



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Björn Lindh

Avdrag för personliga
levnadskostnader och egendom
införskaffad för företagares
privata bruk

Fråga om skattemässig neutralitet mellan olika
företagsformer

Examensarbete
20 poäng

Handledare: Mats Tjernberg

Skatterätt

Vårterminen 2004

Innehåll

SAMMANFATTNING	5
FÖRORD	6
FÖRKORTNINGAR	7
1 INLEDNING	8
1.1 Inledning	8
1.2 Ämnet	8
1.3 Syfte	9
1.4 Frågeställningar	9
1.5 Metod	10
1.6 Avgränsningar	10
1.7 Disposition	11
2 DET SVENSKA SKATTESYSTEMET	12
2.1 Beskattningens grunder	12
2.2 Inkomstbegreppet	13
2.3 Allmänt om inkomstbeskattningen	13
2.3.1.1 Inkomst av tjänst	14
2.3.1.2 Inkomst av kapital	15
2.3.1.3 Inkomst av näringsverksamhet	16
3 ALLMÄNT OM BESKATTNING AV FÖRETAGARE	17
3.1 Inledning	17
3.2 Aktiebolag	17
3.2.1 Fåmansaktiebolag	17
3.2.1.1 Anledningen till särreglering för fåmansföretag	18
3.3 Enskild näringsverksamhet	20
3.4 Handelsbolag	21
4 AVDRAGSRÄTT FÖR PERSONLIGA LEVNADSKOSTNADER OCH EGENDOM INFÖRSKAFFAD FÖR PRIVAT BRUK	23

4.1	Inledning och definitioner	23
4.1.1	Personliga levnadskostnader eller övriga privata utgifter	23
4.1.2	Omkostnadskriterier/Sambandskrav	24
4.1.2.1	Är utgiften <i>nödvändig</i> för verksamheten?	25
4.1.2.2	Vilken <i>normalitetsgrad</i> har utgifter av ifrågavarande slag?	25
4.1.2.3	Är det <i>rimligt</i> att avdrag medges för utgiften?	26
4.1.3	Är avdragsrätten densamma i näringsverksamhet och tjänst?	26
4.2	Avdrag för personliga levnadskostnader	27
4.2.1	Blandade kostnader	28
4.2.2	Lagstadgad avdragsrätt för personliga levnadskostnader	29
4.2.3	Exempel på utgiftskategorier	30
4.2.4	Representation	30
4.2.4.1	Rättspraxis	32
4.2.4.2	Avslutande reflektioner angående representation	34
4.2.5	Studie- och kongressresor	34
4.2.5.1	Rättspraxis	36
4.2.5.2	Avslutande reflektioner avseende studie- och kongressresor	38
4.2.6	Avslutande reflektioner avseende personliga levnadskostnader	38
4.3	Avdrag för egendom införskaffad för företagarens privata bruk	40
4.3.1	Allmän bakgrund	41
4.3.1.1	Sambandskravet mellan utgifter och inkomsternas förvärvande	43
4.3.2	Varför avskaffades stoppreglerna?	43
4.3.2.1	Avdrag enligt allmänna skatteregler	44
4.3.2.2	Har rättsläget förändrats efter Inkomstskattelagens ikraftträdande?	46
4.3.3	Avdrag i enskild näringsverksamhet	47
4.3.4	Avdrag i handelsbolag	49
4.3.5	Rättspraxis	50
4.3.6	Avslutande analys avseende rörelsefrämmande egendom	50
5	FÖRMÅNSBESKATTNINGEN	53
5.1	Inledning	53
5.2	Allmänt	53
5.2.1	Förmånsbeskattningen under stopplagstiftningens tid	53
5.2.2	Förmånsbeskattning enligt allmänna regler	54
5.2.2.1	Förmånsbeskattning aktiebolagsägare – framförallt fåmansaktiebolagsägare	54
5.2.2.2	Krav för beskattning	58
5.2.2.3	Värdering	59
5.2.3	Enskild näringsverksamhet	59
5.2.3.1	Beskattning av förmåner	60
5.2.4	Handelsbolag	61
5.2.4.1	Beskattning av förmåner	61
5.2.5	Skattefria förmåner	61
6	SKATTEMÄSSIG NEUTRALITET?	63
6.1	Neutraliteten- en avslutande analys	63
6.1.1	Neutralitet avdrag för personliga levnadskostnader	63
6.1.2	Neutralitet avdrag för rörelsefrämmande egendom	65
6.1.3	Neutralitet vid beskattningen av den enskilde företagaren	66
6.1.4	Slutlig neutralitet?	68

KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	70
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	72

Sammanfattning

Skatter är ett ämne som berör de flesta människor på ett eller annat sätt. Som privatperson tänker man väl närmast på den skatt som dragits ifrån på den lön man ser i lönekuvertet. Som företagare aktualiseras i normalfallet skattefrågor i än större omfattning.

Det är inte en helt orimlig tanke att företagare ibland lockas att låta sitt företag bära kostnader som denne annars hade behövt bekosta med skattade medel, för att på det sättet minimera den totala skattebelastningen. Detta kan bland annat ske genom att företagaren införskaffar egendom med avsikten att denna skall användas av honom privat.

Kostnader kan delas upp i personliga levnadskostnader, övriga privata utgifter samt omkostnader i verksamhet. Personliga levnadskostnader skiljer sig mot övriga privata utgifter på det sättet att de hänför sig till livsföringen i sig. För att en kostnad skall kunna klassificeras som omkostnad i näringsverksamhet har traditionellt krävts att den kan uppvisa ett samband med den verksamhet som bedrivs för att avdrag skall kunna medges. Kravet på samband har dock luckrats upp betydligt vad gäller fåmansaktiebolag sedan stoppreglerna avskaffats.

För att företagare inte skall kunna tillgodogöra sig företagets upparbetade vinstmedel utan beskattningskonsekvenser krävs regler som reglerar företagets avdragsrätt och regler som tar sikte på att reglera företagaren själv i nämnda situationer.

För fåmansaktiebolag har denna situation tills för några år sedan reglerats av särskilda stoppregler vilka medförde att det var väldigt oförmånligt att vidta sådana transaktioner. De flesta av dessa stoppregler avskaffades 1999 och allmänna skatteregler skall numera användas vid beskattningen av dessa situationer. Några särskilda regler för enskilda näringsverksamheter och handelsbolag har inte funnits varför de skatteregler som reglerar privat användande av företagets egendom inte har förändrats och tillämpas som förut.

Eftersom det finns mer än ett sätt att bedriva näringsverksamhet i Sverige har det varit lagstiftarens intentioner att det skall föreligga skattemässig neutralitet mellan de olika formerna för företagande. Även om skattereglerna skiljer sig åt skall alltså den slutliga skattebelastningen inte skilja sig nämnvärt åt för att neutralitet skall föreligga.

I detta arbete behandlades dessa frågor och slutsatsen är att det i stort föreligger skattemässig neutralitet mellan företagsformerna fåmansaktiebolag med anställd ägare, enskild näringsverksamhet och handelsbolag.

Förord

Arbetet men denna uppsats har varit långt och tidvis mödosamt. Det har funnits tillfälle då allt känts hopplöst och inget ljus i tunneln har kunnat skimras.

Som tur är har jag haft personer i min omgivning som stöttat mig vid dessa tillfällen. Dessa personer vill jag innerligt tacka.

Framförallt vill jag tacka min sambo Elizete som stöttat och drivit på mig när jag haft tunga perioder. Vidare vill jag tacka min familj som givit moraliskt och finansiellt stöd under hela min studietid.

Tack framförs även till min handledare universitetslektor Mats Tjernberg som kommit med nyttiga synpunkter och konstruktiv kritik. Tack även för uppslaget till ämne.

Helsingborg i maj 2004

Björn Lindh

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen (1975:1385)
Dnr	Diarienummer
f., ff.	Följande sida, följande sidor
HBL	Lag (1980:1102) om handelsbolag
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
KamR: n	Kammarrätten
Kap.	Kapitel
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
mom.	Momentet
not.	Notismål
SIL	Lag om statlig inkomstskatt (1947:576)
Prop.	Proposition
Pn	Prövningsnämnden
RR: n	Regeringsrätten
Ref.	Referatmål
RF	Regeringsformen
RRK	Rättsfall från Regeringsrätten och kammarrätterna
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
SN	Skattenytt
SvSkT	Svensk Skattetidning

1 Inledning

1.1 Inledning

I ett samhälle som Sverige, där den offentliga sektorn är relativt sett väl utbyggd, krävs det att det allmänna inbringar inkomster för dess finansiering. Detta sker främst genom beskattning.

Skatter är ett ämne som berör de flesta människor på ett eller annat sätt. Som privatperson märker man av skatten främst genom att fiskus lägger beslag på en del av arbetsinkomsten för att bekosta samhällsnyttiga funktioner och institutioner. Andra sätt vi märker av beskattningen på är när vi inhandlar varor. Det har förmodligen hänt de flesta av oss att vi granskat ett kvitto efter ett inköp och beklagat oss över att vi tvingats betala moms med varierande storlek beroende på vad vi inhandlat.

Även de flesta företagare har säkerligen någon gång under företagets livstid beklagat sig över den skattebelastning som måste bäras på inkomster vilka företaget inbringat. Exempelen på hur vi märker av skatten är otaliga men mes påtagligt för de flesta är nog skatteuttaget på arbetsinkomster.

Ett av skatternas främsta syfte sägs vara att på bekostnad av den privata sektorn, skapa utrymme för den offentliga sektorns verksamhet. Den privata konsumtionsförmågan minskas samtidigt som utrymme för offentlig konsumtion och investeringar ges. Eftersom skatterna bekostar kollektiva nyttigheter som kommer alla till del, krävs det att de är tvångsbidrag från enskilda till det allmänna. Nyttigheterna kommer alla till del oavsett om den enskilde betalar skatt eller inte.¹

1.2 Ämnet

Det är lätt att tänka sig att privatpersoner och företagare på olika sätt försöker minimera den totala summa de behöver erlägga i skatt för att på det sättet öka sin privata konsumtionsförmåga.

Som privatperson och icke företagare ligger det närmast till hands att försöka minimera skatteuttaget på sina tjänsteinkomster och på kapitalvinster, alternativt att tillförsäkra sig skattefria förmåner från sin arbetsgivare.

Som företagare riktas intresset framförallt mot att minska skattebelastningen på de eventuella vinster som företaget genererat, samt att tillgodogöra sig dessa vinstmedel till så låg beskattning som möjligt.

¹ Lodin m fl. Inkomstskatt- en läro- och handbok i skatterätt. s. 1

Detta arbete kommer att behandla två olika sätt på vilka en företagare kan tänkas låta sitt företag bekosta egendom eller erlægga utgifter som är av personlig natur. Ett försök till att beskriva och analysera skattekonsekvenserna för behandlade kostnader görs, dvs. från eventuell avdragsrätt för införskaffandet eller erläggandet, till den beskattning som kan tänkas uppkomma om företagaren införskaffat egendom som är avsedd för företagarens privata bruk, eller låtit företaget bekosta dennes personliga levnadskostnader.

Då det finns mer än ett sätt att bedriva sin näringsverksamhet har jag för avsikt att analysera huruvida det föreligger skattemässig neutralitet mellan olika företagsformer vad gäller ovan nämnda beskattningskonsekvenser.

1.3 Syfte

Syftet med detta arbete är att försöka precisera och definiera vad som kan betraktas som personliga levnadskostnader och som därför inte skall kunna bekostas av näringsverksamheten såsom omkostnader i företaget. Vidare är syftet att undersöka huruvida det är möjligt att införskaffa egendom till en näringsverksamhet och erhålla avdrag när den verkliga avsikten är att egendomen skall användas av företagaren privat. Arbetet har även som syfte att undersöka i vilken mån det föreligger neutralitet mellan olika företagsformer i frågan om vilka skattekonsekvenserna blir om en företagare låter sitt företag betala utgifter som i realiteten är att betrakta som personliga levnadskostnader samt anskaffar egendom för privat bruk av företagare.

Som företagare i detta arbete räknas anställda aktieägare i fåmansaktiebolag, aktieägare i fåmansbolag som inte är formellt anställda men utför vissa uppgifter för företaget, enskilda näringsidkare samt delägare i handelsbolag.

Arbetet kommer framförallt att koncentreras kring fåmansföretag och enskild näringsverksamhet men även handelsbolag kommer att behandlas.

1.4 Frågeställningar

Jag har arbetat utifrån följande frågeställningar:

Vilka samband krävs det att en utgift har med en näringsverksamhet för att den skall konstitueras avdragsgill omkostnad och inte en personlig levnadskostnad eller av typen övrig privat utgift?

Vilka blir de skatterättsliga konsekvenserna, för företaget och företagaren, om företaget betalar för utgifter som kan betraktas som personliga levnadskostnader eller införskaffar egendom för företagares privata bruk?

Föreligger skatterättslig neutralitet mellan olika företagsformer i fråga om skattekonsekvenserna, eller är det så att det är förmånligare att bedriva näringsverksamhet i en viss form, med avseende på just de skatterättsliga konsekvenserna vad gäller avdragsmöjligheter och skattekonsekvenser?

1.5 Metod

Uppsatsen skrivs med utgångspunkt att beskriva och analysera vad som kan betraktas som personliga levnadskostnader respektive omkostnader i näringsverksamhet, samt utreda och analysera huruvida egendom som är avsedd för privat bruk kan införskaffas i företag. Vidare är utgångspunkten att undersöka huruvida skattemässig neutralitet föreligger mellan olika företagsformer i nämnda frågor.

För att på ett så överskådligt och fullständigt sätt som möjligt presentera arbetet redogörs för relevant lagtext vilken jag tillgodogjort mig. Vidare presenteras och kommenteras vad som skrivits i doktrinen i ämnet.

För att besvara frågeställningar av ovan nämnda art krävs en undersökning och analys av rättspraxis på området. Detta har gjorts och jag presenterar relevanta rättsfall i samband med behandlingen av de olika frågeställningarna.

Förarbetena på området har studerats vid behov, och där så skett redogörs och analyseras vad som förekommit i desamma.

Vad gäller analysen av vad som anses vara omkostnader i näringsverksamhet respektive personliga levnadskostnader har jag använt en modell som utarbetats av Pahlsson.² Denna har dock modifierats en aning för att passa in på mitt arbete. Modellen innebär att jag utifrån tre olika kriterier för samband, undersöker och analyserar RR: n, och i viss mån KamR: n, argumentation, för att sedan undersöka vilket, om något, kriterium deras argumentation, direkt eller implicit, passar in under.

1.6 Avgränsningar

För att arbetet inte skall få oproportionerlig storlek har jag valt att huvudsakligen koncentrera mig på gränsdragningen mellan omkostnader i näringsverksamhet och personliga levnadskostnader/privata utgifter.

Gränsdragningen mellan kostnader i inkomstslaget tjänst och personliga levnadskostnader kommer endast att beröras i mindre omfattning. Dock kommer jag att kortfattat beröra frågan huruvida sambandskravet för

² Pahlsson, R. Levnadskostnader.

utgifter och inkomsternas förvärvande och bibehållande, är detsamma i inkomstslaget tjänst som i näringsverksamhet.

Andra frågor än de ovan ställda kommer endast i begränsad omfattning att beröras. Mervärdesskattefrågor, som visserligen är av intresse i ett arbete av ifrågasvarande typ, kommer inte att beröras.

1.7 Disposition

I uppsatsens andra kapitel ger jag en övergripande bild av hur det svenska skattesystemet är uppbyggt. Inledningsvis beskriver jag på vilka grunder beskattning sker i Sverige och redogör för några av de principer som styr beskattningen. Detta görs för att läsaren ska få en bild av hur, och varför beskattning av inkomster behövs. Därefter presenterar jag de olika inkomstlagen beskattningen sker i: tjänst, kapital samt näringsverksamhet. Avslutningsvis i kapitel två redogör jag för inkomstbegreppet i stort, detta i syfte att läsaren skall få en inblick i vilka inkomster som principiellt ingår i skattebasen.

I kapitel tre ägnas uppmärksamheten åt den svenska företagsbeskattningen. Jag presenterar där kortfattat huvuddragen i företagsbeskattningen med de variationer som finns mellan de olika typerna av företagande. Jag har dock valt att koncentrera mig på tre typer av företagsformer: Aktiebolag, speciellt fåmansaktiebolag, enskild näringsverksamhet samt handelsbolag.

I kapitel fyra redogörs och analyseras för hur gränsdragningen mellan omkostnader och personliga levnadskostnader/privata utgifter skall dras. Kapitlet inleds med en allmän beskrivning av begreppen omkostnad respektive personliga levnadskostnader/privata utgifter. Vidare presenteras modellen jag använt för att skilja kostnadstyperna åt. Avslutningsvis i kapitlet presenteras den egentliga undersökningen av doktrin och rättspraxis i ämnet i underrubriker.

I kapitel fem redogörs och analyseras för förmånsbeskattningsreglerna med utgångspunkt i de tre olika formerna för bedrivande av näringsverksamhet som analyseras i detta arbete.

Kapitel sex ägnas helt åt att undersöka huruvida det föreligger skatterättslig neutralitet mellan de olika företagsformerna vad gäller området för detta arbete.

2 Det svenska skattesystemet

2.1 Beskattningens grunder

Det finns två principer som kan sägas utgöra grunderna för att skatt överhuvud skall kunna uttagas. Dessa är intresseprincipen och skatteförmågeprincipen.

Intresseprincipen innebär i korta drag att den enskilde individen är med och betalar för så stor del av de offentliga utgifterna som motsvarar de angelägenheter denna kommer att nyttja. Skatteförmågeprincipen innebär däremot att alla, oavsett vilka nyttigheter som utnyttjas, betalar skatt till det allmänna i förhållande till sin ekonomiska förmåga. Det svenska skattesystemet bygger till allra största del på skatteförmågeprincipen.³

Skatter är som tidigare påpekats tvångsbidrag från den enskilde individen till kommunen och staten för finansiering av dess uppgifter. Av det följer att skatter inte utgår på grund av avtal mellan parterna utan skatteskyldigheten är lagreglerad. I 8 kap. 3 § RF föreskrivs:

”Föreskrifter om förhållandet mellan enskilda och det allmänna, som gäller åligganden för enskilda eller i övrigt avser ingrepp i enskildas personliga och ekonomiska förhållanden, meddelas genom lag.

Sådana föreskrifter är bland andra föreskrifter... om skatt”

Med tanke på tvångskaraktären av skatterna krävs att viss förutsebarhet och lagbundenhet finns avseende skatteuttaget eftersom den enskilde i sin verksamhet behöver känna en viss grad av rättssäkerhet vad gäller tvångsvis påförda ekonomiska pålagor. Detta krav tillgodoses i möjligaste mån genom legalitetsprincipen. Denna princip innebär i korthet att skatt inte får påläggas någon utan stöd i lag och att rättstillämpningen skall vara lagbunden. Legalitetsprincipen innebär vidare att skatteregler måste ges en tolkning som håller sig inom dess betydelseområde. Legalitetsprincipen fungerar härigenom som ett skydd för den enskildes rättsäkerhet men även som ett rättvisekrav för hela kollektivet av skattebetalare. Det allmänna kan inte avstå att tillämpa tvingande regler, vilket brukar betecknas som den offentliga maktutövningens lagbundenhet.⁴

Som nämndes inledningsvis i anses ett av skatternas främsta syfte vara att på bekostnad av den privata sektorn skapa utrymme för den offentliga sektorns verksamhet. Skatter kan dock även ha andra syften än rent fiskala. Skatterna kan t ex ha ett fördelningspolitiskt syfte och användas för att utjämna inkomstskillnader mellan personer med välbetalda arbeten och de som har mindre arbetsinkomster.

³ Lodin m fl, Inkomstskatt. s. 24

⁴ Pahlsson, R. Levnadskostnader. s. 53

Skatter kan även användas i stabiliseringspolitiskt syfte dvs. skatterna utformas så att ekonomin i samhället påverkas i expansiv eller kontraktiv riktning.⁵

2.2 Inkomstbegreppet

Vad som skall betraktas som beskattningsbar inkomst och därmed ligga till grund för hur mycket skatt som skall erläggas beror på vilken definition av inkomstbegrepp som används. Man skiljer mellan det nationalekonomiska och finansrättsliga inkomstbegreppen. Det förra avser, kortfattat, den samlade inkomsten hos en större enhet exempelvis en stat, medan med det finansrättsliga avses förhållandena hos en mer avgränsad enhet.⁶

Det skattemässiga inkomstbegreppet har dock aldrig givits någon entydig definition. Utvecklingen har dock gått från ett snävt inkomstbegrepp mot ett med vidare innebörd, och allt fler värdetillflöden har kommit att omfattas av skatteplikten och skattebasen har härigenom blivit bredare. Någon definition av vad som är skattepliktig inkomst definieras inte heller i IL. Avgränsningen av vad som är skattepliktiga intäkter regleras fortfarande genom de olika inkomstslagen.⁷

Nära samband med inkomstbegreppet omfattning har de kostnader, som på grund av sitt samband med intäkterna, får dras av ifrån inkomstberäkningen. Det finns ett antal regler som behandlar sambandet mellan omkostnader och intäkter. Dessa har givits i form av allmänna bestämmelser som avser omkostnader generellt. Därjämte finns sedan ett antal regler som specificerar vissa kostnadstyper. Gemensamt för dessa bestämmelser är att de givits en mycket vag språklig utformning.⁸ På samma sätt som för omkostnader kompletteras det allmänna förbudet mot avdrag för levnadskostnader med specifika regler som tillåter vissa avdrag fastän de anses utgöra personliga levnadskostnader.⁹

2.3 Allmänt om inkomstbeskattningen

I Sverige genomfördes i början på 90-talet en skattereform som innebar en genomgripande förändring av det svenska skattesystemet. Reformens

⁵ Lodin m fl. Inkomstskatt. s. 2f.

⁶ Pahlsson, R. Levnadskostnader. s. 33ff.

⁷ Lodin m fl. Inkomstskatt. s. 33f.

⁸ Lodin m fl. Inkomstskatt. s. 35

⁹ Pahlsson, R. Levnadskostnader. s. 55

huvudsakliga innebörd var att sänka skattesatserna och bredda skattebasen. Sverige var tvunget att reformera skattesystemet eftersom de svenska marginalsatserna kom att avvika mycket från omvärldens.¹⁰ Efter reformen finns endast tre inkomstslag kvar; inkomst av tjänst, inkomst av kapital och inkomst av näringsverksamhet.¹¹

De äldre skattelagarna Kommunalskattelagen (KL) och Lagen om statlig inkomstskatt (SIL) ersattes av den nya Inkomstskattelagen (IL) som trädde ikraft 2000 och tillämpades för första gången taxeringen 2002.

I ett arbete av föreliggande typ är det av betydelse att inkomstlagen kortfattat presenteras. Framställningen av de olika inkomstlagen är inte på något sett avsedd att vara fullständig och speciella regler som har anknytning till detta arbetes frågeställningar behandlas senare i arbetet.

2.3.1.1 Inkomst av tjänst

I IL hittar man reglerna om beskattning av tjänsteinkomster i kap. 10-12. Till inkomstslaget hänförs främst inkomst av anställning, men inkomstslaget används även som en uppsamlingsplats för inkomster som erhållits för utförda prestationer men vilka inte kan hänföras till något annat inkomstslag. Detta innebär att uppdrag och annan inkomstbringande verksamhet räknas hit om nämnda inkomster ej kan hänföras till inkomstlagen kapital eller näringsverksamhet. Till inkomstslaget hänförs även inkomster som beror på tidigare anställning såsom pensioner, livräntor och liknande. Vidare hänförs viss inkomst från fåmansaktiebolag till inkomstslaget tjänst.¹²

Som huvudregel gäller att alla inkomster, inklusive förmåner, som erhålls på grund av tjänst skall tas upp som intäkt.¹³ Av inkomsterna som erhålls, skall kostnaderna för inkomsternas förvärvande och bibehållande dras av som kostnad.¹⁴

I princip skall en gemensam inkomstberäkning göras för alla tjänsteinkomster som den skatteskyldige haft, oberoende av hur många och skilda uppdrag denne haft. Hobbyverksamhet är dock undantaget. Inkomst från hobby skall beskattas med övriga tjänsteinkomster men ett underskott får inte kvittas mot andra tjänsteinkomster.¹⁵ Inkomsterna beläggs, sedan förekommande avdrag gjorts, med kommunal och statlig skatt i flera steg. Kommunal skatt utgår på all inkomst i inkomstslaget och statlig inkomstskatt utgår progressivt beroende på hur hög inkomsten är.¹⁶

¹⁰ Pahlsson, R. Levnadskostnader. s. 11

¹¹ Före skattereformen fanns det sex inkomstslag

¹² Se nedan kap. 2.1.1.3 angående näringsverksamhet

¹³ Lodin m fl. Inkomstskatt. s. 102

¹⁴ 12 kap. 1 § IL

¹⁵ 10 kap 1 § IL samt 10 kap 16§ IL

¹⁶ 65 kap. 3 § IL samt 65 kap. 5 § IL

Inkomster i inkomstslaget skall beskattas enligt kontantprincipen, vilket innebär att beskattning sker när inkomsterna kan disponeras eller på annat sätt kommer den skatteskyldige till del.¹⁷

2.3.1.2 Inkomst av kapital

Vad gäller beskattningen av kapitalinkomster finns dessa regler i kap. 41-55 IL. Inkomst av kapital kan sägas vara avkastning av kapital som investerats i skilda slag av tillgångar. Exempelvis skall till kapitalinkomst hänföras avkastning såsom ränta, hyresintäkt, aktieutdelning och även kapitalvinst vid avyttringen av tillgången.¹⁸ För fysiska personer beskattas denna typ av inkomster i inkomstslaget kapital med en skattesats om 30 %. I denna skattesats är inflationsproblemet beaktat.¹⁹

Inkomstberäkningen för kapitalinkomster beräknas genom att alla intäktsoch kostnadsposter som hör hemma i inkomstslaget läggs samman och resulterar i ett under- eller överskott.²⁰

Löpande inkomster tas upp i sin helhet såsom intäkter samtidigt som utgifter vilka har samband med förvärvet dras av såsom kostnader.²¹ Kapitalvinster och kapitalförluster skall dock beräknas för varje avyttring och avdrag från ersättningen får göras med tillgångens omkostnadsbelopp. Resultatet av dessa avyttringar resulterar i en vinst eller förlust vilken tas upp som intäktsoch kostnadspost i beräkningen av inkomst av kapital.²²

Tidpunkten för beskattningen inträder när inkomsten anses realiserad. För löpande inkomster innebär detta att de skall tas upp till beskattning när de kan disponeras och för kapitalvinster innebär det att dessa skall tas upp när tillgången avyttras.²³ Löpande inkomster beskattas därmed enligt kontantprincipen och kapitalvinster enligt realisationsprincipen.

Kapitalvinster som uppkommer i fåmansföretag skall under vissa förutsättningar beskattas enligt särskilda regler i 56 och 57 kapitlet IL.²⁴

¹⁷ 10 kap. 8 § IL

¹⁸ Lodin m fl. Inkomstskatt. s. 127

¹⁹ Inflationsproblemet innebär att inflationen beaktas schablonmässigt genom en lägre skatt för kapitalinkomster än för arbetsinkomster.

²⁰ 41 kap. 12 § IL

²¹ Lodin m fl. Inkomstskatt. s. 133f.

²² Lodin m fl. Inkomstskatt. s. 133

²³ 41 kap. 8 § samt 44 kap. 26 § IL

²⁴ Se mer om detta i kapitel 3.2.1 vilket behandlar beskattning av fåmansföretagare.

2.3.1.3 Inkomst av näringsverksamhet

Eftersom detta arbete framförallt behandlar frågor som berör inkomstskattefrågor i näringsverksamhet kommer beskattningen av företagare att behandlas utförligare i nästa kapitel och här kommer endast en summarisk redogörelse för de grundläggande principerna och bestämmelserna att ges.

Som inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter som inbringas på grund av näringsverksamhet. Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Verksamheten skall bedrivas självständigt, yrkesmässigt samt i förvärvssyfte. Dessa uttryck är viktiga eftersom de i tveksamma fall används för att avgöra om en fysisk person skall redovisa sina inkomster som tjänst eller om personen i skatteavseende skall betraktas som företagare. Samtliga tre rekvisit måste vara uppfyllda för att näringsverksamhet skall anses vara bedriven.²⁵

Reglerna som behandlar beskattning av näringsverksamhet hittas i 13-40 kap IL. Kapitel 35-39 är dock endast tillämpliga på juridiska personer.

För juridiska personer gäller att alla inkomster beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. För fysiska personer innebär däremot förekomsten av skilda inkomstslag att inkomstslaget näringsverksamhet måste avgränsas mot inkomstslagen tjänst och kapital.²⁶

Reglerna i IL handlar i mindre utsträckning om vilka inkomster som är skattepliktiga och vilka kostnader som är avdragsgilla, eftersom det vanliga är att intäkter är skattepliktiga och kostnader avdragsgilla om de hör till näringsverksamheten.²⁷ Merparten av reglerna handlar istället om när intäkterna och kostnaderna skall redovisas, d v s de är periodiseringsregler.

Som näringsverksamhet räknas även innehav av näringsfastighet eller näringsbostadsrätt, även om innehavet inte utgör ett led i en yrkesmässig förvärvsverksamhet.²⁸

²⁵ 13 kap. 1 § IL

²⁶ Lodin m fl. Inkomstskatt. s. 205

²⁷ Lodin m fl. Inkomstskatt. s. 49

²⁸ 13 kap. 1 § st. 2 IL

3 Allmänt om beskattning av företagare

3.1 Inledning

I detta kapitel kommer jag att behandla hur den grundläggande beskattningen av tre olika former för bedrivande av näringsverksamhet går tillväga i Sverige. Med hänsyn till arbetets syfte och frågeställningar kommer beskattningen av aktiebolag, framförallt fåmansaktiebolag, enskild näringsverksamhet samt handelsbolag att behandlas.

3.2 Aktiebolag

Som tidigare påpekats beskattas ett aktiebolags i inkomstslaget näringsverksamhet. Ett aktiebolag är också en egen juridisk person som kan ikläda sig förpliktigelser och förvärva rättigheter. Ägarna svarar normalt inte personligen för bolagets skulder och det krävs ett aktiekapital vid startandet av ett aktiebolag.

I Sverige har sedan länge principen om ekonomisk dubbelbeskattning av aktiebolagens vinst varit gällande. Denna princip innebär att ett aktiebolags vinst först skall beskattas hos bolaget med en skattesats på 28 % innan vinsten kan tillgodogöras aktieägarna genom lön, utdelning eller såsom kapitalvinst.²⁹ Dubbelbeskattningen motiverades vid införandet 1910 av att det var ett privilegium att kunna bedriva näringsverksamhet utan personligt ansvar. Under senare år har principen dock inte alltid upprätthållits, vilket kan förmodas bero på influenser från utlandet, där den på många håll, helt eller delvis, avskaffats.³⁰ Exempel på att principen inte längre tillämpas strikt är att i fåmansföretag har i princip obegränsade löneuttag för heltidsarbetande företagsledare accepterats, vilket i sin tur innebär att beskattning endast sker hos aktieägaren.³¹

3.2.1 Fåmansaktiebolag

För att motverka att småföretagare undviker att ta ut lön från sitt företag och istället tillgodogör sig bolagets upparbetade vinstmedel genom utdelning eller genom att sälja aktier har, som nämnts, särskilda beskattningsregler för fåmansföretag utvecklats. Syftet med reglerna är att ersättning för utfört arbete inte skall kunna tillgodogöras småföretagare till mycket förmånligare

²⁹ Tjernberg, M. Beskattning av fåmansföretag. s. 15

³⁰ Lodin m fl. Inkomstskatt. s. 321

³¹ Grosskopf, G. Beskattning av fåmansbolag s. 154

skattebelastning i inkomstslaget kapital än vad som skulle vara fallet om lön tagits ut och beskattats i inkomstslaget tjänst.³²

Definitionen av vad som skatterättsligt betraktas som fåmansbolag finns i 56 kap. 2 § IL. Där stadgas att ett fåmansbolag är ett aktiebolag eller ekonomisk förening där fyra eller färre personer äger, direkt eller genom förmedling av juridisk person, så många aktier eller andelar att dessa personer har mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i företaget.³³ Vid bedömningen av antalet ägare skall en fysisk person och hans närstående räknas som en person.³⁴ Bolag som är börsnoterade omfattas ej av särregleringen för fåmansföretag. Anledningen till det är att den tillsyn och de krav som ställs vid börsintroduktionen ansetts som tillräcklig för att tillse att inga obehöriga skatteförmåner skapas i dessa företag.³⁵

3.2.1.1 Anledningen till särreglering för fåmansföretag

Ett aktiebolag som ägs av en eller ett fåtal personer anses ofta sträva efter att minimera ägarnas totala skattebelastning genom att tillförsäkra dessa utbetalningar eller förmåner. Speciellt i bolag med ett fåtal ägare anses denna möjlighet vara av betydelse. Ett aktiebolag är en egen juridisk person som kan ingå avtal och därmed ådraga sig skulder och förvärva rättigheter. Det föreligger med andra ord civilrättsligt ett tvåpartsförhållande mellan bolaget och dess ägare.³⁶ I ett fåmansföretag är beslutanderätten samtidigt begränsad till en eller ett fåtal personer vilket i realiteten ofta innebär att bolaget och ägaren, eller ägarna, utgör en ekonomisk enhet. Detta i sin tur innebär en påtaglig risk för att ägarna i fåmansbolag tillförsäkras sig förmåner i form av oskäligt hög lön, transaktioner med ägarna mot ersättning som inte är marknadsmässig eller överhuvud att ägarna tillgodogör sig bolagets vinstmedel eller dess tillgångar till icke marknadsmässig ersättning.

Det föreligger, som nämnts, ofta ekonomisk enhet mellan fåmansbolag och dess ägare. För att förhindra att ägarna av dessa bolag tillgodogör sig bolagets vinstmedel ur bolaget såsom utdelning eller reavinst och därmed undgår progressiviteten i skattebelastningen som skulle ha uppkommit om de blivit beskattade för sitt arbete i inkomstslaget tjänst, har särskilda regler utvecklats för nämnda situation. Nedan kommer dessa regler att behandlas. Behandlingen av fåmansbolagsreglerna kommer att begränsas till de regler som har anknytning till ämnet för uppsatsen, dvs. tillgodogörande av bolagets tillgångar för privata ändamål eller att bolaget betalar för näringsidkarens personliga utgifter, samt konsekvenserna därav.

³² Sandström., U, Svensson. Fåmansföretag. s. 44

³³ Tjernberg, M. Beskattning av fåmansföretag. s. 26

³⁴ 56 kap. 5 § IL

³⁵ Tjernberg, M. Beskattning av fåmansföretag. s. 29

³⁶ Tjernberg, M. Beskattning av fåmansföretag. s. 16 f.

De regler som tar sikte på att fåmansföretagare inte skall kunna undvika progressiviteten i skattesystemet genom att erhålla utdelning eller reavinst på frukten av sitt eget arbete istället för att ta ut lön, hittas främst i 56-57 kap. IL.

När en företagare skall tillgodogöra sig bolagets medel är det inte mer än naturligt att denne vill göra det till så låg skattebelastning som möjligt. Av samma anledning måste det te sig lockande för företagare att låta företaget betala för en del utgifter som företagaren annars varit tvungen att betala för med beskattade medel, eftersom utgifter av tänkta slag är att betrakta som personliga levnadskostnader.

För att förhindra att småföretagare tillgodogör sig näringsverksamhetens tillgångar för privat bruk istället för att ta ut lön och därigenom träffas av progressiviteten i skattesystemet, har det, som nämnts, utvecklats speciella regler som tar sikte på att förhindra detta. När vissa i lagtexten angivna förutsättningar är uppfyllda och en småföretagares bolag därmed är att klassificeras som ett fåmansaktiebolag samt företagaren eller denne närstående person varit aktiva i bolaget i betydande omfattning, tillämpas särregleringen och företagaren beskattas därmed enligt dessa regler.

Vad gäller utdelning, stadgas att om företagaren varit verksam i betydande omfattning och av betydelse för vinstgenereringen och aktieinnehavet därmed är att betraktas som kvalificerat, skall den del av utdelningen som ligger över gränobeloppet beskattas i en särskild intäktspost i inkomstslaget tjänst.³⁷

Endast s.k. normal utdelning skall alltså hänföras till inkomstslaget kapital med skattesats om 30 %. Kapitalbeskattat utrymme som ej utnyttjas får sparas till andra beskattningsår.³⁸

Vid kapitalvinster genom försäljning av kvalificerade andelar skall en särskild kapitalvinstberäkning göras vilken innebär att skatten blir högre än vad den skulle ha blivit om aktierna som avyttrades inte var kvalificerade.³⁹ Skatten på kapitalvinster på kvalificerade aktier räknas helt schablonmässigt så att 50 % av vinsten hänförs till inkomstslaget kapital och 50 % till inkomstslaget tjänst. Detta i sin tur innebär att skatteuttaget blir något mindre än vad skatteuttaget skulle bli vid vanlig arbetsinkomst om marginalskatten förutsätts vara 50 %. Denna skillnad motiveras av att det inte går att räkna med full ersättning för beskattade vinstmedel samt att en försäljning medför kostnader.⁴⁰ Från den vanliga regeln skall sparad utdelning avräknas. Resterande belopp skall sedan enligt huvudregeln beskattas som en särskild intäktspost i inkomstslaget tjänst, precis som vid

³⁷ 57 kap. 7§ IL

³⁸ 57 kap. 8 och 10 §§ IL

³⁹ Sandström, K, Svensson, U. Fåmansföretag. s. 134

⁴⁰ Tjernberg, M. Beskattning av fåmansföretag. s. 64

utdelning. Resten av vinsten, inklusive sparad utdelning, skall beskattas i inkomstslaget kapital.⁴¹

3.3 Enskild näringsverksamhet

En enskild näringsverksamhet uppkommer när en person börjar bedriva förvärvsverksamhet. Enskild näringsverksamhet är strängt taget inte någon företagsform, även om den ofta behandlas som en sådan, utan en verksamhet som en fysisk person bedriver. I detta arbete kommer dock enskild näringsverksamheten att betraktas som en företagsform.

Till skillnad mot andra företagsformer kan den enskilda näringsverksamheten inte i sig själv låna pengar, ingå avtal, bli stämnd inför domstol eller ha anställda. Detta på grund av att den enskilda näringsverksamheten och den som bedriver den egentligen är samma sak och att näringsverksamheten är ingen juridisk person. Ägaren är personligen ansvarig för verksamhetens skulder, helt enkelt för att själva företaget inte formellt kan ha några skulder på grund av att det inte är en juridisk person.

⁴²

Skatterättsligt behandlas den enskilda näringsverksamheten inte som något skattesubjekt och ett eventuellt överskott i verksamheten beskattas hos ägaren som inkomst av näringsverksamhet. Näringsverksamhetens inkomster beskattas i huvudsak efter de skattesatser som gäller för fysiska personer. Näringsidkaren påförs även sociala avgifter i form av egenavgifter eller särskild löneskatt, beroende på om näringsverksamheten är aktiv eller passiv.

Enskilda näringsidkare har dock möjligheten att få i verksamheten kvarstående vinstmedel beskattade efter samma skattesats som gäller för aktiebolag, genom att använda sig av expantionsfondsmöjligheten.⁴³

Eftersom enskilda näringsidkare beskattas för företagets resultat går det egentligen inte att tala om lön för ägarna, eftersom dessa inte kan ta ut någon lön i vanlig mening. För det första är det så för att ägaren inte kan vara anställd i företaget då det inte är en egen juridisk person. För det andra är det så för att ägaren beskattas för verksamhetens redovisade resultat, vilket i sin tur innebär att inkomstskatt endast aktualiseras de år verksamheten visar vinst.

⁴¹ 57 kap. 12 § IL. Se även Tjernberg, M. Beskattning av fåmansföretag. s. 65

⁴² Lundén, B. Enskild Firma. s. 12 f.

⁴³ 34 kap. IL

Ur skattesynpunkt är det detta resultat som utgör ägarens ”lön”, eller i vart fall dennes beskattningsbara inkomst. Det faktum att ägaren kanske tagit ut en viss summa pengar från verksamheten spelar ur skattesynpunkt ingen roll, eftersom uttag av kontanter inte har något direkt samband med den skattepliktiga inkomsten.

3.4 Handelsbolag

Beskattningen av inkomster som ett handelsbolag genererat skiljer sig mot hur beskattningen sker av vinster i ett aktiebolag. Handelsbolag är egna juridiska personer men betraktas inte fullt ut som skattesubjekt vid inkomstbeskattningen. Handelsbolagets inkomster beskattas hos delägarna var för sig. Beskattningsreglerna varierar dock beroende på om delägaren är en fysisk eller juridisk person.⁴⁴

De skatterättsliga reglerna för beskattning av delägare i handelsbolag är knapphändiga och många problem får lösas med utgångspunkt ifrån de civilrättsliga reglerna på området, främst lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag, HBL.

Eftersom ett handelsbolag är en egen juridisk person kan det förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter. Bolagsmännen äger inte en viss tillgång i bolaget utan alla ägare äger en viss del av bolaget, såsom det bestämts enligt bolagsavtalet. Ett utmärkande drag för ett handelsbolag är dock att bolagsmännen har personligt och solidariskt ansvar för bolagets alla skulder. Med solidariskt ansvar menas att en borgenär kan kräva vilken som helst av bolagsmännen på hela det belopp skulden avser.⁴⁵

För en delägare som är en fysisk person sker beskattning av handelsbolagets inkomster i olika inkomstslag. Kapitalvinst vid försäljning av ett handelsbolags näringsfastighet eller bostadsrätt beskattas i inkomstslaget kapital. Annan inkomst från handelsbolaget beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.⁴⁶

Varje bolagsman skall för varje räkenskapsår tillgodoföras ett belopp som motsvarar dels arvoden för förvaltande av bolaget, dels ränta på hans i bolaget inestående kapital. Den vinst som därefter eventuellt uppkommer fördelas lika mellan bolagsmännen eller enligt den fördelning som huvudavtalet, vilket oftast är giltigt även skattemässigt, anger. Delägarna beskattas sedan vid inkomstbeskattningen med ett belopp som motsvarar hans andel i resultatet. Varje bolagsman beskattas för hans andel i nettoresultatet och inte för en andel i någon specifik intäkt.⁴⁷

⁴⁴ Lodin m fl. Inkomstskatt. s. 202f.

⁴⁵ Se HBL

⁴⁶ 13 kap. 1 och 3 §§ IL

⁴⁷ 13 kap. 4 § IL

Det är handelsbolagets verksamhet som avgör i vilket inkomstslag och i vilken förvärvskälla en delägare skall beskattas för del i bolagets vinst.⁴⁸

Hos delägare som är fysiska personer beskattas som sagt handelsbolagets resultat i två inkomstslag:

I inkomstslaget kapital beskattas kapitalvinster och kapitalförluster på handelsbolagets fastigheter som är anläggningstillgångar. I inkomstslaget kapital beskattas även normalt kapitalvinst och kapitalförlust på försäljning av andelar i handelsbolaget.

I inkomstslaget näringsverksamhet beskattas normalt allt annat.

Handelsbolaget självt är endast skatteskyldigt för moms, fastighetsskatt särskild löneskatt och avkastningsskatt på pensionskostnader för anställda. Dessutom skall bolaget betala socialavgifter och preliminärskatt för anställda.

Som en följd av att handelsbolagets inkomster inte beskattas hos bolaget utan hos delägarna finns inget utrymme för fysiska delägare att med skattemässig verkan vara anställda i bolaget.

⁴⁸ Se bl.a. RÅ 1986 ref. 123

4 Avdragsrätt för personliga levnadskostnader och egendom införskaffad för privat bruk

4.1 Inledning och definitioner

Som företagare är det inte mer än naturligt att man ibland eftersträvar att minimera den totala skattebelastningen på de inkomster företaget genererat. Ett sätt att minimera skattebelastningen är att låta företaget betala för utgifter som är att betrakta som personliga levnadskostnader samt att låta företaget införskaffa egendom som företagaren sedan använder för privat bruk. Sker ingen justering inför deklarationen kommer företaget att erhålla avdrag såsom för omkostnad för införskaffandet av tillgången samtidigt som företagaren kan tillgodogöra sig värdet utan några beskattningskonsekvenser. Ett sådant förfarande strider mot hela tanken med nettobeskattning, vilken innebär att kostnader för privat konsumtion inte är avdragsgill. Det är istället så att det är en persons ekonomiska utrymme för konsumtion som skall beskattas.⁴⁹

4.1.1 Personliga levnadskostnader eller övriga privata utgifter

Det kan ifrågasättas om inte personliga levnadskostnader och kostnader för att införskaffa egendom för företagarens privata bruk är samma sak och därför borde behandlas i ett sammanhang. Enligt min uppfattning, vilken har stöd i den skatterättsliga doktrinen, kan man dock inte med automatik sätta likhetstecken mellan personliga levnadskostnader och privata utgifter. Det är mycket möjligt och även troligt att det finns utgifter som inte är vare sig omkostnader eller personliga levnadskostnader. Detta synsätt vinner stöd även om man tar en titt på praxis i vilken man kan hitta exempel på att avdrag vägrats utan att det antytts att skälet härför skulle vara på grund av kostnadernas karaktär av personliga levnadskostnader.⁵⁰ Frågan blir då hur man skall kunna utskilja dessa kostnader som varken kan klassificeras som omkostnader eller personliga levnadskostnader?⁵¹ Som en första utgångspunkt kan man hävda att personliga levnadskostnader är sådana kostnader som hör till själva livsföringen såsom kostnader för mat, vanliga kläder etc. Vissa kostnader är enligt vanligt språkbruk generellt svårare att hänföra till personliga levnadskostnader, utan att det känns krystat. Exempelvis är det svårare att, enligt vanligt språkbruk, hänföra kostnader för en studie- och kongressresa eller kostnaden för representation till

⁴⁹ Pahlsson, R. Företagens inkomstskatt. s. 44

⁵⁰ Pahlsson, R. Levnadskostnader. s. 62

⁵¹ Pahlsson, R. Levnadskostnader. s. 63

kategorin personliga levnadskostnader, eftersom de vanligtvis starkt förknippas med bedrivande av näringsverksamhet. Samtidigt kan det inte vid närmare eftertanke tänkas strida mot normalt språkbruk att hänföra vissa kostnader till kategorin personliga levnadskostnader endast för att de inte hör till livsföringen i sig.

Som personliga levnadskostnader bör således endast kostnader som enligt normalt språkbruk kan hänföras dit anses. Andra kostnader av privat karaktär kommer då att betraktas som övriga privata utgifter/kostnader. Exempel på utgifter som kan betraktas som övriga privata utgifter är kostnader för sommarstugor, båtar tv- apparater etc.

För att en utgift skall vara avdragsgill såsom omkostnad i näringsverksamhet krävs det att utgiften har något samband med den verksamhet som bedrivs i företaget. Hur och vilket samband som krävs kommer att behandlas senare i kapitlet, både för personliga levnadskostnader och för egendom som införskaffats för företagarens privata bruk.

Avdragsfrågan för personliga levnadskostnader är numera i realiteten en fråga som uppkommer endast i enskild näringsverksamhet. Anledningen till att frågan inte längre aktualiseras i fåmansaktiebolag är, vilket kommer utvecklas senare i arbetet, att avdrag alltid kan medges såsom för lönekostnader. Det hänger samman med att aktiebolaget är en egen juridisk person i vilken det är möjligt för ägaren att vara anställd och därmed erhålla lön. Av den anledningen menas med företagare endast enskild näringsidkare i samband med personliga levnadskostnader om inget annat anges.

Vad gäller avdrag för övriga privata utgifter vilka anskaffats så gott som uteslutande för privat bruk är det inte lika säkert att avdrag kan medges för alla typer av egendom i fåmansaktiebolag, varför som företagare kan menas fåmansaktiebolagsägare, enskild näringsidkare samt handelsbolagsdelägare.

I fortsättningen av detta kapitel kommer jag att redogöra och analysera begreppen personliga levnadskostnader samt egendom införskaffad för företagarens privata bruk.

4.1.2 Omkostnadskriterier/Sambandskrav

För att en utgift skall vara avdragsgill såsom omkostnad i näringsverksamhet krävs det, som nämnts ovan, ett orsakssamband mellan utgifterna och inkomsternas förvärvande eller bibehållande.⁵²

För att särskilja personliga levnadskostnader från omkostnader i näringsverksamhet kommer jag att använda mig av en modell som

⁵² 16 kap 1 § IL

utarbetats av Pålsson⁵³, där jag utifrån tre kriterier, nödvändighet, normalitet, samt rimlighet, analyserar praxis på området. Nedan presenteras kriterierna som använts.

4.1.2.1 Är utgiften *nödvändig* för verksamheten?

Med nödvändighet menas oftast att utgifter förutsätts vara kausala med inkomsternas förvärvande för att de skall vara avdragsgilla i näringsverksamheten.

Ett begrepp som nödvändighet kan givetvis ges olika innebörd, eller tyngd beroende på en rad omständigheter. Nödvändigheten kan uppfattas som ett absolut krav på samband mellan utgifter och avdrag, d v s närmast ett krav på att utan utgiften skulle ingen inkomst uppkomma. Det kan även tänkas att kravet på nödvändighet uppfattas mindre absolut och ges den innebörd att nödvändigheten redan från början antas föreligga, men att sambandet inte med säkerhet kan fastställas.

I detta arbete innebär begreppet nödvändighet ett krav på att utgifterna och inkomsterna typiskt sett är nödvändiga för inkomsternas förvärvande, eller med andra ord det presumeras att utgiften var nödvändig för inkomsternas inbringande. Jag menar dock inte att nödvändigheten måste föreligga vid avdragstillfället utan nödvändigheten kan mycket väl, under vissa omständigheter, föreligga vid ett senare tillfälle. Dock måste enligt min definition av begreppet, viss grad av kausalitet som är objektivt iakttagbar föreligga. Nödvändighet som allmänt krav för avdrag har diskuterats i den skatterättsliga litteraturen och även i viss mån accepterats i tidigare praxis.⁵⁴

4.1.2.2 Vilken *normalitetsgrad* har utgifter av ifrågavarande slag?

Även begreppet normalitet kan tänkas ha olika innebörd och tyngd beroende på vem som definierar det, även syftet med tolkningen av begreppet spelar givetvis roll. Vad som är ett normalt samband mellan utgifter och inkomster torde med normalt språkbruk innebära ett något mindre strängt krav på samband än nödvändighet. Normalitet kan i normalfallet sägas innebära att kravet på samband skall vara av det slag att utgifterna i majoriteten av liknande fall, skall anses ha det samband med inkomsterna som krävs för avdrag, även om det visar sig att i det speciella fallet så inte var fallet.

I detta arbete använder jag begreppet normalitet som ett uttryck för hur vanlig en utgiftskategori är hos en bestämd grupp skatteskyldiga. Skulle t ex en utgift inte vara av den arten att den är nödvändig, kan den ändå vara

⁵³ Pålsson, R. Levnadskostnader, kap. 3. Jag har dock modifierat och skurit ner hans modell en aning för att den skall passa in på detta arbete.

⁵⁴ Se mer om det i kap. 4.3.1.1

avdragsgill om normalitetsgraden är hög, givetvis endast om alla andra omständigheter som krävs för avdrag är för handen.

4.1.2.3 Är det *rimligt* att avdrag medges för utgiften?

Begreppet rimlighet är normalt ett väldigt töjbart begrepp som ofta används för att täcka in en rad olika möjligheter. Vad som skall betraktas som rimligt kan variera från fall till fall men vissa gemensamma kriterier måste dock föreligga för att något skall kunna anses som rimligt. Exempelvis kan en utgift som erlagts av företaget inte rimligen anses som omkostnad om kostnaden är hänförlig till företagarens personliga livsföring eller om kostnaden på annat sätt avviker från vilka kostnader vars erläggande rimligen kan tänkas komma verksamheten till godo i form av avkastning eller tillgångar.

Rimlighetskriteriet skall här ses som den yttersta gräns för vilket samband utgifter måste ha med inkomsternas förvärvande eller bibehållande för att vara avdragsgill. Om en utgift har så lite samband med inkomsternas förvärvande, att t.o.m. ett antagande om samband inte kan motiveras på ett acceptabelt sätt är det svårare att motivera att avdrag skall medges. Att medge avdrag under sådana omständigheter skulle strida mot inkomstskattesystemets grunder på ett sätt som är oacceptabelt.⁵⁵

4.1.3 Är avdragsrätten densamma i näringsverksamhet och tjänst?

En näringsverksamhet kan som bekant bedrivas i olika former. Om verksamheten bedrivs i form av aktiebolag finns möjlighet för företagaren att välja huruvida han skall vara anställd i bolaget och därigenom erhålla lön och förmåner som alla andra anställda, eller om han inte skall vara anställd och tillgodogöra sig företagets vinstmedel genom utdelning alternativt såsom kapitalvinst genom avyttring av sitt aktieinnehav. Därmed finns det anledning, med tanke på detta arbetes syfte, att undersöka huruvida avdragsbestämmelsen för personliga levnadskostnader har samma innebörd i inkomstslaget tjänst som i kapital.

Påhlsson har behandlat ämnet och kom fram till att praxis vad gäller avdragsyrkanden för anställda har bedömts mer restriktivt än motsvarande avdragsyrkanden för näringsidkare.⁵⁶

Även Welinder har behandlat frågan och kom fram till slutsatsen att praxis visar på en betydligt striktare bedömning för avdragsyrkanden för studie-

⁵⁵ Påhlsson, R. Levnadskostnader, s. 107

⁵⁶ Påhlsson, R. Levnadskostnader. 110f.

och kongressresor för anställda än för näringsidkare.⁵⁷ Av samma uppfattning är Lodin m fl.⁵⁸

Slutsatsen som kan dras av att avdragsyrkanden bedöms restriktivare för anställda är att om avdrag medgivits för en anställd torde snarlika avdrag som yrkas inom ramen för en näringsverksamhet medges, om övriga krav för avdragsrätt är uppfyllda.

4.2 Avdrag för personliga levnadskostnader

Att precisera och särskilja vad som konstituerar personliga levnadskostnader mot omkostnader i näringsverksamhet är ingen lätt uppgift. Är alla utgifter vilka yrkas avdrag för att anses som utgifter för personliga levnadskostnader om tillräckligt samband inte finns? I lagtexten regleras personliga levnadskostnader endast genom ett stadgande om att personliga levnadskostnader inte är avdragsgilla och kompletteras med några exempel.⁵⁹ Denna uppräkningslista är dock inte uttömmande och fler typer av utgifter kan således tänkas falla in under bestämmelsens tillämpningsområde.⁶⁰

Avdrag för ägares personliga levnadskostnader skall principiellt inte medges oberoende av i vilken form verksamheten bedrivs. Det innebär att kostnader för den skatteskyldiges leverne vilka inte har samband med inkomsternas förvärvande inte skall medföra rätt till avdrag varken i aktiebolag, enskild näringsverksamhet eller i handelsbolag. Frågeställningen aktualiseras dock, vilket nämnts tidigare, i realiteten endast i enskilda näringsverksamheter.

Förutom de i utgifter som regleras i 9 kap 2 § IL räknas som självklara personliga levnadskostnader t ex mat, kläder, bostad och liknande. Andra exempel på personliga levnadskostnader är utgifter för gåvor, personliga försäkringar, medlemsavgifter, resekostnader.⁶¹

För att kunna särskilja personliga levnadskostnader från andra kostnader i en näringsverksamhet, framförallt då avdragsgilla omkostnader, krävs en analys av vilket samband det generellt krävs att en utgift måste ha med den bedrivna verksamheten för att kunna klassificeras som avdragsgill omkostnad.⁶² Om en kostnad enligt nämnda analys inte kan anses ha erforderligt samband med verksamheten är det möjligt att kategorisera kostnaden som personlig levnadskostnad. Det torde dock inte räcka att erforderligt samband saknas för att kostnaden skall kunna klassificeras som

⁵⁷ Welinder, C. Beskattning av inkomst och förmögenhet. s. 19

⁵⁸ Lodin m fl. Inkomstskatt. s. 117

⁵⁹ 9 kap 2 § IL

⁶⁰ Andersson m fl. Inkomstskattelagen En kommentar Del. s. 214

⁶¹ Grosskopf, G., Rabe, G. Det svenska skattesystemet. s. 122

⁶² I detta avsnitt kommer endast sambandskravet mellan personliga levnadskostnader och omkostnader att behandlas. Vad gäller samma fråga för egendom som införskaffats för företagarens privata bruk se kap. 4.3.1.1

personlig levnadskostnad. Brist på samband med den verksamhet som bedrivs är alltså en nödvändig men ej tillräcklig betingelse för att en kostnad skall kunna anses vara en personlig levnadskostnad. Det krävs med andra ord ytterligare stöd för att kunna kategorisera en kostnad som personlig levnadskostnad. I detta arbete hämtas detta stöd från den skatterättsliga doktrinen, argumentation i rättspraxis samt förarbete.

Ett sätt att utröna om en kostnad utgör en personlig levnadskostnad och inte en omkostnad, är att undersöka om kostnaden är beroende av en inkomstbringande verksamhet. Vissa kostnader är lättare att särskilja från verksamhet än andra. Kostnader som inte har något naturligt och speciellt samband med intäkters inbringande såsom mat, bostad och vanliga vardagskläder är lätta att identifiera. Visserligen är kostnader för denna typ av utgifter nödvändiga för att ett arbete skall kunna utföras, men dessa grundläggande kostnader skulle uppkomma även om någon inkomstbringande verksamhet inte bedrevs eftersom de utgör ett grundläggande behov för att kunna leva. Även kostnader som har anknytning till möjligheten att inbringa inkomster anses traditionellt vara av så personlig art att de inte bör utgöra omkostnader.⁶³

4.2.1 Blandade kostnader

Ett problem som nästan oundvikligen måste tas ställning till när lagregler som avgränsar omkostnader från personliga levnadskostnader är hur så kallade blandade kostnader skall behandlas. Med blandade kostnader menas kostnader som har karaktär av både omkostnader i näringsverksamhet och personliga levnadskostnader.⁶⁴ Gränsdragningen mellan omkostnader och personliga levnadskostnader kan i vissa fall vara väldigt svår. Ett av Pahlsson träffande uttryck beskriver innebörden av termen blandade kostnader: ”Principiellt skulle kunna göras gällande att många utpräglade, naturliga levnadskostnader egentligen är av blandad karaktär, eftersom de samtidigt har avgörande betydelse för möjligheterna till försörjning”⁶⁵.

Som exempel på en blandad kostnad kan nämnas inköp av ett par dyra och eleganta skinnskor vilken införskaffats för att göra ett proffsigt intryck på sina kunder, trots att företagaren hellre hade införskaffat sig ett par billiga och sköna tränings skor. Det kan lätt tänkas att skinnskorna kan användas även privat och att de fyller en funktion i det privata livet genom att de går att använda dem i samma syfte som ett par sportskor används. Skillnaden i pris kan dock vara betydande. Frågan blir följaktligen om företagarens merkostnad för införskaffandet av de dyra skorna skall betraktas som en omkostnad i näringsverksamheten, med hänvisning till merkostnadsprincipen?

⁶³ Pahlsson, R. Levnadskostnader. s. 18f.

⁶⁴ Gunnarsson, Å. Skatterättvisa. s. 173

⁶⁵ Pahlsson, R. Levnadskostnader. s. 127

I grunden är förstås inköp av skor och kläder en personlig levnadskostnad som inte är avdragsgill. Den enskilda näringsidkaren har dock betalt en merkostnad gentemot vad han skulle ha gjort om han inhandlat ett par skor privat. Frågan som uppkommer är då om denna kostnad kan dras av i näringsverksamheten?

Den dominerande uppfattningen i doktrinen synes vara att principiellt torde merkostnaden vara avdragsgill om denna kan identifieras från de personliga levnadskostnaderna.⁶⁶ RR: n har dock intagit ett restriktivt synsätt vad gäller blandade kostnader, men det finns ett antal fall där merkostnadsprincipen tillämpats och avdrag medgivits med viss del av det yrkade beloppet.

Vid analysen av rättspraxis nedan, undersöks huruvida RR: n, och i viss mån underinstanser, argumenterat i frågan, och jag undersöker om de uttalat eller implicit använt något av de kriterier jag använder mig av i detta arbete.

Eftersom gränsdragningen mellan personliga levnadskostnader och omkostnader i näringsverksamhet i detta arbete kommer att ske genom en analys av huruvida en kostnad har det samband som krävs för att kunna klassificera den som en omkostnad i näringsverksamhet, kommer personliga levnadskostnader att definieras negativt. Kostnader som inte är hänförliga till verksamheten är alltså möjliga personliga levnadskostnader. Om sedan stöd finns i den skatterättsliga doktrinen för att betrakta aktuell utgift som personlig levnadskostnad talar mycket för att betrakta den som sådan. Övriga utgifter måste därmed klassificeras antingen såsom övriga privata utgifter eller som omkostnader i näringsverksamheten.

Hur gränsdragningen mot att företaget införskaffar egendom som är avsedd för företagarens privata bruk, och därmed besparar företagaren privata utgifter, går till har redogjorts för ovan.

4.2.2 Lagstadgad avdragsrätt för personliga levnadskostnader

Det finns, enligt stadgande i Inkomstskattelagen, vissa personliga levnadskostnader som är särskilt undantagna från avdragsförbudet. Det gäller speciellt ökade levnadskostnader vid tjänsteutövning utanför den vanliga verksamhetsorten för vanligt anställda. Avdrag kan medges för ökade kostnader i samband med tjänsteresa om resan går till en ort minst 50 km från ordinarie arbetsplats och är förenad med övernattnig.⁶⁷

En fysisk person som bedriver enskild näringsverksamhet kan inte vara anställd. Sedan taxeringen 2002 finns det därför även möjlighet för fysiska personer som bedriver enskild näringsverksamhet att erhålla avdrag för

⁶⁶ Bergström, S. En studie av regeringsrättens rättstillämpning. s. 44

⁶⁷ 12 kap IL

ökade levnadskostnader i näringsverksamheten.⁶⁸ Samma regler gäller för handelsbolag.

4.2.3 Exempel på utgiftskategorier

Resterande del av detta kapitel kommer att behandla utvalda kategorier av utgifter som kan utgöra såväl omkostnader i näringsverksamhet som personliga levnadskostnader. Urvalet av kategorier är inte på något sätt uttömmande och rättsfallen jag valt ut för att belysa problemet är valda på grund av att de diskuterats i doktrinen. Även om avgörandena jag analyserar har varit uppe till diskussion förut i den skatterättsliga litteraturen, känns det angeläget att en utförlig redogörelse av rättsfallen presenteras.

Eftersom jag valt lägga upp arbetet på det sätt att jag presenterar olika utgiftskategorier var för sig, kommer de rättsfall jag presenterar inte att behandlas med någon större systematik. För varje utgiftskategori kommer därför rättsfall för de olika företagsformerna att presenteras i ett sammanhang utan hänsyn till om rättsfallet behandlade aktiebolag, enskild näringsverksamhet eller handelsbolag. Avdragsfrågan är som sagt inte längre aktuell i fåmansaktiebolag eftersom avdrag numera alltid kommer att medges på ett eller annat sätt. Rättsfallen som avser aktiebolag torde dock fortfarande äga relevans vad gäller gränsdragningen mellan omkostnader och kostnader för personliga levnadskostnader i enskilda näringsverksamheter eftersom dessa torde vara desamma.

4.2.4 Representation

I lagtexten regleras representation genom att avdrag för representation och liknande ändamål skall dras av endast om de har ett omedelbart samband med näringsverksamheten, såsom då det uteslutande är fråga om att inleda eller upprätthålla affärsförbindelser eller liknande.⁶⁹ Lagtexten kompletteras av utförliga anvisningar och rekommendationer från RSV.

Representation har alltid varit ett omdiskuterat ämne i den svenska skatterätten och sedan 1963 är den föremål för specialreglering i den svenska inkomstskattelagstiftningen.⁷⁰ Att näringsidkare i viss mån behöver använda sig av representation för att skaffa sig kunder och därigenom inkomster, råder det sannolikt inget tvivel om. Däremot har frågan om i vilken omfattning denna representation skall vara avdragsgill ofta debatterats.

Representation kan sägas representera ett typexempel på att omkostnader i näringsverksamhet kan gränsa till personliga levnadskostnader.

⁶⁸ 16 kap 28a § IL

⁶⁹ 16 kap. 2 § IL

⁷⁰ Pahlsson, R. Företagens Inkomstskatt. s. 60

Låt oss anta att en näringsidkare bjuder en potentiell storkund på middag med dryck för att diskutera en order eller ett möjligt samarbete. Inom näringslivet torde detta vara ett vanligt och vedertaget sätt för företagare att presentera sig och visa vad man har att erbjuda. Maten avnjöts och drycken smakade gott och företagaren presenterade sitt företag och dess resurser på ett bra sätt. Detta medförde att kunden bestämde sig för att placera sina affärer hos företagaren. Skall kostnaden för måltiden betraktas som en omkostnad i näringsverksamheten eller som personlig levnadskostnad? Visserligen måste företagaren äta även om han inte representeras sitt företag i förhållande till potentiella kunder men samtidigt måste måltiden anses vara en del av företagandet eftersom han på det sättet inbringar inkomster till näringsverksamheten. Här ser vi ett exempel på att representationskostnader ofta är av blandad art, vilket, med tillämpning av merkostnadsprincipen, skulle kunna medföra att avdrag medges till del av yrkat belopp.

Welinder har uttalat att det var ett utbrett missbruk av avdragsrätten som föranledde införandet av det skärpta kravet på samband för representationskostnader. Särskilt påpekades att risken för att avdrag medges för kostnader som egentligen är personliga levnadskostnader är särskilt stor vid representation. Vidare menar Welinder att representation, i vart fall för vissa kategorier av personer i ett företag, bör antas vara affärsmässigt motiverat.⁷¹

Grosskopf och Rabe anser att representation, speciellt måltider, samtidigt kan ha karaktär av både omkostnad och personliga levnadskostnader, och att det är på grund av denna intressekonflikt som representationsavdragen har föranlett så mycket möda.⁷²

Lodin m fl har givit uttryck för den uppfattningen att lagregleringen vad gäller representationsavdrag innebär ett avsteg från den allmänna principen att myndigheterna inte äger någon generell rätt att avgöra om ett företag är rationellt skött.⁷³

Gåvor är normalt inte avdragsgilla. De är ofta ett uttryck för näringsidkarens goda vilja och är då att betrakta som en icke avdragsgill levnadskostnad.⁷⁴ Vad gäller gåvor för representationsändamål anses dessa principiellt falla in under bestämmelserna för representationsavdrag. Det krävs dock att gåvan har ett omedelbart samband med företagets verksamhet för att avdrag skall komma ifråga. Detta krav på omedelbart samband med verksamheten har beskrivits som att gåvoobjektet måste ha anknytning till produktionen.⁷⁵

För att undersöka vad detta krav på omedelbart samband innebär i praktiken krävs en genomgång av praxis och doktrin på området. I denna genomgång

⁷¹ Welinder, C. Beskattning av inkomst och förmögenhet. s. 137

⁷² Grosskopf, G., Rabe, G. Det svenska skattesystemet. s. 445

⁷³ Lodin m fl. Inkomstskatt. s. 217

⁷⁴ 9 kap. 2 § IL Se även Lodin m fl. s. 217

⁷⁵ Pahlsson, R. Levnadskostnader. s. 239

är avsikten att undersöka om RR: n avgörande kan kopplas till något av de sambandskriterier jag presenterat ovan, och om så inte är fallet, undersöka varför.

4.2.4.1 Rättspraxis

I **RA 1970 ref. 21** hade ett aktiebolag anskaffat en segelbåt som användes bland annat för representationsseglingar med utländska kunder. Bolaget yrkade avdrag för värdeminskingsavdrag och lön till båtens skeppare. RR: n vägrade bolaget avdrag med motivering som följer: "Oavsett att hållandet av havskryssaren kan på olika sätt ha varit till nytta för bolaget, har båtens användning icke sådant samband med bolagets verksamhet, att kostnaderna för båten skulle kunna få avdragas..."

Motiveringen synes mig, precis som Pahlsson hävdar, innebära att RR: n implicit använt sig av nödvändighetskriteriet vid bedömandet om huruvida avdrag skulle medges. Vidare kan motiveringen även tänkas innebära att ett bolags avdragsrätt för införskaffande av dylik egendom för representationsändamål är beroende av vilken sorts verksamhet som bedrivs i näringsverksamheten.⁷⁶ Om bolaget hade varit verksamt i någon bransch som hade anknytning till båtbranschen uppkommer frågan om nödvändigt samband i sådana fall kunde ha ansetts föreligga. Med hänvisning till övrig praxis på representationsområdet torde företaget erhållit avdrag endast om företaget tillverkade båtar eller någon produkt som används på båtar.

I **RA 1976 ref. 155** var frågan om avdrag för representation som utövades i samband med den skatteskyldiges, en mäklare med egen rörelse, 50-årsdag. Mäklaren anförde att visserligen var många av dem som närvarade vid representationen hennes privata vänner, men de var också personer som brukade anvisa henne objekt och rekommendera henne till vänner och affärsförbindelser. Enligt mäklaren hade även ett par av de inbjudna givit henne kontakter som sedermera lett till affärsslut.

RR: n tolkade dock lagtextens krav på omedelbart samband med verksamheten till när och var representationen utövats, och inte gentemot vem. Det skulle annars vara troligt att avdrag hade medgivits för kostnaderna avseende de personer som vars närvaro lett till affärssuppgörelser.⁷⁷ RR: n tolkade sålunda reglerna så att sambandet skulle finnas i tid och rum och inte samband mellan personer.

På frågan om det går att få in RR: n argumentation under något av de kriterier som använts i detta arbete ligger det närmast till hands att få in den under nödvändighetskriteriet eller normalitetskriteriet. Nödvändighetskriteriet på grund av att avdrag troligen medgivits om

⁷⁶ Pahlsson, R. Levnadskostnader. s. 238

⁷⁷ Pahlsson, R. Levnadskostnader. s. 238f

representationen utövats på ett korrekt sätt och att representation troligen ibland bedöms som nödvändig för att bibehålla eller förvärva inkomster.

RR: n antydde dock även att normalitetskriteriet använts eftersom om representationen utövats på det för verksamheten vanliga sättet, avdrag inte varit otänkbart. Eftersom avdrag vägrades måste slutsatsen vara att representation som sker i hemmet och där privata vänner deltar, kravet på omedelbart samband måste finnas i tid och rum. När detta inte finns är det alltså inte ens möjligt att få in sambandet under rimlighetskriteriet.

I **RÅ81 Aa 208** var frågan huruvida ett bolag skulle erhålla avdrag för kostnader avseende gåvor till affärsförbindelser. Gåvorna bestod av pläder och laxar. Avdrag vägrades med hänvisning till RSV: s anvisningar på området. Ett regeringsråd utvecklade sin talan: "Bolagets gåva... får anses lämnad för bibehållande av företagets affärsförbindelser. Värdet av varje gåva har också varit begränsat. Enligt den praxis som utvecklats ... anses emellertid kostnad för gåva av konsumtionsvara som ej har samband med givarens verksamhet inte som avdragsgill representationskostnad."

Enligt denna uppfattning måste gåvor av konsumtionsvaror, för att vara avdragsgilla, ha anknytning till företagarens produktion. Av detta kan utläsas att kravet på omedelbart samband i fråga om gåvor ges en helt annan innebörd än representation i form av måltid. Av argumentationen i målet framgick att gåvor av konsumtionskaraktär för att kunna inrymmas under omedelbarhetskravet, var tvungna att vara gåvor som hade nära anknytning till produktionen. RR: n synes mig ha intagit den ställningen att en gåva av konsumtionsartiklar måste vara nödvändig, samtidigt som gåvan måste framstå som normal med tanke på den verksamhet som bedrivs i företaget samt vara av ringa värde. I fallet var endast en av dessa förutsättningar uppfylld varför avdrag inte kunde medges.

Angående gåvor för representationsändamål måste **även RÅ82 1:9** nämnas. Den aktuella gåvan var i fallet inte av konsumtionskaraktär utan gåvan bestod av en ambulans till den polska sjukvårdsförvaltningen. Gåvogivaren hävdade i målet att gåvan var av ett sådant slag som alla större företag måste ge om de ville vinna inträde på en öststatsmarknad.

RR anförde inledningsvis att det givande bolaget inte tillverkade ambulanser. Av det följde, enligt RR, att gåvan var en ren representationsgåva. RR citerade lagtextens krav på omedelbart samband som krav för avdrag för sådana gåvor, vilket med hänvisning till tidigare praxis torde innebära att avdrag endast medges om gåvobolaget producerar eller säljer ambulanser. Att få in RR argumentation under något av de kriterier som använts i detta arbete är inte lätt.

Bolaget hävdade att gåvor av ifrågavarande slag är helt normalt och nästintill nödvändigt för att vinna inträde på en östmarknad. Trots det ansåg RR: n att avdrag kunde vägras med hänvisning till det omedelbara samband med verksamheten som måste föreligga vid representation. Att gåvan var

nödvändig för inkomsternas förvärvande spelade ingen roll om gåvan inte hade anknytning till bolagets produktion.

4.2.4.2 Avslutande reflektioner angående representation

Rättsläget vad gäller representation och dess krav på omedelbart samband skiljer sig, som vistas, åt beroende på om representationen avser traditionell representation eller representation i form av gåvor. För den förra typen krävs samband i tid och rum, medan vid den senare typen krävs att gåvoobjektet har anknytning till produktionen.

RR: n verkar i sina argumentationer ha utgått från att representation är en kostnadskategori som ligger mittemellan omkostnader och personliga levnadskostnader. Det synes även som att RR: n haft som mål att stävja missbruk av olika slag. Av motiveringarna att döma har RR: n i vart fall inte utvecklat en generös praxis på området, vilket är helt i linje med lagstiftarens intentioner.⁷⁸

Påhlsson har argumenterat för att tolkningen av representationssambandet istället borde bygga på det tänkta sambandet mellan kostnaderna och den intäktsgivande verksamheten.⁷⁹ Kravet på omedelbart samband borde alltså helt enkelt utgöra ett skärpt krav på sådant samband mellan utgifter och inkomster som används i detta arbete.

4.2.5 Studie- och kongressresor

Inom verksamheten för ett företag är det ofta nödvändigt att näringsidkaren deltagar vid seminarium eller kongresser för att på det sättet hålla sig ajour med utvecklingen inom hans yrkesområde. Dessa seminarier och kongresser kan ta plats lite var stans i världen utan att näringsidkaren själv kan påverka lokaliseringen. Det kan dock även tänkas att näringsidkaren har olika valmöjligheter och endas väljer att delta på sådana som går att kombinera med privat semester.

Avdragsrätten för deltagande i studie- eller kongressresor regleras i den allmänna avdragsregeln.⁸⁰ Vad gäller utbildningskostnader är dessa egentligen inte av den karaktären att de utgör renodlade personliga levnadskostnader, utan utgör snarast övriga privata utgifter.⁸¹ Studie- och kongressresor kan dock under vissa omständigheter ha ett nära samband med personliga levnadskostnader om det är så att den professionella delen av resan är underordnad rekreationsdelen. Av detta följer att även studie- och kongressresor kan vara av blandad karaktär, vilket kräver ett

⁷⁸ Påhlsson, R. Levnadskostnader. s. 240

⁷⁹ Påhlsson, R. Levnadskostnader. S. 241

⁸⁰ 16 kap. 1 § IL

⁸¹ Påhlsson, R. Levnadskostnader. 143

ställningstagande till om viss del av resan skall berättiga till avdrag eller om avdrag helt skall vägras.

Låt oss anta att en näringsidkare har planer på att delta i en konferens i Singapore vilken är väldigt viktig att närvara vid om man vill hålla sig a jour med det senaste inom näringsidkarens bransch. Det torde inte råda några delade meningar om att resan under sådana omständigheter är ett led i den verksamhet som bedrivs, och därmed avdragsgill. Problemen uppkommer dock om det skulle ingå olika sorters rekreation i samband med resan eller om till och med den övergripande delen av resan ägnas åt rekreation. Visserligen måste visst utrymme kunna ges rekreation, men om inslaget blir för stort torde resan kunna förlora det samband med näringsverksamheten som krävs, antingen helt eller delvis.⁸²

Enligt uttalanden i doktrinen skall det för resor av ifrågavarande slag, för att inte anses som en rekreationsresa, finnas ett utarbetat program eller plan.⁸³

Enligt RSV: s uppfattning krävs för avdragsrätt för näringsidkare att deltagandet skall ha varit nödvändigt och det skal framstå som ekonomiskt motiverat. Enligt Pålsson är denna uppfattning alltför kategorisk.⁸⁴

Enligt Welinder behöver det inte visas att en utgift rent faktiskt betalat sig för att avdrag skall kunna medges. Som exempel framhölls att en företagare för en resa av ifrågavarande slag yrkat avdrag. Enligt Welinder behöver företagaren inte visa att resan faktiskt ökat inkomsterna med ett belopp motsvarande minst resans kostnad. Däremot får resor inte vara mer omfattande än vad som är motiverat med hänsyn till företagets verksamhet och den bransch som det är verksamt i.⁸⁵

Roos och Malmberg har för sin del givit uttryck för den uppfattningen att det krävs att kostnader för studie- och kongressresor är nödvändiga för att avdrag skall kunna komma ifråga.⁸⁶ Pålsson har ställt sig kritisk till detta och menar att det inte går att uppställa något generellt nödvändighetskrav.⁸⁷

Frågan som kommer att behandlas nedan i kapitlet är om näringsidkaren skall erhålla avdrag såsom omkostnad i näringsverksamheten eller om kostnaden för resor av ifrågavarande slag skall betraktas som företagarens personliga levnadskostnader, vilka inte berättigar till avdrag?

⁸² Roos, O., Malmberg, L. Representation Konferenser Gåvor Studieresor. Skatterättsliga aspekter. s. 95

⁸³ Lundén, B., K, Nygren., U, Svensson. Avdrag 2002. s. 107

⁸⁴ Pålsson, R. Levnadskostnader. S. 166

⁸⁵ Welinder, C. Beskattning av inkomst och förmögenhet. s. 66f.

⁸⁶ Roos, O., Malmberg, L. Representation, Konferenser, Gåvor, Studieresor. Skatterättsliga aspekter. s. 112

⁸⁷ Pålsson, R. Levnadskostnader. s. 166. Samt kap. 3.5

4.2.5.1 Rättspraxis

I detta kapitel kommer jag att undersöka och analysera hur RR: n argumenterat i frågan. Vid behandlingen av rättsfallen kommer jag att undersöka huruvida argumenteringen från domstolarnas sida passar in under de sambandskriterier jag använt i detta arbete.

I **RÅ 1967 fi 594** hade en livsmedelshandlare företagit en studieresa till USA. Livsmedelshandlaren hade företagit resan för att förvärva kunskap och erfarenhet inför ett förestående förvärvande av två filialer.

Avdrag medgavs av PN som ansåg att resan företagits i syfte att tillgodose rörelsens behov av information och rationalisering. RR ändrade inte utslaget och pekade på den nytta som företagaren haft av gjorda erfarenheter genom resan.

Enligt RR: s argumentation i målet verkar det som om en blandning av normalitets- och rimlighetskriterierna använts. Det torde inte vara onormalt att näringsidkare företar studieresor för att bilda sig en uppfattning om hur verksamhetsutveckling och rationalisering skett på andra ställen. Så länge resan håller sig inom vad som kan betraktas som rimligt, med tanke på syftet och resmålet, torde avdrag medges. Någon användning av nödvändighetskriteriet synes inte ha kommit till uttryck i fallet.

I **RÅ 1971 fi 1300** var frågan om en representant för flera svenska möbelföretag skulle erhålla avdrag för en enskild studieresa till USA. RR: n medgav det yrkade avdraget med motiveringen att med hänsyn till omfattningen av företagarens försäljning, resan måste främja verksamheten. RR: s argumentation i målet torde kunna hänföras till normalitetskriteriet eftersom om en kostnad främjar verksamheten är det med stor sannolikhet så att det är ett vedertaget sätt i branschen att utveckla sin verksamhet och därmed förhoppningsvis inbringa mer inkomster. Skulle så inte vara fallet får man falla tillbaka på rimlighetskriteriet och undersöka huruvida resan och dess syfte kan falla in under rimlighetskriteriet. RR: n synes dock, i vart fall under omständigheterna som rådde i aktuellt fall, anse att resor för att studera liknande företag och därmed kunna effektivisera verksamheten, vara avdragsgill. Ett tillräckligt samband med inkomsternas bibehållande eller förvärvande förelåg alltså.

Frågan som behandlades i **RÅ 80 Aa 147** var om en studieresa som en läkare gjorde till Västtyskland och Schweiz var att betrakta som en avdragsgill kostnad i företaget eller om resan var att anse som till mestadels privat semester och kostnaderna därför skulle bedömas utgöra personliga levnadskostnader?

Kammarrätten kom fram till att vid en samlad bedömning var resan att anses som en semesterresa för läkaren och hans hustru. Detta trots att viss tid ägnats åt att besöka kliniker och andra studier och att det kunde antagas att dessa besök var till nytta för läkarens verksamhet. Inget avdrag skulle

därmed medges för resan. RR: n ändrade inte utslaget och hänvisade till KamR: n argumentation.

I fall där studie- eller kongressresor kombineras med betydande rekreationsinslag uppkommer frågan hur betydande detta inslag kan vara utan att resan förlorar sin anknytning till näringsverksamheten och istället skall betraktas som privat semester och kostnaderna därmed vara att anses som icke avdragsgilla personliga levnadskostnader.

Även praxis synes följa den linjen och avdrag medges inte om rekreationsinslaget är för stort, i vart fall inte fullt ut. Under sådana omständigheter går det alltså inte att få in avdragsyrkandet ens under rimlighetskriteriet.

I **RRK R72 1:27** behandlades en pälshandlars studieresa till USA. Resan var arrangerad av en branschorganisation och frågan var om avdrag för hustruns resekostnader, som även hon var verksam i rörelsen, kunde medges eller om denna utgift var att betrakta som personliga levnadskostnader?

PN avslog avdragsyrkandet med hänvisning till att kostnaderna för hustrun inte var oundgängligen nödvändiga för intäkternas förvärvande. KR medgav däremot avdrag med ett uppskattat belopp eftersom hustruns deltagande, enligt KR, varit av betydelse för den fortsatta verksamheten i rörelsen. Ärendet drevs vidare till RR som dock inte gjorde några ändringar i utslaget.

Av argumentationen i målet kan utläsas att PN uppställde ett krav på absolut nödvändighet för att avdrag skulle kunna medges för medföljande make, vilket antyder en användning av nödvändighetskriteriet som det används i detta arbete. RR: n för sin del höll med KamR: n och menade att något krav på absolut nödvändighet inte kan uppställas vilket torde innebära så länge utgiften för medföljande maka inte framstår som orimlig, kravet på samband kan vara uppfyllt om denne utför uppgifter som har betydelse för företaget.

I **RA 83 1:78** var frågan om en fåmansföretagsdelägares studieresa till USA. Resan omfattade 17 dygn och gick från kust till kust och på vägen besöktes olika företag. Det framgick även att studiebesöken i regel endast omfattat en halv dag. Ansenlig tid hade avsatts för besök på olika turistmål och sightseeing.

RR: n anförde att det för små och medelstora företag inom en bransch är svårt att själva anordna studieresor till andra länder och är därmed anvisade till resor som organiseras av t ex branschorganisationer. RR: n fann att resan varit till nytta för företaget men att rekreationsinslagen varit för stora. Avdrag och förmånsbeskattning kunde därför inte medges fullt ut utan endast för halva kostnaden.

Som synes kom RR: n fram till att resans företagande var en normal åtgärd som ibland krävs för inkomsternas förvärvande eller bibehållande, om visserligen bara till en del. En tillämpning av normalitetskriteriet ligger då nära till hands.

4.2.5.2 Avslutande reflektioner avseende studie- och kongressresor

Det finns inga specialregler som behandlar avdragsrätten för studie- och kongressresor, varför den allmänna avdragsregeln måste tillämpas.⁸⁸ Detta innebär att dylika resor måste visa på ett samband med den verksamhet som bedrivs, precis som alla andra kostnader som uppkommer inom ramen för en näringsverksamhet.

Av redovisad doktrin och rättspraxis på området kan utläsas att normalitets- och rimlighetskriteriet är de kriterier som kommit till uttryck i argumentationen. Eftersom det torde vara ett vedertaget sätt att införskaffa kunskap och information genom att genomföra studieresor och delta vid kongresser, ligger det nära till hands att normalitetskriteriet används som utgångspunkt. Om resan är av mer ovanligt slag och innehåller väldigt speciella inslag med långsökt anknytning till den verksamhet som bedrivs i bolaget, torde det kunna bli aktuellt med en bedömning av om resan var nödvändig för inkomsternas förvärvande och bibehållande. I sådana fall får en helhetsbedömning göras från fall till fall.

Skulle det visa sig att inslaget av rekreation är för stort får en rimlighetsbedömning göras där det undersöks huruvida resan huvudsakligen företagits för näringsverksamhetens ändamål eller om det egentliga syftet varit privat semester.

Även för studie- och kongressresor måste konstateras att möjligheten att erhålla avdrag är begränsad till de fall resan uppvisar tillräckligt samband med den verksamhet som bedrivs. Betalar ett aktiebolag för företagarens resor och uppvisar resan inte erforderligt samband med verksamheten torde numera, precis som var fallet gällande representation, gälla att bolaget erhåller avdrag för lönekostnad.

4.2.6 Avslutande reflektioner avseende personliga levnadskostnader

Avdragsrätten för personliga levnadskostnader hittas i 9 kap. 2 § IL. Av paragrafen framgår att utgifter för personliga levnadskostnader inte är avdragsgilla. Därefter följer ett par exempel på vad som kan konstitueras

⁸⁸ 16 kap 1 § IL

sådana kostnader. Uppräkningen är ej uttömmande och betydligt fler utgifter har i praxis och doktrin ansetts utgöra personliga levnadskostnader.⁸⁹

Som framgått av framställningen ovan är det ingen lätt uppgift att definiera vad som konstituerar personliga levnadskostnader. Det blir inte lättare av att en del kostnader som kunde tänkas vara personliga levnadskostnader, samtidigt kan vara av den arten att de till viss del är behövliga i verksamheten. Frågan är då om den eventuella merkostnad som uppkommer på grund av att en dyrare sak ha köpts än vad som skulle ha gjorts om samma sak inköpts privat. Av praxis och doktrin att döma är det tveksamt om merkostnader som uppkommer vid inköp av dyrare saker, som samtidigt är personliga levnadskostnader, är avdragsgilla. RR: n synes ha intagit ett restriktivt synsätt gentemot avdrag för merkostnader. I aktiebolag torde det dock vara möjligt för bolaget att erhålla avdrag för lönekostnader, fast de kostnader de erlagt för ägarens räkning är att klassificera som personliga levnadskostnader för denne.

Vad gäller de använda kriterierna för samband nödvändighet, normalitet och rimlighet kan det inte sägas att det går att hitta något som är överrepresenterat i RR: s argumentation. För att en utgift skall vara avdragsgill såsom omkostnad i näringsverksamhet och inte betraktas som icke avdragsgill personlig levnadskostnad används olika kriterier beroende på hur företaget ser ut och vilken verksamhet som bedrivs. Det kan i vart fall konstateras att om en kostnad inte ens kan rymmas inom rimlighetskriteriet såsom det används i detta arbete, kan den under inga omständigheter medföra rätt till avdrag för företagaren. Dock kan, vilket tidigare påpekats, avdrag erhållas inom ramen för förmånsbeskattningen vad gäller aktiebolag.⁹⁰

⁸⁹ Andersson, M., Saldén Enèrus, A., Tivèus, U. Inkomstskattelagen En kommentar Del 1. s. 213f.

⁹⁰ Se mer om det i kap. 5

4.3 Avdrag för egendom införskaffad för företagarens privata bruk

När det gäller att ta ställning till om ett företag skall medges avdrag för de kostnader det haft är det av vikt att undersöka om det finns några begränsningar i avdragsrätten, eller om det skall medges avdrag för alla kostnader som uppkommit, förutom för personliga levnadskostnader som behandlats i föregående avsnitt.

Rättsreglerna vad gäller företags avdragsrätt för kostnader vars egentliga innebörd är att bekosta privata utgifter för ägaren har ändrats i hög utsträckning på senare tid, framförallt vad gäller juridiska personer och fåmansaktiebolag i synnerhet.

Vad som konstituerar så kallad rörelsefrämmande egendom berördes kortfattat i samband med att personliga levnadskostnader avgränsades mot omkostnader i näringsverksamhet. Jag anser dock att en utförligare behandling krävs av begreppet innan frågan om avdrag behandlas.

I SOU 1975:54 berördes begreppet rörelsefrämmande egendom. Som rörelsefrämmande definierades där inventarier vilka inte är nödvändiga för den verksamhet som bedrivs. Endast inventarier vilka nödvändigtvis behövs i verksamheten kunde betraktas som icke rörelsefrämmande.⁹¹ I proposition 1975/76:79 uttalade regeringen att taxeringsmyndigheter borde inta en restriktiv inställning till egendom som inte behövs i den bedrivna verksamheten, speciellt personligt lösöre.⁹²

RSV har givit uttryck för den uppfattningen att som rörelsefrämmande kan anses egendom som inte är till nytta för företaget ifråga och att sådan egendom ofta är tillgångar som införskaffats för ägarens privata bruk.⁹³ Eriksson har även han givit uttryck för den uppfattningen att som rörelsefrämmande egendom ofta kan betraktas sådan egendom som införskaffats för ägarens räkning och bruk.⁹⁴

Söderholm och Grosskopf har behandlat ämnet och givit uttryck för den uppfattningen att det i ett bolag bör ske en normal investeringsbedömning för att undersöka om egendomen fyller en funktion i bolaget. Som exempel på egendom som typiskt sett utgör rörelsefrämmande egendom nämnde de båtar semesterstugor, tavlor och videoapparater.⁹⁵

⁹¹ SOU 1975:54 s. 193

⁹² Prop. 1975/76:79 s. 87

⁹³ RSV Dnr 2664-00/120

⁹⁴ Eriksson, L. Regeringens proposition slopade skatteregler. SvSkt 10/99 s. 856

⁹⁵ Söderholm, U., Grosskopf, G. Den nya fåmansföretagsbeskattningen. s. 59

Givetvis skiftar vad som konstituerar rörelsefrämmande egendom från företag till företag beroende på vilken verksamhet som bedrivs. Det traditionella sättet att avgöra om egendom är rörelsefrämmande torde dock vara att det görs en sambandsbedömning för den införskaffade egendomen. Hur man vill döpa den sambandsbedömningen är irrelevant, så länge den försöker avgöra vilken nytta egendomen kan komma att uppfylla i verksamheten.

4.3.1 Allmän bakgrund

För att läsaren skall få en så sammanhängande bild av ämnet som möjligt och för att framställningen skall bli lättförståelig, kommer jag inledningsvis att redogöra för hur rättsläget på området sett ut i det närmaste förflutna. Fram till och med 1999 fanns det särskilda stoppregler för fåmansföretag vilka medförde att företag uttryckligen inte hade rätt till avdrag för vissa utgifter. Detta gällde bland annat införskaffande av egendom som så gott som uteslutande var avsedd att användas av företagaren för privata ändamål.⁹⁶ Vad som menas med uttrycket ”så gott som uteslutande” har diskuterats. Uttrycket har framförallt diskuterats i samband med förmånsbeskattning, och slutsatserna i den diskussionen var att om det privata användandet uppgår till 90-95 % torde ett anskaffande för privat bruk normalt vara för handen.⁹⁷

Vid tiden för införandet av stopplagstiftningen fanns en stark misstro mot fåmansbolagsägarna. Det ansågs att dessa inte kunde hålla isär den privata ekonomin från bolagets ekonomi, genom att låta bolaget stå för kostnader som egentligen utgjorde företagarens privata utgifter.⁹⁸ Företagsskatteberedningen var även av den åsikten att en stor ökning i antal nybildade aktiebolag inte grundade sig på affärsmässighet, utan snarare på de inte avsedda skattemässiga fördelar som kunde uppnås genom aktiebolagsformen.⁹⁹

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

⁹⁶ Reglerna fanns i KL 32 anv. p. 14 1st. §

⁹⁷ Se bland annat Pahlsson, R. Kvantifierade begrepp

⁹⁸ SOU 1975:54 s. 12

⁹⁹ SOU 1975:54 s. 44

¹⁰⁰ SOU 1975:54 s. 49

I första hand skulle därför dessa oönskade bolag komma att avvecklas vid ett införande av stoppregler på området.¹⁰¹

I utredningen påpekades att införsäljande av privat egendom till bolag ökat sedan låneförbudet i ABL blivit infört (nu ABL 12:7), vilket delvis gjort låneförbudet verkningslöst.¹⁰² Genom att låta bolaget stå för privata utgifter, kunde låneförbudet kringgås eftersom konsekvensen blev densamma som att låna medel ifrån bolaget. Inte enbart aktieägarens löneuttag minskade därigenom, utan även bolagets skatt vidkändes en skattereducering på grund av minskad vinst efter avdrag. Samma resultat uppnåddes oavsett om den rörelsefrämmande egendomen köptes in från aktieägaren själv eller från utomstående.¹⁰³

I utredningen kom man fram till att utökad uppgiftsskyldighet för de skattskyldiga inte var tillräckligt för att komma tillrätta med problemen, varför särreglering bedömdes vara enda lösningen inom de områden där väsentliga, oönskade skatteförmåner uppkommit.¹⁰⁴ Beredningens förslag gick i korthet ut på följande. Vid bolagets anskaffning av privat egendom för företagsledare, skulle hela köpeskillingen beskattas hos aktieägaren. Bolaget skulle inte medges avdragsrätt för den anskaffade egendomen, varken direkt eller genom årliga värdeminskningssavdrag. Inte heller skulle förlust vid senare avyttring av egendomen vara avdragsgill.¹⁰⁵ I utredningen betonades att det inte var fråga om någon skärpt lagstiftning för fåmansaktiebolagen, utan endast ett försök att utjämna de skillnader som uppkommit ur skattehänseende mellan associationsformerna. Problemet ansågs vara att fåmansbolagen skattemässigt behandlats som vanliga aktiebolag, trots att skillnaden i förhållande till enskild näringsverksamhet i realiteten var obetydlig. Avsikten med aktiebolagsformen var inte att uppnå skattefördelar i förhållande till enskild firma. Det var därför olämpligt att lagstiftningen på området skulle kunna tillåtas att utnyttjas på ett sätt som stod i strid med själva syftet med lagen.¹⁰⁶

Som en följd av utredningens förslag infördes stopplagstiftningen för fåmansföretag vad gällde bland annat införskaffande av egendom för företagarens privata bruk, så kallade rörelsefrämmande egendom. Reglerna intogs i KL 32 § anv.p 14 1 st. Regeln tog sikte på att reglera förvärv av rörelsefrämmande egendom i fåmansföretag. Vad som var att betrakta som rörelsefrämmande egendom framgick inte av lagtext utan är ett begrepp som utvecklades i förarbetena och doktrinen.

¹⁰¹ SOU 1975:54 s. 161

¹⁰² SOU 1975:54 s. 77

¹⁰³ SOU 1975:54 s. 192

¹⁰⁴ SOU 1975:54 s. 164

¹⁰⁵ SOU 1975:54 s. 194

¹⁰⁶ SOU 1975:54 s. 162

4.3.1.1 Sambandskravet mellan utgifter och inkomsternas förvärvande

Som synes utarbetades det ett krav på att ett företags utgifter måste ha ett samband med den verksamhet som bedrivs i bolaget för att inte betraktas som kostnader för rörelsefrämmande egendom, för vilket det inte traditionellt medgivits avdrag. Kostnaderna skulle med andra ord vara kausala till inkomsternas förvärvande eller bibehållande, vilket oftast inte är fallet när egendom införskaffas för företagarens privata bruk. För att en kostnad skulle anses vara en avdragsgill kostnad i näringsverksamheten krävdes således någon form av särskiljning mellan å ena sidan omkostnader och andra sidan kostnader som var att betrakta som företagarens privata utgifter.

Påhlsson behandlade frågan vad som kunde konstituera omkostnader i näringsverksamhet respektive vad som utgjorde företagarens personliga levnadskostnader.¹⁰⁷ Vid bedömningen om en kostnad utgjorde en omkostnad i verksamheten använde han sig av en modell i vilken han med hjälp av olika kriterier försökte definiera vilket samband kostnaderna skulle ha med den bedrivna verksamheten utifrån rättspraxis.¹⁰⁸ Om en kostnad uppvisade något eller några av de av honom använda kriterierna för samband var kostnaden att betrakta som omkostnad i verksamheten och berättigade till avdrag. Enligt mitt sett att se det ägde den analys av samband mellan utgifter och kostnader för inkomsternas förvärvande eller bibehållande som gjordes i kap 4.2.3, relevans även vid särskiljandet av företagarens privata utgifter och omkostnader i näringsverksamhet under stopplagstiftningens tid. Även om inte personliga levnadskostnader och privata utgifter är ett identiskt begrepp torde i vart fall analysen av det samband som traditionellt krävts vara det samma för båda typerna av utgifter. Detta eftersom om en kostnad inte kan sägas utgöra omkostnad i verksamhet kan den karakteriseras antingen som personlig levnadskostnad eller annan privat utgift. Några övriga kategorier av utgifter torde ej finnas.

4.3.2 Varför avskaffades stoppreglerna?

Efter införandet av de ovan nämnda stoppreglerna för fåmansföretagare visade det sig med tiden att dessa medförde oönskade effekter i form av mer betungande beskattning av fåmansbolagen och dess ägare än vad som var befogat. Även det faktum att konsekvenserna av stopplagstiftningen kunde leda till oförståelse för skattesystemet av de skatteskyldiga eftersom stoppreglerna ledde till högre skatteuttag än vad beskattning enligt allmänna regler gjorde vållade bekymmer.

¹⁰⁷ Påhlsson, R. Levnadskostnader

¹⁰⁸ Kriterierna som användes var: Nödvändighetskriteriet, Främjandekriteriet, Normalitetskriteriet, Exklusivitetskriteriet och Rimlighetskriteriet

I 1998 års utredning kom beredningen fram till att beskattning av fåmansföretag enligt allmänna regler i de flesta fall skulle medföra godtagbara beskattningseffekter, varför stoppreglerna inte var behövliga.¹⁰⁹ Enligt beredningen kunde inte längre reglerna om rörelsefrämmande förvärv anses utgöra ett komplement till låneförbudet i ABL. Låneförbudsregeln är en borgenärskyddsregel och eftersom ingen egendom lämnar bolaget skulle förvärvet inte innebära någon skada för borgenärerna.¹¹⁰

I propositionen som ledde fram till avskaffandet av stoppreglerna nämndes några situationer som kunde leda till otillfredsställande beskattningsresultat, men dessa situationer kunde inte överväga fördelarna med ett avskaffande.¹¹¹

Flertalet av remissinstanserna var kritiska till ett avskaffande av stoppreglerna och Riksskatteverket förordade till och med skärpt lagstiftning genom en utökning av stopplagstiftningens tillämpningsområde.¹¹²

Även om oron för att fåmansbolag i allt större utsträckning skulle införskaffa rörelsefrämmande egendom vid ett avskaffande av stoppreglerna, föreslogs att reglerna skulle avskaffas, vilket också gjordes.

4.3.2.1 Avdrag enligt allmänna skatteregler

Efter avskaffandet av stoppreglerna skall företagens avdragsrätt för förvärv av rörelsefrämmande egendom bedömas enligt allmänna skatteregler. Vad det innebär är inte helt lätt att reda ut. Någon beskattning vid förvärvet torde det normalt inte bli tal om eftersom något värde inte lämnar bolagssektorn.

Den allmänna regeln som hanterar avdragsrätten är allmänt hållen och ger inga närmare besked om vilka kostnader som är avdragsgilla. 16 kap 1 § IL stadgar att kostnader som är hänförliga till inkomsternas förvärvande eller bibehållande medför rätt till avdrag.

För egendom som är vad vanligtvis kallas kapitalplaceringsegendom torde det inte råda något tvivel om att avdrag för anskaffningskostnaden får ske vid en framtida avyttring.

I propositionen¹¹³ angående slopandet av stoppreglerna uttalades det att det även fortsättningsvis fanns stöd för att vägra avdrag för egendom som införskaffats för företagarens privata bruk med tillämpning av allmänna skatteregler. Genom hänvisning till principen om att avdrag endast medges för kostnader som är nödvändiga hävdades att avdrag kan vägras för

¹⁰⁹ SOU 1998:116 s. 43

¹¹⁰ SOU 1998:116 s. 82

¹¹¹ Prop. 1999/2000:15 s. 59

¹¹² Prop. 1999/2000:15 s. 53

¹¹³ Prop. 1999/2000:15

egendom som införskaffats med avsikt att företagaren skall använda den privat. Regeringen anförde att efter slopandet av stoppreglerna kommer beskattning av delägare att ske för såsom för löneförmån för egendom som införskaffats för privat bruk, under förutsättning att denne är anställd, vilket i sin tur innebär att bolaget erhåller avdrag för lönekostnaden.¹¹⁴

Gäverth har uttalat sig i frågan och han förhåller sig kritisk till att man i förarbetena uttalat sig angående tolkningen av avdragsrätten och där framfört den åsikten att avdrag endast skulle kunna medges för nödvändiga kostnader. Denne menar att det är anmärkningsvärt att nödvändighetskravet inte framgår av lagtexten och påpekar att det är en omdiskuterad fråga.¹¹⁵ Vidare hävdar Gäverth att det inte är säkert att den praxis som utarbetats på området fortfarande kan anses som gällande. Som stöd för sin uppfattning hävdar han att rörelsefrämmande egendom hänfördes till reavinstsystemet inom inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet i skattesystemet som det såg ut innan reformen 1990. Det var således inte ett avdragsförbud i sig, utan innebörden var att dylik egendom skulle beskattas enligt reglerna för reavinst. När skattereformen genomfördes reducerades antalet inkomstslag och som en följd därav kan det, enligt Gäverth, diskuteras om inte alla kostnader för aktiebolag är avdragsgilla. Gäverth har alltså ifrågasatt om det överhuvud går att tala om rörelsefrämmande, i den meningen att all egendom medför rätt till avdrag efter skattereformen.¹¹⁶

Även RSV har lämnat synpunkter på hur bolag bör beskattas enligt allmänna regler efter stoppreglernas avskaffande. RSV uttalade i en skrivelse, under rubriken "företagens avdragsrätt för onyttig egendom", att det är oklart huruvida avdrag kan vägras och hänvisar till regeringens proposition i vilken förutsätts att onyttig egendom inte är avdragsgill genom att både direktavdrag och värdeminskingsavdrag kan vägras. Med onyttig egendom menas ofta, enligt RSV, egendom som införskaffats för företagarens privata bruk. Avdrag kan dock medges såsom lönekostnad i de fall förmånstagaren beskattas i inkomstslaget tjänst för nyttjandet av förmånen.¹¹⁷ Senare i samma uttalande behandlas "beskattning vid köp och försäljning av tillgång anskaffad för delägares privata bruk". RSV nämner där att företagen medges avdrag för anskaffningskostnaden enligt allmänna regler, antingen direkt eller genom årliga värdeminskingsavdrag. Här kan anas en motsägelse i RSV: s resonemang. Det kan frågas om RSV med detta menar att avdrag skall medges för kostnader för tillgångar som införskaffats för företagarens privata bruk, så länge egendomen inte är onyttig för verksamheten? Med tanke på att RSV även uttalade att onyttig egendom ofta är sådan som införskaffats för att företagaren skall använda den privat, låter den tolkningen inte rimlig. Någon enhetlig ståndpunkt i RSV: s uttalande är svår att hitta.

¹¹⁴ Prop. 1999/2000:15 s. 56f.

¹¹⁵ Gäverth, L. Från stopp- till frittframlagstiftning? SvSkT 10/99 s. 870f.

¹¹⁶ Gäverth, L. Från stopp- till frittframlagstiftning? SvSkT 10/99 s. 870f.

¹¹⁷ RSV Dnr. 2664-00/120

Vad gäller löpande förmåner erhåller bolaget avdragsrätt såsom för personalkostnad om företagaren beskattas för förtäckt lön vid användandet av bolagets tillgångar. På det skall sociala avgifter utgå. Skall företagaren däremot beskattas såsom förtäckt utdelning erhåller bolaget inte avdrag enligt principen om den ekonomiska dubbelbeskattningen. Vidare skall uttagsbeskattning ske i bolaget när ägare förmånsbeskattas för förtäckt lön eller utdelning.¹¹⁸

Gäverth har hävdad att det inte torde föreligga några tveksamheter över att om företagaren förmånsbeskattas eller beskattas för förtäckt lön, bolaget skall erhålla avdrag i motsvarande omfattning.¹¹⁹

Som synes är det förmånligare för bolaget att den rörelsefrämmande egendomen behandlas som löneförmån än utdelning eftersom avdrag för lönekostnad kan ske medan det inte är möjligt vid utdelning. Det skall dock erinras om att arbetsgivaravgifter skall utgå när löneförmåner är för handen.

För egendom som inte kan sägas utgöra kapitalplaceringstillgång eller vara egendom som kan nyttjas av anställda och därmed ger upphov till förmånsbeskattning eller beskattning såsom för löneuttag återstår dock att ta ställning till. Hur skall företagets avdragsrätt för kostnader för sådan egendom bedömas? Skulle bolaget inte medges avdrag vid anskaffningen ter det sig märkligt att låta en viss del av intäkten, den del som utgör vinst, vara skattefri vid en försäljning. Det torde inte finnas något utrymme för skattefria inkomster utom när detta är särskilt reglerat, därför torde hela försäljningsintäkten vara skattepliktig. Därmed talar mycket för att låta anskaffningskostnaden vara avdragsgill vid avyttringen, enligt Gäverth.¹²⁰

4.3.2.2 Har rättsläget förändrats efter Inkomstskattelagens ikraftträdande?

Efter Inkomstskattelagens ikraftträdande (taxeringsåret 2002) har det återigen ifrågasatts om det överhuvud är möjligt att vägra avdrag för rörelsefrämmande egendom i juridiska personer. Med hänvisning till 13 kap 2 § IL, ur vilken det framgår att ”till inkomstslaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av innehav av tillgångar eller skulder... till inkomstslaget näringsverksamhet, även om inkomsterna eller utgifterna inte ingår i en näringsverksamhet enligt 1 §”.

I förarbetena till Inkomstskattelagen uttalades att bestämmelsen i 13 kap 2 § IL bland annat innebär att till näringsverksamhet skall hänföras till exempel lotterivinster, inkomst av kapitalförvaltning eller inkomster eller utgifter för tillgångar vid sidan av näringsverksamheten.¹²¹ Frågan är om stadgandet i 2

¹¹⁸ 22 kap. 2 § IL. Se om svårigheterna med gränsdragningen mellan avdragsgilla löneförmåner och utdelning i kap. 5.2.2

¹¹⁹ Gäverth, L. Från stopp- till frittframlagstiftning? SvSkT 10/99 s. 872

¹²⁰ Gäverth, L. Från stopp- till frittframlagstiftning? SvSkT 10/99 s. 872

¹²¹ Prop. 1999/2000 Del 2. s. 163

§ verkligen har den innebörden att all egendom som införskaffas i ett bolag verkligen medför avdragsrätt. Det kan även tänkas att 2 § är en avgränsningsregel gentemot det allmänna stadgandet i 16 kap. 1 § IL.

Andersson, Saldèn och Tivèus har behandlat frågan. Enligt dem innebär inte den omständigheten att regeln är utformad på nämnda sätt att kostnader för egendom som är anskaffad för företagares privata bruk inte kan vägras avdrag för. För att så skall vara fallet skall utgifterna omfattas av resterande regler i IL. Vidare konstaterar de att det efter stoppreglernas slopande inte längre finns några särskilda regler om egendom som inte är eller kan väntas bli till nytta för företaget. Därför får man avgöra om utgifterna faller in under de allmänna reglerna. För utgiftssidan är det i första hand 16 kap. 1 § IL, i vilken stadgar, vilket nänts ett flertal gånger tidigare i arbetet, att utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster skall dras av som kostnad i verksamheten.¹²² Det torde innebära att sambandskravet som det utvecklats i praxis och doktrin genom åren fortfarande kan äga giltighet enligt dem.

Andra skatterättsexperter menar att det inte längre går att tala om rörelsefrämmande egendom varför avdrag inte längre kan vägras för några kostnader därför, i juridiska personer. Lunden, Nygren och Svensson har hävdad att avdragsfrågan inte längre är aktuell att fundera över eftersom avdrag alltid torde medges. Anledningen till det är enligt dem att eftersom 13 kap. 1 § II just talar om att kostnader skall dras av även om de inte ingår i näringsverksamheten. Eftersom rörelsefrämmande egendom normalt inte är till nytta för den verksamhet som bedrivs i bolaget var kostnaderna för anskaffning av dylik egendom inte avdragsgill innan slopandet av stoppreglerna och införandet av IL, men torde, enligt dem, numera vara avdragsgilla, oberoende av om något samband med den bedrivna verksamheten föreligger eller inte.¹²³

4.3.3 Avdrag i enskild näringsverksamhet

Ett problem när det gäller att ta ställning till avdrag skall medges eller ej i enskilda näringsverksamheter, är att särskilja företagarens privata ekonomi från verksamhetens eftersom det inte finns någon tydlig gräns mellan dessa. Om en ägare till en enskild näringsverksamhet införskaffar egendom som är avsedd för ägarens privata bruk gäller som utgångspunkt det samma som gäller för aktiebolag, det vill säga att kostnader för att förvärva och bibehålla inkomster är avdragsgilla.¹²⁴ Det som sagts i föregående kapitel angående fåmansaktiebolags avdragsrätt enligt allmänna regler torde därför äga tillämplighet även vad gäller enskilda näringsverksamheter. Dock kan inte stadgandet i 13 kap. 2 § IL äga tillämplighet på enskild näringsverksamhet eftersom en enskild näringsverksamhet inte är en juridisk person. Eftersom den enskilda näringsverksamheten aldrig kan vara

¹²² Andersson, M., Saldèn Enèrus, A., Tivèus, U. Inkomstskattelagen Del 1. s. 344f.

¹²³ Lundén, B., Nygren, K., Svensson, U. Avdrag 2002. s. 132

¹²⁴ 16 kap. 1 § IL

en egen juridisk person och förvärva rättigheter och ikläda sig förpliktelser, är det inte heller möjligt att vara anställd i företaget.

Avdragsmöjligheterna beror, precis som är fallet traditionellt varit i aktiebolag, på vilket samband en kostnad har med den bedrivna verksamheten. Egendom som införskaffas med avsikten att företagaren skall använda dem privat har oftast inte det samband med näringsverksamheten som krävs för att avdrag skall medges. Samma krav som har gällt i aktiebolag torde gälla även för enskild näringsverksamhet det vill säga att egendom som införskaffat skall, för att kunna betraktas som omkostnader, vara införskaffade för användning i näringsverksamheten. Om egendomen är införskaffad med avsikt att den skall användas av företagaren privat, skulle avdrag eventuellt kunna vägras på samma grunder som gällt i aktiebolag. Likaledes torde ett anskaffande vara av privat karaktär om avsikten är att företagaren skall använda egendomen till 90-95 % av den totala användningen samt att egendomen är av den karaktären att som beskrivits i avsnittet som behandlar nämnda frågeställning i aktiebolag.¹²⁵

Den principiella utgångspunkten för avdrag för rörelsefrämmande egendom vilken är avsedd för företagarens privata bruk i enskild näringsverksamhet är alltså densamma som traditionellt har gällt i aktiebolag, d v s ett orsakssammanhang mellan kostnaden och inkomsternas förvärvande måste vara för handen för att avdrag skall kunna medges. Gränsdragningen är dock av ännu större vikt i enskilda näringsverksamheter eftersom verksamheten inte är en egen juridisk person och företagaren inte kan vara anställd i företaget. Resonemanget som fördes ovan avseende aktiebolag och framförallt fåmansaktiebolag, vad gäller frågan om egendom överhuvud kan betraktas som rörelsefrämmande i skattehänseende äger inte samma giltighet i enskilda näringsverksamheter.

För det första är stadgandet i 13 kap 2 § IL inte tillämpligt på enskilda näringsverksamheter utan endast juridiska personer och det innebär att det inte finns något uttryckligt stadgande som medför att utgifter skall hänföras till näringsverksamhet även om utgifterna inte ingår i en näringsverksamhet, för enskilda näringsverksamheter. För det andra finns det ingen tydlig gräns mellan företagaren och den verksamhet denne bedriver vilket medför att det sambandskrav som traditionellt uppställts för att avdrag skall kunna medges, fortfarande gäller såsom det utvecklats i praxis, utan några eventuella inskränkningar av slopade stoppregler eller tillkomsten av Inkomstskattelagen. Avdragsfrågan är även av stor betydelse i enskild näringsverksamhet eftersom det inte går att tala om förmånsbeskattning på samma sätt som i aktiebolag. Även det faktum att det inte går att tala om lön i enskild näringsverksamhet är av betydelse för hur avdragsfrågan för rörelsefrämmande egendom skall bedömas. Som visats vad gäller fåmansaktiebolag torde avdrag numera erhållas såsom för lönekostnad vid användandet även om inte direktavdrag erhålls vid införskaffandet. Något liknande avdrag kan inte erhållas i enskilda näringsverksamheter, varför

¹²⁵ Se kap. 4.3

sambandskravet för inkomster och utgifter är av särskilt stor betydelse. Saknas det samband som krävs torde något avdrag inte erhållas.

4.3.4 Avdrag i handelsbolag

Av 14 kap. 21 § IL framgår att överskott och underskott i en av ett handelsbolag bedriven näringsverksamhet ska beräknas genom att intäktsposterna minskas med kostnadsposterna. Det beräknade överskottet eller underskottet, inkomsten eller resultatet, fördelas härefter på bolagsdelägarna.

Handelsbolag är, som redogjorts för tidigare i arbetet, en egen juridisk person men inte ett eget skattesubjekt. Det innebär att inkomsterna från verksamheten beskattas inte i bolaget utan hos varje delägare för sig i förhållande till deras andel i bolaget.

Även vad gäller handelsbolag äger vad som ovan behandlats angående fåmansaktiebolag tillämplighet. Utgångspunkter är därmed att alla utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster är avdragsgilla. Sambandskravet på egendom som införskaffats torde även det vara det samma som tidigare gällt i fåmansaktiebolag för att avdrag skall kunna medges. Egendom som införskaffats av handelsbolaget torde, för att kunna bedömas såsom omkostnad i verksamheten, inte vara avsedd för delägars privata bruk till en omfattning uppgående till 90-95 % av den totala användningen, eller vara av den arten att den kan betraktas som rörelsefrämmande, precis som gäller för aktiebolag.¹²⁶

Som redogjorts för ovan i avsnittet angående fåmansaktiebolag, har det ifrågasatts om det överhuvud går att tala om rörelsefrämmande egendom i juridiska personer efter Inkomstskattelagens tillkomst. Frågan är dock om det resonemanget kan äga giltighet i handelsbolag. Visserligen är ett handelsbolag en egen juridisk person men i skattehänseende betraktas det inte som ett eget skattesubjekt. Av 13 kap. 4 § IL framgår dock att stadgandet i 13 kap. 2 § är tillämpligt på handelsbolag fastän handelsbolag inte räknas som juridiska personer enligt Inkomstskattelagen.

Precis som i enskilda näringsverksamheter beskattas ägarna för bolagets resultat direkt och någon möjlighet att med skatterättslig verkan vara anställd i bolaget finns inte. Erhålls lön från bolaget beskattas den inte, som nämnts tidigare, i inkomstslaget tjänst utan inkomstslagen näringsverksamhet eller kapital beroende på ur vilken verksamhet den uppkommit.¹²⁷

Avdrag för egendom som är avsedd för delägars privata bruk stämmer därför väl överens med vad som gäller för fåmansaktiebolag. Skillnaden

¹²⁶ Se kap 4.3

¹²⁷ 10 kap. 4 § 1 st. 2. IL

ligger däri att något avdrag inte kan erhållas för egendom som saknar varje samband med verksamheten eftersom något avdrag för lönekostnader inte kan medges eftersom någon tjänstebesättning inte kan bli aktuell. Dock måste sägas att likheterna med enskild näringsverksamhet är än större eftersom beskattningen sker av delägarna direkt och inte i bolaget. Om avdrag som yrkats inom ramen för bolagets verksamhet inte kan uppvisa ens det rimlighets samband som använts i detta arbete torde avdrag kunna vägras precis som i enskilda näringsverksamheter.

4.3.5 Rättspraxis

All praxis på området hänför sig till tiden innan Inkomstskattelagens ikraftträdande och det är inte säkert att den fortfarande äger tillämplighet. Jag ger mig inte in på en redogörelse här utan hänvisar till den genomgången av rättspraxis vad gäller personliga levnadskostnader som behandlades tidigare i arbetet. Sambandskravet och kriterierna för samband torde ha varit desamma och många av rättsfallen hade endast blivit en repetition.¹²⁸

4.3.6 Avslutande analys avseende rörelsefrämmande egendom

Avdragsrätten för kostnader för egendom som anskaffats för företagares privata bruk har för fåmansföretag varit ett ämne som varit uppe till diskussion under senare tid. Under stopplagstiftningens tid reglerades företagets avdragsrätt så att bolaget vägrades avdragsrätt om egendom anskaffades så gott som uteslutande för företagarens privata bruk. Efter att den tillsatta utredningen föreslagit att fullgod beskattning kunde ske med tillämpning av allmänna skatteregler slopades således de flesta av stoppreglerna. Rättsläget vad gäller företagets avdragsrätt för rörelsefrämmande egendom är inte helt klart efter slopandet. I doktrinen har framförts åsikter som varierar från att inga utgifter för egendom längre kan betraktas som rörelsefrämmande och att avdrag därför alltid bör medges för kostnader för anskaffningen, till att egendom fortfarande kan anses som rörelsefrämmande, och att utgifter för anskaffning av dylik egendom därmed inte medför rätt till avdrag.

För vad som vanligtvis menas med kapitalplaceringstillgångar gäller som huvudregel att avdrag medges vid försäljning inom kapitalvinst- och kapitalförlustreglerna i inkomstlagen näringsverksamhet. Det torde dock vara vanligast att egendom som införskaffats för företagarens privata bruk inte är kapitalplaceringstillgångar. Frågan som uppkommer är således om avdrag skall medges för tillgångar som inte kan klassificeras som kapitalplaceringstillgångar. Som framgått av redogörelsen ovan har det i den skatterättsliga litteraturen framkommit olika svar på den frågan.

¹²⁸ Se framförallt RÅ 1970 ref. 21, RÅ 85 1:52 och RÅ 1998 not. 75

För att avdrag fortfarande kan vägras för rörelsefrämmande egendom talar att det i förarbetena uttalades att det fortfarande skulle vara möjligt, även med tillämpning av allmänna skatteregler. Det kan dock ifrågasättas vilken tyngd ett uttalande i förarbetena har när det är fråga om att avskaffa en särreglering och falla tillbaka på redan befintliga allmänna regler. Borde inte de befintliga reglerna stå kvar med redan fastställd innebörd?

Vidare har Skattemyndigheten uttalat, med hänvisning till uttalanden i förarbetena, att avdrag för onyttig egendom kan vägras, både i form av direktavdrag och genom årliga värdeminskingsavdrag. Däremot kan bolaget erhålla avdrag för lönekostnad om förmånstagaren beskattas i inkomstslaget tjänst för nyttjande av förmånen.

Det även framkommit åsikter i doktrinen som menar att det numera inte längre går att tala om rörelsefrämmande egendom i inkomstslaget näringsverksamhet. I vart fall när det gäller juridiska personer. Gäverth menar att det inte råder något tvivel om att i den mån företagaren förmånsbeskattas eller beskattas såsom för förtäckt lön, bolaget inte kan vägras avdrag i motsvarande mån, i enighet med reciprotetsprincipen. Om den aktuella egendomen ej är av kapitalplaceringskaraktär eller är av den karaktären att den används av de anställda och därmed föranleder förmånsbeskattning eller beskattning såsom för lön, mycket ändå talar för att låta anskaffningskostnaden vara avdragsgill, enligt Gäverth.

Beskattas företagaren såsom för lön erhåller bolaget avdrag för lönekostnader. Beskattas företagaren såsom för förtäckt utdelning medges inget avdrag för bolaget. Från den utgångspunkten är det således förmånligare för företaget att företagaren beskattas såsom för lön.

Frågan om bolaget skall erhålla avdrag för anskaffningskostnaden av rörelsefrämmande egendom i juridiska personer har inte avgjorts i praxis efter Inkomstskattelagens ikraftträdande. Den dominerande uppfattningen i den skatterättsliga litteraturen verkar dock vara att avdrag inte utan vidare kan vägras. Möjligtvis kan direktavdrag vägras men avdrag kommer under sådana omständigheter att medges såsom lönekostnader.

Enligt undertecknad torde det inte föreligga några tveksamheter om att rena kapitalplaceringstillgångar gäller att avdrag medges för anskaffningskostnaden vid en försäljning inom kapitalvinst- och kapitalförlustreglerna i inkomstslaget näringsverksamhet. För egendom som inte kan betraktas som kapitalplaceringstillgångar kan det ifrågasättas om det kan vägras avdrag efter att stoppreglerna avskaffats och Inkomstskattelagen trätt ikraft. Regeringens uttalande tyder på att avdrag endast skulle kunna medges för kostnader som är nödvändiga. Jag kan dock inte hålla med regeringen om att det skulle finnas något absolut nödvändighetskrav för att en kostnad skall vara avdragsgill. Något stöd för den uppfattningen har jag inte kunnat hitta, varken i rättspraxis eller i den skatterättsliga doktrinen. Det torde räcka att en utgift uppvisar det lägsta

krav på samband som används i detta arbete för att utgiften skall medföra rätt till direktavdrag. Uppvisar kostnaden inte nämnda samband kommer avdrag medges såsom för lönekostnad i samband med förmånsbeskattningen. I realiteten innebär det att avdrag alltid kommer att medges för så kallad rörelsefrämmande egendom i fåmansaktiebolag. Det sambandskrav som gällt under stopplagstiftningens tid har därför förlorat mycket av sin giltighet.

Vad gäller avdragsfrågan i enskild näringsverksamhet för egendom som införskaffats för företagarens privata bruk gäller principiellt samma krav på samband och avsikt som tidigare gällt för fåmansaktiebolag. Det föreligger dock även skillnader. En enskild näringsverksamhet är som sagt ingen juridisk person och de inkomster som verksamheten inbringar beskattas direkt hos ägaren. Någon lön kan inte erhållas från den enskilda näringsverksamheten eftersom den inte utgör en egen juridisk person. Det i sin tur innebär att om egendom införskaffas, vilken saknar till och med det lägsta krav på samband med verksamheten, avdrag kan komma att vägras, och till skillnad mot vad som gäller i fåmansaktiebolag kan några avdrag såsom för lönekostnad inte medges. För kapitalplaceringstillgångar vilka inte uppvisar tillräckligt samband med verksamheten kommer dock den enskilda näringsidkaren erhålla avdrag för vid en framtida avyttring.

Avslutningsvis skall något sägas om avdragsfrågan i handelsbolag. Handelsbolag är som bekant en egen juridisk person som kan förvärva rättigheter och ikläda sig förpliktelser. Det räknas dock inte som ett eget skattesubjekt och all inkomst beskattas direkt hos ägaren i förhållande till deras andel som det bestämts. Det innebär att avdragsfrågan får bedömas på samma sätt som i enskilda näringsverksamheter, d v s att om en kostnad inte uppvisar det samband med den verksamhet som bedrivs avdrag kan vägras. I likhet med enskilda näringsverksamheter kan avdrag inte heller erhållas såsom lönekostnad eftersom någon lön i strikt mening inte heller kan erhållas.

5 Förmånsbeskattningen

5.1 Inledning

I ett arbete som detta, vilket har för avsikt att belysa och analysera vilka avdragsmöjligheter det finns för personliga levnadskostnader och rörelsefrämmande egendom samt undersöka vilka beskattningskonsekvenser som uppkommer krävs en utförlig redogörelse för de så kallade förmånsbeskattningsreglerna eftersom dessa utgör en viktig del i kedjan av beskattning av näringsidkare som låter sitt företag bekosta utgifter som egentligen är att betraktas som personliga levnadskostnader eller övriga privata utgifter för företagaren.

Nedan följer inledningsvis en övergripande beskrivning av de principer som ligger till grund för att beskatta företagare som tillgodogör sig bolagets tillgångar i form av användande av deras tillgångar för privata ändamål.

5.2 Allmänt

Förmåner kan delas in i personalvårdsförmåner och andra naturaförmåner. Om en näringsidkare väljer att låta sitt företag införskaffa tillgångar som företagaren sedan använder privat, istället för att införskaffa det själv med medel som är beskattade, förlorar det allmänna den skatteinkomst som uteblir genom att någon lön eller utdelning inte tagits ut och beskattats. Av den anledningen skall företagaren beskattas för användandet av tillgången eller för de utgifter som näringsverksamheten haft för företagarens privata räkning.

De beskattningskonsekvenser som uppkommer när ett företag betalt för en utgift som räknas som en personlig levnadskostnad eller utgifter för egendom införskaffad för företagarens privata bruk, kan skilja sig åt beroende på i vilken form företaget bedrivs. Nedan beskrivs hur företagare skall bli beskattade för förmåner som erhållits ur näringsverksamheten. Inledningsvis kommer dock en kortfattad redogörelse för rättsutvecklingen på området de senaste åren.

5.2.1 Förmånsbeskattningen under stopplagstiftningens tid

Som redogjorts för i kapitlet angående företagens avdragsrätt för egendom införskaffad för företagarens privata bruk fanns det tidigare särskilda stoppregler för fåmansföretagare som reglerade företagens avdragsrätt i sådana situationer. Enligt stoppreglerna vägrades företagen avdrag för egendom uteslutande eller så gott som uteslutande införskaffad för företagarens privata bruk. I 32 § anv.p. 14 1 st. KL stadgades att egendom som uteslutande eller så gott som uteslutande anskaffats för delägares

privata bruk, skulle ett belopp motsvarande anskaffningskostnaden för egendomen tas upp som intäkt av tjänst hos företagsledaren. Nämnda regel var tillämplig när bolaget anskaffat egendom från annan än delägare eller närstående till denne samt förvärv från helägt dotterbolag.¹²⁹ För att regeln skulle vara tillämplig krävdes att egendomen anskaffats uteslutande eller så gått som uteslutande var avsedd för privat bruk. Vad som menades med detta behandlades i förarbetena och doktrin. Slutsatserna däri, vilka det inte rådde några delade meningar om, var att ett privat bruk om 90-95 % av det totala ändamålet för egendomen, medförde att egendomen var anskaffad för privat bruk.¹³⁰ Skulle företaget ha anskaffat egendom som först vid ett senare tillfälle kom att användas av företagaren privat skulle beskattning ske av nyttjanderätten istället för anskaffningsvärdet.¹³¹

Anskaffade företaget omsättningstillgångar vilka företagaren använde privat skulle inte ovan behandlade regel användas.¹³² Om så var fallet skulle företagaren beskattas såsom för en vanlig löneförmån. Företagaren beskattades alltså för inkomst av tjänst och bolaget medgavs avdrag för lönekostnaden, på vilken arbetsgivaravgifter skulle utgå. Därutöver skulle bolaget uttagsbeskattas.¹³³

5.2.2 Förmånsbeskattning enligt allmänna regler

Efter avskaffandet av stoppreglerna för fåmansföretagare skall företagens avdragsrätt bedömas enligt allmänna skatteregler. Det samma gäller förmånsbeskattningen. Redan innan stopplagstiftningens tid fanns utrymme för att beskatta förtäckta förmåner som utgått från bolaget enligt allmänna regler. Till skillnad från stopplagstiftningen medförde tillämpningen av allmänna regler beskattning av nyttjande och inte beskattning av anskaffningsvärdet.

De allmänna reglerna om förmånsbeskattning ger inget klart svar på hur beskattningen av fåmansbolag och dess ägare skall ske efter slopandet av stopplagstiftningen. I förarbetena angavs att det fanns en önskan att kunna beskatta fåmansföretagen och dess ägare i samma utsträckning som tidigare, men med hjälp av allmänna regler.¹³⁴ Även i den skatterättsliga doktrinen har det givits uttryck för att allmänna regler är tillräckliga för att upprätthålla en godtagbar beskattning av förmåner som utgått från fåmansbolag.¹³⁵ I det följande kommer jag att försöka utröna om det finns stöd för den uppfattningen.

5.2.2.1 Förmånsbeskattning aktiebolagsägare – framförallt

¹²⁹ Se bland annat RÅ 1998 not. 75.

¹³⁰ Se bland annat Pålsson, R. Kvantifierade begrepp. SN 10/99 s. 615

¹³¹ RSV 302 utgåva 17.

¹³² Prop. 1989/90:110 s. 598

¹³³ Tjernberg, M. Fåmansaktiebolag. s. 134f.

¹³⁴ Prop. 1999/2000:15 s. 56 f.

¹³⁵ Eriksson, L. Regeringens proposition slopade stoppregler. SvSKT 10/99 s. 864

fåmansaktiebolagägare

Även om det är möjligt att även i större aktiebolag med spritt ägande är möjligt att erhålla förmåner av privat karaktär för en aktieägare som är anställd i bolaget, är risken av naturliga skäl inte lika stor som i ett fåmansföretag där aktieägarna och bolaget ofta är i intressegemenskap men där det rent formellt föreligger ett tvåpartsförhållande.

Huvudprincipen vid förmånsbeskattningen är att alla förmåner som utgår på grund av anställning eller från ett bolag där man är ägare skall beskattas.¹³⁶ Förmånerna delas in i personalvårdsförmåner och övriga naturaförmåner. Personalvårdsförmåner medför ingen beskattning för den anställde eftersom det inte räknas som ersättning för utfört arbete. Bolaget erhåller avdrag för värdet eftersom det är att ses som ett led i arbetsgivarens verksamhet. Övriga naturaförmåner medför normalt beskattning av förmånstagaren. På dessa förmåner utgår sociala avgifter och arbetsgivaren erhåller, under vissa omständigheter, avdrag för förmånerna.¹³⁷

De allmänna reglerna på området behandlar endast löpande förmåner. Dessa stadgar att om bolaget betalar för egendom som företagaren annars skulle ha behövt betala med privata medel kommer förmånsbeskattning ske såsom förtäckt utdelning. Är ägaren anställd kommer beskattning istället att ske såsom förtäckt lön.¹³⁸ En anställd ägare kommer med andra ord att förmånsbeskattas på samma sätt som vanliga anställda vad gäller personliga levnadskostnader såsom bostad, kost, kläder mm.¹³⁹

RSV har givit uttryck för ståndpunkten att tillgångar som typiskt sett utgör personligt lösöre och vars kostnader utgör personliga levnadskostnader, skall beskattas direkt hos ägaren för hela anskaffningsvärdet. Detta skall gälla under förutsättning att ägaren inte lämnat marknadsmässig ersättning till bolaget. Är tillgången som anskaffats av bolaget för delägarens privata bruk inte av ifrågakvarande slag skall beskattning av ägaren, enligt RSV, ske i form av en löpande nyttjanderättsbeskattning.¹⁴⁰

Eriksson har framhållit att inköp av vad som traditionellt betraktats som rörelsefrämmande egendom ofta torde vara att anse som ett förvärv för företagarens räkning och något hinder att beskatta en anställd ägare såsom för löneförmån för hela inköpsvärdet finns inte. Skulle ägaren inte vara anställd bör, enligt Eriksson, beskattning ske såsom för förtäckt utdelning till hela anskaffningsvärdet, vilket inte medför rätt till avdrag i bolaget.¹⁴¹

¹³⁶ 11 kap. 1 § IL och 42 kap. 1 § IL

¹³⁷ Tjernberg, M. Innebär slopande stoppregler för fåmansföretag en förbättring av företagsklimatet? SN 4/2000. s. 180

¹³⁸ Tjernberg, M. Fåmansaktiebolag. s. 186

¹³⁹ Tjernberg, M. Innebär slopande stoppregler för fåmansföretag en förbättring av företagsklimatet? SN 4/2000 s. 183

¹⁴⁰ RSV: s skrivelse 2000-03-14 Dnr. 2664-00/110.

¹⁴¹ Eriksson, L. Regeringens proposition slopade stoppregler. SvSKT 10/99 s. 856

Det skulle även kunna tänkas att man kan betrakta ett förvärv av rörelsefrämmande egendom som ett skenavtal och beskatta ägaren för hela anskaffningsvärdet. Då ses förvärvet som om det egentligen är ägaren som gjort anskaffningen. Tjernberg har uttalat sig i frågan och han ställer sig tveksam till att behandla förvärv av rörelsefrämmande egendom som skenavtal samt att det i så fall måste vara fiskus som bär bevisbördan för att ett skenavtal är för handen.¹⁴²

Förmåner som inte redovisas öppet kan vid beskattningen antingen behandlas som förtäckt lön eller förtäckt utdelning, beroende på om förmånstagaren är anställd eller inte. Utdelning kan antingen vara öppen eller förtäckt. En öppen utdelning kännetecknas av att utdelningen beslutats på en regelrätt bolagsstämma. En förtäckt utdelning kan däremot se ut på lite olika sätt, exempelvis kan den ha formen av ett vanligt köpeavtal men där den verkliga innebörden är en förmögenhetsöverföring.¹⁴³ För att kunna upprätthålla dubbelbeskattningen i aktiebolag, krävs det att det finns kriterier för att kunna påvisa när förtäckt utdelning är för handen.¹⁴⁴

Både den öppna och förtäckta utdelningen kan vara lovlig eller olovlig. Ur skattesynpunkt spelar det dock ingen roll om utdelningen är lovlig eller olovlig. Även olovliga förtäckta utdelningar skall beskattas.¹⁴⁵

På grund av progressionen i det svenska skattesystemet i inkomstslaget tjänst, finns det ofta, som tidigare nämnts, en önskan hos den skattskyldige att hänföra inkomst, som egentligen har sitt ursprung i arbetsinkomster, till inkomstslaget kapital. För att motverka att så sker finns de så kallade klyvningsreglerna i 57 kap IL. Problemet att avgöra i vilket inkomstslag inkomster skall beskattas kvarstår dock och behöver behandlas ytterligare.

Att en delägare som är helt passiv inte bör få räkna någon inkomst från bolaget som lön torde det inte råda några tvivel om. Skulle så vara fallet skulle grundavdrag och pensionsgrundande förmåner uppkomma på felaktiga grunder. En anställd ägare kan däremot få tillgodoräkna sig inkomster såsom lön. En företagsledare i ett fåmansföretag bör dessutom kunna tillgodogöra sig obegränsat stora löneuttag eftersom detta accepterats i praxis.¹⁴⁶ Problemet ligger dock oftast inte här utan problemet är att inkomst ofta vill hänföras till inkomstslaget kapital med dess lägre totala skattesats.

Frågan om att fastställa huruvida en inkomst härrör från anställnings- eller ägarförhållande har varit uppe till diskussion inom den skatterättsliga litteraturen. Grosskopf har framfört den åsikten att frågan bör avgöras med utgångspunkt i om inkomsten tillförts delägaren i egenskap av aktieägare

¹⁴² Tjernberg, M. Innebär slopade stoppregler för fåmansföretag en förbättring av företagsklimatet? SN 4/2000 s. 182

¹⁴³ Andersson, J. Kapitalskyddet i aktiebolag, s. 65

¹⁴⁴ Grosskopf, G. Beskattning av fåmansbolag, s. 80

¹⁴⁵ Tjernberg, M. Beskattning av fåmansföretag, s. 59

¹⁴⁶ Se till exempel RÅ 1957 fi 2512 och RÅ 1971 ref. 20 1 och 2

eller anställd. I de fall det rör sig om förmåner som även tillkommer de vanligt anställda i bolaget bör även delägare löneförmånsbeskattas. För övriga förmåner menar Grosskopf att om förmånen går långt utöver vad som kan anses motsvara den av aktieägaren utförda prestationen, bör förtäckt utdelning vara för handen.¹⁴⁷

Tjernberg har framfört den åsikten att en delägare som är anställd ”har i viss utsträckning möjlighet att välja mellan lönealternativet och utdelningsalternativet”¹⁴⁸. Det är bara klyvningsreglen i 57 kap IL som möjliggör beskattning av inkomst som egentligen är kapitalinkomst i inkomstslaget tjänst.¹⁴⁹

En delägare som inte har kvalificerad andel i bolaget kan inte träffas av klyvningsregeln om han inte ”smittas” av någon närstående eller dylikt, och all inkomst som kommer från bolaget skall hänföras till inkomstslaget kapital.

Skulle delägaren vara anställd uppkommer frågan huruvida inkomsten skall hänföra sig till inkomstslaget tjänst eller inkomstslaget kapital. Om delägaren redan erhållit utdelning som täcker gränobeloppet och kraven för tillämpning av klyvningsregeln är uppfyllda kommer beskattning ske i inkomstslaget tjänst. Återstår då att ta ställning till hur en delägare som inte erhållit utdelning upp till gränobeloppet, eller en anställd ägare som inte uppfyller villkoren för tillämpning av klyvningsreglerna skall beskattas.

RSV: s uppfattning i frågan är att det föreligger en presumtion för att förmåner som utgått skall beskattas i inkomstslaget tjänst.¹⁵⁰

Tjernberg är som nämnts ovan av den uppfattningen att klyvningsregeln är den enda möjligheten att klassificera inkomst som inkomst av tjänst, men vilken egentligen hänför sig till inkomst av kapital. Enligt det synsättet skall det för varje enskild situation avgöras huruvida en förmån härrör från anställnings- eller delägarförhållandet.

En anställd ägare som inte uppfyller villkoren för en tillämpning av fåmansföretagsreglerna, d v s han är inte verksam i betydande omfattning och inte av betydelse för vinstgenereringen, kommer alltså enligt RSV: s uppfattning att beskattas såsom för tjänsteinkomst för de förmåner denne erhåller om inga andra omständigheter talar för att förmånerna skall beskattas såsom för förtäckt utdelning. Det normala torde dock vara att den anställde ägaren beskattas för förtäckt lön för förmåner denne erhåller. Som Grosskopf framhållit måste det dock i varje enskilt fall undersökas om ägaren erhållit förmånen i egenskap av aktieägare eller i egenskap av anställd.

¹⁴⁷ Grosskopf, G. Beskattning av fåmansbolag. s. 150

¹⁴⁸ Tjernberg, M. Fåmansaktiebolag. s. 99

¹⁴⁹ Tjernberg, M. Fåmansaktiebolag. s. 99

¹⁵⁰ RSV Dnr 2664-00/120

5.2.2.2 Krav för beskattning

Vad gäller vid vilken tidpunkt företagaren eventuellt skall beskattas uppkommer frågan om beskattning skall ske vid anskaffningen eller vid ett eventuellt nyttjande. Enligt Inkomstskattelagen är det kontantprincipen som styr när en förmån skall beskattas i inkomstlagen tjänst och kapital.¹⁵¹ Enligt dessa stadganden skall en naturaförmån ha kommit den skattskyldige till godo för att beskattning skall kunna ske. Tjernberg har tidigare hävdade att kontantprincipen innebär att endast dispositionsmöjligheten inte kan beskattas, utan ett faktiskt nyttjande måste ha ägt rum.¹⁵²

I proposition 1999/2000:15 gav regeringen uttryck för att det finns grund för att förmånsbeskatta delägare i fåmansaktiebolag utan att ett faktiskt nyttjande av tillgångarna skett. I propositionen framhöll regeringen att det är dispositionsrätten som skall ligga till grund för beskattningen och inte det faktiska nyttjandet, i vart fall när det är fråga om dyrare egendom.¹⁵³

Även RSV har uttalat att beskattning i vissa fall ska kunna ske redan vid dispositionsrätt. Detta skall vara fallet om företagaren haft inflytande eller bestämmanderätten över tillgången. Har så varit fallet krävs, enligt RSV, inte ett faktiskt nyttjande för att förmånsbeskattning skall kunna utlösas.¹⁵⁴

Frågan om vid vilken tidpunkt förmånsbeskattning skall utlösas har varit uppe till prövning i praxis ett antal gånger under tiden före Inkomstskattelagens ikraftträdande. I **RA 1992 ref. 108**¹⁵⁵ och **RA 1992 not. 191**¹⁵⁶, finns exempel på att endast en dispositionsrätt inte räckte för att utlösa förmånsbeskattning.

Det har på senare tid dock kommit några rättsfall som behandlar frågan om vilka krav som ställs för beskattning överhuvudtaget. I **RA 2001 ref. 22** konstaterade RR: n att det krävs, för beskattning av förmån av bil, förutom att den skattskyldige har tillgång till en av arbetsgivaren ägd bil, även att förmånen åtnjutit i mer än ringa omfattning. RR: n uttalade även att omvänd bevisbörda bör gälla för om bilförmån förelegat i fåmansföretag. Det torde därmed räcka att Skatteverket gör gällande att dispositionsrätt har funnits.

¹⁵¹ 10 kap. 8 § IL och 41 kap. 8 § IL

¹⁵² Tjernberg, M. Innebär slopade stoppregler för fåmansföretag en förbättring av företagsklimatet? SN 4/2000 s. 184

¹⁵³ Prop. 1999/2000:15 s. 60

¹⁵⁴ RSV Dnr. 2664-00/120

¹⁵⁵ Rättsfallet handlade om en anställd som tillhandahölls fri kost av arbetsgivaren, men inte utnyttjade förmånen eftersom hon var vegetarian och dessutom bantade. RR ansåg att hon inte skulle förmånsbeskattas eftersom det var ostridigt att hon inte utnyttjat förmånen.

¹⁵⁶ I rättsfallet hade en företagare rätt att disponera en bil som företaget ägde. RR kom fram till att ställningen som delägare i ett fåmansföretag innebar en faktisk möjlighet att använda bilen privat inte ensamt kunde utgöra grund för en bedömning och att delägaren inte enbart på den grunden kunde förmånsbeskattas.

Det åligger sedan den skatteskyldige att visa att förmånen ej nyttjats för att undgå beskattning.

I **RA 2002 ref. 53** som gällde bostadsförmån uttalade RR: n att något krav på att förmånen åtnjutits i viss omfattning inte ställs vad gäller bostadsförmån. En bostadsförmån av ifrågavarande slag ansågs av RR: n främst kännetecknas av den fria dispositionsrätten till fritidshuset. I vilken omfattning förmånen faktiskt nyttjats saknade enligt RR: n betydelse.

Slutsatserna som kan dras av dessa båda rättsfall är att kraven för beskattning fortfarande svävar något. Dock måste det sägas att det numera ligger närmare till hands att betrakta redan dispositionsmöjligheten och inte nyttjandet som tidpunkten för vilken förmånsbeskattning inträder.

5.2.2.3 Värdering

I samband med en diskussion angående beskattningstidpunkt för erhållna förmåner är det av betydelse att något nämns om värdering av förmåner. Som utgångspunkt anges i lagtexten att marknadsvärdet skall vara avgörande.¹⁵⁷ Därom råder det knappast delade meningar. Däremot kan det vara besvärligt att fastställa vad som utgör marknadsvärdet av nyttjandet av en tillgång.

RSV har givit uttryck för den uppfattningen att olika slags tillgångar skall behandlas olika. Värdebeständiga tillgångar bör, enligt RSV, beräknas enligt en formel där förmånsvärdet skall ha sin utgångspunkt i den kapitalbesparing som företagaren gör genom att låta bolaget anskaffa tillgången.¹⁵⁸

Tillgångar som inte är värdebeständiga har behandlats särskilt av RSV. Angående denna typ av egendom har RSV uttalat att det finns svårigheter att använda något schablonvärde varför en bedömning måste ske från fall till fall. I de fall det finns en hyresmarknad för jämförbar egendom kan vägledning tas från denna, under förutsättning att inte förmånsvärdet därmed blir lägre än bolagets kostnad för förmånen.¹⁵⁹

5.2.3 Enskild näringsverksamhet

Eftersom jag har för avsikt att undersöka huruvida neutralitet föreligger mellan beskattningen av företagare vilka bedriver sin verksamhet i olika företagsformer kommer nedan en redogörelse för hur beskattningen av förmåner sker för enskilda näringsidkare. Någon uttömmande analys av alla förmåner som kan tänkas uppkomma blir det inte tal om, utan jag koncentrerar mig på de skillnader som finns gentemot aktiebolag.

¹⁵⁷ 61 kap. 1 § IL

¹⁵⁸ RSV: skrivelse Dnr. 2664-00/110

¹⁵⁹ RSV: skrivelse 000314 Dnr. 2664-00/110

5.2.3.1 Beskattning av förmåner

Eftersom ägaren till en enskild näringsverksamhet beskattas för eventuell vinst i inkomstslaget näringsverksamhet, talar man normalt inte om förmåner ägaren, precis på samma sätt som man inte talar om lön för ägaren. Vissa "förmåner" tas upp som intäkt i den enskilda näringsidkarens deklaration och företaget drar av kostnaden. Det intressanta är således om kostnaden är avdragsgill eller inte. Som visats är det av särskild betydelse om en kostnad i enskild näringsverksamhet är avdragsgill eller inte.

Personalvårdsförmåner är skattefria för anställda vilket torde innebära att enskilda näringsidkare inte har samma möjligheter att dra av motsvarande kostnader för sig själva i näringsverksamheten. Vad gäller helt skattepliktiga förmåner kan resultatet bli antingen uttagsbeskattning eller att företaget inte får dra av kostnaden.¹⁶⁰

Vid inköp av egendom för näringsidkarens privata bruk saknas erforderligt samband och företaget skall inte erhålla avdrag för kostnaden. Ägaren anses ha köpt egendomen för egna medel. Någon uttagsbeskattning skall under sådana omständigheter ej ske.

Om ägaren till en enskild näringsverksamhet tar ut produkter från verksamheten vilka är att betrakta som omsättningstillgångar är metoden för beskattning en annan i jämförelse med hur beskattningen går till om verksamheten bedrivs i aktiebolagsform. I enskild näringsverksamhet skall värdet av förmånen redovisas som en intäkt direkt i näringsverksamheten, varmed förmånen ökar vinsten eller minskar förlusten.¹⁶¹ Om företaget går med förlust blir det således ingen skatt på förmånsvärdet överhuvudtaget. Egen förbrukning av varor eller användande av företagets egendom skall tas upp till beskattning med marknadsvärdet.

Vid uttag av tillgångar ur näringsverksamheten för privat bruk måste någon justering göras eftersom deklarationen annars skulle uppvisa ett missvisande resultat. Denna justering skall ske genom uttagsbeskattning där en transaktion till egendomens marknadsvärde förutsätts, vilket innebär att verksamheten tillförs ett värde. Detta värde kommer sedan att beskattas såsom inkomst av näringsverksamhet.

¹⁶⁰ Lundén, B., Nygren, K. Förmånsbeskattning, s. 16

¹⁶¹ Lundén, B. Enskild Firma. s. 96

5.2.4 Handelsbolag

Eftersom jag har för avsikt att undersöka huruvida neutralitet föreligger mellan beskattningen av företagare vilka bedriver sin verksamhet i olika företagsformer kommer nedan en redogörelse för hur beskattningen av förmåner sker för delägare i handelsbolag. Någon uttömmande analys av alla förmåner som kan tänkas uppkomma blir det inte tal om, utan jag koncentrerar mig på de skillnader som finns gentemot aktiebolag.

5.2.4.1 Beskattning av förmåner

Ett handelsbolag är som framgått tidigare i detta arbete en egen juridisk person men inte ett eget skattesubjekt. Av den anledningen kan bolaget visserligen förvärva rättigheter och ikläda sig förpliktigheter, men verksamhetens resultat beskattas direkt hos delägarna i förhållande till dess andel såsom den bestämts av avtalet.

Vad avser beskattning av förmåner i handelsbolag är beskattningen utformad på samma sätt som för enskilda näringsverksamheter, d v s huvudfrågan är om avdrag kan medges eller inte, varför jag hänvisar till kapitlet som behandlar frågan för dessa.

5.2.5 Skattefria förmåner

Som torde ha framgått av framställningen ovan finns det en möjlighet för anställda fåmansaktiebolagsägare att tillgodogöra sig förmåner från bolaget i samma utsträckning som för övriga anställda.

Skattefrihet gäller för bland annat personalvård. Med personalvård menas förfriskningar eller enklare motion som inte är direkt ersättning för utfört arbete. För att delägare inte skall beskattas för förmånen krävs att den inte består av en hel måltid samt att erbjudandet riktar sig till hela personalen. Tillhandahåller bolaget möjligheter till enklare motion skall bolaget antingen tillhandahålla lokalen eller ha tecknat ett avtal med en idrottsanläggning. Som alternativ kan motionen vara av kollektiv natur eller i övrigt vara av ringa omfattning. Är delägaren den enda anställda bolaget uppkommer inga svårigheter att erbjuda hela personalen förmånen. För att slippa ta upp förmånen som inkomst och därmed betala skatt skall motionen vara av enklare slag.¹⁶² Att köpa ett årskort på ett gym eller på någon annan idrottsanläggning torde vara acceptabelt.¹⁶³

Någon beloppsgräns finns inte utöver att förmånen skall vara av enklare slag. Motionsformen bör inte ha några lyxbetonade inslag som exempelvis

¹⁶² 11 kap. 11 och 12 §§

¹⁶³ Se RÅ 2001 ref. 44 i vilket RR: n fastställde att ett gymkort var att anse som enklare motion.

golf, ridning eller utförsåkning. Kostnaderna för förmånerna kan dras av i bolaget enligt de allmänna reglerna om avdrag.¹⁶⁴

Om bolaget betalar delägars eller anställdas tandvård, sjukvård eller i övrigt står kostnaderna för hälsovård måste delägaren och övriga anställda ta upp förmånen som inkomst. Omfattningen av hälso- och sjukvård är den typ av vårdbehov som kräver insatser av medicinskt utbildad personal alternativt annan personal i samarbete med medicinskt utbildad personal. Ett exempel kan vara om delägare anlitar en sjukgymnast och får massage i förebyggande syfte eller anlitar en psykolog för exempelvis stresshantering. För skattefrihet krävs att vården inte är offentligt finansierad eller att den tillhandahålls utomlands.¹⁶⁵ Kostnaden för bolaget är inte avdragsgill med undantag för vård utomlands under vissa förutsättningar eller då vården har ett förebyggande syfte.¹⁶⁶

Vidare behöver delägare inte ta upp förmånen av en grupplivförsäkring som en inkomst. Förmånen bör inte väsentligen avvika från motsvarande förmåner för statligt anställda, då den del som är förmånligare enligt lagen skall tas upp till beskattning.¹⁶⁷ Bolaget har rätt att dra av kostnaden för grupplivförsäkringen. Likt begränsningen av den inkomstmässiga skattefriheten begränsas även avdragsrätten genom att enbart gälla till den del försäkringen inte utfaller på väsentligt förmånligare grunder än vad som gäller enligt grupplivförsäkring för statligt anställda.¹⁶⁸

Den skattemässiga behandlingen av pensionsförsäkringar påminner om grupplivförsäkringar. Företaget har rätt att dra av kostnader för pensionsförsäkringar eller för olika avsättningar för tryggnad av pensionsutfästelser. Enligt huvudregeln så gäller dock att avdragsrätten är begränsad till ett belopp som motsvarar antingen 35 % av lönen eller max 10 prisbasbelopp. Huvudregeln kompletteras genom avsteg från begränsningen under vissa förutsättningar.¹⁶⁹ Bolagets ägare behöver inte ta upp värdet av premierna till pensionsförsäkringen som inkomst. Beloppet som faller ut från försäkringen är dock skattepliktigt i inkomstslaget tjänst.¹⁷⁰

Någon möjlighet för enskilda näringsidkare och handelsbolagsdelägare att tillgodogöra sig skattefria förmåner finns av naturliga skäl inte, varför framställningen endast avser fåmansaktiebolag.

¹⁶⁴ 16 kap. 1 § IL

¹⁶⁵ 11 kap. 18 § IL

¹⁶⁶ IL 16 kap. 22-24 §§ IL

¹⁶⁷ 11 kap. 9 § IL

¹⁶⁸ 16 kap 25 § IL

¹⁶⁹ 28 kap. 5-12 §§ IL

¹⁷⁰ 11 kap 1 § IL

6 Skattemässig neutralitet?

En fråga som var av stor betydelse vid utformningen av det nya skattesystemet, var att det skulle föreligga skatterättslig neutralitet oberoende av i vilken företagsform man valde att bedriva sin näringsverksamhet.

Nedan analyseras huruvida skattemässig neutralitet verkligen kan anses föreligga inom det område detta arbete behandlar, dvs. om kostnader skall hänföras till personliga levnadskostnader respektive övriga privata utgifter eller om de kan anses utgöra omkostnader i näringsverksamhet, samt vilka de skattemässiga konsekvenserna blir, om företagare vilka bedriver näringsverksamheter i olika former.

6.1 Neutraliteten- en avslutande analys

Som konstaterats ovan skiljer sig skattekonsekvenserna åt när det gäller den så kallade förmånsbeskattningen och vilka avdrag som medges i företaget, beroende på i vilken form företaget bedrivs. Nedan skall jag försöka mig på att utföra en analys av huruvida det verkligen föreligger skattemässig neutralitet med avseende på de skattekonsekvenser som uppkommer när företagare i olika former låter sitt företag betala för utgifter som egentligen skulle ha betalats av företagaren själv med dennes beskattade medel.

6.1.1 Neutralitet avdrag för personliga levnadskostnader

Avdrag för personliga levnadskostnader skall som framgår av 9 kap 2 § IL som principiell utgångspunkt inte medges. Det är tvärtom så att det är just en persons ekonomiska utrymme för konsumtion som skall beskattas.

Att alla företagarens personliga levnadskostnader som utgångspunkt skall bekostas med dennes egna beskattade medel råder det som konstaterats inga tvivel om. Fråga uppkommer om det är möjligt att ändå låta ett företag bekosta dessa utgifter med hänvisning till att de utgör omkostnader i företaget med bibehållen avdragsrätt som följd.

Bedrivs verksamheten i form av ett fåmansaktiebolag finns det ändå en möjlighet att låta bolaget bekosta dessa utgifter. Detta är fallet framförallt om ägaren är anställd i bolaget och därmed beskattas i inkomstlaget tjänst för sina inkomster. En anställd fåmansbolagsaktieägare som är anställd i bolaget erhåller lön och övriga förmåner precis som de övriga anställda. Bolaget erhåller under sådana omständigheter avdrag för kostnader såsom lönekostnader oberoende av om kostnaderna är att betrakta som personliga levnadskostnader för ägaren.

Om exempelvis ett fåmansaktiebolag bekostar en resa som visserligen är till viss nytta för företaget med där inslaget av rekreation är alltför stort och kan betraktas som privat semester råder det föga tvivel om att utgiften för semesterdelen skulle betraktas som kostnad för personliga levnadskostnader om ägaren skulle ha betalt resan med privata medel. Resan kan dock delas upp i en ”seriös” del och en privat del. Att avdrag skall medges för den ”seriösa” delen råder det inget tvivel om. Även den privata delen torde dock under vissa omständigheter berättiga till avdrag i verksamheten. Bedrivs verksamheten i formen av ett fåmansaktiebolag och är ägaren anställd kommer avdrag för kostnaden att erhållas i verksamheten såsom lönekostnad. Hela resan kommer med andra ord att berättiga till avdrag för bolaget.

På liknande sätt kommer utgifter för övriga personliga levnadskostnader att bedömas för fåmansaktiebolag med anställd ägare d v s avdrag medges såsom för lönekostnad oberoende av vad kostnaderna avser.

Det kan dock även tänkas att fåmansaktiebolagsägaren inte tillgodogör sig bolagets vinstmedel såsom lön utan istället eftersträvar att tillgodogöra sig dem som utdelning med den lägre skattesats det innebär. Detta är framförallt fallet när ägaren inte är formellt anställd och därmed inte erhåller någon lön i strikt mening. Av naturliga skäl kan några avdrag för lönekostnader inte medges när utdelning är för handen. Frågan är således om avdrag kan medges för anskaffningskostnaden för utgifter som skulle anses utgöra ägares personliga levnadskostnader om denne bekostat dessa privat, i dessa fall.

Om bolaget bekostat en resa för sina ägare som till viss del är till nytta för företaget men som mestadels är att betrakta som privat semester är det möjligt att dela upp resan i en ”seriös” del och en privat del, även om ägaren inte är anställd och erhåller lön i strikt mening. Att avdrag skall medges för den ”seriösa” delen är klart. Frågan är dock om avdrag även kan medges för den del som är att betrakta som privat semester. Något avdrag för delen såsom lönekostnader eller personalkostnader kan inte bli aktuellt när utdelning, öppen eller förtäckt, är för handen. Utdelningsbeskattas delägaren skall bolaget ta upp ett belopp motsvarande förmånens värde som intäkt samtidigt som det värdet räknas som icke avdragsgill utdelning. Nettoresultatet för företaget blir därmed att det blir bolagsskatt beräknat på utdelningsbeloppet.

Samma möjlighet som finns i fåmansaktiebolag med anställd ägare att medge avdrag såsom för lönekostnader finns inte om verksamheten bedrivs i som enskild näringsverksamhet eller i form av ett handelsbolag och det är i enskilda näringsverksamheter och handelsbolag som frågan om avdrag för personliga levnadskostnader får särskild vikt.

En resa som företas av en enskild näringsidkare är antingen avdragsgill eller inte. Resan kan dock förmodligen delas upp i en ”seriös” del och en privat del där avdrag kan medges för den ”seriösa”. Något avdrag kan dock inte

medges för den privata delen. Detta hänger samman med att det inte går att tala om lön i dessa former av företag eftersom beskattningen av företagets resultat sker direkt hos dess ägare i inkomstslaget näringsverksamhet. Eftersom kostnader för privat semester utgör personliga levnadskostnader kan något avdrag inte medges för den delen av resan som betraktas som är "icke seriös". På likartat sätt kommer utgifter för övriga personliga levnadskostnader att bedömas d v s avdrag kan inte medges för utgifter som saknar erforderligt samband med den verksamhet som bedrivs.

På enbart den grunden föreligger det alltså inte skattemässig neutralitet mellan fåmansaktiebolag med anställd ägare och enskild näringsverksamhet och handelsbolag.

6.1.2 Neutralitet avdrag för rörelsefrämmande egendom

Om ett fåmansaktiebolag istället för att bekosta en semesterresa köper in en dyr sommarstuga för sin ägares privata användande har avdragsrätten förändrats under de senaste åren. Från att rörelsefrämmande förvärv, vilket en sommarstuga i de flesta fall måste antas vara, varit specialreglerat för fåmansföretag skall nu allmänna regler tillämpas när ställning skall tas till om avdrag kan medges. Som visades i kapitlet angående avdrag för rörelsefrämmande egendom är det inte helt klarlagt hur avdragsrätten skall bedömas enligt allmänna regler.

Det har framförts åsikter som menar att det är tveksamt om man överhuvud kan tala om rörelsefrämmande egendom i aktiebolag efter slopandet av stoppreglerna och ikraftträdandet av Inkomstskattelagen. Det har dock även framförts åsikter som menar att ett visst utrymme måste ges för att kunna vägra avdrag för rörelsefrämmande egendom, med tillämpning av allmänna skatteregler. Mycket talar numera för att det sambandskrav som traditionellt gällt, numera inte kan upprätthållas lika strikt för att avdrag skall kunna medges i fåmansaktiebolag, antingen som direktavdrag eller som årliga värdeminskningsavdrag. För kapitaltillgångar gäller att avdrag medges först vid en försäljning. För tillgångar som inte kan anses som kapitaltillgångar är avdragsfrågan lite knivigare att avgöra. Av uttalanden i den skatterättsliga litteraturen att döma torde dock avdrag medges numera.

Det innebär att om ägaren införskaffar en sommarstuga i bolagets namn men har för avsikt att använda den så gott som uteslutande privat, mycket numera talar för att bolaget erhåller avdrag för kostnaden vid ett eller annat tillfälle. Är ägaren anställd kommer avdrag att medges såsom för lönekostnader i samband med att ägaren förmånsbeskattas. För ägare som inte kommer att förmånsbeskattas såsom för förtäckt lön utan som förtäckt utdelning gäller samma resonemang som fördes ovan angående personliga levnadskostnader, vilket innebär att full neutralitet inte föreligger.

För enskilda näringsidkare och handelsbolagsdelägare gäller samma krav på samband som gäller för personliga levnadskostnader, för att avdrag skall

kunna komma ifråga. Det innebär att det sambandskrav som utvecklats i tidigare praxis fortfarande äger giltighet i enskilda näringsverksamheter och handelsbolag. Kan inte ens det krav på rimlighet som använts i detta arbete uppfyllas kan avdrag under inga omständigheter medges.

Vad gäller avdragsrätten för så kallad rörelsefrämmande egendom stämmer den väl överens med avdragsrätten för personliga levnadskostnader i den mån att numera är frågan i stort sett endast aktuell i enskilda näringsverksamheter och handelsbolag eftersom avdrag i stort alltid medges i fåmansaktiebolag, i vart fall när ägaren skall beskattas såsom för förtäckt lön.

Det kan därmed inte sägas att det föreligger neutralitet för vad avser rörelsefrämmande egendom om endast avdragsfrågan beaktas.

6.1.3 Neutralitet vid beskattningen av den enskilde företagaren

Vad sedan gäller beskattningen av företagaren själv, d v s när denna skall tillgodogöra sig de upparbetade vinstmedlen eller tillgodogöra sig företagets tillgångar privat, beror neutraliteten på en rad faktorer.

Bedrivs företaget som ett fåmansföretag och är ägaren anställd kan denne erhålla lön för sitt arbete. Så långt finns det inga problem. Det kan dock även tänkas att ägaren låter bolaget införskaffa egendom som inte egentligen är nödvändig i verksamheten för privat användning t ex en kostym eller en sommarstuga. Frågan som uppkommer är hur ägaren skall beskattas för detta användande. Först måste det tas ställning till huruvida beskattning skall ske såsom för förtäckt lön eller som för förtäckt utdelning. Numera skall allmänna skatteregler tillämpas vid beskattningen, vilket innebär att den anställde ägaren skall beskattas på samma sätt som övriga anställda. Det innebär att en anställd fåmansaktiebolagsägare kommer att beskattas i inkomstslaget tjänst för förmånerna. RSV har uttalat att det föreligger en presumtion för att anställda fåmansaktiebolagsägare skall beskattas såsom för förtäckt lön i inkomstslaget tjänst vad gäller egendom som normalt tillhör den personliga livsföringen.

Mycket talar numera för att ägaren kommer att förmånsbeskattas redan vid en dispositionsmöjlighet, vilket innebär att denne, kommer att beskattas för hela anskaffningsvärdet direkt för egendom som normalt anses utgöra personligt lösöre exempelvis en kostym. Även för sommarstugan torde ägaren, i ljuset av senaste praxis på området, bli beskattad för hela anskaffningsvärdet och inte för faktiskt nyttjande. Beskattningen kommer att ske i inkomstslaget tjänst med full progression.

Om ägaren inte är formellt anställd och därmed inte erhåller någon lön i strikt mening kommer förmånerna att beskattas som förtäckt utdelning. När det konstaterats att förtäckt utdelning är för handen återstår att undersöka

vilka beskattningskonsekvenserna blir. Som redogjorts för tidigare spelar det ur skattesynpunkt ingen roll om en utdelning är öppen eller förtäckt. Ägaren kommer att förmånsbeskattas för dess värde såsom förtäckt utdelning. Det innebär att ägaren blir beskattad i inkomstslaget kapital för värdet av förmånerna och att bolaget skall uttagsbeskattas enligt reglerna i 22 kap. IL, vilket innebär att något avdrag för personalkostnader inte kommer att kunna ske. Här ser vi att det finns en skillnad gentemot om aktieägaren är formellt anställd i bolaget och därmed erhåller lön.

Om ägarens aktieinnehav av någon anledning är att anse som kvalificerat enligt reglerna i 56-57 kap IL kommer viss del av utdelningen att beskattas i inkomstslaget tjänst.

För en enskild näringsidkare talar man inte om förmånsbeskattning på samma sätt som i aktiebolag vilket hänger samman med att det inte är möjligt att erhålla någon lön från verksamheten. Om t ex en kostym eller en sommarstuga införskaffas är den viktigaste frågan att avgöra huruvida avdrag skall medges eller inte. Avdragsmöjligheterna beror på vilket samband kostnaderna har med den inkomstbringande verksamheten. Vad gäller kostnaden för kostymen torde den betraktas företagarens personliga levnadskostnader och något avdrag torde därför inte vara möjligt i enskild näringsverksamhet, med hänvisning till att kostnader för kläder normalt utgör personliga levnadskostnader.

Kostnader för en sommarstuga torde i flertalet fall inte ha det samband som krävs för att avdrag skall kunna medges såsom omkostnader i en verksamhet. Något avdrag torde därmed troligtvis inte kunna medges för en sommarstuga med hänvisning till att erforderligt samband med den bedrivna verksamheten saknas. Om vi ponerar att avdrag av någon anledning skulle kunna medges uppstår frågan hur privat användande skall beskattas i enskild näringsverksamhet. Någon möjlighet att beskatta företagaren för lön på samma sätt som i ett fåmansaktiebolag finns inte varför andra lösningar måste till.

Vid privata uttag eller vid privat användande av egendom i enskilda näringsverksamheter skall uttagsbeskattning ske vilket innebär att en transaktion till marknadspris simuleras. Företaget skall i sådana fall redovisa en intäkt motsvarande skillnaden mellan marknadsvärdet och erhållit vederlag om något sådant utgått. Denna inkomst kommer sedan att bli beskattad hos företagaren med full progression eftersom enskilda näringsidkare i hög grad beskattas i med samma skattesatser som gäller för tjänsteinkomster.

Vad gäller beskattningen i ett handelsbolag stämmer den till stora delar överens med beskattningen i enskilda näringsverksamheter.

Vad gäller beskattningen vid uttag eller användande av företagets tillgångar blir beskattningskonsekvenserna desamma som i enskilda näringsverksamheter d v s uttagsbeskattning. Beloppet kommer således att

beskattas med full progression bibehållen hos företagaren vid dennes inkomstbeskattning.

6.1.4 Slutlig neutralitet?

Frågan är om det verkligen föreligger skattemässig neutralitet mellan de olika företagsformerna som behandlats i detta arbete i avseende på avdrag för personliga levnadskostnader och egendom införskaffad för företagares privata bruk samt förmånsbeskattningen. Som visats är det möjligt att erhålla avdrag för de flesta typer av kostnader i ett fåmansaktiebolag som lönekostnader, i vart fall om ägaren är anställd i bolaget. Denna möjlighet finns inte i enskilda näringsverksamheter eller handelsbolag. I de formerna av näringsverksamhet kan avdrag endast medges kostnaderna uppvisar tillräckligt samband med den bedrivna verksamheten. För själva verksamheterna, utan hänsyn till den beskattning som sker av ägarna, skulle det därför vara förmånligare att bedriva verksamheten i form av ett aktiebolag. Den övergripande frågan om det för företagaren i sig är förmånligare att bedriva sin verksamhet i någon specifik form för att kunna tillgodogöra sig de upparbetade vinstmedlen till lägre beskattning, återstår dock att ta ställning till. Det är en fråga som endast kan besvaras med en analys av hur hög den slutliga skatten kommer att bli.

I ett fåmansaktiebolag med anställd ägare kommer den slutliga beskattningen att röra sig om ett belopp motsvarande anskaffningsvärdet eller värdet av förmånens värde. Beskattningen kommer att ske i inkomstslaget tjänst med full progression. Är ägaren inte formellt anställd och därmed inte erhåller någon lön kommer eventuella förmånerna att behandlas som förtäckt utdelning vilket innebär att något avdrag ej kommer att kunna medges såsom lönekostnader samt att uttagsbeskattning skall ske. Av utdelningsbeloppet kan viss del komma att beskattas enligt fåmansföretagsreglerna vilket innebär att den delen tjänstebeskattas.

I en enskild näringsverksamhet kan man inte tala om förmåner från företaget eftersom det i strikt mening inte finns något företag som kan utge förmånerna. Det hänger samman med att någon egentlig lön inte kan erhållas från den enskilda näringsverksamheten, utan företagarens inkomst är det resultat verksamheten uppvisar.

I enskild näringsverksamhet och handelsbolag blir resultatet antingen att avdrag inte medges eller att uttagsbeskattning skall ske. Privata uttag eller utgifter som erlagts såsom omkostnader i verksamheten beskattas inte hos företagaren utan de påverkar rörelsens resultat och således företagarens beskattningsbara inkomst. Erhålls inget avdrag har egendomen köpts med redan beskattade medel av företagaren privat. Är det egendom som berättigat till avdrag kommer uttagsbeskattning ske. Egendomens marknadsvärde skall då ligga till grund för beskattningen och därmed beskattas hela värdet av förmånen.

Ur neutralitetssynpunkt måste konstateras att de totala beskattningseffekterna inte skiljer sig mycket åt mellan anställda aktieägare i fåmansaktiebolag och delägare i enskild näringsverksamhet och handelsbolag. Viss skillnad uppkommer dock om ägaren i ett fåmansaktiebolag inte är formellt anställd men ändå tillgodogör sig tillgångar från bolaget såsom förtäckt utdelning.

Den största skillnaden mellan fåmansaktiebolag å ena sidan och enskilda näringsverksamheter och handelsbolag å andra sidan, ligger dock däri att det inte är möjligt att tillgodogöra sig skattefria förmåner i enskilda näringsverksamheter och handelsbolag, vilket är möjligt för ägare av fåmansaktiebolag.

Käll- och litteraturförteckning

Artiklar

Gäverth, L. (1999) Från stopp- till frittframlagstiftning? Svensk Skattetidning, 58 (10), s. 866-882.

Tjernberg, M. (2000) Innebär slopade regler för fåmansföretag en förbättring av företagsklimatet? SkatteNytt, 50 (4), s. 179-186.

Litteratur

Andersson, J. (1999) Kapitalskyddet i aktiebolag. (2. uppl.). Stockholm: LitteraturCompagniet AB.

Andersson, M., Saldén Enérus, A., Tivèus, U. (2003) Inkomstskattelagen- En kommentar. Del 1. Stockholm: Norstedts Juridik AB

Grosskopf, G. (1976) Beskattning av fåmansbolag, en inkomstskatterättslig studie av särbehandling av fåmansbolag. Lund: P A Norstedt & Söners Förlag.

Grosskopf, G., Rabe, G. (1994) Det svenska skattesystemet. (7 uppl.). Malmö: Beyronds Förlag AB

Gunnarsson, Å. (1995) Skatterättvisa. Uppsala: Iustus Förlag AB

Lodin, S., Lindencrona, G., Meltz, P., Silfverberg, C. (1999) Inkomstskatt- en läro- och handbok i skatterätt. Del 1-2. (7 uppl.). Lund: Studentlitteratur.

Lundén, B. (2002) Enskild Firma. (10. uppl.) Näsviken: Björn Lundén Information AB.

Lundén, B., Nygren, K. (2002) Förmånsbeskattning. (5. uppl.). Näsviken: Björn Lundén Information AB

Påhlsson, R. (2002) Företagens Inkomstskatt. Uppsala: Iustus Förlag AB

Påhlsson, R. (1997) Levnadskostnader. Uppsala: Iustus Förlag AB

Roos, O., Malmberg, L. (1986) Representation Konferenser Gåvor Studieresor. Skatterättsliga aspekter. Stockholm: Facklitteratur HB

Sandström, K., Svenson, U. (2002) Fåmansföretag- Skatteregler och skatteplanering. (4. uppl.). Näsviken: Björn Lundèn Information AB

Söderholm, U., Grosskopf, G. (1993) Den nya fåmansföretagsbeskattningen. Malmö: Beyronds Förlag AB.

Tjernberg, M. (1999) Beskattning av fåmansföretag. (5. uppl.). Lund: Fakta Info Direkt Sweden AB

Tjernberg, M. (1999) Fåmansaktiebolag- En skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m fl. Uppsala: Iustus Förlag AB

Offentligt tryck

Propositioner

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

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

Prop. 1999/2000:15. Slopade stoppregler

RSV

Dnr. 2664-00/110. Promemoria rörande vissa skatterättsliga frågor med anledning av slopade s.k. stoppregler.

Dnr. 2664-00/120 Slopade stoppregler och beskattning av förmåner från fåmansföretag.

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

Statens offentliga utredningar

SOU 1975:54 Fåmansbolag

SOU 1998:116 Stoppreglerna

Rättsfallsförteckning

Regeringsrättens årsbok

RÅ 1957 fi 186

RÅ 1970 ref. 21

RÅ 1976 ref. 155

RÅ 81 Aa 208

RÅ 82 1:9

RÅ 85 1:52

RÅ 1986 ref. 123

RÅ 1998 not. 75

Rättsfall från Regeringsrätten och kammarrätterna

RRK R72 1:27