



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Niklas Ellerstrand Törnwall

Förtäckta förmåner i fåmansaktiebolag

Examensarbete
30 högskolepoäng

Mats Tjernberg

Associationsrätt och skatterätt

Termin 9

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Syfte och frågeställning	5
1.2 Metod och material	5
1.3 Disposition	6
1.4 Avgränsning	6
2 FÖRTÄCKTA FÖRMÅNER ENLIGT ASSOCIATIONSRÄTTEN	8
2.1 Målsättning i aktiebolag	8
2.2 Värdeöverföring	8
2.2.1 Begreppet	8
2.2.2 Regler om värdeöverföring i ”boxsystem”	10
2.2.2.1 Box 1 - Värdeöverföring	10
2.2.2.2 Box 2 - Borgenärsskydd	10
2.2.2.3 Box 3 - Ägarskydd	11
2.2.2.4 Box 4 - Påföljder	12
2.3 Förtäckt utdelning	13
2.3.1 Förmån i form av pengar	15
2.3.2 Penninglån	15
2.3.3 Borgensförbindelse	16
2.3.4 Förmån i form av sakvärde	17
2.4 18 kap. ABL om vinstutdelning	18
3 FÖRTÄCKTA FÖRMÅNER ENLIGT SKATTERÄTTEN	19
3.1 Bakgrund	19
3.2 Allmänna regler	20
3.2.1 Regler för kapital- samt tjänstebeskattning	20
3.2.2 Fåmansbolagsreglerna i IL	21
3.2.3 Förslag på förutsättningar för beskattning	22
3.2.4 Subjektsprincipen	23

3.3	Förtäckta förmåner	24
3.3.1	Allmänt	24
3.3.2	Bilförmån	25
3.3.3	Bostadsförmån	26
3.3.4	Semesterbostad	27
3.3.5	Båtförmån	28
4	UPPDELNING AV FÖRTÄCKT LÖN OCH FÖRTÄCKT UTDELNING	30
4.1	Gränsdragning	30
4.2	Förtäckt lön	31
4.3	Förtäckt utdelning	33
4.4	Rättsfallsstudie	35
4.4.1	Inledande ord	35
4.4.2	Innan stopplagstiftningen	35
4.4.3	Uppdelning i praxis efter stoppregler	37
5	ANALYS	39
5.1	Associationsrätt	39
5.2	Skatterätt	41
5.3	Uppdelning av förtäckt lön och förtäckt utdelning	42
5.4	Alternativ lösning på uppdelningen	45
5.5	Avslutande kommentar	46
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	48
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	50

Summary

Covert benefits have long been discussed in terms of their management, particularly in tax law. In closely held companies, the occurrence is common, and the essay therefore focuses on rules concerning those kinds of companies.

The Companies Act defines covert benefits as "another business event." The term is intended to be compared with the three usual transactions in limited liability companies: dividends, acquisitions of own shares, and reduction of capital as repayment to the shareholders. Transactions are treated in chapter 17. ABL, in the form of rules regarding the transfer of value, which are beneficial transfers from the company to another subject. A penalty for illegal transfers of value is according to the general rule that the value shall return. Covert benefits are problematized in civil law mainly in cases where they are illegal value transfers. If the tied capital is covered and the company takes into account the protection of minority shareholders, a covert benefit is to be classified as lawful and accepted.

In tax law, covert benefits are treated first and foremost through practice. Between the years 1976 - 2000 there was a legislation, which codified earlier practice and treated numerous typical cases of covert benefits. When the rules were liquidated in 2000, the solution was to be found through general rules and the older rulings were once again valid. The so-called 3:12 rules, which were applicable in the stop legislation, were codified by chapters 56-57 IL and they deal with the taxation situation of closely held companies. Some types of benefits have been resolved by practice in recent years. Those benefits are; residential-, automobile-, holiday accommodation- and boat benefits.

Covert benefits are divided, according to tax law, as either covert salary or covert dividend. Problematization in the essay concerns cases where the beneficiary is both owner and employee. Before the tax reform in 1991, it was often more profitable to denote benefits as salary for the beneficiary. After the reformation of the stop legislation, a beneficiary often got more benefit by denoting a transaction as a dividend. There exists a presumption now, at least in closely held companies, that the benefits are paid as salary, despite the fact that the benefit theoretically also may be paid as dividend. In my case study, I show a tendency, for courts, to systematically and sometimes without discretion, designate covert benefits as covert salary. The only benefit that is considered as disguised dividend, are cases concerning interest.

There is, in my opinion, some ambiguity in this area, particularly in the breakdown of covert salary and dividend. There are also discrepancies between some expressions when comparing corporate and tax law, which in theory should correlate.

Sammanfattning

Förtäckta förmåner har länge varit fall för diskussion vad gäller deras hantering, särskilt inom skatterätten. I fåmansaktiebolag är företeelsen vanligt förekommande och därför inriktar sig uppsatsen på regler just vid den bolagsformen.

Först och främst redogör jag för de associationsrättsliga regler som behandlar förmåner. I ABL definieras förtäckta förmåner som en ”annan affärshändelse”. Uttrycket syftar att jämföra med de tre vanliga i aktiebolag; vinstutdelning, förvärv av egen aktie samt minskning av kapital för återbetalning till aktieägarna. Transaktionerna behandlas i 17 kap. ABL i form av regler för värdeöverföring, det vill säga benefika överföringar från bolag till annan. Påföljder vid olovliga värdeöverföringar har huvudregeln att värdet ska återgå. Förtäckta förmåner problematiseras civilrättsligt främst i de fall de är olovliga värdeöverföringar. Är det bundna kapitalet täckt och har hänsyn tagits till minoritetsskydd, är en förtäckt förmån att beteckna som lovlig och godtas därför.

Inom skatterätten behandlas förtäckta förmåner först och främst genom praxis. Mellan åren 1976 – 2000 fanns det lagstiftning som kodifierade äldre praxis och fångade upp många typfall av förtäckta förmåner. När reglerna avvecklades år 2000 fick ledning åter sökas genom allmänna regler och äldre rättsfall fick återigen giltighet. De så kallade 3:12 reglerna, som var gällande under stopplagstiftningen, kodifierades genom 56 – 57 kap IL och behandlar beskattningssituationer av fåmansaktiebolag. Vissa typer av förmåner har genom praxis fått sin lösning på senare år. De är bostads-, bil-, semesterbostads- och båtförmåner.

Förtäckta förmåner delas beskattningsmässigt upp som antingen förtäckt lön eller förtäckt utdelning. Problematiseringen i uppsatsen syftar till de fall där förmånstagaren är både ägare och anställd. Innan skattereformen 1991 var det ofta mer lönsamt att beteckna förmåner som lön för förmånstagaren. Efter reformen och stopplagstiftningen fick förmånstagare ofta större behållning genom att beteckna en transaktion som utdelning. Det finns en presumtion numera, vid fall i fåmansbolag, att förmåner utgår som lön. Detta trots att förmånen teoretiskt sett även kan utgå som utdelning. Genom en rättsfallsstudie visar jag en tendens hos domstolar att systematiskt och ibland något skönmässigt, beteckna förtäckta förmåner som förtäckt lön. Den enda förmån som räknas som förtäckt utdelning vid uppdelningsfrågan är ränta under marknadsvärde.

Det finns enligt mig en viss oklarhet på området, främst hur uppdelning av lön och utdelning ska göras. Det finns även en diskrepans mellan vissa uttryck associationsrättsligt och skatterättsligt, som i teorin bör korrelera.

Förord

Jag vill rikta ett stort tack till min handledare Jur. dr. Mats Tjernberg som genom sin handledning gett mig värdefull kritik och bra tips. Tack vare honom har jag kunnat hålla mig till de ramar som min frågeställning krävt och därför skapat ett examensarbete jag är stolt över.

Tack till min sambo Hanna och min mamma Gunilla som har korrekturläst arbetet och därigenom hjälpt mig finslipa mitt skriftspråk och öka läsbarheten på uppsatsen.

Tack riktas även till Juridicum i Lund för 4,5 oförglömliga år av studier, nöjen och de livslånga kamratskapen som bildats där.

Hösten 2011

Niklas Ellerstrand Törnwall

Förkortningar

AB	Aktiebolag
ABL	Aktiebolagslagen
Bl.a.	Bland annat
d.v.s.	Det vill säga
Etc.	Etcetera
Exv.	Exempelvis
f.	På följande sida
F.d.	Före detta
ff.	På följande sidor
FR	Förvaltningsrätten
FÅAB	Fåmansaktiebolag
HD	Högsta domstolen
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelagen
KamR	Kammarrätten
Kap.	Kapitel
KL	Konkurrenslagen
LR	Länsrätten
Not.	Notismål
Osv.	Och så vidare
Ref.	Referatmål
RR	Regeringsrätten
SKV	Skatteverket
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringens årsbok
S.k.	Så kallade/kallat
St.	Stycke
SvSkT	Svensk skattetidning
VD	Verkställande direktör

1 Inledning

1.1 Syfte och frågeställning

Mitt syfte är främst att utreda och analysera, dels hur reglerna för förtäckta förmåner ser ut, dels hur fördelning görs eller bör göras mellan förtäckt lön och förtäckt utdelning vid beskattning av förtäckta förmåner i FÅAB. Utgångspunkten är att se hur de aktiebolagsrättsliga reglerna ser ut och behandlar förtäckta förmåner. Sedan övergår jag till att analysera de skatterättsliga effekterna och hur uppdelningen görs, främst med utgångspunkt i HFD:s praxis och doktrin. Uppsatsen kommer att beskriva gällande rätt och diskussion kommer att föras kring de nya fall som behandlats på senare tid vad gäller olika förmånens indelning, beskattning samt uppdelning.

Uppsatsen belyser både de associationsrättsliga och skatterättsliga aspekterna av förtäckta förmåner i FÅAB och frågorna jag ställer mig är:

- Hur ser ABL:s regler rörande förtäckta förmåner ut? Vilka problem kan uppstå? Finns det konsekvenser vid uppdagandet av en förtäckt förmån enligt ABL?
- Vad blir de skatterättsliga effekterna då en förtäckt förmån har konstaterats? Hur ser de separata lagreglerna ut för FÅAB? Hur beskattas löpande förmåner i FÅAB?
- Hur görs uppdelningen mellan förtäckt lön och förtäckt utdelning skatterättsligt? Vilka förmåner kan härledas till vilket inkomstslag? Vad beror uppdelningen på?

1.2 Metod och material

Jag använder mig av en rättsdogmatisk metod och utgår från rättskällevärdet för att utreda gällande rätt på området. Material jag använder mig av utgår ifrån rättskällehierarkin, i fallande ordning; lagtext, förarbeten, praxis och doktrin.

Förförarbeten, praxis och doktrin kommer få stor betydelse vid uppdelningen mellan förtäckt lön och förtäckt utdelning medan lagtext främst ingår i den deskriptiva delen av uppsatsen. Anledningen till fördelningen är att uppdelningen mellan lön och utdelning som den ser ut i dagsläget, främst utvecklats genom praxis innan, under och efter den s.k. stopplagstiftningens existens samt skattereformen 1991. Mitt syfte med framställningen är att se till den aktuella synen på uppdelningen av förtäckta förmåner. Därför måste jag se till fall som behandlar frågeställningen och ge senare rättsfall högre dignitet än äldre principer från praxis.

Med delarna som kallas de deskriptiva, syftas till de avsnitt som belyser problemet och beskriver skriven lagtext, bakgrund och i viss mån icke disputerade fakta. Den delen anser jag bör finnas med för att ge förståelse och inblick kring problematiken runt reglerna i FÅAB och förtäckta förmåner.

1.3 Disposition

I första delen av uppsatsen kommer den associationsrättsliga delen att behandlas. Här beskrivs regler kring värdeöverföringar och dess effekter, enligt 17 kap. ABL och associationsrättsliga principer. Efter beskrivs förmåner, som kan komma att betraktas som förtäckt utdelning. Sist beskrivs de utdelningsregler i 18 kap ABL, som har betydelse vad gäller förtäckt utdelning.

I andra delen beskrivs den skatterättsliga lagstiftningen, från de allmänna reglerna om tjänste- och kapitalbeskattnings, till de särskilda regler som behandlar FÅAB genom 56 och 57 kap IL. I början av kapitlet ges en kort historisk överblick kring förtäckta förmåner vilken bl.a. inkluderar stopplagstiftningen och skattereformen. Sist ges en redogörelse för de löpande förmåner, som har behandlats i praxis.

Sista delen kommer att beskriva uppdelningsproblemen mellan förtäckt lön och förtäckt utdelning, främst genom en rättsfallstudie. Studien behandlar först äldre praxis för att sedan beskriva vissa nya rättsfall. Inledningsvis beskrivs förtäckt lön och förtäckt utdelning och synen på de båda.

Efter de tre delarna följer min analys. Där ser jag tillbaka till problematiseringen genom min frågeställning och vilka svar som framkommit under arbetets gång. Här redogörs även för mina egna, till viss del, kritiska perspektiv på problem som uppkommit, vilka lösningar jag kan se samt en analys kring framtida lösningar. Mina avslutande kommentarer knyter ihop säcken och resonemang förs kring de frågor jag inte klart kunnat besvara.

1.4 Avgränsning

Jag kommer i huvudsak att skriva om förhållanden i FÅAB, dock kommer viss beskrivning av flermansbolag ske i deskriptiva delar, särskilt i den del som omfattar ABL:s reglering. Vad gäller beskrivningen av värdeöverföringar i aktiebolag, kommer framställningen främst att belysa problematiken och förekomsten i FÅAB. Detta för att beskriva problem, som leder fram till beskattningsproblematiken i just FÅAB.

Uppsatsen kommer inte att behandla särregleringen som fanns mellan 1976 – 2000. Detta då syftet med uppsatsen är att belysa gällande rätt och endast ge en kort historisk överblick på problematikens uppkomst och äldre lös-

ningar. Jag kommer heller inte att göra någon analys av skattereformen 1991 och dess verkningar, förutom under rättsfallstudien, då det kan ha betydelse för tolkningen.

Problemformuleringen som gäller uppdelningen av förtäckt lön och förtäckt utdelning, hänför sig endast till de fall där mottagaren av en förmån är både aktieägare och anställd. Detta då problemen med gränsdragning uppstår när beskattning kan utgå från endera befattningen.

Vid rättsfallstudien kommer jag att redogöra för ett antal exemplifierande fall, som jag har valt utifrån en mängd rättsfall. Det är alltså inte en uttömmande förteckning av den praxis som finns på området. Rättsfall från underinstanser skall inte ses som gällande rätt. Dessa använder jag snarare som exemplifiering vid brist på domar från HFD.

2 Förtäckta Förmåner enligt associationsrätten

2.1 Målsättning i aktiebolag

Ett aktiebolags grundidé är ett risktagande med värdetillväxt som mål, det vill säga att kapital satsas för att öka i värde. Antingen kan vinsten bolaget gör investeras i bolaget, vilket kan vara gynnsamt i längden, alternativt kan bolaget välja att dela ut vinsten till sina aktieägare.¹

Vinstsyftet innebär att grundtanken i ABL är att AB drivs i syfte att ge avkastning till sina aktieägare. Detta sker för att skydda aktieägarna mot att företagsledningen använder resurser till verksamhet som inte gagnar ägarna ekonomiskt. Verksamhet som bolag driver måste förväntas att generera vinst i framtiden. Om det finns ett beslut från stämman eller ett samtycke från alla aktieägare får ändå viss verksamhet som hämmar vinstsyftet företas². Om samtycke inte finns och beslut tas i strid med skyddsreglerna, kan beslutet klandras med hjälp av regler om talan mot stämmobeslut.³

ABL ger aktieägarna makten att bestämma hur värdetillväxt och överskott i bolaget ska behandlas. Det bundna kapitalet skall dock hållas intakt och övriga förpliktelser ska fullgöras såsom skatt, avbetalningar osv. Detta kallas ”business judgement rule”.⁴ Utdelning av förmögenhet till aktieägarna bestäms i 17 kap. ABL och beslut om utdelning i stämman regleras i 18 kap. ABL.

FÅAB är AB med endast ett fåtal ägare. Termen finns inte i ABL men återfinns i skattelagstiftningen 56 kap. 2 § IL.⁵ När jag skriver FÅAB i uppsatsen syftas den skatterättsliga benämningen, även under den associationsrättsliga delen.

2.2 Värdeöverföring

2.2.1 Begreppet

Värdeöverföring som begrepp innefattar alla affärshändelser som medför att bolagets förmögenhet direkt eller indirekt minskar. Med en affärshändelse avses alla förändringar i storleken och sammansättningen av bolagets förmögenhet, som beror på företagets ekonomiska relationer med omvärlden.

¹ Sandström, Torsten, Aktiebolagsrätt, s. 290.

² Nämnas bör bolag som omfattas av 32 kap. ABL, vilka drivs utan vinstsyfte.

³ Af Sandeberg, Catarina, Aktiebolagsrätt, s. 136 – 137.

⁴ Sandström, Torsten, Aktiebolagsrätt, s. 290.

⁵ Af Sandeberg, Catarina, Aktiebolagsrätt, s. 34.

Exempel på sådana händelser är: in- eller utbetalningar, uppkomsten av en fordran eller skuld samt egna tillskott till och uttag ur verksamhet av pengar, varor eller annat.⁶

Begreppet används för alla transaktioner som innebär att värden förs ut från bolaget, oavsett hur de har betecknats där. En värdeöverföring sker då bolaget säljer egendom till underpris, förvärvar egendom till överpris, betalar ut lön eller arvode för tjänst eller arbete som inte alls, eller endast delvis motsvaras av utfört arbete, lånar ut medel till låg ränta eller tar upp lån till en hög ränta sett till marknadsmässig ränta osv. En förutsättning för värdeöverföringar är att de inte får vara av rent affärsmässig natur ur bolagets synpunkt, dvs. att den inte motsvaras av en prestation vars värde överensstämmer med transaktionen. En värdeöverföring är därför helt benefik och inte kommersiellt betingad. Det måste handla om ett uppenbart missförhållande mellan utfästelserna på båda sidor, detta för att inte alla transaktioner ska anses som värdeöverföringar endast för att de är till nackdel för bolaget och till fördel för tredje man. Det ska även vara fråga om en minskning av bolagets förmögenhet, om bolagets medel är oförändrade eller har ökat är det inte en värdeöverföring enligt ABL.⁷

Det praktiska resultatet blir att endast ett fåtal transaktioner kommer att betecknas som värdeöverföring, då bolag generellt sett har vinstsyfte som grundläggande mål. I realiteten får bolaget ofta någon form av icke monetärt vederlag såsom vara, tjänst eller arbetsinsats som ersättning för värdet av förmånen. För sakvärden som utgår från bolaget krävs att motprestationen är minst lika stor, eller att värdet sätts upp som lån eller fordran i bolaget. Om inte detta sker kan en del av värdet anses vara benefikt och betraktas som en värdeöverföring.⁸

Värdeöverföringar bygger på överskott i bolaget vilket kan användas till utdelning till ägarna, återinvestering i bolaget eller förvärv av egna aktier. Den vinst som bolaget gjort tidigare räkenskapsår som ännu inte delats ut bokförs som balanserad vinst, vilket utgör en del av det fria kapitalet. Samma gäller även tidigare års förluster, så länge de täcks av vinstmedel. Det fria egna kapitalet kan aktieägarna fritt disponera över. Det finns dock regler, både för borgenärsskydd och också aktieägarskydd, vilka är utformade av både formell och materiell karaktär.⁹

Det bundna kapitalet är en buffert för borgenärernas fordringar på bolaget, vilket gör möjligheten för bolaget att överföra medel något begränsad. Trots ovanstående stadgande förekommer det att bolagets kapital minskas genom värdeöverföringar till aktieägare och annan, utan att de lagstadgade försiktighetsreglerna för transaktionen iakttas. Detta vållar de största problemen enligt Catarina Af Sandeberg.¹⁰

⁶ Af Sandeberg, Catarina, Aktiebolagsrätt, s. 175.

⁷ Af Sandeberg, Catarina, Aktiebolagsrätt, s. 175 – 176.

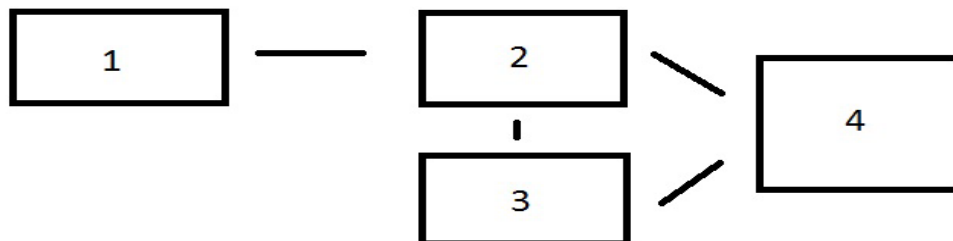
⁸ Sandström, Torsten, Aktiebolagsrätt, s. 290 - 291.

⁹ Af Sandeberg, Catarina, Aktiebolagsrätt, s. 173 – 174.

¹⁰ Af Sandeberg, Catarina, Aktiebolagsrätt, s. 174.

2.2.2 Regler om värdeöverföring i ”boxsystem”

Själva processen med värdeöverföringar; stegen och eventuella påföljder kan delas upp i ett system i form av fyra boxar:



2.2.2.1 Box 1 - Värdeöverföring

Den första boxen är initial och syftar till att se om rättshandlingen uppfyller kraven för värdeöverföring, dvs. att det är en benefik transaktion. Förtäckta utdelningar kan innebära problem i box 1, vilka redogörs för under del 2.3. Frågan om transaktionen är vederlagsfri är ofta en bevisfråga. En jurist som företräder aktiebolaget vill falla utanför boxsystemet, medan en konkursförvaltare vill få transaktionen till en värdeöverföring, för att göra påföljderna gällande.¹¹

2.2.2.2 Box 2 - Borgenärsskydd

Den andra boxen syftar att kontrollera hur mycket fritt kapital i form av en värdeöverföring bolaget kan förfoga över. Poängen är att det bundna kapitalet ska täckas för lovlighet enligt ABL. Detta är ett s.k borgenärsskydd och det spelar ingen roll om värdeöverföringen är öppen eller förtäckt.¹²

Ett bolag ska alltid, med viss marginal, ha tillgångar som motsvarar dess skulder. Marginalen i fråga är bolagets aktiekapital och betecknas som bolagets bundna kapital. Bolagets bokförda tillgångar ska minst uppgå till de bokförda skulderna, avsättningar samt det bundna egna kapitalet. Om siffrorna stämmer är bolagets bundna kapital täckt. Beräkningen görs på de förhållanden som fastställts vid den senaste balansräkningen. Regleringen kallas för *beloppsspärren* och kan inte åsidosättas med aktieägarnas samtycke.¹³

I 17 kap. 3 § 2 st. ABL stadgas den s.k. *försiktighetsspärren*, vilken alltid är gällande. Hänsyn skall tas till den vid alla transaktioner. Regeln syftar till att bolaget ska räkna ut det verkliga överförbara beloppet genom att göra en bedömning av bolagets reella förhållanden och göra en prövning av det fria beloppet. Det finns två punkter i lagregeln i vilka det stadgas att hänsyn ska tas till de krav som verksamhetens art, omfattning och risker ställer på stor-

¹¹ Sandström, Torsten, Aktiebolagsrätt, s. 291 – 292.

¹² Sandström, Torsten, Aktiebolagsrätt, s. 291 – 292.

¹³ Af Sandeberg, Catarina, Aktiebolagsrätt, s. 180.

leken av det egna kapitalet, samt att betänkande ska tas till bolagets konsolideringsbehov, likviditet och ställning i övrigt. Det bundna egna kapitalets täckning ska ses till verksamhetens storlek, om den är riskfylld eller konjunkturberoende etc. Med konsolideringsbehovet menas bolagets behov av en marginal mellan kapital och skulder, vilka är beroende av omständigheter som kan påverka bolagets framtida soliditet. Hänsyn till likviditeten innebär att beaktande ska tas vid alla kortfristiga skulder, leverantörskostnader och skatteskulder som kan bli lidande vid en transaktion. ”Ställning i övrigt” är en bestämmelse som innefattar alla kända förhållanden om bolagets ekonomiska ställning, vilka inte redan har beaktats inom prövningen av konsolideringsbehov och likviditet.¹⁴

Försiktighetsspärren skall ses som ett komplement till beloppsspärren och en värdeöverföring får endast ske om den uppfyller de krav på försvarlighet som ställs genom försiktighetsspärren. De båda reglerna är kumulativa och vinstutdelning får endast ske om den är förenlig med båda tillsammans.¹⁵ Effekten av försiktighetsspärren är att beloppet som räknas fram vid beloppsspärren kan vara större än det belopp som aktieägarna faktiskt har rätt att disponera över.¹⁶

2.2.2.3 Box 3 - Ägarskydd

Även om en transaktion är lovlig enligt box 2, kan den tredje boxen, som behandlar beslutsprocessen, göra överföringen olovlig om inte stämmobeslut eller samtycke mellan aktieägarna finns.¹⁷

Inom associationsrätten innebär likhetsprincipen att varje aktie innehar samma rättigheter och skyldigheter och berättigar till egendom av lika stort värde (om inte aktier med olika rätt finns intaget i bolagsordningen), enligt 4 kap. 1 § ABL. Stämman får enligt den s.k. generalklausulen i 7 kap. 47 § ABL, inte fatta beslut som är till nackdel för viss aktieägare eller bolaget och ger otillbörlig fördel för annan aktieägare. Beslut i bolaget får heller inte gå emot bolagets syfte, vilket oftast är vinstsyftet. I sådana fall blir rätts handlingen ogiltig, vilket stadgas i 3 kap. 3 § ABL. Alla de regler som rör aktieägarskydd kan åsidosättas med samtliga ägares samtycke. En förtäckt vinstutdelning åsidosätter regler om tillåtna former av värdeöverföringar i 17 kap. 2 § ABL och kräver därför att aktieägarna är eniga för att transaktionen lagligen ska kunna genomföras.¹⁸

I praktiken förekommer många transaktioner som är att beteckna som värdeöverföringar utan att alla aktieägare har godkänt besluten, sådana överföringar är olagliga. ABL utesluter dock inte giltigheten av en helt formlös bolagsstämma som godtas av aktieägarna, en s.k ”icke formenlig värdeöverföring”. Gällande är att transaktionen inte får stå i strid med regler om kapi-

¹⁴ Af Sandeberg, Catarina, Aktiebolagsrätt, s. 180 – 182.

¹⁵ Prop. 2004/05:85, s. 374, 377.

¹⁶ Af Sandeberg, Catarina, Aktiebolagsrätt, s. 181.

¹⁷ Sandström, Torsten, Aktiebolagsrätt, s. 291 – 293.

¹⁸ Af Sandeberg, Catarina, Aktiebolagsrätt, s. 179.

talskydd. Om inte alla aktieägare har deltagit och godkänt bolagsstämman blir värdeöverföringen ogiltig.¹⁹

Vad gäller beloppet är värdeöverföringen laglig om det finns täckning för bolagets bundna kapital. Lagligheten i varje transaktion ska prövas mot de borgenärsskyddande reglerna i ABL. Värdet av transaktionen ska då rymmas inom det belopp som kunnat delas ut i form av vinst.²⁰

Om en aktieägare är missnöjd med ett beslut om värdeöverföring kan ägaren klandra transaktionens giltighet. Är det fråga om en förtäckt överföring kan en skadeståndstalan aktualiseras.²¹

2.2.2.4 Box 4 - Påföljder

Den fjärde och sista boxen innehåller de påföljder som kan bli gällande i de fall en värdeöverföring betecknas som olovlig. Det finns olika påföljder beroende om person är mottagare av en olovlig utdelning eller om denne medverkat till beslut som ligger bakom transaktionen och subjekten behandlas av olika regler. Påföljderna gör även skillnad på en öppen och en förtäckt transaktion.²²

Beloppsspärren och försiktighetsregeln utgör de legala förbuden. Vid överträdelser ska sanktioner i 17 kap. ABL tillämpas. Dessa regler är tillämpliga oberoende av om grunden för överträdelsen är uppställd i borgenärernas eller aktieägarnas intresse. Om det är det senare skyddet, kan som ovan sagt aktieägarna samtycka till åtgärd och göra den lovlig.²³

Huvudregeln stadgas i 17 kap. 6 § ABL. Vid överträdelse gäller återbäringskyldighet för mottagaren. Om värdet endast är delvis överträtt ska det värde som översteg utdelningsbara medel återbäras. Om formregel överträtts ska hela överföringen anses ogiltig och då ska hela beloppet gå tillbaka. Sakvärdet ska återgå, vilket kan bli problematiskt om endast en del av värdet överstiger, exempelvis vid fall där det är fråga om odelbar egendom såsom fastigheter.²⁴

I samma paragraf finns det ett godtrosrekvisit. Det stadgar att återbäring inte kan ske om det finns en skälig anledning för mottagaren att anta att värdeöverföringen var lovlig. Om det är fråga om en förtäckt värdeöverföring enligt 17 kap. 1 § 4 p. ABL, räcker det att bolaget visar att mottagaren insåg eller bort inse att transaktionen innefattade en värdeöverföring för att återbäringsplikten ska bli gällande. Olagligheten spelar alltså ingen roll i det senare fallet. En ägare som tar aktiv del i bolagets skötsel har sålunda svårt att

¹⁹ Af Sandeberg, Catarina, Aktiebolagsrätt, s. 179.

²⁰ Af Sandeberg, Catarina, Aktiebolagsrätt, s. 179.

²¹ Af Sandeberg, Catarina, Aktiebolagsrätt, s. 180.

²² Sandström, Torsten, Aktiebolagsrätt, s. 292 – 293.

²³ Af Sandeberg, Catarina, Aktiebolagsrätt, s. 188 – 189.

²⁴ Af Sandeberg, Catarina, Aktiebolagsrätt, s. 189 – 190.

visa på god tro när det gäller transaktionens lovlighet, vilket ofta blir problemet i fall gällande FÅAB.²⁵

Om värdet inte kan gå tillbaka genom återbäringsregeln eller om mottagaren av förmånen är skyddad av godtrosregel, är de som medverkat till beslutet solidariskt ansvariga för att täcka bristen. Det finns olika grunder till att identifiera de ansvariga. De som har medverkat till ett beslut om olovlig värdeöverföring, de som verkställt beslutet samt de som upprättat eller fastställt den balansräkning som legat till grund för beslutet, är att anse som ansvariga. Utomstående kan även bli ansvariga för bristtäckning genom exv. rådgivaransvar. Skadestånd kan även bli aktuellt som påföljd.²⁶

2.3 Förtäckt utdelning

Aktiebolag har som huvudsyfte att skapa värdeökning och ge avkastning till sina aktieägare. I FÅAB kan löneuttag ibland vara bättre än utdelning med tanke på avdragen som följer. Vinstsyftet är en del av minoritetsskyddet, dock är inte skyddet särskilt aktuellt i FÅAB där aktieägarna ofta är få till antalet. I flertalet fall blir det därför inte någon minoritet att värna om.²⁷

Grundregeln för både öppen och förtäckt utdelning är att endast fritt kapital kan tas i anspråk enligt 17 kap. 3 § ABL. Den andra gemensamma nämnare de båda har är 17 kap. 1 § ABL, att det ska handla om en värdeöverföring. Skillnaden mellan öppen och förtäckt utdelning ligger i beslutsprocessen, då en öppen utdelning sker genom stämmobeslut och en förtäckt sker genom samfällt handlande mellan aktieägarna.²⁸ Grundtanken i ABL är öppen utdelning i bolag. Förtäckt utdelning accepteras lagligen och kan ske om samtliga aktieägare är ense och förutsatt att borgenärsskyddsregler inte har åsidosatts.²⁹

De former av värdeöverföring som avses kan läsas i ABL 17 kap. 1 § 1 st. De första tre punkterna avser formenliga värdeöverföringar. Punkterna är särskilt reglerade i ABL och som bolaget redovisar som någon av de aktiebolagsrättsliga transaktionerna; utdelning, återinvestering och förvärv av egen aktie. Den fjärde punkten i 17 kap. 1 § ABL omfattar uttrycket ”annan affärshändelse” som gör att förmögenheten i bolaget minskar, vilket syftar till förtäckta värdeöverföringar. Det finns tre rekvisit i bestämmelsen som ska vara uppfyllda om det ska vara fråga om en förtäckt förmån:

1. Det ska vara fråga om en ”annan affärshändelse” än de som stadgas i paragrafens föregående tre punkter.

²⁵ Af Sandeberg, Catarina, Aktiebolagsrätt, s. 191.

²⁶ Af Sandeberg, Catarina, Aktiebolagsrätt, s. 192 – 193.

²⁷ Sandström, Torsten, Aktiebolagsrätt, s. 294.

²⁸ Sandström, Torsten, Aktiebolagsrätt, s. 291.

²⁹ Andersson, Jan, kapitalskyddet i aktiebolag, s. 83.

2. Effekten på bolagets förmögenhet ska vara att den direkt eller indirekt minskar.
3. Förmögenhetsminskningen ska inte ha rent affärsmässig karaktär för bolaget.

De ovanstående punkterna kan ses som objektiva rekvisit för att överföringen ska anses vara förtäckt. Enligt propositionen räcker det att de objektiva kriterierna är uppfyllda för att beteckna en transaktion som förtäckt.³⁰ I flera doktriner pratas det även om den subjektiva sidan av en förtäckt värdeöverföring, som har till syfte att skilja en dålig affär från en förtäckt transaktion. Bedömning ska göras av syftet med transaktionen; det ska finnas en vilja från bolagets sida att göra en benefik transaktion. Är både de objektiva och subjektiva rekvisiten uppfyllda råder det ingen tvekan om att det är fråga om en förtäckt utdelning.³¹

En förtäckt utdelning har typiskt sett dolts eller bakats in i ett oneröst avtal mellan bolaget och aktieägare eller annan. Det kan ske genom att transaktionen karakteriseras som något annat exv. köp eller penninglån.³² Vanligt är även att en vinstutdelning betecknas som lön trots att värdet inte motsvaras av utfört arbete, vilket är en vanlig företeelse i FÅAB.³³ Det är därför svårt att visa att avtalet har en benefik karaktär, vilket gör att det blir problematiskt med förtäckta utdelningar då det talas om värdeöverföringar, speciellt i första boxen.³⁴

En förtäckt värdeöverföring kan ske på olika sätt. Den kan beskrivas som ett avtal som framstår som ett sedvanligt förmögenhetsrättsligt avtal, men som egentligen innefattar ett vederlagsfritt förfogande över bolagets förmögenhet. Svårigheten är att avgränsa de förtäckta överföringarna mot vanliga avtal.³⁵ Transaktionen kan vara förtäckt oavsett om värdet som ges ut är i form av pengar eller sakvärden. Ett exempel är om en bil säljs till underpris till VD eller att bolaget hyr ut fastighet till aktieägare mot prestation som understiger marknadsmässig hyra. Utnyttjande av förmån kan ske inom ledningskretsen, ägarkretsen, till utomstående eller mellan bolag i en koncern. Huvudprincipen vid förtäckt vinstutdelning är att bolagets resurser utnyttjas utan att vederlag i motsvarande utsträckning tillförs det överförande bolaget.³⁶

Domstolen har inte prövat under vilka förutsättningar en förtäckt utdelning skulle föreligga på ett principiellt, abstrakt plan. HD:s avgöranden visar snarare på en konkret orientering och kom att fastställa vilka transaktionstyper

³⁰ Prop. 2004/05:85, s. 371 – 372.

³¹ Andersson, Jan, Kapitalskyddet i aktiebolag, s. 42. Se även Sandström, Torsten, aktiebolagsrätt, s. 295.

³² Andersson, Jan, Kapitalskyddet i aktiebolag, s. 82.

³³ Skog, Rolf, Rodhes aktiebolagsrätt, s. 107.

³⁴ Sandström, Torsten, Aktiebolagsrätt, s. 295.

³⁵ Skog, Rolf, Rodhes Aktiebolagsrätt, s. 40.

³⁶ Af Sandeberg, Catarina, Aktiebolagsrätt, s. 178.

som skulle anses innefatta förtäckt utdelning. Främst är dessa; penninglån, pant och borgen.³⁷

2.3.1 Förmån i form av pengar

Det tydligaste exemplet på förtäckt utdelning är en pengagåva, som utges från bolaget till en aktieägare. Det handlar om en förmån med benefik karaktär vilket gör att den är att betrakta som en värdeöverföring. Om det är en onerös transaktion ska det finnas en affärsmässigt betingad gottgörelse och då är det inte fråga om en förtäckt utdelning. Exempel på det senare är reklam och sponsring osv.³⁸

Det är förståeligt att det är svårt att dra gränsen mellan oneröst och benefikt uttag av värdet då frågan är om en motprestation kan påvisas. Det har visat sig vara diffust i FÅAB, då det oftast inte finns några normer där vad gäller normala belopp för lön och tjänster. I praktiken blir det ofta ett fall för avtal mellan parter. Enklare är det i köpeavtal då en konkret vara eller tjänst handlas. En del av en vara eller tjänst kan dock till viss del utgöra en förtäckt utdelning. Då ska värdet på saken fastställas genom rådande marknadsvärde.³⁹

2.3.2 Penninglån

Låneförbudet avser tre grupper av personer: Aktieägare, styrelseledamot och VD samt revisor enligt 21 kap. 1 § ABL. De grupperna utgör den förbjudna kretsen. Undantag finns i 2 § och den regel som kan bli användbar är den om lån betingas av affärsmässiga skäl för det långivande bolaget och utslutande avser en av gäldenären driven rörelse.⁴⁰ De lån som tas upp enligt undantaget ska upptas i en intern förtäckning, som ska vara tillgänglig för revisorer och SKV. Detta för att motverka missbruk.⁴¹

Enligt propositionen finns två motiv till låneförbudet; skatteskal och borgenärsskyddsskal. Enligt Aktiebolagskommittén och doktrin ska hänsyn endast tas till det senare skälet och överlämna till skatterättslig lagstiftning att reglera problem som kan uppstå vid skatteplanering.⁴² Skatteverket kan lämna dispens till låneförbudet enligt 21 kap. 8 § ABL; då ska synnerliga skäl föreligga.⁴³

Det kan vara förbjudet för ett bolag att ge lån till aktieägare även om dispens givits, om aktieägarens ekonomiska ställning vid lånetillfället är sådan att

³⁷ Andersson, Jan, Kapitalskyddet i Aktiebolag, s. 54.

³⁸ Sandström, Torsten, Aktiebolagsrätt, s. 295.

³⁹ Sandström, Torsten, Aktiebolagsrätt, s. 296.

⁴⁰ Prop. 2004/05:85, s. 431f.

⁴¹ Skog, Rolf, Rodhes aktiebolagsrätt, s. 113.

⁴² Prop. 2004/05:85, s. 426f.

⁴³ Skog, Rolf, Rodhes aktiebolagsrätt, s. 117.

bolaget inte kan räkna med att återbetalning kan ske. I de fall är lånet att beteckna som en förtäckt överföring, om inte säkerhet ställts för lånet.⁴⁴ Överföring kan dock vara lovlig om den inte inkräktar på det bundna egna kapitalet.⁴⁵

Om det finns ett löfte om återbetalning ska det löftet ses som en motprestation vilket gör lånet till en onerös handling från bolaget sida. I Sueciadomen från 1951 (NJA 1951 s. 6 I) ansågs en fordran som bolaget hade på en säljare vara en förtäckt utdelning. Köparen finansierade ett förvärv genom att ställa kredit i målbolaget. Det var fråga om fåmansbolag och överföringen ansågs vara en förtäckt sådan. Genom rättsfallet grundades Sueciaprincipen, vilken innebär att penninglån ska ses som förtäckt utdelning om gäldenären inte är betalningsduglig vid gäldens uppkomst. Käranden har bevisbörda för bristande betalningsförmåga hos gäldenären.⁴⁶

Rolf Skog menar att HD:s praxis angående förtäckta förmåner får betraktas som konkret orienterad och fastställer under vilka förutsättningar en viss transaktionstyp, exv. penninglån, är en förtäckt utdelning. Det råder dock viss osäkerhet om vad som var och är gällande rätt på området då rättsfallen har några år på nacken.⁴⁷

2.3.3 Borgensförbindelse

I rättsfallet NJA 1995 s. 418 ansågs ett borgensåtagande, som var vederlagsfritt, vara en förtäckt utbetalning. I domen användes Sueciaprincipen vid tolkning. Det ansågs finnas en tydlig gåvokarakter vid borgen för en betalningssvag person. Betalningsdugligheten ska ses vid tiden för borgensåtagandet. Om borgensåtagandet inte rymms inom ramen för beloppsspärren och försiktighetsregeln är det en olovlig förtäckt värdeöverföring.⁴⁸

I Svetonfallet (NJA 1980 s. 311) stadgade HD att om ett AB ställer borgen mot tredje man för aktieägares räkning, kan det ses som ett lån svarande mot fordran som borgenären får gentemot aktieägaren.

HD etablerade genom de två rättsfallen en minimumprincip, där gäldenärens återbetalningsförmåga är avgörande om en utbetalning ska anses vara en förtäckt olovlig utbetalning eller inte. Principen innebär att ett bolags pantsättning för aktieägares skuld blir giltig om den pantsatta egendomen svarar mot utdelningsbart belopp hos gäldenärsbolaget vid tidpunkten för pantsättning. I övriga fall blir pantsättningen ogiltig. Av domskälen framgår att principen ska gälla vid borgen för en säkerhet för aktieägares skuld. Tid-

⁴⁴ Skog, Rolf, Rodhes aktiebolagsrätt, s. 118.

⁴⁵ Af Sandeberg, Catarina, Aktiebolagsrätt, s. 202.

⁴⁶ Sandström, Torsten, Aktiebolagsrätt, s. 296 – 297.

⁴⁷ Skog, Rolf, Rodhes Aktiebolagsrätt, s. 40.

⁴⁸ Sandström, Torsten, Aktiebolagsrätt, s. 297 – 298.

punkten gäller när säkerheten ställdes; tiden efter det är ej relevant för bedömningen.⁴⁹

2.3.4 Förmån i form av sakvärde

Det är mer sällsynt att ett bolag ger bort sakvärden jämfört med pengavärden; detta då bolag ofta inte har sakvärden som attraherar ägarna för privat bruk. Med detta sagt kan det dock finnas exv. aktieposter, fastigheter eller fordon som överlåtes från bolaget till annan på gynnsamma villkor för den senare parten. Alternativt kan bolaget tillhandahålla tjänst till underpris. Intresset här ligger på sakvärden till underpris vilket utgör den s.k förmånsprincipen.⁵⁰

Sakvärden ska alltså helt eller delvis vara förtäckt värdeöverföring som inräknas i den första boxen. Om transaktionens värde anses som underpris eller inte, är en fråga om bevisning. Det kan fortfarande vara så att bolaget har gjort en dålig affär, vilket inte är att beteckna som förtäckt utdelning. Frågan gäller beräkningen av det förmånsvärde som ska upptas i box 1 för sak som ska avyttras. Ska värdet beräknas enligt rådande marknadspris eller pris som upptagits i företagets räkenskaper?⁵¹

Netto- och bruttometoderna används vid uträkning av sakvärden. Exv. om aktieägare får vinstutdelning i form av sakvärden, kan värdet räknas antingen enligt rådande marknadsvärde eller efter det värde som bokförts i bolaget. Det är en beloppsspärr på två olika sätt. Nettometoden är bokföringsvärdet minus eventuellt vederlag, vilket anses ok så länge det bundna kapitalet hålls intakt. Bruttometoden är det verkliga värdet, vilket kan mätas efter marknadsvärde minus vederlag.⁵²

I rättsfallet som benämns Åstorpsfallet (NJA 1995 s. 742), stadgade HD att vid värdeöverföring av sak ska nettometoden användas. Företaget Bastiljen 4 köpte en fastighet av bolaget Åstorp till underpris och senare gick Åstorp i konkurs. Frågorna var om borgenärsskyddet skulle gälla, om det fanns en skillnad mellan det bokförda värdet och det verkliga värdet samt om köpskillingen till viss del skulle räknas som vinstutdelning och därmed göra regler om värdeöverföring tillämpliga. HD menade att konsekvenserna för en enskild fysisk eller juridisk person skulle betraktas som allvarigare om marknadsvärdet används, jämfört med de negativa konsekvenser en användning av det bokförda värdet skulle bli för konkursboets borgenärer, vilka skyddas av återvinningsregler i KL.

Enligt Propositionen till ABL 2005 är nettometoden väl etablerad genom ovanstående avgörande. Av betydelse vid val av metod är dess praktiska för-

⁴⁹ Af Sandeberg, Catarina, Aktiebolagsrätt, s. 204. Se även Skog, Rolf, Rodhes aktiebolagsrätt, s. 122.

⁵⁰ Sandström, Torsten, Aktiebolagsrätt, s. 297 – 298.

⁵¹ Ibid.

⁵² Af Sandeberg, Catarina, Aktiebolagsrätt, s. 184.

respektive nackdelar samt vilken grad av borgenärsskydd som ges. Nettometoden ger även en större flexibilitet än bruttometoden vid exv. omstruktureringar inom en koncern, där värdeöverföringar är vanliga inslag.⁵³

Vad gäller tjänster har de inget värde innan de fakturerats och bokförts. Beräkning av värdet ska då göras till bruttometoden, det vill säga till rådande marknadsvärde.⁵⁴

2.4 18 kap. ABL om vinstutdelning

Förtäckt värdeöverföring eller vinstutdelning är per definition i 17 kap 1 § 1 st. 4 p. ABL, inte en formenlig vinstutdelning som menas i 18 kap. ABL. Bestämmelserna i 18 kap. är därför inte direkt tillämpliga på de fall där förtäckta utdelningar är för handen, de kan endast tillämpas analogt. De regler som kan användas är vetorätten (18 kap. 1 § 2 st. ABL) och yttranden från styrelsen (18 kap. 4 § ABL).⁵⁵

Vetorätten har till syfte att skydda bolagets borgenärer och de anställda genom att ge styrelsen bättre insyn i bolagets ekonomi. I FÅAB torde regeln inte utgöra några problem eftersom styrelsen ofta utgörs av samtliga aktieägare. Vetorätten är även sällan använd vid förtäckta utdelningar då det ofta är styrelsen, VD:n eller någon annan i företagsledningen som beslutar att transaktionen ska ske. Motivet att använda sig av regeln i 18 kap. 4 § ABL bör ses i ljuset av syftet med regeln, som är att säkerställa tillämpningen av den nämnda försiktighetsregeln och därmed borgenärsskyddet. Jan Andersson menar att den senare regeln endast ska kunna åberopas då det är fråga om överträdelse av försiktighetsregeln i 17 kap. ABL. 18 kap. 4 § ABL kan åsidosättas med samtliga aktieägares samtycke då olovliga utdelningar ändå fångas av försiktighetsregeln, som den är utformad.⁵⁶

⁵³ Prop. 2004/05:85, s. 179-180.

⁵⁴ Af Sandeberg, Catarina, Aktiebolagsrätt, s. 186.

⁵⁵ Andersson, Jan, Kapitalskyddet i aktiebolag, s. 83.

⁵⁶ Andersson, Jan, Kapitalskyddet i aktiebolag, s. 84.

3 Förtäckta förmåner enligt skatterätten

3.1 Bakgrund

Regler om värdeöverföring i ABL har som visat huvudsyftet att se till att bolagets bundna egna kapital inte förminskas genom exv. vinstutdelningar. Beskattningen har syftet att ta upp värden som förs ut ur företaget genom aktieägarens disposition, som skattepliktig inkomst. Utdelning är ett vidsträckt begrepp och i skatterätten innefattar begreppet alla förmåner där bolaget inte erhåller skäligen vederlag från aktieägaren. Om utdelning beslutats i rätt ordning eller ej enligt ABL, saknar alltså skatterättslig betydelse.⁵⁷

Värden som skapas i AB beskattas när de lämnar bolaget genom att de tillförs anställd, aktieägare, borgenär m.fl. som antingen lön, utdelning, ränta m.m. Detta gäller då bolaget inte erhåller någon motprestation.⁵⁸

Om förmånen klassas som en förmån som utgår ifrån delägarskapet beskattas den som utdelning hos mottagaren enligt 42 kap. 1 § IL. Om förmånen istället är hänförlig till anställningen, beskattas den som lön enligt 11 kap. 1 § IL. Gränsdragningen blir viktig i det individuella fallet beroende på om mottagaren av förmånen är aktieägare, anställd eller bådadera.

Vid fall där personen endast är anställd kan förmånen bara beskattas som lön, detta då utdelning till icke ägare från utdelningsbara medel klassificeras som en förmån till följd av tjänst. Samma gäller att aktieägare som ej är anställd i bolaget, inte kan beskattas i inkomstslaget tjänst för förmåner då personen ofta inte utför någon direkt tjänst i verksamheten. De nämnda fallen är utan problem då gränsdragningen sköts automatiskt av lagtexten ovan. Om en person är både delägare och anställd i ett fåmansbolag, blir det problematiskt vad gäller vilka regler som ska användas.

Det finns omfattande praxis rörande förtäckt utdelning i FÅAB. Fram till år 1976 hade HFD (f.d RR) jobbat fram relativt klara principer för hur ett bolags utdelningar skulle bedömas. År 1976 ansågs det dock att problemet behövde bli reglerat i lag; därför tillkom fåmansföretagslagstiftningen som innehöll s.k stopplagstiftning. HFD:s praxis var dock fortlöpande tillämplig och de fall som inte kunde lösas genom regelverket, fick söka sin lösning av principer ställda genom äldre praxis. Stoppreglernas syfte och funktion var främst att ge en avskräckande effekt.⁵⁹

⁵⁷ Lodin m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 375.

⁵⁸ Skattenytt nr. 5, 2008, Melz, Peter, När föreligger utdelning skatterättsligt?

⁵⁹ Lodin m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 437.

De speciella reglerna för fåmansbolag som ingick i lagstiftningen, var ganska konkreta avseende rekvisit och rättsföljder. Reglernas allmänna syfte var att upprätthålla dubbelbeskattning och skapa neutralitet mellan olika företagsformer. För tillämpning krävdes att rekvisiten var uppfyllda.⁶⁰

Många av stoppreglerna avskaffades år 2000. Exempel på några av dem var felpreisreglerna, regler om räntefria lån och nedskrivning av lån.⁶¹

Regler angående fåmansföretag hittas numera främst i Inkomstskattelagens 56 – 57 kapitel. Efter avskaffningen av stoppreglerna har äldre praxis från HFD fått förnyad aktualitet.⁶² De fall som inte kan lösas genom lagtext, faller under allmänna regler. Därför anses särregler ha ett mer inskränkt tillämpningsområde än de allmänna reglerna (se RÅ 1987 ref. 51).⁶³

3.2 Allmänna regler

3.2.1 Regler för kapital- samt tjänstebeskattning

När stoppreglerna togs bort år 2000, fick lösning på problem med förtäckta förmåner sökas med hjälp av allmänna regler. Som tidigare anförts hittas reglerna i 42 kap. 1 § IL vid kapitalinkomster, och 11 kap. 1 § IL vid tjänsteinkomster. De båda reglerna har vida tillämpningsområden.⁶⁴

I inkomstslaget kapital skall ränteinkomster, utdelningar, inkomster vid uthyrning av privatbostäder samt alla andra inkomster på grund av tillgångar eller kapitalvinster tas upp som intäkt enligt 42 kap. 1 § IL. Det finns i lagtexten inte specificerat exakt vilka inkomster som skatterättsligt menas.⁶⁵

Inkomster skall tas upp det beskattningsår de *kan* disponeras enligt 41 kap. 8 § IL. Enligt 41 kap 1 § IL skall inkomst på grund av innehav av tillgångar tas upp i inkomstslaget kapital, vilken är utsatt för en statlig skattesats på 30 % enligt 65 kap. 7 § IL. Satsen är proportionerlig vilket innebär att det inte spelar någon roll hur stor inkomsten är, 30 % utgår alltid som skatt. Utdelningen är inte avdragsgill för bolaget.⁶⁶

Enligt 11 kap. 1 § IL skall löner, arvoden, kostnadsersättningar, pensioner, förmåner och alla andra inkomster som erhålls på grund av tjänst, tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst. En definition av tjänst hittas i 10 kap. 1 § 2 punkten IL. Det ska handla om en anställning, uppdrag eller annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur. Enligt 10 kap. 8 § IL

⁶⁰ Tjernberg, Mats, Beskattning av fåmansföretag, s. 116.

⁶¹ Lodin m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 374, 377.

⁶² Lodin m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 374.

⁶³ Tjernberg, Mats, Beskattning av fåmansföretag, s. 117.

⁶⁴ Tjernberg, Mats, Beskattning av fåmansföretag, s. 116.

⁶⁵ Tjernberg, Mats, Beskattning av fåmansföretag, s. 116.

⁶⁶ Jonsson, Harry, Skatteplanering i fåmansbolag, s. 46.

skall inkomsterna tas upp som intäkt det beskattningsår då de kan disponeras eller på något annat sätt kommer den skattskyldiga till del.

Beskattningen av tjänst utgår först som kommunal skatt enligt 65 kap. 3 – 4 § IL, med cirka 30 %. Beskattningen är progressiv, det vill säga att den ökar med beloppets storlek. Statlig skatt utgår enligt 65 kap. 5 § IL med 20 % av den del av den beskattningsbara förvärvsinkomsten som överstiger en nedre skiktgräns, vilken vid 2012 års taxering var 383 000 kronor. Om någon del överstiger en övre skiktgräns på 548 300 kronor, beskattas det beloppet med ytterligare 5 procentenheter.⁶⁷

En förtäckt utdelning kan bli föremål för uttagsbeskattning enligt 22 kap. IL, om värdeöverföringen är att anse som en tillgång från bolaget som tillgodosöks för privat bruk eller överlåtes till underpris (22 kap. 2 – 3 § IL). Uttag skall värderas som att avyttring skett enligt marknadsvärdet för tillgången, enligt 22 kap. 7 § IL.

Om förmånen betraktas som förtäckt lön kan inte någon uttagsbeskattning bli aktuell. Lönekostnaden är avdragsgill för bolaget men bolaget skall även betala sociala avgifter, vilka år 2011 uppgår till 31,42 %.⁶⁸

3.2.2 Fåmansbolagsreglerna i IL

Den skatterättsliga definitionen av ett FÅAB stadgas i 56 kap. 2 § IL. Det ska vara fråga om ett bolag där fyra eller färre delägare äger aktier som motsvarar mer än 50 % av rösterna för alla andelar i företaget. Definitionen gäller handelsbolag och aktiebolag, dock inte om aktiebolaget är noterat eller om det är fråga om ett privatbostadsföretag i enlighet med 56 kap. 3 § IL. Om det finns närstående till ägaren skall de räknas med ägaren som EN person enligt 56 kap. 5 § IL.

Som ovan visat är det mer fördelaktigt för den skattskyldige mottagaren av förmånen, att utdelningsinkomst beskattas som kapital jämfört med tjänst. I 57 kap. 2 § IL stadgas huvudregeln att utdelning och kapitalvinst skall tas upp i inkomstslaget tjänst istället för inkomstslaget kapital om det är fråga om *kvalificerade andelar*. Vad som avses med detta uttryck är om någon av delägarna eller närstående till dem har varit *verksamma i betydande omfattning* i bolaget. Det innebär att om deras arbetsinsats har haft påtaglig betydelse för vinstgenereringen, skall deras andelar anses kvalificerade enligt 57 kap. 3 – 4 § IL. Regeln löper under fem beskattningsår. Det betyder att om en delägare endast har varit verksam i betydande omfattning under år 1, är han fortfarande att betrakta som verksam till och med år 5. Sistnämnda karenstid finns intaget för att hindra ett kringgående av regelsystemet.⁶⁹

⁶⁷ SFS 2010:1331.

⁶⁸ www.skv.se.

⁶⁹ Rydin, Urban, Beskattning av ägare till fåmansföretag, s. 74.

Då rekvisitet är att en delägare måste vara verksam i betydande omfattning för att andelarna ska anses kvalificerade och detta ska ha påtaglig betydelse för vinstgenereringen i bolaget, ställer jag mig frågan vad det egentligen innebär. I förarbetsuttalanden visas att en ekonomisk faktor är avgörande. Därför avser inte prövningen ett bestämt tidsmått eller hur mycket tid delägaren har lagt ned i företaget.⁷⁰ Enligt SKV ska dock bolagets VD samt högre befattningshavare regelmässigt anses vara verksamma i betydande omfattning. I övrigt vid bedömningen ska hänsyn tas till faktorer såsom företagets storlek, verksamhet, organisation och övriga omständigheter.⁷¹

Syftet med bestämmelserna är att i viss mån begränsa delägares möjligheter att beskatta de förmåner i inkomstslaget kapital, som egentligen utgår för utförd arbetsinsats. Regler blir tillämpliga på de utdelningar som överstiger *gränsbeloppet* enligt 57 kap. 10 § IL. Gränsbeloppet kan räknas på två olika sätt vilka uppställs i 57 kap. 11 § IL. Utdelning som överstiger skall alltså beskattas i inkomstslaget tjänst och värde som understiger beskattas i inkomstslaget kapital. När de reglerna är tillämpliga finns det således inga gränsdragningsproblem.

3.2.3 Förslag på förutsättningar för beskattning

Mats Tjernberg har i sin bok från 2005 satt upp förslag på förutsättningar för beskattning av förmåner i FÅAB:

1. Ett värde måste lämna bolaget. Exv. om bolaget inte får ett tillräckligt stort vederlag vid olika transaktioner. Bedömning om ett värde har lämnat bolaget sker efter vad som är affärsmässigt riktigt.
2. Det faktum att bolaget tar bort möjligheten till en framtida realisation av en inkomst ska beaktas. Vid en bedömning av om värde lämnar bolaget ska beräkning göras av egendomens marknadsmässiga värde som skulle kunna påräknas vid en affärsmässig avyttring.
3. Det ska vara fråga om en förmån som åtnjutits av ett subjekt utanför bolaget. Förmånen ska vara konkret, dvs. innebära att en inkomst realiserats. Förr användes kriteriet att förmånen skulle ha erhållits, men i referatmålet RÅ 1992 ref. 108 ändrades det till åtnjutit.
4. Förmånen ska baseras på delägarskapet i bolaget. Förmånen kan alltså även utgå ifrån ett dotterbolag ägt av det bolag där aktieinnehavet finns.⁷²

⁷⁰ Prop. 1989/90:110 s. 468, 703.

⁷¹ RSV 2006:12, p. 3.1.

⁷² Tjernberg, Mats, Beskattning av fåmansföretag, s. 117 – 118.

3.2.4 Subjektsprincipen

Principen innebär att oavsett vem som åtnjuter förmånen ska beskattningen ske hos det subjekt som förfogar över egendomen. En förutsättning för det är att förmånen ska ha koppling till delägarskap eller anställningsförhållande. Beskattning kan inte undvikas genom att överlåta inkomst till annan beskattningsskyldig person, i syfte att låta beskattningen ske där. Den skatteskyldige kan inte heller genom att överföra medel som denne förfogar över, till en annan person, ändra medlens karaktär av skattepliktig inkomst för överlåtaren. För att förenkla; genom att förfoga över sin inkomst och genom överföring av medel till annan skapas en inkomst. En beskattningssgrund skapas då någon form av förmån åtnjuts, antingen genom ägandet eller också anställningsförhållandet.⁷³

Subjektsprincipen används i situationer, där det är otydligt vem som är rätt skattesubjekt för förmåner, som utgår från bolag samt om beskattning kan ske för förmåner som går till annan person än delägare/anställd i företaget. Redan i tidiga avgöranden har taxering korrigerats även i fall av överföringar till andra än delägaren.⁷⁴

I RÅ 1944 not. 1196 gavs ett räntefritt lån från bolaget till en aktieägares son, vilket gjorde att aktieägaren beskattades för beräknad ränta. I RÅ 1943 not. 860 gavs styrelsearvode från ett bolag, som till häften ägdes av ett annat bolag, till ägaren av det senare bolaget. Transaktionen ansågs vara en utdelning och bolaget vägrades avdrag för arvodet.

Värdeöverföring, som går till annan person hos vilken åtnjutande sker, anses enligt domstolen först gå via delägaren, där beskattningen sker. Vad gäller förmån till tredje man visas ovanstående resonemang i RÅ 1955 not. 986. Det handlade om en fastighet, vilken överläts från en förening till andelsägarens hustru och son till underpris. Beskattningen för transaktionen skedde hos andelsägaren.

Avgöranden ovan visar att HFD redan tidigt i fall, som utgår från delägarskapet till delägaren eller person i intressegemenskapen, skapar en slags fiktion till stöd för beskattning. Subjektsprincipen har även betydelse och giltighet då förmåner ansetts utgå ifrån anställningsförhållande från den skatteskyldiga arbetsgivaren till tredje person.⁷⁵ Vanliga exempel är makes deltagande i förmånsresa, vilket tillkommer den anställde,⁷⁶ samt make som förvärvat egendom från andra makens arbetsgivare till underpris.⁷⁷

RÅ 1992 not. 364 behandlade ett fall där ett FÅAB tillhandahöll varor till underpris åt utomstående person. I gengäld hade företagsledarens hustru förvärvat en fritidsfastighet till underpris av den utomstående. HFD beskatt-

⁷³ Tjernberg, Mats, Beskattning av fåmansföretag, s. 118 – 119.

⁷⁴ Tjernberg, Mats, Beskattning av fåmansföretag, s. 119.

⁷⁵ Tjernberg, Mats, Beskattning av fåmansföretag, s. 120.

⁷⁶ Se RÅ 1984 I:40 och RÅ 1988 ref. 30 II.

⁷⁷ Se RÅ 1989 ref. 57.

tade underpriset hos företagsledaren i inkomstslaget tjänst. För bedömningen saknades det betydelse att hustrun och den utomstående var de egentliga inblandade subjekten. Detta avgörande visade att subjektprincipen görs gällande även för FÅAB vid sidan av särreglerna.⁷⁸

Det frivilliga avståendet till en annan person kan uppfattas som en realisation av inkomsten, då det ursprungliga subjektet haft förmåga att själv konsumera inkomsten. Intäkten bör beskattas hos den person, som är upphovet till inkomsten; den som presterat något och den som har beslutat om värdeöverföringen. Vilket av subjekten det blir, är beroende av inkomstens beteckning såsom intäkt, förvärvsinkomst eller kapitalinkomst.⁷⁹

Då de aktuella reglerna har vida tillämpningsområden, borde det räcka med konstaterandet att den anställda har utverkat förmån eller varit medveten om att arbetsgivaren haft för avsikt att lämna den till en annan person. I FÅAB förekommer det ofta identifiering mellan arbetsgivare och anställd eller aktieägare, vilket i de fallen gör att förutsättningar för beskattning bör vara uppfyllda.⁸⁰

Frågan är hur långt principen sträcker sig. Praxis gäller först och främst make och barn som närstående. Det viktiga enligt Mats Tjernberg, är att visa på ett samband mellan förmånen och delägarskapet. I RÅ 1996 ref. 16 befäste HFD att subjektprincipen även gäller sambos. Fallet rörde en bil som leasats till underpris, vilket klassades som en löneförmån. Beskattning ska kunna ske så snart den utgivna förmånen kan härledas till delägarskap eller anställningsförhållande, oberoende av vilket subjekt som tillförs förmånen. Sambandet blir sedermera en bevisfråga som domstol får avgöra i varje enskilt fall.⁸¹

3.3 Förtäckta förmåner

3.3.1 Allmänt

Enligt prop. 1993/94:90 torde beskattning kunna ske, när förmånstagaren får inflytande eller bestämmanderätt över användandet eller utnyttjandet av en förmån, eller som huvudregel vid det faktiska utnyttjandet eller användandet av egendomen.⁸²

Löpande förmåner är aldrig föremål för särreglering i FÅAB, gällande är allmänna regler samt praxis. Utgångspunkten är att erläggande av aktieägarers privata utgifter i princip bör utgöra förtäckt utdelning och om det är en anställds utgifter, utgör det förtäckt lön. Förutsättningen är att arbetsgivaren

⁷⁸ Tjernberg, Mats, Beskattning av fåmansföretag, s. 120 – 121.

⁷⁹ Tjernberg, Mats, Beskattning av fåmansföretag, s. 121.

⁸⁰ Ibid.

⁸¹ Tjernberg, Mats, Beskattning av fåmansföretag, s. 121 – 122.

⁸² Prop. 1993/94:90, s. 82.

eller bolaget på något sätt medverkat till att utbetalningarna erhålls, eller att det finns en intressegemenskap mellan arbetsgivare och den som utgivit förmånen.⁸³ Då det finns en stark ekonomisk intressegemenskap mellan bolag och aktieägare eller anställd i FÅAB, råder en stark misstänksamhet från SKV:s sida att den anställda/ägaren nyttjar bolagets tillgångar privat eller att bolaget bekostar privata utgifter.⁸⁴

Vad gäller att ha möjlighet att nyttja en förmån eller om ett faktiskt nyttjande ska ligga till grund för beskattning, visades genom avgörandet RÅ 1992 ref. 108. Det var här fråga om de anställdas möjlighet att erhålla fri kost från arbetsgivaren skulle beskattas som en förmån. Just i det fallet beskattades inte den anställda då det var ostridigt att personen inte hade utnyttjat förmånen. Genom fallet ovan, ändrades beteckningen från ”tillhandahållit” till ”åtnjutit”, även i lagtexten. Kriteriet är allmänt hållet, för att närmare lösas genom praxis.⁸⁵

När stoppreglerna avskaffades år 2000 blev det möjligt för bolag att skaffa egendom för aktieägars privata bruk, utan att omedelbart beskattas för dem. Det resulterade i att förmånsbeskattning i FÅAB fick ökad betydelse.⁸⁶

I prop. 1999/2000:15 skrevs följande om anskaffning av egendom av högre värde: ”det är dispositionsrätten som ligger till grund för förmånsvärdet och inte det faktiska utnyttjandet, eftersom fjällstugan/båten stått till den skattskyldiges förfogande under hela året och således kunnat användas av honom när han ville. Regeringen utgår ifrån att den förmånsvärdering som kommer att göras hos skattemyndigheterna och domstolarna kommer att ta hänsyn till den typen av förmåner och även i övrigt ha en realistisk anknytning.”⁸⁷

3.3.2 Bilförmån

Om den skattskyldige haft bilförmån endast i ringa omfattning, ska förmånen värderas till noll enligt 61 kap. 11 § 2 st. IL. Ringa omfattning innebär enligt lagtexten 100 mil. Om gränsen överskrids sker full beskattning enligt schabloner.⁸⁸

Det ställs numera krav på ett faktiskt åtnjutande eller avhändande av förmån till annan. Det är högre beviskrav vid fall i FÅAB, då ett reellt tvåpartsförhållande ofta saknas jämfört med anställda i vanliga aktiebolag.⁸⁹ HFD har även gjort ställningstagande att faktiskt nyttjande krävs för att beskattning

⁸³ Tjernberg, Mats, Beskattning av fåmansföretag, s. 123.

⁸⁴ Ibid.

⁸⁵ Prop. 1993/94:90, s. 82.

⁸⁶ SvSKT 2011:8, Tjernberg, Mats, avgörande i HFD om båtförmån, s. 688.

⁸⁷ Prop. 1999/2000:15, s. 59.

⁸⁸ SvSKT 2011:8, Tjernberg, Mats, Avgörande i HFD om båtförmån, s. 690.

⁸⁹ Tjernberg, Mats, Beskattning av fåmansföretag, s. 124.

ska ske. Dispositionsprincipen presumerar nyttjande men den skatteskyldige har möjlighet att motbevisa att nyttjande skett.⁹⁰

I RÅ 2001 ref. 22 hade bilar använts i mer än ringa omfattning. HFD sade att SKV har bevisbördan när det gäller nyttjande av bilen, men menade att det var omvänd bevisbörda i FÅAB. Det är svårt för annan än företaget att visa på nyttjande, vilket medför att principen inte ska gälla fullt ut. Istället ska det finnas en presumtion i FÅAB, att bil utnyttjas privat. HFD hävdade alltså *faktiskt nyttjande* som huvudprincip, men presumerade i nästa mening att nyttjande skett om dispositionsmöjlighet förelåg och det räcker att SKV gör det sannolikt att privat nyttjande förekommit. I tidigare rättsfall ska det visas ostridigt att bilen inte använts för att undvika förmånsbeskattning (se RÅ 1980 1:27 och RÅ 1992 not. 191).

Regler i 61 kap. IL är generella. De bör således kunna användas både när det gäller beskattning av lön eller också utdelning och de är tillämpliga på både kommunal och statlig skatt. Vad gäller värdering av bilförmån är utgångspunkten marknadsvärdet, vilket syftar till det pris som den skatteskyldige fått betala om saken förvärvats på den öppna marknaden. Värderingen är bäst i linje med principen att beskattningen, som utgångspunkt, ska grundas på den anställdas inbesparade levnadskostnader.⁹¹

Principen är hur värdet ses objektivt och kan frångås enligt avgörandet i RÅ 1996 ref. 75, då uppgift om värde på marknaden saknades. Resultatet blev att en mer subjektiv bedömning av värdet fick göras.

3.3.3 Bostadsförmån

Innan stoppreglernas avskaffande fanns en regel, som var tillämplig i de fall då ett FÅAB förvärvade en villafastighet så gott som uteslutande för en företagsledare eller närstående till dennes boende. Företagsledaren skulle då beskattas för anskaffningskostnaden i inkomstslaget tjänst och bolaget hade inte rätt till avdrag. När regeln avskaffades år 2000 blev det förmodligen vanligt att skatteplanera på ovanstående vis, då det var en vanlig företeelse innan stoppreglernas införande. Med skatteplanering syftar jag på att bolag kan köpa fastigheter åt aktieägare eller anställda, för privat bruk, utan att direkt beskattas för förvärvet. Företagets innehav medför dock beskattning för förmåner som sammanhänger med boendet.⁹² Fastighet som ägs av en juridisk person är alltid att betrakta som en näringsfastighet enligt 2 kap. 8 § IL.

Företaget har rätt att göra avdrag för löpande kostnader såsom; värdeminskning, reparationer, driftkostnad mm, dock ej moms. Om fastigheten har hyrts ut till anställd delägare eller närstående och hyran som erlägges understiger rådande marknadsmässig hyra, ska den anställde beskattas för förmån

⁹⁰ SvSKT 2011:8, Tjernberg, Mats, Avgörande i HFD om båtförmån, s. 690.

⁹¹ Lodin m.fl, 2005, . s. 115. Samt Tjernberg, Mats, Beskattning av fåmansföretag, s. 126.

⁹² Tjernberg, Mats, Beskattning av fåmansföretag, s. 127.

av fri bostad.⁹³ Förmånen tas upp i inkomstslaget tjänst hos den anställda och hyran tas upp som intäkt i bolaget. Företaget ska även uttagsbeskattas enligt 22 kap. IL, men medges avdrag för beloppet som lönekostnad. Arbetsgivaravgift eller särskild löneskatt skall erläggas på förmånens värde.⁹⁴

I RÅ 1990 ref. 15, beskattades en ägare och anställd i bolag, för en bostadsförmån som åtnjuts från en till bolaget knuten pensionsstiftelse. Personen ägde samtliga aktier och var styrelseledamot i stiftelse, därför fanns en intressegemenskap. Förmånen beskattades som löneförmån i inkomstslaget tjänst.

Värderingen av bostadsförmån skall enligt 61 kap. IL värderas till hyrespri-set för motsvarande bostad på orten, då räknas hyran som marknadsmässig enligt 1 §. Företagets kostnader saknar betydelse för värderingen. Efter avskaffande av stoppreglerna kan beskattning för ny-, om- och tillbyggnadsförvärv endast ske i den mån det finns utrymme för storleken på den marknadsmässiga hyran. Lösa inventarier ingår alltså inte längre i regelverket, som de gjorde i stopplagstiftningen.⁹⁵

Vad som är marknadsmässig hyra ska ses till hyror på liknande fastigheter på orten, vilket det inte alltid finns uppgifter om. I vissa fall uttalar SKV vad de anser vara marknadsvärden. I flera kammarrättsdomar har uträkning gjorts från villors taxeringsvärde genom användning av en procentsats på liknande bostäder, framställd av den berörda kommunen.⁹⁶

Om ett bolag hyr ut till en delägare, som inte är aktiv i företaget och hyran understiger marknadsmässig hyra, bör det vara fråga om en förtäckt utdelning, som beskattas i inkomstslaget kapital. Då ges inte preliminärskatteavdrag eller avdrag för sociala avgifter.⁹⁷ Ovanstående regler har även giltighet då det är fråga om hyres- eller bostadsrätt.⁹⁸

3.3.4 Semesterbostad

Förmånsvärde av fritidshus ska beräknas på samma sätt som för privatbostäder, dvs. till marknadsmässig hyra under den period fastigheten nyttjas. Om fastigheten nyttjas som tillgång i bolaget ska förmånsvärdet reduceras.⁹⁹

⁹³ Sandström, Kjell, Svensson, Ulf, Fåmansföretag – skatteregler och skatteplanering, s. 210.

⁹⁴ Tjernberg, Mats, Beskattning av fåmansföretag, s. 127.

⁹⁵ Tjernberg, Mats, Beskattning av fåmansföretag, s. 128.

⁹⁶ Sandström, Kjell, Svensson, Ulf, Fåmansföretag – skatteregler och skatteplanering, s. 211f.

⁹⁷ Sandström, Kjell, Svensson, Ulf, Fåmansföretag – skatteregler och skatteplanering, s. 211.

⁹⁸ Tjernberg, Mats, Beskattning av fåmansföretag, s. 128.

⁹⁹ Sandström, Kjell, Svensson, Ulf, Fåmansföretag – skatteregler och skatteplanering, s. 212f.

I RÅ 2002 ref. 53 behandlades ett fall om semesterbostäder, som nyttjades med oinskränkt rätt av en delägare tillika anställd i ett FÅAB. Frågan var om beskattningen skulle grundas på dispositionsrätten eller det faktiska nyttjandet av fastigheten. HFD menade att förmånsbeskattning skulle ske utifrån en fri dispositionsrätt, dvs. personen hade möjlighet att utnyttja fastigheten utan inskränkningar. Graden av utnyttjande saknade enligt domstolen därmed betydelse.

I gråzonen ligger de fall där semesterbostad sägs vara anskaffad till företagets verksamhet men ytterst sällan används däri. I dessa fall bör företaget kunna redogöra för köpet och i vilket syfte det var tänkt att fastigheten skulle användas. Om inte köpet kan motiveras utifrån affärsmässiga skäl, ska den anses vara införskaffad till privat bruk och beskattas som ovan. Vid begränsad uthyrning där fastigheten även till stor del stått till ägarens förfogande, bör viss beskattning kunna ske för den begränsade dispositionsrätten oberoende av hur det faktiska nyttjandet ser ut, enligt SKV. Anledningen till detta är att om ägaren endast skulle beskattas för det faktiska nyttjandet, skulle beskattningen i stort sett vara frivillig, detta då uppgifter om nyttjande lämnas av ägaren.¹⁰⁰

3.3.5 Båtförmån

I två nya fall har HFD tagit ställning angående båtförmån. Fallen har fått beteckningen HFD 2011 ref. 55 I och II. Genom avgöranden ska båtar behandlas på samma sätt som fritidshus enligt HFD. Vid ställningstagandet jämfördes med domen i RÅ 2002 ref. 53, vilken redogjorts för ovan.

HFD sade att beskattning på grund av dispositionsrätt ska gälla även om egendom används i bolaget. Precis som vid fritidsbostadsförmån ska hänsyn tas till inskränkt dispositionsrätt. Vid värdering tas samlade bedömningar av varje enskilt fall såsom; typ av båt, användning av båten i verksamheten samt kostnaden för att hyra en motsvarande båt. Hänsyn kan även, i speciella fall, tas till omständigheter hos den skatteskyldige själv, exv. om det finns ett privat innehav av båt eller ett handikapp som gör det omöjligt för personen att köra en båt.¹⁰¹

Båda fallen ovan behandlar ägare tillika anställda i FÅAB. I det första fallet användes två fritidsbåtar sporadiskt i bolags verksamhet. När båtarna inte användes, var de förtöjda nära företagsledarens bostad. Personen beskattades för inskränkt dispositionsrätt. HFD tog då hänsyn till att båtarna användes i bolagets verksamhet. Att företagsledaren hade en privat båt var inte anledning att inskränka dispositionsrätten ytterligare. Det andra fallet behandlade en segelbåt i ett bolag. Båten hyrdes i huvudsak ut till kunder men användes även för privat bruk av ägarna. Beskattning skedde i tjänst som

¹⁰⁰ Sandström, Kjell, Svensson, Ulf, Fåmansföretag – skatteregler och skatteplanering, s. 214f.

¹⁰¹ SvSkT 2011:8, Tjernberg, Mats, Avgörande i HFD om båtförmån, s. 689.

löneförmån då dispositionsrätten grundar förmånsbeskattning, även om bå-
ten används i verksamheten.

4 Uppdelning av förtäckt lön och förtäckt utdelning

4.1 Gränsdragning

Problemen vid gränsdragningen på skattesidan, avseende förändringen av löneuttag, som beskattas i inkomstslaget tjänst, och utdelning som beskattas i inkomstslaget kapital, hänför sig främst till skattelagstiftningens utformning vad gäller FÅAB. Före skatteomläggningen 1991 var det oftast mer lönsamt att ta ut lön, jämfört med utdelning, pga. skattesatsen. Löneuttagen granskades därför ingående av SKV, i syfte att avgöra om personen, som mottagit lön, verkligen gjort sig förtjänt av den. Om det ansågs att lönen var en s.k. överlön, beskattades den helt eller delvis som utdelning.¹⁰²

Efter omläggningen ändrades reglerna till att det blev lönsammare att ta ut utdelning, jämfört med lön. Genom ändringen ändrade också SKV granskningen att inriktas på högre utdelning än vad som kan anses vara en skäligen avkastning på det i bolaget insatta kapitalet. Överskjutande utdelning beskattades sedermera som löneuttag. Detta skedde trots att sådan överutdelning, vad avser fåmansbolag, ansetts lovlig under förutsättning att beloppet har legat inom ramen för bolagets utdelningsbara vinstmedel.¹⁰³

I prop. 1999/2000:15, uttalas att om en delägare är anställd eller i övrigt verksam i bolaget, finns en presumtion att betrakta en förmån som lön.¹⁰⁴ För aktiva delägare avgörs frågan genom en prövning, för att avgöra om marknadsmässig ersättning för arbetsinsats redan har utgivits. Om förmånsens värde överstiger nämnda ersättning, anses den del av utbetalningen, som inte motsvarar arbetsinsats, utgöra förtäckt utdelning. Marknadsmässig lön är ett svårt belopp att mäta. Det kan vara detta faktum som gör det väldigt svårt att i normalfallet hävda att en del av lönen ska anses vara förtäckt utdelning. Delägaren måste göra det sannolikt att den redan uttagna lönen är marknadsmässig för att beskattning i inkomstslaget kapital ska kunna ske.¹⁰⁵

Enligt reglerna i 57 kap. IL (f.d 3:12 reglerna) ska utdelning över gränsbeloppet beskattas i inkomstslaget tjänst. Utdelningen är inte avdragsgill för bolaget. Bolagets inkomst måste justeras vid förtäckt utdelning, vilket inte behövs om det är fråga om förtäckt lön. Justeringen sker genom uttagsbeskattning.¹⁰⁶

¹⁰² Lodin m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 375.

¹⁰³ Lodin m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 375 – 376.

¹⁰⁴ Prop. 1999/2000:15, s. 146.

¹⁰⁵ Rydin, Urban, Beskattning av ägare till fåmansföretag, s. 114 – 115.

¹⁰⁶ Rydin, Urban, Beskattning av ägare till fåmansföretag, s. 115.

4.2 Förtäckt lön

Som förtäckt lön avses en inkomst, vilken är att betrakta som en förmån, som utgår från tjänst. Harry Jonsson menar att löneförmåner till anställda aktieägare kan utgå genom exempelvis; vanlig lön, tantiem, pensionsförmåner, traktaments-, rese- och kostnadsersättningar, förmån av fri eller subventionerad bil för privat bruk, köp av egendom från bolaget till underpris eller försäljning till bolaget till överpris, löner och andra förmåner till anhöriga.¹⁰⁷ Om uttaget betraktas som förtäckt lön behöver inte någon justering av företagets inkomster göras, då inkomstbortfallet motsvaras av en lika stor lönekostnad.¹⁰⁸

Aktieägare i ledande ställning, som är fullt verksam i bolaget, har en stor möjlighet att ta ut lön till höga belopp. Avdrag till de höga beloppen medges ofta enligt praxis.¹⁰⁹ En anledning kan vara att det är svårt att fastställa prestationens värde för bolaget, då det i fåmansbolag oftast inte finns löner att referera till, särskilt inte när det gäller värdet av företagsledarens roll.¹¹⁰ Om en aktiv företagsledare gynnas på bolagets bekostnad är det normalt sett fråga om förtäckt lön, även om transaktionen skulle kunna ses som en utdelning. Transaktionen ges beteckningen ”annan lön”, vilken beskattas i inkomstslaget tjänst.¹¹¹

En vanlig situation som kan exemplifiera ovanstående är när ett FÅAB bekostar en resa som företas av företagsledaren och eventuellt dennes make. För att beskattning av reseförmån av detta slag inte ska kunna ske krävs:

1. Resan ska vara till gagn för företaget, objektivt sett.
2. Inslag av nöje och rekreation får inte vara för stora.¹¹²

Även om kraven är uppfyllda kan företagsledaren beskattas för medföljande makes resa om inte dennes medverkan kan motiveras genom anställning i bolaget. Eventuellt kan beskattning undgås genom särskilda språkkunskaper maken besitter eller ett handikapp hos företagsledaren som kräver omsorg.¹¹³

Om beskattning blir aktuell, ska det ske såsom löneförmån i inkomstslaget tjänst. Om värdet hos maken ska beskattas, kan detta bara ske om personen är anställd i företaget. Om inte anställning finns ska beskattning för resan ske hos den anställde maken enligt vad som framgick i RÅ 1988 ref. 30 I.

Regeln i 60 kap. 13 § IL är tillämplig vid reseförmåner och stadgar att den make som inte är företagsledare i FÅAB ska ta upp arbete i bolaget i den

¹⁰⁷ Jonsson, Harry, Skatteplanering i fåmansbolag, s. 45.

¹⁰⁸ Edvardsson, Leif, Överlåtelse av rörelsens tillgångar till ägaren.

¹⁰⁹ Se exv. RÅ 1971 ref. 20 I och II.

¹¹⁰ Jonsson, Harry, Skatteplanering i fåmansbolag, s. 46.

¹¹¹ Lodin m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 376, 437.

¹¹² Tjernberg, Mats, Beskattning av fåmansföretag, s. 129.

¹¹³ Ibid.

mån den är marknadsmässig. Företag får göra avdrag för lönekostnad eller studieresa, men får erlägga arbetsgivaravgifter och eventuell löneskatt på värdet.¹¹⁴

Det finns praxis på området som visar att en uppdelning av den affärsmässiga delen av resan och nöjesdelen i vissa fall kan göras. I RÅ 1983 1:78 I och II var det fråga om studieresor till utlandet gjorda av företagsledare och delägare. HFD menade att resan måste ha varit till nytta för företaget, annars är resan i sin helhet att betrakta som en löneförmån. Eventuella studier måste ha anknytning till bolagets verksamhet och de kunskaper och erfarenheter studierna ger deltagaren måste kunna tänkas vara av ekonomisk betydelse för företaget. En samlad bedömning får göras av syftet med resan för att kunna visa på förtäckt förmån (nöjesresa). Det måste dock godtas att viss tid tas i anspråk för nöje och avkoppling och om tiden är av normal omfattning för en studieresa, bör inte förmånsbeskattning ske. Om rekreationsinlagen däremot överväger resten och kan anses vara det primära syftet med resan, ska hela resan beskattas i inkomstslaget tjänst som löneförmån. I det första fallet var inte inslaget av nöje särskilt omfattande, vilket medförde att endast halva resan beskattades som reseförmån.

Avgifter och förmånsbelopp är avdragsgilla som lönekostnad i bolaget. I vissa fall är förmånen helt eller delvis skattefria, dock får bolaget avdragsrätt för eventuella kostnader. Vid uttag av vinstmedel, såsom lön, ska ingen justering av bolagets inkomst göras, då inkomstbortfallet motsvaras av en lika stor lönekostnad. I de fall kostnaden inte har något samband med företagets verksamhet och därför inte kan dras av, blir summan avdragsgill som lönekostnad.¹¹⁵

Aktieägare, som intar en passiv roll i företaget, men ändå får ut lön, ger ett annat synsätt. Då får beaktande tas till hur beloppet anpassas till en eventuell arbetsinsats, om avdrag skall medges eller inte. Om förmånen utgör en skälig del och en överstigande (förtäckt) del, kan avdrag vägras utöver den skäliga delen. Beloppet delas alltså upp. Om aktieägaren är helt passiv bör inte rätt ges till något löneuttag, detta då möjlighet till avdrag skulle skapas på felaktiga grunder.¹¹⁶

När det är fråga om överföring av sak, ska vid överlåtelsen hänsyn ges till *marknadsvärdet* av egendomen vid förvärvstidpunkten.¹¹⁷ Alltså har företagets inköps- eller produktionskostnad för egendomen ingen betydelse och det gäller även om kostnaden är högre eller lägre än aktuellt marknadsvärde. När värdet avgörs, ska en individuell värdering av egendomen göras, dvs. värderingen skall avse just den sak som överförs. Detta blir särskilt gällande

¹¹⁴ Tjernberg, Mats, Beskattning av fåmansföretag, s. 129.

¹¹⁵ Rydén, Urban, Beskattning av ägare till fåmansföretag, s. 112 – 113.

¹¹⁶ Tjernberg, Mats, Beskattning av fåmansföretag, s. 39. Samt Jonsson, Harry, Skatteplanering i fåmansbolag, s. 46.

¹¹⁷ Tjernberg, Mats, Beskattning av fåmansföretag, s. 126.

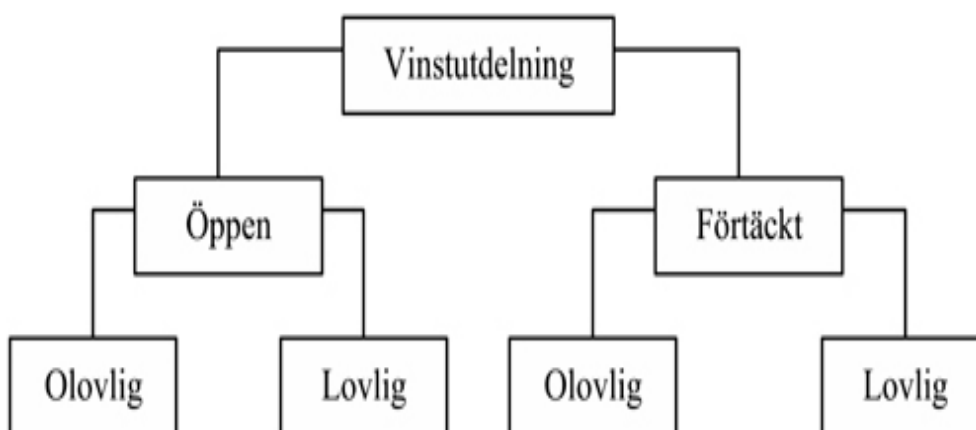
när det är fråga om begagnade egendomar såsom exempelvis bilar och fastigheter.¹¹⁸

Är det fråga om underhyra till en anställd aktieägare, är det att betrakta som en förmån, som beskattas i inkomstlaget tjänst. Då medges även avdrag för lön i bolaget.¹¹⁹

4.3 Förtäckt utdelning

Utdelning är en förmån, vars tillämpningsområde sträcker sig betydligt längre än förmåner som utgår som lön. Utdelning kan vara mer än bara en pengasumma. Alla förmåner som tillkommer aktieägaren utan att skäligt vederlag ges är att betrakta som utdelning. Det kan vara allt från överlön, bostadsförmåner eller att sälja/köpa egendom till över-/underpris.¹²⁰

Vad gäller begreppet och vad det innefattar har ingen specificering tagits in i lagtexten, se 42 kap. 1 § IL. Ledning för vad som anses vara utdelning får sökas i ABL och bolagsrättslig praxis. Begreppet bör omfatta både öppna och förtäckta transaktioner.¹²¹



122

ABL:s 18 kap. ger riktlinjer för hur utdelningen skall gå till. Reglerna har till huvudsyfte att se till att aktiebolagets bundna egna kapital inte förminskas genom olika värdeöverföringar. Om det skulle vara så att överföringen inte skett enligt ABL:s regler, görs det ingen skillnad i skatterättsligt hänseende. Det är fortfarande frågan om att medel har överförts från bolaget till en aktieägare utan att skäligt vederlag lämnats.¹²³ Det ska vara fråga om en

¹¹⁸ Edvardsson, Leif, Överlåtelse av rörelsens tillgångar till ägaren.

¹¹⁹ Tjernberg, Mats, Beskattning av fåmansföretag, s. 127.

¹²⁰ Lodin m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 375.

¹²¹ Tjernberg, Mats, Beskattning av fåmansföretag, s. 116.

¹²² Handledning för beskattning av inkomst vid 2010 års taxering - Del 3

¹²³ Lodin m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 375.

utbetalning av bolagets egna kapital och det ska inte finnas något återbetalningskrav. Trots att kraven inte har uppfyllts kan vissa utbetalningar ändå rubriceras som aktieutdelning.¹²⁴

Ett bolag kan som eget rättssubjekt företa transaktioner med vilka som helst, även sina delägare. Aktiebolagsrättsligt har s.k. ”överutdelning” ansetts lovlig i fåmansbolag, under förutsättning att den legat inom ramen för utdelningsbara vinstmedel. Det har stor betydelse aktiebolagsrättsligt att det ska kallas utdelning om överföringen skett utan skäligt vederlag, därefter kan den vara lovlig eller ej. Förtäckta kallas alla utdelningar som skett i strid med ABL:s regler, dock blir rättsverkningarna för en förtäckt utdelning samma som för andra utdelningar, vilka skett inom ramen för ABL.¹²⁵

Trots det som sagts ovan ska det göras skillnad på vad som är utdelning skatterättsligt och vad som är vinstutdelning enligt 17 - 18 kap. ABL. Det finns som sagt ingen definition av uttrycket i IL, vilket gör att ledning i teorin ska hittas i civilrätten. I skatterättslig praxis finns återknytning till bolagsrätten, men även avvikelser. Peter Melz menar i sin artikel att det inte kan sägas att det finns en generell anknytning mellan det skatterättsliga utdelningsbegreppet och det civilrättsliga vinstutdelningsbegreppet.¹²⁶

I RÅ 2004 ref. 1 avgjordes ett fall i plenum där en förmögenhetsöverföring från ett AB till ett annat med samma ägare beskattades som utdelning hos aktieägarna. Bolagsrättsligt är inte en transaktion i ett horisontellt förhållande som ovanstående att betrakta som vinstutdelning, vilket visar en avgränsning mot bolagsrätten.

En annan avvikelse förekom i RÅ 1985 1:10, där förutsättningen för beskattning var att en utbetalning skulle betraktas som avkastning på satsat kapital i bolaget. Därför behandlades transaktionen som återbetalning på lån istället för utdelning. Återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott kan bolagsrättsligt klassas som en vinstutdelning, medan det i skatterättslig praxis som visat inte har beskattats som utdelning.

Ett nyare avgörande kom genom RÅ 2007 not. 161, då en stiftelse mottog en överföring från ett bolag. Detta ansåg HFD vara en skattepliktig utdelning, detta trots att transaktionen inte faller under bestämmelserna för en vinstutdelning enligt 18 kap. ABL.

Från praxis kan utrönas att det är väsentligt fler transaktioner, som kan tänkas vara utdelning skatterättsligt, än de som faller under beteckningen vinstutdelning civilrättsligt, exv. underprisöverlåtelse.¹²⁷

Om lönebeskattning sker, får bolaget avdrag för lönekostnad, medan det inte finns avdragsrätt vid beskattning av förtäckt utdelning.¹²⁸

¹²⁴ Rydin, Urban, Beskattning av ägare till fåmansföretag, s. 113.

¹²⁵ Lodin m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 375 – 376.

¹²⁶ Skattenytt nr. 5, 2008, Melz, Peter, När föreligger utdelning skatterättsligt?

¹²⁷ Ibid.

4.4 Rättsfallsstudie

4.4.1 Inledande ord

När de allmänna reglerna inte är tillämpliga på ett enskilt fall där förmånstagaren är både aktieägare och anställd, kan ledning sökas i praxis för att utreda hur gränsdragningen mellan förtäckt lön och förtäckt utdelning ska göras. Innan stoppreglerna infördes skötte domstolarna gränsdragningen. Nu när stoppreglerna till stor del har avskaffats, har som tidigare nämnts äldre rättsfall fått förnyad aktualitet.

Prövningen i praxis har ofta sin grund i det angreppssätt SKV valt. Till viss del menar Urban Ryding i sin bok att påstående kan göras att SKV styr och ger de ramar skattedomstolar använder vid sin prövning. Han menar även att de rättsfall där beskattning skett som förtäckt utdelning är tveksamma ur neutralitetssynpunkt. Enlig neutralitetsprincipen gäller att effekterna före och efter skatt ska vara ekvivalenter.¹²⁹

Jag har letat upp ett antal rättsfall där förmånstagaren är både aktieägare och anställd i bolaget, eftersom det är då gränsdragningsproblem uppstår. I rättsfallen har jag försökt utläsa hur domstolen har resonerat kring gränsdragningen. Jag har bortsett från fall där uppdelningen skötts genom konkret lagtext.

4.4.2 Innan stopplagstiftningen

Som tidigare anfört hade HFD en omfattande praxis angående förtäckt utdelning, särskilt beträffande FÅAB, innan stopplagstiftningens införande. Grosskopf hävdar i sin avhandling att de första fallen av förtäckt utdelning utreddes i rättsfallen; RÅ 1928 Fi. 1007 och 1023, och det första refererade fallet var RÅ 1930 ref. 30.

Ovanstående fall handlade om en aktieägare, som tillfördes medel i form av lön, arvode, ränta eller dylikt. Göran Grosskopf skriver i sin avhandling att principen, som framgick från HFD:s domar, var att i den mån aktieägaren inte ansågs ha lämnat bolaget skäligt vederlag för den mottagna förmånen, betraktades den del som ansågs överstiga det lämnade vederlaget som förtäckt utdelning. Till denna ståndpunkt skapades ett undantag för de fall då en aktieägare samtidigt är en heltidsarbetande företagsledare i ett FÅAB. I de fallen har ingen prövning av skäligheten på lönebeloppen företags av domstolen. Motiveringen var enligt HFD att det är svårt att bedöma skäligheten av löner till sådan personal. Undantaget gjorde att många fall då förmåner överförts till en aktiv företagsledare i FÅAB aldrig togs upp till prövning.¹³⁰

¹²⁸ Rydin, Urban, Beskattnings av ägare till fåmansföretag, s.112.

¹²⁹ Rydin, Urban, Beskattnings av ägare till fåmansföretag, s. 112 – 115.

¹³⁰ Grosskopf, Göran, Beskattnings av fåmansbolag, s. 67 – 68.

Grosskopf menar att domstolarnas ställningstagande uppställer ett antal frågeställningar. För det första visades på HFD:s ovilja att upprätthålla dubbelbeskattningen vid fall i FÅAB. Frågan var även hur domstolens passivitet kring frågan om skälighet av lönebelopp skulle tolkas. Om frågan var för svår att lösa, eller om det förväntades att lagstiftare skulle ta tag i saken. En förklaring av passiviteten vad gäller lagstiftning skulle kunna vara att en enkel beskattning av detta slag accepteras som en adekvat beskattningsprincip för de fallen.¹³¹

Ett fall, som bekräftar undantaget ställt ovan är RÅ 1945 fi. 501-504. Fallet behandlade en delägare med ledande befattning i ett rörelsedrivande bolag, som tog ut företagets hela vinst i form av lön. Anledningen till att detta fungerade var just att han ansågs vara en aktiv företagsledare och bolaget kunde därför göra avdrag för lönen. Om han inte hade haft den befattningen, hade skäligheten av lönen betraktats i ljuset av hans arbetsinsatser.

Ovanstående fall behandlade arvode till företagsledare. I rättsfallet RÅ 1939 fi. 706 ansågs en felaktig hyressättning utgöra en förtäckt utdelning. Samma gällde under-/överpris försäljning av egendom till en aktiv företagsledare, vilket fastslogs i rättsfallen RÅ 1951 fi. 844 och RÅ 1955 fi. 986.

Ett intressant ställningstagande från domstolens sida finnes i RÅ 1951 fi. 980, vilket handlade om förmåner i form av räntefritt lån och låg bostadshyra. HFD uttalade att företaget hade visat sådant fog att förmånerna skulle anses utgöra löneförmåner, trots att förmåner av det slaget var att betrakta som förtäckt utdelning, vilket resulterade i att talan bifölls. Genom uttalandet skapade HFD en presumtion för att förtäckt utdelning ska råda på den sortens förmåner, om inte företag visar fog för att det ska betraktas som en löneförmån. Denna presumtion är enligt Rydin fortfarande gällande när det är fråga om räntefritt lån.¹³²

I handledning till taxering år 1976 angavs att det i många fall fanns svårigheter att avgöra karaktären på förmåner, som överförs mellan aktieägare och bolag, i form av olika transaktioner. Det framgick dock att en förmån i form av oriktig prissättning, som inte till någon del kunde hänföras till inkomst av tjänst, borde i sin helhet betraktas som förtäckt utdelning. Förmåner som ansågs höra till förtäckt lön, var uttag av konsumtionsvaror och bilaffärer mellan aktieägaren och bolaget.¹³³

RÅ 1983 1:48 behandlade ett fall där en man, som var anställd i och ägde samtliga aktier av ett företag, lät bygga en villa åt sig själv i egenskap av privatperson. Han anlidade sitt eget företag och fakturerade sedan belopp, som understeg marknadsmässigt pris vad gäller material och tjänster. Han utförde själv arbete på villan, även på fritiden, vilket gjorde att domstolen hänförde beskattningen till inkomst av tjänst. Den slutsats jag skulle kunna

¹³¹ Grosskopf, Göran, Beskattning av fåmansbolag, s. 68.

¹³² Rydin, Urban, Beskattning av ägare till fåmansföretag, s. 115.

¹³³ Handledning för taxering av rörelse 1976, s. 196 f.

dra av rättsfallet är att om viss arbetsprestation har utförts av förmånstagaren, då förmånen uppstod, kan denna klassificeras som förtäckt lön, även om förmånen lika gärna kan tyckas vara en förtäckt utdelning.

I RÅ 1983 1:82 hade en företagsledare, såsom för egen skuld, gått i borgen för sitt företag till ett belopp av 1,5 miljoner kronor. För detta åtagande hade han fått en provision på 28 000 från företaget, vilken han tog upp som inkomst av kapital. HFD ansåg, genom att ändra FR:s (f.d. LR) och KamR:s domar, att inkomsten var att hänföra till kapital, då han som ensam aktieägare hade ställt sina personliga tillgångar som säkerhet för bolagets förpliktelser, vilket ansågs vara vanligt för ägare av enmansbolag. HFD menade att det saknades anledning att anta att provisionen utgjorde ett villkor för att borgensåtagandet skulle komma till stånd eller stå fast, därför borde förmånen betraktas som utdelning. Stadgandet visar på domstolens vilja att se till omständigheterna i det enskilda fallet för att välja vilket inkomstslag ersättningen skall hänföras till.

4.4.3 Uppdelning i praxis efter stoppregler

I ett fall från KamR i Göteborg kan utrönas en viss diskussion om uppdelning av inkomstslag (KamR i Göteborg 996-997-2002 dom 031219). Frågan rörde en företagsledare till en revisionsbyrå, som under räkenskapsåren -96 och -97 hade tillgodogjort sig utbetalningar privat, vilka han betecknade som utdelningar. Till saken hör att utbetalningarna skett innan en bolagsstämma beslutat om dem, vilket frångår de civilrättsliga formkraven. Företagsledaren hade under åren även tagit ut lön på ca 455 000 kr per räkenskapsår. SKV menade att utdelning inte kan ske innan en konkret vinst i bolaget är känd, vilket är vid koncernbalansräkningen vid årets slut. Därför yrkade myndigheten att beskattning skulle ske i inkomstslaget tjänst samt att skattetillägg skulle tillkomma för den oriktiga uppgift, som svaranden lämnat, angående formen av utbetalningarna.

I rättsfallet hänvisas till olika doktrin där Grosskopf, Kedner-Roos samt Penser principiellt talar för att förskottsutbetalningar skulle kunna godkännas i en efterkommande bolagsstämma, så länge det bundna kapitalet inte överstigs. Ett ogiltigt beslut kan alltså läkas. Utdelningen anses således vara giltig, men kan klandras. Ovanstående fall gäller enmansbolag, vilket gör att klanderrätten inte är av betydelse.

FR menade att utbetalningarna skulle betraktas i skatterettsligt hänseende, då beskattning i inkomstslaget tjänst ger en högre skattesats än inkomst i kapital. Det faktum att utbetalningarna skett månatligen plus förhållanden i övrigt, gav utslaget att beskattning skulle ske såsom tjänst. KamR hänvisade till ovanstående resonemang i sina domskäl.

I RÅ 2003 not. 119 behandlades ett fall där en aktiv företagsledare ville köpa ut fastighet ur sitt FÅAB. Fastigheten anskaffades till företagsledarens privata bruk under -98, då stopplagstiftningen var i bruk. Detta ledde till att

företagsledaren beskattades för löneförmån i inkomstslaget tjänst. Sedan stoppreglerna avskaffats, ska oklarheter av ovanstående slag lösas av allmänna regler. Enligt nuvarande regler ska en delägare beskattas för skillnaden mellan det rådande marknadsvärdet och utköpspriset. Bolaget uttagsbeskattas, men medges avdrag om delägaren beskattas för löneförmån.

HFD ansåg att företagsledaren redan blivit beskattad för beloppet vid det första förvärvet och skulle därför inte beskattas för uttaget. Anledningen sades vara att företaget ansågs ha förvärvat fastigheten enbart till företagsledarens bruk. Enligt stoppregeln i 32 § 4 st. 1 men. KL, vilken var en kodifiering av tidigare praxis, skulle företagsledaren anses ha blivit beskattad för förmånen. Slutsatsen blev att uttagsbeskattning inte var aktuell. Med detta sagt tog HFD ingen ståndpunkt om beloppet skulle beskattas i inkomstslaget tjänst eller kapital. Tilläggas ska att beloppet företagsledaren skulle uttaga fastigheten för, var till samma värde som fastigheten hade förvärvats till några år tidigare.

I RK 2004:44 uttalas det konkret om överhyra. Om hyran utgår till en verksam aktieägare skall förmånen beskattas i inkomstslaget tjänst. Om delägaren är passiv, dvs. ej verksam, beskattas förmånen i inkomstslaget kapital. Uttalandet gjordes av skattenämnden och fallet avgjordes i FR, vilket inte medför en stark allmän giltighet. Då uttalandet inte har disputerats, antar jag att det innehar viss giltighet. I tidigare praxis har överränta betraktats som förtäckt utdelning vilket även var den linje som länsrätten valde att fortsätta följa. Utslaget stämmer även i RK 2005:1433. Där FR sade att ränta, som utges av bolag till aktieägare, till den del som överstiger marknadsränta, skall räknas som förtäckt utdelning enligt gällande praxis. Vad som är marknadsmässig ränta får avgöras i varje enskilt fall.

5 Analys

5.1 Associationsrätt

Förtäckta förmåner, i aktiebolagsrättslig mening, verkar endast innefatta förtäckt vinstutdelning. Om lön nämns i doktrinen, är det i form av en transaktion som betecknas ”lön” för att dölja en förtäckt utdelning. Transaktionens beteckning är beroende av om lön motsvaras av utfört arbete eller inte. Det har visat sig vara svårt, att i FÅAB visa, att en anställd ägare som erhåller förmån, inte har utfört arbete i bolaget. Anledning att lön inte nämns eller problematiseras utförligare vid förtäckta förmåner, tror jag beror på det faktum att det inte är ett associationsrättsligt problem. Vinstutdelning blir problematiskt i ABL:s regler om värdeöverföringar, medan lön inte kan härledas till de reglerna. Detta helt enkelt för att lön inte är att betrakta som en vederlagsfri transaktion. Någon diskussion om löneförmåner verkar inte heller föras. Jag tror att anledningen till det sistnämnda, är att utnyttjande av en bil eller båt inte påverkar det bundna kapitalet på direkt plan, såsom en utdelning gör.

Om det ska vara fråga om förtäckt värdeöverföring, ska det främst ses till de objektiva rekvisiten, enligt förarbeten till ABL 2005. Frågan om det handlar om en affärsmässig transaktion, får då ses till värdet av förmånen, vilket uppenbart ska överstiga mottagarens prestation. Detta stadgande ger, enligt mig, en möjlighet för mindre avvikelser att falla utanför reglerna. Jag kan därför hålla med doktrin, som menar att en viss roll ska ges den subjektiva sidan av transaktionen. Vidare, tycker jag att detta ska gälla, eftersom förtäckta utdelningar handlar om att ”gömma” vissa transaktioner och därigenom ge dem andra beteckningar, av olika skäl.

De objektiva skälen omfattar enligt mig endast de uppenbara fallen och det kan då, teoretiskt sett, ändå vara fråga om en mycket dålig affär som bolaget gjort. Synsättet ger förvisso domstolar lättare att avgöra i enskilda fall, med utgångspunkten att marginal krävs för avgörande, då de ser till värdet. Jag anser inte, att syftet med reglerna främst ska vara att underlätta arbetet för statliga inrättningar, utan snarare att optimera systemet. Jag syftar på att i de fall, då en transaktion ges beteckningen ”förtäckt”, ger uttrycket i sig en implikation att subjektivitet är att räkna med.

Ett sätt att ta fram potentiella förtäckta transaktioner, är att se till de överföringar, som inte utgör ett normalt led i bolagets verksamhet. Med tanke på den kritik¹³⁴ som den nuvarande lösningen fått, gällande objektivitet, är rättsläget enligt mig att se som något osäkert. Speciellt gällande fall, som hamnar i gråzonen mellan en förtäckt värdeöverföring och en dålig affär.

¹³⁴ Kritiken diskuteras bl.a i Andersson, Jan, Kapitalskyddet i aktiebolag, s. 44ff.

Associationsrättsliga problem, är snarare de som behandlar om en transaktion är lovlig eller olovlig. Det är vid olovliga transaktioner som påföljder i ABL blir aktuella. Det viktigaste inom regelverket, är att se till verksamhetens syfte, borgenärsskydd samt att skydda minoritetsägare. Om en transaktion förtäcks, men ändå är lovlig utifrån reglerna, anses den vara associationsrättsligt godtagbar. Som jag visat, tycks det i FÅAB endast vara viktigt att ta hänsyn till beloppsspärren och försiktighetsregeln, vid värdeöverföringar. För lovlighet krävs alla aktieägares samtycke, då förtäckta förmåner bygger på en icke formenlig process. Genom detta stadgande, ser jag en tendens att företeelsen är vanligast i FÅAB, där det ofta inte krävs många ägares samtycke, ibland endast en person.

Vägledning av vad som är förtäckta förmåner, får utrönas ur praxis på området. Bedömning ska, enligt förarbeten, göras utifrån förhållanden i det enskilda fallet.¹³⁵ Rolf Skog har betecknat många rättsfall något vanskliga att kalla gällande rätt, då de i flertalet fall, är flera år gamla. De kan dock visa på vissa förmånens klassificering som förtäckt transaktion.¹³⁶ De förmåner som framkommit genom praxis, är främst de jag redogjort för i arbetet, såsom; förmån i form av kontanta medel, penninglån, borgenförbindelser, tjänster och sakvärden.

Rättsfallet jag tycker är det mest intressanta, är Åstorpsfallet och det faktum att nettometoden används när fastighet köps till underpris. Främst gällde skyddet de enskilda juridiska *eller* fysiska personerna, vid en konkurs. Jag förstår att jämfört med bruttometoden, är nettometoden att föredra vid flertalet transaktioner, speciellt vid omstruktureringar inom koncerner, där mindre transaktioner ofta förekommer. Samtidigt väcks tanken hos mig, att ett företag kan föra över en fastighet till en företagsledare till samma värde som det bokförda värdet, vilket ofta är mindre än det rådande marknadsvärdet. Efter transaktionen kan företagsledaren sälja fastigheten privat, på öppna marknaden och därigenom göra en möjlig vinst, som bolagets borgenärer inte kan göra anspråk på. Förståeligt är att tillgången i bolaget, är upptagen till bokföringsvärdet och inte till marknadsvärdet. Detta medför att bolaget inte gör en förlust rent bokföringsmässigt, men indirekt missas en eventuell vinst, som kunnat fås genom en marknadsmässig realisation av tillgången. Avgörandet samt uttalandet i propositionen till ABL 2005, att nettometoden är etablerad, anser jag ger en intressant förutsättning för ägare till FÅAB att tillgodogöra sig bolagets tillgångar privat.

Bolagsrättslig praxis som omfattar förtäckta förmåner är inte omfattande och de rättsfall som finns, är som påpekat äldre. Jag frågar mig därför om det är systemet som fungerar så pass bra att få fall hamnar i domstol, eller om det handlar om att många transaktioner, vilka är i gråzonen mellan förtäckt förmån och en dålig affär, inte ens hamnar där. Svaret på den frågan lämnar jag till framtida avgöranden, eller eventuella regleringar att visa.

¹³⁵ Prop. 2004/05:85, s. 748.

¹³⁶ Skog, Rolf, Rodhes Aktiebolagsrätt, s. 40.

Om överföringen är lovlig eller inte, är helt och hållet av associationsrättslig betydelse, till skydd för borgenärer. Med det sagda, verkar inte förtäckta förmåner vara en särskilt problematisk företeelse inom associationsrätten, förutom i de fall då transaktioner är olovliga.

Catarina Af Sandeberg menar att de fall som skapar de största problemen, är de transaktioner där bolaget inte tar hänsyn till försiktighetsregler.¹³⁷ Jag kan tänka mig, att förtäckta transaktioner ofta är exempel på sådana fall. Anledningen till mitt antagande är att bolaget, genom själva förtäckningen, inte vill att transaktionen ska synas. Således tar bolaget inte heller hänsyn till skyddsregler.

5.2 Skatterätt

När en förtäckt förmån har uppdragats ska SKV, genom sin roll, upprätta korrekt taxering. För att det ska kunna ske, måste förmånen delas in i ett inkomstslag för beskattning. De tillämpliga inkomstslagen på förmånerna, är tjänst eller kapital och beskattningen sker enligt olika regler i IL, vilka är beroende på hur förmån betecknats. Problematismen i uppsatsen, avser de fall där mottagaren av en förmån är både ägare och anställd. Frågan är om bolaget har erhållit skäligt vederlag från förmånstagaren i form av en arbetsinsats, för att denne ska kunna beskattas i inkomstslaget tjänst.

I FÅAB är kravet, enligt reglerna i 57 kap. IL, att ägaren ska vara *verksam i betydande omfattning* och ska därför anses inneha *kvalificerade andelar* i bolaget. Detta gäller för att avgöra om en delägare är att anse som anställd och därför kunna beskattas i inkomstslaget tjänst. Enligt utlåtande från SKV, ska en VD eller annan högre befattningshavare, anses ha kvalificerade andelar genom befattningen, i övrigt är det inte alltid lätt att dra gränsen. Gränsbelopp sköter beskattning av utdelning och den del av utdelningsvärdet som överstiger gränsbeloppet sker i tjänst. Kravet är att andelarna ska anses vara kvalificerade.

Vid löpande förtäckta förmåner, är FÅAB reglerna inte gällande och lösning får då sökas i allmänna regler. Enligt lagtext ska beskattning kunna ske när en förmån *kan* disponeras, men huvudregeln stadgar att ett faktiskt nyttjande av förmån ska ha skett. Det viktiga är att det finns en intressegemenskap mellan utgivare av förmån och mottagaren. Denna intressegemenskap, leder till att SKV misstänker att ägare/anställda i FÅAB, allmänt sett, utnyttjar egendom i bolaget för privat bruk. Denna misstänksamhet eller presumtion, faller sig naturlig enligt mig, då utgivare och mottagare i flertalet fall är samma person.

Med ledning av rättsfallet RÅ 1992 ref. 108, finns det således en presumtion att egendom utnyttjas för privat bruk i FÅAB. Genom presumtionen kan en dispositionsrätt beskattas i alla fall, utom de där faktiskt nyttjande inte är

¹³⁷ Af Sandeberg, Catarina, Aktiebolagsrätt, s. 174.

sannolikt. Dispositionsprincipen presumerar alltså nyttjande, medan HFD säger att faktiskt nyttjande krävs för beskattning. Kort och gott är det upp till den skatteskyldige att visa att nyttjande inte skett (RÅ 2001 ref 22). Jag anser att det i allmänhet är lättare att bevisa att någon har gjort något, än att den inte gjort något. Således menar jag att tillämpning av dispositionsprincipen kan vara betungande för de som inte tillgodogör sig förmåner. Samtidigt förstår jag att det är väldigt lätt att nyttja förmåner i FÅAB, då det ofta inte finns någon utomstående kontroll av nyttjandet. Det är som visat ett svårt problem att lösa och gällande rätt skyddar, krasst formulerat, främst SKV:s intresse av att beskatta förmåner.

Vid beskattning av de förmåner som redovisas i avsnitt 3.3, kan exempel på båda lösningarna ovan hittas. Resonemanget exemplifieras således genom lösningar för bil- och fastighetsförmåner. Reseförmån som redogörs för under avsnitt 4.2, innefattas inte, då en dispositionsrätt inte kan finnas för en resa. I prop. 1999/2000:15, görs uttalandet att dispositionsrätten ska ligga till grund vid förmåner av högre värde, såsom semesterbostäder och båtar. I avgöranden om båt och sommarstugeförmåner, har HFD sett till grad av dispositionsrätt som grund för beskattning.

Genom nya avgöranden i HFD 2011 ref. 55, är beskattning genom dispositionsrätt numera etablerad i FÅAB, för en ägare tillika anställd. Framtida fall kan bli intressanta, då dispositionsrätt som beskattningsprincip, kanske kan komma att innefatta flera sorters förmåner.

Värdering av förmåner i annat än pengar, sker till marknadsvärde enligt 61 kap. 2 § IL. Huvudregeln stadgar, att sakens värde objektivt ska se till den fria marknaden för att få fram ett reellt värde. Om inte ett värde finns att jämföra med, får en mer subjektiv värdering göras, enligt RÅ 1996 ref. 75. Jag tycker detta är ett bra sätt att värdera en förmån, då rådande marknadsvärde är så nära ett reellt värde som möjligt. Samma princip gäller vid uttagsbeskattning, vilket är intressant om jag jämför med civilrättens värderingssätt. Nettometoden är som visat starkt gällande där. Om ett värde ska värderas till det bokförda värdet vid en avyttring, men uttagsbeskattas till marknadsvärde vid en benefik överföring, blir det en diskrepans vid värderingen. Någon problematisering av detta har jag inte hittat, i vare sig doktrin eller rättsfall.

5.3 Uppdelning av förtäckt lön och förtäckt utdelning

Frågan om hur gränsdragningen skall göras, är enligt mig fortfarande oklar på många punkter. Klart är att förtäckt utdelning beskattas med 30 % i inkomstslaget kapital, och förtäckt lön beskattas i tjänst med progressiv skatt, vilken överstiger skattesatsen för kapitalinkomster. Skillnaden dem emellan är att löneuttag kan medföra avdrag hos företaget, men även beläggas med

arbetsgivaravgifter och pensionskostnader och vid kapitalbeskattning kan uttagsbeskattning tillkomma för bolaget.

Vid beskattning av företag, ska has i åtanke, att det finns två olika sidor att ta hänsyn till; företagens vilja att maximera sin vinst och därför betala så lite som möjligt i skatt samt SKV:s roll att upprätta korrekt taxering för varje transaktion. Det finns, hårt draget, således två viljor att ta hänsyn till, då gränsdragning mellan inkomstlagen tjänst och kapital skall göras.

De förutsättningar, som ligger till grund för endera beteckningen, är enkelt sett att förmånstagaren antingen ska vara anställd, aktieägare eller bådadera. Då jag endast har sett till transaktioner som kan hänföra sig till båda formerna, blir förutsättningarna att dela upp en förmån, inte lika klara. Antingen kan förmånen anses ha utgått från tjänst och därför beskattas som lön, eller kan den hänföras till utdelning av medel utifrån personens egenskap av aktieägare.

Trots att jag sagt att det är mer förmånligt att beskatta förmån i kapital, kan även avdragsrätt för löneuttag beaktas hos bolaget, när ägarna ser till vilket inkomstslag de väljer att bokföra transaktionen i. Sagda gäller i de fall ett val av inkomstslag faktiskt görs i bolaget. Förmånerna som behandlas är till sin natur förtäckta, i syfte att minska beskattning eller undvika den helt, vilket gör att detta val inte alltid görs i bolaget.

Stadgat är att avdrag för överlön till aktiv företagsledare, av diverse anledningar, sällan vägras vad gäller fåmansbolag. Samtidigt har det framkommit att om en aktiv företagsledare gynnas på bolagets bekostnad är det alltid att ses som en förtäckt lön, även om transaktionen skulle kunna ses som en utdelning. Den enda förmånen som regelmässigt behandlas som förtäckt utdelning tycks vara överränta.

Jag drar slutsatsen, att om förmånstagaren skulle bokföra transaktionen som lön, medges detta ofta utan särskilda invändningar och avdrag för löneuttag medges i bolaget. Skälet är som framfört, att lön i stort sett alltid medges till höga belopp. Detta grundas på att värdet av en företagsledares roll är svårt att värdera samt att det ofta inte finns några lönebelopp att jämföra värdet med, i bolaget.

Om situationen istället skulle vara sådan att förmån bokförs som utdelning, granskas beloppet utifrån dess skälighet och eventuell överutdelning beskattas till viss del som "annan lön". Utmaningen i det enskilda fallet blir att visa att en aktiv företagsledare inte har gynnats på bolagets bekostnad, vilket har visat sig vara svårt i praxis. Här är presumptionen, att personen har gynnats privat, stark i FÅAB.

Efter att ha studerat ett antal rättsfall, kan jag se en tendens att den presumption som bl.a hittas i prop. 1999/2000:15, att en förtäckt förmån ska betraktas som lön, verkligen är gällande. Det har påståtts att överlön betraktas som förtäckt utdelning, om värdet överstiger vad som klassas som skälig lön. Till

följd av det har diskussion förts i doktrin, om hur svårt det är att fastställa vad som är en marknadsmässig lön för en aktiv företagsledare och att det är delägaren som måste göra sannolikt att redan uttagen lön är marknadsmässig.

Ett bra exempel på ovanstående resonemang är enligt mig KamR dom från 2002, som gällde en företagsledare som försökte beteckna löpande transaktioner som utdelningar. FR och KamR ansåg att transaktionerna skulle betraktas som lön, trots redan uttagna lönesummor på höga belopp, då formerna för utdelning civilrättsligt inte uppfyllts. Som jag redogjort för ovan, är inte formkraven i ABL tvingande i FÅAB, samt är begreppen vinstutdelning enligt ABL och utdelning enligt skatterätten, inte synonymer. Kontentan enligt mig är att domstolen hade kunnat gå åt vilket håll som helst. Med tanke på de höga lönebeloppen, lutade beteckningen enligt min åsikt, åt förtäckt utdelning, vilket även den skatteskyldige ville få utslaget till. Istället valde FR att uttala, att de i fallet måste se till skatterättsligt hänseende, d.v.s. att tjänst beskattas högre än utdelning. I det andra fallet, som behandlade en företagsledare som köpte ut fastighet, verkade domstolen undvika frågan om uppdelning då det var oklara allmänna regler på området. Ovanstående fall använder jag endast som exemplifiering av problematiken, då värdet på domar från underinstanser inte har allmän giltighet.

Som tidigare nämnts är de principer som uppkom genom äldre rättsfall återigen aktuella. Dock måste vissa delar tolkas om till vårt nuvarande skattesystem, då vi hade en skattereform år 1991. Innan reformen hade vi sex inkomstslag, vilket ändrades till de tre vi använder oss av idag. Genom reformen sänktes tjänst- och kapitalinkomstbeskattningen, i syfte att de skulle få en mer likartad behandling. I praktiken ledde det till att utdelning gav en större total behållning efter skatt, då beskattningen av tjänst är progressiv. Särkilt påtagligt är detta i de fall då den aktiva delägaren redan har tillförsäkrat sig alla sociala förmåner, genom tidigare löneuttag.

Innan skattereformen 1991, gällde att om förmånstagaren skulle kunna hävda att förmånen skulle utgå som lön, krävdes att någon form av vederlag hade lämnats. Samma gällde, att när en domstol eller SKV vill hänföra transaktionen till tjänst, krävdes det att någon form av prestation kunde kopplas till förmånen. Detta stadgande exemplifierades i rättsfallet RÅ 1983 1:48. Om inte en koppling kunde göras till tjänsten, skulle alltid förmånen klassas som en förtäckt utdelning, helt enkelt för att den inte kunde hänföras till tjänst.

Förr kunde en tendens att SKV granskade löneuttag närmre ses, då den sortens transaktion ofta var mer lönsam skattemässigt än utdelning. Lönebelopp som ansågs som överlön, hade en tendens att behandlas som utdelning. Efter reformen 1991, då det blev mer lönsamt för AB att bokföra transaktioner som utdelning, skiftade SKV sin granskning mot att avse utdelningar. Följden blev att fler överutdelningar, utifrån presumtionen tenderade att behandlas som löneuttag.

Utifrån ovanstående redogörelse kan jag förstå oviljan att lagtexter ska konkretiseras (med undantag från ”3:12” reglerna), då de skulle visa exakt i vilka fall en förtäckt förmån skulle hänföras till endera inkomstslaget. Vad jag menar är att om det funnits en konkret lagtext, som innan skattereformen stadgade att all överlön var att betrakta som utdelning, hade den varit till nackdel för SKV efter reformen. Det är antagligen mer bekvämt för domstolar att i varje enskilt fall göra en individuell bedömning på hur förmånen ska beskattas. Med detta sagt, utifrån presumtionen som nämnts ovan, verkar uppdelningen ske skönsmässigt och till SKV:s favör, utifrån dess utlåtande.

En annan anledning till domstolars ovilja att göra allmänna utlåtanden i fallen, kan enligt mig vara principen om obiter dictum. Principen betyder att aktsamhet ska tas i domskäl vid spekulation om hur beskattningen kan se ut i andra situationer än den i målet rådande. Om HFD gör ett allmänt utlåtande, i syfte att dela in förmån i endera inkomstslaget, kan det komma att användas vid alla liknande förmåner, vilka egentligen kanske lutar åt det andra inkomstslaget.

5.4 Alternativ lösning på uppdelningen

När förmånstagaren är både aktieägare och anställd, föreligger en regelkollision mellan reglerna för inkomst av tjänst och inkomst av kapital. Då jag som framfört inte har funnit en helt tillfredställande lösning på gränsdragningsproblemet, i varken doktrin eller praxis, tänkte jag se till en alternativ lösning på problemet.

För att regelkonkurrens ska anses föreligga, krävs att reglernas tillämpningsområden helt eller delvis sammanfaller. Jag har genom uppsatsen klargjort att tillämpningsområdena sammanfaller, därför föreligger interferens. Rättsföljderna skall även vara oförenliga med varandra. Detta är de, då beskattningens procentsatser ger olika slutgiltig behållning. Det skulle även strida mot lagstiftningens syfte om förmånstagaren dubbelbeskattas, dvs. att personen beskattas i både tjänst och kapital.¹³⁸

Beskattningen kan ske antingen i tjänst 11 kap. 1 § IL eller i kapital 42 kap. 1 § IL. För att välja vilken av reglerna som ska användas, är det enligt min mening mest logiskt att göra en s.k. kasuistisk bedömning, dvs. att omständigheter i varje enskilt fall ska beaktas. En metod för bedömning av detta, är att avgöra vilken av reglerna som utgör den mest centrala beskattningspunkten i fallet. Detta görs genom att se om transaktionen faller under den ena regelns kärnområde eller ytterområde. Den regel, vars kärnområde fallet närmast hamnar, bör väljas. Detta då den är lämpligast ur materiell skattemässig synpunkt. Vid avgörande av tillämplighet, kan även hänsyn tas till regelns ändamål. För att regeln skall kunna användas, måste ledning sökas i

¹³⁸ Aldén, Stefan, Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten, s. 33ff.

förarbeten för att se till syftet med bestämmelsen. Om den ena regelns syfte bättre tillgodoses vid beskattning av transaktionen, ska den regeln väljas.¹³⁹

Den kasuistiska metoden låter bra i praktiken. Dock blir det svårt att se till lämpligheten ur materiell synvinkel, då reglerna är svåra att skilja på materiellt. Förtäckta förmåner ligger som visat i båda reglernas ytterområden.

Om jag ser till legalitetsprincipen, vilken är starkt gällande inom skatterättsens område, bör den regel väljas som är mest förmånlig för den skatteskyldige. Om det ur förmånstagarens synpunkt är likgiltigt vilken regel som används, bör domstol ha valfrihet vid tillämpning av reglerna.¹⁴⁰ Jag har tidigare redogjort, att beskattning i form av utdelning oftast är mest fördelaktigt för den skatteskyldige. Det kan även vara fördelaktigt med löneuttag, då det medför en avdragsgill kostnad för bolaget. I de fall där förmånstagaren kan tillgodogöra sig avdrag i bolaget, bör således domstolen ha frihet att välja regel. Mats Tjernberg stöder i sin avhandling från 1999 att den skatteskyldige bör ha valfrihet när båda förutsättningarna för lön och utdelning är uppfyllda.¹⁴¹

5.5 Avslutande kommentar

Efter att ha gått igenom både gamla och nya doktrin samt rättsfall och artiklar, har jag inte kommit fram till en generell gränsdragning, mellan förutsättningarna för att välja lön eller utdelning som beskattningsgrund. Det jag kan konstatera är, att domstolar inte gärna för en diskussion när det gäller gränsdragningen mellan de båda slagen, även om båda kan vara tillämpliga på ett enskilt fall. Peter Melz skriver i sin artikel att rättstillämpningen genom praxis är så pass stadgad att det inte är sannolikt att någon ändring görs inom den närmsta tiden.¹⁴² Efter att ha arbetat med min uppsats, är jag beredd att ställa mig bakom Peters syn.

Den mest konkreta slutsatsen jag vågar dra, är att förmånstagaren måste se till hur transaktionen kan uppfattas objektivt av SKV. Om bolaget vill att förmånen ska framstå som lön, måste någon prestation kunna kopplas till transaktionen. E contrario måste den skatteskyldige försäkra sig om att SKV inte kan koppla en prestation eller vedergällning till transaktion, om personen vill att transaktion ska anses som utdelning. Skatteskyldiga kan välja vilket inkomstslag de vill hänföra transaktionen till, men löper en risk att få det ändrat.

Då legalitetsprincipen är starkt gällande inom skatterätten, kan påstående göras att en lagstiftning kanske behövs, med klara regler hur uppdelning ska göras. Då endast en presumtion att beskatta i tjänst finns, ska det enligt mig

¹³⁹ Aldén, Stefan, Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten, s. 210f.

¹⁴⁰ Aldén, Stefan, Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten, s. 215-217.

¹⁴¹ Tjernberg, Mats, Fåmansaktiebolag – en skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.fl., s. 314.

¹⁴² Skattenytt nr. 5, 2008, Melz, Peter, När föreligger utdelning skatterättsligt?

inte anses tillräckligt för att kontinuerligt klassificera en förtäckt förmån som förtäckt lön.

Vidare kan terminologin utdelning/vinstutdelning ses över för att undvika blandning av begreppen, då de som visat inte anses vara synonymer i rättspraxis.

De förmåner som har delats upp genom praxis, har som redogjorts, i huvudsak betecknats som löneförmåner. Det enda undantaget är förmån i form av underränta. Jag konstaterar därmed att om en person förtäcker en förmån i sitt FÅAB, måste denne utgå från att beskattning, med stor sannolikhet, kommer att ske i inkomstslaget tjänst om förmånen uppdagas.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Propositioner

Prop. 1989/90:110
Prop. 1993/94:90
Prop. 1999/2000:15
Prop. 2004/05:85

Förordningar

SFS 2010:1331 – Förordning om skiktgränser för statlig inkomstskatt vid 2012 års taxering.

Myndighetspublikationer

Skatteverkets ställningstagande 2009-03-13, Dnr: 131 708006–07/111.

Skatteverkets allmänna råd om beskattning av fåmansföretag, av delägare m.fl. i sådana företag och av delägare m.fl. i fåmanshandelsbolag, RSV 2006:12.

Skatteverket, *Handledning för beskattning av inkomst vid 2010 års taxering - Del 3*, 2010.

Litteratur

Af Sandström, Catarina, *Aktiebolagsrätten*, 2:a upplagan, Studentlitteratur, 2007.

Aldén, Stefan, *Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten*, Nerenius & Santérus Förlag, 1998.

Andersson, Jan, *Kapitalskyddet i aktiebolag*, 5:e upplagan, LitteraturCompagniet AB, 2005.

FAR Akademi, *Företagsbeskattning: Fåmansföretag, Byte av företagsform*, Tholin & Larsson, 2010.

Grosskopf, Göran, *beskattning av fåmansbolag*, P A Norstedt & söners förlag, 1976.

Jonsson, Harry, *Skatteplanering i fåmansbolag*, Andra upplagan, Studentlitteratur, 1979.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, Tolfte upplagan, Studentlitteratur, 2009.

Rydin, Urban, *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, Norstedts Juridik, 2006.

Sandström, Kjell, Svennson, Ulf, *Fåmansföretag – skatteregler och skatteplanering*, Åttonde upplagan, Björn Lundén information AB, 2010.

Sandström, Torsten, *Aktiebolagsrätt*, Tredje upplagan, Norstedts Juridik, 2010.

Skog, Rolf, *Rodhes Aktiebolagsrätt*, 23:e Upplagan, Norstedts Juridik, 2011.

Tjernberg, Mats, *Beskattning av förtäckta förmåner*, Thomson fakta AB, 2005.

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

Artiklar

Edvardsson, Leif, *Överlåtelse av rörelsens tillgångar till ägaren*, Skattenytt, 1988:7.

Melz, Peter, *När föreligger utdelning skatterättsligt?*, Skattenytt, 2008:5.

Tjernberg, Mats, *Avgörande i HFD om båtförmån*, SvSkT 2011:8, s. 688 ff.

Internet

<http://www.skatteverket.se/privat/skatter/belopp procent/2011.4.6eb1f7eb12c507b23b780005839.html>, Senast besökt: 2011-11-01.

Rättsfallsförteckning

Högsta domstolen:

NJA 1951 s. 6 I
NJA 1980 s. 311
NJA 1995 s. 418
NJA 1995 s. 742

Högsta förvaltningsdomstolen

HFD 2011 ref. 55 I och II

Regeringsrättens årsbok, referatmål

RÅ 1930 ref. 30
RÅ 1971 ref. 20 I och II
RÅ 1980 1:27
RÅ 1984 1:40
RÅ 1985 1:10
RÅ 1987 ref. 51
RÅ 1988 ref. 30 I och II
RÅ 1990 ref. 15
RÅ 1992 ref. 108
RÅ 1996 ref. 16
RÅ 1996 ref. 75
RÅ 2001 ref. 22
RÅ 2002 ref. 53
RÅ 2004 ref. 1

Regeringsrättens årsbok, notismål

RÅ 1928 fi. 1007 – 1023
RÅ 1939 fi. 706
RÅ 1943 not. 860
RÅ 1944 not. 1196
RÅ 1945 fi. 501 – 504
RÅ 1955 not. 986
RÅ 1992 not. 191
RÅ 1992 not. 364
RÅ 2003 not. 119
RÅ 2007 not. 161

Underinstanser

KamR i Göteborg 996-997-2002 dom 031219

RK 2004:44

RK 2005:1433