsbesked november 1979

A ägde samtliga aktier i S AB. S AB ägde fastigheterna 1 och 2. Fastigheterna var samtaxerade och taxeringsvärdet var 1 945 000 kr., varav markvärde 945 000 kr. Fastigheternas bokförda värde var 1 458 322 kr. På grund av svåra grundförhållanden var det verkliga värdet svårbedömbart, men översteg i vart fall väsentligt taxeringsvärdet. A avsåg att likvidera S AB och i samband härmed överföra bolagets fastigheter till sig själv. A och S AB hemställde bl.a. om förhandsbesked huruvida fastigheten i utskiftningsskattehänseende fick utskiftas till taxeringsvärdet (fråga 1) och om svaret på den frågan blev ja, om A skulle beskattas enligt 35 § 1 a mom. tredje stycket för skillnaden mellan marknadsvärdet och taxeringsvärdet (fråga 2).

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade i november 1979 följande förhandsbesked.

Oavsett om bolagets verksamhet skall drivas vidare av A eller avvecklas skall värdet av de utskiftade fastigheterna vid beräkning av utskiftningsskatt tas upp till ett belopp, som motsvarar fastigheternas saluvärde vid tiden för utskiftningen. Det vid nämnda tid gällande taxeringsvärdet på fastigheterna skall anses motsvara saluvärdet endast under förutsättning att utredning inte förebringas, som utvisar att saluvärdet är högre eller lägre än det nämnda taxeringsvärdet. Nämnden besvarar de under 1, 2, 4 och 6 i ansökningen framställda frågorna i enlighet härmed.

Den i ansökningen under 3 framställda frågan besvaras enligt följande. Utskiftningen av fastigheten till A föranleder inte att bestämmelserna angående förvärv från fåmanföretag i 35 § 1 a mom. tredje stycket kommunalskattelagen kan bli tillämpliga.

I besvär hos RegR yrkade bolaget att fastigheterna skulle få utskiftas till gällande taxeringsvärde. A yrkade bl.a. att han inte skulle beskattas för någon förmån enligt 35 § 1 a mom. tredje stycket kommunalskattelagen även om utskiftning skedde till fastigheternas taxeringsvärde. Taxeringsintendenten yrkade att A:s förvärv av fastigheterna genom utskiftning från aktiebolaget skulle bedömas enligt 35 § 1 a mom. tredje stycket kommunalskattelagen.

RegR beslutade så vitt nu är av intresse följande.

Oavsett om bolagets verksamhet skall drivas vidare av A eller avvecklas skall värdet av de utskiftade fastigheterna vid beräkning av utskiftningsskatt tas upp till ett belopp, som motsvarar fastigheternas saluvärde vid tiden för utskiftningen.

Med hänsyn till det anförda saknas anledning att besvara de i ansökningen under 3 och 4 ställda frågorna.

Förhandsbesked oktober 1982

Makarna V ägde samtliga aktier i Hotell X AB. Bolaget ägde i sin tur fastigheten Y i Stockholm.

Fastighetens taxeringsvärde var 8 400 000 kr. Makarna V avsåg att förvärva fastigheten från bolaget för en köpeskillning av 20 400 000 kr. Köpeskillningen hade bestämts med utgångspunkt från ett värderingsintyg som utvisade fastighetens marknadsvärde. Makarna V hemställde nu om förhandsbesked om fastighetsförvärvet skulle medföra att de skulle anses ha erhållit någon skattepliktig inkomst från bolaget.

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade i oktober 1982 följande förhandsbesked.

Om makarna V förvärvar fastigheten Y från Hotell X AB för 20 400 000 kr. kan köpeskillningen inte anses understiga marknadspriset för fastigheten. På grund härav förklarar nämnden att det nämnda förvärvet inte skall föranleda att makarna V därigenom skall anses ha fått någon intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet enligt 35 § 1 a mom. tredje stycket kommunalskattelagen.

Förhandsbesked november 1983

B ägde samtliga aktier i T AB. Bolaget ägde två fastigheter, 1 och 2, vilkas taxeringsvärden uppgick till 275 000 kr. respektive 1 250 000 kr. B hade för avsikt att förvärva fastigheterna för 320 000 kr. respektive 1 230 000 kr. Värderingsintyg utfärdat av överlantmätarmyndigheten bifogades. Efter förvärvet skulle T AB hyra fastigheterna för 279 000 kr. per år, vilket motsvarade en avkastning på eget kapital på 18 procent. B hemställde nu om förhandsbesked huruvida han kunde förvärva fastigheterna för angivet pris utan att beskattas för någon inkomst enligt 35 § 1 a mom. tredje stycket kommunalskattelagen samt om han kunde hyra ut fastigheterna till bolaget för 270 000 kr. och beskattas för beloppet såsom inkomst av annan fastighet eller om hela eller del av beloppet skulle betraktas som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet enligt 35 § 1 a mom. andra stycket kommunalskattelagen.

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade i november 1983 följande förhandsbesked.

Med hänsyn till det som förekommit i ärendet finner nämnden att marknadsvärdet på fastigheterna 1 och 2 inte kan anses under-

stiga de i ansökningen angivna köpeskillingarna 320 000 kr. resp. 1 320 000 kr. På grund härav förklarar nämnden, att ett köp av fastigheterna från bolaget till de nämnda priserna inte skall föranleda att B därigenom skall anses ha åtnjutit intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet enligt 35 § 1 a mom. tredje stycket kommunalskattelagen.

Vad beträffar hyresbeloppets storlek finner nämnden att denna fråga inte är lämplig att besvara genom förhandsbesked. Nämnden avvisar därför ansökningen i denna del.

5. Lån från fåmansföretag

Förhandsbesked mars 1977

P avsåg att, eventuellt tillsammans med en annan person, förvärva aktierna i ett redan bildat aktiebolag, vars aktiekapital uppgick till 50 000 kr. De två nuvarande aktieägarna hade före år 1973 lånat drygt 24 000 kr. vardera av bolaget. Dessa skulder kvarstod fortfarande obetalda. P skulle betala aktierna genom att överta betalningsansvaret för dessa skulder och dessutom erlägga visst kontantbelopp. De nuvarande aktieägarna var inte närstående till P. Vid den tidpunkt då bolaget lämnade sitt medgivande till att lånen överläts till P var han varken aktieägare eller styrelseledamot. P hemställde om förhandsbesked huruvida den omständigheten att aktierna förvärvades genom att han övertog säljarnas skulder till bolaget innebar att bolaget lämnade P ett mot låneförbudet stridande lån vilket medförde de beskattningskonsekvenser som anges i 35 § 1 a mom. sjätte stycket kommunalskattelagen.

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade i mars 1977 följande förhandsbesked.

Nämnden finner att, om sökanden genomför det planerade aktieförvärvet på sätt som angivits i ansökningen, lån får anses ha lämnats till sökanden i strid mot bestämmelserna i 12 kap. 7 § aktiebolagslagen. På grund härav besvarar nämnden jakande den i ansökningen framställda frågan.

P överklagade förhandsbeskedet, som dock inte ändrades av regeringsrätten.

Förhandsbesked januari 1979

L ägde tillsammans med medlemmar i sin familj samtliga aktier i L Förvaltnings AB. Detta bolag ägde 75 procent av aktierna i L Ingenjörssbyrå AB. Resten av aktierna i sistnämnda bolag ägdes av en anställd i bolaget. L ägde fastigheten 3, som han hyrde ut till kontor, huvudsakligen till ovannämnda bolag. L var tvungen att omplacera ett lån i fastigheten. Läget på kreditmarknaden var

dock besvärligt och därför var det svårt att få ett lån på rimliga villkor. Eftersom L Ingenjörbyrå AB hade gott om likvida medel som bolaget önskade placera till god förräntning, avsåg L att låna 220 000 kr. från bolaget och lösa det tillfälliga lånet i banken. Lånet skulle löpa med ränta motsvarande diskonto plus två procent och amorteras med 5 000 kr. per år. L ansåg att lånet betingades av affärsmässiga skäl och därför skulle undantas från låneförbudsreglerna i 12 kap. 7 § aktiebolagslagen. L hemställde om förhandsbesked huruvida lånet skulle anses som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet enligt 35 § 1 a mom. sjätte stycket kommunalskattelagen.

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade i januari 1979 följande förhandsbesked.

Nämnden finner att, om ifrågavarande lån under ansökningen angivna förutsättningar lämnas till sökanden, lånet inte kan anses lämnat i strid mot bestämmelserna i 12 kap. 7 § aktiebolagslagen. På grund härav förklarar nämnden, att lånebeloppet inte utgör skattepliktig intäkt för sökanden.

Förhandsbesked oktober 1979

A ägde 50 procent och hans söner F och G 25 procent vardera av kommanditbolaget R (R KB), som bedrev arkitektverksamhet. R KB ägde samtliga aktier i R AB, som bedrev byggnadsverksamhet. R AB hade två icke rörelsedrivande dotterbolag, T AB och V AB. Inom företagsgruppen planerades följande omorganisation. A, F och G skulle i proportion till sitt andelsinnehav i kommanditbolaget mot kontant betalning köpa aktierna i T AB. Köpeskillingen skulle inte understiga bolagets bundna och fria egna kapital. Därefter skulle A, F och G överlåta andelarna i R KB till T AB för nominella värdet av kapitalkontona. Kommanditbolaget skulle efter denna överlåtelse anses upplöst och dess tillgångar — bl.a. samtliga aktier i R AB — och skulder skulle ingå i T AB:s förmögenhet. I tidigare beslut hade rättsnämnden medgivit undantag från tillämpning av 35 § 3 mom. nionde stycket kommunalskattelagen på sistnämnda överlåtelse samt ansett att denna lagregel inte skulle tillämpas om aktierna i R AB övergick till T AB genom att R KB upplöstes. En av delägarna i R KB var obegränsat ansvarig för en skuld kommanditbolaget hade till R AB. Drygt hälften av skuldbeloppet var en sådan fordran för vilken uppgiftsskyldighet förelåg enligt aktiebolagslagen.

T AB hemställde om följande förhandsbesked. 1. När T AB övertar samtliga andelar i R KB och härigenom även betalningsskyldigheten för R KB:s skuld till R AB, kommer då lånebeloppet, om dispens ej medges, att beskattas som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet hos T AB? 2. Innebär den omständigheten att T AB övertar samtliga tillgångar och skulder när R KB upplö-

ses, att T AB skall beskattas för de utskiftade tillgångarnas hela värde såsom för inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet.

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade i oktober 1979 följande förhandsbesked.

Fråga 1

Nämnden finner att, om sökandebolaget genomför det planerade förvärvet av andelarna i R KB på sätt angivits i ansökningen, lån inte kan anses ha lämnats till sökandebolaget i strid mot bestämmelserna i 12 kap. 7 § aktiebolagslagen. På grund härav besvarar nämnden frågan nekande.

Fråga 2

För det fall att kommanditbolagets tillgångar utskiftas till sökandebolaget är det beträffande aktierna i R AB fråga om sådan avyttring som avses i 35 § 3 mom. kommunalskattelagen. Bestämmelserna i 35 § 1 a mom. tredje stycket kommunalskattelagen äger inte tillämpning vid utskiftning. På grund härav och då aktierna får anses innehavda som ett led i annan koncernens verksamhet än förvaltning av fastighet, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom förklarar nämnden med hänsyn till innehållet i 35 § 3 mom. sjätte stycket kommunalskattelagen att beskattning av realisationsvinst inte skall äga rum. Nämnden erinrar om att de utskiftade aktierna skall anses förvärvade av sökandebolaget vid den tidpunkt och för den anskaffningskostnad som gällt för kommanditbolaget.

En ledamot var skiljaktig och anförde:

Om andelarna i ett handelsbolag förenas i en ägares hand föranleder detta i och för sig inte att bolaget skall anses upplöst. Ägaren till bolaget skall nämligen ha rådum för att bestämma om han skall skaffa en ny kompanjon i stället för den som utträtt ur bolaget. Om så blir fallet skall han också ha skälig tid för att finna lämplig kompanjon. I föreliggande fall skall emellertid kommanditbolaget upphöra. Vid sådant förhållande måste bolaget anses ha upplösts i och med att T AB övertagit andelarna i kommanditbolaget. På grund härav och med beaktande av att åtminstone en av delägarna i kommanditbolaget friskrivs från sitt ansvar för kommanditbolagets skuld till T AB föranleder gäldenärsbytet att lån måste anses ha lämnats i strid mot bestämmelserna i 12 kap. 7 § aktiebolagslagen. Om dispens inte meddelas skall T AB som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet ta upp ett belopp som motsvarar den av T AB övertagna betalningsskyldigheten för kommanditbolagets skuld till T AB. Frågan 1 skall därför besvaras jakande.

Beträffande fråga 2 biträder jag det slut vartill majoriteten kommit. Det kan visserligen ifrågasättas om inte 35 § 1 a mom. tredje stycket kommunalskattelagen skall tillämpas för det fall att marknadspriset för aktierna i T AB överstiger kommanditbolagets anskaffningskostnad. Enligt nyssnämnda lagrum skall nämligen till tillfällig förvärvsverksamhet bl.a. hänföras förmån som delägare i fåmansföretag eller honom närstående person åtnjuter genom att förvärva egendom från företaget till lägre pris än egendomens marknadspris. T AB var delägare i kommanditbolaget vid utskiftningen och kan alltså enligt ordalagen hänföras till kategorin "delägare i fåmansföretag". Den därefter i lagtexten följande skriv-

ningen ” eller honom närstående person ” leder emellertid till att lagstiftaren med ”delägare ” avsett endast fysiska personer. Detta antagande överensstämmer med lagstiftningens syfte såsom detta får anses ha kommit till uttryck i departementschefens uttalanden.

Förhandsbesked mars 1982

A ägde samtliga aktier i F AB. Aktiekapitalet var 150 000 kr. A hade tillsammans med F AB bildat ett kommanditbolag där han var kommanditdelägare med en insats av 5 000 kr. och F AB var komplementär med en insats av 95 000 kr. A hemställde om förhandsbesked huruvida han, om han av kommanditbolaget lånade 50 000 kr. mot en ränta motsvarande två procent över gällande diskonto och med sex månaders uppsägningstid, skulle beskattas för lånebeloppet enligt 35 § 1 a mom. sjätte stycket kommunalskattelagen. A åberopade att 12 kap. 7 § aktiebolagslagen inte var tillämpligt på handels- eller kommanditbolag. Vidare begärde A besked om lagen mot skatteflykt kunde bli tillämplig.

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade i mars 1982 följande förhandsbesked.

Enligt 35 § 1 a mom. sjätte stycket kommunalskattelagen utgör lån som lämnats i strid mot bestämmelserna i 12 kap. 7 § aktiebolagslagen (1975:1385), intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet för låntagaren till den del återbetalning inte skett. I 12 kap. 7 § aktiebolagslagen stadgas att aktiebolag inte får lämna penninglån till den som äger aktier i eller är styrelseledamot eller verkställande direktör i bolaget. Av handlingarna framgår att kommanditbolaget bildats i oktober 1980, därvid bolaget tillskjutit 95 000 kr. och sökanden 5 000 kr. Ansökningen om förhandsbesked i frågan beträffande beskattningskonsekvenserna om sökanden skulle låna ett belopp om 50 000 kr. från det nybildade bolaget kom in till riksskatteverket den 13 november 1980. Nämnden gör följande bedömning. Den omständigheten att sökanden så snart efter bildandet av kommanditbolaget överväger att ta upp lån från detta — enligt ansökningen skulle frågan t.o.m. ha varit aktuell redan före kommanditbolagets bildande — talar för att sökanden, som har ett bestämmande inflytande i aktiebolaget, låtit detta tillskjuta 50 000 kr. mer än som var företagsekonomiskt motiverat, och att han gjort detta enbart för att därefter kunna låna detta belopp från kommanditbolaget. Enligt nämndens mening bör ett lån från kommanditbolaget under de i ansökningen föreliggande omständigheterna anses, inte som ett lån från detta bolag, utan som ett lån från aktiebolaget. Nämnden förklarar därför att ett sådant lån skall medföra beskattning av sökanden enligt 35 § 1 a mom. sjätte stycket kommunalskattelagen.

På grund av vad nämnden ovan förklarat förfaller den särskilt framställda frågan om lagen mot skatteflykt skulle vara tillämplig på förfarandet.

Förhandsbesked september 1982

AB R var broderbolag till AB X. B hade en skuld till AB X på omkring 1,5 milj.kr. och hade en fordran på AB R på drygt 400 000 kr. B ägde 2 250 aktier i AB R. Aktierna var värderade till 600 kr./aktie. B önskade slutligt reglera sina mellanhavanden med bolagen enligt följande. B:s skuld till AB R skulle överföras till AB X och efter avräkning av B:s fordran på sistnämnda bolag reduceras till omkring 1,1 milj.kr. Därefter skulle B till AB R överlåta så många av sina aktier i detta bolag att värdet motsvarade den kvarstående skulden. Detta innebar dels att aktiekapitalet skrevs ned och att motsvarande antal aktier makulerades, dels att det kvarstående fordringsbeloppet skrevs bort mot balanserade beskattade vinstmedel. Transaktionerna skulle påverka övriga tre aktieägare i AB R genom att deras deklarerade förmögenheter skulle öka. B och övriga aktieägare hemställde om förhandsbesked huruvida de planerade åtgärderna skulle medföra några skattekonsekvenser för dem eller för bolagen.

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade i september 1982 följande förhandsbesked.

Om den skuld, som B har till AB X, på det sätt som anges i ansökningen överförs till AB R får detta anses innebära att AB R lämnar B ett lån i strid mot bestämmelserna i 12 kap. 7 § aktiebolagslagen (1975:1385). På grund härav förklarar nämnden att enligt 35 § 1 a mom. sjätte stycket kommunalskattelagen sådant överfört lånebelopp utgör intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet för B till den del återbetalning inte skett av skulden.

En nedsättning på det sätt som anges i ansökningen av aktiekapitalet i AB R genom inlösen av B tillhöriga aktier får anses innebära att bolaget utskiftar tillgångar till B. Nämnden förklarar därför att bolaget skall erlägga utskiftningsskatt och att det belopp, som bolaget får anses utskifta till B, skall behandlas hos honom enligt de regler som gäller för beskattning vid avyttring av aktie.

Nämnden förklarar vidare att de planerade transaktionerna inte medför några konsekvenser i inkomstskattehänseende för de övriga tre aktieägarna.

Förhandsbesked juni 1983

S hade genom arv förvärvat samtliga aktier i det schweiziska bolaget P AG och i det svenska bolaget AB R. S var verkställande direktör i AB R. I P AG hade S inte någon befattning, varken i ledningen eller styrelsen. Bolagen var helt fristående till varandra och den enda samhörigheten var helt affärsmässiga transaktioner. S övervägde att låna ett anseeligt belopp av det schweiziska bolaget för att bl.a. kunna betala arvsskatten efter modern. Ränta skulle utgå på det lånade beloppet med den räntesats som vid varje tidpunkt överensstämde med schweizisk bankränta på inlå-

ningsmedel med längsta uppsägningstid. Lånet skulle betalas ett år efter anfordran. Riksbanken hade lämnat tillstånd till låne-transaktionen. S hemställde nu om förhandsbesked dels huruvida lånet från det schweiziska bolaget skulle medföra några beskattningsekvenser för honom, dels om lagen mot skatteflykt var tillämplig.

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade i juni 1983 följande förhandsbesked.

Nämnden finner att, om S tar upp ett lån i sitt schweiziska bolag P AG och erlägger en ränta som motsvarar marknadsmässig utlåningsränta i Schweiz för banklån på i övrigt samma villkor, han inte skall anses ha åtnjutit någon skattepliktig inkomst från bolaget. Nämnden finner vidare att lagen (1980:865) mot skatteflykt inte blir tillämplig på förfarandet. Ansökningen besvaras i enlighet härmed.

6. Tantiem till företagsledare i fåmansföretag

Förhandsbesked oktober 1986

Aktiebolaget B, som bedrev konsultverksamhet, ägdes till lika delar av B, C, D och E, vilka alla var anställda i bolaget. I ett delägaravtal angavs bl.a. följande. Lön till delägarna skulle utgå med viss procentuell andel av respektive delägars fakturerade arvodesintäkter varje räkenskapsår. Betalningen för fakturerat arvode var utan betydelse vid löneberäkningen. Varje delägar hade rätt att under löpande räkenskapsår lyfta lön à conto med lika stora belopp, som delägarna överenskom vid årets början. Å contolönen avräknades vid räkenskapsårets utgång mot definitivt intjänad lön enligt avtalet. AB B:s löneskuld motsvarade ett avräkningssaldo delägarna tillgodo, medan delägaren i princip blev återbetalningsskyldig om intjänad lön understeg gjorda à contouttag. Avtalet kunde inte ändras utan samtliga delägars samtycke. Bolagets klienter fakturerades periodvis för utfört arbete och faktureringen per den 31 december var normalt den största under året. Därför kunde den exakt intjänade lönesumman för varje delägar inte bestämmas förrän i samband med denna sista fakturering. För att framför allt undvika stora löneutbetalningar vid årsskiftet och därigenom belasta bolagets likviditet någorlunda jämt samt skapa en trygghetsreserv för delägarna genom att skjuta en del av lönen framför sig avsåg delägarna att ingå följande överenskommelse. Intjänad lön skulle beräknas och avräknas mot uttagen à contolön såsom tidigare. Saldot delägaren tillgodo skulle delägaren ha rätt att lyfta först under det kalenderår som närmast följde det räkenskapsår när lönefordran hade uppstått. Lönefordran skulle få lyftas jämnt fördelat under

året. På grund härav hemställdes om förhandsbesked dels huruvida bolagets redovisade löneskulder till delägarna skulle upptas till beskattning hos dessa det beskattningsår när skulden uppkommit, trots att lönen enligt avtalet först fick lyftas påföljande år, dels om bolaget vid taxeringen skulle medges avdrag för under beskattningsåret uppkommen och redovisad löneskuld jämte erforderliga avsättningar för lagstadgade sociala avgifter, oavsett att lönen utbetalades och beskattades hos delägarna först påföljande beskattningsår?

RSV:s nämnd för rättsärenden beslutade i oktober 1986 följande.

Förhandsbesked

Fråga 1

Delägarnas skattskyldighet för de belopp som bolaget har redovisat som löneskuld till dem inträder först under det beskattningsår då beloppet blir tillgängliga för lyftning.

Fråga 2

Bolagets rätt till avdrag för de belopp som har skuldförts som lön till delägarna inträder först under det beskattningsår då beloppen blir tillgängliga för lyftning. Bolaget har dock rätt till omedelbart avdrag för avsättningar som avser socialavgifter hänförliga till ifrågavarande löneskulder.

Motivering

Fråga 1

Av bestämmelserna i 41 § andra stycket kommunalskattelagen (KL) följer att delägarna blir skattskyldiga för de belopp som bolaget har redovisat som löneskuld till dem först den dag då beloppen blir tillgängliga för lyftning.

Fråga 2

Enligt punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 41 § KL får avdrag för "tantiem eller liknande ersättning" från fåmansföretag till företagsledare eller honom närstående person åtnjutas först under det år då ersättningen har betalats ut eller blivit tillgänglig för lyftning.

Problematiken kring skuldreserveringar som avser tantiem eller liknande ersättningar till delägare i de mindre aktiebolagen uppmärksammades av företagsskatteberedningen i betänkandet Fåmansbolag (SOU 1975:54). Beredningen anförde att skuldreserveringar avseende aktieägare användes särskilt i de mindre bolagen för att nollställa rörelseresultatet eller för att i vart fall nedbringa resultatet väsentligt. Härigenom undvek man enligt beredningen helt eller delvis att den vinst som kvarstod i bolaget efter gjorda löneuttag blev föremål för dubbelbeskattning samtidigt som man ofta erhöll en skattecredit genom att det avsatta beloppet lyftes av aktieägaren och beskattades hos denne först det följande året. Som exempel på skuldreserveringar som användes i detta syfte nämde beredningen poster betecknade som "löne-

skuld, lönetillägg, extra lön, tantiem, provisionsskuld och liknande". Enligt beredningens mening fanns det inte skäl att låta aktieägare i fåmansbolag på detta sätt skjuta upp beskattningen av en del av företagsvinsten (a a s.197).

I prop. 1975/76:79 (s.89 f.) anslöt sig departementschefen till beredningens uppfattning att det framstod som otillfredsställande att fåmansföretag skulle kunna få skattekredit genom att göra reserveringar för "tantiem och liknande skulder". Departementschefen föreslog ett tillägg till anvisningarna till 41 § KL som — såvitt nu är av intresse — överensstämde med den ovan återgivna bestämmelsen i punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna. Skatteutskottet tillstyrkte departementschefens förslag beträffande "tantiem och liknande dispositioner" (SkU 1975/76:28 s.42).

Riksskatteverket har utfärdat anvisningar om beskattning av fåmansföretag samt delägare m.fl. i sådant företag (RSV Dt 1980:13). I avsnittet rörande avdrag för tantiem eller liknande ersättning (3.2) anförs bl.a. följande. "Med tantiem eller liknande ersättning avses i regel ersättning som fastställs på grundval av verksamhetens resultat. Ersättningar som är oberoende av verksamhetens resultat, t.ex. provisionsersättningar och liknande ersättningar som bestäms genom prestationsavtal o.d., omfattas därför inte av denna bestämmelse. - Med tantiem och liknande ersättning avses inte heller sådana kostnader för fåmansföretaget, som enligt särskild författning, eller på jämförlig grund, utgör lönekostnader för räkenskapsåret. Avsättning för sedvanlig semesterlön, arbetsgivaravgifter och andra löneberoende avgifter behandlas således inte som tantiem".

Nämnden behandlar först frågan om bolagets rätt till avdrag för de avsättningar som avser löneskulder till delägarna. I ärendet har upplysts i huvudsak följande. Lön till delägarna utgår med en viss procentuell andel av respektive delägars fakturerade arvodesintäkter under varje räkenskapsår. Under löpande räkenskapsår har delägarna rätt att lyfta lön à conto med lika stora belopp. I början av varje år överenskommer delägarna om à contoutbetalningarnas storlek och dessa utbetalningar avräknas vid räkenskapsårets utgång mot definitivt intjänad lön. Understiger à contoutbetalningarna för ett visst räkenskapsår den definitivt intjänade lönen under samma tid uppkommer en skuld för bolaget som avser den återstående lönen till delägaren. Beträffande sådana lönefordringar på bolaget avser delägarna att komma överens om att de får lyftas först under det kalenderår som närmast följer det räkenskapsår under vilket fordringarna har uppkommit.

Nämnden delar parternas uppfattning att bolaget är ett fåmansföretag och att varje delägare är att betrakta som företagsledare. Så långt är alltså rekvisiten i den aktuella bestämmelsen uppfyllda. Huvudfrågan är om de avsättningar som bolaget gör skall anses avse "tantiem eller liknande ersättning".

Av förarbetena framgår att syftet med bestämmelsen är att förhindra att beskattningen av vinsten i ett fåmansföretag skjuts upp med hjälp av reserveringar som avser intjänad men inte förfallen ersättning till företagsledaren. Skall detta syfte tillgodoses måste uttrycket "tantiem eller liknande ersättning" ges en relativt vid innebörd. Lagtextens ordalydelse ger också utrymme för en sådan tillämpning. Uttrycket måste omfatta i princip varje sådan reservering för ersättning till företagsledaren som görs i samband med bokslutet i resultatreglerande syfte, detta oavsett om föremålet för avsättningen betecknas som "löneskuld, lönetillägg, extra lön, tantiem, provisionsskuld" eller liknande. Inte endast ersättning som är direkt relaterad till företagets resultat utan även ersättningsformer som ger i sak motsvarande effekter bör inbegripas. Har en företagsledare tillförsäkrats rätt till en ersättning som är beroende av t.ex. företagets omsättning, torde ersättningen i praktiken ofta få samma effekter som ett resultatanknutet tantiem och bör i så fall träffas av bestämmelsen (jfr Grosskopf, Handledning för beskattning av fåmansföretag, s.24). Uttalandet i riksskatteverkets anvisningar om provisionsersättningar synes inte avse ersättningar av detta slag.

Nämnden anser att den aktuella bestämmelsen skall tillämpas enligt nu angivna riktlinjer. De utestående löner för vilka bolaget kommer att göra avsättning är direkt beroende av delägarnas faktureringar. Det måste antas vara möjligt för delägarna att genom avtal avpassa de löner som utgår på denna grund så att löneuttagen får i stort sett samma resultatreglerande effekter som ett tantiem i vedertagen mening. I enlighet med det nyss sagda skall de utestående lönerna under sådana förhållanden anses omfattade av bestämmelsen i punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 41 § KL.

Vad härefter beträffar bolagets avsättningar för de socialavgifter som hänför sig till de aktuella löneskulder gör nämnden följande bedömning. Den aktuella undantagsbestämmelsen omfattar endast ersättningar som utbetalas av fåmansföretaget till företagsledaren eller denne närstående person och är således inte tillämplig på socialavgifter (samma bedömning i riksskatteverkets ovannämnda anvisningar). Frågan om bolagets rätt till avdrag för dessa avsättningar skall därför bedömas enligt de allmänna reglerna i 41 § KL med anvisningar. Enligt dessa regler får bolaget anses berättigat till avdrag för de avsättningar för socialavgifter som avses i ansökningsen.

Bolaget överklagade förhandsbeskedet. Regeringsrätten ändrade inte riksskatteverkets förhandsbesked.

7. Systematiska brister

Förhandsbesked november 1980

Z var huvudaktieägare och företagsledare i Z AB. Bolaget hade under en följd av år innehaft två bilar vilka kunde disponeras av Z och hans hustru för privat bruk. Under år 1976 köpte bolaget en ny bil i stället för den som huvudsakligen disponerades av fru Z. Under år 1976 användes bilen uteslutande av fru Z för privat körning. Hon redovisade förmånsvärde för bilen i deklarationen. TN och länsrätten ansåg att bolaget anskaffat bilen uteslutande för fru Z:s privata bruk och beskattade därför Z i egenskap av företagsledare för hela anskaffningskostnaden. Fru Z taxerades inte för något förmånsvärde och bolaget medgavs inte värde-minskningsavdrag för bilen. Bolaget avsåg nu att byta ut bilen och hemställde därför om följande förhandsbesked, nämligen *att* inflytande likvid vid försäljning av bilen utan beskattningsåtgärd skulle tillfalla Z i egenskap av säljare, *att* försäljningen, vid vilken bolaget alls inte kompenseras, inte skulle leda till beskattning av bolaget eller Z genom tillämpning av andra delar av skattelagstiftningen än de som tillämpats vid den ursprungliga beskattning *samt att* Z:s försäljning av bilen bedömdes enligt reglerna för lös egendom.

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade i november 1980 följande förhandsbesked.

Den på förslag av företagsskatteberedningen år 1976 införda lagstiftningen innebär att vid anskaffning av tillgång avsedd för företagsledarens eller dennes närståendes privata bruk företaget inte medges avdrag för anskaffningskostnaden samtidigt som företagsledaren beskattas för ett belopp motsvarande företagets anskaffningskostnad. Anledningen till att företaget vägras avdrag är att det anskaffade inte får karaktär av inventarium i företagets rörelse. Anskaffningen är i stället skattemässigt att se såsom gjord för företagsledarens räkning. Därför beskattas denne. Genom att beskattningen sker i förvärvskällan tillfällig förvärvsverksamhet markeras att företaget inte har rätt till avdrag för anskaffningskostnaden.

Av handlingarna i ärendet framgår att äganderätten till bilen enligt sökandenas samstämmiga uppfattning övergått till Z. Under hand har inhämtats att bolagets nye ägare förklarat sig införstådd med att så är fallet. Detta förvärv måste anses skattemässigt reglerat genom den i föregående stycke nämnda beskattningen. En försäljning av bilen skall därför inte nu medföra andra skattekonsekvenser för Z och Z AB än att Z beskattas i den utsträckning som följer av reglerna i 35 § 4 mom. kommunalskattelagen.

Förhandsbesked mars 1984

O och P var delägare i X AB. Vid en taxeringsrevision hos bolaget konstaterades bl.a. att bolaget inköpt två likadana bilar som utslutande disponerades för privat bruk av O:s och P:s makar, som båda var anställda i bolaget. O och P beskattades därför för de två bilarnas anskaffningskostnader. O och P önskade förhandsbesked om äganderätten till bilarna kunde överföras till dem utan att några ytterligare beskattningsåtgärder uppkom.

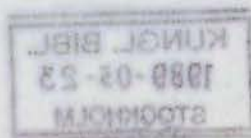
RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade i mars 1984 följande förhandsbesked.

Med hänsyn till det som har förekommit i ärendet får i beskattningshänseende anses som om bolaget anskaffat de båda bilarna för sökandenas räkning. Ett uttag av bilarna skall därför inte föranleda några skattekonsekvenser vare sig för bolaget eller för sökandena. Nämnden besvarar alltså den ställda frågan jakande.

Statens offentliga utredningar 1989

Kronologisk förteckning

1. Rapport av den särskilde utredaren för granskning av hotbilden mot och säkerhetsskyddet kring statsminister Olof Palme. C.
2. Beskattning av fåmansföretag. Fi.



Statens offentliga utredningar 1989

Systematisk förteckning

Finansdepartementet

Beskattning av fåmansföretag. [2]

Civildepartementet

Rapport av den särskilde utredaren för granskning av
hotbilden mot och säkerhetsskyddet kring statsminister
Olof Palme. [1]



1888-01-03
NONO BHT
1888-01-03

