



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Linda Lidberg

Sil 3 § 12 mom Löneunderlaget

Examensarbete
20 poäng

Handledare
Mats Tjernberg

Ämnesområde
Skatterätt

Termin
HT 1997

Innehållsförteckning

| | |
|---|-----------|
| INLEDNING – SYFTE, DISPOSITION OCH MATERIAL..... | 1 |
| INLEDNING | 1 |
| SYFTE OCH METOD..... | 1 |
| DISPOSITION..... | 2 |
| MATERIAL..... | 3 |
| DEFINITION AV NYCKELBEGREPP I SIL 3 § 12 MOM. | 4 |
| FÅMANSFÖRETAG..... | 4 |
| DELÄGARE | 7 |
| KVALIFICERAD AKTIE | 7 |
| VERKSAM I BETYDANDE OMFATTNING | 8 |
| GRÄNSBELOPP | 9 |
| <i>RÅKNEEXEMPEL - BERÄKNING AV GRÄNSBELOPP</i> | 9 |
| ANSKAFFNINGSKOSTNAD - 3 OLIKA BERÄKNINGSMETODER | 10 |
| <i>HUVUDREGEL</i> | 11 |
| <i>INDEXREGELN</i> | 11 |
| TABELL ÖVER INDEXTALEN..... | 12 |
| <i>KAPITALUNDERLAGS REGELN</i> | 12 |
| <i>SCHEMATISK BILD FÖR BERÄKNING AV GRÄNSBELOPPET</i> | 12 |
| SPARAD UTDELNING..... | 13 |
| LÄTTNADSBELOPP | 14 |
| BAKGRUNDEN TILL LÖNESUMMEREGELNS UPPKOMST | 16 |
| LÖNEUNDERLAGETS UTFORMNING VID 1995 ÅRS TAXERING..... | 16 |
| PROPOSITION 1993/94:234 | 17 |
| DEN FÖRSTA JÄMFÖRELSEREGELN | 18 |
| KRITIK MOT KRAVET PÅ ETT VISST LÖNEUTTAG | 19 |
| DEN FÖRSTA TAKREGELN | 20 |
| TIO BASBELOPP | 20 |
| <i>RÅKNEEXEMPEL UR PROPOSITION 1993/94:234</i> | 20 |
| SKÄLEN BAKOM FÖRSLAGET | 22 |
| SKATTEUTSKOTTETS UTTALANDE..... | 23 |
| DAGENS LÖNESUMMEREGEL | 24 |
| LÖNEUNDERLAGETS UTFORMNING VID 1998 ÅRS TAXERING..... | 24 |
| BERÄKNING AV LÖNEUNDERLAGET | 26 |
| ÄNDRING AV LÖNESUMMEREGELN..... | 27 |
| SCHEMATISK BILD FÖR BERÄKNING AV LÖNEUNDERLAGET | 29 |
| LÄTTNADSUTRYMMET | 30 |
| SYFTET MED LÄTTNADSREGELN | 30 |
| EN STATSEKONOMISK ANALYS | 31 |
| JÄMFÖRELSEREGELN OCH TAKREGELN..... | 32 |
| JÄMFÖRELSEREGELN..... | 32 |
| TAKREGELN | 32 |
| KONSEKVENSEN AV KRAVET PÅ VISST LÖNEUTTAG..... | 33 |
| <i>RÅKNEEXEMPEL 1</i> | 33 |
| <i>RÅKNEEXEMPEL 2</i> | 33 |
| ETT UTVIDGAT RESONEMANG..... | 34 |
| EN ENKEL MALL..... | 35 |
| KONCERNPROBLEM OCH LÖNEUNDERLAGET..... | 37 |

| | |
|---|-----------|
| DEN DUBBLA KONCERNTILLHÖRIGHETEN..... | 38 |
| TOLKNING AV KONCERNBEGREPPET..... | 38 |
| ETT EXEMPEL | 39 |
| DOTTERBOLAG SOM INTE ÄR HELÄGDA..... | 41 |
| DOTTERBOLAG SOM INTE ÄGS UNDER HELA KALENDERÅRET..... | 41 |
| <i>RÅKNEEXEMPEL 1</i> | 42 |
| <i>RÅKNEEXEMPEL 2</i> | 42 |
| AKTIEÄGARE VERKSAM I BETYDANDE OMFATTNING..... | 44 |
| SPÄRRAR PÅ INDIVIDNIVÅ..... | 45 |
| KONSEKVENSER AV ATT HA SPÄRRAR PÅ INDIVIDNIVÅ | 46 |
| <i>EXEMPEL PÅ JÄMFÖRELSEREGELNS TILLÄMPNINGSSOMRÅDE</i> | 46 |
| PROBLEM KRING VERKSAM I BETYDANDE OMFATTNING..... | 47 |
| <i>EXEMPEL PÅ LÖNEUTTAG OM MINST TIO BASBELOPP</i> | 48 |
| <i>EXEMPEL PÅ LÖNEUTTAG OM MINST 120 %</i> | 48 |
| LUCKOR I LAGEN | 49 |
| KRITIK MOT LÖNEUNDERLAGET..... | 51 |
| RATIONALISERING | 51 |
| SKÄLIG KAPITALAVKASTNING | 51 |
| SKÄLIG TJÄNSTEBESKATTNING | 52 |
| SKÄLIGT LÖNEUTTAG | 53 |
| AVSLUTNING..... | 54 |
| FÖRKORTNINGAR..... | 56 |
| LITTERATURFÖRTECKNING..... | 57 |
| RÄTTSFALLSFÖRTECKNING | 58 |

INLEDNING – SYFTE, DISPOSITION OCH MATERIAL

INLEDNING

Uppsatsen har skrivits med avsikten att behandla ett av de specialområden som finns inom ämnet skatterätt. Den är ämnad att belysa ett försök till en skatterättslig kompensation, nämligen den kompletteringsregel som går under benämningen löneunderlaget. Denna bestämmelse återfinnes i SIL 3 § 12 d mom. och ingår i det system av komplexa beskattningsregler för fåmansföretag som både har varit och är föremål för mycket kritik. Lönesummeregeln är ett komplement till de vanliga utdelningsreglerna som förekommer vid beskattning av fåmansföretag och dess aktieägare. Löneunderlaget är mer komplex men likväl mer intressant när en delägare även är verksam i betydande omfattning i företaget. Hur man skall göra en rätt och riktig fördelning mellan tjänst och kapital i fåmansbolag har länge varit ett problem. Tidigare har man tillämpat en helt schablonmässig uppdelning utan hänsyn till hur det ser ut i verkligheten. Det förfarandet har länge rönt mången kritik och därför infördes en möjlighet att ta med vissa faktorer i beräkningen av det maximalt inkomstbeskattade utrymmet. Utrymmet omnämns numera som gränsbeloppet och det kan under vissa förutsättningar genom löneunderlaget ökas för varje enskild aktieägare. I och med lönesummeregeln införande har man möjliggjort beaktande av andra intressen än bara en generell skattesäkring i form av ett visst belopp som alltid beskattas som utdelning och resten som tjänst. Löneunderlagets syfte var dock att endast öka gränsbeloppet under förutsättning att man gjort skäliga löneuttag till både sina anställda och sig själv som aktiv aktieägare. Det visade sig ganska snart att den ursprungliga utformningen av löneunderlaget inte räckte till och att det krävdes en förändring på området.

SYFTE OCH METOD

Syftet med uppsatsen är bland annat att försöka belysa problematiken kring löneunderlaget. Dessutom har bestämmelsen penetrerats i avsikt att utröna dess kompliceringsgrad och om detta problem är som följd av bristande kunskap i ämnet. Det som framförallt kan ifrågasättas är att varken doktrin eller förarbetena tycks kunna ge något entydigt svar på frågan om hur löneunderlaget skulle användas i praktiken då det finns många luckor och oklarheter i lagtexten. Uppsatsen skall därför se som ett försök att

bringa klarhet i tillämpningen av löneunderlaget. Metoden som har använts är huvudsakligen av deskriptiv natur men även inslag av analys och förslag på förbättringar/förenklningar förekommer i uppsatsen. Bearbetningen av löneunderlaget och dess svårigheter kommer till stor del att baseras på ett antal räkneexempel. Detta för att kunna ge läsaren en bättre uppsikt över problemen och på ett konkret sätt kunna peka på oklarheter. I uppsatsen kommer det att framgå under vilka förutsättningar som det är möjligt för delägare i ett fåmansbolag att kunna tillämpa lönesummeregeln. Reglens tillämpningsområde är nämligen begränsad och bara uppgiften i sig att avgränsa vilka fysiska personer som omfattas av specialbestämmelsen är en komplicerad historia. Gränsen mellan de aktieägare som får använda sig av lönesummetillägget och de som inte får använda sig av det är i vissa fall hårfin. Dock kan konsekvenserna som detta selekterade användande medför vara mycket stora för de olika delägarna. Här nedan behandlas även frågan om löneunderlaget är ett bra komplement till de vanliga reglerna om utdelning i fåmansbolag. I uppsatsen redovisas vad som är ett försök till några få enkla riktlinjer, både i texten och i olika exempel, i syfte att förenkla löneunderlagets tillämpning.

DISPOSITION

Uppsatsen inleds med en kort definition av några ord och begrepp som används i samband med löneunderlagets tillämpning. Det sker för att läsaren ska få en inblick i ämnet och i problematiken som uppstår enkom på grund av oklarheter vid definition och tolkning av skatterättsliga termer. Lagstiftaren har valt att träda in och försöker begränsa möjligheten att använda utdelning för att undvika tjänstebeskattning, genom reglerna i SIL 3 § 12 mom. och 12 a- e mom. I dessa paragrafer används vissa nyckelord och det är av avgörande betydelse att man har deras innebörd helt klar för sig för att kunna följa med i diskussionen kring löneunderlaget. Många av problemen kretsar just kring hur olika termer ska definieras samt tolkas.

Uppsatsen är även en slags rättshistorisk utredning om hur lönesummeregeln har utvecklats från dess första utformning år 1994. Dessa specialregler för delägare i fåmansföretag vad gäller deras skattesatser kom att tillämpas först vid 1995 års taxering. Då utredningen går framåt i tiden tar den mer formen av en rättsutredning där det skall utrönas hur lönesummeregeln fungerar för inkomståret 1997. Denna historiska tillbakablick är ämnad att ge läsaren en omfattande bakgrundsbeskrivning dels för att öka förståelsen men också för att en del av de äldre reglerna är aktuella även vid taxeringsåret 1998.

Vårt att påpeka är att för de flesta räkneexempel vägleder samma principer kring löneunderlaget men med den ändringen att basbeloppet är ett annat och att löneunderlaget numera får användas till sin helhet. Genomgående i uppsatsen används det förklarande räkneexempel. Dessa har som funktion att mer praktiskt visa hur lönesummeregeln skall tillämpas och vilka

konsekvenser regeln får under olika förutsättningar. Avslutningsvis belyser uppsatsen vissa knäckpunkter kring löneunderlaget, en slags diskussion för och emot samt kritik mot lönesummeregeln utformning i förhållande till dess syfte. Dessutom förs en diskussion som syftar till att ifrågasätta om löneunderlaget är det bästa sättet att tillgodose ett skäligt löneuttag i fåmansföretag utan istället kanske hela regelsystemet för fåmansbolag behöver ändras.

MATERIAL

En mängd litteratur ligger bakom den här uppsatsen om löneunderlaget och dess inverkan på beskattningen av delägare i fåmansföretag. Informationen som står att finna om fåmansföretag och SIL 3 § 12 d mom. är i regel ganska begränsad. Trots att bestämmelsen har tillämpats sedan 1995 års taxering är fortfarande många frågor obesvarade. Ett syfte med skrivandet av den här uppsatsen var att komplettera doktrinen kring löneunderlaget samt att försöka besvara den del av dessa frågor.

Detta är en rättsutredning både i historiskt och nutids perspektiv och det är doktrin, förarbeten och lagar som har legat till grund för all information. Framförallt har RSV:s rekommendationer för tolkning och komplettering av lagtext varit till stor hjälp i skrivandet av den här uppsatsen. Den någorlunda nya källa till information, Internet har tillämpats för att via rättsbanken, advokatbyråers hemsidor, RSV:s hemsida och riley söka reda på information. Dessutom har mycket hjälp och stöd erhållits genom Mats Tjernberg, författarens handledare, i sökandet efter material och även senare vid dess behandling.

DEFINITION AV NYCKEL- BEGREPP I SIL 3 § 12 MOM.

Bestämmelserna i SIL 3 § 12 mom. tillkom i samband med 1990 års skattereform. De ingår i en särreglering vid inkomstbeskattning med syfte att begränsa möjligheterna för ägare av fåmansföretag att undvika den progressiva skatten på arbetsinkomster genom att ta ut sådan inkomst i form av utdelning eller reavinst istället för i form av lön. Särregleringen infördes i huvudsak genom lag 1990:651 som byggde på betänkandet i SOU 1989:33 och propositionen 1989/90:110. För aktieägare som också arbetar i företaget är det på grund av de differentierade skattesatserna för tjänst och kapital intressantare ur ekonomisk synvinkel att få ersättning från bolaget i form av utdelning. Denna bild förstärks även av att det för lön tillkommer sociala avgifter som likt lön är avdragsgilla för bolaget¹. En enkel tabelluppställning visar på fördelen med utdelning kontra lön, trots det faktum att utdelning inte är avdragsgillt för företaget. Värt att hålla i minnet är att de sociala avgifterna leder till vissa förmåner som t.ex. ATP, vilket gör att det finns ett incitament till att åtminstone ta ut viss ersättning som lön.

| LÖN | | UTDELNING | |
|-------------------------|-----|-------------------------|-------|
| Utrymme | 100 | Utrymme | 100 |
| Sociala avgifter | -25 | Bolagskatt | -28 |
| Summa | 75 | Summa | 72 |
| Tjänstebeskattnings 56% | -42 | Kapitalbeskattnings 30% | -21,6 |
| Netto | 33 | Netto | 50,4 |

FÅMANSFÖRETAG

Namnet fåmansföretag är beteckningen för en grupp av företag (aktiebolag eller ekonomisk förening) vars särdrag har motiverat en särskild skatterättslig behandling. Definitionen av fåmansföretag står att finna i KL 32 § anv.p. 14, 8 st.² samt i SIL 3 § 12 a mom. 3 st.³. Det skatterättsliga

¹ Avdrag medges för faktiskt erlagda arbetsgivaravgifter, KL 23 § anv.p 19. 2 och 4 st

² ” Som fåmansföretag räknas

a, aktiebolag och ekonomisk förening, vari fysisk person eller ett fåtal² fysiska personer äger så många aktier eller andelar att dessa personer har mer än hälften av rösterna för aktierna eller andelarna i företaget; samt

b, aktiebolag eller ekonomisk förening vars verksamhet är uppdelad på verksamhetsgrenar, som är oberoende av varandra, såvida en person genom aktie- eller andelsinnehav, avtal eller därmed jämförligt sätt har den reella bestämmanderätten över sådan verksamhetsgren och självständigt kan förfoga över dess resultat. Lag (1990:650)”

³ ” vad som förstås med fåmansföretag, ägare och närstående framgår av punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370). Vid bedömningen av om ett fåmansföretag föreligger jämföras utländska juridiska personer med svenska aktiebolag och

system, vilket har växt fram för fåmansföretag har karaktären av kringgående lagstiftning och särregler och syftar till att förhindra skilda former av skattefördelar som annars skulle kunna uppkomma genom fåmansföretag. Varken enskild firma, enkelt bolag, partrederi, stiftelse eller ideell förening räknas sålunda som fåmansföretag. Handelsbolag omfattas inte uttryckligen av definitionen men i vissa i lagtexten angivna fall gäller samma särregler även för fåmansägda handelsbolag som för ”vanliga” fåmansbolag⁴.

Enligt huvuddefinitionen, KL 32 § anv.p. 14 st. a, utgörs ett fåmansföretag av ett bolag där en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer äger⁵ så många aktier eller andelar att dessa personer tillsammans har mer än 50 procent av de totala antalet rösterna för aktierna eller andelarna i bolaget. Enligt RSV:s rekommendationer⁶ utgörs ett fåtal personer av högst tio fysiska personer. Det är dock viktigt att hålla i minnet att hela närståendekretsen räknas som en person. Detta medför att i praktiken kan antalet delägare i ett fåmansföretag var många fler än de tio som är rekommenderat⁷. Antalet är inget självändamål i sig utan det avgörande för bedömningen är antalet delägare med väsentligt inflytande i företaget som är av intresse. Det saknar även betydelse var delägarna är bosatta och vilket land de är medborgare i.

Frågan om vilket antal som utgör ett fåtal personer har dock inte prövats på senare tid av RR⁸, så hur begreppet skall tolkas eller definieras är inte bestämt i praxis. Bolag som drivs gemensamt av många delägare men där alla är aktiva kan behandlas som fåmansföretag. Det är företag av typen kunskaps- och konsultverksamhet som ofta omfattas av dessa specialregler för fåmansföretag. Vid tillämpning av reglerna i SIL 3 § 12 mom. finns det en utvidgad definition av det antal som utgör ett fåtal personer⁹. Lagtexten har även prövats i RÅ 1993 ref 99 där RR sökte utröna om det utvidgade fåmansföretags begreppet skulle anses tillämpligt på ett konsultföretag som hade en årsomsättning på mer än en miljard kronor. Det rörde sig om ett tjänsteproducerande företag som ägdes indirekt och med lika andelar av 150 heltidsanställda aktiva aktieägare. Delägarskap kom endast i fråga för anställda med viss kompetensnivå och dessa kunde sedan i viss mån bestämma över sin egen utdelning. RR ansåg att företaget skulle betraktas

svenska ekonomiska föreningar. Vidare skall vid bedömningen av om ett fåtal personer äger aktierna i ett företag sådana ägare anses som en person, som själva eller genom någon närstående är eller under något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret har varit verksamma i företaget i betydande omfattning.” (Lag 1996:1611)

⁴ Jfr t.ex. KL 32 § anv.p.14 10 st.

⁵ Med ägare enligt ovan avses även ägande genom juridiska personer enligt KL 32 § anv.p. 14 st.11, Lag (1990:650).

⁶ RSV S 1995:16

⁷ RSV S 1995:16 och RSV,Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 1997 års taxering del 2, Fritzes, Stockholm, 1997, s.1157 ff.

⁸ Jfr dock äldre praxis RÅ 1979 Aa7

⁹ SIL 3 § 12 a mom. 3 st. Jfr med not 3.

som ett fåmansbolag enligt den utvidgade definitionen, vid tillämpning av reglerna om kapitalbeskattning.

Huvuddefinitionen har kompletterats med en subsidiär definition, KL 32 § anv.p. 14 st. b, på grund av att ett reellt tvåparts förhållande kan saknas trots att företaget har ett större antal delägare. Det som utmärker dessa åsyftade företagskonstruktioner är framförallt att företaget har delats upp på flera och samtidigt reellt sett av varandra oberoende verksamhetsgrenar. Kompletteringsregeln är främst avsedd att omfatta företag inom gruppen för fria yrken, som läkare, advokater, arkitekter och konsulter. I dessa fallen får avtalens utformning och innebörd en mycket stor betydelse. Endast det faktum att en del av vinsten skall gå till gemensamma utgifter kan inte anses medföra att den reella bestämmelserätten saknas¹⁰. Regeringsrätten har tagit upp två fall till prövning (RÅ 78 1: 52 och 1:97). Det senare fallet avsåg en läkar- och tandläkarsammanslutning emedan det första behandlade ett revisionsföretag. Inget företagen i fallen ansågs uppfylla kraven enligt den subsidiära definitionen.

Vinsten i ett fåmansföretag kan tas ut som lön, utdelning eller genom avyttring (reavinst) av bolaget. För en aktiv delägare är det, vilket redan har påpekats, de två senare alternativen som är mer förmånliga framförallt på grund av den lägre skattesatsen för inkomst av kapital. Beskattningsreglerna för fåmansföretag har därför utformats, så att man inte ska kunna ta ut allt som inkomst i kapital utan en viss del ska avsättas till inkomstslaget tjänst. Man fastställer på en rent schablonmässig grund vad som är att anse som skälig kapitalavkastning. Delägaren tjänstebeskattas sedan för den del av utdelningen eller reavinsten som överstiger detta gränobelopp¹¹. Värt att uppmärksamma är frågan varför man istället inte valt att beräkna ett rimligt löneuttag och låta överskottet beskattas som inkomst i kapital. Konsekvensen av den nuvarande utformningen är att reglerna endast kan tillämpas på aktiva delägare.

Det finns från och med 1997 års taxering tre sätt att beskatta utdelning på kvalificerade aktier i ett fåmansbolag:

Enkelbeskattning (skattefri utdelning)

Dubbelbeskattning med kapitalskatt (kapitalbeskattad utdelning)

Dubbelbeskattning med tjänsteskick (överutdelning)¹²

¹⁰ RSV, Handledning..., s. 1159 ff.

¹¹ SIL 3 § 12 b mom. Lag (1996:1611)

¹² Persson, Skattefritt och lågbeskattat i aktiebolag, s.34 står för denna klagörande bild av uppdelningen.

DELÄGARE

Lagstiftningen saknar en uttrycklig definition av begreppet delägare. Vid bestämmandet av fåmansföretags definitionen anses en delägare vara en fysisk person som direkt eller indirekt (t.ex. genom förmedling av juridisk person) innehar aktier eller andelar i fåmansföretaget. Av KL 32 § anv.p. 14 st. 11 framgår att även juridiska personer kan räknas som ägare i vissa fall. RSV rekommenderar att endast ägande genom fåmansföretag/fåmansägt handelsbolag borde beaktas och inte t.ex. ägande genom börsnoterat bolag eller via en stiftelse. Även indirekt ägande genom förmedling av utländsk juridisk person bör omfattas av definitionen om den utländska juridiska personen skulle varit att anse som ett fåmansföretag om den varit en svensk juridisk person¹³.

KVALIFICERAD AKTIE

I SIL 3 § 12 mom. finner man beskattningsprinciperna för utdelning på aktier i fåmansbolag¹⁴. Syftet med reglerna är att förhindra att inkomster som rätteligen är arbetsinkomster behandlas som kapitalinkomster vid beskattningen. Detta medför att det endast är motiverat att tillämpa reglerna om delägare eller någon denne närstående är eller har varit mycket aktiv i fåmansföretaget. Ett aktieinnehav hos en sådan aktiv aktieägare kallas för kvalificerat. Av definitionen, SIL 3 § 12 a mom. 1- 2 st., framgår att en aktie är kvalificerad om den skattskyldige eller honom någon närstående i betydande omfattning varit verksam i företaget under beskattningsåret eller under något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret eller, under någon del av denna tidsperiod varit verksam i betydande omfattning i annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad

¹³ RSV, Handledning..., s. 1163 ff. jfr RSV S 1995:16

¹⁴ SIL 3 § 12 a mom. En aktie i ett fåmansföretag anses kvalificerad, om

1. aktieägaren eller någon denne närstående varit verksam i företaget i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret, eller under någon del av denna tidsperiod varit verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag eller som bedriver samma eller likartad verksamhet, eller
2. företaget – direkt eller genom förmedling av juridisk person – äger aktier i ett annat fåmansföretag i vilket aktieägaren eller någon denne närstående varit verksam i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret. Lag (1996:1611).

2st Upphör ett företag som avses i första stycket att vara ett fåmansföretag, anses en aktie ändå kvalificerad under förutsättning att aktieägaren eller någon denne närstående ägde aktien när företaget upphörde att vara fåmansföretag eller förvärvat den med stöd av sådan aktie. Aktien anses dock kvalificerad längst under fem beskattningsår efter det år då företaget upphörde att vara fåmansföretag. Lag (1996:1611).

verksamhet. Det är således två rekvisit som skall uppfyllas, man skall vara aktieägare samt vara verksam i betydande omfattning.

Reglerna om indirekt innehav har ändrats from 1997 års taxering, såtillvida att regeln berör ett större antal skattskyldiga än tidigare. Numera omfattas även indirekt ägande oavsett om ett koncernförhållande är för handen eller inte¹⁵. Det innebär att en aktie anses kvalificerad även då företaget direkt eller genom förmedling av juridisk person äger aktier i ett annat fåmansföretag i vilket aktieägaren eller någon denne närstående varit verksam i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret¹⁶. Huruvida en aktie är kvalificerad eller inte är knutet till verksamhetskravet och sålunda måste prövning ske enskilt för varje delägare och någon denne närstående för sig.

VERKSAM I BETYDANDE OMFATTNING

Innebörden med begreppet verksam i betydande omfattning finns inte preciserat i lagtexten. Syftet med reglerna är dock att förhindra att inkomster som rätteligen är arbetsinkomster skall komma att beskattas som kapitalinkomster. Sålunda är det endast motiverat att tillämpa reglerna då delägaren eller närstående är eller varit aktiv i bolaget. Med förarbetena¹⁷, som vägledning framgår att med verksam i betydande omfattning avses att den skattskyldiges arbetsinsats skall ha haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen i företaget. Man torde inte behöva vara de facto anställd i företaget. Vad som anses vara avgörande är den ekonomiska betydelsen av arbetsinsatsen. Det finns flera faktorer som man tar hänsyn till i bedömningen av betydelsen av arbetsinsatsen för vinstgenereringen, bl.a. företagets storlek, verksamhetens art, företagets organisation och övriga omständigheter¹⁸. En aktie kan även anses kvalificerad om den skattskyldige eller honom någon närstående tidigare varit verksam i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet. Allt detta måste hålla sig inom tidsramen av de fem föregående åren före beskattningsåret eller under det sistnämnda¹⁹.

¹⁵ Jfr SIL 3 § 12 a mom. p.2

¹⁶ Prop. 1995/96:109 s. 88

¹⁷ Prop. 1989/90:110s.73

¹⁸ Jfr med RSV S 1996 : 10 d

¹⁹ Diskussionen kring begreppet verksam i betydande omfattning återkommer senare i uppsatsen.

GRÄNSBELOPP

I SIL 3 §12 b mom. finns bestämmelser om hur utdelning och reavinst på kvalificerade aktier ska beskattas²⁰. Enligt första stycket beräknas gränsbeloppet efter följande formel, anskaffningskostnaden för aktien multipliceras med statslåneräntan plus fem procentenheter. I andra stycket klargörs att den anskaffningskostnad som avses är det anskaffningsvärde som skulle ha använts vid reavinstberäkning ((underlaget * (SLR + 5 %) = gränsbeloppet)). Under vissa förutsättningar får även ett index- eller kapitalunderlag användas, SIL 3 § 12 c mom. 2 – 3 st. Gränsbeloppet är det högsta utdelade belopp som får tas upp som intäkt av kapital. Det motsvarar normal utdelning plus eventuell sparad utdelning²¹. Lönesummeregeln får användas i denna beräkning, i syfte att öka det kapitalinkomstbeskattade utrymmet. Under vissa förutsättningar får man till anskaffningskostnaden lägga det sammanlagda ersättningsbeloppet.

Om en aktie förvärvats under beskattningsåret från en närstående men efter den tidpunkt då bolaget lämnat utdelning får förvärvaren inte beräkna något gränsbelopp för förvärvsåret. Denne skall ta upp eventuell ytterligare utdelning som bolaget lämnar som utdelning av tjänst SIL 3 § 12 b mom. 1 st. Detta gäller även om den utdelning som lämnats före avyttringen skulle understiga gränsbeloppet. Bestämmelsen har tillkommit för att förhindra att man genom försäljningar inom en närståendekrets ökar det belopp som kan kapitalbeskattas²². Om aktien efter utdelningstillfället istället förvärvas från annan än närstående föreligger inget skattemässigt hinder för den nye ägaren att ta emot utdelning som beskattas som inkomst av kapital upp till det gränsbelopp som denne beräknar.

RÄKNEEXEMPEL - BERÄKNING AV GRÄNSBELOPP

För inkomståret 1997 skall man använda sig av statslåneräntan den 30 november 1996, vilket ger 7.02 % + 5 procentenheter = 12.02 %. En fysisk person Gregor är ensam aktieägare i ett fåmansföretag och funderar på att tillgodogöra sig en del av vinsten i sitt fåmansföretag AB Grodan. Gregor får rådet att ta ut så mycket som möjligt av vinsten som utdelning, för denna del kommer då att beskattas i inkomstlaget kapital.

²⁰ Eftersom momentet behandlar utdelning och reavinst som tillfaller fysiska personer och dödsbon avses med beskattningsåret alltid kalenderåret.

²¹ Björn Lundén s.126

²² Prop. 1995/95: 109 s.74ff

Aktiernas anskaffningskostnad är enligt huvudregeln²³ 400 000 kronor. Sparad utdelning finns inte hos AB Grodan. Löner till andra anställda än aktiv delägare Gregor uppgår till 2000 000 kronor. Under 1996 har Gregor tagit ut en lön som uppgår till ett belopp av 300 000 kronor, vilket överstiger 120 % av lönen den högst betalde anställde i bolaget. Gränsbeloppet räknas först ut enligt formeln: Statslåneräntan + fem procentenheter * anskaffningskostnaden för aktierna. $400\ 000 * 12,02\ \% = 48\ 080$ kronor utgör gränsbeloppet utan tillägg av löneunderlaget. Det får användas då villkoren för aktiv delägare är uppfyllda. Tio basbelopp skall först dras av summan, vilket ger $2000\ 000 - 362\ 000 = 1638\ 000$ kronor. Gränsbeloppet blir nu $12,02\ \%$ av $1638\ 000 + 400\ 000 = 244\ 968$ kronor.

Det totala löneunderlaget överstiger inte 50 gånger aktieägarens lön $300\ 000 * 50 = 15\ 000\ 000$ kronor. En ökning har skett av gränsbeloppet med 196 888 kronor ($244\ 986 - 48\ 080$) tack vare att hela löneunderlaget kunde läggas till anskaffningskostnaden.

ANSKAFFNINGSKOSTNAD - 3 OLIKA

BERÄKNINGSMETODER

I SIL 3 § 12 mom. 1 st. läggs det fast vad som är att anse som normal kapitalavkastning på aktier i fåmansföretag. Man bestämmer denna normala utdelning efter reglerna om anskaffningskostnaden för aktier. Det kan tyckas som uppenbart att begreppet anskaffningskostnad i första hand tar sikte på det av aktieägaren faktiskt utgivna vederlaget för de aktuella aktierna²⁴. Anskaffningskostnad definieras som det anskaffningsvärde, vilket man skulle använt sig av om aktierna istället hade sålts vid utdelningstillfället. Beroende på när aktierna anskaffades får underlaget för att beräkna gränsbeloppet bestämmas på tre olika sätt.

1. Huvudregel = faktisk anskaffningskostnad
2. Indexregel = indexuppräknat värde
3. Kapitalunderlags regel = alternativ regel

Bestäms löneunderlaget enligt någon av de två första metoderna får man vid 1997 års taxering under vissa omständigheter lägga till ett lönebaserat belopp. Från och med 1998 års taxering får lönesummeregeln användas vid samtliga beräkningsmetoder.

²³ Huvudregeln för beräkning av aktiernas anskaffningsvärde, här den faktiska anskaffningskostnaden.

²⁴ RÅ 1995 ref 19

HUVUDREGEL

När man enligt huvudregeln ska räkna ut gränsbeloppet utgörs underlaget av aktiens faktiska anskaffningskostnad samt av ett lönesummetillägg, jämför med SIL 3§ 12 b mom. 2 st.²⁵ och 3 § 12 d mom. I andra stycket anges att med anskaffningskostnad avses det anskaffningsvärde som skulle ha använts vid en beräkning av reavinsten, om aktien istället avyttrats vid tidpunkten för utdelningen. Denna formulering²⁶ medför en direkt koppling till genomsnittsmetoden²⁷. Även ovillkorliga aktieägartillskott kommer att ingå i den genomsnittliga anskaffningskostnaden när man bestämmer underlaget enligt huvudregeln. Anknytningen till reavinstreglerna och genomsnittsmetoden innebär också att om den skattskyldige har sålt aktier i företaget skall gränsbeloppet för resterande aktier beräknas med utgångspunkt i återstående genomsnittligt anskaffningsvärde. Den allmänna regeln om kontinuitet vid benefika förvärv kommer också att gälla, vilket medför att överlåtarens anskaffningsvärde övertas²⁸, SIL 24 § 1 mom. 3 st.

INDEXREGELN

I SIL 3§ 12 c mom. 1- 2 st. återfinns indexregeln. Den har som syfte att fungera som ett komplement till huvudregeln där anskaffningsvärdet på aktierna får indexuppräknas om de förvärvats före år 1990. Uppräkning skall ske av hänsyn till den allmänna prisutvecklingen och av praktiska skäl får uppräkningsendast göras för tid före 1970, dvs en tidsbegränsning satt till de senaste 20 åren. Detta gäller även för aktier som har förvärvats före år 1970. Motsvarande gäller för ovillkorliga aktieägartillskott som gjorts före år 1990. Man bör dock inte räkna in de ovillkorade aktieägartillskott som gjorts före 1990 i aktiens anskaffningskostnad vid indexuppräkning utan denna uppräkning bör ske särskilt²⁹. Även när indexmetoden tillämpas gäller kopplingen till genomsnittsmetoden. Det genomsnittliga anskaffningsvärdet beräknas således med utgångspunkt i den uppräknade anskaffningskostnaden för aktien³⁰. Det index som skall användas är det samma som gällde vid 1991 års taxering för uppräkning av anskaffningskostnaden för fastigheter vid reavinstbeskattningen³¹.

²⁵ Lag 1995:1626

²⁶ RSV s rekommendation 1996:10 s. 3/8

²⁷ Genomsnittsmetoden innebär att den faktiska anskaffningskostnaden för samtliga aktier av samma slag och sort adderas varefter det sammanlagda beloppet divideras med antalet aktier. Pelin, svensk intern och internationell skatterätt, 1 uppl., s.185

²⁸ Prop. 1995/96:109s.90

²⁹ RSV S 1996:10s.3/8

³⁰ Prop.1995/96:109 s.91

³¹ RSFS 1990:13

TABELL ÖVER INDEXTALEN

| Anskaffningsår | Uppräkningstal | Anskaffningsår | Uppräkningsår |
|----------------|----------------|----------------|---------------|
| 1970 | 5,04 | 1980 | 2,08 |
| 1971 | 4,68 | 1981 | 1,86 |
| 1972 | 4,42 | 1982 | 1,71 |
| 1973 | 4,14 | 1983 | 1,57 |
| 1974 | 3,76 | 1984 | 1,45 |
| 1975 | 3,43 | 1985 | 1,35 |
| 1976 | 3,11 | 1986 | 1,30 |
| 1977 | 2,79 | 1987 | 1,25 |
| 1978 | 2,54 | 1988 | 1,18 |
| 1979 | 2,37 | 1989 | 1,11 |

KAPITALUNDERLAGS REGELN

Denna kapitalunderlags regel, som är en alternativ beräkningsregel vid fastställandet av underlaget för beräkning av normalavkastning, får lov att användas från och med 1995 års taxering³². Den står att finna i SIL 3 § 12 c mom. 3 st. samt i lag (1994:775) om beräkning av kapitalunderlaget vid beskattning av ägare i fåmansföretag (KapUl.). För aktier som förvärvats före 1992 får man använda sig av ett kapitalvärde istället för att som enligt huvudregeln tillämpa den faktiska anskaffningskostnaden. Detta värde utgörs av skillnaden mellan tillgångar och skulder vid utgången av det räkenskapsår som ligger till grund för 1993 års taxering. Man fördelar sedan kapitalunderlaget per aktie i företaget. För att detta kapitalvärde ska kunna användas finns krav på en enhetlig tillämpning. Aktieägaren måste använda det för samtliga av de aktier som han har förvärvat före ingången av 1992. Notera att ingen indexuppräknings får göras här. Enligt KapUl. så definieras där underlaget i princip som det skattemässiga egna kapitalet i företaget. Underlaget kan beräknas genom en summering av moderföretagens kapitalunderlag då aktier och andelar i svenska dotterföretag (som inte är handelsbolag) skall tas upp till ett värde motsvarande så stor del av underlaget i dotterföretaget som svarar mot moderföretagets andel av antalet aktier eller andelar i dotterföretaget³³. Jämför med SIL 3 § 12 d mom. st. 1.

SCHEMATISK BILD FÖR BERÄKNING AV GRÄNSBELOPPET.

1.anskaffningskostnad för aktierna (aktier som förvärvats före år 1990 uppräknas med index)

+

³² Den utformning som nu står att finna i SIL 3 § 12 c mom. 3 st. härstammar ur lag 1995:1626

³³ SOU 1996:119 s. 120 ff.

2.ovillkorliga kapitaltillskott (tillskott som gjorts före år 1990 uppräknas med index)

+

3.det sammanlagda löneunderlaget (till den del det överstiger 10 basbelopp) eller

+

4.kvarstående sparad utdelning (anskaffningskostnad * SLR + 5 procentenheter + kvarstående sparad utdelning = utdelning som redovisas som intäkt av kapital)

SPARAD UTDELNING

I SIL 3 § 12 b mom. 3 st. finns bestämmelser om s.k. sparad utdelning. Detta kan bli fallet då det utdelade beloppet understiger det beräknade gränsbeloppet eller då företaget inte lämnat någon utdelning. I det senare fallet beräknas gränsbelopp och sparad utdelning vid beskattningsårets utgång. Den del av gränsbeloppet som är outnyttjat får då sparas till nästa år och ökar i sin tur det gränsbelopp som skall beräknas följande år. Sparat utrymme läggs även till anskaffningskostnaden för aktien vid beräkning av gränsbeloppet vilket medför att det sparade beloppet kommer att ränteuppräknas³⁴. Märk dock att sparad utdelning endast kan beräknas från och med beskattningsåret 1991.

Då aktierna byter ägare under året får den som ägde aktierna vid årets första utdelningstillfället tillgodoräkna sig årets sparade utdelning. Om utdelning inte lämnats under året får den som äger aktierna vid beskattningsårets utgång istället tillgodoräkna sig årets sparade utdelning. Enligt RSV:s rekommendationer finns det heller ingenting som hindrar att både köparen och säljaren tar ut utdelning under ett och samma år. Båda två får beräkna ett gränsbelopp utifrån sitt egna anskaffningsvärde och tillgodogöra sig sparad utdelning. Gränsbeloppet är avgörande för hur stor del av utdelningen som skall beskattas i inkomstslaget kapital och det beräknas vid det tillfälle då företaget lämnar utdelning. Sparad utdelning tillgodoförs den som äger aktien vid samma tillfälle. Om utdelning inte sker under året får ett kapitalinkomstbehandlat utrymme beräknas vid beskattningsårets utgång. Det saknar betydelse att det kan vara frågan om aktier som vid det aktuella utdelningstillfället inte är berättigade till utdelning, t.ex. nyemitterade aktier³⁵.

³⁴ Jfr SIL 3 § 12 b mom. 3 st. och RSV S 1997:6

³⁵ Prop. 1995/96:109s.90-91

LÄTTNADSBELOPP

Lättnadsbeloppet är den del av det kapitalinkomstbeskattade utrymmet som från och med den 1 januari 1997 undantas från skatteplikt (taxeringsår 1998)³⁶. Det innebär en skattelindring där en viss del på en kvalificerad aktie blir skattefri på delägarnivå och de skatterättsliga bestämmelserna står att finna i SIL 3 § 1 a - g mom. Dock ska man komma ihåg att aktiebolaget först måste betala 28 % i bolagsskatt på vinsten. En skattefri utdelning innebär således att man får behålla 72 % av bolagets vinst för egen del. Reglerna gäller enbart utdelning från onoterade aktiebolag.

Den metod som används för att beräkna den skattefria utdelningen kallas för utrymmemetoden SIL 3 § 1 b mom.³⁷. Lättnadsutrymmet beräknas enligt följande formel: 65 % av SLR multiplicerad med den totala anskaffningskostnaden och ett speciellt uträknat löneunderlag. Lättnadssatsen för beskattningsåret (inkomståret) 1997 utgörs av 4,68 % = 65 % * 7,02 %. Löneunderlaget var ursprungligen ämnat att utgöra ett komplement vid beräkningen av gränsbeloppet med utgångspunkt i den faktiska anskaffningskostnaden³⁸. Den del av en utdelning som blir skattefri d.v.s., lättnadsbeloppet i och med att 1997-års nya lättnadsregel infördes uppkom frågan om löneunderlaget skulle få användas även vid denna beräkning. Frågan tycks med all säkerhet kunna besvaras jakande. Man får under vissa specifika förutsättningar till anskaffningskostnaden för aktien eller andelen lägga ett och samma löneunderlag, både vad gäller gränsbeloppet och lättnadsbeloppet. Ett outnyttjat lättnadsutrymme få lov att sparas och läggs till

³⁶ SIL 3 § 1 a mom. "Utdelning på aktie i svenskt aktiebolag undantas från skatteplikt i den utsträckning som anges i 1 b-d mom. (Lag 1996:1611).

2st. " Som förutsättning gäller

1. att bolaget inte är marknadsnoterat
2. att bolaget under det räkenskapsår som beslutet om utdelning avser eller under något av de fyra föregående räkenskapsåren inte – direkt eller genom dotterbolag – ägt aktier eller andelar med en röst- eller kapitalandel på 25 % eller mer i ett svenskt marknadsnoterat aktiebolag eller en marknadsnoterad juridisk person.
3. att bolaget, om det är ett förvaltningsbolag, under det räkenskapsår som beslutet om utdelning avser inte – direkt eller genom annat förvaltningsföretag – ägt någon aktie eller andel i ett svenskt marknadsnoterat aktiebolag eller en marknadsnoterad juridisk person.
4. att bolaget inte är ett sådant bostadsaktiebolag som avses i 2 § 7 mom. Lag (1996:1611).

3st. " Ett svenskt aktiebolag är marknadsnoterat om någon aktie i bolaget är marknadsnoterad enligt 27 § 2 mom. 2 st. Motsvarande gäller i fråga om utländsk juridisk person." Lag (1996:1611).

³⁷ SIL 3 § 1 b mom. "Det belopp som undantas från skatteplikt (lättnadsbeloppet) beräknas som 65% av statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret multiplicerad med summan av anskaffningskostnaden för aktien och ett löneunderlag beräknat enligt 12 d mom. första stycket. Är aktien en sådan kvalificerad aktie som avses i 12 mom. tillämpas även 12 d mom. andra och tredje styckena." Lag (1996:1611).

³⁸ Tjernberg Mats, Beskattning av fåmansföretag, s.71

kommande års beräkning av lättadsutrymmet vilket gör att även det sparade utrymmet ränteuppräknas som vid normalutdelning³⁹. Resonemanget ovan vad gäller sparad utdelning kan även appliceras på lättadsutrymmet.

³⁹ SIL 3 § 1 c mom. Understiger utdelningen lättadsbeloppet, sparas återstående belopp (sparad lättad) och ökar det lättadsbelopp som beräknas för nästa år. Vid beräkningen av lättadsbeloppet för det året läggs sparad lättad också till anskaffningskostnaden av aktien. Lag (1996:1611).

2st. Övergår aktien till en annan ägare på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt förvärv, övertas sparad lättad av den nye ägaren. Lag (1996:1611).

BAKGRUNDEN TILL LÖNE-SUMMEREDELNS UPPKOMST

Det var vid 1995 års taxering som man först tillämpade denna kompletterande regel som i vardagstal erhöLL namnet lönesummeregeln. Bestämmelsen skulle användas vid beräkning av gränsbeloppet vid utdelning i fåmansföretag. Bakgrunden till införandet var att anställda i ett fåmansbolag anses höja avkastningen på kapitalet i företag bland annat genom att detta utnyttjas mer och effektivare. Man önskade att skäliga löneuttag både till de anställda och till aktiva delägare skulle premieras. Löner och förmåner utbetalda till de anställda skulle ”belönas” hos fåmansföretagen. Detta skulle ske i form av ett löneunderlag vilket gjordes beroende just av storleken på de ersättningar som beskattats i inkomstslaget tjänst året före beskattningsåret.

Rättsutredningen inleds med behandling av löneunderlagets ursprungliga utformning. De första bestämmelserna stod att finna i SIL 3§ 12 a mom.⁴⁰ och började att tillämpas från och med 1995 års taxering. Även om ordalydelsen har ändrats sedan dess så tillämpas de äldre lönesummereglerna fortfarande. När man ska beräkna storleken på sparad utdelning hos ett fåmansföretag så skall reglerna för respektive år tillämpas. Vid en beräkning för sparad utdelning för år 1995 kommer löneunderlaget användas enligt de förutsättningar som gällde för detta år. Den ursprungliga lagtexten har i uppsatsen fungerat som ett belysande och jämförande exempel på hur löneunderlaget har utvecklats under åren fram till idag.

LÖNEUNDERLAGETS UTFORMNING VID 1995

ÅRS TAXERING

SIL 3 § 12 a mom.

1 st. Vid tillämpning av 12 mom. första stycket får till anskaffningskostnaden för aktierna eller andelarna läggas 10 procent⁴¹ av

⁴⁰ Lag (1994:778)

⁴¹ Notera och jämför senare skillnaden i utformning av lagtextens lydelse. De tio procenten av ett löneunderlag nämns här med en gång i början av paragrafen. Men definitionen av vad som löneunderlaget utgörs av kommer inte fram förrän senare texten. Lite dålig formulering kanske, som för tankarna till att man inte skall dra bort några tio basbelopp utan tio procent av det totala löneunderlaget får läggas till anskaffningskostnaden, inte konstigt att detta ändrades...

ett löneunderlag. Löneunderlaget beräknas på grundval av sådan ersättning som ingår i underlag för beräkning av avgifter enligt 2 kap. 3 § lagen (1981:691) om socialavgifter och som året före beskattningsåret har utgått till arbetstagare i företaget och i dess dotterföretag. Av ersättning till arbetstagare i dotterföretag som inte är helägt får medräknas så stor del av beloppet som svarar mot moderföretagets andel av antalet aktier och andelar i dotterföretaget. Löneunderlaget utgörs av den del av det sammanlagda ersättningsbeloppet som överstiger ett belopp motsvarande tio gånger det basbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring som gällde året före beskattningsåret. Löneunderlaget fördelas med lika belopp på aktierna eller andelarna i företaget. Lag (1994:778)

2 st. Vid tillämpning av första stycket gäller följande.

1. Anskaffningskostnaden för aktierna eller andelarna får inte beräknas enligt 12 mom. fjärde stycket 1⁴².

Ersättning till arbetstagare som innehar sådant av företaget utgivet finansiellt instrument som avses i 27 § 1 mom. får inte beaktas om 12 mom. är tillämpligt på utdelning eller vinst som är hänförlig till instrumentet. Ersättning som täcks av ett statligt bidrag för lönekostnader får inte heller beakta.

Den skattskyldige⁴³ skall för året före beskattningsåret erhållit sådan ersättning som ingår i underlag för beräkning av avgifter enligt 2 kap. 3 § lagen om socialavgifter från företaget eller dess dotterföretag med ett belopp som sammanlagt inte understiger 150 procent av den högsta ersättning som samma år betalats ut till en arbetstagare och som får räknas in i det belopp som ligger till grund för beräkning av löneunderlaget.

Ökningen av det belopp som tas upp som intäkt av kapital får inte överstiga sådan ersättning till den skattskyldige⁴⁴ som avses i 3. Lag (1994:778)

3 st. Med innehav av sådana finansiella instrument i ett fåmansföretag som avses i 27 § 1 mom. likställs innehav av finansiella instrument i ett annat företag inom samma koncern. Lag (1994:778).

PROPOSITION 1993/94:234

⁴² Dvs anskaffningskostnad beräknad enligt reglerna om kapitalunderlaget fick inte användas i kombination med löneunderlaget.

⁴³ Jämför med dagens lydelse då dessa begränsningar enbart rör aktieägare som varit verksamma i betydande omfattning. Här skall ju alla skattskyldiga som omfattas av SIL 3 § 12 reglerna tillämpa andra stycket, vilket medför att lagregelns tillämpningsområde blir väldigt brett. Lite lustig formulering som får större konsekvenser än avsett tror jag.

⁴⁴ Jämför med resonemanget ovan den aktive delägaren kan å sin sida öka sitt gränsbelopp ganska markant emedan aktieägaren med ingen eller för liten syssla inte får göra något lönesummetillägg alls.

En stor milstolpe i diskussionen kring huruvida ett löneunderlag skulle få påverka storleken av det kapitalinkomstbeskattade utrymmet uppstod framförallt i och med propositionen 1993/94:234. Förslaget som där lades fram gick ut på att man till den faktiska anskaffningskostnaden⁴⁵ skulle få lägga en viss del av de löner, förmåner och ersättningar som företaget betalat ut till andra anställda än aktieägare. Denna del var satt till ett belopp som motsvarade tio procent av den del av löneunderlaget som översteg tio gånger det basbelopp⁴⁶ som gällde året före beskattningsåret.

Villkor i punktform som skulle vara uppfyllda för en tillämpning av löneunderlaget vid 1995 års taxering.

Löneunderlaget utgörs av den del av det sammanlagda ersättningsbeloppet som överstiger tio basbelopp.

Endast tio procent av löneunderlaget får läggas till anskaffningskostnaden för aktierna.

Löneunderlaget får enbart kombineras med huvudregeln för beräkning av anskaffningskostnad.

Den skattskyldige måste ha tagit ut en ersättning som minst uppgår till 150 % av den högsta ersättning till annan anställd.

Ökningen av gränsbeloppet får inte överstiga den ersättning den skattskyldige erhållit.

DEN FÖRSTA JÄMFÖRELSEREGELN

Fåmansföretagaren skulle få lov att använda sig av lönesummeregeln under vissa premisser. En utgångspunkt var att regeln inte fick medföra att företagsledarens arbetsinkomster i en större utsträckning skulle kunna tas ut som inkomst i kapital. Den del av lönen som uppkommer till följd av en persons arbete skulle även fortsättningsvis beskattas som inkomst av tjänst och inte på något sätt påverkas av den nya regeln. Vad som framhölls som viktigt var att det kapitalinkomstbeskattade utrymmet skulle öka till följd av att arbetsinsatser de facto beskattades i inkomstslaget tjänst. Syftet med lönesummeregeln var inte att löneuttagen skulle minska utan snarare tvärtom. Fåmansföretagen skulle premieras för att en skälig ersättning utbetalades både till den aktive aktieägaren och de anställda. Endast då företagsledaren tog ut en lön som motsvarade eller översteg hans arbetsinsats skulle han anses berättigad att tillgodogöra sig ett visst löneunderlag vid beräkning av gränsbeloppet. Ett specifikt krav utformades därför sedan på visst löne-

⁴⁵ Notera att det enbart rör sig om beräkning av anskaffningskostnad enligt huvudregeln, inte enligt vare sig indexregeln eller kapitalunderlagsregeln.

⁴⁶ Basbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring.

uttag för aktiv aktieägare i SIL 3 § 12 a mom. 2 st. p. 3.⁴⁷ Man ansåg i propositionen att 150 procent av den högsta lön som betalats ut till en enskild anställd skulle vara en lämplig nivå att gå efter. Denne arbetstagare fick inte själv vara en aktiv delägare. När man skulle avgöra vad som är att betrakta som ett rimligt löneuttag för en aktiv delägare använde man detta schablonmässigt beräknade belopp som mall⁴⁸.

KRITIK MOT KRAVET PÅ ETT VISST LÖNE-

UTTAG

Kritik mot förslaget som framfördes var att i vissa fåmansföretag kunde det vara mindre lämpligt med en nivåskillnad i lön mellan anställda och ägare. Många företagsledare i företag med högt kvalificerade specialister skulle inte kunna utnyttja löneutrymmet om de föreslagna lönekravet genomfördes. En aktiv företagsledare skulle aldrig kunna komma upp i 150 % av en specialists höga lön. Detta får som följd att löneunderlaget blir en exklusiv rättighet för endast de fåmansföretag utan specialister anställda, trots att det just var arbetskraftens påverkan på vinstgenereringen som avsågs att premieras genom lönesummeregeln. I fåmansföretag med få anställda där alla är aktiva delägare uppstod även problem. I det fallet missgynnas dessa aktieägare genom att de inte får lov att tillgodogöra sig något löneunderlag alls, då lön till aktieägare inte får räknas med. Man ansåg det rimligt att utforma reglerna just så därför att i företag med endast några få anställda skulle kapitalavkastningen som genererats av de anställda vara obetydlig. I företag med fler anställda skulle denna vinstgenerering öka med antalet anställda⁴⁹.

I den ursprungliga lagtexten har man valt att använda sig av ordet ”skattskyldig”. Denna formulering skiljer sig märkbart från dagens lönesummeregeln då den omfattar alla aktieägare oavsett om de är aktiva eller inte, vilket inte är fallet idag. Här missgynnas en delägare som inte arbetar eller endast arbetar i liten skala i fåmansföretaget. Löneunderlaget kunde således bara användas av en mycket aktiv aktieägare då han måste komma upp i åtminstone 150 % av annan anställds löneuttag för att kunna göra ett lönesummetillägg. I motsats till dagens lagtext så fanns här inget alternativ i form av en tio basbelopps gräns. Man kan fråga sig om avsikten var att löneunderlaget skulle vara en exklusiv förmån endast för de delägare som också arbetade i fåmansföretaget. Formuleringen av SIL 3 § 12 a mom. 2 st. p. 3⁵⁰. torde stödja denna uppfattning⁵¹. Jämförelsen på 150 % borde dessutom

⁴⁷ Lag (1994:778).

⁴⁸ Texten har sitt ursprung i prop. 93/94:234

⁴⁹ Båvall, s.147

⁵⁰ Observera att det är enligt lydelsen av lagtexten vid 1995 års taxering.

motarbete att andra anställda i företaget skulle erhålla en hög löneersättning. Denna utformning av lönesummeregeln äger fortfarande kraft i och med dess tillämpning vid beräkning av sparad utdelning.

DEN FÖRSTA TAKREGELN

Ytterligare en begränsning som man önskade införa var att ökningen av det kapitalinkomstbeskattade utrymmet, som uppkommer vid nyttjandet av löneunderlaget, inte fick överstiga det belopp som företagsledaren tog ut i lön⁵². Detta kravet står att finna i SIL 3 § 12 a mom. 2 st. p. 4.⁵³ Till och med 1997 års taxering gäller att ökningen av gränsbeloppet inte får betraktas till den del den överstiger aktieägarens löneuttag⁵⁴. Fördelningen mellan vem som får tillämpa lönesummeregeln eller inte kan bli mycket skev på grund av detta. Pondera att en sådan aktieägare äger mer än hälften av alla aktierna och en annan dock mycket aktiv delägare äger resten. Den aktive delägaren kan å sin sida öka sitt gränsbelopp med sitt löneuttag emedan den andre aktieägaren utan eller med liten syssla inte får något lönesummetillägg alls. Även detta stödjer teorin att löneunderlaget är en exklusiv förmån endast för aktieägare med anställning i företaget.

TIO BASBELOPP

Ett tredje mål som man önskade uppnå var att ett visst minimum av löner skulle betalas ut för att lönesummeregeln skulle få tillämpas. Man utformade därför ett krav på att endast den del av löneunderlaget som översteg ett belopp motsvarande tio gånger basbeloppet skulle få lov att beaktas. Löneunderlaget skulle på så sätt endast få användas av de fåmansföretag som gjorde rimliga löneutbetalningar till sig och till de anställda. Förslaget kunde liknas vid en morot som skulle öka det belopp som betalats ut som lön i fåmansbolag. Löneunderlaget skulle därför beräknas som summan av dessa löner som betalats ut till andra anställda än aktieägare. Kravet står att finna i SIL 3 § 12 a mom. 1 st.⁵⁵.

RÄKNEEXEMPEL UR PROPOSITION 1993/94:234

⁵¹ Texten har sitt ursprung i prop. 93/94:234

⁵² Prop.93/94:234 s.88-91

⁵³ Lag (1994:778)

⁵⁴ Prop.93/94:234 samt Båvall, s.151 ff.

⁵⁵ Lag (1994:778), prop. 93/94:234

| | |
|---------------------|-------------|
| Anskaffningskostnad | 500.000 kr. |
| Sparat utrymme | 0 kr. |
| SLR | 7,56 % |

Gränsbelopp året 1994 62 800 kr (500.000 * 0.1256).

| | |
|--------------------------|--|
| Utbetalade löner år 1993 | 2000000 kr. |
| 10 basbelopp | 344.000 kr. |
| Löneunderlag | 165 600 kr. (10 % av 2 milj – 344.000) |

Gränsbelopp året 1994 83 599 kr. (12,56 % av 500.000 + 165.600)

En ökning av utrymmet har således skett med 20.799 kr. (83 599 – 62 800)

SKÄLEN BAKOM FÖRSLAGET

Förslaget om löneunderlaget hade sin utgångspunkt i en önskan att förbättra den svenska ekonomin. En stor del av den framtida tillväxtkraften fanns just hos de små och medelstora bolagen. Av detta följde att man såg det nödvändigt att förbättra dessa företags situation. I skatterättsligt hänseende skulle detta ske genom att bestämmelserna för beskattning av inkomster från sådana företag inriktas på att underlätta för företagen att omsätta sina idéer och sitt entreprenörskap i praktisk verksamhet. Det mest lämpliga sättet var att andra avkastningshöjande faktorer än ett schablonmässigt betraktande av det investerade kapitalet skulle beaktas på ett mer direkt sätt. Företagarens idéer och företagsledande förmåga som skulle premieras. Detta medförde dock uppenbara mätproblem bland annat hur man uppskattar en företagsledares kapacitet. Däremot finns möjligheten att beakta förekomsten och betydelsen av anställda genom att man vid beräkning av lättnadsutrymmet eller gränsbeloppet tar viss hänsyn till utbetalade löner. Kritik mot förslaget yttrade sig bland annat i att man ansåg att löneutrymmet blev alltför begränsat och gav alltför små incitament till ny anställning⁵⁶.

I förslaget framhålls vikten av att fåmansföretagarens arbetsinkomster faktiskt skall beskattas som inkomst av tjänst och inget annat. Därmed får skattebelastningen vid olika former av uttag/ersättningar från bolaget en stor betydelse. I de flesta fall torde det vara mer lönsamt att undvika att ta ut arbetsinkomster som lön i ett fåmansföretag. Det är mindre vanligt att företagaren tillgodogör sig mer av vinsten än det som faller under siktgränsen, d.v.s. gränsbeloppet som beskattas i inkomstslaget kapital.

De små och medelstora företagen var viktiga för den ekonomiska tillväxten men även att det var dessa bolag som satt inne med den stora sysselsättningskapaciteten. Det var mot bland annat denna bakgrund som man önskade förbättra förutsättningarna för ökade efterfrågan på arbetskraft i fåmansföretagen. Det skulle man göra genom att kompensera risktagandet som fåmansföretagen tvingas till i. o. m ökad sysselsättning. Om man gör det kapitalinkomstbeskattade utrymmet beroende av arbetskraften i företaget uppkommer en subventionering av arbetskraften. Detta borde i sin tur stimulera fåmansföretagens efterfrågan på arbetskraft. Förslaget skulle därför utformas så att man vid beräkning av gränsbeloppet även ges en möjlighet till att ta hänsyn till utbetalda löner till andra anställda än aktieägare och att denna möjlighet skall göras beroende av företagsledarens egna löneuttag⁵⁷.

⁵⁶ Prop. 1993/94:234

⁵⁷ Prop.93/94:234 s.88-91

SKATTEUTSKOTTETS UTTALANDE⁵⁸

Under våren 1995 bedrevs ett utredningsarbete kring vissa av de tekniska frågorna i regelsystemet för beskattning av aktieägare i fåmansföretag. I propositionen⁵⁹ föreslog man att det särskilda regelsystemet för beskattning av delägare i fåmansföretag också skulle tillämpas om aktieägaren var verksam i betydande omfattning i ett företag i vilket denne indirekt äger aktier under förutsättning att även det företaget är ett fåmansföretag. Den ändringen innebar att tillämpningsområdet bättre kom att stämma överens med de intentioner som låg till grund för 1990 års skattereform. Men i SkU angavs även en annan mening⁶⁰, att det som redovisades i förslaget var bara justeringar i fåmansföretagsreglerna. Inte ett ställningstagande då detta bara är tillfälliga åtgärder i avvaktan på en genomgripande översyn av fåmansföretagens skatteregler. Enligt utskottets mening bör riksdagen i ett tillkännagivande till regeringen uttala att det är angeläget att regeringen skyndsamt förbereder en reformering av skattereglerna för fåmansföretag i syfte att lindra beskattningen och skapa ett enklare regelsystem. Spelreglerna enligt oppositionen skall för fåmansbolag vara så långt möjligt desamma som för andra företag.

⁵⁸ 1995/96:SkU20 s.46

⁵⁹ Prop. 1995/96:109

⁶⁰ 1995/96:SkU20 s.479, reservation 9, Skatteregler för fåmansföretag moment 4.

DAGENS LÖNESUMMEREGEL

Tidigare i uppsatsen har beskrivits hur de ursprungliga bestämmelserna om löneunderlaget var utformade. Idag är lagtexten modifierad och reglerna medför framförallt större inverkan på beskattningen av avkastning i fåmansföretag. Dagens lönesummeregeln följer samma riktlinjer som tidigare och fortfarande kan de äldre bestämmelserna aktualiseras. Vid en beräkning av sparad utdelning för tidigare beskattningsår så måste det ske genom tillämpning av respektive års utformning av löneunderlaget. Dessa regler för skattesatsen för delägare i fåmansbolag baseras på en schablonmässigt bestämd kapitalavkastning. Underlaget för denna schablonberäkning utgår i princip bara från insatt kapital. Kritik riktades vid riksdagsbehandlingen mot utformningen av reglerna. Man menade att även andra faktorer som t.ex. löner borde få beaktas i underlaget. Klagomål ledde till att nya regler (lönesummetillägget) infördes där det fanns möjlighet att i viss utsträckning ta hänsyn även till utbetalda löner till andra anställda än aktieägare, vid beräkning av gränsbeloppet. Detta försök till kompensation kritiserades då man ansåg att löneutrymmet ändå blev alltför begränsat. Regeringen i sin tur hävdade att statens finanser inte tillät en generösare utformning. En hel del ändringar skett genom åren. Lönesummeregeln har numera en mer omfattande möjlighet att påverka storleken av det kapitalinkomstbeskattade utrymmet.

Kritik framförs även mot dagens löneunderlag. Man menar att bestämmelsen är alltför komplicerad och att det krävs både mycket kunskap och tid för att kunna utnyttja löneunderlaget på ekonomiskt bästa sätt. Följden av detta är att endast ett fåtal fåmansföretag använder sig av möjligheten av att öka aktiens anskaffningskostnad genom ett lönesummetillägg.

LÖNEUNDERLAGETS UTFORMNING VID 1998

ÅRS TAXERING

SIL 3 § 12 d mom.

1 st

” Vid beräkning av gränsbeloppet enligt 12 b mom. får till anskaffningskostnaden för aktien läggas ett löneunderlag. Löneunderlaget beräknas på grundval av sådan ersättning som ingår i underlag för beräkning av avgifter enligt 2 kap 3 § lagen (1981:691) om socialavgifter och 1 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster och som

under året före beskattningsåret har utgått till arbetstagarna i företaget och i dess dotterföretag. Av ersättning till arbetstagare i dotterbolag som inte är helägt 61 får medräknas så stor del av beloppet som svarar mot moderföretagets andel av aktier eller andelar i dotterföretaget. Ersättning till arbetstagare som innehar sådant av företaget utgivet finansiellt instrument som avses i 27 § 1 mom. får inte beaktas om 12 mom. är tillämpligt på utdelning eller vinst som är hänförlig till instrumentet. Ersättning som täcks av ett statligt bidrag för lönekostnader får inte heller beaktas. Löneunderlaget⁶² utgörs av den del av det sammanlagda ersättningsbeloppet som överstiger ett belopp motsvarande tio gånger det basbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring som gällde året före beskattningsåret, fördelat med lika belopp på aktierna i företaget.
Lag (1997:448) ”

2st

”Har aktieägaren⁶³ året före beskattningsåret i betydande omfattning varit verksam i företaget eller i dess dotterföretag, får löneunderlaget läggas till anskaffningskostnaden endast om aktieägaren för nämnda år från företagen har erhållit sådan ersättning som ingår i underlag för beräkning av avgifter enligt 2 kap 3 § lagen om socialavgifter och 1 § lagen om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster med ett belopp som sammanlagt inte understiger det lägsta av

120 % av den högsta ersättning som samma år har betalats ut till en arbetstagare och som får räknas in i det underlag som ligger till grund för beräkning av löneunderlaget och

ett belopp som svarar mot tio gånger det basbelopp som enligt lagen om allmän försäkring som gällde för året före beskattningsåret.

Lag (1996:1611) ”

3st

” För aktieägare⁶⁴ som avses i föregående stycke får det sammanlagda löneunderlaget inte överstiga ett belopp som svarar mot 50 gånger den ersättning som aktieägaren året före beskattningsåret erhållit från företagen och som i underlaget för beräkning av avgifter enligt 2 kap 3 § lagen om socialavgifter och 1 § lagen om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster. Lag (1996:1611) ”

4st

⁶¹ Författarens egna kursiveringar.

⁶² Det finns från och med SFS 1997:448 inga procent begränsningar för löneunderlaget, utan det är det totala löneunderlaget som avses.

⁶³ Läsaren bör uppmärksamma problemet angående om man måste ha varit aktieägare när man var verksam i betydande omfattning i företaget? Tidigare användes termen skattskyldig, Lag (1994:778). Detta är ett av tolknings problemen kring löneunderlaget.

⁶⁴ Frågan kvarstår, måste man ha varit aktieägare då man var verksam i betydande omfattning för att reglerna i andra och tredje stycket skall träda i kraft?

” Med innehav menas sådana finansiella instrument i ett fåmansföretag som avses i 27 § 1 mom. Likställs innehav av finansiella instrument i ett annat företag inom samma koncern.
Lag (1995:1626)”

BERÄKNING AV LÖNEUNDERLAGET

Dagens lönesummeregeln är utformad som följer. Till anskaffningskostnaden av aktien (oavsett om huvudregeln, indexregeln eller alternativregeln tillämpas) får läggas ett särskilt beräknat löneunderlag till den del det överstiger tio gånger basbeloppet⁶⁵. Det här gäller generellt för alla aktieägare oavsett om de är aktiva eller inte, när de önskar göra ett lönesummetillägg. Det basbelopp som avses är det som gällde året före delägarens inkomstår. För utdelning som lämnas 1997 ska därför basbeloppet från 1996 användas vid minskningen av löneunderlaget. Lönesummeregeln kan användas både vid beräkning av den skattefria utdelningen (lätnadsbeloppet) och när det kapitalinkomstbeskattade utrymmet (gränsbeloppet) beräknas. I SIL 3 § 12 d mom. finns dessa bestämmelser om löneunderlaget som skall användas i kombination med gränsbeloppet, dvs det utrymme som skall beskattas i inkomstslaget kapital. Löneunderlaget beräknas per aktie i företaget, vilket kan förklaras med att man måste se till varje enskild akties anskaffningsvärde i fall av icke helägda bolag⁶⁶. Detsamma skall även gälla beräkningen av det från och med 1 januari 1997 införda lätnadsbeloppet.

Löneunderlaget beräknas först för hela företaget men ska sedan fördelas per aktie. Man avgör på delägarnivå huruvida respektive delägare har möjlighet att utnyttja sitt eventuella lönesummetillägg. Själva underlaget utgörs av de löner och ersättningar som utgått året före beskattningsåret till andra anställda än aktiv delägare. Det ansågs lämpligt att utforma regeln så att den kapitalavkastning som genererats av anställda i princip ökar med antalet anställda och att den torde vara obetydlig i ett företag med endast några få anställda. Begränsningen gäller som sagt enbart löner till aktiva delägare i fåmansföretaget. Löner till närstående till delägare räknas med trots att delägares egna löner inte får medräknas i löneunderlaget. Här gäller inte ” SIL 3 § 12 mom. - smittan” fullt ut. Närstående till aktiva delägare omfattas bara av det första stycket i d mom. I de fall där SIL 3 § 12 mom. inte är tillämpligt på aktierna i fåmansföretaget kommer alla ersättningar inklusive lön till delägare att ingå i löneunderlaget⁶⁷.

⁶⁵ Jfr lagen om allmän försäkring

⁶⁶ Prop. 95/96:109s.92

⁶⁷Tjernberg Mats, SN 1997, , s.4

De löner, förmåner och ersättningar som ingår i underlag för beräkning av socialavgifter och särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, som under kalenderåret före aktieägarens beskattningsår, utgått till anställda i företaget och dess dotterbolag ska ligga till grund för beräkning av löneunderlaget. I det fall att bolaget skulle ha brutet räkenskapsår är det likväl kalenderåret som är avgörande vid lönesummeregeln tillämpning. Ersättning till aktiva delägare inte medräknas i löneunderlaget. Även arbetsersättningar till arbetstagare i dotterföretag får medräknas, i proportion till moderföretagets ägarandel i dotterföretaget. Löneunderlaget utgörs av den del av det sammanlagda ersättningsbeloppet som överstiger ett belopp motsvarande tio gånger basbeloppet året före beskattningsåret, fördelat med lika belopp på aktierna i företaget. Den omständigheten att uttaget av arbetsgivaravgifter är nedsatt inom stödområden eller för arbetstagare som arbetar utomlands innebär inte att dessa löner, förmåner och ersättningar ska undantas från löneunderlaget. Ersättning till arbetstagare i dotterföretag som inte är helägt får så stor del av beloppet räknas med som motsvarar mot moderbolagets andel av antalet aktier eller andelar i dotterföretaget⁶⁸.

ÄNDRING AV LÖNESUMMEREGELN

Numera finner man reglerna om löneunderlaget i SIL 3 § 12 d mom., vilket motsvarar 1995 års SIL 3 § 12 a mom.. Den främsta förändring som skett i första stycket är att man från och med 1998 års taxering får lägga till det totala löneunderlaget till anskaffningskostnaden och inte enbart 10 % som tidigare. Lagtexten har dessutom förtydligats och utvecklats i viss mån. En av de ändringar som skett sedan lönesummeregeln först tillkom är att man numera får använda sig av löneunderlaget oavsett vilken av alla de tre (metoderna) beräkningarna för anskaffningskostnaden för aktien eller andelen som tillämpas. Från början fick man bara göra ett lönesummetillägg om anskaffningskostnaden beräknats enligt huvudregeln. Löneunderlaget får numera läggas till anskaffningskostnaden för andelar i utländska juridiska personer i den mån de betalat ut ersättning som ingår i underlagen för beräkning av avgifter enligt SAL 2 kap 3 § eller 1 § SLFL.

Den utformning av lönesummeregeln som användes vid 1995 års taxering angav i andra stycket vissa villkor för första styckets tillämplighet. Skillnaden är stor från dagens lagtext där ” skattskyldig” har ersatts av ”aktieägare verksam i betydande omfattning”. Begreppet skattskyldig kan tänkas omfatta alla aktieägare oavsett om de är aktiva eller inte. Löneunderlaget kunde tidigare bara användas av en mycket aktiv aktieägare då han måste komma upp i åtminstone 150 % av annan anställds löneuttag för att kunna göra ett lönesummetillägg. Ändringen av lagtexten medför att kravet på att delägare ska ta ut viss lägsta lön, endast aktiveras om aktie-

⁶⁸ Prop. 95/96:109s.94 ff.

ägaren är i betydande omfattning verksam i företaget eller i ett dotterföretag (nuvarande st. 2 och tidigare st. 2 p. 3). Det medför att för de aktieägare som omfattas av 3:12 - reglerna på grund av att de är närstående till en aktiv delägare så har kravet på ett visst löneuttag tagits bort.

Andra och tredje stycket i SIL 3 § 12 d mom. är inte generellt tillämpliga på skattskyldiga utan omfattar endast aktiva aktieägare. Detta medför att första stycket numera kan tillämpas separat från de andra två och att även delägaren som inte är verksam i betydande omfattning (eller ”skattskyldig”) kan göra ett lönesummetillägg. Det stämmer med syftet att man ska ta hänsyn till löneuttaget i företaget och således missgynnas inte en aktieägare bara för att han inte arbetar i företaget. Skäliga löneuttag kan ju likväl ske till de anställda och denna delägare torde av uppenbara skäl aldrig kunna ta ut arbetsinkomster som inkomster i kapital. Endast en aktieägare som är verksam i betydande omfattning i företaget måste numera göra ett löneuttag med det lägsta av 120 % eller tio basbelopp.

Enligt 1995 års lagtext fick ökningen av gränsbeloppet inte överstiga en aktiv delägars löneuttag. Fördelningen mellan vem som får tillämpa lönesummeregeln eller inte kunde bli mycket ojämn på grund av detta. Numera motsvaras det gamla stycket 2 punkt 4 av ett tredje stycke som endast är tillämpligt på aktieägare som är verksamma i betydande omfattning. Det medför att gränsbeloppet kan ökas med ett obegränsat stort löneunderlag under förutsättning att delägaren inte är aktiv. Begränsningen i tredje stycket syftar till att de aktiva aktieägarna inte ska få öka sitt gränsbelopp med mer än 50 gånger sitt eget löneuttag. I praktiken är ju även detta ett mycket stort belopp och ingen specifik grund för valet av denna beloppbegränsning har redovisats.

Villkor i punktform som skulle vara uppfyllda för löneunderlagets tillämpning vid 1998 års taxering.

- 1.Lön eller ersättning till aktiv delägare⁶⁹ får inte medräknas.
2. Ersättningsbeloppet (de anställdas löner) får endast medräknas till den del det överstiger ett belopp motsvarande tio basbelopp som gällde året före beskattningsåret.
- 3.Aktiv aktieägare skall året före beskattningsåret ha erhållit lön eller annan ersättning från företaget eller dess dotterföretag med ett belopp, som inte understiger 120 % av den högsta ersättning som samma år betalats ut till andra arbetstagare än aktiv delägare i företaget eller inte understiger tio gånger det basbelopp som gällde året före beskattningsåret.
- 4.Det sammanlagda löneunderlaget för en aktiv delägare får inte överstiga ett belopp som svarar mot 50 gånger av den totala lön eller ersättning som uttagits av denne året före beskattningsåret.

⁶⁹ Enligt SIL 3 § 12 mom. kvalificerat innehav av aktier.

SCHEMATISK BILD FÖR BERÄKNING AV LÖNEUNDERLAGET

| | |
|---|-------------|
| 1. Löner och ersättningar kalenderåret före inkomståret | 900 000 kr |
| 2. Löner och ersättningar till delägare | -362 000 kr |
| 3. Lönebidrag 000 kr | - 56 |
| 4. 10 basbelopp (basbelopp året före inkomståret) | -362 000 kr |
| 5. Summa | 100 000 kr |

Löneunderlaget uppgår sålunda till 100 000 kronor. Detta ska läggas till anskaffningskostnaden vid beräkning av lättnadsbelopp eller gränsbelopp. I exemplet utgår man ifrån att den högst betalde anställde (som inte är aktieägaren) har tagit ut en lön på 400 000 kr. Om man jämför detta med det första kravet på att aktieägaren ska ha tagit ut 120 % av detta belopp, så rör det sig om en lön för aktieägaren på 480 000 kr. Men trots att han inte tagit ut så mycket i lön kan han ändå få tillämpa lönesummeregeln genom att ha tagit ut minst tio basbelopp i lön, jämför med det andra kravet. Löneunderlaget uppgår inte heller till 50 gånger delägarens lön.

LÄTTNADSUTRYMMET

I SOU 1996:119⁷⁰ diskuterar man i finansdepartementet lättnadsutrymmets utformning. Utredningens förslag går ut på att en del av avkastningen som faller inom ett visst lättnadsutrymme skall undantas från beskattning. Lättnad skulle införas i beskattningen för fysiska personer som äger aktier/andelar i små och medelstora företag. Detta tar sig uttryck i att en viss del av reavinst och utdelning skulle bli skattefri för aktieägare. Den del som undantas från beskattning kallas numera för lättnadsbelopp eller lättnadsutrymme. De nya reglerna gäller endast för aktier i bolag som inte är marknadsnoterade. De regler som används för att beräkna lättnaden i beskattningen är tätt kopplade till SIL 3 § 12 mom.- reglerna. Man begagnar sig nämligen av samma termer och begrepp i både vad gäller beträffande gränobeloppet och lättnadsbeloppet⁷¹.

Lättnadsutrymmet utgörs av ett belopp motsvarande 65 % av SLR multiplicerad med anskaffningskostnaden för delägarers aktier i företaget. Till anskaffningskostnaden får läggas ett löneunderlag som utgörs av den del av det sammanlagda ersättningsbeloppet som överstiger tio basbelopp till anställda i företaget som inte är aktiva delägare eller närstående till sådana delägare⁷².

SYFTET MED LÄTTNADSREGELN

Syftet med en lättnad är att främja investeringar hos mindre företag genom att kompensera dessa för den högre kapitalkostnad som dessa företag kan antas ha i förhållande till stora företag. Av detta följer att lättnaden i första hand bör grundas på kapital som satsas i företagen. Reglerna har fått sin utformning i en önskan om att finna en väg mellan ett renodlat hänsynstagande till vad som är motiverat för regelrätt näringsverksamhet och till vad som är motiverat för att hindra oönskade skatteförmåner. Det förhållandet att en del av 3:12 - underlaget baseras på lönekostnader i företaget kan t.ex. tolkas som att man velat öka 3:12 - utrymmet istället för att öka utbytet av att lägga obligationer och liknande egendom i företaget.

De första tio basbeloppen, motsvarande normalt kostnaden för ca: två årsarbetskrafter, får inte ingå i basen för löneunderlaget, detta har följande bakgrund. I Sverige finns det för närvarande ca: 300 000 aktiebolag av dem utgör ca: 200 000 stycken så kallade försörjningsföretag. Det är företag som

⁷⁰ SOU 1996:119, Lättnad i dubbelbeskattningen av mindre företags inkomster.

⁷¹ Jfr resonemang i Lodin, Inkomstskatt del 2, s. 329 ff.

⁷² SOU 1996:119, s.122 ff. med ändring till dagens totala löneunderlag.

i huvudsak är beroende av ägarens egen arbetsinsats även om det finns andra anställda i bolaget. Ägaren har alltså satt sitt eget arbete på bolag och detta står och faller med honom i stort sett. Dessa företagare har oftast ingen avsikt att växa då de troligen inte kan och vill arbeta mer än vad de i praktiken redan gör. Lagstiftningens syfte är att gynna risktagande tillväxt och skapandet av nya arbetstillfällen. Man har därför försökt att begränsa lättningen till företag där man redan har visat prov på potential och vilja till tillväxt. Härigenom kan det begränsade statsfinansiella utrymmet utnyttjas till att ge en större lättning för just den sortens företag som har behov av och kapacitet till att utöka sin verksamhet. Genom att anknyta till lönesumman som tillväxtindikator gynnar reglerna i större utsträckning ägare till tjänsteföretag, som ofta inte har samma kapitalbehov som industriföretag. För företag inom vilka arbetstillfällen skapats blir utvecklingen av lönesummeregeln betydande. Konsekvensen av dessa bakomliggande syften har dock lett till att regelsystemet blivit ganska så komplicerat⁷³.

EN STATSEKONOMISK ANALYS

Enligt den diskussion, som förts i förslaget, skulle detta med ”summan” av de anställdas löner medföra vissa metodologiska problem. Man har gjort en hypotetisk beräkning av lönesumman för ”äkta” anställda, som skall demonstrera det relevanta kapitalbaserade lättningsutrymmet. Det antas uppgå till ca: 120 miljarder kronor år 1992. Genom att 70 %⁷⁴ av det lönebaserade underlaget får läggas till det kapitalbaserade underlaget, utvidgas det lönebaserade 3:12-underlaget med 32,5 miljarder kronor. Det lönebaserade lättningsutrymmet uppgår i sin tur till 39,1 miljarder kronor. Den samlade kostnaden för lönesummeregeln skulle vara 1,2 miljarder kronor. Sammantaget skulle detta medföra att drygt 30% av lättningsutrymmet knyts till arbetskraften i de aktuella företagen⁷⁵.

Att dubbelbeskattningen inte helt slopats för onoterad företag utan endast nedsatts partiellt har främst statsfinansiella orsaker. Den statsfinansiella ramen för lättningen var begränsad till ca: 3,5 mdr kr. Det var viktigt att inom detta begränsade utrymme göra systemet så tillväxtbefrämjande som möjligt. Detta är bakgrunden till att det skattefria utdelningsbeloppet inte endast angivits som en viss avkastningsprocent i relation till satsat kapital utan också relaterats till lönesummans storlek. Härigenom har man avsett att belöna risktagande, tillväxt och skapandet av arbetstillfällen⁷⁶.

⁷³ Lodin, Inkomstskatt del 2, s. 331.

⁷⁴ Detta gällde till och med ändringen under 1997.

⁷⁵ SOU 1996:119, s. 124 ff.

⁷⁶ Lodin, Inkomstskatt del 2, s. 331

JÄMFÖRELSEREGELN OCH TAKREGELN

Till och med 1997 års taxering medförde lönesummeregeln att en aktieägare som inte längre arbetar i företaget inte heller har något löneunderlag att lägga till anskaffningskostnaden. Detsamma gällde en aktieägare som var närstående till en aktiv delägare och inte uppbar någon lön från företaget. Detta har numera ändrats från och med 1998 års taxering. Bestämmelserna innebär att varken takregeln eller jämförelserregeln skall tillämpas på närstående till aktiv delägare som inte är anställd och inte uppbar någon lön. Ändringen medför även den skillnaden att dessa två regler inte heller ska tillämpas på passiv aktieägare. Allt detta går att utläsa i SIL 3 § 12 c mom. 2 - 3 st., vilka endast omfattar delägare som varit verksamma i betydande omfattning. Det är bara första stycket om löneunderlaget som skall användas av alla aktieägare och dess närstående, vilka alla skall tillämpa 3:12-reglerna.

JÄMFÖRELSEREGELN

Två villkor stipuleras för att löneunderlaget skall få användas vid beräkning av gränsbeloppet. Det första brukar kallas för jämförelserregeln och avser kravet på att en aktiv delägare skall ha tagit ut en viss ersättning från fåmansföretaget. Beloppet får inte understiga det lägsta av antingen 120 %-regeln eller de tio basbeloppen. I jämförelsen skall även lön som utgått till anställda i dotterbolag beaktas. Man skall jämföra den aktive aktieägarens ersättning med den högsta ersättning som betalats ut till annan anställd såväl i moderbolaget som i dotterföretag⁷⁷.

TAKREGELN

Det andra villkoret är takregeln, som det anger ett högsta belopp, ett tak, som får användas vid beräkning av gränsbeloppet. I likhet med jämförelserregeln gäller detta krav endast aktiva delägare. En ändring har skett från och med 1998 års taxering. Numera får det sammanlagda löneunderlaget inte överstiga ett belopp som svarar mot 50 gånger den ersättning som delägaren har tagit ut från bolaget. Den gamla takregeln

⁷⁷ Båvall, s.150

innebar att ökningen av gränsbeloppet fick inte överstiga den skattskyldiges löneuttag⁷⁸.

KONSEKVENSEN AV KRAVET PÅ VISST

LÖNEUTTAG

För att belysa de stora skillnader som kan uppstå vid tillämpningen av lönesummeregeln om man inte uppfyller jämförelsekraven om ett visst löneuttag skall demonstreras med hjälp av två räkneexempel och ett uppföljande resonemang.

RÄKNEEXEMPEL 1

Anskaffningskostnad: 500 000 kronor

Sparat utrymme: 0 kronor

SLR (nov.1996): 7,02 %

Gränsbelopp 1997: 60 100 kronor (12,02 % * 500 000 kronor)

Utbetalade löner 1996: 2 000 000 kronor

Varav lön till aktieägare: 450 000 kronor (överstiger 120 %-spärren)

Avdrag 10 basbelopp: 362 000 kronor

Löneunderlag: 1 188 000 kronor (2 000 000 - 450 000 - 362 000)

Gränsbelopp 1997: 202 897 kronor ((12,02 % * (500 000 + 1 188 000))

Lättnadsbelopp 1997: 9 252 kronor ((7,02 % * 65 %) * 202 897))

Lönesummeregeln ökar gränsbeloppet med 142 797 kronor (202 897 - 60 100) och det totala löneunderlaget överstiger inte 50 gånger aktieägarens lön 22 500 000 kronor (450 000 * 50).

RÄKNEEXEMPEL 2

Anatg att alla förutsättningar är desamma som i det förra exemplet, men med det undantaget att ersättningen till aktieägaren är annorlunda. Båda

⁷⁸ SIL 3 § 12 a mom. 2 st. p. 4. Lag (1994:778).

räkneexemplen avser beskattningsåret 1997. I det här fallet har den aktive delägaren endast tagit ut 350 000 kronor i lön år 1996. Man kan då fråga sig om det blir någon ändring i beräkningen av gränsbeloppet.

Anskaffningskostnad: 500 000 kronor

Sparat utrymme: 0 kronor

SLR (nov.1996): 7,02 %

Gränsbelopp 1997: 60 100 kronor (12,02 % * 500 000 kronor)

Lättnadsbelopp 1997: 2 740 kronor ((7,02 % * 65 %) * 60100)

Utbetalade löner 1996: 2000000 kronor

Varav lön till aktieägare: 350 000 kronor (överstiger nu inte vare sig 120 %-spärren eller de tio basbeloppen)

Avdrag 10 basbelopp: 362 000 kronor

Löneunderlag: 0 kronor

Det finns två skäl till att man inte får använda sig av lönesummetillägget i det här fallet. För det första faller den aktive delägarens löneuttag utanför den spärr på 120 % av den högsta ersättning som betalats ut till annan anställd enligt SIL 3 § 12 d mom. 2 st. p.1. För det andra uppfyller den aktive delägarens löneuttag inte heller det krav på ett belopp motsvarande tio basbelopp enligt den aktuella paragrafens 2 st. p.2. Den skillnad som uppstår i det andra räkneexemplet är att den aktive delägaren går miste om ökningen av gränsbeloppet med 142 797 kr., då han tagit ut alltför låg lön. Ett så till synes litet löneuttag som ytterligare 12 000 kr. år 1996 hade ökat gränsbeloppet med ett belopp som är nära tio gånger så stort. Kontentan av resonemanget är att man som aktiv delägare måste planera sina löneuttag väl och långt i förväg. Allt detta för att inte gå miste om möjligheten att öka gränsbeloppet genom att man inte uppfyller villkoren för lönesummeregeln tillämplighet.

ETT UTVIDGAT RESONEMANG

Man kan då fråga sig hur mycket delägaren går miste om i mer exakta belopp. Antag att han tagit ut ytterligare 12 000 kr i inkomstslaget tjänst år 1996. Låt oss även utgå från att de hade beskattas med 56 – 57 % vilket motsvarar den högsta marginal skatten. Det medför att delägaren skulle erlägga ett belopp om 6720 kr i tjänstebeskattning. Dessutom måste bolaget betala arbetsgivaravgifter om 32,92 %, vilket indirekt påverkar delägaren då bolagets kapital minskas med detta belopp (3950 kronor). Konsekvensen av det större löneuttaget blir att delägaren får ett utökat kapital beskattat utrymme om 142 797 kr påföljande år (1997) . Eventuell utdelning beskattas

med 30 % i inkomstslaget kapital. Om delägaren skulle ta ut 142 797 kr kapitalavkastning är det samma som att han måste betala 42 839 kr i skatt. För det fallet att delägaren inte gör ett löneuttag på ytterligare 12 000 kr år 1996, utan endast erhåller en lön om 350 000 kr, så slipper han av naturliga skäl 6720 kr i tjänstebesättning. Föreställ er att han år 1997 av någon förunderlig anledning vill ta ut 142 797 kr utöver de 60 100 kr som ryms inom den normala kapitalavkastningen. De insparade pengarna på det minskade löneuttaget torde inte te sig som en så lyckad skatteplanering. Delägaren måste i det aktuella fallet betala 56 % i inkomstslaget tjänst för de 142 797 kr som han önskar ta ut från fåmansföretaget. Det medför ett skattepliktigt belopp om 79 966 kr. Resultatet blir att delägaren får betala $79\,966 - (42\,839 + 6720) = 30\,407$ kr mer i skatt om han inte tar ut ytterligare 12 000 kr i lön år 1996. Delägaren går miste om en stor möjlighet att spara pengar då han inte uppfyllde kraven, för löneunderlagets tillämplighet, om ett lägsta löneuttag.

Dessa två räkneexempel avser att klargöra att det finns stora pengar att spara om man vet vad som krävs för att få tillämpa lönesummeregeln. Det erfordras visserligen en del planering i förväg men det kan det uppenbarligen vara värt. Man kan dock ställa sig frågan om ett så pass komplicerat system som löneunderlaget är ett lämpligt sätt att tillgodose löneuttag i ett fåmansföretag. Risk finnes nog för att bara företag med tillgång till en bra skatterådgivare i praktiken kommer kunna skatteplanera enligt ovan.

Man kan tänka sig att en hel del aktiva delägare kommer kunna använda sig av lönesummeregeln, men då mer av en tillfällighet då löneuttaget som man har gjort råkar vara tillräckligt stort. En tumregel är synnerligen lätt att ha i huvudet och det är de tio basbeloppen. Om man alltid ser till att de anställdas löner uppgår till tio basbelopp (1 st) och gör minst ett lika stort löneuttag till sig själv som aktiv delägare (2 – 3 st) så håller man sig alltid inom minimigränsen. Nackdelen med detta kan vara att ökningen av löneunderlaget endast får beaktas till den del det inte överstiger ett belopp som motsvarar 50 gånger den ersättning aktieägaren tagit ut i lön. För taxeringsåret skall det handla om ett hypotetiskt belopp om 18 100 000 kronor ($362\,000 * 50$), vilket inte är något lågt belopp i sig. Det rör sig om fåmansbolag och det verkar inte sannolikt att de i praktiken skulle betala ut mer än 18 milj. kronor i löner till de anställda. En ökning av gränsbeloppet med 18 milj. kr – 362 000 kr = 17 638 000 kr är inte direkt vad man kan kalla för en dålig skatteplanering.

EN ENKEL MALL

Man skulle kunna undvika en del av problemen kring löneunderlaget om man tillämpade antagandet enligt ovan. Den första vanliga gränsbeloppets beräkningen skulle fortfarande vara komplicerad med sparad utdelning och

ränteuppräknig. Det kan inte sägas att lönesummeregeln användande är så svår i sig om man håller sig till följande. Aktiv delägare tar alltid ut minst tio basbelopp i lön och uppfyller då alltid det första villkoret, jämförelse-regeln. För aktieägare som varit verksam i betydande omfattning, enligt SIL 3 § 12 c mom. 2st. skall löneuttaget motsvara ett belopp som sammanlagt inte understiger det lägsta av de två i paragrafen angivna beloppen.

I praktiken torde de tio basbeloppen alltid vara lägre än 120 % av den högsta lönen till annan anställd än aktiv delägare. Men i teorin skulle man kunna tänkas sig ett uttag av en lön som understiger tio basbelopp och likväl skulle man kunna tillämpa lönesummetillägget på grund av löneuttaget överstiger 120 procent. I fåmansföretag med många anställda kan låga löner betalas ut till de anställda och likväl komma upp till de tio basbelopp som krävs. Samtidigt behöver man bara ta ut en låg lön som aktieägare för man kan ändå uppfylla kravet om minst 120 % av den högst betalde anställda på grund av de låga lönerna och använda sig av ökningen av gränsbeloppet, då alla rekvisiten faktiskt uppfylls.

Min mall utgår från följande formel: Löneuttag till aktiv delägare skall alltid minst uppgå till tio basbelopp. Löneuttag skall uppgå till sammanlagt tio basbelopp för alla anställda. Denna formel förenklar löneunderlagets tillämpande. Man kan maximalt få använda sig av ett löneunderlag som motsvarar 50 gånger de tio basbeloppen. Löneunderlaget som får läggas till anskaffningskostnaden utgörs av det sammanlagda beloppet av alla anställdas löner till den del det överstiger tio basbelopp. Om man ser till 1997 års taxering så förstår man att ett ganska så litet löneuttag på 362 000 kr medför att man rent teoretiskt men också praktiskt möjligt kan få en ökning av gränsbeloppet med maximalt över 17 milj. kr. Endast till den del som de totala ersättningarna till de anställda överstiger tio basbelopp får man göra ett lönesummetillägg. Och man måste därav betala ut ännu mer i lön för att de facto få något löneunderlag att tillämpa. Det är av skatteekonomiskt intresse viktigt vad man tar ut i lön året innan det aktuella beskattningsåret. Man kan fråga sig vad årets löneuttag gör för löneunderlaget nästa år. Lönebeskattningen ena året borde vägas upp av de förmåner som uppkommer i och med att löneunderlaget då blir tillämplig.

Enligt räkneexemplet ovan skulle detta absolut vara fallet. Måste man vara minutiöst förutseende och lägga ned en massa tid på att skatteplanera, så att allt man tjänar på skatteplaneringen går åt till att betala revisorns lön? Nej, inte om antagandet ovan stämmer. Den om att vara på den säkra sidan genom att alltid ta ut minst tio basbelopp i lön, som aktiv delägare. Kostnaderna för företaget blir då inte stora, framförallt inte i jämförelse med tidigare, utan det är fortfarande specialreglerna för fåmansföretag som är det komplicerade inte själva lönesummeregeln.

KONCERNPROBLEM OCH LÖNEUNDERLAGET

Enligt svensk rätt avgörs frågan om en koncern är förhanden generellt sett av två regler. Huvudregeln anger att en koncern föreligger om ett företag (moderbolaget) har juridisk kontroll över ett annat företag (dotterbolag). Med juridisk kontroll avses att moderbolaget äger mer än hälften av röstetalet för samtliga aktier i dotterbolaget. När ett företag på annan grund ensamt har bestämmande inflytande över ett annat företag föreligger också en koncern, detta enligt en subsidiär regel.

Ett sådant fall kan t.ex. vara praktisk majoritet, som uppkommer då övriga delägare deltagar i bolagsstämman i så liten utsträckning att en minoritetspost ger majoritet på stämman⁷⁹. Men verkligheten är inte riktigt så enkel vilket kommer att framgå nedan. Enligt det utvidgade koncernbegreppet har alltför företag kommit att betraktas som moderbolag och dotterbolag. Det finns dock ingen entydig definition av vad som skatterättsligt karaktäriserar en koncern. I avsaknad av ett uttryckligt skatterättsligt koncernbegrepp brukar man som regel använda sig av det civilrättsliga koncernbegrepp som återfinns ibland annat ABL, EFL och ÅRL.

Den bolagsrättsliga definitionen står att finna i ABL 1 kap 5§⁸⁰. Enligt paragrafen föreligger en koncern om ett aktiebolag äger mer än hälften av

⁷⁹ Thorell, Företagens redovisning, s.130

⁸⁰ (1975:1385 ABL) ABL 1 kap 5 § Ett aktiebolag är moderbolag och en annan juridisk person är dotterföretag, om aktiebolaget

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i den juridiska personen,
2. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar
3. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller
4. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över denna på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar,

Vidare är en juridisk person dotterföretag till moderbolaget, om ett annat dotterföretag till moderbolaget eller moderbolaget tillsammans med ett eller flera andra dotterföretag eller flera andra dotterföretag tillsammans

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i den juridiska personen,
2. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar , eller
3. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan.

röstetalet av samtliga aktier och andelar i en svensk eller utländsk juridisk person. Även indirekta företagsinnehav omfattas av denna dotterföretags definitionen⁸¹. Koncernbegreppet är utvidgat och det finns därmed ett flertal fall där ett aktiebolag anses utgöra ett moderbolag, jämför uppräkningsen i fotnoten till ABL 1:5. Det som kan sägas vara gemensamt för dem alla är att aktiebolaget på något sätt genom aktieinnehav eller på grund av avtal har bestämmandemajoritet.

DEN DUBBLA KONCERNTILLHÖRIGHETEN

I koncernförhållanden gäller att både löner till anställda i moderföretaget och dotterföretaget ingår i löneunderlaget. De dotterbolag som inte är helägda får så stor del av lönerna räknas med som motsvarar moderbolagets ägarandel⁸². Här är en av löneunderlagets knäckpunkter. I en aktuell proposition behandlas den nya utvidgade koncerndefinitionen⁸³, vilken innebär att en koncern också kan föreligga om ett bolag äger aktier eller andelar i en annan juridisk person och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan⁸⁴. Det innebär att ett bolag i undantagsfall kan ingå i två koncerner. Problem uppstår då vid tillämpningen av lönesummeregeln. Man bör fråga sig vad som händer om två moderbolag har samma bolag som dotterföretag och vem som då ska få tillgodoräkna sig löneutbetalningarna.

Exempel på dubbel koncern tillhörighet:

Ett aktiebolag, moderbolaget A, som äger samtliga aktier i ett dotterbolag B, säljer 49 % av dessa till ett utomstående bolag D. Köparen får förutom aktieinnehavet även rätt att tillsätta mer än hälften av styrelseledamöterna i bolag B. Den utvidgade definitionen av koncernbegreppet innebär att bolag B kan komma att utgöra dotterbolag till såväl A som D.

TOLKNING AV KONCERNBEGREPPET

Om ett dotterföretag äger aktier eller andelar i en juridisk person och på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över den juridiska personen, är även denna dotterföretag till moderbolaget.

Moderbolag och dotterföretag utgör tillsammans en koncern.

Med koncernföretag avses i denna lag företag i samma koncern. Lag (1995:1555)

⁸¹ Wiman Bertil, Koncernbeskattning, iustus förlag, uppsala, 1995, 3:e uppl, s.15-19

⁸² SIL 3 § 12 c mom.

⁸³ Prop. 1996/97:18 s. 20

⁸⁴ ABL 1 kap 5§ första stycket 3

Enligt RSV:s rekommendationer⁸⁵ bör med dotterföretag avses sådan juridisk person som utgör dotterföretag enligt ABL 1kap 5§ (1975:1385) eller 1 kap 4§ (1987:667) lagen om ekonomiska föreningar. En juridisk person som ägs av en utländsk juridisk person bör anses som dotterföretag under förutsättning att den juridiska personen skulle ha varit dotterföretag om ägaren hade varit ett svenskt aktiebolag. Om ett företag är dotterbolag bestäms med utgångspunkt i det ägande företags röster eller inflytande på annan grund för aktierna. Ersättning till arbetstagare i dotterföretag medräknas dock till så stor del som motsvarar moderföretagets andel av aktierna i enskilda dotterföretaget, när det gäller en beräkning av löneunderlaget. Om två aktiebolag till hälften vardera äger ett handelsbolag eller ett aktiebolag och har samma inflytande föreligger inte ett dotterföretag. Löneunderlag från handelsbolaget eller aktiebolaget kan inte användas vid beräkning av lönesummetillägget.

Om dotterföretag ägts under del av det kalenderår för vilket löneunderlag beräknas bör endast löner, förmåner och ersättningar som avser denna tid räknas med. Det finns dock inte någon uttrycklig regel som behandlar de problem som kan uppstå då aktier i dotterföretaget inte har ägts under hela året före beskattningsåret. Varken lagtext eller förarbetena ger ett klart och tydligt svar på hur detta ägandebegrepp ska tolkas. Enligt rekommendationen ovan skall endast de löneutbetalningar som skett när koncernförhållandet varit förhanden medräknas. Frågan är om ägarförhållandet måste kvarstå vid moderbolagets utdelningstillfälle. Får man således bara tillgodogöra sig löneutbetalningar som skett i och med koncernförhållandet om man vid utdelningstillfället fortfarande har aktierna i sin ägo? Man kan då bli bunden av detta i frågor om avyttringstillfälle så att man kanske inte vågar avyttra aktierna för att inte gå miste om det inplanerade löneunderlaget. Mats Tjernberg tycks mena att det inte med hänsyn till lagtextens utformning finns något som kräver att ägarförhållandet kvarstår vid moderbolagets utdelningstillfälle⁸⁶. Om aktierna i ett dotterföretag förvärvats eller sålts under kalenderåret får endast löner under den tid som moderbolaget ägt aktier räknas med i underlaget. Har delposter köpts eller sålts under året justeras löneunderlaget om företaget fortfarande är dotterbolag efter dylik transaktion t.ex. efter en försäljning.

ETT EXEMPEL

Bröderna Pettson och Findus äger gemensamt moderbolaget Taktik AB, som in sin tur äger bland annat två dotterbolag Jobb AB och Maskin AB. Båda brödernas aktieinnehav är klassat som kvalificerat enligt SIL 3 § 12 a mom. P är sedan många år tillbaka anställd i J AB och F är i sin tur anställd i M

⁸⁵ RSV 1997:6

⁸⁶ Mats Tjernberg, SN 1997, Nr:1

AB. På grund av vissa meningsskiljaktigheter önskar de båda bröderna att dela upp verksamheten sinsemellan. P köpte därför ut alla aktierna i J AB och F köpte ut alla aktierna i M AB den förste september 1996.

När man sedan skall beräkna om en aktiv aktieägares lön är tillräckligt hög enligt jämförelseregeln uppkommer en rad frågor. P erhåller under tiden 1 januari – 31 augusti 1996 400 000 kronor i lön från J AB och under tiden 1 september – 31 december erhåller han 10 000 kronor i lön från J AB. Han ska beräkna löneunderlag från såväl T AB som från J AB. Får han då lov att använda sig av beloppen 400 000 kronor respektive 410 000 kronor? Om man bortser från 120 % - regeln, skall de tio basbeloppen beräknas för brödernas uttag i både bolaget T AB som i bolagen J AB och M AB? Svaren på dessa frågorna torde bli följande utifrån RSV:s riktlinjer. Eftersom gränsbelopp och lätttnadsbelopp beräknas såväl för brödernas aktieinnehav i bolaget T AB som i bolagen J AB och M AB, gäller kravet om minsta lön om tio basbelopp för vart och ett av bolagen. P:s lön måste uppgå till tio basbelopp såväl vad gäller lön från T AB som från J AB.

Om man tar hänsyn till hela jämförelseregeln får brödernas egna löneuttag i respektive dotterbolag räknas med både i T AB och J AB/M AB när man beräknar om man gjort tillräckligt stora löneuttag enligt jämförelseregeln? Enligt lagtexten skall aktieägaren i moderbolaget få räkna med sin lön i dotterbolaget för den tid detta utgjort dotterbolag då han beräknar hur stort löneuttag han gjort under året. Detta gäller vid beräkning av gränsbelopp och lätttnadsbelopp för aktierna i moderbolaget T AB. Och enligt en rent bokstavig tolkning torde delägaren även ha rätt att dessutom få räkna med samma lön när han jämför sina löneuttag ur dotterbolag mot tio basbelopp eller 120% av anställds lön. Om man överför denna teori på det första exemplet torde P få lägga 400 000 kronor till grund för nämnda jämförelser i moderbolaget T AB och 410 000 kronor i dotterbolaget. Beloppet om 400 000 kronorna kommer att dubbelräknas till följd av detta resonemang.

DOTTERBOLAG SOM INTE ÄR HELÄGDA

Ett företag blir dotterbolag så fort som moderföretaget erhåller mer än 50 % av rösterna, dvs. när det erhåller legal kontroll. Det betyder att det kan finnas minoritetsägare (ofta utomstående aktieägare) men det kan även vara så att ett annat bolag också är att räkna som moderbolag, enligt resonemanget i stycket ovan⁸⁷. I SIL 3 § 12 c mom. anges det att av ersättning till arbetstagare i dotterbolag som inte är helägt får medräknas så stor del av beloppet som svarar mot moderbolagets andel av aktier eller andelar i dotterföretaget. Det kan tyckas som om det står klart och tydligt vad som gäller och inte gäller, men lagtexten är inte vattentät. Man kan fråga sig vad som händer om ett dotterbolag visar sig vara dotterbolag till flera moderbolag. Vilket av de två bolagen skall få då tillgodogöra sig löneunderlaget? Dessutom uppkommer problem kring försäljning av dotterbolaget under ett kalenderår. Ska man i dessa situationer inte få tillgodogöra sig något av de löneutbetalningar man gett ut när man själv hade det som dotterbolag, är en annan knäckpunkt.

I ett icke överklagat förhandsbesked vid SRN⁸⁸ behandlades problematiken kring frågan om dubbel koncerntillhörighet. Detta hade inte behandlats i förarbetena till den ändrade koncerndefinitionen men att man har senare godtagit att ett bolag enligt ABL 1 kap 5§ 1st 1 kan komma att ingå som dotterbolag i två olika koncerner. Denna dubbla koncerntillhörighet får verkan även vid tillämpning av skatteregler som berör detsamma. Lösningen som gavs till problemet om vem som skulle få tillgodogöra sig löneunderlaget var att båda moderbolagen skulle använda de ersättningar som utgått till arbetstagare i dotterbolaget, fördelat efter respektive moderbolags ägarandel. Det följer ju bokstavligen av lagtexten, jämför med ovan där man anger att så stor del av beloppet som svarar mot moderbolagets andel av aktier eller andelar i dotterföretaget.

DOTTERBOLAG SOM INTE ÄGS UNDER HELA

KALENDERÅRET

I RSV:s rekommendationer kan man finna en möjlig tolkning av vad som gäller om ett dotterföretag inte ägs under hela kalenderåret. Löneunderlaget

⁸⁷ Thorell Per, Företagens redovisning, Iustus förlag, Uppsala, 1994, s. 138 ff.

⁸⁸ SRN 23 september 1997.

bör i dylika fall endast beräknas utifrån de löner, förmåner och ersättningar som avser den tid då ägarförhållandet förelåg. Problem kan även uppstå vid inköp av ytterligare aktier eller andelar i ett företag som redan är att betrakta som dotterbolag eller vid avyttring av aktier eller andelar i ett företag som även efter avyttringen är ett dotterbolag. Det har rekommenderats att man bör ta hänsyn till ägarförändringarna vid beräkningen av lönesummetillägget. En försäljning eller ett förvärv torde inte medföra alltför stora konsekvenser för en aktieägare som är verksam i betydande omfattning. Det är enbart löneunderlaget som blir större eller mindre till följd av en dylik transaktion. Med all sannolikhet påverkas inte lönesummeregeln tillämpbarhet. Kraven i första stycket står ju oförändrade och andra stycket rör endast den aktive delägarens egna löneuttag och det borde inte ändras genom försäljning eller förvärv av aktier i ett dotterbolag⁸⁹.

RÄKNEEXEMPEL 1

År 1

Moderbolaget G äger samtliga aktier i dotterbolaget O. Den 1 augusti sker en försäljning av alla G:s aktier i O till företaget B. De löner, förmåner och ersättningar som utgått under år 1 uppgår till 900 000 kronor varav 500 000 kronor har betalats ut under tiden 1 januari till siste juli.

År 2

När löneunderlaget för år 1 skall beräknas måste således lönerna, förmånerna och ersättningarna som utgått i O, delas upp mellan G och B. Detta sker genom att så stor del av ersättning som betalats ut under varje ägarperiod skall hänföras till respektive moderbolag. I det här fallet skall 500 000 kronor tillfalla de gamla moderbolaget G vid beräkning av dess löneunderlag. Där med hänförs de återstående 400 000 kronorna till det nya moderbolaget B.

RÄKNEEXEMPEL 2

Antag att en fysisk person A är ensam aktieägare i fåmansföretaget C där även B är anställd. A är dessutom verksam i bolaget i betydande omfattning och hans aktieinnehav är kvalificerat enligt SIL 3 § 12 mom. Vid en försäljning den förste september 1996 erhåller B alla aktier och även i fråga om honom så uppfylls kraven för ett kvalificerat ägande. Man kan fråga sig vad denna transaktion medför för problem vid tillämpandet av lönesummeregeln. Om A inte fortsätter att arbeta hos C efter försäljningen får dennes lön inte räknas med i löneunderlaget.

⁸⁹ RSV 1997:6

Detta följer av SIL 3 § 12 d mom. 1 st., ” ersättning till arbetstagare som innehar sådant av företaget utgivet finansiellt instrument som avse i 27§ 1 mom. får inte beaktas om 12 mom. är tillämpligt på utdelning eller vinst som är hänförlig till instrumentet”. Men om A istället fortsätter att vara anställd i företaget får hans lön från tiden som vanlig anställd räknas in i löneunderlaget då han ej längre har något ägarintresse i företaget.

Löneunderlaget bestäms på grundval av de förhållanden som gällde året före beskattningsåret⁹⁰. Enligt RSV⁹¹ torde lön till aktieägare som omfattas av reglerna i SIL 3 § 12 mom. under ”löneåret” inte kunna ingå i löneunderlaget även om denne avyttrat aktierna i företaget före utdelningstillfället. Å ena sidan borde B:s lön kunna medräknas i löneunderlaget då denne inte har ägt någon kvalificerad aktie under året utan enbart var en vanlig anställd. Å andra sidan borde även B omfattas av spärrarna då denne de facto varit verksam i betydande omfattning under året före beskattnings året med det undantaget att B inte just då ägde några aktier. Lagtexten anger endast att aktieägare skall ha varit i betydande omfattning verksam. Det finns inget uttryckligt krav på att man måste ha varit aktieägare samtidigt som man var aktiv för att omfattas av begränsningarna. Detta resonemanget borde medföra att B:s löneuttag inte får räknas med enligt SIL 3 § 12 mom. då denne numera är en aktiv aktieägare⁹².

⁹⁰ Prop. 93/94:234 s.93

⁹¹ RSV 1997:6

⁹² Se nedan under 10.3 sista stycket

AKTIEÄGARE VERKSAM I BETYDANDE OMFATTNING

Tidigare i uppsatsen har getts en definition på vad som är att anse som verksam i betydande omfattning. Detta begrepp är av stor vikt för diskussionen kring löneunderlaget. En utvidgad bakgrund och ett resonemang kring tolkningen av den aktuella termen krävs för att gå vidare. Den ekonomiska betydelsen av arbetsinsatserna är avgörande då man fastställer huruvida en delägare varit verksam i betydande omfattning eller inte. Vid bedömningen av arbetsinsatsens betydelse bör hänsyn tas till företagets storlek, verksamhet, organisation och så det godtyckliga begreppet övriga omständigheter.

I regel betraktas företagets verkställande direktör och högre befattningshavare automatiskt som verksamma i betydande omfattning. Till gruppen högre befattningshavare räknas vanligtvis de chefer som är direkt underställda den verkställande direktören⁹³. I mindre företag bör även underordnade chefer och andra arbetsledare betraktas vara verksamma i betydande omfattning. Även som anställd på en lägre post utan arbetsledande funktioner kan man komma att omfattas av definitionen. Detta på grund av att deras arbetsinsatser till följd av företagets organisation och verksamhet har haft stor betydelse för uppkomsten av vinst i företaget. Det brukar ofta vara fallet om delägarna bedriver gemensam verksamhet som bygger på personliga arbetsinsatser som man gör i konsult och kunskapsföretag⁹⁴ eller om det är ett mindre företag. Anställda utan ledarbefattning som genom sin anställning förvärvat en mindre del av aktierna i företaget bör dock inte anses verksamma i betydande omfattning. Med mindre innehav brukar man räkna med högst ett 2 % innehav av samtliga aktier i fåmansföretaget⁹⁵.

Avsikten med lagstiftningen är att begränsa tillämpningen av de särskilda reglerna till de fall där de arbetsinsatser som utförs av antingen delägare haft märkbar inverkan på vinstgenereringen. Enligt RSV:s rekommendationer⁹⁶ behöver inte delägaren ens vara anställd i företaget för att reglerna skall bli tillämpliga. Delägaren kan även omfattas av definitionen om dennes arbetsinsatser i annan form än anställning haft stor betydelse för skapandet av vinst i företaget. Det behöver således inte vara frågan om heltidsarbete men enstaka och tillfälliga insatser som t. ex. normalt styrelsearbete torde inte räknas som grund för att en aktie ska anses kvalificerad. Inte heller bör en anställning i företaget under begränsad tid, t. ex. provanställning eller kortare vikariat, medföra att en delägare anses varit verksam i betydande

⁹³ RSV 1997:6

⁹⁴ Bertil Båvall, Fåmansföretag, s.132

⁹⁵ RSV 1997:6

⁹⁶ RSV 1997:6

omfattning. Om den kortare anställningen upprepas ett flertal gånger kan det finnas anledning till att se aktieinnehavet som kvalificerat. Man ska inte kunna använda provanställning eller vikariat som ett sätt att undgå tjänstebeskattning på den del av vinsten som hänför sig till ens arbetsinsatser.

SPÄRRAR PÅ INDIVIDNIVÅ

Det finns spärrar för löneunderlagets tillämpning i SIL 12 d mom. 2 - 3 st. för just aktiva delägare. Huruvida en aktieägare uppfyller kraven bedöms enskilt för varje person och har därför erhållit samlingsnamnet spärrar på individnivå. Syftet med den här specialregleringen är att få aktieägare som även har arbetat i företaget, att ta ut lön eller skattepliktig ersättning om ett belopp som motsvarar en skälig inkomst för de arbetsinsatser man utfört. Främst då för att få lov att tillämpa lönesummeregeln vid beräkning av inkomst i kapital. Den första spärren går under namnet jämförelserregeln. Villkoren för denna står att finna i andra stycket och har utformats så att den aktive delägaren måste ha tagit ut lön med ett belopp som motsvarar det lägsta av de två där angivna.

1. Delägaren skall antingen ha tagit ut ersättning som uppgår till minst 120% av den högsta lön plus andra socialavgiftsgrundande ersättningar, under kalenderåret före beskattningsåret, som samma år utbetalats till enskild arbetstagare. Denna anställdes lön måste få lov att räknas in i löneunderlaget, det får således inte t.ex. handla om lön eller ersättning till någon annan aktiv delägare. Löner och förmåner till sådana delägare på vilka reglerna i SIL 3 § 12 mom. tillämpas får nämligen inte räknas med. Det samma gäller även löner till anställda till den del de täcks av ett statligt lönebidrag. Oavsett om ett statligt bidrag betalats ut under ett annat kalenderår än lönen bör bidraget ändå avräknas mot den lön som det avsåg att täcka⁹⁷. Lön till närstående, som inte själva är en SIL 3 § 12 mom. delägare, får däremot tas med i beräkningen av löneunderlagets storlek. För aktieägare som skall tillämpa reglerna i SIL 3 § 12 på grund av att de är närstående till en aktiv delägare finns numera inget krav på att de ska ha tagit ut ett visst belopp i lön.

2. Om den aktive aktieägaren inte kommer upp i det ovan angivna beloppet skall han istället ha tagit ut skattepliktig ersättning som är minst tio gånger det basbelopp som gällde året före beskattningsåret (362 000 kr under 1996) för att få tillämpa lönesummetillägget.

⁹⁷RSV 1997:6

När gränsbeloppet eller lätttnadsbeloppet beräknas för inkomståret 1997 är det lönerna under kalenderåret 1996 som granskas. Den nya lönesummeregeln innebär att även delägare i fåmansföretag med mycket högt avlönade anställda, trots allt kan använda sig av löneunderlaget om delägaren bara tar ut en lön på minst tio basbelopp⁹⁸.

Nästa spärr på individnivå står att finna i paragrafens tredje stycke, denna takregel begränsar löneunderlagets storlek för en aktiv delägare. Villkoren som där anges är att det sammanlagda löneunderlaget endast får lov att uppgå till högst 50 gånger den ersättning som aktieägaren för året före beskattningsåret erhållit från företaget. Detta brukar i praktiken bara orsaka problem i företag med väldigt många anställda. Fysiska personer som i egenskap av att de är närstående till verksamma aktieägare omfattas av SIL 3 § 12 reglerna, berörs varken takregeln eller jämförelserregeln. För dem finns ingen begränsning som är kopplad till deras löneuttag vad gäller lönesummeregeln användande. Tredje stycket i likhet med andra stycket skall bara tillämpas av aktieägare som varit verksam i betydande omfattning året före beskattningsåret. Begränsningen gäller inte företaget utan den enskilde aktieägaren. Löneunderlaget för en aktieägars samtliga aktier i bolaget läggs samman och jämförs mot 50 gånger den ersättning aktieägaren erhållit från företagen.

KONSEKVENSER AV ATT HA SPÄRRAR PÅ

INDIVIDNIVÅ

Bedömning av om aktieägaren uppfyller åtminstone ett av ovan nämnda krav sker som sagt på individnivå. Genom att koppla lönesummetillägget till den enskilda delägarrens lön (alternativt lön + förmåner) kan det uppstå situationer där vissa delägare i ett fåmansföretag får öka sitt gränsbelopp med ett lönebaserat tillägg emedan andra delägare i samma fåmansföretag inte får göra det. Ett underlag som inte kan utnyttjas av vissa delägare får inte användas av andra delägare i företaget. Spärrarna är således individuella i mer än ett led.

EXEMPEL PÅ JÄMFÖRELSEREGELNS TILLÄMPNINGSOMRÅDE

Två makar äger aktier i ett fåmansföretag. Hustrun G är anställd i företaget, uppstår lön och är att anse som verksam i betydande omfattning. Maken B

⁹⁸ Björn Lunden och Ulf Svensson, Fåmansföretag – skatteregler och skatteplanering, BL-information AB, Näsvisen, 1997, 2:a uppl. s.142-144.

däremot erhåller enbart styrelsearvode ifrån företaget. Bestämmelserna i SIL 3 § 12 mom. är att anse som tillämpliga på makarnas innehav av aktier varför ersättning till dem inte får räknas in i löneunderlaget. Spärrarna på individnivå är enbart tillämpliga på G då hon är den enda av dem båda som är verksam i betydande omfattning i företaget. Detta medför att hon får se till att göra ett visst löneuttag för att få tillämpa sig av ett löneunderlag emedan inga sådana hinder är för handen vad det gäller B. Märk också att om G hade ägt samtliga aktier skulle även B löneersättning kunna räknas in i lönesummetillägget⁹⁹.

PROBLEM KRING VERKSAM I BETYDANDE

OMFATTNING

Man kan fråga sig vad som händer om en anställd i ledande ställning köper aktier i företaget. Denne har inte tidigare varit aktieägare men varit aktiv och av stor betydelse för vinstgenereringen i företaget. Man kan fråga sig om han omfattas av kraven i andra och tredje stycket SIL 3 § 12 d mom. Det som talar för att även en anställd berörs av kraven på ett visst löneuttag att hans arbetsinsatser torde ha varit av avgörande betydelse för uppkomsten av vinst i företaget. Den ena tolkningen torde tala för att denne faller utanför definitionen då han inte var aktieägare när han var i betydande omfattning verksam. Det stämmer överens med resonemanget ovan. En bokstavlig tolkning av lönesummeregeln torde medföra att en person som inte var aktieägare när han var aktiv i företaget inte omfattas av takregeln och jämförelserregeln. Jämför med lagtextens lydelse i SIL § 3 d mom. 2-3 st., ”har aktieägare varit i betydande omfattning verksam året före beskattningsåret”. Om en anställd i ledande ställning köper aktier i bolaget har han ändå inte uppfyllt alla rekvisiten, man måste vara både aktieägare och aktiv för att drabbas av andra och tredje styckena. Det är först påföljande beskattningsår som denne berörs av spärreglerna kring löneuttag.

Det finns utrymme för fler än en tolkningsmöjlighet här, då lagtexten inte klart anger hur regeln skall tillämpas. Det står faktiskt ingenting om att man måste ha varit aktieägare just när man var av stor betydelse för vinstgenereringen. Kravet på ett visst löneuttag gäller då man skall använda löneunderlaget. Om en anställd i ledande ställning köper aktier i bolaget uppfyller han ju indirekt alla rekvisiten då han är både aktieägare och aktiv vid tillämpningen av lönesummeregeln. Han var aktiv året före beskattningsåret bara med den skillnaden att han då inte var det i egenskap av aktieägare. Likväl är han det då regeln aktualiseras. För att klargöra problemet skall nedan ges två exempel på hur det kan se ut i en dylik

⁹⁹ RSV 1996:7

situation. Svaren som ges utgår ifrån RSV:s rekommendationer och utgör således inte någon lagstadgad lösning.

EXEMPEL PÅ LÖNEUTTAG OM MINST TIO BASBELOPP

Föreställ er att en fysisk person vid namn Agaton är ensam aktieägare i fåmansföretaget Cax där även Boris är anställd. Agaton är dessutom verksam i bolaget i betydande omfattning och hans aktieinnehav är sålunda att räkna som kvalificerat enligt SIL 3 § 12 a mom. Vid en försäljning den förste september 1996 köper Boris alla aktier ifrån Agaton och även han uppfyller kraven på ett kvalificerat ägande. Problem kan tänkas uppstå för Boris vad gäller spärren på individnivå om ett minsta löneuttag under 1996. I det här fallet tas enbart hänsyn till jämförelsekravet att Boris skall ha erhållit minst 10 basbelopp i ersättning för sina arbetsinsatser. En lämplig lösning vid försäljning under året skulle kunna tänkas vara att man kunde proportionera ut de tio basbeloppen över året. I det här fallet skulle det medföra att man tog hänsyn till att Boris endast varit verksam i betydande omfattning sedan i september, dvs enbart fyra månader, vid tillämpningen av lönesummeregeln. Enligt förarbetena¹⁰⁰ är syftet med ett lägsta belopp för uttagen lön ett sätt att säkerställa att endast i de fall då aktieägaren erhållit en skälig ersättning från bolaget skall ett löneunderlag få användas. Lagtexten är dessutom utformad så att den inte torde medge någon form av proportionering. Detta kan styrkas av resonemanget kring lättnadsregelns införande¹⁰¹. Man menar att om man skulle tillåta att lönen får räknas upp till en heltidslön i det fallet att man skulle varit ledig en viss till eller arbetat deltid, så skulle detta leda till problem vid tillämpningen och medföra risk för missbruk. Man skall därför alltid se till den faktiska lönen under det aktuella året. En konsekvent tolkning innebär att B trots sin korta tid som aktieägare, måste uppfylla kravet på ett lägsta löneuttag. Om B däremot har arbetat i företaget under de första åtta månaderna så får han räkna in sin lön från denna tiden vid jämförelsen.

EXEMPEL PÅ LÖNEUTTAG OM MINST 120 %

Ponera att förutsättningarna är samma som ovan fast men den skillnaden att i förra exemplet bortsågs från jämförelsen om 120 % av den högst betalde anställdes lön. Istället skall det motsatta göras, nämligen att inte ta hänsyn till basbeloppsregeln. Svaren blir inte mycket annorlunda för att man använder sig av detta alternativ av jämförelseregeln. Även i det här fallet sker jämförelsen med den högste betalda anställde på årsbasis.

¹⁰⁰ Prop. 1996/97:45 s. 41

¹⁰¹ SOU 1996:119

LUCKOR I LAGEN

Löneunderlaget bestäms alltid på grundval av de förhållanden som gällde för året före beskattningsåret¹⁰². Man måste dock ställa sig frågan vad som händer om det skulle uppstå en rad olika ägarkonstellationer under ett och samma år. Lön till aktieägare som omfattades av SIL 3§ 12 mom. under det aktuella löneåret skulle inte kunna ingå i löneunderlaget även om denne avyttrat aktierna i företaget före utdelningstillfället. Det skulle innebära att en före detta aktiv aktieägars lön inte kan hjälpa till att höja följande års löneunderlag. Den nye ägaren skulle gå miste om den förre aktieägens förmodligen ganska stora löneuttag i sin egen beräkning. Den före detta ägarens lön kan inte utgöra ”lön till högst betalde anställd” under den tid som han varit aktiv aktieägare enligt SIL 3 § 12 mom. För den tid som förflutit efter försäljningen får naturligtvis den före detta aktieägars lön medräknas, om denne fortsätter att vara anställd i företaget. Enbart det draget att sälja sina aktier före utdelningstillfället kommer inte att skapa några skattefördelar. De förutsättningar som gällde före försäljningen kommer inte att ändras, då löneunderlaget och den tillhörande beräkningen sker för varje aktieägare för sig. Man tar som ny aktieägare inte över vare sig några skyldigheter eller fördelar.

Det finns dock andra sätt att påverka löneunderlaget så att man kan utnyttja det maximalt bara man använder sig av taktiska transaktioner. Föreställ er ett fall med två gifta makar där den ena är mycket aktiv i företaget emedan den andre bara är styrelseledamot men å andra sidan är den ende aktieägaren. Här kan en aktiv makes lön hjälpa till att höja lönesummetillägget för den aktieägarande makens räkning. Genom att två makar samarbetar undgår man begränsningarna i form av tak- och jämförelseregeln. Man skulle kunna tänka sig det fallet där makarna gör en bodelning som medför att alla den verksamme makens aktier går över till den mer passive maken. På så sätt kan ett stort löneunderlag skapas utan att man för den sakens skull måste ta hänsyn till spärrarna i andra och tredje styckena. De beloppsgränserna omfattar enbart en delägare som varit verksam i företaget i betydande omfattning. Den aktive maken har inte längre några aktier till sitt förfogande utan dessa tillhör den andre maken. Samma problem som ovan uppstår här, vad gäller att de förutsättningar som de facto rådde under det aktuella löneåret. Man kan inte genom en bodelning ändra på det faktum att under den tid som den aktive maken även har varit aktieägare, dvs före bodelningen, så kan dennes löneuttag inte öka löneunderlaget med hänsyn till de begränsningar som råder för aktiv delägars lön.

¹⁰² Prop.1993/94:234 s.93

Ponera att Beata upptäcker en bit in på 1997, att hon som aktiv delägare har tagit ut alltför låg lön i förhållande till den högst avlönad anställda Dolly, i fåmansföretaget A AB. Jag utgår ifrån att Beata inte heller uppfyller kravet på de tio basbeloppen för annars förlorar det här exemplet sitt illustrativa värde. För att åtgärda sin ”för låga” lön säljer Beata några av sina aktier till Dolly i början av januari 1997 i förhoppningen att hon nu inte längre behöver beakta Dollys lön, då denne numera är en kvalificerad aktieägare enligt SIL 3 § 12 mom. Jag anser att det finns åtminstone två sätt att se på detta förfarande. Å ena sidan bör inte Beata kunna undgå jämförelsen med Dollys lön enbart genom överlåtelsen av aktier. Det här svaret har sitt stöd i en bokstavlig tolkning av lagen, och den innebär att för att Beata skall kunna bortse från den lön som Dolly har erhållit under året så måste Dolly ha ägt kvalificerade aktier (eller annat finansiellt instrument) vid tiden före löneutbetalningen. Hela det här synsättet bygger på lagtexten endast behandlar situationer vad gäller löner som utbetalats under ett och samma år och inte ersättningar som härstammar från olika beskattningsår. Å andra sidan kan man tänka sig att då en beräkning av löneunderlaget skall ske är faktiskt Dolly en aktiv aktieägare och hennes lön kan inte användas som jämförelselön. Om man väljer det senare skulle Beatas transaktion uppnå det mål som hon avsett fast på bekostnad av rättsäkerheten.

För att ytterligare penetrera området görs följande tillägg. Beata säljer i början av 1997, innan någon utdelning har skett från bolaget, alla sina aktier till den fysiska personen Elin. Elin har varit verksam i fåmansföretaget under 1996 i betydande omfattning, men aldrig ägt någon aktie. Elin får i det här fallet inte räkna in Beatas ersättning under 1996 i löneunderlaget vad gäller det belopp som utgått då Beata ägt aktier i företaget. Den lön som Beata erhållit som ”vanlig” anställd får beaktas vid beräkning in i lönesummetillägget. Elins egen lön som aktiv i företaget torde kunnas räknas in i löneunderlaget utifrån resonemanget att hon inte var aktiv delägare då löneutbetalningen skedde utan endast anställd. Men å andra sidan var hon likväl avgörande för vinstgenereringen och är vid tiden för löneunderlagets beräkning en aktiv aktieägare. Här uppstår också tolkningsproblem vad gäller kravet på uttag av lägsta lön och den maximala ökningen av gränsbeloppet. Å ena sidan torde Elin inte omfattas av spärrarna i 2-3 st SIL 3 § 12 a mom., då hon inte har ägt någon kvalificerad aktie under 1996 utan enbart var en vanlig anställd. Därför borde hennes lön kunna medräknas i löneunderlaget. Å andra sidan borde även hon omfattas av spärrarna då hon de facto var verksam i betydande omfattning under året före beskattnings året med det undantaget att hon inte just då ägde några aktier. Enligt lagtexten krävs enbart att aktieägare skall ha varit i betydande omfattning verksam för att spärrarna skall aktiveras. Det finns inget uttryckligt krav på att man måste ha varit aktieägare då man var aktiv för att omfattas av begränsningarna. Detta resonemanget borde medföra att Elins öneuttag inte får räknas med enligt SIL 3 § 12 mom. då hon numera är en aktiv aktieägare.

KRITIK MOT LÖNEUNDERLAGET

RATIONALISERING

Syftet med löneunderlaget är att öka gränsbeloppet genom att en viss del av den avkastning som de anställda genererar i ett fåmansbolag beskattas i inkomstslaget kapital. Bestämmelsen är dock villkorad så att konsekvensen av SIL 3 § 12 d mom. inte blir att ökningen sker på bekostnad av att tjänstebeskattningen minskas. Reglerna för beskattning av utdelning och reavinst hänförliga till fåmansföretag upplevs som mycket svåra av såväl de skattskyldiga som skattemyndigheterna. Lönesummetillägget är ytterligare ett komplicerat inslag i regelsystemet, bland annat tack vare dessa ovan nämnda villkor som är åtgärder främst mot ett eventuellt missbruk. Enligt RSV:s uppfattning talar förenklings-skäl för att lönesummeregeln bör avskaffas. Med hänsyn till att så få aktieägare (ca: 800-900 stycken) använder sig av regeln, bör den kunna avskaffas utan några mer betydande negativa konsekvenser¹⁰³.

SKÄLIG KAPITALAVKASTNING

När man skall avgöra hur stor del av vinsten som skall beskattas i respektive inkomstslag verkar lagstiftaren ha varit väldigt mån om att den del av vinsten som härstammar ur arbetsinsatser verkligen skall beskattas därefter. Det är således fråga om att ett arbete skall beskattas i inkomstslaget tjänst oavsett om det utförs i ett fåmansföretag eller inte. Specialregler har därför införts för att säkra att arbetsavkastningen belastas med rätt sorts skattesats. Men vad man kan finna aningen besynnerligt är att detta mål inte uppföljs konsekvent i lagtexten. Om man nu är så ivrig att se att en skälig lön utbetalas både till aktiva delägare och anställda varför har då lagregeln tagit fasta på det motsatta? Enligt beskattningsreglerna för fåmansföretag så fastställs alltid en skälig kapitalavkastning och inte en skälig arbetsavkastning.

¹⁰³ RSV 1996 :10

SKÄLIG TJÄNSTEBESKATTNING

Det är konstigt nog inte en skälig tjänstebeskattningsmodell som utgör grunden för beskattningen av fåmansföretag utan det är en skälig kapitalavkastning. Man kan fråga sig om syftet med dessa regler egentligen är att se till att en viss del av vinsten verkligen beskattas i inkomstslaget kapital. Detta torde stödjas av en bokstavlig tolkning av lagtexten, men framförallt med tanke på beskattningssystemets utformning. Man borde ju vid skapandet av en ny lag vara mån om att syftet blir ordentligt uppmärksammat redan i själva lagtexten. Det är gränsbeloppets storlek som framhävs framstår detta lätt som det centrala i bestämmelsen. Förarbeten och doktrin ger en annan bild och det hela förefaller vara lite motsägelsefullt. Om det bakomliggande syftet är att säkerställa en skälig tjänstebeskattningsmodell att ifrågasätta. Det främsta syftet torde ändå, med hänsyn till förarbeten och doktrin, vara att man skall se till att även arbetsinkomster i fåmansföretag beskattas i rätt inkomstslag.

En politisk plan där syftet är att man genom lagstiftning ser till att en viss del av den vinst som genereras beskattas i inkomstslaget kapital, skulle kunna ligga bakom konstruktionen av gränsbeloppet. Följdfrågan blir vem och vad detta skulle gynna? Skattesatsen är numera lägre i inkomstslaget kapital än i inkomstslaget tjänst. Det borde inte vara svårt att få delägare att ta ut sin avkastning som utdelning. Ett skäl för den här motsägelsen mellan syfte och utformning kan vara att verkligheten sällan är så enkel att det bara finns ett krav att tillmötesgå. Man kanske avser att gynna fåmansföretagare och deras rätt till en viss utdelning. Systemet som valts ger sken av detta. Om målet är att tillgodose att en skälig del av vinsten beskattas som inkomst av tjänst, skulle den ideala modellen vara att man istället utgick från en skälig arbetsavkastning. Gränsbeloppet skulle räknas ut för vad som bör tas ut som lön och resten får lov att tas ut som utdelning i fåmansföretaget. Det som talar för dagens utformning av skattesystemet är att det i fåmansföretag även finns delägare som inte är verksamma i betydande omfattning.

I ett rättsfall från RR¹⁰⁴ behandlas just frågan om syftet med bestämmelserna i SIL 3 § 12 mom. Utdelning från fåmansföretag och vinst vid avyttring av aktier i fåmansföretag skall i vissa fall till en del beskattas i inkomstslaget tjänst. Syftet med denna fördelning är att beskatta arbetsersättning som utgår i form av utdelning och reavinst. Det har ansetts nödvändigt att bestämma denna ersättning som en restpost. I huvuddrag innebär detta att som intäkt av tjänst skall tas upp sådan del av utdelning och reavinst som överstiger en på

¹⁰⁴ RÅ 1995 ref 19

visst sätt bestämd avkastning på satsat kapital. Reglerna i SIL 3 § 12 mom. har dock flera bakomliggande syften. Bland annat syftar de till att identifiera en arbetsersättning och de gäller inte bara i fråga om reavinst utan även i fråga om utdelning. Det centrala i beräkningen av gränsbeloppet är ju fördelningen av vinsten för aktieägaren inte för andra arbetstagare. Det är ju den aktive delägaren som ska göra ett skäligt löneuttag inte just arbetstagarna, de är ju i händerna på aktieägarna i vilket fall. Arbetstagare har inget att vinna på att ta ut något i kapital istället för tjänst då det alternativet inte ens finns för dem.

SKÄLIGT LÖNEUTTAG

Egentligen borde det alltid vara nog att den aktiva delägaren har tagit ut en ersättning som överstiger tio basbelopp för att man ska få använda sig av lönesummeregeln. Rent praktiskt är det med all sannolikhet fallet men inte ett vedertaget faktum. Andra möjligheter kan dock vara för handen. Detta skulle kunna innebära ett misstag om man utgår från att det är de tio basbeloppen som alltid torde vara det lägsta av de två. Man går dessutom miste om en del av regelns syfte. För om det är de anställdas löner som ska påverka resultatet och även den del som får tas ut i utdelning, så går det inte helt hand i hand med att man inte alls tar hänsyn till deras löner utan bara kan gå efter ett visst belopp. Det blir ett fast gränsbelopp som avgör dvs tio basbelopp (362 000 kr) inte hur mycket de anställda har påverkat vinstgenereringen, vilket torde vara syftet med löneunderlagsregeln. Fast SIL 3 § 12 d mom. andra stycket måste ju uppenbarligen även ha ett annat syfte nämligen att se till att den aktive delägaren tar ut tillräckligt mycket i inkomstslaget tjänst. Oavsett om detta sker genom de tio basbeloppen eller genom en jämförelse med annan anställds löneuttag.

AVSLUTNING

Avsikten med den här uppsatsen var att behandla löneunderlaget, ett av de specialområden som finns inom ämnet skatterätt, som återfinnes i SIL 3 § 12 d mom. Regeln skall fungera som en skatterättslig kompensation och är ett komplement till de vanliga utdelningsreglerna som förekommer vid beskattning av fåmansföretag och dess aktieägare. Jag har försökt att penetrera löneunderlaget och problematiken kring denna regel. Lönesummeregeln kan ses som en politisk eftergift och ett försök till att kompensera fåmansföretagen för det risktagande som görs i den sortens företag som har behov av och kapacitet till att utöka sin verksamhet. Lagstiftningens syfte är att gynna risktagande tillväxt och skapandet av nya arbetstillfällen och belöna ett skäligt löneuttag genom att man får lov att göra ett lönesummetillägg. Det finns sålunda politiska krav både bakom regelns införande vid 1995 års taxering och de förändringar som gjorts fram till och med 1998 års taxering. Man önskade först att öka sysselsättningen och även komplettera det regelsystem som fanns för beskattning av fåmansföretag.

Uppsatsen inleddes med att definition av de grundläggande begrepp, vilka används i samband med löneunderlaget. Detta skedde för att läsaren skulle få en snabb inblick i ämnet fåmansföretag. Dispositionen skulle även påvisa att en stor del av problematiken kring löneunderlaget uppstår enkom på grund av oklarheter vid definition och tolkning av de termer som används i lagtexten. Utformningen av bestämmelsen lämnar många områden öppna och det finns inget i lagstiftningen som uttryckligen anger hur man skall bedöma dessa fall. Läsaren anmodas att återkalla diskussionen kring den verkställande direktören som efter en försäljning även blev delägare i företaget. I det fallet uppkom många frågor kring löneunderlagets tillämpning och omfattningen av regelns spärrar. Andra exempel i uppsatsen har givit uttryck för att det sällan finns ett enda sätt att lösa de tolkningsproblem som luckorna i lönesummeregeln utformning orsakar. Ofta kretsar problemen kring huruvida lagtextens rekvisit skall uppfyllas vid tiden för löneunderlagets tillämpande eller om det är förutsättningar som gällde året före beskattningsåret som är avgörande. SIL 3 § 12 d mom. st. 2 som ett belysande exempel, ”har aktieägaren året före beskattningsåret i betydande omfattning varit verksam i företaget eller i dess dotterföretag, får löneunderlaget läggas till anskaffningskostnaden endast om aktieägaren för nämnda år erhållit sådan ersättning ...”. Av paragrafens lydelse framgår när man skall ha varit verksam för att omfattas av begränsningarna men inte **när** man måste ha varit aktieägare. Problemet består i att avgöra när man skall ha varit aktieägare, vid verksamhets tillfället eller vid tidpunkten för beräkningen av lönesummetillägget. Detta är bara ett av de diskussionsområden som finns kring tolkningen av löneunderlaget och som jag framhållit i uppsatsen. Rättsläget är oklart men i och med skrivandet av denna uppsats pekat ut de problem som bör uppmärksammas. RSV:s

rekommendationer har vägt tungt vid avgörandet av hur dessa frågor skall besvaras och löneunderlagets tillämpningsområde skall tolkas.

Uppsatsen har bland annat haft formen av en rättshistorisk utredning. Detta för att ge läsaren en inblick i hur löneunderlaget har förändrats under åren från 1995 års taxering fram till idag. Syftet med att ta med den ursprungliga utformningen av bestämmelsen har varit att mer praktiskt kunna förklara de ändringar som skett och varför. Det torde vara av intresse att se hur regeln har utvecklats och kompletterats allt efter den kritik som framförts mot löneunderlaget och beskattning av fåmansföretag. De äldre reglerna kan bli tillämpliga än idag. Framförallt aktualiseras de vid beräkningen av flera års sparad utdelning för aktiva delägare i ett fåmansbolag.

Det bakomliggande syftet med löneunderlaget har i uppsatsen framhållits som ganska oklart. Utformningen av dagens gränsbelopp strider nämligen mot det uttalade syftet av att vara en skatterättslig kompensation för fåmansföretag under förutsättning att skäliga löneuttag har gjorts. Kompensationen har sin utgångspunkt i att man önskade förbättra den svenska ekonomin. Detta skulle ske genom att förbättra den skatterättsliga situationen för små och medelstora företag. Gränsbeloppet beräknas enligt följande formel: anskaffningskostnaden för aktien multipliceras med statslåneräntan plus fem procentenheter. Under vissa förutsättningar får ett löneunderlag läggas till anskaffningskostnaden. Konsekvensen av den här utformningen blir att ett lönesummetillägg ökar det belopp som får beskattas i kapital (som har en väsentligt lägre skattesats). Ett skäligt löneuttag borde istället tillgodoses genom att införandet av ett gränsbelopp för inkomst av tjänst istället för dagens kapital inkomst beskattade utrymme. Detta mot bakgrunden att det är ett visst löneuttag som man vill säkra inte en viss utdelning. Regelns utformning framstår därför som motsägelsefull. Om syftet med lönesummeregeln skall fungera som en kompensation för skäligt löneuttag, är det en paradox att konsekvensen blir att gränsbeloppet ökas.

Löneunderlaget är inte bara tillför de sakkunniga utan även lekmannen göra att lönesummetillägg. Avsikten med uppsatsen med uppsatsen vara att lägga fram några riktlinjer som förenklade löneunderlagets tillämpning. Den vanliga beräkningen av gränsbeloppet har inte gjorts mindre komplicerad med sparad utdelning, lättnadsbelopp och ränteuppräknings. Mallen för dessa riktlinjer lyder som följande. En aktiv delägare skall alltid ta ut minst tio basbelopp i lön. Detta löneuttag uppfyller det första villkoret, (jämförelserregeln) för aktiva delägare. Aktieägare som varit verksam i betydande omfattning, enligt SIL 3 § 12 c mom. 2st. skall göra ett löneuttag som motsvarar ett belopp som sammanlagt inte understiger det lägsta av de tio basbeloppen eller 120 % av den högsta betalde arbetstakaren. I regel torde de tio basbeloppen utgöra det lägsta av de två vilket motiverar utformningen av mallen. Lönesummetillägg får endast göras till den del det totala ersättningsbeloppet till de anställda överstiger tio basbelopp (takregeln).

Förkortningar

| | |
|------|---|
| AB | Aktiebolag |
| ABL | Aktiebolagslagen |
| EFL | Lag om ekonomiska föreningar |
| KL | Kommunalskattelagen |
| LAF | Lag om allmän försäkring |
| LSLF | Lag om särskild löneskatt på förvärsinkomster |
| Prop | Proposition |
| RN | Rättsnämnden |
| RR | Regeringsrätten |
| RSFS | Riksskatteverkets författningssamling |
| RSV | Riksskatteverket |
| RÅ | Regeringens årsbok |
| SAL | Lag om sociala avgifter |
| SFS | Svensk författningssamling |
| SIL | Lagen om statlig inkomstskatt |
| SkU | Skatteutskottet |
| SN | Skattenytt |
| SOU | Statens offentliga utredningar |
| SRN | Skatterätts nämnden |
| ÅRL | Lagen om årsredovisning |

Litteraturförteckning

- Båvall Bertil Fåmansföretag, Tholin och Larsson, Göteborg, 1997, 2:a uppl.
- Grosskopf, Rabe och Johansson
Lodin, Lindencrona Det svenska skattesystemet, lustus förlag, Uppsala, 1996, 10:e uppl.
Melz, Silfverberg, Inkomstskatt del 2, Studentlitteratur, Lund, 1996, 6:e uppl.
- Lundén Björn och Svensson Ulf Fåmansföretag – skatteregler och skatteplanering, Björn Lundén Information AB, Näsviken, 1997, 2:a uppl
- Lundén Björn och Svensson Ulf Skattenyheter 1997, Björn Lundén Information AB, Näsviken, 1996
- Pelin Lars Svensk intern och internationell skatterätt, Palmkrons förlag, Lund, 1995, 1:a uppl.
- Pelin Lars Svensk intern och internationell skatterätt, Palmkrons förlag, Lund, 1997, 2:a uppl
- Persson Jan-Erik Skattefritt och lågbeskattat i aktiebolag, Affärlitteratur AB, Linköping, 1997, 2:a uppl.
- Påhlsson Robert Riksskatteverkets rekommendationer, lustus förlag, Uppsala, 1995.
- Rabe Gunnar Skattelagstiftning 95:1, Juristförlaget, Stockholm, 1995
- Rabe Gunnar Skattelagstiftning 97:1, Juristförlaget, Stockholm, 1997
- RSV Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 1997 års taxering del 2, Fritzes förlag, Stockholm, 1997
- Tjernberg Mats Beskattning av fåmansföretag, Nerenius och Santérus förlag, 3:e uppl, Lund 1996
- Thorell Per Företagens redovisning, lustus förlag, Uppsala, 1994
- Wiman Bertil Koncernbeskattning, lustus förlag, Uppsala, 1995, 3:e uppl.
- Tjernberg Mats Skattenytt 1997, Lättnader i ägarbeskattningen för onoterade företag samt ändringar för fåmansföretag.
- RSV:s rekommendationer
RSV S 1995:16
RSV S 1996:10
RSV S 1997:6
RSV 292 utg.5
- OFFENTLIGA TRYCK
Lag (1962:381)
Lag (1990:650)

Lag (1994:775)
Lag (1995:1555)
Lag (1995:1626)
Lag (1996:1611)
Lag (1997:448)
R SFS 1990:13
1995/96: SkU 20
1996/97: Sk 33
Prop. 1989/90:110
Prop. 1990/91:54
Prop. 1993/94:234
Prop. 1995/96:109
Prop. 1996/97:45
SOU 1996:119, Lättnad i dubbelbeskattningen
av mindre företags inkomster

INTERNET KÄLLOR

Fel! Bokmärket är inte definierat.,
Skatteupplysningar Näringsverksamhet 1997,
1997-09-08
Fel! Bokmärket är inte definierat., 1997-10-23
Fel! Bokmärket är inte definierat. Berghems
revision AB, 1997-09-02
Fel! Bokmärket är inte definierat., 1997-10-23
Fel! Bokmärket är inte definierat., 1997-09-08

Rättsfallsförteckning

RÅ 1995 ref. 19
RÅ 1993 ref. 93
SRN 23 september 1997