



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Cecilia Varverud

Förtäckt förmån  
- lön eller utdelning?

Examensarbete  
20 poäng

Handledare: Mats Tjernberg

Skatterätt

VT 2001

# Innehåll

<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>3</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>4</b>
1.1 Bakgrund	4
1.2 Syfte	4
1.3 Avgränsningar	4
1.4 Metod och material	5
1.5 Disposition	5
<b>2 SLOPADE STOPPREGLER</b>	<b>7</b>
2.1 Inledning	7
2.2 Fåmansföretag	7
2.2.1 Problematiken	7
2.2.2 Reglering i IL	8
2.3 Stoppreglerna	9
2.3.1 Reglernas införande och upphävande	9
2.3.2 Reglernas innebörd och konsekvenser av sloandet	10
<b>3 BESKATTNING AV FÖRTÄCKTA FÖRMÅNER ENLIGT ALLMÄNNA REGLER</b>	<b>13</b>
3.1 Inledning	13
3.2 Beskattningsgrund	13
3.3 Förutsättningar för beskattning enligt allmänna regler	14
3.3.1 Värdeöverföring	14
3.3.2 Åtnjutande	15
3.3.3 Grund i anställningsförhållande eller delägarskap	15
<b>4 KLASSIFICERINGENS BETYDELSE</b>	<b>17</b>
4.1 Inledning	17
4.2 Beskattning av förmånstagaren	17
4.2.1 Inkomst av kapital	17
4.2.2 Inkomst av tjänst	17
4.3 Konsekvenser för företaget	18
4.3.1 Uttagsbeskattning	18

4.3.2	Sociala avgifter	19
<b>4.4</b>	<b>Faktorer som påverkar klassificeringens betydelse</b>	<b>19</b>
4.4.1	Olika skattesatser	19
4.4.2	Gränsbeloppet påverkas	20
4.4.3	Rätt till vissa avdrag	21
4.4.4	Sociala förmåner	21
<b>5</b>	<b>RÄTTSFALLSSTUDIE</b>	<b>23</b>
5.1	Inledning	23
5.2	Äldre praxis beträffande förtäckt utdelning	23
5.3	Skattereformen 1991	24
5.4	Gränsdragningsfrågans behandling i praxis	25
5.4.1	Kort om metod	25
5.4.2	Förtäckt lön	26
5.4.3	Förtäckt utdelning	28
5.4.4	Kort kommentar till rättsfallsstudien	30
<b>6</b>	<b>GRÄNSDRAGNING</b>	<b>32</b>
6.1	Inledning	32
6.2	Regelkonkurrens	32
6.2.1	Förutsättningar för regelkonkurrens	33
6.2.2	Lösning av regelkonkurrens	34
6.2.3	Valfrihet för den enskilde?	35
6.3	Principiell dubbelbeskattning	36
6.4	Formens och sammanhangets betydelse	37
6.5	Presumtion för tjänstebeskattning?	38
6.6	Proportionalitet mellan utdelning och aktieinnehav	40
6.6.1	Det civilrättsliga utdelningsbegreppet	40
6.6.2	Likhetsprincipen	41
6.6.3	Förtäckt lön?	42
6.7	Skälighet i utbetald lön	43
6.8	Generella bedömningskriterier	43
<b>7</b>	<b>AVSLUTANDE KOMMENTARER</b>	<b>45</b>
	<b>KÄLLFÖRTECKNING</b>	<b>47</b>
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>49</b>

# Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (1975:1385)
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
KR	Kammarrätten
LR	Länsrätten
Prop.	Proposition
RR	Regeringsrätten
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SRN	Skatterättsnämnden

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Sedan den 1 januari 2000 gäller inte längre de flesta av de särskilda s.k. stoppreglerna för fåmansföretag. Dessa bestämmelser reglerade tidigare hur olika transaktioner, innebärande att delägare eller företagsledare gynnades på företagets bekostnad, skulle beskattas.<sup>1</sup> Slopandet av stoppreglerna för fåmansföretag har medfört att de situationer som tidigare var uttryckligen reglerade i lagtext numera får bedömas enligt allmänna beskattningsregler. När en förtäckt förmån utgår till någon som är såväl delägare som anställd i företaget, finns det enligt de allmänna reglerna möjlighet att beskatta förmånen antingen som förtäckt lön i inkomstslaget tjänst eller som förtäckt utdelning i inkomstslaget kapital. När stoppreglerna fanns skedde beskattning av delägare i fåmansföretag i enlighet med dessa särskilda regler, och någon bedömning av huruvida det var anställningsförhållandet eller delägarskapet som förmånen var hänförlig till var inte nödvändig. Frågan är hur gränsdragningen mellan förtäckt lön och förtäckt utdelning kommer att ske nu när de uttryckliga reglerna på detta område är slojade. De allmänna reglerna har varit tillämpliga på dessa typer av fall från den 1 januari 2000, och det är således först nu under taxeringsåret 2001 som det kommer att visa sig hur skattemyndigheten behandlar denna gränsdragningsfråga. Eventuella domstolsavgöranden i frågan kommer av naturliga skäl att dröja ytterligare.

## 1.2 Syfte

Det huvudsakliga syftet med denna uppsats är att diskutera gränsdragningen mellan förtäckt lön och förtäckt utdelning. Min avsikt är att redogöra för de åsikter beträffande denna fråga som har framförts i rättsfall, doktrin och förarbeten, och på så sätt belysa den problematik som aktualiseras vid bedömningen av beskattningsgrund för förtäckta förmåner till personer som är såväl delägare som anställda i företaget.

## 1.3 Avgränsningar

Den gränsdragningsproblematik som behandlas i detta arbete uppkommer inte enbart vid transaktioner med fåmansföretag. Under förutsättning att mottagaren av förmånen är både anställd och delägare, kan denna bedömningsfråga aktualiseras oavsett om företaget omfattas av fåmansföretagsdefinitionen eller inte. Om mottagaren av förmånen är såväl anställd som delägare är det dock vanligt att det rör sig om ett

---

<sup>1</sup> Se vidare under 2.3.

fåmansföretag. Det är även beträffande dessa typer av företag som gränsdragningsfrågan är mest aktuell, med tanke på de slopade stoppreglerna. Jag har därför valt att i min framställning utgå ifrån ett fåmansföretagarperspektiv, trots att diskussionen kan vara relevant även beträffande företag som inte omfattas av denna definition.

Detta arbete avser att belysa problemet kring valet av inkomstslag för beskattningen av förtäckta förmåner. Frågor angående huruvida beskattning överhuvudtaget ska ske samt värdering av förmåner behandlas således endast kortfattat.

Beträffande skatterättsliga lagrum hänvisar jag enbart till den nu gällande IL, trots att denna först ska tillämpas vid 2002 års taxering.<sup>2</sup> För innevarande taxeringsår är det således fortfarande KL och SIL som tillämpas, men eftersom dessa lagar numera är upphävda har jag valt att enbart hänvisa till IL. Materiellt sett föreligger inga väsentliga skillnader mellan de relevanta lagrummen i respektive lagar.

## 1.4 Metod och material

Vid författandet av detta arbete har jag huvudsakligen tillämpat en deskriptiv metod med analyserande inslag. Jag beskriver bakgrunden till gränsdragningsproblematiken och redogör för relevanta avgöranden och uttalanden i frågan. Analysen av dessa sker löpande och mynnar ut i några avslutande kommentarer.

Jag har huvudsakligen använt mig av material såsom förarbeten, rättsfall, juridisk litteratur och artiklar ur tidskrifterna Skattenytt och Svensk Skattetidning. När det gäller gränsdragningsfrågan har denna främst behandlats av Grosskopf, varför hans avhandling från 1976 har använts till stor del. Då denna avhandling har några år på nacken och skattesystemet till stora delar har förändrats sedan dess, kan man dock inte utan närmare undersökningar anta att uttalanden i denna är aktuella än idag. Jag har därför jämfört delar av innehållet i denna avhandling med nyare litteratur och artiklar.

## 1.5 Disposition

Kapitel två behandlar de slopade stoppreglerna, som utgör bakgrunden till den problematik som denna uppsats behandlar. Därefter följer en redogörelse av kriterierna för beskattning av förtäckta förmåner i kapitel tre. Kapitel fyra kan sägas behandla motiven till varför gränsdragningsfrågan överhuvudtaget är intressant, dvs. betydelsen av en klassificering av en förmån som förtäckt lön respektive förtäckt utdelning. I kapitel fem redogörs

---

<sup>2</sup> Se 1 § lag (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen.

för praxis på området och betydelsen av skattereformen 1991. Kapitel sex kan sägas utgöra uppsatsens huvudkapitel, som konkretiserar och behandlar de faktorer som är av betydelse vid gränsdragningen mellan förtäckt lön och förtäckt utdelning. Uppsatsen avrundas med några avslutande kommentarer i kapitel sju.

# 2 Slopade stoppregler

## 2.1 Inledning

Det är slopandet av de s.k. stoppreglerna som utgör bakgrunden till att den problematik som behandlas i denna uppsats har blivit särskilt aktuell på senare tid. Gränsdragningen mellan förtäckt lön och förtäckt utdelning var tidigare av mindre betydelse, då de flesta situationer med förtäckta förmåner var uttryckligen reglerade i lag. Endast i sådana situationer som inte omfattades av stoppreglerna var det aktuellt att göra en bedömning av i vilket inkomstslag beskattning av en förmån skulle ske. Sedan stoppreglerna slopades har emellertid de allmänna beskattningsreglerna, och därmed gränsdragningsproblematiken, fått ökad tillämpning och betydelse. I detta kapitel redogörs därför för motiven till stoppreglernas tillkomst och slopande, samt kortfattat om reglernas innebörd och vissa konsekvenser av slopandet. Inledningsvis ska dock något nämnas om problematiken och regleringen kring fåmansföretag.

## 2.2 Fåmansföretag

### 2.2.1 Problematiken

Problematiken kring fåmansföretag grundar sig på att det ofta finns en ekonomisk intressegemenskap mellan företaget och delägaren. De ledande positionerna och det bestämmande inflytandet i ett fåmansföretag innehas oftast av endast en eller ett fåtal närstående personer, som tillsammans med fåmansföretaget i praktiken utgör en ekonomisk enhet. Avsaknaden av ett reellt tvåpartsförhållande och möjligheten för aktieägaren att på egen hand sluta avtal mellan sig själv och bolaget, s.k. självkontrahering, medför en risk för att bolagsformen utnyttjas på ett av lagstiftaren icke avsett sätt, i syfte att på ett skattemässigt fördelaktigt sätt överföra medel från företaget eller låta företaget stå för utgifter av privat karaktär.<sup>3</sup> Genom transaktioner på för delägaren förmånliga villkor, såsom köp till underpris eller försäljning till överpris, kan ekonomiskt värde lämna bolaget i förtäckt form. I bolag med ett flertal delägare är risken för sådana transaktioner inte lika påtaglig, eftersom flera intressen ska tillgodoses.

Eftersom delägare i fåmansföretag ofta själva är verksamma i företaget innehar de två olika roller i förhållande till bolaget, dels som delägare, dels som anställda. De har således två möjligheter att tillgodogöra sig medel från bolaget, antingen som utdelning eller som lön. Detta faktum i förening med att fåmansföretaget och dess delägare i praktiken utgör en ekonomisk enhet,

---

<sup>3</sup> Tjernberg 1999, s. 310.



medför en risk för att valmöjligheten mellan utdelning och lön utnyttjas i syfte att uppnå skattemässiga fördelar.

### 2.2.2 Reglering i IL

På grund av de möjligheter till skatteundandragande transaktioner som skapas av det formella, men inte reella, tvåpartsförhållande som råder i fåmansföretag, har det sedan 1951 i svensk lagstiftning funnits särreglering för dessa typer av företag. Denna typ av särreglering är dock relativt ovanlig ur ett internationellt perspektiv.<sup>4</sup> Av neutralitetsskäl har det emellertid ansetts önskvärt att i så stor utsträckning som möjligt förhindra att det skapas möjlighet att utnyttja företagsformen för att uppnå obehöriga skatteförmåner jämfört med anställningsformen.<sup>5</sup>

De grundläggande bestämmelserna om fåmansföretag finns i 56 kap. IL. Enligt 2 § finns det två alternativa definitioner. Ett fåmansföretag föreligger för det första i fråga om aktiebolag eller ekonomiska föreningar där fyra eller färre fysiska personer äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget. Vid bedömningen av antalet personer ska närstående enligt 5 § anses som en person. Fåmansföretagsdefinitionen är även uppfylld om näringsverksamheten i företaget är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra och där en fysisk person har den faktiska bestämmanderätten över en sådan verksamhet och självständigt kan förfoga över dess resultat. Enligt 3 § kan varken börsnoterade företag eller privatbostadsföretag vara fåmansföretag.

Med anledning av att kapitalinkomster beskattas med en lägre skattesats än tjänsteinkomster finns det särskilda regler i 57 kap. IL, som begränsar möjligheten att få utdelning beskattad i inkomstslaget kapital.<sup>6</sup> Avsikten med denna reglering är att hindra att ersättning för utfört arbete överförs till delägare i form av utdelning istället för lön.<sup>7</sup> Begränsningen inträder om delägaren innehar s.k. kvalificerade andelar i företaget och utdelningen överstiger ett visst gränobelopp. Andelar i ett fåmansföretag är enligt 4 § kvalificerade om delägaren eller någon närstående till honom under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet. Kvalificeringen uppnås även i de fall då verksamheten har skett i ett annat fåmansföretag som det aktuella företaget, direkt eller indirekt, har ägt andelar i. Utdelning överstigande gränobeloppet ska då beskattas i inkomstslaget tjänst. När dessa regler är tillämpliga föreligger således inte några problem med att fastställa i vilket

---

<sup>4</sup> Johansson & Rabe, s. 425.

<sup>5</sup> Tjernberg 1999, s. 71.

<sup>6</sup> Dessa regler är för närvarande under utredning för att eventuellt bli något mer överskådliga och lätthanterliga, se Dir 1999:72.

<sup>7</sup> Prop. 1989/90:110, s. 467.

inkomstslag beskattning ska ske. Även om förmånen ska betraktas som förtäckt utdelning, sker beskattning i inkomstslaget tjänst.

## 2.3 Stoppreglerna

### 2.3.1 Reglernas införande och upphävande

1976 infördes särskilda regler för beskattning av fåmansföretag och deras företagsledare och delägare. Dessa s.k. stoppregler syftade till att hindra en användning av bolagsformen för att undgå eller lindra beskattningen. Reglerna riktade sig mot olika transaktioner mellan fåmansföretag och dess delägare eller företagsledare och behandlade situationer såsom företagets anskaffning av egendom för privat bruk, köp av eller försäljning av egendom till delägare, hyra av delägarers lokal, nedskrivning av delägarers lån och givande av lån med förmånlig ränta. Bestämmelserna utformades så att delägaren beskattades för förmånen som intäkt av tjänst samtidigt som företaget helt eller delvis vägrades avdrag för kostnaden.<sup>8</sup> Införandet av stoppreglerna grundades på att utredningen hade konstaterat ett utbrett missbruk av beskattningsreglerna bland fåmansföretag, vilket ansågs bero på frånvaron av ett egentligt tvåpartsförhållande vid dessa typer av transaktioner.<sup>9</sup>

De allra flesta stoppreglerna för fåmansföretag slopades den 31/12 1999. Det huvudsakliga syftet med denna slopning var i princip detsamma som vid införandet av reglerna, dvs. skattemässig neutralitet mellan olika företagsformer. En grundläggande utgångspunkt var tanken om att skattesystemet ska vara neutralt och att skattereglerna så långt som möjligt ska vara generella. Regeringen menade därför att en sådan särlagstiftning för en kategori näringsidkare eller ägargrupp som stoppreglerna utgjorde borde undvikas. Dessutom anfördes att regler i princip borde vara så enkelt utformade som möjligt och att slopandet av stoppreglerna skulle innebära en sådan förenkling. Regeringen ansåg det således vara en viktig åtgärd, såväl ur praktisk som principiell synpunkt, att så långt som möjligt avskaffa de särregler som fanns för fåmansföretag. En förutsättning för detta var dock att en korrekt beskattning skulle kunna ske med hjälp av allmänna regler och att inte obehöriga skatteförmåner skulle kunna uppkomma i alltför stor utsträckning. Regeringens bedömning var att nästan samtliga stoppregler kunde slopas.<sup>10</sup>

---

<sup>8</sup> Se vidare under 2.3.2.

<sup>9</sup> Prop. 1975/76:79, s. 39.

<sup>10</sup> Prop. 1999/2000:15, s. 34f. De regler som finns kvar behandlar inkomstfördelning i familjen, förbjudna lån och personalavveckling, se 60 kap. 13 §, 10 kap. 3 §, 11 kap. 45 § och 11 kap. 17 § IL.

### 2.3.2 Reglernas innebörd och konsekvenser av slopandet

Som nämnts ovan, ska situationer som tidigare reglerades av stoppreglerna nu bedömas enligt allmänna beskattningsregler. I förarbetena till slopandet anges, i viss mån, hur denna beskattning kommer att ske. I vissa fall innebär förändringen att beskattningskonsekvenserna blir avsevärt mildare än tidigare, medan de i andra fall i stort sett blir oförändrade.

Anskaffande av egendom för privat bruk ledde enligt stoppregeln till att ett belopp motsvarande anskaffningskostnaden för egendomen togs upp som intäkt av tjänst hos förmånstagaren. Företaget medgavs inte avdrag för beloppet.<sup>11</sup> Vid en tillämpning av allmänna beskattningsregler kan inte längre själva anskaffandet beskattas, eftersom någon värdeöverföring från bolaget till delägaren inte sker vid detta tillfälle. Endast förmånsvärdet av det faktiska nyttjandet, eller i vissa fall dispositionsrätten, kan beskattas enligt allmänna regler, och då antingen som lön eller som utdelning.<sup>12</sup>

Införsäljning av egendom till överpris medförde enligt stoppregeln att ett belopp motsvarande skillnaden mellan det erhållna beloppet och egendomens marknadsvärde beskattades som intäkt av tjänst. Även i dessa fall vägrades företaget avdrag för beloppet.<sup>13</sup> I sådana här situationer ska vid en tillämpning av allmänna regler en normal reavinstberäkning ske, med marknadsvärdet som utgångspunkt, medan det eventuella övervärdet ska förmånsbeskattas som lön eller utdelning.<sup>14</sup>

Vid införsäljning av onyttig egendom, beskattades enligt stoppregeln hela vederlaget som intäkt av tjänst, medan företaget vägrades avdrag för beloppet.<sup>15</sup> Enligt allmänna beskattningsregler ska i dessa situationer vanliga reavinstregler tillämpas, vilket bl.a. innebär att en förlust inte är avdragsgill om egendomen har innehafts för privat bruk. Om egendomen efter överlåtelsen nyttjas av överlåtaren, ska denne förmånsbeskattas som lön eller utdelning.<sup>16</sup>

Vid utköp av egendom till underpris beskattades förvärvaren enligt stoppregeln för ett belopp motsvarande skillnaden mellan priset och egendomens marknadsvärde. Företaget uttagsbeskattades för beloppet. Denna stoppregel tillämpades dock inte om beskattning redan hade skett enligt stoppregeln om anskaffande av egendom för privat bruk.<sup>17</sup> Enligt allmänna regler ska vid utköp av egendom till underpris skillnadsbeloppet

---

<sup>11</sup> Se 32 § anv.p. 14 1 st. KL och 2 § 13 mom. 1 st. SIL i deras lydelse t.o.m. 1999.

<sup>12</sup> Prop. 1999/2000:15, s. 58.

<sup>13</sup> Se 32 § anv.p. 14 2 st. KL och 2 § 13 mom. 1 st. SIL i deras lydelse t.o.m. 1999.

<sup>14</sup> Prop. 1999/2000:15, s. 63.

<sup>15</sup> Se 32 § anv.p. 14 3 st. KL och 2 § 13 mom. 1 st. SIL i deras lydelse t.o.m. 1999.

<sup>16</sup> Prop. 1999/2000:15, s. 68.

<sup>17</sup> Se 32 § anv.p. 14 4 st. KL och 2 § 13 mom. 2 st. SIL i deras lydelse t.o.m. 1999.

upp till egendomens marknadsvärde förmånsbeskattas som lön eller utdelning.<sup>18</sup>

Enligt stoppregeln beskattades uppbyggnads hyra från företaget som intäkt av tjänst, såvida inte ersättningen var att betrakta som intäkt av näringsverksamhet. Mottagaren fick dock göra skäligt avdrag för den kostnad som företagets utnyttjande av lokalen inneburit, och det var således endast skillnaden som beskattades. Företaget medgavs inte avdrag för den del av hyran som beskattades som tjänst hos mottagaren.<sup>19</sup> Enligt allmänna beskattningsregler ska ersättning för upplåtelse av privatbostadsfastighet tas upp som intäkt av kapital enligt 42 kap. 30 § IL. Om ersättningen överstiger marknadsmässig hyra ska det överskjutande beloppet förmånsbeskattas som lön eller utdelning.<sup>20</sup>

Förmån av räntefritt lån eller lån där räntan understiger marknadsräntan beskattades enligt stoppregeln som intäkt av tjänst. Företaget uttagsbeskattades i motsvarande mån.<sup>21</sup> Enligt allmänna beskattningsregler ska ränteförmånen beskattas antingen som lön eller som utdelning.<sup>22</sup>

Nedskrivning av lån medförde enligt stoppregeln att det nedskrivna beloppet beskattades hos låntagaren som intäkt av tjänst, samtidigt som företaget vägrades avdrag för beloppet.<sup>23</sup> Vid en tillämpning av allmänna regler ska nedskrivningen beskattas som lön eller utdelning, under förutsättning att en efterskänkning har skett. Om så inte är fallet sker inte någon beskattning.<sup>24</sup>

En viktig skillnad mellan en tillämpning av stoppreglerna och en tillämpning av allmänna beskattningsregler är att företagen enligt de allmänna reglerna får göra avdrag för förmånen som en lönekostnad om den ska beskattas i inkomstslaget tjänst, samt att sociala avgifter då ska betalas. Om förmånen däremot betraktas som förtäckt utdelning, sker i stället uttagsbeskattning. Jag återkommer till detta i kapitel fyra. En annan skillnad är att det enligt de allmänna reglerna endast är förmånsvärdet som ska tas upp till beskattning, medan det enligt stoppreglerna vid t.ex. anskaffning av egendom för privat bruk var hela anskaffningsvärdet som beskattades, och vid upplåtelse av lokal skulle hela hyran, med avdrag för skäliga kostnader, tas upp som tjänsteinkomst.

Även om slopandet av stoppreglerna i stort sett har mottagits positivt, har vissa negativa synpunkter framförts. Det har bl.a. riktats kritik mot att det i fortsättningen inte kommer att vara möjligt att beskatta transaktioner såsom anskaffning av egendom för privat bruk och införsäljning till företaget av

---

<sup>18</sup> Prop. 1999/2000:15, s. 73.

<sup>19</sup> Se 32 § anv.p. 14 5 st. KL och 2 § 13 mom. 1 st. SIL i deras lydelse t.o.m. 1999.

<sup>20</sup> Prop. 1999/2000:15, s. 77.

<sup>21</sup> Se 32 § anv.p. 14 6 st. KL och 2 § 13 mom. 2 st. SIL i deras lydelse t.o.m. 1999.

<sup>22</sup> Prop. 1999/2000:15, s. 95.

<sup>23</sup> Se 32 § anv.p. 14 7 st. KL och 2 § 13 mom. 1 st. SIL i deras lydelse t.o.m. 1999.

<sup>24</sup> Prop. 1999/2000:15, s. 97.

onyttig egendom, eftersom sådana typer av transaktioner inte innebär någon egentlig värdeöverföring.<sup>25</sup> Det hävdas bl.a. att det på detta sätt numera i princip är möjligt att tillgodogöra sig medel från bolaget, samtidigt som man behåller kontrollen över egendomen. Det påpekas även att det kan vara förenat med svårigheter att värdera förmåner av löpande användning av anskaffad rörelsefrämmande egendom.<sup>26</sup>

---

<sup>25</sup> Se t.ex. Tjernberg 2000, s. 182 och Gäverth, s. 870f.

<sup>26</sup> Tjernberg 2000, s. 182.

# 3 Beskattning av förtäckta förmåner enligt allmänna regler

## 3.1 Inledning

Sedan stoppreglernas slopande ska allmänna beskattningsregler ligga till grund även för beskattningen av förtäckta förmåner från fåmansföretag. I detta kapitel redogörs för de lagrum som utgör grunden för denna beskattning samt de förutsättningar som måste vara uppfyllda för att beskattning ska kunna ske.

## 3.2 Beskattningsgrund

Ett grundläggande syfte med beskattning av förmåner är att uppnå neutralitet mellan olika avlönings- och utdelningsformer. Grundtanken är att personliga levnadskostnader ska finansieras med beskattade medel. Detta innebär att en anställd ska beskattas på samma sätt, oavsett om han får en kontant lön eller om arbetsgivaren tillhandahåller honom någon förmån som innebär en besparing i de personliga levnadskostnaderna.<sup>27</sup> Detsamma gäller för värdeöverföringar till delägare. Alla värdeöverföringar från aktiebolag till aktieägarna, i deras egenskap av aktieägare, ska i regel beskattas som utdelning. Det saknar således betydelse om utbetalningen har benämnts utdelning eller om den har skett i form av en förtäckt förmån.<sup>28</sup>

De allmänna lagrum som kan tillämpas vid beskattning av förtäckta förmåner från företag där förmånstagaren är såväl anställd som delägare är 11 kap. 1 § IL beträffande tjänsteinkomster och 42 kap. 1 § IL beträffande kapitalinkomster. Enligt 11 kap. 1 § första stycket IL ska löner, arvoden, kostnadsersättningar, pensioner, förmåner och alla andra inkomster som erhålls på grund av tjänst tas upp som intäkt i detta inkomstslag, såvida de inte är skattefria enligt 8 kap. IL. Med tjänst avses enligt 10 kap. 1 § andra stycket IL anställning, uppdrag och annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur. Enligt 42 kap. 1 § IL ska ränteinkomster, utdelningar, inkomster vid uthyrning av privatbostäder och alla andra inkomster på grund av tillgångar samt kapitalvinster tas upp som intäkt i inkomstslaget kapital, såvida de inte är skattefria enligt 8 kap. IL. Lagtexten ger således i princip en beskattningsgrund så snart någon slags förmån har utgått på grund av anställnings- eller ägandeförhållande. Då båda dessa

---

<sup>27</sup> Lodin m.fl., s. 110.

<sup>28</sup> Pelin, s. 528f.

förhållanden föreligger uppstår en regelvalssituation, som diskuteras närmare i avsnitt 6.2.

Beskattning av förtäckta förmåner enligt allmänna regler har skett sedan lång tid tillbaka. Före stoppreglernas införande 1976 var detta av förklarliga skäl fallet, men även efteråt har de allmänna reglerna kommit ifråga, nämligen i de fall då särreglerna av någon anledning inte har varit tillämpliga. Då de allmänna reglerna är mycket generellt utformade, har gällande rätt på detta område till stor del utvecklats genom praxis.<sup>29</sup> Denna praxis ska dock inte behandlas i någon större omfattning här, utan jag begränsar mig till att i det följande återge de kriterier som i allmänhet anses krävas för att beskattning ska kunna ske enligt allmänna regler.

### **3.3 Förutsättningar för beskattning enligt allmänna regler**

#### **3.3.1 Värdeöverföring**

För att beskattning ska kunna ske av en förtäckt förmån måste ett ekonomiskt värde ha lämnat bolaget. En sådan värdeöverföring kan exempelvis ske genom att bolaget säljer egendom till underpris eller köper sådan till överpris. Bedömningen av huruvida en förmögenhetsöverföring har skett sker med utgångspunkt i vad som är att betrakta som affärsmässigt riktigt. Civilrättsligt sett anses inte något värde lämna bolaget så länge ersättning motsvarande bokfört värde erhålls, trots att egendomens marknadsvärde kan vara betydligt högre. Detta framgår bl.a. av NJA 1995 s 742, det s.k. nettometodsmålet. Vid en skattemässig bedömning utgår man dock från egendomens marknadsvärde och beaktar på så sätt även avhändandet av möjligheten till en framtida intäkt.<sup>30</sup>

Med marknadsvärde avses enligt 61 kap. 2 § IL det pris som den skattskyldige skulle ha fått betala på orten om han själv skaffat sig motsvarande varor, tjänster eller förmåner mot kontant betalning. I vissa fall kan det dock vara svårt att fastställa marknadsvärdet, t.ex. om varan inte säljs på den allmänna marknaden eller om den aktuella förmånen är förenad med inskränkningar och olägenheter i så stor omfattning att det gällande marknadsvärdet inte kan anses tillämpligt.<sup>31</sup>

---

<sup>29</sup> Tjernberg 1999, s. 234.

<sup>30</sup> Tjernberg 1999, s. 236.

<sup>31</sup> RSV pm, s. 9.

### 3.3.2 Åtnjutande

Ett ytterligare krav för beskattning av förtäckta förmåner är att något annat subjekt än bolaget har åtnjutit en förmån.<sup>32</sup> Att en förmån för att vara skattepliktig ska ha åtnjutits av den skattskyldige uttrycks numera genom regeln i 11 kap. 1 § IL att beskattning sker av vad som erhålls, och genom bestämmelserna om beskattningstidpunkten i 10 kap. 8 § IL, där det anges att beskattning ska ske då en inkomst kan disponeras eller på annat sätt har kommit den skattskyldige till del.<sup>33</sup>

Kravet på åtnjutande innebär att enbart möjligheten att kunna utnyttja en förmån inte leder till några beskattningskonsekvenser. För att kunna bli beskattad krävs att man faktiskt har utnyttjat eller disponerat förmånen.<sup>34</sup> Detta visar exempelvis RÅ 1992 ref 108, där RR fastslog att en arbetstagare, som i sin anställning haft möjlighet att erhålla fri kost bestående av ett mål per arbetsdag men som inte utnyttjat denna möjlighet, inte skulle beskattas för kostförmån. I vissa fall accepteras dock att avsteg görs från denna princip, nämligen då förmånens adressat på något sätt får inflytande eller bestämmanderätten över förmånens användning eller utnyttjande. I dessa fall ska i stället själva dispositionsrätten beskattas och något faktiskt utnyttjande krävs inte. Sådana situationer kan exempelvis uppstå beträffande tillgångar av mer speciell karaktär, såsom båtar och fritidshus, som inte har någon naturlig koppling till bolaget. Att det inte klart framgår av lagtexten hur olika fall ska bedömas beror dels på att det förekommer så många olika situationer, dels på att nya förmåner ständigt uppkommer. En fullständig reglering anses därför inte möjlig, utan man får nöja sig med en allmänt hållen lagtext som fylls ut av rättspraxis.<sup>35</sup>

Uppfattningen att en dispositionsrätt i vissa fall är tillräcklig för beskattning har dock kritiserats från flera håll. Tjernberg menar att beskattning redan av möjligheten till nyttjande endast bör kunna ske enligt uttrycklig lagstiftning.<sup>36</sup> Frågan har även diskuterats av Gäverth, som menar att beskattning av enbart dispositionsrätten skulle innebära stora värderingssvårigheter och att det i praktiken endast är beträffande bilar och privatbostäder som man kan göra en schablonmässig värdering.<sup>37</sup>

### 3.3.3 Grund i anställningsförhållande eller delägarskap

För att en förtäckt förmån ska kunna beskattas i inkomstslaget tjänst respektive kapital ska den vara hänförlig till antingen anställningsförhållandet eller delägarförhållandet. Det ska således inte vara

---

<sup>32</sup> Se bl.a. Tjernberg 1999, s. 236 och Lodin m.fl., s. 111.

<sup>33</sup> Prop. 1999/2000:2, s. 126.

<sup>34</sup> Se bl.a. Antonson, s. 27 och Tjernberg 1999, s. 236.

<sup>35</sup> Prop. 1993/94:90, s. 82.

<sup>36</sup> Tjernberg 1999, s. 236f.

<sup>37</sup> Gäverth, s. 876.



fråga om en förmån från företaget som kan komma var och en tillgodo, oberoende av delägarskap eller anställning i företaget. En förmån kan vara hänförlig till delägarskap eller anställningsförhållande även när det inte är någon delägare eller anställd som erhåller en förmån, utan istället t.ex. någon närstående till denne. Enligt *subjektprincipen* ska i dessa fall den beskattas som i kraft av sin ställning har förfogat över inkomsten genom att vidarebefordra den. Man kan i dessa fall se det som att delägaren eller den anställda har förfogat över egendomen genom att låta någon annan utnyttja förmånen.<sup>38</sup>

När det gäller makar har det framgått av flera rättsfall att det är den anställda som ska beskattas.<sup>39</sup> Genom det s.k. sambomålet RÅ 1996 ref 16 har det dessutom bl.a. klarlagts att denna beskattningsnorm kan tillämpas även när andra personer erhåller förmånen. I detta fall beskattades den anställda när hans sambo hade köpt en bil till förmånligt pris genom förmedling av arbetsgivaren. RR menade att det saknade betydelse att transaktionen civilrättsligt sett skett så att bilföretaget sålde bilen direkt till sambon. Transaktionen ansågs omfatta även det ledet att den anställda själv dragit nytta av en förmån från bolaget genom att låta sin sambo åtnjuta denna. Enligt Lodin m.fl. bör det avgörande för beskattningsfrågan vara att den anställda utverkat förmånen av sin arbetsgivare på grund av anställningsförhållandet. Skattekonsekvenserna bör då bli desamma som om förmånen först hade utnyttjats av den anställda, som därefter hade överfört medlen till den andra personen.<sup>40</sup>

---

<sup>38</sup> Tjernberg 1999, s. 237.

<sup>39</sup> Se bl.a. RÅ 1989 ref 57 och RÅ 1991 ref 27.

<sup>40</sup> Lodin m.fl., s. 112.

# 4 Klassificeringens betydelse

## 4.1 Inledning

Om förutsättningarna för beskattning enligt allmänna regler är uppfyllda, kan beskattning av en förtäckt förmån ske. I de fall en aktieägare i ett fåmansföretag även är anställd i företaget innehar denne civilrättsligt sett två roller gentemot bolaget, dels som aktieägare, dels som anställd. Även skatterättsligt sett har uppdelningen mellan dessa båda roller betydelse, eftersom beskattningen av inkomster på grund av ägande respektive anställning skiljer sig åt. En förmån som klassificeras som förtäckt utdelning ska beskattas i inkomstslaget kapital, medan förtäckt lön ska beskattas i inkomstslaget tjänst. Även för företagets del har klassificeringen av förmånen betydelse. Vid förtäckt lön ska sociala avgifter erläggas på beloppet, som utgör en avdragsgill kostnad. Ska förmånen istället betraktas som förtäckt utdelning drabbas företaget av uttagsbeskattning. I detta kapitel redogörs inledningsvis för hur förmånstagaren respektive företaget generellt sett påverkas av en klassificering av förmånen i inkomstlagen tjänst respektive kapital. Därefter diskuteras vissa faktorer som dels generellt, dels i enskilda fall, kan medföra att klassificeringen av förmånen i ett visst inkomstslag har stor betydelse för den enskilde.

## 4.2 Beskattning av förmånstagaren

### 4.2.1 Inkomst av kapital

Inkomst på grund av innehav av tillgångar ska enligt 41 kap. 1 § IL tas upp i inkomstslaget kapital, som enbart är föremål för statlig inkomstbeskattning. Beskattningen av kapitalinkomster är proportionell, vilket innebär att den del av inkomsten som ska betalas i skatt är konstant oberoende av inkomstens storlek.<sup>41</sup> Kapitalinkomster för fysiska personer beskattas enligt 65 kap. 7 § IL med en skattesats på 30 procent.

### 4.2.2 Inkomst av tjänst

Inkomst av tjänst ska enligt 10 kap. 1 § IL tas upp i inkomstslaget tjänst, som är föremål för såväl kommunal som statlig beskattning. Inkomst av tjänst och inkomst av näringsverksamhet utgör tillsammans den skattskyldiges förvärvsinkomster.<sup>42</sup> Beskattningen av tjänsteinkomster är progressiv, vilket innebär att den del av inkomsten som ska betalas i skatt

---

<sup>41</sup> Lodin m.fl., s. 39.

<sup>42</sup> Lodin m.fl., s. 54.

ökar med inkomstens storlek.<sup>43</sup> Den kommunala inkomstskatten beräknas enligt 65 kap. 3-4 §§ IL och skattesatsen ligger på omkring 30 procent.<sup>44</sup> Den statliga inkomstskatten på beskattningsbara förvärvsinkomster beräknas enligt 65 kap. 5 § IL. Vid 2002 års taxering är denna 200 kronor samt 20 procent av den del av den beskattningsbara förvärvsinkomsten som överstiger en nedre skiktgräns på 252 000 kronor, och ytterligare 5 procent av den del av den beskattningsbara förvärvsinkomsten som överstiger en övre skiktgräns på 390 400 kronor. För personer med en beskattningsbar förvärvsinkomst som överstiger den övre skiktgränsen är marginals-katten således ca 55 procent, medan personer med en inkomst som understiger den nedre skiktgränsen, vid sidan av den kommunala inkomstskatten, enbart betalar 200 kronor i statlig inkomstskatt.

Från förvärvsinkomster har enligt 63 kap. 2 § IL fysiska personer som är obegränsat skattskyldiga rätt till grundavdrag. Detta avdrag undandrar ett minimibelopp av förvärvsinkomsten från beskattning, men kan inte utnyttjas för att minska beskattningen i inkomstslaget kapital. Grundavdraget är enligt 3 § graderat och beloppsanknutet, vilket syftar till att ge låginkomsttagare en lindrigare beskattning.<sup>45</sup> Om man räknar med ett prisbasbelopp på 37 000 kronor uppgår grundavdraget lägst till ca 8 800 kronor. För skattskyldiga som har en taxerad förvärvsinkomst mellan ca 68 800 kronor och ca 106 900 kronor, gäller ett förhöjt grundavdrag, vilket innebär att de får öka sitt grundavdrag med 25 procent av det belopp med vilket den taxerade förvärvsinkomsten överstiger 68 800 kronor. Grundavdraget får enligt 65 kap. 5 § IL inte överstiga den verkliga arbetsinkomsten. Det kan inte heller utnyttjas för att minska sådana inkomster som enligt fördelningsreglerna i 57 kap. IL ska beskattas i inkomstslaget tjänst.

## 4.3 Konsekvenser för företaget

### 4.3.1 Uttagsbeskattning

För företagets del kan utgivna förmåner i vissa fall föranleda uttagsbeskattning enligt 22 kap. IL. Detta är fallet om en förmån klassificeras som förtäckt utdelning, eftersom ett uttag ur näringsverksamheten då har skett.

Ett uttag föreligger enligt 2 § om den skattskyldige tillgodogör sig en tillgång från näringsverksamheten för privat bruk eller överför den till en annan näringsverksamhet. Enligt 3 § föreligger dessutom ett uttag om överlåtelse av en tillgång sker mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat. Även uttag av

---

<sup>43</sup> Lodin m.fl., s. 39.

<sup>44</sup> Den lägsta kommunala skattesatsen i Sverige hade 1999 Danderyds kommun med 27,01%, medan Fagersta kommun med 33,98% hade den högsta, enl. Lodin m.fl., s. 59.

<sup>45</sup> Lodin m.fl., s. 57f.

tjänst omfattas enligt 4 § av uttagsdefinitionen, om värdet av tjänsten är mer än ringa. Enligt 7 § ska uttag ur näringsverksamheten behandlas som om tillgången hade avyttrats mot en ersättning motsvarande marknadsvärdet. Uttagsbeskattningen motiveras främst av neutralitetsskäl och grundas på tanken att det inte skattemässigt ska vara mera lönsamt att konsumera egenproducerade varor än att förvärva dem av en annan näringsidkare.<sup>46</sup> Vissa undantag från reglerna om uttagsbeskattning finns i 9-12 §§. Även vid omstruktureringar av företag ska uttagsbeskattning underlåtas i vissa fall. Regler om detta finns i 23 kap. IL och behandlar s.k. underprisöverlåtelser.

### 4.3.2 Sociala avgifter

Om en förmån till en delägare/anställd betraktas som förtäckt lön sker inte någon uttagsbeskattning, utan beloppet behandlas som en lönekostnad för företaget. Detta innebär dels att beloppet är avdragsgillt, dels att sociala avgifter ska erläggas med ca 33 procent av beloppet.<sup>47</sup> I vissa fall ersätts de sociala avgifterna av en särskild löneskatt, som ska motsvara skattedelen av de sociala avgifterna. Detta gäller bl.a. för lön till arbetstagare som är 65 år eller äldre.<sup>48</sup>

## 4.4 Faktorer som påverkar klassificeringens betydelse

### 4.4.1 Olika skattesatser

Som framgår av redogörelsen ovan används olika skattesatser beroende på i vilket inkomstslag beskattningen av en förtäckt förmån ska ske. Nettobehållningen av det erhållna är således beroende av klassificeringen av förmånen. Skattesatsen för inkomstlaget kapital ligger konstant på 30 procent, oberoende av inkomstens storlek, medan skattesatsen för inkomstlaget tjänst kan variera mellan ca 30-55 procent. Skattemässigt är därmed i de flesta fall utdelning att föredra för den enskilde.

Då fåmansföretag och dess delägare ofta utgör en ekonomisk enhet är dock målet i de flesta fall att *enhetens* totala skatt ska bli så låg som möjligt. Vid en sådan bedömning måste även det faktum beaktas att utdelningsalternativet leder till en dubbelbeskattning av medlen, som enligt 65 kap. 14 § IL först beskattas i företaget med 28 procents bolagsskatt och därefter hos delägaren med 30 procents kapitalinkomstskatt. Dubbelbeskattningen medför att den sammanlagda beskattningen av

---

<sup>46</sup> Lodin m.fl., s. 238.

<sup>47</sup> Enligt 2 kap. 1 § lagen (1981:691) om socialavgifter och 3 § lagen (1994:1920) om allmän löneavgift.

<sup>48</sup> Se 1 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster.

utdelningsinkomster blir 49,6 procent ( $0,28+(0,72*0,3)$ ). Om en förtäckt utdelning har skett, dubbelbeskattas medlen genom att delägaren beskattas för beloppet som inkomst av kapital samtidigt som företaget uttagsbeskattas för samma belopp. I vissa fall säkerställs dubbelbeskattningen även genom att avdrag för beloppet vägras. Lönekostnader är däremot avdragsgilla för företaget och beskattas således enbart hos den anställde. Företaget måste dock betala sociala avgifter, vilket medför att löneuttag trots enkelbeskattning i de flesta fall ger den ekonomiska enheten en lägre nettobehållning än utdelning. Om företaget betalar ut lön på 100 kronor, ska den anställde betala ca 30-55 kronor i skatt på detta belopp. Företaget ska dessutom erlägga 33 kronor i sociala avgifter och har således betalat ut totalt 133 kronor. Det totala skatte- och avgiftsuttaget på en löneutbetalning på blir därmed mellan ca 47 procent ( $63/133$ ) och ca 66 procent ( $88/133$ ), beroende på i vilket inkomstskikt den skattskyldige befinner sig. Det är således enbart i de fall då den skattskyldige har en taxerad förvärvsinkomst som understiger den nedre skiktgränsen för statlig inkomstskatt, och därmed i princip enbart kommunal inkomstskatt utgår på beloppet, som det totala skatte- och avgiftsuttaget av en löneutbetalning kan vara lägre än utdelningsalternativet.

#### **4.4.2 Gränsbeloppet påverkas**

Om en delägare har varit verksam i företaget utan att ha varit detta i betydande omfattning, och hans andelar inte heller av någon annan anledning ska anses kvalificerade enligt 57 kap. 4 § IL, ökar ett löneuttag det s.k. gränsbelopp som avgör hur stor del av utdelning och reavinst på kvalificerade andelar i fåmansföretag som ska beskattas i inkomstslaget kapital. Belopp överstigande gränsbeloppet beskattas enligt 57 kap. 2 § IL i inkomstslaget tjänst. Gränsbeloppet regleras i 57 kap. 7-8 §§ IL och ökas genom att löneunderlaget höjs. Löneunderlaget regleras i 43 kap. 12-16 §§ IL. Gränsbeloppet kan sedan utnyttjas följande år av delägare som då innehar kvalificerade andelar i företaget och som har intresse av att gränsbeloppet är så högt som möjligt. Eftersom ersättning till arbetstagare som innehar kvalificerade andelar i företaget enligt 43 kap. 13 § 2 p IL inte kan utnyttjas för att höja löneunderlaget, samtidigt som det är just sådana personer som har glädje av ett ökat gränsbelopp, är det dock sällan den personen som har erhållit förmånen som själv har intresse av att den blir klassificerad som förtäckt lön. För att samma person år två ska kunna utnyttja sitt eget löneuttag år ett, krävs att dennes andelar anses kvalificerade år två, men inte år ett.

Enligt 43 kap. 15 § IL kan löneunderlaget endast utnyttjas om den skattskyldige själv, dvs. den delägare som innehar kvalificerade andelar och vill utnyttja gränsbeloppet, under föregående år tog ut lön till ett belopp som överstiger tio prisbasbelopp. Kommer det fram att den skattskyldige fick en förtäckt förmån år ett, och denne ligger på gränsen för att ha tagit ut tio basbelopp i lön år ett, samtidigt som intresse finns för att kunna utnyttja

löneunderlag är två, skulle det således kunna vara av stor betydelse för den enskilde att få en förmån klassificerad som förtäckt lön.

Om en förtäckt förmån istället klassificeras som en utdelning minskar gränobeloppet, eftersom det sparade utdelningsutrymmet blir lägre. Som nämnts ovan saknar klassificeringen dock betydelse i de fall då förmånstagarens andelar anses kvalificerade och det kapitalbeskattade utrymmet inom gränobeloppet redan har utnyttjats. Detta eftersom både utdelning och tjänsteinkomster då enligt fördelningsreglerna i 57 kap. IL ska beskattas i inkomstslaget tjänst. För företagets del har dock klassificeringen betydelse även i dessa fall, eftersom avdragsrätt och skyldighet att erlägga sociala avgifter följer av en klassificering som förtäckt lön.<sup>49</sup>

#### 4.4.3 Rätt till vissa avdrag

I vissa fall kan omständigheter i det enskilda fallet medföra att klassificeringen av den förtäckta förmånen är av särskild betydelse. Exempelvis kan nämnas att vissa typer av avdrag, såsom grundavdrag och avdrag för premie för pensionsförsäkring, förutsätter att den skattskyldige har haft förvärvsinkomst.<sup>50</sup> För att kunna utnyttja dessa typer av avdrag kan det således finnas stort intresse av att få den aktuella förmånen klassificerad som förtäckt lön. Detta borde vara särskilt intressant för de personer som åtnjuter ett förhöjt grundavdrag. Om en förmån med ett värde på 100 000 kronor utgår till en sådan person, får grundavdrag enligt 63 kap. 3 § IL göras med ca 16 600 kronor  $(0,25 \cdot (100000 - 68800) + (0,24 \cdot 37000))$ .<sup>51</sup> Det blir således endast 83 400  $(100000 - 16600)$  kronor som ska beskattas. Om man befinner sig i det inkomstskikt där förhöjt grundavdrag gäller, sker dessutom i princip endast kommunal beskattning, dvs. med ca 30 procent. Skatten blir då ca 25 000 kronor  $(0,3 \cdot 83400)$ . Detta kan jämföras med en skatt på 30 procent på hela beloppet om förmånen klassificeras som förtäckt utdelning.

#### 4.4.4 Sociala förmåner

En klar fördel med att få en förmån klassificerad som förtäckt lön är att den anställde tillförsäkras sociala förmåner. Detta är dock enbart fallet upp till en viss inkomstnivå. Vid beräkning av pensionsgrundande och sjukpenninggrundande inkomst bortses nämligen från sådan inkomst som överstiger sju och en halv gånger prisbasbeloppet.<sup>52</sup> När den skattskyldige har passerat detta takbelopp, medför inte längre löneinkomsterna någon ökning av de sociala förmånerna, trots att arbetsgivaren betalar in motsvarande belopp. Istället utgör hela beloppet skatt, och därmed finns det ingen anledning för löntagare som redan har uppnått takbeloppet att av det

---

<sup>49</sup> Pelin, s. 530.

<sup>50</sup> Se 63 kap. 2 § samt 10 kap. 34 § och 16 kap. 32 § IL.

<sup>51</sup> Beräknat utifrån ett prisbasbelopp på 37 000 kronor.

<sup>52</sup> 2 kap. 1 § 2 st. lag (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension och 3 kap. 2 § 2 st. lag (1962:381) om allmän försäkring.

skälet vilja ha en förmån klassificerad som förtäckt lön. Har man uppnått takbeloppet överstiger man dessutom åtminstone den nedre skiktgränsen för statlig inkomstskatt, vilket innebär att marginalskatten för ytterligare tjänsteinkomster ligger på åtminstone 50 procent. För dessa personer är det således av stor betydelse att få förmånen klassificerad som förtäckt utdelning.

# 5 Rättsfallsstudie

## 5.1 Inledning

I detta kapitel redogörs för de iakttagelser jag har gjort vid min rättsfallsstudie. Jag återger inledningsvis huvuddragen i den klara praxis beträffande förtäckt utdelning som rådde redan innan stoppreglerna infördes 1976, och behandlar därefter kortfattat den skattereform som genomfördes 1991. Skälet till att jag återger huvuddragen i denna reform är att de förändringar i skattesystemet som genomfördes i samband med den har stor betydelse för hur man ska tolka de äldre rättsfallen i förhållande till dagens skattesystem. Därefter redogör jag för de rättsfall som jag har studerat närmare och som är intressanta för diskussionen om gränsdragning mellan förtäckt lön och förtäckt utdelning.

## 5.2 Äldre praxis beträffande förtäckt utdelning

Det finns sedan lång tid tillbaka en omfattande rättspraxis beträffande förtäckt utdelning, framförallt beträffande fåmansföretag. Trots att RR hade utformat klara principer för hur sådana transaktioner skulle bedömas, ansågs det 1976 nödvändigt att ingripa lagstiftningsvägen. Man valde då att införa de s.k. stoppreglerna. RR:s gamla praxis beträffande förtäckt utdelning är fortfarande tillämplig, och får nu ökad tillämpning när stoppreglerna har slopats.<sup>53</sup> Huvuddragen i den praxis som gällde vid stoppreglernas införande är därför av betydelse för bedömningen av de situationer som nu åter ska avgöras enligt allmänna regler.

I handledningen för taxeringen 1976 påpekades att många försök hade gjorts för att kringgå det andra ledet i dubbelbeskattningen av aktiebolag, dvs. beskattningen av utdelning från bolaget. Redan detta år förelåg en klar praxis beträffande förtäckt utdelning, som generellt sett kunde sägas föreligga då bolag utan iakttagande av vanliga former eller under annan rubricering, överförde värden till aktieägare i avsikt att undvika det ena ledet av dubbelbeskattningen.<sup>54</sup> Utan uttryckligt lagstöd behandlades enligt praxis förtäckt utdelning som jämställd med sådan öppen utdelning som hade beslutats i behörig ordning på bolagsstämma.<sup>55</sup> Detta innebar bl.a. att mottagaren av förmånen beskattades för förmånen i inkomstslaget kapital samt att bolaget inte var berättigat till avdrag för det aktuella beloppet. Enligt Grosskopf var troligtvis RÅ 1928 fi 1007 och 1023 de första rättsfallen som behandlade förtäckt utdelning, och RÅ 1930 ref 30 det första

---

<sup>53</sup> Lodin m.fl., s. 325.

<sup>54</sup> Handledning för taxering 1976, s. 110.

<sup>55</sup> Geijer, Rosenqvist & Sterner, s. 465.



som refererades.<sup>56</sup> I dessa rättsfall var det fråga om arvoden till VD och styrelseledamöter som hade utgått i proportion till deras aktieinnehav, och därmed till viss del ansågs innefatta förtäckt vinstutdelning. I RÅ 1939 fi 706 ansågs förtäckt utdelning föreligga i samband med felaktig hyressättning och i rättsfallen RÅ 1951 fi 844 och 1955 fi 986 ansågs detta vara fallet beträffande köp och försäljning av egendom till under- respektive överpris.

Beträffande rörelsedrivande bolag där delägaren hade varit aktivt verksam i någon ledande befattning, ansågs dock inte praxis hindra uttagande av företagets hela vinst i form av lön, vilket framgår av bl.a. RÅ 1945 fi 501-504. Om aktieägaren däremot inte hade varit aktivt verksam i företaget fanns det intresse av att begränsa företagets avdrag för lönekostnader till enbart det belopp som motsvarade värdet av arbetstagarens arbetsinsats. Den del av utbetald lön som översteg skäligt vederlag för utfört arbete ansågs då utgöra förtäckt utdelning.<sup>57</sup> Det avgörande för avdragets bestämmande var således vad som kunde anses utgöra skälig avlöning i det speciella fallet.<sup>58</sup>

Angående gränsdragningen mellan förtäckt lön och förtäckt utdelning påpekades det i handledningen till taxeringen 1976, att det i många fall förelåg svårigheter med att avgöra karaktären på sådana förmåner som uppkom genom olika typer av transaktioner mellan aktieägaren och det egna bolaget. I samband med detta hävdades dock, att man som riktlinje kunde utgå ifrån att om en förmån som en aktieägare erhöll genom oriktig prissättning till någon del inte kunde hänföras till inkomst av tjänst, så borde transaktionen i sin helhet betraktas som förtäckt utdelning. Som exempel på situationer där förmånen brukade behandlas som förtäckt lön angavs företagsledarens uttag av konsumtionsvaror och bilaffärer mellan företagsledaren och bolaget.<sup>59</sup>

De äldre principerna angående förtäckt utdelning är, som nämnts ovan, fortfarande giltiga. Trots detta måste dock vissa delar omtolkas med hänsyn till dagens skattesystem. Sedan skattereformen 1991 finns det t.ex. oftast inte längre någon anledning att ifrågasätta skäligheten i utbetald lön, och den enskilde vill i de flesta fall hellre ha förmånen beskattad som utdelning än som lön.

### 5.3 Skattereformen 1991

En genomgripande reform av det svenska skattesystemet, vilken är den mest omfattande hittills i sitt slag, genomfördes 1991. Huvudsakligen innebar den sänkta skattesatser och breddad skattebas, vilket medförde att det svenska

---

<sup>56</sup> Grosskopf, s. 69, not 66.

<sup>57</sup> Handledning för taxering av rörelse 1976, s. 191. Se även t.ex. RÅ 1939 fi 133 och RÅ 1953 fi 504.

<sup>58</sup> Geijer, Rosenqvist & Sterner, s. 465.

<sup>59</sup> Handledning för taxering av rörelse 1976, s. 196f.

skattesystemet blev mera likartat omvärldens. Den internationella anpassningen var ett viktigt skäl för förändringen, eftersom de svenska marginalskatterna, som före reformen kunde vara upp till 80 procent, allt mer hade kommit att avvika från omvärldens.<sup>60</sup>

Det övergripande målet med skattereformen var att uppnå en samhällsekoniskt effektiv beskattning och samtidigt uppfylla fördelningspolitiska mål. Man ville dessutom uppnå en likvärdig behandling av arbetsinkomster och inkomst av kapital. De tidigare sex inkomstslagen slogs ihop till de tre som finns idag, nämligen tjänst, kapital och näringsverksamhet. Förändringen innebar bl.a. att inkomst av tjänst i större utsträckning än tidigare skulle fungera som en uppsamlingspost för sådana inkomster som före reformen inte hade kunnat beskattas.<sup>61</sup>

Före skattereformens genomförande var utdelningar på aktier mycket högt beskattade, medan reavinsten för aktier endast var skattepliktig till 40 procent. Detta ledde till att det, framförallt i fåmansföretag, var vanligt att delägarna tillgodogjorde sig såväl företagets vinst som ersättning för utfört arbete i samband med en försäljning av aktierna. Den höga beskattningen av utdelningar medförde också att delägare i fåmansföretag ofta föredrog att tillgodogöra sig bolagets vinst i form av stora löneuttag.<sup>62</sup>

De förändringar som genomfördes i samband med skattereformen innebar sänkningar av skattesatserna såväl för tjänste- som kapitalinkomster. Syftet var att dessa typer av inkomster skulle få en mer likartad behandling. En jämförelse av den totala behållningen efter löneuttag respektive utdelning, ger dock numera en klar fördel åt utdelningsalternativet. Detta är särskilt fallet om den anställde delägaren genom tidigare löneuttag redan har tillförsäkrat sig maximala sociala förmåner.<sup>63</sup>

## **5.4 Gränsdragningsfrågans behandling i praxis**

### **5.4.1 Kort om metod**

För att få en bild av hur domstolarna har behandlat gränsdragningen mellan förtäckt lön och förtäckt utdelning, har jag studerat ett antal rättsfall. Min ursprungliga avsikt med en rättsfallsstudie var att ta reda på hur domstolarna har resonerat vid bedömningen av i vilket inkomstslag beskattning av en förtäckt förmån ska ske. Det visade sig dock relativt snart att dessa resonemang var nära nog obefintliga. Visserligen medförde stoppreglerna under sin tid att någon bedömning i denna fråga inte var nödvändig, och dessa särskilda regler har med stor sannolikhet fångat upp de flesta fall av

---

<sup>60</sup> Lodin m.fl., s. 11.

<sup>61</sup> Prop. 1989/90:110, s. 294f.

<sup>62</sup> Fernlund m.fl., s. 37.

<sup>63</sup> Tjernberg 1999, s. 99f.

förtäckta förmåner. Det finns dock en hel del fall, både före stoppreglernas införande och efter, när stoppreglerna av någon anledning inte varit tillämpliga, där en regelvalssituation teoretiskt sett har förelegat. Domstolarna har dock varit mycket sparsamma med diskussioner angående gränsdragningen mellan förtäckt lön och förtäckt utdelning. Istället för att fokusera på *hur* resonemangen fördes, valde jag därför att titta på *om* något resonemang överhuvudtaget fördes eller om man på något annat sätt kunde utläsa varför domstolen valt det ena eller andra inkomstslaget.

Nedan följer en redogörelse av de rättsfall som jag har funnit, där beskattning har varit möjlig både i inkomstslaget tjänst och i inkomstslaget kapital, dvs. där förmånstagaren har varit både delägare och anställd i företaget, och där beskattning av den aktuella förmånen inte har kunnat ske enligt någon särregel. Detta utesluter t.ex. sådana situationer som har omfattats av stoppreglerna eller andra regler med specifik angivelse om i vilket inkomstslag beskattning skulle ske. För att kunna ge övergripande kommentarer om RR:s praxis, har min intention varit att hitta så många rättsfall som möjligt, där dessa kriterier har varit uppfyllda. Jag har använt mig av sökning i databaser och utnyttjat rättsfallshänvisningar i den litteratur som jag har läst. Jag kan dock inte utesluta att det finns ytterligare rättsfall som kan vara av intresse för diskussionen om gränsdragningen mellan förtäckt lön och förtäckt utdelning.

#### **5.4.2 Förtäckt lön**

I några av fallen där domstolen har klassificerat förmånen som förtäckt lön kan man se att situationen har en viss koppling till en utförd arbetsprestation. I RÅ 1983 1:48 (taxeringsår 1975) handlade det om J som var anställd i byggnadsföretaget X, i vilket han ägde samtliga aktier. J lät sitt bolag uppföra en villa åt sig och fakturerades för bolagets kostnader. En efterkalkyl visade dock att företagets kostnader hade varit större än det belopp som J hade fakturerats för, och denna förmån beskattades som förtäckt lön. Ingen diskussion fördes om att eventuellt beskatta förmånen som förtäckt utdelning. Förmånen bestod i att J hade tillgodogjort sig material och tjänster från företaget till underpris, något som emellertid teoretiskt sett även skulle kunna utgöra förtäckt utdelning. Anledningen till att någon diskussion inte fördes och att beskattning skedde som förtäckt lön, kan eventuellt vara att J hade arbetat med färdigställandet av byggnaden även på sin fritid och på så sätt hade utfört arbete i anknytning till att förmånen uppstod.

Även i RÅ 1992 not 364 (taxeringsår 1980) kan man se en koppling till en utförd prestation i samband med förmånens uppkomst. X eftertaxerades därför att han för privat bruk hade tillgodogjort sig varor och tjänster från bolaget Z, i vilket han var huvudaktieägare och verkställande direktör. Eftertaxeringen motiverades med att X utan ersättning hade låtit Y erhålla material och vissa tjänster från bolaget Z för att kompensera att X:s fru hade

fått köpa en fritidsfastighet till underpris av Y:s fru. X eftertaxerades för beloppet som inkomst av tjänst. Någon diskussion om att förmånen skulle kunna utgöra förtäckt utdelning fördes inte.

I RÅ 1983 1:78 (taxeringsår 1978) handlade det om L som var anställd i L:s Cykel & Sport AB. Han ägde dessutom drygt 1/6 av aktierna i bolaget och hans far var företagsledare. Förmånen, som i detta fall ansågs ha utgått för tjänsten, bestod av en utbildningsresa till Brasilien, vilken ansågs ha som delsyfte att bereda deltagarna rekreation och turistiska upplevelser. Domstolen menade att sakliga skäl saknades för att en så kort kurs förlagts på en så avlägsen plats och fördelats på så många dagar. Deltagandet i resan ansågs därför ha inneburit en förmån som utgått för tjänsten. Att inte någon diskussion fördes i detta fall angående en eventuell beskattning såsom förtäckt utdelning, beror troligtvis på att resan anordnades av Monark-Crescent AB för dess återförsäljare och således inte hade någon koppling till de anställdas eventuella aktieinnehav i bolaget. Det var dessutom från Monark-Crescent AB som förmånen erhöles och någon direkt värdeöverföring hade därmed inte skett från det företag som L var delägare i, dvs. L:s Cykel & Sport AB.

Ett rättsfall som inte är lika tydligt är RÅ 1983 1:76 (taxeringsår 1976), som behandlar köp av fastighet till underpris. B var anställd och innehade aktier och ett dominerande inflytande i fåmansföretaget X. Han hade förvärvat en fastighet från bolaget för en köpeskilling som understeg marknadsvärdet och beskattades för denna förmån som förtäckt lön. Ingen diskussion fördes angående en eventuell beskattning av förmånen som förtäckt utdelning. Detta anser jag vara anmärkningsvärt med tanke på att det i skattehandböcker bara några år tidigare stod att köp och försäljning mellan huvuddelägare och bolaget till under- respektive överpris torde betraktas som förtäckt utdelning, något som också sedan länge hade framgått av praxis.<sup>64</sup>

I RÅ 1996 ref 16 (taxeringsår 1988), som har nämnts i samband med subjektprincipen tidigare i denna uppsats, var N såväl delägare som anställd i företaget. Han beskattades för förtäckt lön på grund av att hans sambo hade fått köpa en bil av företaget till ett pris understigande marknadsvärdet. Ingen diskussion fördes beträffande möjligheten att betrakta förmånen som förtäckt utdelning.

I RÅ 1951 Fi 980 (taxeringsår 1944) tycks det vara företagets möjligheter att visa fog för sin talan som har varit avgörande. I detta fall ansåg första och andra instans att förmåner av räntefritt lån och låg bostadshyra till huvudaktieägaren var att betrakta som förtäckt utdelning. RR menade dock, utan att närmare motivera detta ställningstagande, att företaget hade visat sådant fog för sin talan att förmånerna fick anses utgöra löneförmåner. Här

---

<sup>64</sup> Se t.ex. Geijer, Rosenqvist & Sterner, s. 467 samt RÅ 1951:844 och RÅ 1955:986. Jfr även med RÅ 1935 ref 20 under avsnitt 5.4.3.

tycks det vara så att domstolen har ställt upp en presumtion för att det rör sig om förtäckt utdelning. Endast om företaget visade fog för sin talan kunde beloppen betraktas som lönekostnad.

Ett relativt färskt rättsfall som är intressant är RÅ 2000 ref 56. Här fastslog RR i ett förhandsbesked att differentierad utdelning mellan aktieägarna, beroende på resultatet i de olika verksamhetsgrenar där respektive delägare är verksam, inte utan vidare beskattas som utdelning. Om man varje år röstar fram olika utdelning och det härvid föreligger en direkt koppling mellan lönsamheten i aktieägarens verksamhetsgren och utdelningen på dennes aktier, bör den del av utdelningen på en aktie som överstiger den lägsta utdelningen på någon aktie anses som förtäckt lön och därmed beskattas i inkomstslaget tjänst. Detta är enligt min mening en korrekt bedömning, eftersom en del av det erhållna beloppet i dessa fall har en klar koppling till en utförd prestation. Denna del bör då inte ses som avkastning på kapitalet, utan bör beskattas som tjänsteinkomst.

En intressant fråga togs även upp i SRN:s förhandsbesked den 21/12 1999.<sup>65</sup> Här handlade det om att aktieägare vid en försäljning i samband med en omorganisation skulle erhålla olika vederlag för sina aktier beroende på hur stora individuella andelar de hade i beskattade respektive obeskattade vinstmedel i bolaget. SRN menade att försäljningen inte skulle föranleda någon annan beskattning än vad som normalt gäller vid avyttring av aktier. RR:s behandling av fallet i dom den 22/1 2001 utmynnade dock i att man inte ansåg sig kunna göra någon bedömning i beskattningsfrågan på grund av bristfälligt underlag.<sup>66</sup> Hur situationer som denna ska bedömas har således fortfarande inte avgjorts av RR.

### 5.4.3 Förtäckt utdelning

Det troligtvis första fallet som behandlade förtäckt utdelning var RÅ 1928 not 1007 (taxeringsår 1923). I detta fall medgavs inte företaget avdrag för belopp som kallats förvaltningskostnader, men som egentligen utgjorde arvode till bolagets styrelseledamöter och revisor, och som hade utgått i förhållande till dessa personers aktieinnehav. Beloppen ansågs till huvudsaklig del utgöra förtäckt utdelning, vilket innebar att företaget inte kunde göra avdrag för beloppet som en kostnad. Efter detta avgörande följde en rad liknande fall, där RR på liknande sätt försökte komma åt det dåtida problemet med att bolagets vinst utbetalades till delägarna i form av lön.<sup>67</sup>

I RÅ 1935 ref 20 (taxeringsår 1931) blev S, som var verksam som verkställande direktör och innehade aktiemajoriteten i företaget, beskattad för förtäckt utdelning på grund av att han hade fått köpa en fastighet av

---

<sup>65</sup> RSV:s rättsfallsprotokoll 3/00.

<sup>66</sup> RSV:s rättsfallsprotokoll 2/01.

<sup>67</sup> Andra tidiga fall med liknande omständigheter är RÅ 1928 fi 1023 och RÅ 1930 ref 30. Se även under avsnitt 5.2.

bolaget till ett pris understigande marknadsvärdet. Ingen diskussion fördes beträffande möjligheten att istället beskatta förmånen som förtäckt lön. Avgörandet stämmer överens med äldre praxis beträffande förtäckt utdelning och kan jämföras med RÅ 1983 1:76 som har diskuterats ovan.

Att omständigheterna i det enskilda fallet har betydelse för i vilket inkomstslag beskattning ska ske, visar RÅ 1983 1:82 (taxeringsår 1977). I fallet hade K, som ägde samtliga aktier och var företagsledare i bolaget, gått i borgen såsom för egen skuld för sammanlagt ca 1,5 miljoner kronor i samband med att bolaget ingått avtal med ett finansieringsföretag. För detta borgensåtagande fick han en provision från företaget om 28 000 kronor, som han tog upp i sin deklaration som inkomst av kapital. LR och KR menade att ersättningen skulle hänföras till inkomst av tjänst, men RR slog fast att beloppet skulle betraktas som utdelning och därmed beskattas som inkomst av kapital. Genom borgensåtagandet ansågs K i egenskap av ensam aktieägare ha ställt sina personliga tillgångar som säkerhet för bolagets förpliktelser, något som det ansågs vara vanligt att ägare av enmansbolag gjorde utan särskild ersättning. Enligt RR saknades det anledning att anta att provisionen utgjorde ett villkor för att borgensåtagandet överhuvudtaget skulle komma till stånd eller stå fast, och ersättningen borde därför betraktas som utdelning.

I RÅ 1988 ref 85 (taxeringsår 1979) handlade det om S och hans hustru som ägde hälften var dels i ett aktiebolag, dels i ett handelsbolag. När aktiebolaget skrev av ett lån till handelsbolaget blev därmed makarna S i motsvarande mån befriade från betalningsansvar. Taxeringsnämnden påförde S det avskrivna beloppet som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet i enlighet med stoppreglerna. LR gick på samma linje som taxeringsnämnden, medan KR fann att någon beskattning inte kunde ske eftersom den ansåg att handelsbolaget inte omfattades av stoppreglernas närståendebegrepp. RR fastslog dock att det enligt allmänna regler var fråga om förtäckt utdelning, eftersom aktiebolagets efterskänkning av fordran på handelsbolaget i motsvarande mån befriade makarna S från betalningsansvar. S beskattades således för sin del av det efterskänkta beloppet i inkomstslaget kapital. Att förmånen i detta fall klassificerades som förtäckt utdelning, och någon diskussion överhuvudtaget inte fördes beträffande förtäckt lön, beror troligtvis på att förmånen hade ett tydligt samband med ägandet. Förmånen utgick inte direkt till makarna S, utan de kunde endast åtnjuta den på grund av sitt ägande i handelsbolaget.

I förhandsbeskedet RÅ 1982 1:63 var frågan huruvida en viss del av en planerad pensionsutbetalning borde betraktas som förtäckt utdelning, och därmed inte vara avdragsgill för företaget. Omständigheterna i fallet var följande. D, som var huvudaktieägare och verkställande direktör i bolaget X sedan ungefär 35 år tillbaka, skulle gå i pension och bolaget hade som avsikt att utfästa livslång kompletterande pension till honom. Bolaget ansåg att D borde få en pension som grundades på en marknadsmässig lön för att kompensera den återhållsamhet som hade präglat löneuttagen under D:s

aktiva år. Styrelsen beslöt att utfästa en sådan pension till D under förutsättning att bolaget skulle få göra skattemässigt avdrag för den. RSV:s nämnd för rättsärenden menade att pension från arbetsgivaren skulle anses som uppskjuten lön och att endast den del av pensionen som tillsammans med uppbyggnaden allmän pension motsvarade D:s slutlön därmed skulle vara avdragsgill. Det som betalades ut därutöver skulle anses som förtäckt utdelning. RR menade dock att de utfästa beloppen med hänsyn till D:s anställningstid i bolaget och omständigheterna i övrigt inte översteg vad som kunde anses som avdragsgill pension. Ett regeringsråd utvecklade sin mening och nämnde angående äldre praxis beträffande förtäckt utdelning att det för att förtäckt utdelning skulle anses föreligga, måste röra sig om utbetalningar som sannolikt inte skulle ha gjorts till annan än aktieägaren eller någon denne närstående. Han påpekade även att praxis var återhållsam med att betrakta utbetalningar till sådan aktieägare som varit verksam i sitt företag på heltid som förtäckt utdelning. Beträffande pensionsrätten menade regeringsrådet att denna i allmänhet var knuten till den faktiskt erhållna lönen, och att det därmed inte torde finnas någon möjlighet att byta ut lön mot pension, men att det i familjeföretag kunde tänkas att pensionen blev bestämd med tanke på att delar av lönen hade låtit vara kvar i företaget.

I RÅ 1987 ref 51 hade ett förhandsbesked begärts och omständigheterna i fallet var följande. E ägde 499 av 500 aktier i bolaget X, som i sin tur ägde 499 av 500 aktier i bolaget Y. Den resterande aktien i de båda bolagen ägdes av bolaget Z. E planerade att sälja sina aktier i bolaget X, men dessförinnan överföra affärsfastigheterna från bolaget X till ett nybildat bolag med samma ägarförhållanden. E ville i förhand ha besked om vilka eventuella skattekonsekvenser som fastighetsöverlåtelse skulle innebära. RR slog fast att om fastigheterna överläts till ett nybildat aktiebolag till ett pris understigande marknadsvärdet, skulle ingen inkomstbeskattning ske hos E. Detta eftersom fastigheterna även efter överlåtelsen skulle finnas kvar i den dubbelbeskattade sektorn. Om det nybildade bolaget däremot vore ett kommanditbolag skulle E beskattas för skillnaden mellan köpeskillingen och marknadsvärdet som inkomst av kapital. Beträffande gränsdragningsfrågan mellan förtäckt lön och förtäckt utdelning gjordes ett uttalande av RSV:s nämnd för rättsärenden som är av visst intresse. Man nämnde i förhandsbeskedet, som inte ändrades av RR, att bortsett från de fall där en förmån till en delägare ska beskattas som inkomst av tjänst, sker beskattning i allmänhet såsom för utdelning. Detta uttalande tyder på att man ser tjänstbeskattning som ett förstahandsalternativ, något som ska diskuteras närmare i avsnitt 6.5.

#### **5.4.4 Kort kommentar till rättsfallsstudien**

Av en rättsfallsstudie med en, som i detta fall, relativt begränsad omfattning, måste man vara mycket försiktig med att dra generella slutsatser. Särskilt måste detta anses gälla här, med tanke på att inga tydliga uttalanden beträffande den aktuella frågan har påträffats i rättsfallen. Det kan dock

konstateras att frågan om gränsdragningen mellan förtäckt lön och förtäckt utdelning inte har behandlats nämnvärt av RR. I många fall saknas det till och med tecken på att det överhuvudtaget skulle föreligga en valmöjlighet eller en regelvalssituation. Man får känslan av att RR:s diskussioner huvudsakligen fokuseras på huruvida en förmån kan anses föreligga, och om man kommer fram till att så är fallet, att beskattning ska ske. I vilket inkomstslag denna beskattning ska ske verkar inte spela så stor roll. I vissa fall har dock kortfattade uttalanden gjorts, men dessa saknar ofta motivering, vilket medför att betydelsen av dem i flera fall är osäker.



# 6 Gränsdragning

## 6.1 Inledning

Eftersom rättsfallen inte ger någon vägledning beträffande gränsdragningen mellan förtäckt lön och förtäckt utdelning, har jag valt att gå vidare med att undersöka frågan ur ett teoretiskt principiellt perspektiv. Även om inte frågan, i vilket inkomstslag förmånsbeskattning ska ske i fall då mottagaren av förmånen är såväl delägare som anställd, har behandlats nämnvärt i praxis, har frågan nämligen diskuterats på en del håll i doktrin. Frågan var betydelsefull före stoppreglernas införande och debatten kretsade då framförallt kring dubbelbeskattningen och delägarnas försök att undvika denna genom att istället tillgodogöra sig företagets vinster genom stora löneuttag. Under stoppreglernas tid var gränsdragningsfrågan enbart av intresse i de fall då dessa särregler av någon anledning inte var tillämpliga. Sedan stoppreglerna slopades har dock gränsdragningsfrågan blivit aktuell igen, och vissa äldre uttalanden och avgöranden har åter blivit intressanta. Då stora delar av skattelagstiftningen har ändrats genom skattereformen 1991, måste dock äldre uttalandens relevans i dagens skattesystem bedömas. Vissa argument har troligtvis förlorat sin hållbarhet, medan andra fortfarande kan vara vägledande. De senaste åren har gränsdragningsfrågan främst berörts i samband med diskussioner angående slopandet av stoppreglerna och i förarbetena till slopandet görs vissa uttalanden, som dock kan ifrågasättas.

I detta kapitel redogör jag för de faktorer som jag, efter att ha studerat rättsfall, förarbeten och doktrin, anser vara av intresse i samband med en diskussion om gränsdragningsproblematiken beträffande förtäckt lön och förtäckt utdelning.

## 6.2 Regelkonkurrens

När en person som är såväl delägare som anställd i ett företag enligt allmänna regler ska beskattas för en förtäckt förmån från detta, uppkommer frågan om förmånen ska ses som förtäckt lön eller förtäckt utdelning. Om förmånen är hänförlig till anställningsförhållandet ska beskattning ske som för lön enligt 11 kap. 1 § IL, medan den ska ske som för utdelning enligt 42 kap. 1 § IL om förmånen är hänförlig till delägarskapet. I många fall är det dock omöjligt att se på vilket av dessa förhållanden förmånen grundas, och under förutsättning att det föreligger verklig regelkonkurrens, står man då inför en regelvalssituation. I detta avsnitt redogörs för vad som generellt sett gäller beträffande regelkonkurrens och hur dessa teorier kan tillämpas i den regelvalssituation som utgör fokus i denna uppsats, nämligen valet mellan 11 kap. 1 § och 42 kap. 1 § IL.

## 6.2.1 Förutsättningar för regelkonkurrens

För att regelkonkurrens mellan två rättsregler ska föreligga krävs för det första att reglernas tillämpningsområden helt eller delvis sammanfaller. Detta innebär att bestämmelserna åtminstone till viss del måste reglera samma situationer. Man skiljer mellan tre olika grader av relationer mellan konkurrerande rättsreglers tillämpningsområden; *identitet*, *inskränkning* och *interferens*. I vissa fall har två rättsregler exakt samma tillämpningsområden och i dessa fall föreligger identitet. Inskränkning föreligger om den ena regelns hela tillämpningsområde endast utgör en delmängd av den andra regelns tillämpningsområde. I de fall då var och en av reglerna är tillämplig på fall som inte omfattas av den andra regelns tillämpningsområde föreligger interferens.<sup>68</sup>

En förmån som har utgått på grund av tjänst ska enligt 11 kap. 1 § IL beskattas i detta inkomstslag, medan en förmån som har utgått på grund av aktieinnehav ska beskattas i inkomstslaget kapital i enlighet med 42 kap. 1 § IL. Dessa allmänna beskattningsregler har båda mycket vida tillämpningsområden, och ger i regel en beskattningsgrund så snart någon typ av förmån har utgått till någon som är anställd eller innehar aktier i företaget. Detta medför att båda lagrummen är tillämpliga när en förmån har utgått och man inte klart kan hänföra denna till enbart det ena eller andra förhållandet. Det kan även vara så att förmånen har sin grund i både delägarskapet och anställningsförhållandet. I dessa fall sammanfaller de båda lagrummens tillämpningsområden och interferens föreligger.

Ytterligare ett krav för att regelkonkurrens ska föreligga, vid sidan av att tillämpningsområdena åtminstone delvis måste sammanfalla, är att rättsföljderna på något sätt är oförenliga. Om två rättsregler som är tillämpliga på samma situation anger rättsföljder som står i direkt motsatsförhållande till varandra, föreligger *logisk oförenlighet*. Om rättsföljderna däremot inte står i logiskt motsatsförhållande till varandra, men ändå inte går att följa samtidigt på grund av mer praktiska skäl, föreligger *empirisk oförenlighet*. För att denna typ av oförenlighet ska vara uppfylld krävs dock att reglerna objektivt sett är omöjliga att tillämpa samtidigt. Politiska eller moraliska ställningstaganden får inte påverka denna bedömning. Om en samtidig efterlevnad av två regler är etiskt förkastlig kan *värdeomvärd oförenlighet* mellan rättsföljderna föreligga. I dessa fall behöver det inte vara omöjligt att tillämpa båda reglerna, men en samtidig tillämpning av reglerna kan framstå som så uppenbart olämplig att en regelvalssituation i praktiken ändå uppstår. Det kan även föreligga *teleologisk oförenlighet* mellan rättsföljder, vilket innebär att en samtidig tillämpning av två regler står i strid med lagstiftningens syfte och/eller ändamål. Detta kan t.ex. vara fallet om två regler föreskriver samma eller

---

<sup>68</sup> Aldén, s. 33ff.

liknande rättsverkningar och att därmed en samtidig tillämpning skulle medföra en kumulativ effekt som inte varit avsedd av lagstiftaren.<sup>69</sup>

Vid en tillämpning av 11 kap. 1 § IL ska värdet av en erhållen förmån tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst. En tillämpning av 42 kap. 1 § IL medför att förmånen ska tas upp som intäkt i inkomstslaget kapital. En samtidig tillämpning av dessa båda lagrum skulle därmed medföra att förmånen beskattas dubbelt, dels som intäkt av tjänst, dels som intäkt av kapital. En sådan dubbelbeskattning skulle vara orimlig och måste anses stå i strid med lagstiftningens syfte.<sup>70</sup> I dessa fall föreligger således en teleologisk oförenlighet mellan de båda reglernas rättsföljder.

## 6.2.2 Lösning av regelkonkurrens

När regelkonkurrens föreligger måste denna lösas genom att en av reglerna väljs. Vilken av de konkurrerande reglerna som ska väljas kan avgöras med hjälp av olika metoder. Vid regelkonkurrens mellan två regler som befinner sig på samma nivå inom normhierarkin, vilket är fallet med 11 kap. 1 § och 42 kap. 1 § IL, kan man i första hand använda sig av derogationsprinciperna *lex specialis* eller *lex posterior*. Dessa principer innebär att en allmän regel ska stå tillbaka för en mer speciell undantagsregel samt att en ny regel har företräde framför en äldre sådan.<sup>71</sup> I valet mellan 11 kap. 1 § och 42 kap. 1 § IL kan det konstateras att båda reglerna utgör allmänna regler som har tillkommit och ändrats vid i stort sett samma tidpunkter. Detta medför att derogationsprinciperna inte kan användas för att lösa regelvalsproblemet i dessa fall.

För att kunna avgöra vilken bestämmelse som ska vinna företräde när det saknas en generell lösning, måste man göra en kasuistisk bedömning, dvs. omständigheterna i det enskilda fallet får avgöra regelvalet. Aldén menar att man i dessa fall bör välja den regel som framstår som lämpligast ur materiell skatterättslig synvinkel. En metod för att göra denna bedömning är att fokusera på vilken av reglerna som utgör den mest *centrala* beskattningsgrunden i det aktuella fallet. Om den aktuella situationen faller under den ena bestämmelsens kärnområde och den andra regelns ytterområde, är det materiellt sett lämpligast att tillämpa den förra. En annan metod är att se till vilken regel som det är mest *ändamålsenligt* att tillämpa. Här styrs regelvalet av de syften som kan utläsas av förarbetena till den aktuella regeln. Om två konkurrerande regler har tillkommit för samma ändamål, men en tillämpning av den ena av dem anses stå i bättre överensstämmelse med syftet än om man hade valt den andra regeln, är det ur materiell synvinkel lämpligast att tillämpa den förra regeln.<sup>72</sup>

---

<sup>69</sup> Aldén, s. 43ff.

<sup>70</sup> Jfr Aldén, s. 53.

<sup>71</sup> Aldén, s. 194.

<sup>72</sup> Aldén, s. 210f.

Det är enligt min mening inte möjligt att lösa regelvalet mellan 11 kap. 1 § och 42 kap. 1 § IL vid förtäckta förmåner genom en hänvisning till vad som är lämpligast ur materiell skatterättslig synvinkel. Ingen av bestämmelserna framstår här som mer central eller ändamålsenlig än den andra. Situationer med förtäckta förmåner ligger i båda lagrummens ytterområden, vilket innebär att den ena regeln inte utgör en mer central beskattningsgrund än den andra. Ändamålen med bestämmelserna, som i princip är att beskattning av inkomster ska ske, uppnås inte heller bättre vid en tillämpning av den ena regeln än vid en tillämpning av den andra.

Som en sista utväg i regelvalssituationer anser Aldén att man i enlighet med legalitetsprincipen bör välja den regeln som är mest fördelaktig för den skattskyldige.<sup>73</sup> Vid valet mellan 11 kap. 1 § och 42 kap. 1 § IL är det senare lagrummet i de flesta fall minst betungande för den enskilde, eftersom skatteuttaget på utdelningsinkomster oftast är lägre än på tjänsteinkomster. Regelkonkurrensen bör därmed enligt detta synsätt lösas genom att man väljer att se förmånen som förtäckt utdelning. Det bör dock påpekas att lönealternativet i vissa fall medför sådana förmåner att det objektivt sett är att anse som mer fördelaktigt än utdelning.<sup>74</sup> I dessa fall bör då beskattning ske i detta inkomstslag. Om det däremot ur den skattskyldiges synvinkel är likgiltigt vilken beskattningsgrund som tillämpas, bör domstolen ha valfrihet att tillämpa vilken som helst av reglerna.<sup>75</sup> Detta kan exempelvis vara fallet då fördelningsreglerna i 57 kap. IL är tillämpliga och beskattning därmed i slutändan ändå kommer att ske i inkomstslaget tjänst.

### 6.2.3 Valfrihet för den enskilde?

En intressant fråga som har diskuterats i doktrin är om den enskilde bör ha någon valmöjlighet när det gäller i vilket inkomstslag beskattning av en förtäckt förmån ska ske. Tjernberg menar att så bör vara fallet då förutsättningarna för såväl lön som utdelning är uppfyllda.<sup>76</sup> Som har framgått ovan, finns det flera olika situationer då den skattskyldige kan antas föredra en beskattning i ett specifikt inkomstslag. Även om kapitalbeskattning i de flesta fall ger ett lägre skatteuttag, kan det finnas andra orsaker som medför att den skattskyldige föredrar en beskattning i inkomstslaget tjänst. Om man ska följa den linje som Aldén förespråkar som en sista utväg, dvs. val av det alternativ som är mest fördelaktigt för den skattskyldige, borde en valfrihet för den enskilde underlätta domstolens bedömning av vad som är mest fördelaktigt. Det alternativ som den skattskyldige väljer får då anses vara det mest fördelaktiga.

Valfrihet för den enskilde kan enligt min mening vara en bra lösning, under förutsättning att den inte får råda utan begränsningar. I de fall då det

---

<sup>73</sup> Aldén, s. 215.

<sup>74</sup> Se ovan under avsnitt 4.4.

<sup>75</sup> Aldén, s. 217.

<sup>76</sup> Tjernberg 1999, s. 314.

uppenbart är fråga om antingen utdelning eller lön, t.ex. om lön utgår i förhållande till aktieinnehavet eller utdelning sker i förhållande till en utförd arbetsprestation, bör inte den enskilde ha någon möjlighet att välja det alternativ som passar bäst, utan beskattning bör ske i det aktuella inkomstslaget.

### 6.3 Principiell dubbelbeskattning

Dubbelbeskattningen av aktiebolagsvinster, som infördes i svensk lagstiftning 1910, innebär att aktiebolag först beskattas för sin vinst i näringsverksamheten och att bolagets delägare därefter beskattas för den utdelning som de får från bolaget. Bolagets vinst blir därmed beskattad både i bolaget och hos delägarna. Dubbelbeskattningen motiverades vid införandet av att det var ett privilegium att kunna driva näringsverksamhet utan personligt ansvar. Under senare år har principen dock i ett flertal fall åsidosatts, vilket antagligen beror på påverkan från utlandet, där den på många håll helt eller delvis har avskaffats.<sup>77</sup> Beträffande fåmansföretag har en enkelbeskattning i princip accepterats av domstolarna i de fall förmåner har tillförts aktieägare som intagit ställning av heltidsarbetande företagsledare. I dessa fall har företaget medgivits avdrag för obegränsat stora löner, och beskattning av beloppet har således enbart skett hos aktieägaren.<sup>78</sup>

Fram till skattereformen 1991 verkar ett av de viktigare syftena med att beskatta förmåner som förtäckt utdelning ha varit att upprätthålla den principiella dubbelbeskattningen. Förutom i de fall då förmåner har utgått till företagsledande aktieägare, har RR varit mycket restriktiv med att betrakta en förmån som förtäckt lön och därmed acceptera en enkelbeskattning. Grosskopf har hävdats att detta bl.a. berodde på att domstolen var mindre benägen att medge enkelbeskattning om den skattskyldiges handlande inneburit att ytterligare skatteförmåner utöver enkelbeskattning hade eftersträövats.<sup>79</sup>

Numera finns det dock i regel inte något syfte med att försöka kringgå denna dubbelbeskattningsprincip, eftersom det nu är lönealternativet som är föremål för den hårdaste beskattningen. Genom 1991 års skattereform förändrades skatteskalorna på ett sådant sätt att den traditionella dubbelbeskattningen av utdelningar kom att innebära en lindrigare beskattning än alternativet löneuttag. Från att tendensen tidigare var att utdelningar försökte döljas under täckmanteln "löneutbetalning" har det nu, sedan skattereformens genomförande, blivit ombytta roller. Risken är nu istället att belopp som egentligen utgör löneutbetalningar betecknas som utdelning. Som en följd av detta faktum torde upprätthållandet av dubbelbeskattningen inte längre utgöra något betydelsefullt argument i

---

<sup>77</sup> Lodin m.fl., s. 321.

<sup>78</sup> Grosskopf, s. 154.

<sup>79</sup> Grosskopf, s. 155.

diskussionen om gränsdragningen mellan förtäckt lön och förtäckt utdelning.

## 6.4 Formens och sammanhangets betydelse

Om en aktieägare har tillförts en förmån i egenskap av anställd i bolaget ska förmånen betraktas som lön och därmed beskattas i inkomstslaget tjänst. Om aktieägaren däremot har tillförts förmånen i egenskap av just aktieägare ska den beskattas i inkomstslaget kapital.<sup>80</sup> Det svåra är dock att avgöra vilket av de två förhållandena som förmånen grundas på och därmed i vilket inkomstslag beskattningen ska ske. I vissa fall kan den form, genom vilken förmånstagaren erhåller förmånen, eller det sammanhang, i vilket förmånen uppstår, ha betydelse för bedömningen av om den ska anses utgöra förtäckt lön eller förtäckt utdelning. Vilken form som används för att överföra medlen till aktieägaren har betydelse i den meningen att vissa typer av transaktioner generellt sett kan sägas vara hänförliga till anställningsförhållandet, medan andra typiskt sett är att hänföra till delägarskapet.

Grosskopf har behandlat denna fråga ingående och han påpekar bl.a. att om en förmån har uppstått genom ett förfarande som väsentligt skiljer sig från alla normala rutiner, borde det inte föreligga någon tvekan om att förmånen har tillförts aktieägaren i egenskap av just aktieägare.<sup>81</sup> Detta är enligt min mening en rimlig utgångspunkt, som dock enbart torde kunna tillämpas i extrema fall. Vad som avses med *alla normala rutiner* får naturligtvis avgöras från fall till fall, men det borde stå klart att det måste vara fråga om väldigt speciella situationer. Grosskopf konstaterar också att det är relativt vanligt att det av ett anställningsavtal följer särskilda förmåner i form av möjlighet att köpa bolagets produkter till rabatterat pris, men att det torde vara mycket ovanligt att det av ett anställningsavtal följer en möjlighet att till överpris få sälja tillgångar till bolaget. En situation av det senare slaget borde därmed betraktas som en förmån som tillförts aktieägaren i egenskap av just aktieägare, och beskattas som förtäckt utdelning.<sup>82</sup> Enligt Grosskopfs resonemang bör man således bedöma huruvida transaktioner av den aktuella förmånens karaktär generellt sett kan anses följa av ett anställningsavtal. Om så inte är fallet tyder detta på att förmånen är hänförlig till delägarskapet. Ytterligare en faktor som kan ses som ett tecken på att det rör sig om förtäckt utdelning är om aktieägaren har gjort en betydande kapitalinsats i företaget. I dessa fall bör kapitalbeskattning kunna komma ifråga även om det rör sig om en heltidsverksam företagsledare.<sup>83</sup>

Beträffande sammanhanget kan det eventuellt ha betydelse om förmånen har uppkommit i samband med att någon arbetsprestation har utförts. Detta visar

---

<sup>80</sup> Grosskopf, s. 140

<sup>81</sup> Grosskopf, s. 143.

<sup>82</sup> Grosskopf, s. 147.

<sup>83</sup> Grosskopf, s. 88 och Melz, s. 480f.

exempelvis RÅ 1983 1:48 tecken på. Dessutom bör situationer då en delägare har utfört betydande arbete för företagets räkning, utan att för detta ha erhållit marknadsmässig lön, utgöra grund för att en eventuell förmån bör betraktas som förtäckt lön. Även omständigheter i det enskilda fallet kan naturligtvis ha en avgörande betydelse för om förmånen ska anses utgöra förtäckt lön eller förtäckt utdelning. Ett exempel på detta är fallet angående borgensprovision, RÅ 1983 1:82, där faktorer som att K innehade samtliga aktier, att han ställde sina personliga tillgångar som säkerhet för bolagets förpliktelser och att det saknades anledning att anta att den aktuella provisionen utgjorde villkor för borgensåtagandets giltighet, var avgörande. Om provisionen istället hade ansetts utgöra ett villkor för att borgensåtagandet skulle komma till stånd eller stå fast, hade ersättningen troligtvis betraktats som vederlag för en prestation och därmed beskattats i inkomstslaget tjänst.

## 6.5 Presumtion för tjänstebeskattning?

I samband med slopandet av stoppreglerna kunde man kanske ha förväntat sig att förarbetena till denna lagändring, i något större utsträckning är vad som var fallet, skulle ha diskuterat hur gränsdragningen mellan förtäckt lön och förtäckt utdelning i fortsättningen var tänkt att ske. Beträffande de situationer som tidigare reglerades av stoppreglerna, och som nu ska avgöras enligt allmänna regler, är denna fråga av central betydelse. I förarbetena till slopandet av stoppreglerna förs dock inte något ingående resonemang om när beskattning av en förtäckt förmån ska ske som för utdelning respektive som för tjänst. Vissa uttalanden görs visserligen, men dessa är relativt vaga och öppnar därmed dörren för olika tolkningsmöjligheter.

I samband med anvisningen i propositionen om hur man i fortsättningen bör bedöma transaktioner där delägaren överlåter egendom till företaget till överpris, uttalas att en presumtion råder för att förmånen ska beskattas i inkomstslaget tjänst om mottagaren av förmånen är såväl delägare som anställd.<sup>84</sup> Vid en första anblick förefaller uttalandet ha en tydlig innebörd, men då motivering saknas och begreppet *verksam* används istället för *anställd* på andra ställen i propositionen blir läget mera oklart.<sup>85</sup> Formuleringarna är även här vaga och tvetydiga. När stoppregeln om överlåtelse till överpris diskuteras tidigare i propositionen uttalas ingen uttrycklig presumtionsregel, utan det konstateras enbart att om den som överlåtit egendomen är anställd, sker beskattning som intäkt av tjänst, medan utdelningsbeskattning är möjlig om anställning inte föreligger.<sup>86</sup> I anknytning till att situationer med införsäljning av onyttig egendom diskuteras, hävdas att en tillämpning av allmänna regler leder till att beskattning sker i inkomstslaget tjänst när det är fråga om löneförmåner, och

---

<sup>84</sup> Prop. 1999/2000:15, s. 148.

<sup>85</sup> Se prop. 1999/2000:15, s. 55-verksam, s. 63-anställd, s. 72-verksam.

<sup>86</sup> Prop. 1999/2000:15, s. 64.

annars i inkomstslaget kapital.<sup>87</sup> Här uttrycker man sig således betydligt mera allmänt än i samband med överlåtelse till överpris, och att någon presumptionsregel skulle föreligga framgår överhuvudtaget inte. Man får mer en känsla av att en bedömning i varje enskilt fall ska ske av huruvida det är fråga om en löneförmån eller inte, och om detta inte anses vara fallet, ska beskattning ske som för utdelning. Beträffande uthyrning av lokal till bolaget till överpris hävdas att det *ligger nära till hands* att betrakta skillnaden mellan ersättningen och marknadshyra som lön. Det påpekas dock att om delägaren inte är verksam i företaget, ska överhyran betraktas som utdelning.<sup>88</sup>

Frågan är vad som egentligen avses med uttalandet om presumtion för tjänstebeskattning, och om det är tänkt att en sådan ska gälla, vad den i så fall ska innebära. Är det meningen att den ska gälla generellt, eller endast beträffande införsäljning av egendom till överpris? Vad är det som krävs för att presumtionen ska inträda? Räcker det att delägaren är verksam, utan att vara formellt anställd? Eller tvärtom - räcker det att delägaren är formellt anställd, utan att vara praktiskt verksam? Eller måste båda villkoren vara uppfyllda? Om man som delägare ställer upp med att, i mycket begränsad omfattning, hjälpa till med vissa småärenden, ska man då i enlighet med presumtionen tjänstebeskattas för alla eventuella förmåner man kan tänkas erhålla från företaget? Eftersom inga ytterligare resonemang om detta förs i samband med de olika uttalandena ger dessa endast begränsad vägledning för bedömning av gränsdragningsfrågan, något som även har påpekats av Melz.<sup>89</sup>

Vid sidan av att uttalandena i förarbetena är vaga, anser jag även att de kan ifrågasättas av principiella skäl. Motivering till uttalandet om att det föreligger presumtion för tjänstebeskattning saknas, liksom vägledning för hur denna presumtion skulle kunna brytas. Inte heller RSV utvecklar uttalandet i sin promemoria angående slopandet.<sup>90</sup> Frågan om gränsdragningen mellan förtäckt lön och förtäckt utdelning behandlas inte heller i RSV:s rekommendationer om beskattning av fåmansföretag.<sup>91</sup> När jag kontaktade RSV angående detta fick jag som svar att frågan huruvida en förmån ska beskattas som lön eller utdelning för en delägare/anställd är okontroversiell och att det anses vara en allmänt accepterad uppfattning att tjänstebeskattning ska ske i dessa fall. Det hävdades att det enda sättet att bryta presumtionen är att delägaren upphör med sin verksamhet i bolaget eller att ett formellt beslut fattas om utdelning.<sup>92</sup> Detta svar medför enligt min mening att uttalandet om presumtionen starkt kan ifrågasättas. Även om gränsdragningen inte är någon frekvent diskuterad fråga, så kan den i många fall ha stor praktisk betydelse för den enskilde. Dessutom är det teoretiskt

---

<sup>87</sup> Prop. 1999/2000:15, s. 69.

<sup>88</sup> Prop. 1999/2000:15, s. 77.

<sup>89</sup> Melz, s. 480.

<sup>90</sup> RSV pm, s. 3.

<sup>91</sup> RSV S 2000:25.

<sup>92</sup> Petersson.



sett en mycket intressant fråga. Om presumptionen endast kan brytas genom att delägaren upphör med sin verksamhet eller att ett formellt utdelningsbeslut fattas, föreligger enligt min mening ingen presumption. Detta eftersom tjänstebeskattning då ska ske i samtliga fall av förtäckta förmåner till delägare som är anställda. Om verksamheten upphör föreligger enbart ett delägarskapsförhållande gentemot företaget och då är det självklart att någon tjänstebeskattning inte kan ske. Likaså om ett formellt beslut om utdelning fattas, eftersom det då inte längre föreligger någon förtäckt förmån som skulle kunna grundas på anställningsförhållandet. Om en öppen utdelning sker i förhållande till utförd arbetsinsats borde dock även i dessa fall beskattning av förmånen kunna ske i inkomstslaget tjänst.

Med tanke på vagheten i förarbetena och övriga tveksamheter som har nämnts ovan angående presumptionsuttalandet, ska kanske inte så stor vikt läggas vid detta. Möjligen är det så att någon grundlig diskussion kring denna fråga aldrig har förts. Det är dock anmärkningsvärt att frågan inte har berörts närmare eller utvecklats av RSV. Inte minst av praktiska skäl borde det ligga i myndigheternas intresse att det finns klara riktlinjer om hur bedömningen i gränsfallen bör ske. Det verkar dock inte som om frågan har så hög prioritet, och det finns en risk för att bedömningen i många fall kommer att bli godtycklig. Det är visserligen förståeligt att man av praktiska skäl väljer att använda sig av en presumptionsregel, men denna måste då naturligtvis vara möjlig att bryta. I annat fall kan det inte anses vara fråga om någon presumptionsregel.<sup>93</sup>

## 6.6 Proportionalitet mellan utdelning och aktieinnehav

### 6.6.1 Det civilrättsliga utdelningsbegreppet

Vid den skatterättsliga bedömningen av förtäckt utdelning saknar det i princip betydelse om denna är civilrättsligt tillåten eller inte. De civilrättsliga principer som tillämpas för att bedöma när förtäckt utdelning föreligger, kan dock användas även skatterättsligt. Om en transaktion civilrättsligt sett betraktas som en olovlig förtäckt utdelning, bör samma transaktion även skatterättsligt anses som förtäckt utdelning och beskattningsfrågan ska därmed prövas.<sup>94</sup>

Utdelningsbegreppet finns inte uttryckligen reglerat i skattelagstiftningen, utan ledning får hämtas från den civilrättsliga definitionen.<sup>95</sup> Enligt civilrätten kan en utdelning vara antingen öppen eller förtäckt. Det avgörande är härvid om ett formellt korrekt beslut om utdelning enligt 12

---

<sup>93</sup> Jfr definitionen av begreppet presumption: ”*det förhållandet att visst faktum anses bevisa ett annat faktum om inte motbevisning förebringas*”, Bergström m.fl., s. 132.

<sup>94</sup> Grosskopf, s. 82.

<sup>95</sup> Pelin, s. 266.

kap. 3 § ABL har fattats av bolagsstämman eller inte. En förtäckt utdelning kan exempelvis föreligga vid köp och försäljning av egendom mellan bolaget och delägaren, om transaktionen innefattar ett vederlagsfritt förfogande över bolagets förmögenhet.<sup>96</sup> Alla typer av förmåner som tillkommer en aktieägare utan att denne erlägger skäligt vederlag, är utdelning.<sup>97</sup> Att en utdelning kan vara öppen eller förtäckt får inte sammanblandas med att den även kan vara lovlig eller olovlig. Att en utdelning är lovlig innebär att den ryms inom det utdelningsbara belopp som definieras i 12 kap. 2 § ABL. Utdelningen får enligt 1 st. inte överstiga vad som i fastställd balansräkning för det senaste räkenskapsåret har redovisats som nettovinst för året, balanserad vinst och fria fonder med avdrag för eventuellt redovisad förlust och belopp som antingen enligt lag eller bolagsordning ska avsättas till bundet eget kapital, eller enligt bolagsordningen annars ska användas till något annat ändamål än utdelning till aktieägarna. Vid bedömningen av om utdelningens värde ryms inom detta belopp, är det tillåtet att använda den s.k. nettometoden, dvs. om förmånen utgörs av en sak så är det tillräckligt att egendomens bokförda värde ryms inom det utdelningsbara beloppet.<sup>98</sup> Utdelningen får inte heller strida mot försiktighetsregeln i 2 st., enligt vilken utdelningen med hänsyn till bolagets konsolideringsbehov, likviditet eller ställning i övrigt inte får stå i strid mot god affärssed. Vid denna bedömning är det egendomens marknadsvärde som har betydelse.<sup>99</sup>

En olovlig utdelning kan enligt 12 kap. 5 § 1 st. ABL återkrävas från mottagaren. Om denne av någon anledning inte kan återbära hela beloppet föreligger enligt 2 st. bristtäckningsansvar för dem som på något sätt har medverkat till utbetalningen. Eftersom den skatterättsliga bedömningen av en förtäckt utdelning är oberoende av den civilrättsliga, kan resultatet av en olovlig utdelning bli att mottagaren först beskattas för beloppet som förtäckt utdelning, och därefter tvingas återbära detsamma på grund av civilrättsliga regler.

## 6.6.2 Likhetsprincipen

En huvudregel är att alla aktier har lika rätt i bolaget. Denna likhetsprincip kommer till uttryck i 3 kap. 1 § ABL, och kompletteras av de bolagsrättsliga generalklausulerna som finns i 8 kap. 34 § och 9 kap. 37 § ABL.<sup>100</sup> Dessa generalklausuler stadgar att bolagsorganen inte får fatta beslut eller företa åtgärder som kan ge en otillbörlig fördel åt en aktieägare eller någon annan till nackdel för bolaget eller någon annan aktieägare. Vid bedömningen av

---

<sup>96</sup> Andersson, s. 65.

<sup>97</sup> Lodin m.fl., s. 304.

<sup>98</sup> Andersson, s. 40. Se även NJA 1995 s 742.

<sup>99</sup> Nial & Johansson, s. 86.

<sup>100</sup> Nial & Johansson, s. 77f.

om likhetsprincipen har iakttagits vid olika typer av transaktioner med saker, är det marknadsvärdet på den aktuella saken som är utgångspunkten.<sup>101</sup>

Likhetsprincipen kan enligt 3 kap. 1 § 2 st. ABL frångås genom reglering i bolagsordningen. I denna kan exempelvis stadgas att det ska finnas olika aktieslag och att dessa ska ha olika röstvärde eller olika rätt till andel i bolagets tillgångar eller vinst. Det är således möjligt att på detta sätt reglera att utdelningen ska vara differentierad och att den därmed inte ska utgå i förhållande till aktieinnehavet. Det anses även möjligt att utan särskild reglering i bolagsordningen vid enstaka tillfällen göra avsteg från likhetsprincipen, om de aktieägare som drabbas samtycker.<sup>102</sup>

### 6.6.3 Förtäckt lön?

Civilrättsligt sett är det således att möjligt att genomföra en utdelning som inte sker i proportion till antalet aktier i bolaget. Skatterättsligt kan dock vissa tveksamheter beträffande utdelningens karaktär föreligga. En planerad differentierad utdelning, grundad på resultatet i de olika verksamhetsgrenar där respektive delägare är verksam, har av RR i RÅ 2000 ref 56 till viss del ansetts innebära förtäckt lön. RR påpekar att det i allmänhet saknas anledning att i skatterättsligt hänseende behandla belopp som enligt beslut på bolagsstämman betalas ut till aktieägarna som annat än utdelning. Denna princip anses dock inte kunna upprätthållas undantagslöst. I sådana fall där aktier av samma slag ska ge utdelning beroende på vem som äger dem och en direkt koppling föreligger mellan lönsamheten i aktieägarens verksamhetsgren och utdelningen på dennes aktier, bör enligt RR det belopp som överstiger den lägsta utdelningen på någon aktie betraktas som ersättning för en arbetsprestation och därmed beskattas i inkomstslaget tjänst.

Om utdelning på en aktie sker i förhållande till aktieägarens arbetsprestation i företaget föreligger således en indikation på att beloppet, åtminstone till viss del, egentligen utgör vederlag för prestationen. Anledning finns då att istället betrakta denna del av utdelningen som förtäckt lön. Detta borde även vara fallet om aktieägaren har utfört betydande arbete för företagets räkning och inte erhållit marknadsmässig lön för detta. Även om man inte kan se igenom alla sådana här typer av förtäckta löneutbetalningar, kan de oftast endast ske upp till en viss nivå. Detta eftersom begränsningsreglerna i 57 kap. IL medför att utdelning som sker till personer med kvalificerade andelar i företaget, och som överstiger gränsbeloppet, beskattas i inkomstslaget tjänst.

---

<sup>101</sup> Nial & Johansson, s. 86.

<sup>102</sup> Nial & Johansson, s. 148.

## 6.7 Skälighet i utbetald lön

I praktiken har myndigheterna sedan länge accepterat obegränsat stora löneuttag och tantiem till företagsledare i rörelsedrivande fåmansföretag. Skälet till detta är framförallt att domstolarna inte har ansett det möjligt att korrekt värdera en företagsledares arbetsinsats.<sup>103</sup> Beträffande löner och arvoden till annan aktieägare än företagsledare har dock ersättningens storlek alltid kunnat prövas, eftersom en jämförelse i dessa fall oftast kan ske med ersättning som utgår till andra anställda med motsvarande arbetsuppgifter. Ersättning överstigande marknadsmässig lön har då betraktats som förtäckt utdelning och beskattats som inkomst av kapital hos mottagaren.<sup>104</sup>

Före skattereformens genomförande fanns det ett syfte för den skattskyldige att föra över medel från bolaget i form av lön istället för utdelning, eftersom detta medförde en mildare beskattning. Numera finns det dock i de flesta fall inte längre någon anledning att ifrågasätta skäligheten i utbetald lön, eftersom det inte längre finns någon tydlig risk för att viss del av beloppet utgör förtäckt utdelning. I princip bör emellertid en helt passiv aktieägare inte kunna behandla någon del som lön, eftersom detta t.ex. skulle kunna medföra möjlighet till grundavdrag och pensionsgrundande förmåner som inte vore berättigade.<sup>105</sup> Det finns även undantagsfall då det är mer förmånligt för den enskilde att få en förmån beskattad i inkomstslaget tjänst. Exempelvis ger det förhöjda grundavdraget personer med låg inkomst en låg marginalskatt, och löneinkomster ger dessutom möjlighet till allmänna avdrag. Det finns därför anledning för domstolen att pröva de fall där utbetalningar har skett till andra än företagsledare och där skatteförmåner kan antas ha uppkommit, för att se om utbetald lön kan anses utgöra skälig ersättning för utförd arbetsinsats. Överstiger utbetalningen skälig lön bör bolaget vägras avdrag för den del som inte kan anses utgöra lön och delägaren beskattas för förtäckt utdelning i inkomstslaget kapital.<sup>106</sup>

## 6.8 Generella bedömningskriterier

Några generella kriterier för hur gränsdragningen mellan förtäckt lön och förtäckt utdelning ska bedömas är svåra att ge. Det är frågan om förmånen har sin grund i anställning eller ägande som är avgörande för valet mellan lön och utdelning, något som måste avgöras i varje enskilt fall. Jämfört med stoppreglerna, som tidigare reglerade de flesta situationer där denna fråga kan tänkas aktualiseras, har de allmänna reglerna mycket vida

---

<sup>103</sup> Grosskopf, s. 91.

<sup>104</sup> Tjernberg 1999, s. 98f.

<sup>105</sup> Tjernberg 1999, s. 99.

<sup>106</sup> Tjernberg 1999, s. 184.

tillämpningsområden, vilket medför att det osäkra tolkningsutrymmet är betydligt större än tidigare.<sup>107</sup>

Vissa försök att fastställa generella bedömningskriterier har emellertid gjorts i doktrin. Tjernberg menar att det som klart kan sägas är dels att en förmån inte kan beskattas som lön hos en passiv aktieägare, dels att en person som inte äger några aktier inte kan beskattas för utdelning. Någon gradering mellan de här båda ytterligheterna anser han vara svårt att göra, och han menar att valfrihet för den skattskyldige bör kunna råda i de fall då förutsättningarna för både lön och utdelning är uppfyllda. I sista hand får enligt Tjernberg bevisprövning avgöra bedömningen av i vilket inkomstslag beskattningen av en specifik förmån ska ske.<sup>108</sup> Då lagstiftningen inte ger någon anvisning om hur bevisbördan ska vara fördelad i dessa fall, gäller de allmänna principer som har utvecklats i praxis. En viktig sådan princip är att bevisning ska förebringas av den som har lättast att göra det. Detta innebär normalt sett att skattemyndigheten har bevisbördan för intäkter och den skattskyldige för avdrag. När det gäller bevisningens styrka är det i regel tillräckligt att uppgifterna vid en objektiv bedömning framstår som sannolika.<sup>109</sup> Bevisbördan för att den skattskyldige har haft en intäkt i ett visst inkomstslag i form av en förtäckt förmån torde således ligga på skattemyndigheten. Den skattskyldige har därefter möjlighet att motbevisa förmånens förekomst eller karaktär.

Även Melz diskuterar olika generella bedömningskriterier som kan uppställas vid bedömningen av i vilket inkomstslag beskattning av en förtäckt förmån ska ske. Han anser att två ytterligheter, där bedömningen borde vara entydig, är dels när delägaren inte alls är verksam i företaget, dels när en aktieägare i ett enmansaktiebolag är den som i allt väsentligt genererar bolagets inkomster. Normalt bör enligt Melz i det senare fallet all inkomst utöver normal kapitalavkastning anses vara arbetsinkomst.<sup>110</sup> Ett sådant fall borde dock utan problem kunna lösas med hjälp av fördelningsreglerna i 57 kap. IL. Melz påpekar också att om några aktieägare uppstår förmåner från företaget som andra aktieägare inte kompenseras för, tyder det på att det är fråga om ersättning för en arbetsprestation.<sup>111</sup>

---

<sup>107</sup> Tjernberg 1999, s. 314.

<sup>108</sup> Tjernberg 1999, s. 314.

<sup>109</sup> Lodin m.fl., s. 616.

<sup>110</sup> Melz, s. 480.

<sup>111</sup> Melz, s. 481.

## 7 Avslutande kommentarer

Till att börja med kan det konstateras att det inte finns någon konkret lösning för hur gränsdragningen mellan förtäckt lön och förtäckt utdelning ska ske. Vissa generella bedömningskriterier kan anges, men dessa behandlar i regel endast ytterlighetsfallen. Hur situationer däremellan ska bedömas är för närvarande oklart. Gränsdragningsfrågan har inte varit föremål för någon ingående debatt, vilket eventuellt är orsaken till att den inte närmare har berörts, varken i förarbetena till slopandet av stoppreglerna eller i RSV:s material. Enligt min mening finns det dock ett behov av att den här frågan diskuteras mer ingående, för att man därigenom ska kunna få fram klarare riktlinjer för hur bedömningen i gränsfallen bör ske. Inte minst av rättssäkerhetsskäl är det viktigt att den skattskyldige i förväg vet hur olika typer av transaktioner kommer att beskattas. Det finns ett flertal situationer då klassificeringen av en förtäckt förmån är betydelsefull för den enskilde. I vissa fall skiljer sig de ekonomiska konsekvenserna av en beskattning i respektive inkomstslag till stor del från varandra. Vid sidan av den praktiska betydelsen av gränsdragningen mellan förtäckt lön och förtäckt utdelning, är det dessutom teoretiskt sett en intressant fråga.

Gränsdragningen mellan förtäckt lön och förtäckt utdelning kan sägas vara ett gammalt problem, som genom slopandet av stoppreglerna för fåmansföretag åter har blivit aktuellt. Trots förändringar i skattesystemet måste vissa äldre uttalanden i frågan fortfarande anses bärkraftiga. Det finns exempelvis ingen anledning att betrakta Grosskopfs åsikter om att vissa typer av transaktioner generellt sett är att hänföra till antingen anställningsförhållandet eller delägarskapet, som föråldrade. Argumentet om att enkelbeskattning inte bör medges i fall då andra fördelar har eftersträövats kan dock inte längre anses giltigt, eftersom enkelbeskattning, när det gäller gränsdragningsfrågan mellan förtäckt lön och förtäckt utdelning, oftast inte längre är att föredra.

Enligt min mening bör gränsdragningsfrågan lösas genom att man i varje enskilt fall, så långt det är möjligt, försöker utröna vilket förhållande det är som utgör grunden för den aktuella förmånen. Härvid bör samtliga omständigheter som kan påverka bedömningen beaktas, för att på så sätt komma fram till om förmånen är hänförlig till anställningsförhållandet eller delägarskapet. Grosskops riktlinjer borde här vara användbara. Man bör således bl.a. fastställa huruvida förmånen generellt sett skulle kunna anses följa av ett anställningsavtal, för att på så sätt kunna hänföra den till anställningsförhållandet. Om förmånen däremot har uppstått genom ett sådant förfarande som skiljer sig från alla normala rutiner bör den eventuellt anses hänförlig till delägarskapet. Beträffande löneutbetalningar har det tidigare konstaterats att det fortfarande i viss mån finns anledning att ifrågasätta skäligheten i sådana, och därför bör man undersöka om ersättning för en utförd prestation har utgått med marknadsmässig lön, eller om en viss

del ska anses utgöra förtäckt utdelning. Antagligen kommer dock även i fortsättningen obegränsade löneuttag till företagsledare att accepteras, även om intresset för sådana borde ha minskat. Beträffande öppna utdelningar bör man vara observant på om dessa sker i proportion till aktieinnehavet eller om de är differentierade, och om det i så fall finns någon slags koppling till resultatet i den verksamhetsgren där respektive delägare är verksam. Det kan i sådana fall vara fråga om förtäckt lön.

I många fall är det emellertid omöjligt att avgöra till vilket förhållande en förmån är hänförlig. Det kan exempelvis saknas faktorer som pekar åt det ena eller andra hållet, eller det kan finnas lika starka skäl för båda alternativen. I dessa fall föreligger en regelvalssituation. Denna bör enligt min mening lösas genom att man i enlighet med legalitetsprincipen väljer det alternativ som i det enskilda fallet är mest fördelaktigt för den skattskyldige. På grund av att skattemyndigheten kan ha svårigheter med att i varje enskilt fall avgöra vad som är mest fördelaktigt, anser jag att valfrihet för den enskilde bör råda i dessa fall. Det alternativ som den enskilde väljer ska då betraktas som det mest fördelaktiga.

För att begränsa och förenkla skattemyndighetens arbete med att i ett första steg försöka utröna grunden för en förmån, kan man tänka sig att valfriheten för den enskilde skulle kunna inträda redan innan man har konstaterat förekomsten av en regelvalssituation. Ett sådan lösning skulle kunna vara att skattemyndigheten har möjlighet att tillämpa ett uppenbarhetsrekvisit, i den meningen att om det inte är uppenbart till vilket förhållande förmånen är hänförlig, kan den skattskyldige få möjlighet att välja redan i ett tidigt skede. På detta sätt får skattemyndigheten möjlighet att i vissa fall spara resurser genom att inte behöva utröna förmånens karaktär, samtidigt som den ändå behåller möjligheten att i andra, kanske mer betydelsefulla fall, göra djupare undersökningar.

Praktiskt sett skulle förfarandet med valfrihet för den skattskyldige kunna lösas genom att en förtäckt förmån som inte går att hänföra till varken anställningsförhållandet eller delägarskapet, betecknas som inkomst av kapital av skattemyndigheten. Motivet till detta är att inkomst av kapital är det alternativ som i de flesta fall är mest fördelaktigt för den skattskyldige. Den enskilde ska dock därefter ha möjlighet att inom en viss tidsram påpeka att beskattning av förmånen istället ska ske i inkomstslaget tjänst.

Förhoppningsvis kommer debatten om gränsdragningen mellan förtäckt lön och förtäckt utdelning att väckas till liv när utfallet av 2001 års taxeringar är fastställt. Presumtionen för tjänstebeskattnings, som har uttalats i förarbetena till slo pandet av stoppreglerna och av RSV, kommer med största sannolikhet att prövas i domstol så småningom. Det ska bli intressant att då se vilken inställning RR har till gränsdragningsfrågan, och förhoppningsvis kan vi genom slo pandet av stoppreglerna få en klarare praxis på området.

# Källförteckning

## Offentligt tryck

Prop. 1975/76:79	om ändrade regler för fåmansföretag m.m.
Prop. 1989/90:110	om reformerad inkomst- och företagsbeskattning
Prop. 1993/94:90	Översyn av tjänsteinkomstbeskattningen, m.m.
Prop. 1999/2000:2	Inkomstskattelag
Prop. 1999/2000:15	Slopade stoppregler

Dir 1999:72

RSV S 2000:25	Riksskatteverkets rekommendationer om beskattning av fåmansföretag, av delägare m.fl. i sådana företag och av delägare m.fl. i fåmansägda handelsbolag
---------------	--

Promemoria rörande vissa skatterättsliga frågor med anledning av slopade s.k. stoppregler, Dnr 2664-00/120, Riksskatteverket, Verksamhetsområde Skatt, 2000-03-13 (cit. RSV pm)

## Litteratur

Aldén, Stefan, *Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten*, Nerenius & Santéus Förlag, Lund, 1998

Andersson, Jan, *Kapitalskyddet i aktiebolag*, andra upplagan, LitteraturCompagniet AB, Stockholm, 1999

Antonson, Jan, *Förmåner – skattefritt-skattepliktigt*, fjärde upplagan, Tholin & Larsson, Göteborg, 1999

Bergström, Sture m.fl., *Juridikens termer*, åttonde upplagan, Almqvist & Wiksell, Stockholm, 1993

Fernlund, Carl Gustav m.fl., *Skattereformen – det nya skattesystemet*, Allmänna Förlaget, Stockholm, 1990

Geijer, Erland, Rosenqvist, Erik & Sterner, Harry, *Skattehandbok*, del I, PA Norstedt & Söners Förlag, Stockholm, 1972



Grosskopf, Göran, *Beskattning av fåmansbolag – en inkomstskatterättslig studie av särbehandlingen av fåmansbolag*, P A Norstedt & Söners Förlag, Stockholm, 1976

*Handledning för taxering 1976*, Riksskatteverket, Liber Förlag, Stockholm, 1976

*Handledning för taxering av rörelse 1976*, Riksskatteverket, Liber Förlag, Stockholm, 1976

Johansson, Gunnar & Rabe, Gunnar, *Det svenska skattesystemet*, tolfte upplagan, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 1999

Lodin, Sven-Olof m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, åttonde upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2001

Nial, Håkan & Johansson, Svante, *Svensk associationsrätt i huvuddrag*, sjunde upplagan, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 1998

Pelin, Lars, *Svensk intern- och internationell skatterätt*, andra upplagan, Palmkrons Bokförlag, Lund, 1997

Tjernberg, Mats, *Fåmansaktiebolag – en skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.fl.*, Iustus Förlag AB, Uppsala, 1999 (cit. Tjernberg 1999)

## **Artiklar**

Gäverth, Leif, Från stopp- till frittframlagstiftning?, ur *Svensk Skattetidning* 10/1999, s. 866-882

Melz, Peter, En avhandling om beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare, ur *Svensk Skattetidning* 5/2000, s. 474-481

Tjernberg, Mats, Innebär slopade stoppregler för fåmansföretag en förbättring av företagsklimatet?, ur *Skattenytt* 4/2000, s. 179-186 (cit. Tjernberg 2000)

## **Övriga källor**

E-mail från Bengt-Olof Petersson på RSV, 2001-03-27 (cit. Petersson)

# Rättsfallsförteckning

## **Regeringsrätten**

RÅ 1928 fi 1007

RÅ 1928 fi 1023

RÅ 1930 ref 30

RÅ 1935 ref 20

RÅ 1939 fi 706

RÅ 1939 fi 133

RÅ 1945 fi 501-504

RÅ 1951 fi 844

RÅ 1953 fi 504

RÅ 1955 fi 986

RÅ 1982 1:63

RÅ 1983 1:48

RÅ 1983 1:76

RÅ 1983 1:78

RÅ 1983 1:82

RÅ 1987 ref 51

RÅ 1988 ref 85

RÅ 1989 ref 57

RÅ 1991 ref 27

RÅ 1992 not 364

RÅ 1992 ref 108

RÅ 1996 ref 16

RÅ 2000 ref 56

RR:s dom den 22/1 2001, ur RSV:s rättsfallsprotokoll 2/01

## **Skatterättsnämnden**

SRN:s förhandsbesked den 21/12 1999, ur RSV:s rättsfallsprotokoll 3/00

## **Högsta domstolen**

NJA 1995 s 742