



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Magnus Larsson

Fåmansföretags anskaffande av fast
egendom efter sloandet av
stoppreglerna

Examensarbete
20 poäng

Handledare: Mats Tjernberg

Ämnesområde: Skatterätt

Termin: 9

Innehåll

SAMMANFATTNING	1
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1. INLEDNING	5
1.1 SYFTE OCH AVGRÄNSNINGAR	5
1.2 METOD OCH MATERIAL	6
1.3 DISPOSITION	7
2. HISTORIK	7
2.1 STOPPREGLERNA INFÖRS	7
2.2 ÄNDRINGAR I STOPPREGLERNA	9
2.3 STOPPREGLERNA AVSKAFFAS	10
3. KONSEKVENSER AV SLOPADE STOPPREGLER	12
4. GENOMSYN	16
4.1 ALLMÄNT	17
4.2 GENOMSYN AV FASTIGHETSKÖP?	23
5. BESKATTNING AV BOSTADSFÖRMÅN	24

5.1 ALLMÄNT	24
5.2 FÖRMÅNSVÄRDERINGEN	24
5.3 ÅTNJUTA ELLER DISPONERA	26
6. JÄMKNING AV FÖRMÅNSVÄRDET	27
6.1 ALLMÄNT	27
6.2 REPRESENTATION I BOSTADEN	28
6.3 KONTOR I BOSTADEN	29
7. SLUTSATSER	33
KÄLLFÖRTECKNING	36
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	38

Sammanfattning

Uppsatsen inleds med ett historikavsnitt. Första delen av detta kapitel behandlar stoppreglernas införande. Här tas framförallt motiven till varför stoppreglerna infördes upp.

Sista delen av kapitlet behandlar stoppreglernas avskaffande. Det framkommer här att ett av huvudmotiven till stoppreglernas avskaffades var att de ansågs drabba fåmansföretagen alltför hårt i jämförelse med andra företag. Vidare ansågs regeln i 32§ anvp. 14 första stycket kunna medföra otillfredsställande materiella effekter. I avsnittet tas även remissinstansernas inställning till avskaffandet upp.

Efter historikavsnittet följer ett avsnitt som behandlar frågan om vilka konsekvenser sloandet av stoppreglerna kan komma att få. En del menar att stoppreglernas avskaffande kommer att få negativa följder. Man tror att risken för att fåmansföretagsledare kommer att låta företaget anskaffa egendom för privat bruk ökar i och med avskaffandet. Vidare finns det en oro över att ett ökat antal anskaffningar för privat bruk i sin tur kommer att leda till en ohållbar situation för skattemyndigheterna när det gäller den löpande förmånsvärderingen.

Det finns dock de som menar att stoppreglernas avskaffande är bra för det svenska företagsklimatet och att skattefusks kommer att vara ett problem oavsett om det finns stoppregler eller ej.

I avsnittet efter detta görs ett försök att besvara frågan om det är möjligt att göra en genomsyn i det fall då ett fåmansföretag anskaffar en fastighet för företagsledarens privata bruk och istället betrakta företagsledaren personligen som ägare till fastigheten. Slutsatsen blir här att det troligen inte går att göra en genomsyn i det aktuella fallet. Detta eftersom det krävs mycket starka skäl för att man överhuvudtaget skall kunna göra en genomsyn och därför att ett fastighetsköp dessutom är ett starkt formbundet avtal.

Sedan följer ett avsnitt om vilka regler som gäller vid beskattning av bostadsförmån. Här behandlas dels själva förmånsvärderingen dels åtnjutandebegreppet.

Efter detta följer ett avsnitt som behandlar några av de fall där jämkning av värdet av bostadsförmån kan bli aktuellt. Först behandlas jämkning på grund av representationsskyldighet. Här diskuteras vilka krav som bör ställas för att en jämkning av bostadsförmånsvärdet med anledning av representation skall vara möjlig.

I andra delen av kapitlet behandlas frågan om vilka möjligheter det finns att jämka bostadsförmånsvärdet när en företagsledare har kontor i sin bostad. Efter en

genomgång av rättsfall görs ett försök att fastställa vilka krav domstolarna ställer för att ett arbetsrum skall kunna räknas bort från resten av bostadsytan.

Avslutningsvis görs en helhetsanalys av uppsatsens innehåll. Här diskuteras främst vilka problem som kan komma att uppstå efter stoppreglernas avskaffande.

Förord

Det har varit både intressant och roligt att skriva examensarbetet. Flera personer har under terminens gång hjälpt mig med genomläsning och goda råd. För detta är jag högst tacksam. Framförallt vill jag dock tacka min handledare Mats Tjernberg för hans positiva inställning och intressanta synpunkter. Jag vill även rikta ett speciellt tack till min gode vän Nikolce Dimitrievski som jag har haft många givande diskussioner med.

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen
HD	Högsta domstolen
IL	Inkomstskattelagen
KL	Kommunalskattelagen
Prop.	Proposition
RegR	Regeringsrätten
RRV	Riksrevisionsverket
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SBL	Skattebetalningslagen
SIL	Lagen om statlig inkomstskatt
SOU	Statens offentliga utredningar

1 Inledning

Genom prop. 1999/2000:15 har de flesta av de så kallade stoppreglerna vilka tidigare har varit tillämpliga på fåmansföretag avskaffats. I och med stoppreglernas avskaffande kommer fåmansföretagen istället att beskattas enligt ”allmänna regler”. Vilka praktiska konsekvenser detta kommer att få finns det ännu inte tillräckligt med underlag för att avgöra i ett så här tidigt skede. I den här uppsatsen kommer det dock att redogöras för en del av de inlägg som har gjorts i debatten kring denna fråga.

En av de stoppregler som har försvunnit i och med avskaffandet är regeln i 32§ anvp. 14 första stycket KL. Regeln gällde de fall då ett fåmansföretag anskaffade egendom som uteslutande eller så gott som uteslutande var avsedd för företagsledaren eller denne närståendes privata bruk. När sådan egendom anskaffades beskattades företagsledaren för hela anskaffningskostnaden i inkomstslaget tjänst. Efter avskaffandet kommer ett fåmansföretags anskaffande av exempelvis en bostadsfastighet till företagsledaren endast att medföra att företagsledaren eventuellt kan beskattas för förmån som sammanhänger med boendet. Konsekvenserna av detta kommer att behandlas i uppsatsen.

1.1 Syfte och avgränsningar

Syftet med uppsatsen är att undersöka vilka konsekvenser avskaffandet av de så kallade stoppreglerna kan komma att få. Ämnet är dock omfattande och jag har därför valt att inrikta mig på avskaffandet av regeln i 32§ anvp. 14 första stycket KL.

För att ytterligare begränsa frågeställningen har jag valt att endast behandla vad som gäller då ett fåmansföretag anskaffar en fastighet för företagsledarens privata bruk. En fåmansföretagsledare som låter sitt företag anskaffa en bostadsfastighet för privat bruk kan komma att beskattas för bostadsförmån om han inte erlägger en marknadsmässig hyra för bostaden. En av de frågor som jag har velat besvara är därför vilka regler som gäller vid beskattning av bostadsförmån. Jag har i det sammanhanget även försökt besvara frågan vilka krav som bör ställas då man skall avgöra huruvida en person skall beskattas för bostadsförmån eller ej och i vilken utsträckning det kan finnas utrymme för jämkning av bostadsförmån.

Jag har även velat uppmärksamma frågan om det är dispositionsrätten eller själva åtnjutandet av en förmån som skall ligga till grund för förmånsbeskattningen. Detta är dock en omfattande fråga och jag har därför valt att inte gå in på någon djupare diskussion i ämnet.

En annan fråga som kommer att behandlas i uppsatsen är om man genom någon form av genomsyn skulle kunna underkänna ett fåmansföretags anskaffande av en fastighet och istället betrakta företagsledaren personligen som ägare till fastigheten. Genomsynsdiskussionen är enligt min mening särskilt intressant efter det att stoppreglerna har avskaffats. Om en sådan genomsyn vore möjlig skulle det säkerligen kunna avhålla företagsledare från att låta sitt fåmansföretag anskaffa en bostad som är avsedd för privat bruk.

1.2 Metod och material

Genom att studera dels offentliga utredningar och propositioner, dels doktrin bestående av bland annat avhandlingar och artiklar har jag försökt skapa mig en bild av det gällande rättsläget.

Utredningar och propositioner har använts för att ge en inblick i de motiv som har funnits för att införa och sedermera även för att avskaffa stoppreglerna. De har därmed även legat till grund för historikavsnittet.

Avhandlingar, artiklar och övrig litteratur har legat till grund för att kunna ge en nyanserad bild av rättsläget. Detta gäller framförallt avsnittet om vilka konsekvenser stoppreglernas avskaffande kan komma att få. Här går nämligen åsikterna starkt isär. Med utgångspunkt i detta material har jag sedan försökt besvara de frågeställningar som jag har ställt upp.

För att kunna besvara frågan om vilka regler som gäller vid värdering och jämkning av bostadsförmån har jag bland annat använt mig av RSV:s rekommendationer. Det är dock viktigt att påpeka att dessa rekommendationer är just rekommendationer och alltså inte några bindande föreskrifter. Pålsson konstaterar att svensk rättspraxis visar att RegR, liksom även HD, visar stor benägenhet till att använda RSV:s rekommendationer på så vis att de kan förväntas bli tilläpade om inte särskilda skäl talar emot detta. RegR har uttryckligen understrukt att vissa anvisningar från RSV syftar till att man skall kunna göra en likformig och enhetlig bedömning. Pålsson konstaterar även att rätten förefaller vara väl medveten om rekommendationernas genomslagskraft på skattemyndighetsnivå. Det faktum att RSV:s rekommendationer generellt sett tillämpas av skattemyndigheterna, samt det allmänna önskemålet om en likformig och enhetlig beskattning, talar enligt Pålsson för att varken skattemyndigheter eller domstolar bör bortse från dessa rekommendationer utan att ha goda skäl för detta.¹

¹ Pålsson (1995), s. 115 ff

1.3 Disposition

Uppsatsen inleds med ett historikavsnitt. Här redogörs framförallt för de motiv som har funnits när det gäller införandet respektive avskaffandet av stoppreglerna. Efter historikavsnittet följer ett avsnitt där konsekvenserna av stoppreglernas avskaffande diskuteras. Jag har medvetet lagt detta avsnitt i nära anslutning till historikdelen för att läsaren lättare skall kunna följa med i diskussionen.

Sedan följer ett avsnitt som behandlar frågan om genomsyn när det gäller ett fåmansföretags anskaffande av fast egendom som skall användas för privat bruk. Första delen av avsnittet utgörs av en mer allmän redogörelse för begreppet genomsyn. I den andra delen görs ett försök att besvara frågan om det är möjligt att göra en genomsyn av ett fåmansföretags fastighetsköp. Efter detta följer ett avsnitt om värdering och jämkning av bostadsförmån. I avsnittet har jag även tagit med en redogörelse för begreppet åtnjuta.

Varje avsnitt avslutas med en analys innehållande en del egna kommentarer. Avslutningsvis görs även en sammanfattning och en analys av hela uppsatsen.

2. Historik

2.1 Stoppreglerna införs

Stoppreglerna kan sägas ha sin början i SOU 1975:54.

I betänkandet SOU 1975:54 hade beredningen fått i uppdrag att utreda de metoder som hade använts i fåmansbolag för att uppnå ej avsedda skattelättnader. I beredningens uppdrag ingick även att lägga fram förslag på lösningar när det gällde detta område av beskattningen. Undersökningar visade enligt beredningen att det inom fåmansbolagssektorn fanns ett utbrett missbruk av de befintliga beskattningsreglerna och att detta hade lett till ett avsevärt bortfall av de allmänna skatterna och avgifterna. Man konstaterade vidare att missbruket visade sig särskilt när det gällde den stora mängd bolag som under de närmaste åren hade bildats enbart för att skattelättnader skulle kunna uppnås för inkomster som i praktiken inte utgjorde någonting annat än personlig arbetsinkomst för fåmansbolagets ägare.²

Att situationen var sådan hade enligt beredningen till stor del sin grund i det associationsrättsliga systemet. De svagheter som fanns i detta hade under en lång tid kunnat utnyttjas vid beskattningen.³

² SOU 1975: 54 s. 9

³ SOU 1975: 54 s. 9

I flertalet bolag har endast en eller några få personer ett avgörande inflytande över verksamheten. Trots detta råder inom civilrätten grundsynen att det inom bolaget föreligger två skilda subjekt: ägaren och bolaget. De två subjekten behandlas som om de vore helt fristående från varandra, trots att de ur ekonomisk synvinkel framstår som en enda enhet. Det illusoriska i denna uppdelning visade sig enligt beredningen tydligt i de allt vanligare avtalen om köp och försäljning av olika slags egendom. I praktiken innebar sådana avtal ingenting annat än att den fysiska personen genomför en transaktion med sig själv.⁴

En viktig fråga för beredningen var om lösningen på problemet skulle sökas inom ramen för dubbelbeskattningen eller om man skulle övergå till någon form av enkelbeskattning. Enligt beredningen talade dock övervägande skäl för att det skulle ske en ändring av beskattningsprincipen. Beredningens förslag innehöll bland annat materiella spärregler vars syfte var att motverka vissa former av förfaranden vilka tidigare hade ansetts vara civilrättsligt giltiga men hade medfört oacceptabla verkningar vid beskattningen.⁵

När det gällde inköp och försäljning av egendom var syftet med förslaget främst att förhindra förvärv av inventarier och fastigheter som inte var nödvändiga för verksamheten. Förslaget skulle enligt utredningen ses mot bakgrund av den sammanblandning av ägarens och bolagets ekonomi som många gånger hade förekommit i skatteundrandragande syfte. Aktieägaren skulle beskattas för hela köpeskillingen i inkomstslaget tjänst vid förvärv av icke nödvändiga inventarier. Om aktieägaren lät bolaget köpa in fastigheter skulle bolaget även, enligt det nya förslaget, drabbas av skärpt realisationsvinstbeskattning. Vidare skulle någon uppräkningsvärde med index och fasta tillägg inte medges. Rörelsefastigheter skulle dock kunna undantas.⁶

När det gällde aktieägarens förmån av fri bostad skulle denna värderas med utgångspunkt i bolagets kostnader för innehav av villa- eller fritidsfastighet. Taxeringsvärdet skulle inte längre godtas som uttryck för marknadsvärdet när en fastighet köptes ut. Istället skulle det göras en opartisk värdering.⁷

Utredningen resulterade i prop. 1975/76:79 och sedermera även i SFS 1976:86. Den nya lagstiftningen fick till följd att flera av de transaktioner som enligt tidigare praxis hade beskattats såsom förtäckt utdelning i inkomstslaget kapital nu istället blev beskattade i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet.⁸

2.2 Ändringar i stoppreglerna

⁴ SOU 1975: 54 s. 9 f

⁵ SOU 1975: 54 s. 10 f

⁶ SOU 1975: 54 s. 10 ff

⁷ SOU 1975: 54 s. 12 ff

⁸ Tjernberg, *Beskattning av fåmansföretag* (1999) s. 17

Utformningen av stoppreglerna var avsiktligt hård då man genom dessa ville få företagsledare och delägare att vid transaktioner avhålla sig från att skapa obehöriga skatteförmåner mellan sig själva och företaget. De nya reglerna fick dock hård kritik. Reglerna ansågs inte vara tillräckligt klara och de var i vissa fall omotiverat hårda.⁹

Följden av denna kritik blev att 1980 års företagskommitté fick i uppdrag att se över 1976 års lagstiftning. Detta utmynnade i betänkandet ”Beskattning av fåmansföretag”, SOU 1989:2. I betänkandet analyserades gällande rätt och man gav även förslag till lagändringar.

Det fanns bland annat ett förslag om att begreppet fåmansföretag inte längre skulle innefatta handelsbolag. När det gällde delägars avyttring av fast egendom till bolaget föreslogs det inte några förändringar av materiell natur. Kommittén föreslog dock att det redan av lagtexten skulle framgå att när en avyttrad fastighet helt eller till huvudsaklig del skulle användas i rörelsen så skulle inte den strängare bestämmelsen om förbud mot indexuppräknings m.m. gälla. Istället skulle de vanliga reglerna om realisationsvinstberäkning vid fastighetsförsäljning tillämpas.¹⁰

De förslag och överväganden som kommittén hade lagt fram arbetades sedan in i den reformerade inkomstbeskattningen genom prop. 1989/90:110 och prop. 1990/91:54.

I prop. 1990/91:54 tog man upp det faktum att bestämmelsen i 32§ anvp. 14 första stycket KL, av vilken det framgick att ett fåmansföretags köp av lös egendom som uteslutande eller så gott som uteslutande var avsedd för företagsledaren eller denne närståendes privata bruk skulle leda till tjänstebeskattnings av företagsledaren, endast gällde vid köp av lös egendom. Innebörden av detta var att beskattning skulle ske om företaget anskaffade en bostadsrätt som skulle användas av företagsledaren. I det fall fåmansföretaget istället köpte en villafastighet för samma ändamål skulle dock inte någon beskattning ske. I det nya skattesystemet strävade man efter att villor och bostadsrätter skulle behandlas lika i alla avseenden. Därför ansågs inte utformningen av stoppreglerna vara tillfredsställande. Man ansåg att det var mer rimligt att även villafastigheter (det vill säga fast egendom) skulle omfattas av bestämmelserna i 32§ anvp. 14 första stycket KL. Förslaget fördes in i lagtexten genom SFS 1990:1421.¹¹

⁹ Tjernberg, *Beskattning av fåmansföretag* (1999) s. 17 f

¹⁰ SOU 1989: 2 s. 12 ff

¹¹ Prop.1990/91: 54 s. 282 f

2.3 Stoppreglerna avskaffas

I SOU 1998:116 var utredningens uppdrag att ta ställning till om stoppreglerna helt eller delvis kunde avskaffas. Utgångspunkten var att enbart det förhållandet att ett företag är ett fåmansföretag inte skall leda till att företaget eller dess ägare beskattas hårdare än vad det skulle ha blivit i det fall företaget hade haft många ägare.¹²

Utredarna ansåg att särreglering av fåmansföretag endast borde komma i fråga om det fanns en påtaglig risk för att fåmansföretaget och delägaren genom olika typer av transaktioner åstadkom att skatten hamnade på en lägre nivå. Man menade vidare att en lagstiftning som innebär att en viss transaktion skall behandlas på ett sätt om avtalsparterna tillhör fåmansföretagssektorn och på ett annat sätt i övriga fall leder till tillämpningsproblem. Detta eftersom förekomsten av två parallella regelsystem ökar lagtextens omfattning och komplexitet. Dessutom menade utredningen att det var näst intill omöjligt att dra en tydlig gräns mellan de kategorier skattskyldiga som skall beskattas enligt det ena eller andra systemet. Detta leder i sin tur till att det uppkommer tvister om kategoritillhörighet. Om de materiella skillnaderna mellan de två systemen är stora uppstår dessutom tröskeeffekter som i det enskilda fallet kan framstå som stötande.¹³

Utredningens förslag innebar ett avskaffande av flertalet stoppregler. Man menade att de motiv som ursprungligen hade åberopats för införandet av stoppreglerna inte längre var bärande.¹⁴

När det gällde stoppregeln i 32§ anvp. 14 första stycket KL menade utredningen att syftet med regeln i första hand var att genom en mycket hård skatteeffekt få fåmansföretag att avstå från att förvärva egendom som inte behövdes i den egna verksamheten. Om regeln tillämpades beskattades företagsledaren i inkomstslaget tjänst för ett belopp motsvarande hela anskaffningskostnaden. Om man istället skulle ha tillämpat de allmänna reglerna skulle detta leda till att endast ett till utnyttjandet kopplat förmånsvärde beskattades.¹⁵

Den aktuella stoppregeln hade även till syfte att komplettera låneförbudet i ABL. Förbudet skulle kunna kringgås om en företagsledare som avsåg att ta ett förbjudet lån för att kunna anskaffa viss egendom, istället lät företaget förvärva egendomen. Utredarna påpekade dock att tanken bakom låneförbudet främst var att skydda företagets borgenärer mot risken för förluster på grund av lättsinnig kreditgivning. Den risken förelåg, enligt utredningen, normalt inte i de fall som

¹² SOU 1998:116 s. 9

¹³ SOU 1998:116 s. 42 f

¹⁴ SOU 1998:116 s. 10

¹⁵ SOU 1998:116 s. 82 f

omfattades av stoppregeln då ju företaget äger den anskaffade egendomen och därmed har säkerhet i denna.¹⁶

Utredarna menade vidare att det fanns fler argument för ett avskaffande av den aktuella stoppregeln. Man ansåg att regeln kunde medföra klart otillfredsställande materiella effekter. Att beskattning skulle ske med ett belopp motsvarande inköpspriset för en fastighet som används privat tedde sig enligt utredningen orimligt. Vidare kvarstod skatteeffekten även om fåmansföretaget kort efter förvärvet sålde ”den privata egendomen” till företagsledaren eller någon annan. Det sagda visade enligt utredningen på att den materiella utformningen av stoppregeln borde ändras.¹⁷

Utredarna sade sig även ha försökt utforma en modifierad stoppregel. Resultatet av detta var dock inte bli särskilt bra eftersom det visade sig vara mycket svårt att finna en naturlig gräns mellan de förvärv som borde behandlas enligt de allmänna reglerna om förmånsbeskattning och de förvärv som borde omfattas av stoppregeln. Man föreslog därför att regeln i 32§ anvp. 14 första stycket KL skulle tas bort. De i regeln beskrivna förvärven skulle enligt utredningens förslag istället beskattas enligt KL:s allmänna regler för beskattning av förmåner som tillfaller ägare eller anställda i ett företag. En följdändring av detta skulle även bli att det särskilda avdragsförbudet i 2§ 13 mom. SIL skulle komma att tas bort.¹⁸ Utredarna poängterade dock att de var medvetna om att ett slopande av stoppreglerna kunde innebära att företagsledare skulle kunna frestas att utnyttja fåmansföretaget för att anskaffa egendom för privat bruk. Det krävdes därför att de allmänna reglerna utformades på ett sådant sätt att missbruk motverkades.¹⁹

Genom prop. 1999/2000:15 genomfördes flera av de förslag som fanns med i SOU 1998:116. I propositionen föreslog man att de flesta av de regler som tog sikte på transaktioner mellan fåmansägda företag och deras ägare skulle upphävas. Regeringens förslag innebar bland annat att den stoppregel som hindrade fåmansföretag från att anskaffa egendom för företagsledarens eller denne närståendes privata bruk skulle avskaffas liksom det korresponderande avdragsförbudet för fåmansföretag.²⁰

Remissinstanserna hade olika uppfattning i frågan. RRV tillstyrkte förslaget med viss tvekan. Man betonade dock att ett slopande av reglerna förutsatte att skattemyndigheten med framgång kunde hävda de allmänna reglerna.²¹

¹⁶ SOU 1998:116 s. 82 ff

¹⁷ SOU 1998:116 s. 82 ff

¹⁸ SOU 1998:116 s. 82 ff

¹⁹ SOU 1998:116 s. 82 ff

²⁰ Prop. 1999/2000:15 s. 52 f

²¹ Prop. 1999/2000:15 s. 53

RSV avstyrkte förslaget. Enligt RSV borde man istället fråga sig om inte stoppregeln i 32§ anvp.14 första stycket istället borde skärpas och även omfatta egendom som annan delägare eller denne närstående erhållit för privat nyttjande. Vidare menade man att i det fall stoppregeln upphävdes och ersattes med beskattning enligt allmänna regler fanns det risk för att fåmansföretag i ökad omfattning skulle komma att anskaffa egendom som enbart var avsedd för företagsledaren och denne närståendes privata bruk.²²

RSV framhöll vidare att det fanns ett uppenbart samband mellan den aktuella stoppregeln och reglerna om förbjudna lån. Den analys som hade lett utredningen fram till att låneförbudet skulle kvarstå borde enligt RSV även ha medfört att stoppregeln skulle finnas kvar. Ett slopande av regeln kunde komma att medföra att beskattningskonsekvenserna i vissa situationer blev förmånligare för fåmansföretag än för enskilda näringsidkare. Ett avskaffande av stoppregeln skulle även kunna leda till kostsamma och tidskrävande utredningar när det gällde fastställandet av olika förmånsvärden.²³

Även Handelshögskolan vid Göteborgs universitet ansåg att den aktuella stoppregeln borde behållas. Man menade att den utgjorde ett komplement till bestämmelserna om beskattning av förbjudna lån. Vidare ansåg man att regeln motverkade tillämpningsproblem vid förmånsvärdering.²⁴

Regeringen sade sig vara medveten om att ett slopande av stoppregeln i 32§ anvp. 14 första stycket skulle kunna fresta företagsledare till att utnyttja sitt fåmansföretag för att anskaffa egendom för privat bruk. De invändningar som hade framförts mot ett slopande av stoppregeln måste enligt regeringen tas på stort allvar. Regeringen ansåg dock att en korrekt beskattning skulle kunna ske genom att man tillämpade allmänna regler för förmånsbeskattning.²⁵

Avslutningsvis uttalade regeringen att man tänkte följa rättsutvecklingen på området noga. Om det skulle visa sig att de allmänna reglerna inte i tillräckligt hög utsträckning motverkade missbruk och om alltför många domstolsprocesser skulle bli följden av ett slopande avsåg regeringen att återkomma i frågan.²⁶

3. Konsekvenser av slopade stoppregler

²² Prop. 1999/2000:15 s. 53f

²³ Prop. 1999/2000:15 s. 53 ff

²⁴ Prop. 1999/2000:15 s. 53 ff

²⁵ Prop. 1999/2000:15 s. 60

²⁶ Prop. 1999/2000:15 s. 60 f

Utredningen i SOU 1998:116 uttalade att det inte var osannolikt att det efter slopandet av stoppregeln i 32§ anvp. 14 första stycket skulle bli vanligare att fåmansföretag anskaffade egendom för företagsledarens privata bruk. Man menade dock att detta inte med automatik skulle innebära ett inkomstbortfall för det allmänna. Ett sådant bortfall fick anses föreligga först om avskaffandet gjorde det möjligt för företagsledaren att ta ut medel från företaget med en lägre skatte- och avgiftsbelastning än vad som allmänt gällde för inkomster från företaget. Det var enligt utredningen missvisande att tala om ett offentligt inkomstbortfall om den förmån som tillföll exempelvis företagsledaren träffades av bolagsskatt och skatt på utdelning istället för arbetsgivaravgifter och inkomstskatt på lönen.²⁷

Utredningen drog slutsatsen att slopandet av den aktuella stoppregeln i princip inte gav utrymme för några obehöriga skatte- eller avgiftslättnader, detta eftersom en naturaförmån enligt de allmänna reglerna träffades av samma skatte- och avgiftsuttag som kontant lön. Naturaförmån istället för kontant lön skulle därför vara fördelaktigare endast om förmånen skulle värderas till ett lägre belopp än vad den skattskyldige skulle fått betala om förmånen hade förvärvats på den öppna marknaden. Utredningens samlade bedömning var alltså att ett upphävande av den aktuella stoppregeln skulle kunna genomföras utan att detta nämnvärt skulle påverka den offentliga sektorns inkomster.²⁸

Frågan om vad slopandet av stoppreglerna kommer att ge för konsekvenser har behandlats av bland annat Leif Gäverth.

Gäverth påpekar att syftet med stoppregeln i 32§ anvp. 14 första stycket KL var att förhindra en sammanblandning av fåmansföretagets verksamhet och företagsledarens privata levnadskostnader. När nu regeln har avskaffats och ersatts med beskattning enligt allmänna regler föreligger det, enligt Gäverth, en stor risk för att fåmansföretag i ökad omfattning kommer att anskaffa bostäder, kapitalvaror m.m. som är avsedda uteslutande för företagsledarens eller denne närståendes privata bruk.²⁹

Gäverth har svårt att se logiken i att man avskaffar den aktuella stoppregeln samtidigt som man låter regeln i 32§ anvp. 15, som stadgar om beskattning av förbjudna lån, vara kvar. Detta eftersom det finns ett uppenbart samband mellan dessa regler. Istället för att låna 1 miljon kronor från sitt företag för att köpa en segelbåt blir det efter slopandet en enkel sak att istället låta bolaget anskaffa segelbåten och sedan tillhandahålla denna till företagsledaren.³⁰

Det finns i skattelagstiftningen flera olika regler som syftar till att hålla egendom av privat karaktär borta från företagets kostnadsredovisning. När det gäller enskilda

²⁷ SOU 1998:116 s. 274

²⁸ SOU 1998:116 s. 274 ff

²⁹ Gäverth, SvSkT 1999, s. 874

³⁰ Gäverth, SvSkT 1999, s. 874 f

näringsidkare gäller principen om en tydlig åtskillnad mellan näringsverksamheten och den privata sfären. Principen upprätthålls genom de regler som finns om negativ räntefördelning vid beskattningen. I de fall en enskild näringsidkare drar av privata utgiftsräntor i firman, exempelvis i samband med lån till förvärv av privat egendom, medför detta att reglerna om negativ räntefördelning tillämpas. Gäverth menar att det faktum att man inte kommer att ha kvar någon motsvarande spärr när det gäller fåmansföretag kommer att leda till skattemässigt icke-neutrala regler. Detta strider i sin tur mot en av grundtankarna bakom den reformerade företagsbeskattningen. Enligt Gäverth kommer detta möjligen att leda till att slopandet av stoppreglerna i realiteten gör det ekonomiskt sett fördelaktigare att driva verksamhet i aktiebolag än att göra det i enskild firma. Gäverth anser dock att frågan är alltför komplex för att något kategoriskt uttalande skall kunna göras.³¹

Gäverth anser vidare att såväl utredningen som regeringen har en något överdriven tro på att den aktuella beskattningsfrågan skall kunna lösas med enbart de allmänna reglerna. Tanken är att själva användningen skall medföra förmånsbeskattning för nyttjandet. Det kommer att bli en svår uppgift att i varje enskilt fall avgöra vilket marknadsvärde den anskaffade egendomen har. I och med att stoppreglerna har slopats och beskattning istället skall ske enligt de allmänna reglerna blir det viktigare att fastställa marknadspriset då detta ligger till grund för förmånsvärdet. I många fall går det endast att presentera ett spann inom vilket marknadsvärdet kan antas ligga.³²

Avslutningsvis konstaterar Gäverth att de slopade stoppreglerna tidigare bidrog till att begränsa möjligheterna för fåmansföretagsdelägare att berika sig på sina företag på bekostnad av dels borgenärer och anställda, dels själva skatteunderlaget. Efter slopandet har rättsläget blivit mycket osäkert, vilket enligt Gäverth endast kan vara till nytta för den oseriöse. Lagändringarna kommer att leda till ett icke obetydligt skattebortfall. Det finns ingen möjlighet att skattemyndigheterna kommer att kunna kontrollera att alla förmånsvärden redovisats till ”rätt” belopp. De kommer dock att vara tvungna försöka, vilket kommer att leda till att onödigt mycket resurser kommer att tas i anspråk.³³

Eriksson menar däremot att de allmänna beskattningsreglerna är tillräckliga för att de företagare som erhåller någon form av förmån från sitt företag också blir korrekt beskattad för denna. Han menar vidare att Gäverths farhågor när det gäller besvärliga tillämpnings- och värderingsproblem är betydligt överdrivna. Vissa av de problem som Gäverth tar upp har enligt Eriksson inte sin grund i själva slopandet av stoppreglerna utan snarare i de allmänna beskattningsreglerna som sådana. Värderingsproblemet blir enligt Eriksson inte svårare bara av den anledningen att det är ägaren till fåmansföretaget som uppbär en viss förmån

³¹ Gäverth, SvSkT 1999, s 874 ff

³² Gäverth, SvSkT 1999, s 875 ff

³³ Gäverth, SvSkT 1999, s 881 f

istället för exempelvis en anställd. Den som vill fuska med skatten genom att lämna felaktiga upplysningar kommer att göra detta oavsett om stoppreglerna slopas eller ej.³⁴

Eriksson är dock beredd att hålla med om att slopandet kommer att leda till att skatteförvaltningen får arbeta hårdare. Han menar dock att detta kan vara det pris man får betala för att i åtminstone psykologiskt hänseende förbättra företagsklimatet i Sverige.³⁵

Tjernberg kritiserar det faktum att man i den statliga utredningen har använt uttrycket stoppregler utan urskiljning. Enligt Tjernberg ger detta i princip intrycket av att de nu slopade reglerna har utgjort ett hinder för fåmansföretagarna i deras seriösa verksamhet. Flera av de nu slopade reglerna har enligt Tjernberg inte haft karaktär av stoppregler. Dessa regler har istället utgjort en specialreglering av vad som gäller även enligt allmänna regler. Innebörden av detta är enligt Tjernberg att slopandet inte kommer att leda till att det är ”fritt fram” för fåmansföretagare i alla situationer. Vidare tror Tjernberg att avskaffandet av de regler som gällde fåmansföretagens anskaffning av ”privategendom” kommer att skapa praktiska tillämpningsproblem och kanske till och med en saknad av de slopade reglerna.³⁶

Särreglering genom stoppregler har enligt Tjernberg främst fyllt en principiell funktion när det gäller transaktioner som inte innebär någon egentlig värdeöverföring. En av dessa regler är regeln i 32§ anvp. 14 första stycket KL, det vill säga anskaffning för privat bruk. Företagsledare och delägare gynnas visserligen vid en sådan anskaffning, men bolaget har inte avhänt sig något värde. Regeln har därför varit motiverad av en önskan att förhindra vissa former av transaktioner. Syftet har varit att motverka att företag anskaffar egendom som det egentligen inte finns något behov av.³⁷

Ett annat motiv för en regel av denna avskräckande typ är enligt Tjernberg är att man genom att förhindra införsäljningar till bolaget kan undvika de svårigheter som kan uppstå när det gäller värdering av de löpande förmåner som kan bli aktuella vid anskaffning av rörelsefrämmande egendom. När regeln nu har avskaffats finns det en möjlighet för företagsledaren eller en delägare att tillgodogöra sig medel från bolaget och samtidigt indirekt behålla kontrollen över egendomen.³⁸

Tjernbergs uppfattning är att det hade varit motiverat att behålla någon form av regler för att kunna förhindra att företag från delägarkretsen eller utomstående anskaffar egendom som inte är behövlig i verksamheten. Enligt Tjernberg kan inte

³⁴ Eriksson, SvSkT 1999, s. 864 f

³⁵ Eriksson, SvSkT 1999, s. 865

³⁶ Tjernberg, SN 2000, s. 179 f

³⁷ Tjernberg, SN 2000, s. 182

³⁸ Tjernberg, SN 2000, s. 182 f

de nu slopade reglerna anses ha utgjort ett hinder mot sund verksamhet och tillväxt i fåmansföretagen. Visserligen öppnar slopandet för nya möjligheter till fördelar för företagare, men det kommer inte att bli fritt fram för ”privata anskaffningar”. Istället tror Tjernberg att skattemyndigheterna kommer att försöka tänja på gränserna för de ”allmänna reglernas” tillämplighet. Han håller med Gäverth om att rättsläget har blivit osäkrare än tidigare. Däremot tror han inte att slopandet av reglerna endast är till nytta för den oseriöse.³⁹

Enligt Tjernberg har slopandet skapat en rättsosäkerhet för fåmansföretagarna eftersom problematiken nu har förskjutits från tillämpningen av uttryckliga stoppregler till rena bedömningsfrågor hos skattemyndigheter och domstolar. Tjernberg tror också att slopandet kan komma att leda till en så stor osäkerhet för fåmansföretagare och deras rådgivare att de rentav kommer att vilja ha tillbaka klarare regler. Enligt Tjernberg hade det därför varit bättre om regeringen istället för att slopa stoppreglerna hade skapat starkt förenklade regler och möjlighet till kapitalbeskattad eller skattefri utdelning.⁴⁰

Min egen uppfattning är att slopandet kommer att ställa till stora problem när det gäller förmånsvärderingen. Teoretiskt sett kommer visserligen slopandet inte att leda till något skattebortfall för staten då en naturaförmån enligt de allmänna reglerna träffas av samma skatte- och avgiftsuttag som kontant lön. Detta är dock under förutsättningen att förmånen värderas till rätt marknadsvärde, vilken i praktiken kan bli både svårt och omständligt i det enskilda fallet. Dessutom inbjuder förmånsbeskattningen till försök att manipulera förmånsvärdet, vilket i många fall lär bli svårt för skattemyndigheten att genomskåda.

4. Genomsyn

En intressant frågeställning i samband med att ett fåmansföretag köper en fastighet åt företagsledaren som skall användas som bostadsfastighet åt denne är om det går att göra en genomsyn av köpet och i stället betrakta fåmansföretagsledaren personligen som ägare till fastigheten. Följden av detta skulle då bli att fåmansföretagsledaren beskattades för hela anskaffningskostnaden i inkomstslaget tjänst. När det gäller tillgångar av mindre värde och med relativt kort livslängd antyds det i prop. 1999/2000:15 att en sådan genomsyn skulle kunna vara möjlig⁴¹. Nedan görs en genomgång av begreppet genomsyn och i vilka sammanhang det kan användas.

³⁹ Tjernberg, SN 2000, s. 185 f

⁴⁰ Tjernberg, SN 2000, s. 185 f

⁴¹ Prop. 1999/2000s. 59

4.1 Allmänt

På senare år har det förekommit en viss diskussion om huruvida RegR har infört någon ny princip vid skatteundandragandetransaktioner utöver att tillämpa skatteflyktslagen. Den ifrågavarande principen skulle kallas ”genomsyn” och innebörden av denna princip skulle vara att man i vissa fall kan bortse från civilrättsligt giltiga handlingar enbart på den grunden att de inte har företagits av något annat skäl än skatteplaneringsskäl.⁴²

I RÅ 1990 ref. 101 (målet gällde beskattning av delägare i en såkallad utdelningsfond) gjorde RegR ett uttalande i frågan: ” Den omständigheten att det enda eller huvudsakliga skälet för X:s deltagande i förfarandet varit att uppnå vissa skatteeffekter som varit förmånliga för honom utgör i och för sig inte grund för att vid inkomsttaxeringen fränkänna transaktionerna de rättsverkningar som följer av deras formella innehåll.”

Möller instämmer i den utgångspunkt som domstolen hade i RÅ 1990 ref. 101. Innebörden av resonemanget är, enligt Möller, att om den skattskyldige har genomfört en viss transaktion och det saknas grund för att anse att transaktionen i realiteten har en annan innebörd än den officiellt angivna, går det inte att skattemässigt underkänna den endast av den anledningen att den skattskyldige med hjälp av transaktionen vill undgå skatt eller minska skatteuttaget.⁴³

Vidare konstaterar dock Möller att ett genomgående tema när det gäller rättsfall vilka rör konstruerade avdrag eller förluster är att omständigheterna har talat för att transaktionen haft en annan innebörd än den angivna. Enligt Möller finns det i den situationen anledning att väga in en subjektiv faktor. Ett påvisat syfte hos den skattskyldige att undandra sig skatt bör i vissa fall väga över för den sida som talar för att den verkliga innebörden av transaktionen skall läggas till grund för beskattningen.⁴⁴

Bergström konstaterar att det både i svensk och i utländsk rätt är ett viktigt rättssäkerhetskrav att de skattskyldiga i så stor utsträckning som möjligt skall kunna förutse de skatterättsliga verkningarna av olika rättshandlingar. I svensk rätt utgörs denna rättssäkerhetsgaranti av bland annat legalitetsprincipen.⁴⁵

Enligt Bergström är det både opraktiskt och förvirrande om civilrättsliga termer i en mer allmän utsträckning betecknar helt eller delvis andra saker i skatterätten än

⁴² Lodin m.fl. (1999), s. 552

⁴³ Möller, SvSkT 1995, s. 147

⁴⁴ Möller, SvSkT 1995, s. 147 f

⁴⁵ Bergström (1978), s. 64 f

vad de gör civilrätten. Han menar därför att det är lämpligt att olika civilrättsliga uttryck inte ges en alltför avvikande innebörd i skatterätten.⁴⁶

När det gäller legalitetsprincipens krav på att domstolarnas avgöranden så långt det är möjligt skall vara förutsebara för de skattskyldiga menar dock Bergström att det i många fall kan vara svårt att tillgodose detta krav när det gäller lekmän. Det är enligt Bergström mer realistiskt att utgå ifrån att en skattejurist, eller någon med motsvarande kunskaper, skall kunna förutse hur domstolarna kan komma att bedöma olika handlingsalternativ i mer komplicerade situationer. Sedan kan den skattskyldige konsultera den sakkunnige för att få reda på vilken lösning han bör välja.⁴⁷

Hultqvist påpekar att ett problem som normalt inte aktualiseras i civilprocessen utan endast i skatterätten är att parterna har kommit överens om att ordna ett förfarande på ett särskilt sätt endast med avseende på beskattningen. I och med detta uppkommer det normalt inte någon meningsmotsättning mellan parterna, men frågan i skatteprocessen blir om parternas gemensamma avsikt, det vill säga att skapa ett i hög grad skatteanpassat förfarande, skall accepteras ur skatterättslig synvinkel. Sådana transaktioner balanserar enligt Hultqvist på gränsen mellan vad han kallar simulation (skenrättshandlingar) och dissimulation (oriktigt betecknade rättshandlingar). Frågan blir därför inom vilken kategori transaktionerna faller, vilket beror på hur man definierar begreppen ovan. Här får man enligt Hultqvist göra en bedömning från fall till fall. En annan viktig fråga i sammanhanget är vem som har bevisbördan och hur höga beviskrav som kan ställas.⁴⁸

Hultqvist menar vidare att man måste se till vad parterna verkligen har avsett att företa sig, utan att beakta den form i vilken parterna har klätt avtalet. Detta skall inte ses som ett underkännande av vad parterna har företagit sig utan snarare som ett försök att ge ett visst förfarande en adekvat klassifikation.⁴⁹

Gäverth påpekar att när det gäller genomsyn är lagtolkningen troligen i högre grad än vad som är normalt i skattemål beroende av den enskilde domarens syn på olika lagtolkningsmetoder. Främst är det skillnaden mellan objektiv (semantisk) lagtolkning och en mer eller mindre teleologisk (ändamålsbestämd) lagtolkning som är avgörande. Ett av skälen till detta är att när det gäller frågor om genomsyn finns det ett ganska begränsat material i form av klargörande rättsfall, förarbeten och doktrin. Det innebär att förutsebarheten i dessa mål inte är särskilt stor.⁵⁰

⁴⁶ Bergström (1978), s. 94

⁴⁷ Bergström (1978), s. 94 f

⁴⁸ Hultqvist (1995), s. 488 f

⁴⁹ Hultqvist (1995), s. 489

⁵⁰ Gäverth, SvSkT 1996, s. 734

När det gäller mål där frågan om genomsyn uppkommer kan det även vara av betydelse hur man väger den enskildes behov av och rätt till förutsebarhet mot nödvändigheten av att förhindra sådana transaktioner som endast har tillkommit i syfte att uppnå skattefördelar. Viktigt att påpeka i sammanhanget är att begreppet genomsyn bör skiljas från de fall då man angriper en rättshandling eller en transaktion på grund av att den grundar sig på ett skenavtal, det vill säga en simulerad rättshandling.⁵¹

Gäverth konstaterar att RegR inte anser att man med hjälp av genomsyn kan angripa en eller flera rättshandlingar enbart på den grunden att det avgörande syftet bakom rättshandlingen/- handlingarna varit att uppnå skattefördelar. Utöver detta krävs det något mer för att man skall kunna bortse från den civilrättsliga innebörden av rättshandlingen. Ett exempel på när genomsyn kan göras är enligt Gäverth när ett upplägg redan från början är en garanterad förlustaffär i affärsmässigt hänseende och detta också står klart för de inblandade. Upplägget skall heller inte innefatta något affärsmässigt risktagande.⁵²

Enligt Hultqvist kan enbart den omständigheten att någon har haft som syfte att minska sin skatt inte räcka till för att en genomsyn skall kunna göras. Då skulle inte respekten för de konstitutionella förutsättningarna för uttagande av skatt kunna upprätthållas. Om man skulle kunna underkänna ett förfarande enbart med stöd av den omständigheten att någon har ordnat förfarandet på ett sådant sätt att endast lägsta möjliga skatt behöver betalas skulle detta vara i strid med legalitetsprincipen. Ett sådant underkännande skulle därför knappast erkännas i något land. Därför är det viktigt att skattemyndigheterna i varje enskilt fall granskar och försöker analysera vad som är avsikten med ett visst förfarande.⁵³

Hultqvist menar även att det är oklart vad som egentligen menas med begreppet genomsyn. Det har enligt Hultqvist aldrig kunnat visas vad den skatterättsliga ”genomsynen” egentligen innebär. Det saknas teoretisk grund för att kunna påstå det är en skatterättslig princip eller metod. De fåtaliga fall som har anförts som ett eventuellt stöd för en genomsynsmetod räcker, enligt Hultqvist, inte till för att man skall kunna anse det visat att det verkligen finns en sådan metod. Enligt Hultqvist finns det därför inga särskilda metoder för att åsidosätta ingångna avtal vid beskattningen, utan man är hänvisad till att bestämma karaktären på ingångna avtal enligt civilrättsligt accepterade metoder.⁵⁴

Gäverth menar att om en transaktion är civilrättsligt giltig verkar utgångspunkten vara att RegR godtar den skattskyldiges förfarande. I princip skall den civilrättsliga bedömningen ligga till grund för den skatterättsliga. Det kan dock förekomma situationer där en eller flera rättshandlingars form eller civilrättsliga

⁵¹ Gäverth, SvSkT 1996, s. 734 ff

⁵² Gäverth, SvSkT 1996, s. 763 ff

⁵³ Hultqvist (1995), s. 506 ff

⁵⁴ Hultqvist, SN 1999, s. 396 f

innebörd inte överensstämmer med den ”reella” ekonomiska innebörden. Det är i sådana fall som frågan om ”skatterättslig genomsyn” kan bli aktuell.⁵⁵

Ett exempel på vad som kan utgöra grund för en genomsyn är enligt Gäverth när den skattskyldige har ”omvandlat” annars icke avdragsgilla personliga levnadskostnader till avdragsgilla kostnader som exempelvis räntor. Om det inte fanns någon möjlighet till genomsyn i dessa fall skulle man kunna kringgå ett uttryckligt avdragsförbud.⁵⁶

Gäverth menar dock att även om det i vissa fall föreligger förutsättningar för att skatterättslig genomsyn skall kunna göras, måste det vara fråga om ganska klara fall. Detta är viktigt ur rättssäkerhetssynpunkt. Det är dock inte säkert att rättssäkerhetsaspekten alltid väger tyngst. Enligt Gäverth bör den skattskyldiges rätt till en förutsebar rättstillämpning väga lättare ju mer konstlade transaktionerna ifråga är. I sådana situationer bör den skattskyldige redan från början rimligtvis utgå ifrån att hans dispositioner kan komma att underkännas vid en närmare skatterättslig granskning. När det gäller transaktioner som endast har till syfte att genom ett mer eller mindre konstlat förfarande minimera den beskattningsbara inkomsten väger enligt Gäverth intresset av att upprätthålla det regelverk som bland annat syftar till att beskattningsunderlaget inte urholkas till skada för det allmänna (och därmed också för de övriga skattskyldiga) tyngre än den enskildes rätt till förutsebarhet.⁵⁷

Nerep konstaterar att skattedomstolarna i vissa undantagsfall har att göra en självständig skatterättslig bedömning av en transaktion, oberoende av om transaktionen civilrättsligt är att betrakta som giltig eller ogiltig, för att fastställa transaktionens ”verkliga innebörd”. Enligt Nerep är dock grunderna för denna självständiga skattemässiga bedömning oklara och domstolarnas tillämpning av den kan inte anses vara helt konsekvent. Det föreligger därmed inte några klara principer när det gäller genomsyn. Nerep konstaterar dock att RegR rent generellt har visat stor restriktivitet när det gäller tillämpningen av genomsyn. Man bortser endast i undantagsfall från den civilrättsliga innebörden av ett avtal.⁵⁸

När det gäller köp av fast egendom konstaterar Nerep att skattedomstolarna har varit ännu mer restriktiva med tillämpningen av genomsyn.⁵⁹

Även Lodin m. fl. påpekar att det vid starkt formbundna rättshandlingar, som exempelvis fastighetstransaktioner, torde uppställas särskilt höga krav för att för att den av parterna valda avtalsformen skall kunna frångås.⁶⁰

⁵⁵ Gäverth, SvSkT 1996, s. 766

⁵⁶ Gäverth, SvSkT 1996, s. 766 f

⁵⁷ Gäverth, SvSkT 1996, s. 767 f

⁵⁸ Nerep, SvSkT 1989, s. 355

⁵⁹ Nerep, SvSkT 1989, s. 353

⁶⁰ Lodin m. fl. (1999), s. 553

Intressant när det gäller frågan om genomsyn av fastighetstransaktioner är rättsfallet **RA 1989 ref. 62**. Målet gällde så kallad sale and lease-back av fast egendom. Innebörden av begreppet är att en fastighetsägare säljer sin fastighet till ett finansieringsbolag, som sedan hyr tillbaka fastigheten till ett i förväg bestämt pris.

RegR ansåg i målet att det fanns flera skäl som talade för att parternas syfte inte var att överföra de aktuella fastigheterna med äganderätt till X. X var ett finansbolag som bedrev finansieringsverksamhet. Bolaget angav att transaktionerna var en finansieringsform. Finansbolagets verksamhet syftade i första hand inte till att äga och förvalta fastigheter. Avtalets innebörd avvek från vad som var vanligt vid ett normalt fastighetsköp. Vidare lovade X att återförsälja fastigheten till Y. Även om optionen inte var juridiskt bindande kunde man enligt RegR utgå ifrån att bolaget skulle komma att fullgöra sitt åtagande.

RegR menade dock att det även fanns omständigheter som talade för att den reella innebörden av transaktionen, i överensstämmelse med avtalets utformning, innefattade en äganderättsöverlåtelse till bolaget. Därmed fick man enligt RegR anta att parterna genom affärstransaktionen verkligen hade velat uppnå andra effekter än de som är förenade med en vanlig pantsättning.

Vidare stod det enligt RegR klart att det mellan parterna var en förutsättning för transaktionen att äganderätten till fastigheten under avtalstiden skulle ligga hos bolaget. RegR konstaterade även att de i målet aktuella avtalet ingicks mot bakgrund av att likartade transaktioner sedan länge hade förekommit i stor omfattning när det gällde dels fastigheter dels byggnader på ofri grund, utan att transaktionernas civilrättsliga innebörd på allvar hade ifrågasatts. Sammantaget ansåg inte RegR att de anförda skälen hade den styrka som krävdes för att man skulle kunna anse att rättsläget var ett annat än det som följde av parternas rättshandlingar. RegR menade därför att avtalen skulle anses innefatta en överföring av äganderätten till fastigheten till bolaget.

Två av RegR ledamöter var dock skiljaktiga. De ansåg att det fanns flera omständigheter som talade för att den reella innebörden av avtalet inte var att överföra äganderätten till fastigheten. Istället menade de att den reella innebörden var att ställa fastigheten som säkerhet för ett lån från finansbolaget till Y. Man menade att finansbolaget i första hand inte avsåg att äga och förvalta fastigheter. Såväl fastighetsförsäljningen som återköpet hade vidare skett till priser som väsentligt understeg fastighetens marknadspris. Inte heller hyran var marknadsmässigt bestämd.

Sammantaget ansåg de två ledamöterna att den ursprungliga ägaren hade tillförsäkrats sådana faktiska och rättsliga befogenheter när det gällde fastigheten att förfarandet borde behandlas som en säkerhetsöverlåtelse.

Bergström finner det förvånande att RegR:s majoritet inte fann tillräckligt starka skäl för att det i civilrättsligt hänseende var fråga om en säkerhetsöverlåtelse. Vidare konstaterar Bergström att det under senare år har rått delade meningar bland RegR:s ledamöter om i vilken utsträckning domstolen kan se igenom olika transaktioner. I det aktuella målet är det enligt Bergström uppenbart att de som förordar restriktivitet när det gäller genomsyn har hamnat i majoritetsställning.⁶¹

Enligt Bergström är det otillfredsställande att skattedomstolarna måste ta ställning till komplicerade civilrättsliga frågor där det saknas civilrättslig praxis. Bergström menar att det inte är helt otroligt att HD skulle ha haft en annan syn på saken än vad RegR:s majoritet hade.⁶²

Tjernberg har resonerat kring möjligheten att angripa anskaffningar för privat bruk med hjälp av allmänna regler. Han menar att ett sätt skulle kunna vara att man frångår anskaffningens formella rubricering och istället ser det som att fåmansföretagsledaren själv har anskaffat egendomen. Man skulle då direkt kunna beskatta företagsledaren för hela anskaffningskostnaden. Tjernberg menar dock att bevisbördan i ett sådant fall bör ligga på fiscus. Om bolaget skulle accepteras som rätt ägare till egendomen finns det enligt Tjernberg dock ingen möjlighet att tillgripa någon beskattningsåtgärd gentemot företagsledaren vid själva anskaffningen.⁶³

Gäverth sätter upp ett antal punkter som han anser att man som huvudregel bör följa när frågan om genomsyn uppkommer. I första hand måste man pröva om det föreligger formellt giltiga avtal där sådana krävs, exempelvis uppfyllda formkrav vid förvärv av fast egendom.⁶⁴

Om man kan konstatera att de formella kraven är uppfyllda måste man, i alla fall om skattemyndigheten kräver detta, pröva huruvida avtalen är avsedda att fullföljas och om avtalen återspeglar parternas verkliga avsikter. När det gäller formellt giltiga rättshandlingar som inte utgör skenrättshandlingar bör man som nästa steg ta ställning till om rättshandlingen getts en giltig benämning, det vill säga pröva om rättshandlingen verkligen innebär det som den enligt sin ordalydelse anges innebära.⁶⁵

Slutligen måste man pröva om det ekonomiska resultat som rättshandlingarna i realiteten innebär överensstämmer med den civilrättsliga innebörden. Man bör, enligt Gäverth, vid den skattemässiga behandlingen av en eller flera transaktioner göra en form av ekonomisk prövning för att se om den reella ekonomiska

⁶¹ Bergström, SN 1999, s. 261 ff

⁶² Bergström, SN 1999, s. 261 ff

⁶³ Tjernberg, SN 2000, s. 182

⁶⁴ Gäverth, SvSkT 1996, s. 768 ff

⁶⁵ Gäverth, SvSkT 1996, s. 768 ff

innebörden verkligen överensstämmer med den formella innebörden av avtalet. Om det visar sig att någon sådan överensstämmelse inte föreligger kan det vid taxeringen finnas skäl att omtolka rättshandlingarna och ge dem en annan innebörd än vad de enligt formen har, det vill säga vidta en skatterättslig genomsyn.⁶⁶

4.2 Genomsyn av fastighetsköp?

Frågan är då om det ovan sagda kan tillämpas när det gäller ett fåmansföretags köp av fast egendom.

Till att börja med kan man konstatera att det bara är i klara fall av kringgående av skattelagstiftningen som en genomsyn eventuellt kan göras. Vidare är ett fastighetsköp ett starkt formbundet avtal, vilket innebär att det kommer att ställas särskilt höga krav för att ett sådant avtal skall kunna frångås. Om man skulle följa Gäverths mall för att försöka avgöra om en genomsyn kan göras skulle det första steget vara att undersöka om det överhuvudtaget föreligger ett giltigt avtal. Det får antas att så är fallet. Det får även antas att parterna avser att fullfölja avtalen.

Den viktiga frågan blir att avgöra huruvida det ekonomiska resultatet som rättshandlingen i realiteten innebär överensstämmer med avtalets civilrättsliga innebörd. I det aktuella fallet står fåmansföretaget som ägare, men i realiteten är det endast fåmansföretagsledaren som nyttjar fastigheten och därmed i princip även är att betrakta som ägare till denna. Detta innebär att den civilrättsliga innebörden (det vill säga att fåmansföretaget äger fastigheten) och det ekonomiska resultatet av rättshandlingen (det vill säga att det är fåmansföretagsledaren som i praktiken ändå äger fastigheten) inte riktigt stämmer överens.

Att man skulle kunna göra en genomsyn av köpet och istället i stället betrakta fåmansföretagsledaren personligen som ägare till fastigheten får dock betraktas som tveksamt. Fastighetsköp är som sagt starkt formbundna och det krävs mycket starka skäl för att en genomsyn skall kunna göras i ett sådant fall. Troligen får man acceptera att det inte går att göra någon genomsyn i det aktuella fallet. Om man vill komma tillrätta med problemet får man nog i första hand försöka ändra lagstiftningen.

⁶⁶ Gäverth, SvSkT 1996, s. 768 ff

5. Beskattning av bostadsförmån

5.1 Allmänt

Om ett fåmansföretag anskaffar en fastighet och sedan upplåter denna till en anställd delägare eller denne närstående skall, såvida inte marknadsmässig hyra har erlagts, den anställde beskattas för förmån av fri bostad såsom en löneförmån i inkomstslaget tjänst. Vidare skall företaget uttagsbeskattas, enligt 22 kap. IL, för den utgivna förmånen. Företaget medges dock samtidigt avdrag för motsvarande belopp som en lönekostnad. Detta medför att bolagets taxerade inkomst inte påverkas. Arbetsgivaravgifter eller särskild löneskatt skall erläggas på förmånens värde. När det gäller beräkningen av preliminär skatt och storleken på avgifterna används av RSV fastställda schablonvärden.⁶⁷

En fördel med att låta fåmansföretaget anskaffa fastigheten i jämförelse med att göra det som privatperson är att fastigheten oavsett användningssätt alltid är att betrakta som en näringsfastighet enligt 2 kap. 8§ IL. Detta innebär att företaget har rätt att göra avdrag för värdeminskning, fastighetsskatt, reparationer, driftskostnader m.m.

5.2 Förmånsvärderingen

Förmåner som inte utgörs av kontanta medel skall som regel värderas till marknadsvärdet enligt 61 kap. 2§ IL. För bostadsförmån som inte är förmån av semesterbostad finns det en schabloniserad värderingsregel i 8 kap. 15§ SBL, vilken dock endast gäller vid preliminär skatt. Här anges det att värdet av förmån av någon annan bostad än semesterbostad skall beräknas enligt värdetabeller. Tabellerna skall konstrueras enligt följande. Vid inkomsttaxeringen skall värdet av förmån av fri bostad beräknas med ledning av ortens pris. I de fall det saknas tillfälle att göra en sådan jämförelse skall förmånen beräknas efter annan lämplig grund. Även om det inte finns någon uthyringsmöjlighet, och något hyrespris på orten därför inte kan fastställas (vilket kan vara fallet med bostadshus i glesbygd), saknar inte bostaden värde. Hyrespriset i kringliggande orter kan då vara till ledning. Viktigt att påpeka i sammanhanget är dock att värdetabellerna är schabloner som endast gäller vid preliminär skatt och de utgör därmed inte några bindande föreskrifter. Detta leder till att förmånshavaren i många fall i sin

⁶⁷ Tjernberg, *Beskattning av fåmansföretag* (1999), s. 115

deklaration måste avvika från den förmånsvärdering som ligger till grund för kontrolluppgiften.

När en bostadsförmån skall värderas bör detta göras utifrån vad bostaden normalt är avsedd att användas för, det vill säga som permanentbostad eller som fritidsbostad. Om en fritidsbostad används som permanentbostad bör den också värderas som en sådan.⁶⁸

Många gånger saknas det en fungerande hyresmarknad för bostäder i villa. Därför värderas bostadsförmån i villa som regel med ledning av hyresnivån hos allmännyttiga bostadsföretag på orten eller på närliggande orter och med hänsyn till omständigheter som storlek, läge, standard m.m. Det kan antas att den schablonmässiga värderingen och det verkliga värdet avviker i större utsträckning från varandra när det gäller bostadsförmån i villa än när det gäller bostadsförmån i flerfamiljshus.⁶⁹

Enligt RSV:s rekommendationer skall man vid beräkning av värdet på bostadsförmån i småhus (villa), med ledning av hyresnivån i flerfamiljshus, ta hänsyn till husets ålder, standard och läge. Villans ålder bör bestämmas med hänsyn till dess standard och utrustning. I de fall villan har varit föremål för yttre och/eller inre ombyggnad/renovering, vilket har resulterat i en standardhöjning, bör hyresvärdet beräknas utifrån det genomsnittliga hyrespriset avseende flerfamiljshus med det värdeår som motsvaras av året efter ombyggnaden/renoveringen.⁷⁰

Om bostadens standard, utrustning etc. är avsevärt högre än vad som är normalt i de flerfamiljshus vars hyresnivå ligger till grund för värderingen av bostadsförmånen bör hyresvärdet höjas. När en sådan bedömning görs bör man beakta dels bostadens inre standard och utrustning, exempelvis bubbelpool, bastu, särskild vinkällare, svalrum för pälsar och hög köksstandard, dels yttre faktorer som exempelvis stor tomt, tennisbana, pool och brygga. Även lägesfaktorer som utsikt, omgivningar, sjötomt etc. bör beaktas i de fall de kan anses ha betydelse för bestämmandet av bruksvärdeshyran. Lägesfaktorer som kan leda till en sänkning av bruksvärdeshyran är exempelvis om bostaden ligger i eller intill ett industriområde eller på ett relativt stort avstånd från tätort.⁷¹

När det gäller bedömningen av vilken storlek bostaden har bör inte förråd eller annan biutrymmesyta påverka förmånsvärdet om biutrymmet är högst 20 kvadratmeter. I de fall biutrymmesytan är större än 20 kvadratmeter bör 20 % av denna yta anses som bostadsyta vid värdering av bostadsförmånen. Tillägget bör dock inte överstiga 20 kvadratmeter. Vidare bör inte bostadsytan reduceras i de

⁶⁸ RSV S 1999:40, s. 26

⁶⁹ RSV S 1999:40, s. 23

⁷⁰ RSV S 1999:40, s. 27

⁷¹ RSV S 1999:40, s. 27 f

fall en mindre del av bostaden används som kontor eller liknande såvida inte denna del av bostadsytan är speciellt inrättad för detta. När det gäller äldre fastigheter (byggda före 1950) som har en olämplig planlösning eller på grund av någon annan omständighet har större yta än vad som kan anses motiverat av antalet rum och deras storlek, hallar, kök m.m. bör förmånsvärdet beräknas efter den bostadsyta en bostad med motsvarande storlek men med en bättre planlösning skulle ha.⁷²

Om ett fåmansföretag förvärvar en villa som skall användas uteslutande eller så gott som uteslutande för företagsledaren eller denne närståendes boende kan ett sådant innehav eventuellt leda till beskattning av förmån som sammanhänger med boendet. Detta blir aktuellt i de fall då marknadsmässig hyra inte har erlagts. Företaget har dock rätt att göra avdrag för värdeminskning, reparationer m.m. Om det betalas någon hyra skall denna tas upp som en intäkt hos företaget.⁷³

I de fall fastigheten utnyttjas av en delägare eller någon närstående till denne skall, såvida inte marknadsmässig hyra har erlagts, den anställde beskattas för förmån av fri bostad i inkomstslaget tjänst. Om fåmansföretaget istället hyr ut fastigheten till en icke anställd delägare bör enligt Tjernberg förtäckt utdelning anses föreligga.⁷⁴

5.3 Åtnjuta eller disponera

En annan fråga är om det kan anses vara tillräckligt att aktieägaren eller den anställde har haft en teoretisk möjlighet att utnyttja en förmån för eget bruk, det vill säga att han har haft en dispositionsmöjlighet, eller om det krävs ett faktiskt eget nyttjande för att personen ifråga skall kunna förmånsbeskattas. Efter ett avgörande i RÅ 1992 ref. 108 infördes i lagtexten ett krav på att en förmån skall ha åtnjutits (32§ anvp. 3 KL) för att beskattning skall kunna ske. Kravet finns dock inte med i IL.

Eftersom det i ett fåmansföretag inte finns något reellt tvåpartsförhållande ställs det dock i praktiken högre beviskrav på fåmansföretagare än vad det gör på andra anställda när det gäller frågan om huruvida en förmån har åtnjutits eller ej. Frågan blir då ungefär vilken nivå dessa beviskrav brukar ligga på. Intressant i sammanhanget är ett avgörande från Kammarrätten i Sundsvall⁷⁵. I det fallet hade en lägenhet stått till X:s disposition under större delen av beskattningsåret. Skattemyndigheten ville därför uttagsbeskatta X för bostadsförmån i inkomstslaget näringsverksamhet. Enligt X hade dock varken hon eller någon

⁷² RSV S 1999:40, s. 28

⁷³ Tjernberg, *Fåmansaktiebolag* (1999), s. 188

⁷⁴ Tjernberg, *Fåmansaktiebolag* (1999), s. 188 f

⁷⁵ Mål nr 610-1996

närstående till henne utnyttjat lägenheten för bostadsändamål. Till stöd för detta åberopade X ett intyg. Kammarrätten ansåg att det inte räckte med att lägenheten kunnat disponeras av X. Man menade att för att beskattning av bostadsförmån skulle kunna ske krävdes det att skattemyndigheten i varje fall kunde göra sannolikt att lägenheten på något sätt hade utnyttjats. Detta ansåg inte Kammarrätten att Skattemyndigheten hade kunnat visa.

Gäverth menar att man möjligen skulle kunna tänka sig en extensiv tolkning av begreppet ”åtnjuta”. Man skulle eventuellt kunna anse att enbart möjligheten att åtnjuta något utgör en rättighet och att man åtnjuter denna så länge den finns, oavsett nyttjande. Han anser vidare att det hade varit bra med en klar bevisbörderegulering för dessa fall. En sådan regel borde utformas så att bevisbördan låg fullt ut på den skattskyldige dels vid värderingen av förmånen dels vid fastställandet av om en eventuell förmån åtnjutits eller ej, detta eftersom den skattskyldige förfogar över bevisningen.⁷⁶

Det står enligt min mening ganska klart att när det gäller frågan om någon har åtnjutit en bostadsförmån är det skattemyndigheten som först måste göra sannolikt att den aktuella förmånen faktiskt har nyttjats. Det är först när detta har gjorts som bevisbördan kastas över på den skattskyldige. Det är sedan upp till honom att göra sannolikt att han inte har åtnjutit förmånen.

Gäverths förslag till en extensiv tolkning av begreppet åtnjuta verkar något orimlig. Följden av hans förslag skulle vara att endast det faktum att man har dispositionsrätt över en fastighet är detsamma som att man faktiskt nyttjar den, såvida man inte kan bevisa motsatsen. Detta skulle alltså utgöra en presumtion till den skattskyldiges nackdel, vilket uppenbarligen inte skulle överensstämma med praxis.

6. Jämkning av förmånsvärdet

6.1 Allmänt

Enligt 9 kap. 2 § SBL finns det möjlighet att i vissa situationer jämka det schablonmässigt beräknade värdet av en bostadsförmån. Som nämnts tidigare är dock dessa schablonmässigt beräknade värden endast rekommendationer och de utgör därmed inte några tvingande föreskrifter. En jämkning förutsätter ett beslut av skattemyndigheten i varje enskilt fall. Jämkning får ske om en värdering på grundval av hyrespriset på orten avviker med mer än 10 % från det schablonberäknade värdet av bostadsförmånen. Förmånsvärdet jämkas till ett

⁷⁶ Gäverth, SvSkT 1996, s. 768ff

belopp som motsvarar hyrespriset på orten för bostaden ifråga istället för att en schablonmässig värdering används.

En jämkning får även göras om bostadsförmånen inte kan anses omfatta hela bostaden på grund av att bostaden är större än vad förmånshavaren och hans familj har behov av och detta beror på förmånshavarens representationsskyldighet eller på annat sätt på tjänsten.⁷⁷

6.2 Representation i bostaden

Om en villa används för representationsändamål finns det, som nämnts ovan, en lagstadgad möjlighet att jämka värdet nedåt om det kan visas att företaget på grund av representationsbehovet anskaffat en större bostad än vad som annars skulle vara nödvändigt, 61 kap. 20§ IL.

Bestämmelsen är från början antagligen tänkt att tillämpas på större företag. Bestämmelsen är dock även tillämplig på fåmansföretag. Om en fåmansföretagsledare har låtit sitt företag anskaffa en villa som förutom bostad skall användas för representation, och sedan vill jämka värdet nedåt, kan det dock bli svårt för skattemyndigheten att avgöra om en sådan jämkning bör tillåtas. Då det inte existerar något reellt tvåpartförhållande mellan företagsledaren och företaget blir det svårt att bedöma om en luxuös bostad i princip endast tjänar företagsledarens personliga intressen eller om det verkligen finns ett representationsbehov.

Om hänsyn till representation i bostaden skall tas vid beräkning av bostadsförmånsvärdet bör detta, enligt RSV:s rekommendationer, huvudsakligen avse sådana fall då bostaden är anpassad till mer omfattande representation och sådan faktiskt utövas i annan ordning än intern representation (endast inom företaget). Förmånshavaren skall kunna visa att det finns ett behov av att kunna utöva representation i bostaden, att extern representation faktiskt utövas i mer än obetydlig omfattning och att han saknar tillgång till representationsvåning eller andra särskilda representationslokaler.⁷⁸

För att en jämkning av förmånsvärdet skall kunna komma till stånd skall, enligt Antonson, en individuell prövning göras. I denna prövning måste hänsyn tas till förmånshavaren och dennes familjs behov. Familjens storlek, inkomstförhållanden och tidigare bostadsförhållanden bör beaktas. Vidare tar man endast hänsyn till representationsutrymmen när bostadsytan är uppenbart större än en normal familjebostad. Arbetsuppgifter, ställning i företaget och företagets storlek bör vara på en sådan nivå att det framstår som naturligt att representation sker i hemmet.

⁷⁷ RSV S 1999:40, s. 25 f

⁷⁸ RSV S 1999:40, s. 28

Det kan inte anses vara tillräckligt att den anställda och företaget påstår att den anställda representerar i hemmet. I en ansökan om jämkning av bostadsförmån bör det även finnas med någon form av utredning som visar omfattningen av representationen. Man måste alltså kunna visa att representation verkligen sker.⁷⁹

Min uppfattning är att skattemyndigheterna i de fall då en fåmansföretagsledare eller någon annan anställd delägare har anskaffat en luxuös bostad för representation bör kunna ställa ganska höga beviskrav. Först och främst måste man kunna bevisa att den ifrågavarande representationen verkligen är nödvändig för företaget. Är den representation som bedrivs i bostaden verkligen nödvändig för intäkternas förvärvande? Finns det alternativ som är mindre kostsamma? Om det inte kan visas att representationsformen verkligen är nödvändig för att företaget skall kunna nå den kundkrets som man riktar sig till och att den därigenom också är nödvändig för intäkternas förvärvande bör jämkning inte medges.

Vidare bör man även kunna ställa krav på rimlighet. Är storleken och standarden på bostaden verkligen rimlig i förhållande till den representation som sker? Här är det förstås av intresse att veta vilken sorts kundkrets som företaget vänder sig till. Oljeschejker från Saudi-Arabien lär exempelvis ställa högre krav på hur de blir mottagna än vad andra gör.

Det är också relevant att veta hur ofta representation i bostaden förekommer. Om det endast sker några enstaka gånger är det väl frågan om det är rimligt att företagsledaren bor billigt i en lyxvilla. Man bör kunna ställa krav på en i alla fall någotsånär regelbunden representation.

6.3 Kontor i bostaden

Som nämnts ovan bör bostadsytan, enligt RSV:s rekommendationer, inte reduceras i det fall en mindre del av bostaden används till kontor eller liknande utan att vara speciellt inrättat för detta. Frågan blir då vilka krav som ställs för att en del av bostadsytan skall anses vara inrättad som kontor.

Påhlsson har gjort en omfattande undersökning av rättsfall gällande arbetslokal i bostad. I de rättsfall som Påhlsson har undersökt behandlas dock endast fall som rör frågan om rätt till avdrag för kontor i bostad. De kriterier som domstolarna ställer upp för att avdrag skall medges bör dock enligt min mening även vara tillämpliga när det gäller frågan om jämkning av bostadsförmånsvärde, då det rör sig om rent praktiska argument.

⁷⁹ Antonson (1999), s. 327 f

Påhlsson konstaterar att de mål som behandlar avdrag för kostnad avseende arbetsrum bygger RegR:s argumentation till övervägande del på ett krav på *nödvändighet*. Enligt Påhlsson råder det inte någon tvekan om att RegR, för att avdrag skall kunna ges, ställer krav på att arbetsrummet varit av synnerligen stor betydelse för den skattskyldiges verksamhet.⁸⁰

Vidare frågar sig Påhlsson huruvida användningen av nödvändighetskriteriet har genomgått några förändringar under den tidsperiod (1937-1991) inom vilka de undersökta avgörandena har tillkommit. Han konstaterar här att RegR fortfarande låter kravet på nödvändighet dominera. Från och med de fem olika mål som refereras under beteckningen RÅ 1975 ref. 114 har dock kraven för avdrag skärpts. Här har nämligen en ny form av avvägning gjorts, där större vikt fästs vid arbetsrummets belägenhet i förhållande till bostaden.⁸¹

Påhlsson drar därför slutsatsen att uppfyllandet av nödvändighetskriteriet fram till mitten av 1970-talet varit en såväl nödvändig som tillräcklig betingelse för avdrag. Under de senaste decennierna är det enligt Påhlsson dock ganska tydligt att nödvändighetskriteriet har reducerats till en nödvändig betingelse. Innebörden av detta är att enligt gällande rätt nödvändighet måste föreligga, om avdrag skall kunna medges. Det faktum att nödvändighet föreligger är dock ingen garanti för avdrag, utan det krävs även att ytterligare skäl talar för detta.⁸²

Enligt Påhlsson är nyckelordet vid RegR:s tillämpning av nödvändighetskriteriet den skattskyldiges *behov* av ett arbetsrum. Han menar dock att RegR i flera fall rörande renodlat kontorsarbete verkar ha presumerat behovet. Rättens slutsats saknar ibland logiskt samband med de förutsättningar som rätten har redovisat i domskälens inledning. Det verkar enligt Påhlsson som om RegR i vissa fall har förutsatt den skattskyldiges behov av arbetsrum utan att ha någon egentlig logisk grund för det.

Påhlsson konstaterar dock att RegR numera gör en ambitiösare bedömning av den skattskyldiges behov än vad man har gjort tidigare. Man kan enligt Påhlsson dra slutsatsen att RegR utgår från att arbete utom hemmet är norm och att arbete i hemmet presumeras som icke nödvändigt.⁸³

När det gäller RegR:s praxis avseende avdrag för arbetsrum noterar Påhlsson vidare att två kriterier är ständigt återkommande. Båda kriterierna är hänförliga till arbetsrummets beskaffenhet. Kriterierna utgörs av krav på att :

1. rummets beskaffenhet skall vara sådan att det inte skall kunna användas för bostadsändamål och att

⁸⁰ Påhlsson (1997), s. 178 f

⁸¹ Påhlsson (1997), s. 179

⁸² Påhlsson (1997), s. 179 f

⁸³ Påhlsson (1997), s. 182

2. rummet skall vara fysiskt avskiljt från den skattskyldiges bostad

När det gäller punkt 1 konstaterar Pålsson att RegR i nästan samtliga mål som rör arbetsrum i bostaden och som har avgjorts efter 1963, i sin motivering har tagit hänsyn till om rummets beskaffenhet varit sådan att det ingått i den skattskyldiges bostadsutrymmen eller ej. Begreppet bostadsutrymmen avser, enligt Pålsson, av allt att döma de delar av bostaden där den skattskyldige uppehåller sig på fritiden. Kravet framstår som absolut.⁸⁴

När det gäller punkten 2 konstaterar Pålsson att RegR i **RA 1975 ref 114 I-V** introducerar ännu en argumentationsmodell i sina avgöranden. I fyra av de fem målen, som alla gäller avdragsyrkanden, ger rätten avslag bland annat med hänvisning till att det aktuella arbetsrummet fysiskt utgör en del av den skattskyldiges bostad. Det är alltså inte fråga om rummets inredning eller utrustning i övrigt och inte heller om dess faktiska användning.⁸⁵

Kriteriet återkommer enligt Pålsson i samtliga av de undersökta avgörandena från och med 1975 års mål, vilka rör avdrag för arbetsrum i bostaden. Man kan enligt Pålsson därför dra slutsatsen att RegR anser att nödvändighetskriteriet på detta område är en nödvändig betingelse, men dock inte en tillräcklig betingelse för avdrag. Gällande rätt får enligt Pålsson därför anses vara att nödvändighets- och avskiljandekriterierna båda utgör nödvändiga betingelser för att avdrag skall kunna ges. Det är dock viktigt att båda kriterierna är uppfyllda för att avdrag skall kunna ges.⁸⁶

Nedan redogörs för ett antal rättsfall som enligt min mening är särskilt intressanta när det gäller frågan om ett arbetsrum ingår i bostadsytan eller ej. Två av rättsfallen gäller frågan om avdrag vid inkomst av tjänst, men som tidigare nämnts bör samma kriterier kunna tillämpas vid jämkning av bostadsförmånsvärdet.

I **RA 81 1:62** var frågan hur värdet av en bostadsförmån på en jordbruksfastighet skulle beräknas då en del av bostaden hade använts för kontorsändamål.

X:s bostad utgjordes av sex rum och kök. X använde ett av rummen som kontor och detta hade därför inte medräknats av X vid beräkning av värdet på bostadsförmånen.

RegR konstaterade att kontoret ingick i X:s bostadsutrymmen och att det låg i direkt anslutning till den övriga bostaden. Varken kontorets inredning eller användning uteslöt enligt RegR att det även kunde användas som bostadsutrymme. Med hänsyn till detta skulle därför rummet medräknas vid

⁸⁴ Pålsson (1997), s. 185

⁸⁵ Pålsson (1997), s. 185 f

⁸⁶ Pålsson (1997), s. 186

beräkning av bostadsförmånens värde oavsett om det användes för kontorsändamål eller ej.

I **RA 81 1:63** var X anställd som skogsvaktare hos ett aktiebolag. I sin deklaration upptog X bland annat förmån av fri bostad till ett värde som var baserat på två rum och kök. Taxeringsnämnden ansåg dock att bostadsförmånen hade värderats för lågt och menade att bostadsförmånen istället skulle beräknas på tre rum och kök. X genmälde att lägenheten visserligen bestod av tre rum och kök, men att ett av rummen endast användes som kontor och att detta hade möblerats av bolaget. Tjänsten bestod till stor del av kontorsarbete. X var vidare ensamstående och hade inte något som helst bruk av rummet för egen del.

RegR konstaterade att kontorsutrymmet, som av X disponerades endast för arbete åt bolaget, hade möblerats och försetts med behörig utrustning av bolaget. Vidare hade taxeringsintendenten medgivit att X för att kunna fullgöra sin tjänst hade behov av ett kontor. RegR fann därför att X bostadsförmån skulle beräknas efter två rum och kök.

I **RA 1975:114 I** bodde X i egen villa där han hade inrett ett rum i källaren till kontor. Hans arbetsgivare tillhandahöll honom inte någon kontorslokal. X ville ha avdrag på hyresvärdet.

RegR konstaterade att kontorsrummet hade en särskild ingång och att det var utrustat med kontorsmöbler, kontorsmaskiner och dylikt. I tjänsten användes rummet för, förutom vanliga kontorsgöromål, sammanträffande med ombud eller besök av kunder. Rummet användes inte utom i tjänsten. RegR ansåg med hänsyn till det ovan sagda att arbetsrummet inte kunde anses ingå i X:s bostadsutrymme.

I **RA 1975:114 II** var X anställd som musikkonsulent. Enligt ett intyg räknades hennes bostad som tjänsteställe. X bodde i en egen villa med fem rum och kök. Ett av rummen i villan användes som arbetsrum och som förvaringsrum för musikinstrument och annan arbetsmateriel. X ville ha avdrag för arbetsrummet.

Taxeringsnämnden ansåg att det med hänsyn till X personliga musikintresse inte kunde anses vara säkert att rummet uteslutande användes som arbetsrum.

X överklagade och anförde att rummet uteslutande var utrustat med hyllor, lådor och dylikt, allt speciellt anskaffat för att möjliggöra förvaring av det skrymmande materiel som följde med tjänsten.

RegR ansåg att omständigheterna i målet visade att X inte hade haft tillgång till något tjänsterum i sin anställning och att X hade varit i behov av en arbetsplats för att kunna fullgöra sina åligganden. Det rum i hemmet som hade använts som arbetsplats kunde dock inte anses ha blivit avskilt på ett sådant sätt att det inte

längre gick att använda det för bostadsändamål. Rummet skulle därför anses ingå i bostadsytan.

Av de ovan redovisade rättsfallen framgår det ganska tydligt att det inte alltid räcker med att ett rum är inrett som ett kontorsrum för att man skall kunna räkna bort det från bostadsytan. Man måste även kunna visa att rummet verkligen inte används som något annat än kontor, vilket även Pahlssons undersökning visar. Det enklaste sättet att göra detta bör vara att man kan visa att rummet är skilt från den övriga bostadsytan på ett sådant sätt att det är praktiskt mycket svårt att använda rummet som en del av bostaden. RegR har uppenbarligen lagt vikt vid att kontorsutrymmet har en särskild ingång. För att vara säker bör man nog se till att kontoret inte bara har en egen ingång utan även att det inte finns någon direktanslutning till den övriga bostaden.

Ett annat viktigt kriterium när det gäller att kunna bevisa att man inte använder kontorsutrymmet som någonting annat än just kontor är hur det är möblerat. Troligen får det inte vara alltför lätt att arrangera om rummet så att det kan användas i något annat syfte.

7. Slutsatser

Med hänsyn till det material som redovisas i den här uppsatsen är det enligt min mening ganska tydligt att rättsläget efter sloandet av stoppreglerna har blivit betydligt osäkrare än tidigare. Detta kommer troligen att leda till negativa effekter för det allmänna och möjligen även för fåmansföretagarna själva.

Utredningen uttalade i SOU 1998:116 att det inte var osannolikt att det efter sloandet av stoppregeln i 32§ anvp. 14 första stycket skulle bli vanligare att fåmansföretag anskaffade egendom för företagsledarens privata bruk. Detta behövde enligt utredningen dock inte medföra ett inkomstbortfall för det allmänna. Man motiverade detta med att en naturaförmån istället för kontant lön skulle vara fördelaktigare endast i de fall förmånen skulle värderas till ett lägre belopp än vad den skattskyldige skulle fått betala om förmånen hade förvärvats på den öppna markanden.

Det är just häri problemet ligger. Utredningen har enligt min mening, vilket även Gäverth anser, en alltför överdriven tro på att frågan om förmånsvärdering kan lösas enbart med hjälp av de allmänna reglerna. Både Gäverth och Tjernberg anser att det kommer att bli en svår uppgift att göra en korrekt förmånsvärdering i varje enskilt ärende. Det är troligt att så även kommer att bli fallet.

Visserligen är det säkert många fåmansföretagsledare som kommer att redovisa korrekta förmånsvärden. När nu den aktuella stoppregeln är borttagen kommer

det dock troligen att vara väldigt frestande för fåmansföretagsledare att i vissa fall ange ett för lågt förmånsvärde på exempelvis en villafastighet.

Problemet med för låga förmånsvärden hade förstås kunnat undvikas om det var praktiskt möjligt för skattemyndigheten att göra en noggrann kontroll i varje enskilt fall. Detta kommer dock inte att vara möjligt på grund av bristande resurser. Många gånger kommer skattemyndighetens bedömning att vara högst ungefärlig, och skattemyndigheterna kommer i vissa fall att vara tvungna att lita på fåmansföretagen.

Enligt Eriksson ligger dock inte problemet i själva slopandet av stoppreglerna utan snarare i de allmänna beskattningsreglerna som sådana. Eriksson menar istället att den som vill fuska med skatten genom att lämna felaktiga uppgifter kommer att göra detta oavsett om det finns stoppregler eller ej. Detta har han i och för sig delvis rätt i. Eriksson förbiser dock det faktum att en företagsledare som anskaffade exempelvis en villafastighet före slopandet beskattades för hela anskaffningskostnaden i inkomstslaget tjänst. Detta bör ha avskräckt flera fåmansföretagsledare från att genomföra en sådan transaktion. Denna ”stoppkloss” finns inte längre kvar, vilket rimligen bör leda till att betydligt fler företagsledare tar chansen att anskaffa egendom för sitt privata bruk. Detta kommer i sin tur att leda till att skattemyndigheterna kommer att få ta ställning till ett större antal ärenden gällande förmånsvärdering, vilket leder till ökade möjligheter att uppge för låga förmånsvärden på grund av skattemyndigheternas bristande resurser.

Hade man istället behållit någon form av stoppregel hade man kunnat minska problemet redan från början genom att få många fåmansföretagare att avstå från att anskaffa egendom för privat bruk. Grundtanken måste väl ändå vara att företag inte skall anskaffa egendom som det inte finns något behov av endast för att gynna företagsledaren.

Det är dock möjligt att fåmansföretagens revisorer kommer att avråda sina klienter från att låta företaget anskaffa alltför dyr egendom för sitt privata bruk. Revisorn måste ju se till företagets bästa ur civilrättslig synpunkt och dyra inköp för privat bruk kan leda till att företaget urholkas. Därmed aktualiseras de kapitalskyddsregler som finns i 12 kap. ABL.

Slopandet kommer möjligen, vilket Tjernberg framhåller, även att vara till nackdel för fåmansföretagarna. Detta eftersom man i och med slopandet har gått från tillämpningen av uttryckliga stoppregler till rena bedömningsfrågor hos skattemyndigheter och domstolar. Detta leder i sin tur till ovisshet hos fåmansföretagarna. Varken fåmansföretagarna eller deras juridiska rådgivare kommer att kunna var säkra på vilka skattekonsekvenserna kommer att bli vid vissa transaktioner. Möjligen kommer det således att visa sig att slopandet i själva verket inte har gagnat någon part.

Ett exempel på när en fåmansföretagsledare skulle kunna försöka ange ett lägre förmånsvärde än det marknadsmissiga är när företaget har köpt in en villafastighet för företagsledarens personliga bruk, vilken även skall användas i representationssyfte. Det lär vara en ganska frestande tanke att kunna bosätta sig i en stor luxuös villa, men samtidigt bara beskattas för ett förhållandevis lågt förmånsvärde på grund av att det föreligger representationskyldighet. För att förhindra att detta missbrukas bör det, när det gäller bevisbördan för förmånsvärderingar, ställas höga krav vid jämkning av bostadsförmån på grund av representation. Det faller sannolikt på den skattskyldige att kunna visa dels nödvändigheten, dels rimligheten av representationsbehovet.

Även när det gäller frågan om avdrag alternativt jämkning av förmånsvärdet på grund av kontor i bostaden finns det möjligheter för en företagare att försöka komma undan med lägre skatt. En företagare skulle eventuellt kunna använda sitt kontor i hemmet till annat än kontorsarbete och ändå erhålla avdrag alternativt ett jämkat förmånsvärde. För att förhindra detta har RegR ställt upp krav dels på nödvändigheten av ett arbetsrum, dels rent praktiska krav baserade på rummets beskaffenhet och i vilken mån rummet är fysiskt avskilt från resten av bostaden. Detta torde vara ganska rimliga krav att ställa om man vill undvika att reglerna om arbetsrum i bostaden missbrukas i skatteundandragande syfte.

Svaret på frågan om det går att göra en genomsyn av transaktionen i de fall ett fåmansföretag anskaffar en villafastighet eller annan fast egendom för företagsledarens privata bruk är som tidigare har nämnts troligen nej. Det krävs allmänt sett starka skäl för att man skall kunna göra en genomsyn och i synnerhet ännu starkare skäl för att man skall kunna göra en genomsyn av ett så starkt formbundet avtal som ett köp av fast egendom.

Det är dock inte säkert att man helt kan utesluta möjligheten att göra en genomsyn i det aktuella fallet. Det är möjligt att man kommer att kunna frångå den formella rubriceringen av ett avtal och istället se det som att fåmansföretagsledaren själv har anskaffat egendomen. Detta får framtida praxis utvisa, men om det skulle vara möjligt att betrakta transaktionen på ett sådant sätt vore det en lösning på en del av den problematik som troligtvis kommer att uppstå efter stoppreglernas slopande.

Källförteckning

Offentligt tryck

Propositioner

Prop. 1975/76:79 om ändrade regler för beskattning av fåmansföretag
Prop. 1990/91:54 Fortsatt reformering av inkomst- och förmögenhetsbeskattningen
Prop. 1999/2000:15 Stoppreglerna

Statens offentliga utredningar

SOU 1975:54 Fåmansbolag
SOU 1989:2 Beskattning av fåmansföretag
SOU 1998:116 Stoppreglerna

Riksskatteverket

RSV S 1999:40 Rekommendationer m.m. om vissa förmåner

Litteratur

Antonson, Jan, Förmåner. Skattefritt – Skattepliktigt. Göteborg 1999

Bergström, Sture, Skatter och civilrätt. En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang. Stockholm 1978
- Två avgöranden av regeringsrätten ang s.k. fastighetsleasing. SN 1989 s. 261 ff

Eriksson, Leif, Regeringens proposition ”Slopade stoppregler”, SvSkT 1999 s. 851 ff

Gäverth, Leif, Regeringsrätten och genomsyn, SvSkT 1996 s. 1996
- Från stopp- till frittframlagstiftning? SvSkT 1999 s. 874 ff

Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen. Stockholm 1995

- Leasingdomarna – en analys och kommentar, SN 1999 s. 395 ff

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silberberg, Christer, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt. 7 uppl. Lund 1999

Möller, Lars, Regeringsrätten och den ”verkliga innebörden”, SvSkT s. 131 ff

Nerep, Erik, Sale and lease back av fast egendom (fastighetsleasing) – obligationsrättslig, sakrättslig och skatterättslig giltighet. SvSkT 1989 s. 299 ff

Påhlsson, Robert, Riksskatteverkets rekommendationer. Allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet. Göteborg 1995

-Levnadskostnader. Gränsdragningsproblem vid beskattning av förvärvsinkomster. Göteborg 1997

Tjernberg, Mats, Fåmansaktiebolag – en skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m. fl. Göteborg 1999

- Beskattning av fåmansföretag. 5 uppl. Lund 1999

-Innebär slopande av stoppregler för fåmansföretag en förbättring av företagsklimatet? SN 2000 s. 179 ff

Rättsfallsförteckning

Regeringsrättens årsbok

RA 1975:114 I

RA 1975:114 II

RA81 1:62

RA82 1:63

RA 1989 ref 62

RA 1990 ref 101

RA 1992 ref 108

Kammarrättsavgöranden

KR i Sundsvalls dom, mål nr 610-1996

