

Hur kan ägaren till ett fåmansföretag förändra beskattningen på utdelning genom ovillkorade aktieägartillskott?

Amanda Eriksson

Kandidatuppsats i handelsrätt

HARH10

VT 2014



LUNDS UNIVERSITET
Ekonomihögskolan

Innehållsförteckning

Förord	7
Förkortningar.....	9
1. Inledning.....	11
1.1 Bakgrund.....	11
1.2 Syfte och frågeställning.....	12
1.3 Avgränsningar	12
1.4 Metod och material	12
1.5 Disposition	14
2. Fåmansföretagsbeskattning	17
2.1 Inledning	17
2.2 Bakgrunden till fåmansföretagsreglerna	17
2.3 Fåmansföretaget	18
2.3.1 Huvudregeln.....	18
2.3.2 Det utvidgade fåmansföretagsbegreppet.....	19
2.4 Kvalificerade andelar och verksam i betydande omfattning.....	20
2.5 Beskattning av utdelning i ett fåmansföretag.....	21
2.5.1 Beräkning av gränsbelopp	21
2.5.2 Årets gränsbelopp enligt schablonmetoden	22
2.5.3 Årets gränsbelopp enligt huvudregeln	23
2.6 Beskattning av kapitalvinst	24
2.7 Sammanfattning och analys	25
3. Ett fåmansföretags egna kapital.....	27
3.1 Inledning	27

3.2	Ökning av eget kapital i ett fåmansföretag	27
3.3	Aktieägartillskott.....	28
3.3.1	Allmänt om aktieägartillskott	28
3.3.2	Villkorade aktieägartillskott	29
3.3.3	Ovillkorade aktieägartillskott	30
3.4	Sammanfattning och analys	31
4.	Aktieägartillskott i fåmansföretag	33
4.1	Inledning	33
4.2	Ovillkorade aktieägartillskott höjer gränsbeloppet?	33
4.3	Användning av bankupplägg.....	33
4.4	Betydelsen av varaktighet	34
4.5	En lagstiftning med begränsad förutsägbarhet.....	35
4.6	Sammanfattning och analys	37
5.	Sammanfattande slutsatser	39
	Käll- och litteraturförteckning	43
	Rättsfallsförteckning	45

Sammanfattning

I Sverige beskattas ägare till fåmansföretag enligt särskilda fåmansföretagsregler. Huvudsakligt syfte med dessa särskilda regler är att undvika en skattemässig inkomstomvandling. Eftersom delägaren i ett fåmansföretag har ett stort inflytande över företaget och dess likvida medel finns det möjligheter till att ta ut arbetsinkomst som utdelning istället för lön. Att flytta inkomst från den progressiva beskattningen på upp till 57 procent i inkomstslaget tjänst till inkomstslaget kapital med minsta möjliga beskattning på 20 procent kan innebära stora vinster för ägaren till fåmansföretag. Målet med fåmansföretagsreglerna är att skapa en neutralitet i skattesystemet så att de aktiva delägarnas arbetsinkomster beskattas på samma vis som anställdas arbetsinkomster.

Frågeställningen som kommer att behandlas i uppsatsen är hur det är möjligt att som ägare till ett fåmansföretag förändra beskattningen på utdelning genom ovillkorade aktieägartillskott. Ovillkorade aktieägartillskott lämnas vanligen av civilrättsliga skäl när ett företag står inför konkurshot. Det har dock blivit vanligare att dessa tillskott tillförs fåmansföretag av skattemässiga skäl. Anledningen till detta är att ägarna vill höja omkostnadsbeloppet på aktierna vilket är avgörande för uträkningen av gränsbeloppet och således även för hur stort belopp som får beskattas till 20 procent i inkomstslaget kapital.

Syftet med uppsatsen är att med hjälp av traditionell juridisk metod studera och analysera rättskällorna för att få kunskap om under vilka förutsättningar det är möjligt att genomföra denna medvetna förflyttning mellan inkomstlagen för en mer gynnsam beskattning. En diskussion kommer att föras kring de särskilda rekvisit som ska vara uppfyllda för att detta förfarande med planering av skatten inte ska strida mot vår svenska lagstiftning. Vidare kommer en diskussion även föras gällande den lagändring som skett på området med syftet att försöka förhindra skattemässiga upplägg. Resultatet av uppsatsens undersökning visar att tidsaspekten är mycket avgörande vid tillförseln av ovillkorade aktieägartillskott och att begreppet varaktighet ständigt hamnar i fokus i detta sammanhang.

Förord

Först och främst vill jag rikta ett stort tack till min handledare, Axel Hilling, docent och biträdande universitetslektor vid institutionen för Handelsrätt på Ekonomihögskolan vid Lunds Universitet, för sin hjälpsamhet samt för sina goda kunskaper och kloka råd på området för min uppsats.

Jag vill även rikta ett stort och varmt tack till alla nära och kära som jag har i min omgivning. Tack för att ni funnits där, för att ni lyssnat på mig och hållit god min (även om ni inte förstått vad jag pratat om) och slutligen tack för all uppmuntran ni gett mig under arbetets gång.

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
IBB	Inkomstbasbelopp
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
NJA	Nytt juridiskt arkiv
Prop.	Proposition
SkU	Skatteutskottets betänkande
SKV	Skatteverket
SKV A	Skatteverkets allmänna råd
SOU	Statens offentliga utredningar
SvSkT	Svensk Skattetidning

1. Inledning

1.1 Bakgrund

Reglerna gällande fåmansföretagsbeskattning har länge varit omdebatterade och utsatta för en rad förändringar. Det finns en komplexitet i reglerna för att förhindra de möjligheter till skattefördelar som skulle kunna uppstå för ägare till ett fåmansföretag på grund av att det inte råder ett reellt tvåpartsförhållande dem emellan. Ägare till ett fåmansbolag innehar ofta en ställning som ger dem betydande beslutanderätt över företagets vinstmedel. Detta innebär att de har möjlighet att genom olika tilltag förflytta beskattning från inkomstslaget tjänst till inkomstslaget kapital. Denna förflyttning av beskattningen innebär att ägare i ett fåmansbolag kan undvika den progressiva skatt på tjänster som vi har i Sverige och erhåller en mer gynnsam beskattning i inkomstslaget kapital.

Även om de särskilda beskattningsreglerna innebär låg skatt finns det från staten ett visst antal krav som ska uppfyllas, främst för att upprätthålla neutraliteten i skattesystemet. Det anses vara mycket viktigt att sådan ersättning som utkommer från utfört arbete och investerat kapital beskattas på samma sätt oavsett om det arbete och de investeringar som gjorts sker i det egna företaget eller på den öppna marknaden. Trots lagar och krav för att systemet ska vara neutralt har det identifierats upplägg i försök att öka den redan gynnsamma beskattningen och lagstiftningen på området är hotad. Ett sådant från Skatteverket identifierat upplägg är ökandet av omkostnadsbeloppet på aktierna med hjälp av ovillkorade aktieägartillskott. Det har visat sig vara skattemässigt gynnsamt att ge tillskott till bolaget då det leder till att ägaren till aktierna får ta ut större utdelning till avsevärt lägre beskattning. Detta av den anledning att ett högre omkostnadsbelopp på aktierna leder till att gränsbeloppet, vilket är det belopp som får beskattas till 20 procent i inkomstslaget kapital, ökar. Gränsbeloppet är alltså mycket avgörande för hur stort belopp man som ägare i ett fåmansföretag får ta ut i inkomstslaget kapital till en lägre skattesats.

1.2 Syfte och frågeställning

Syftet med uppsatsen är med tanke på problematiken i bakgrunden att studera och analysera hur man som ägare i ett fåmansföretag har möjlighet att påverka sin egen beskattning för att göra denna så gynnsam som möjligt. En genomgång av fåmansföretagsreglerna kommer att presenteras för att få djupare förståelse om varför det finns en problematik på området och hur denna problematik ser ut. Fokus i uppsatsen kommer dock att ligga på om/hur man med hjälp av ovillkorade aktieägartillskott kan förändra gränsbeloppet samt under vilka förutsättningar detta kan vara skattemässigt tillåtet.

Huvudfrågan för uppsatsen är: *Hur kan ägaren till ett fåmansföretag förändra beskattningen på utdelning genom ovillkorade aktieägartillskott?*

1.3 Avgränsningar

Uppsatsen riktar in sig på hur våra svenska förhållanden ser ut och således kommer uppsatsen endast att baseras på gällande svenskt rätt. Jag är medveten om att det på grund av den fria rörligheten finns en koppling mellan svensk skatterätt och EU-regler men detta har jag i uppsatsen valt att inte beakta.

1.4 Metod och material

Den traditionella juridiska metoden ligger till grund för uppsatsskrivandet.¹ Genom uppsatsen har rättskällevärdet och dess rättshierarki använts för att göra en analys av de lagar och regler som finns på området. Rättskällevärdet omfattar de rättskällor som får, bör och ska beaktas för att analysera gällande rätt. Vid skrivandet av en juridisk uppsats finns fyra rättskällor som bör beaktas där rättskällevärdet är starkast för lagtexten och sedan värderas rättskällorna i följande fallande ordning; Lagtext, förarbeten, praxis och juridisk doktrin.² Utanför rättskällevärdet ligger skrivelser från myndigheter, till exempel från Skatteverkets allmänna råd, dessa används för att ge en fördjupad förståelse av hur skatteverket ser på olika situationer.

Jag har i uppsatsen använt mig av både skatterättslig och associationsrättslig lagtext. Den skatterättsliga lagtexten har jag använt mig av på området för

¹ Sandgren, C., *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*, s. 37.

² Sandgren, C., *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*, s. 36-38.

fåmansföretagsbeskattning och den associationsrättsliga lagtexten har jag funnit stöd i på området som berör kapitaltillförsel. I uppsatsen har jag funnit mycket stöd i lagtexten då jag beskrivit reglerna kring fåmansföretag. Sedermera har användandet av lagtexten varit begränsat på området för aktieägartillskott. Anledningen till detta är att lagtexten inte ger något tydligt svar för rättsläget på just detta specifika område.

Vad gäller området för fåmansföretag har vissa klargörande gjorts efter studier av förarbetena till lagen. Jag har använt flertalet propositioner för att klargöra det speciella regelverket som finns på området. Jag har även använt mig av ett fåtal SOU (statens offentliga utredningar) för att komplettera med sådan information som jag inte anser mig ha funnit i propositionerna. Framförallt har prop. 2011/12:1, Budgetpropositionen för 2012, använts för att besvara uppsatsens frågeställning på grund av att den lyfter upp många väsentliga skattefrågor som är särskilt lämpade för uppsatsens område. Jag har valt att använda mig av denna proposition trots att det finns andra propositioner som är mer aktuella i tiden. Anledningen till detta är framförallt att denna proposition tydliggör den lagändring som skett gällande uträkningen av omkostnadsbeloppet år 2012 där begreppet väsentlighet är i fokus. Vad gäller aktieägartillskott så finns det inte någon specifik lag som behandlar området, vilket innebär att det inte heller finns något vidare klargörande av begreppet i förarbeten till lagtext. Jag har, då det inte varit möjligt att finna vägledning i lagtext eller förarbeten, använt mig av prejudikat för att se hur det rättsliga problemet eller rättsregeln tidigare har tolkats i praxis.³ Rättspraxis har varit till hjälp för att förstå tillvägagångssättet samt de konsekvenser som följer av ett aktieägartillskott. De rättsfall jag har valt att lyfta fram på området för aktieägartillskott är sådana rättsfall som jag uppmärksammat att det flitigt refererats till i doktrin och av denna anledning ser jag de som starka rättskällor. På området för aktieägartillskott finns det en mängd rättsfall som jag valt att inte lyfta fram av den anledningen att de inte tar mig närmare svaret på min specifika frågeställning utan antingen berör aktieägartillskott ur ett mer generellt perspektiv eller andra specifika frågeställningar inom området.⁴

³ Bernitz, U., m.fl., *Finna rätt. Juristens källmaterial och arbetsmetoder*, s. 139.

⁴ Se till exempel: RÅ 2002 ref. 106 och RÅ 2009 ref. 47 I.

Ställningstagande och handledning från Skatteverket har även använts som underlag för uppsatsen för att skapa en ökad förståelse för aktieägartillskottens skattekonsekvenser på området. Jag är medveten om att ställningstagande och handledning från Skatteverket ligger utanför rättskällevärde och av denna anledning inte har något rättskällevärde i sig, utan att de ses mer som en vägledning för företag och styr hur företag praktiskt hanterar olika situationer. Även om både praxis och doktrin tillmäts ett lägre rättskällevärde än lagtext och förarbeten har flera delar av uppsatsen baserats på fakta inhämtad härifrån för att det ska vara möjligt att svara på syftet som uppsatsen har. Detta då det inte alltid gått att finna vägledning i lagen och förarbeten på grund av olika omständigheter.⁵ Jag har använt mig av doktrin trots att jag vet att kritik kan riktas mot denna då författarna till använd doktrin kan tänkas ha ett egenintresse och personliga åsikter som grund för det de skriver. Med anledning av att doktrin är knapp på just detta specifika område, då det sedan lagändringen 2012 inte har varit utsatt för någon vidare debatt, har jag trots att författarna kan anses subjektiva valt att referera till dessa. Dock har jag försökt att förhålla mig till inhämtad information med detta i åtanke.

Att använda sig av praxis för att konkret svara på min frågeställning och ta ställning till huvudviden det som aktieägare till ett fåmansbolag är möjligt att förändra sin utdelning genom ovillkorade aktieägartillskott, är tämligen svårt då det sedan lagändringen på området 2012 inte finns mycket praxis att tillgå. Vad jag funnit finns det endast ett rättsfall, mål nr. 2220-12, KamR 2220-12, som berör min specifika frågeställning. Det är inte anmärkningsvärt i sig att rättsfallen uteblivit då det rimligen inte borde vara förrän taxeringsår 2014 som konsekvenserna av lagändringen visar sig. Jag är alltså medveten om att min rättsfallsförteckning är tämligen kort men det valet har jag gjort baserat på att jag vill att de rättsfall jag använder mig av ska tillföra uppsatsen någonting samt ta mig närmare svaret på min frågeställning.

1.5 Disposition

Uppsatsen inleds med en generell beskrivning av fåmansföretag samt vilka regler som gäller för denna företagsform. Fokus kommer här att ligga på förtydligande

⁵ Sandgren, C., *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*, s 37.

av en rad begrepp som är viktiga för vidare förståelse samt på att förklara hur ägare till fåmansföretag räknar ut sitt gränsbelopp. Syftet med detta kapitel är att ge en förståelse för hur beskattningen ser ut på området så att läsaren vidare förstår den problematik som den nuvarande utformningen av reglerna innebär. Vidare i uppsatsen kommer en kort presentation av de tillvägagångssätt som finns för att öka aktiekapitalet i ett företag. Tyngdpunkten kommer i detta avsnitt att ligga på aktieägartillskott som finansieringsform. Framförallt kommer ovillkorade aktieägartillskott som tillskottsmetod att lyftas fram då dessa är relevanta i samband med uträkning av gränsbeloppet för ägarna till ett fåmansföretag. En diskussion kommer sedan baseras på under vilka förutsättningar tillförseln av ovillkorade aktieägartillskott från en ägare i ett fåmansföretag höjer gränsbeloppet eller inte. Vidare kommer det även diskuteras om detta förfaringsätt är rättsligt tillåtet då man medvetet förflyttar beskattningen från den progressiva beskattningen i inkomstslaget tjänst till en mer gynnsam beskattning i inkomstslaget kapital, trots att detta kanske inte kan anses vara civilrättsligt motiverat. I detta kapitel kommer även den nya lagändring som gjordes 2012, där begreppet varaktighet får speciellt stor inverkan, att diskuteras. En diskussion kommer även att föras gällande utformningen av den nya lagen, om den uppfyller det som var syftet med införandet av den eller om det faktiskt fortfarande finns en problematik på området. Avslutningsvis presenteras de sammanfattande slutsatserna till min frågeställning i det allra sista kapitlet.

2. Fåmansföretagsbeskattning

2.1 Inledning

Då syftet med denna uppsats är att undersöka huruvida det för ägare till ett fåmansföretag är möjligt att förändra beskattningen av utdelning genom ovillkorade aktieägartillskott anser jag det motiverat att ge en presentation av fåmansföretagsreglerna. I detta kapital kommer fokus ligga på att utifrån gällande rätt beskriva de specifika reglerna kring fåmansföretag samt relevanta begrepp kopplade till detta område. Det är viktigt för den fortsatta förståelsen av arbetet att vara insatt i hur dessa rättsregler är uppbyggda för att vidare förstå den problematik som reglerna kan bidra med.

2.2 Bakgrunden till fåmansföretagsreglerna

Som en följd av 1990 års skattereform introducerades den duala inkomstskattemodellen i Sverige.⁶ Detta innebär att förvärvsinkomster, som till exempel löner, beskattas som inkomst av tjänst med en progressiv skatteskala där skatten kan bli så hög som 57 procent.⁷ Däremot beskattas inkomster som ursprungligen kommer från egendom som inkomst av kapital med en proportionell skattesats på 30 procent.⁸ Lönerna från bolaget tillförs även sociala avgifter medan bolaget har betalat bolagsskatt på vinsten innan utdelning kan ske.⁹ Skillnaden mellan de totala skatteuttagen beroende på om man valde att ta ut ersättning som lön eller utdelning kunde vara så stor som 18 procentenheter på arbetsinkomsten.¹⁰ Följderna av detta var att bristande neutralitet mellan olika företagsformer, och i förhållande till vanliga löntagare, gällande beskattningen skulle kunna uppstå.¹¹ Utgångspunkten för utvecklandet av de nya reglerna

⁶ Prop. 2005/06:40 s. 35.

⁷ 65 kap. 3 och 5 §§ IL.

⁸ 42 kap. 1 § IL och 65 kap. 7 § IL.

⁹ Prop. 1990/91:54 s. 219.

¹⁰ Prop. 2005/06:40 s. 35.

¹¹ Tjernberg, M., *Beskattning av fåmansföretag*, s. 50.

gällande fåmansföretagsbeskattning var med andra ord att skapa större likformighet i beskattningen gällande arbetsinkomster och kapitalinkomster.¹²

I fåmansbolag råder det ett formellt men inte ett reellt tvåpartsförhållande. Detta av den anledningen att fåmansföretag i hög grad kontrolleras av dess ägare och därmed inte blir ett självständigt subjekt.¹³ Normalt finns det en intressegemenskap mellan fåmansföretaget och dess ägare.¹⁴ Delägaren arbetar ofta i företaget men har med anledning av sitt delägarskap sådant inflytande som gör det möjligt att vara med och förfoga över företagets vinstmedel.¹⁵ Av denna anledning anses delägare i ett fåmansbolag ha mycket stora möjligheter till att ta ut sådan inkomst som egentligen är arbetsinkomster som utdelning för att undvika den progressiva beskattningen som sker på förvärvsinkomster. För en delägare i ett fåmansbolag är det alltså möjligt att mer fördelaktigt ta ut sådan inkomst som borde beskattas som inkomst av tjänst som inkomst av kapital istället och därmed avsevärt sänka den totala skatten.¹⁶

Denna problematik är i korthet grunden till att de särskilda regler, så kallade 3:12-reglerna, har införts för aktiva delägare i ett fåmansbolag. Reglerna finns i 56 och 57 kapitlet i Inkomstskattelagen (IL). Det huvudsakliga syftet med reglerna gällande utdelning och kapitalvinst vid försäljning av aktier i fåmansföretag är att förhindra att sådana inkomster som ska beskattas som arbetsinkomst behandlas och beskattas mer fördelaktigt som en kapitalinkomst.¹⁷ Reglerna på området för fåmansföretag har alltså införts för att förhindra olika typer av skattefördelar som annars skulle kunna uppkomma för delägare i ett fåmansföretag.¹⁸

2.3 Fåmansföretaget

2.3.1 Huvudregeln

Ett fåmansföretag är enligt huvudregeln ”ett aktiebolag eller en ekonomisk förening där fyra eller färre personer äger andelar som motsvarar mer än 50

¹² Prop. 1989/90:110, s. 296 och SOU 2002:52.

¹³ Prop. 1989/90:110, s. 467.

¹⁴ Rabe, G. och Hellenius, R., *Det svenska skattesystemet*, s. 381.

¹⁵ Prop. 2005/06:40 s. 35.

¹⁶ Prop. 2005/06:40 s. 35.

¹⁷ Prop. 1989/90:110 s. 467.

¹⁸ Rabe, G. och Hellenius, R., *Det svenska skattesystemet*, s. 381.

procent av rösterna för samtliga andelar i företaget.”¹⁹ Lagtexten anser alltså att fyra eller färre personer tillsammans ska ha det bestämmande inflytandet över företaget för att det ska klassificeras som ett fåmansföretag.²⁰

Vid en beräkning av antalet ägare i ett fåmansföretag ska de personer som ingår i samma närståendekrets räknas som en delägare. Som delägare kan man endast ingå i en närståendekrets vilket innebär att även om man är närstående med fler delägare räknas man till den närståendekrets dit man först tillhört. Vid en indelning i närståendekrets ska den äldsta delägaren vara utgångspunkt och sedan går man i fallande ordning.²¹ Definitionen av närstående som ska användas vid en indelning i närståendekretsen är den definition som går att finna i 2 kap. 22 § IL, vilken är tämligen vid. Eftersom en närståendekrets kan vara väldigt stor och innehålla många personer innebär detta att det i ett fåmansföretag kan finnas en ”faktisk ägarkrets” som är mycket stor.²²

Huvuddefinitionen av ett fåmansföretag kompletteras med en specialregel som till skillnad från huvudregeln är helt oberoende av antalet ägare. Specialregeln säger att ett fåmansföretag även är de företag där näringsverksamheten är uppdelad på olika verksamheter som är oberoende av varandra. Ett krav är då att en person innehar den faktiska bestämmanderätten över en sådan verksamhet och kan bestämma över dess resultat, antingen genom sitt innehav av aktier, genom avtal eller genom något liknande sätt.²³

2.3.2 Det utvidgade fåmansföretagsbegreppet

Det utvidgade fåmansföretagsbegreppet innebär att om flera delägare själva eller genom någon närstående är, eller under något av de fem föregående beskattningsåren har varit, verksamma i betydande omfattning i ett företag ska de anses som en enda delägare. Regeln är tillämplig även om en delägare eller någon närstående varit verksam i betydande omfattning i ett av företaget helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägt fåmansbolag under något av de fem senaste

¹⁹ 56 kap. 2 § 1 st. IL.

²⁰ SKV 336 utgåva 10, Handledning för beskattning av inkomst vid 2011 års taxering, s. 273.

²¹ 56 kap. 5 § IL.

²² Lodin m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 443.

²³ 56 kap. 2 § 2 st. IL.

beskattningsåren.²⁴ Detta betyder att trots att antalet ägare kan vara betydande blir reglerna gällande fåmansföretagsbeskattning tillämpliga.²⁵ Syftet med det utvidgade fåmansföretagsbegreppet är även att företag som drivs gemensamt av många delägare som samtliga arbetar i företaget ska behandlas som ett fåmansföretag.²⁶ Främst är det kunskap- och konsultföretag som till exempel mäklare, advokat- och revisionsbyråer som berörs av detta utvidgade fåmansföretagsbegrepp.²⁷

2.4 Kvalificerade andelar och verksam i betydande omfattning

För att det ska vara tillåtet att utnyttja de mer gynnsamma reglerna i kap. 57 IL krävs det bland annat att andelarna är kvalificerade. Reglerna gällande fåmansföretag är endast motiverade att tillämpa i de fall en andelsägare, eller närstående till denna, har varit verksam i betydande omfattning under de fem senaste åren. Om aktierna är kvalificerade innebär det att en begränsad del av utdelningen och kapitalvinsten på de kvalificerade aktierna får beskattas som kapitalinkomst till en lägre procentsats.²⁸

Med verksam i betydande omfattning menar man att denna persons arbetsinsatser ska ha haft stor betydelse för resultatet under nuvarande eller fem föregående inkomstår.²⁹ Enligt förarbetena till lagen kan en person alltid anses ha varit verksam i betydande omfattning om hans eller hennes arbetsinsatser har haft stor betydelse för vinstgenereringen i företaget.³⁰ Företagsledare och andra högt uppsatta beslutsfattare hör normalt till denna grupp av kvalificerat verksamma.³¹ När man beslutar om någon varit verksam i betydande omfattning ser man som regel dock på den ekonomiska betydelsen som ägaren till aktierna har för verksamheten och inte på ägarens formella ställning.³²

²⁴ 57 kap. 3 § 2 st. IL.

²⁵ Prop. 2005/06:40 s. 36.

²⁶ Prop. 1989/90:110 s. 704.

²⁷ SKV 336 utgåva 10,Handledning för beskattning av inkomst vid 2011 års taxering, s. 284.

²⁸ 57 kap. 4 § IL.

²⁹ 57 kap. 4 § 1 st. IL.

³⁰ Prop. 1989/90:110 s. 703.

³¹ SKV A 2006:12.

³² Prop. 1989/90:110 s. 703.

En aktie kan även anses vara kvalificerad då en delägare, eller närstående till denna, i betydande omfattning har varit verksam i ett fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet.³³ Vidare kan en aktie också anses vara kvalificerad då ett fåmansföretag har ett aktieinnehav i ett annat fåmansföretag i vilket fåmansdelägaren, eller dess närstående, varit verksam i betydande omfattning i under något av de fem senaste åren.³⁴

Dessa regler gäller fem år från det att ett företag har upphört att vara ett fåmansföretag, under förutsättning att aktien räknades som kvalificerad då företaget var ett fåmansföretag. Reglerna omfattar i detta fall endast inkomster på de aktier som delägaren ägde då företaget upphörde med att vara ett fåmansföretag eller aktier vars förvärv har haft stöd av sådana aktier, till exempel fondaktier.³⁵

Det finns också undantag då aktierna inte ska anses vara kvalificerade enligt den så kallade undantagsregeln. Denna säger att om utomstående äger en betydande andel i företaget och har rätt till utdelning ska en aktie endast anses vara kvalificerad om det finns särskilda skäl för detta.³⁶ Det är om utomstående äger 30 procent eller mer i företaget som denna begränsning i lagstiftningen är tillämplig. Risken för omvandling av arbetsinkomster anses då bli betydligt mindre eftersom att utdelning och reavinst även tillfaller dessa ägare.³⁷

2.5 Beskattning av utdelning i ett fåmansföretag

2.5.1 Beräkning av gränsbelopp

De aktiva delägarna i ett fåmansföretag ska varje år dela upp utdelnings- och kapitalvinter mellan inkomstlagen kapital och inkomstlaget tjänst. Varje delägare räknar först schablonmässigt ut det belopp som de får beskatta i inkomstlaget kapital till en lägre skattesats. Detta maximala belopp kallas för gränsbelopp. Grundtanken med att räkna ut ett gränsbelopp är att ägaren ska ha möjligheten att bli kapitalinkomstbeskattad för ett belopp som är beroende av vad ägaren tidigare har tillfört bolaget samt att det även ska baseras på hur mycket

³³ 57 kap. 4 § IL.

³⁴ 57 kap. 4 § 1 st. IL.

³⁵ 57 kap. 6 § IL.

³⁶ 56 kap. 5 § IL.

³⁷ Prop. 1989/90:110 s. 468 och Tjernberg, M., *Beskattning av fåmansföretag*, s. 88.

sysselsättning bolaget skapar. Om en ägare överskrider gränsbeloppet och har erhållit en så kallad överutdelning ska det belopp som överstigit gränsbeloppet beskattas som inkomst av tjänst med en progressiv skattesats.³⁸ I inkomstslaget tjänst får man inte ta upp utdelning som överstiger 90 IBB. Utdelning utöver detta räknas inte som kvalificerad och beskattas åter i inkomstslaget kapital men numera med den vanliga skattesatsen på 30 procent.³⁹ Den utdelning som sker upp till gränsbeloppet lyfts upp till två tredjedelar i inkomstslaget kapital och beskattas därmed med en skattesats på 20 procent.^{40, 41} Varje delägare har rätt att spara sitt gränsbelopp då årets gränsbelopp alltid består av årets gränsbelopp samt sparat gränsbelopp från föregående år.⁴² Gränsbeloppet räknas ut vid årets ingång och tillfaller den som vid den tidpunkten äger de kvalificerade andelarna. Uträkning av gränsbeloppet kan ske antingen genom huvudmetoden eller genom schablonmetoden.⁴³

2.5.2 Årets gränsbelopp enligt schablonmetoden

Schablonmetoden är en förenklad uträkningsvariant för uträkningen av årets gränsbelopp och för år 2014 ser den ut som följande:

$$\begin{aligned} &2,75 \times \text{Inkomstbasbeloppet (IBB)} \\ &+ \text{kvarstående sparat utdelningsutrymme från tidigare år} \times 104,49. \end{aligned} \quad ^{44}$$

Inkomstbasbeloppet förändras från år till år och fastställs av regeringen.⁴⁵ Det sparade utdelningsutrymme från tidigare år räknas upp med statslåneräntan plus tre procentenheter⁴⁶. Det gränsbelopp som räknas fram enligt schablonmetoden fördelas sedan lika på andelarna i företaget.⁴⁷ Denna metod för uträkning av gränsbelopp får endast användas i ett företag. Om det skulle vara så att ägaren till aktierna även äger andra företag så måste huvudregeln användas i dessa.⁴⁸

³⁸ Prop. 2005/06:40 s. 36.

³⁹ 57 kap. 20 a § IL.

⁴⁰ $2/3 \times 30 \text{ procent} = 20 \text{ procent}$.

⁴¹ 57 kap. 20 § IL.

⁴² 57 kap. 10 § IL.

⁴³ 57 kap. 11 § IL.

⁴⁴ 57 kap. 11 § IL.

⁴⁵ Förordning (2013:719) om inkomstbasbelopp för år 2014.

⁴⁶ Statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningen enligt 57 kap. 8 § IL.

⁴⁷ 57 kap. 10 § IL.

⁴⁸ 57 kap. 11 a § IL.

2.5.3 Årets gränsbelopp enligt huvudregeln

Vid beräkning av gränsbeloppet enligt huvudregeln börjar man med att räkna ut aktiernas omkostnadsbelopp, med andra ord vad man som aktieägare har anskaffat aktierna i fåmansföretaget för. Till aktiernas anskaffningsvärde lägger man sedan till eventuella ovillkorade aktieägartillskott från ägaren.⁴⁹ För aktier som är införskaffade innan 1992 finns särskilda bestämmelser för beräkning av omkostnadsbeloppet.⁵⁰ Det uträknade omkostnadsbeloppet för aktierna ska sedan multipliceras med statslåneräntan vid november månads utgång året före inkomståret, ökat med 9 procentenheter.⁵¹

Nästa steg i uträkningen av gränsbeloppet enligt huvudregeln är att beräkna det lönebaserade utrymmet, om förutsättningarna finns för att tillgodoräkna sig detta.⁵² För att få tillgodoräkna sig löneunderlaget så krävs det antingen att du som aktieägare äger andelar i företaget som motsvarar minst 4 procent av kapitalet i företaget eller att du, alternativt någon närstående till dig, har gjort egna kontanta uttag i företaget eller dess dotterföretag till ett belopp som motsvarar minst 9,6 IBB eller 6 gånger IBB adderat med 5 procent av samtliga löner i företaget.⁵³ Det lönebaserade utrymmet är 25 procent av företagets totala lönerunderlag adderat med 25 procent av det löneunderlag som överstiger 60 gånger IBB.⁵⁴ Fokus vid en beräkning av löneunderlaget är de kontanta lönerna som betalats ut till ägare och anställda i företaget under året före beskattningsåret. I löneunderlaget ingår alltså inte skattepliktiga förmåner, ersättningar och andra kostnadsersättningar som inte beskattas.⁵⁵ Statligt bidrag för lönekostnader tillhör även det sådan ersättning som det inte är tillåtet att beakta.⁵⁶ En förutsättning för att en ersättning ska få tas med i löneunderlaget är att den har beskattats i inkomstlaget tjänst.⁵⁷ Det lönebaserade utrymmet fördelas sedan lika på andelarna som ägarna har i företaget.⁵⁸

⁴⁹ 44 kap. 14 § IL.

⁵⁰ För andelar förvärvade innan 1990 tillämpas 57 kap. 25 § IL vid uträkning av omkostnadsbeloppet och för andelar anskaffade innan 1992 tillämpas 57 kap. 26 § IL vid uträkning av omkostnadsbeloppet.

⁵¹ 57 kap. 11 § IL.

⁵² 57 kap. 11 § IL.

⁵³ 57 kap. 19 § IL.

⁵⁴ 57 kap. 16 § IL.

⁵⁵ 57 kap. 17 § IL.

⁵⁶ SkU 1993/94:25, s. 75.

⁵⁷ 57 kap. 17 § IL.

⁵⁸ 57 kap. 16 § IL.

Vid uträkning av gränsbeloppet genom huvudregeln får man precis som vid uträkning enligt schablonregeln lägga till sparad utdelning från föregående år. Även enligt denna metod så räknas det sparade utdelningsutrymmet från tidigare upp med statslåneräntan plus tre procentenheter.⁵⁹ Sammanfattningsvis ser uträkningen av gränsbeloppet enligt huvudregeln år 2014 ut som följande:

Anskaffningsutgiften för aktierna inklusive ovillkorade
aktieägartillskott x (statslåneräntan uppräknad med 9 procentenheter)
+ lönerbaserat utrymme
+ kvarstående sparad utdelningsutrymme från tidigare år x 104,49.⁶⁰

2.6 Beskattning av kapitalvinst

Vid en försäljning av aktier i ett fåmansföretag gör man beräkningen av kapitalvinst på ungefär samma sätt som vid andra aktieförsäljningar. De grundläggande reglerna gällande kapitalvinst återfinns i 44 kap. IL medan de särskilda reglerna för fåmansföretag återfinns i 57 kap. IL.

Kapitalvinsten beräknas som skillnaden mellan ersättningen man erhållit för den avyttrade tillgången och omkostnadsbeloppet för densamma.⁶¹ Till omkostnadsbelopp räknas anskaffningskostnaden samt de utgifter man lagt ned på förbättring.⁶² En tillgång anses vara avyttrad vid en försäljning, vid ett byte eller vid någon liknande överlåtelse.⁶³ Kapitalvinsten ska tas upp till beskattning under det år som tillgången avyttrades.⁶⁴

Om det uppstår en kapitalvinst vid försäljningen av aktierna i fåmansföretaget kan de komma att beskattas till viss del i inkomstslaget kapital och till viss del i inkomstslaget tjänst, precis som vid utdelning från fåmansföretaget. Hur mycket som beskattas som kapital respektive tjänst beror även i detta fall på det uträknade gränsbeloppet. Kapitalvinsten beskattas i inkomstslaget kapital med en skattesats på 20 procent till den del som motsvarar gränsbeloppet. Om kapitalvinsten överstiger gränsbeloppet, eller man redan utnyttjat hela, beskattas denna del i

⁵⁹ 57 kap. 10 § IL.

⁶⁰ 57 kap. 11 § IL.

⁶¹ 44 kap. 13 § IL.

⁶² 44 kap. 14 § IL.

⁶³ 44 kap. 3 § IL.

⁶⁴ 44 kap. 26 § IL.

inkomstslaget tjänst.⁶⁵ Om en beskattning av kapitalvinsten sker som inkomst av tjänst sker detta till en progressiv skattesats på upp till 57 procent.⁶⁶ Den skatteskyldige får dock inte ta upp inkomst från kapitalvinst till ett belopp som är högre än 100 IBB i inkomstslaget tjänst.⁶⁷ Om kapitalvinsten skulle vara större än så ska denna del beskattas i inkomstslaget kapital men till den vanliga skattesatsen 30 procent då andelarna inte längre anses vara kvalificerade.⁶⁸

2.7 Sammanfattning och analys

De särskilda reglerna gällande fåmansföretag återfinns i kap. 56 och 57 IL. Reglernas huvudsakliga syfte är att motverka inkomstomvandling från inkomstslaget tjänst till inkomstslaget kapital. Ägare till kvalificerade andelar i ett fåmansföretag får om denna varit verksam i betydande omfattning beräkna ett gränsbelopp. Gränsbeloppet är avgörande för om utdelningen respektive kapitalvinsten ska beskattas i inkomstslaget kapital eller inkomstslaget tjänst. Det utdelningsbara gränsbeloppet beräknas antingen genom schablonregeln eller genom huvudregeln. Vid beräkning av gränsbeloppet enligt huvudregeln ligger fokus på att fastställa omkostnadsbeloppet för aktierna. Som ägare till ett fåmansföretag har man en sådan inblick och översyn på grund av avsaknaden av ett reellt tvåpartsförhållande som gör det möjligt att genom olika förfarande förändra omkostnadsbeloppet på aktierna. Omkostnadsbeloppet består av anskaffningskostnaderna för aktierna samt eventuella ovillkorade aktieägartillskott. Ett högt omkostnadsbelopp innebär ett högre gränsbelopp vilket leder till att en större utdelning kan tas till en fördelaktig skattesats. Det är vid vinstgivande aktieförsäljning även möjligt att beskatta en större del av vinsten i inkomstslaget kapital om gränsbeloppet är högre. Av denna anledning kan det för ägare till ett fåmansföretag vara gynnsamt att tillföra sitt fåmansföretag medel i form av ovillkorliga aktieägartillskott då man på detta vis kan flytta sin beskattning från en mindre fördelaktig skattesats i inkomstslaget tjänst till en avsevärt mer gynnsam beskattning i inkomstslaget kapital.

⁶⁵ 57 kap. 20 § IL.

⁶⁶ 65 kap. 3 och 5 §§ IL.

⁶⁷ 57 kap. 22 § IL.

⁶⁸ 57 kap. 20 b § IL.

3. Ett fåmansföretags egna kapital

3.1 Inledning

I detta kapitel kommer en övergripande bild presenteras av de metoder det är möjligt att använda sig av för att öka eget kapital i ett aktiebolag. Begreppet aktieägartillskott kommer att presenteras och förklaras i sin helhet. Fokus för kapitlet kommer ligga på hur man kan öka eget kapital genom ovillkorade aktieägartillskott. Anledningen till detta är att det är det ovillkorade aktieägartillskottet som är avgörande för beräkningen av omkostnadsbeloppet för de ägare till fåmansföretag som ska räkna ut årets gränsbelopp.

3.2 Ökning av eget kapital i ett fåmansföretag

Ett aktiebolag kan av flera olika anledningar finna det nödvändigt att öka sitt aktiekapital. En sådan anledning kan vara att kreditgivare ofta kräver att det finns en balans mellan det främmande kapitalet och det egna kapitalet. För att få låna kapital finns det ofta krav på att det egna kapitalet ska uppnå en viss storlek. En ökning av aktiekapitalet kan även krävas för företag i expansion då det visar sig att det aktiekapital som fastställdes då bolaget bildade är för litet. Ökning av aktiekapitalet kan även ses som en möjlighet till att skaffa ytterligare rörelsekapital.⁶⁹ Aktiekapitalet i ett företag kan ökas genom fyra olika tillvägagångssätt: Fondemission, nyemission, teckningsoptioner och konvertibler.⁷⁰ De mest traditionella metoderna är dock fondemission och nyemission, vilka kortfattat kommer presenteras här under.⁷¹ För att förändra aktiekapitalet krävs det att detta är förenligt med företagets bolagsordning.⁷²

Kännetecken för en fondemission är att en ökning av aktiekapitalet sker utan tillskott från aktieägarna.⁷³ Genom en fondemission ökar inte företagets totala förmögenhet då man ökar aktiekapitalet genom att justera en eller flera andra

⁶⁹ Prop. 2004/05:85 s. 330.

⁷⁰ 11 kap. 1 § ABL.

⁷¹ Prytz, J. och Tamm, M., *Tillskott utan aktieteckning*, s. 38.

⁷² 11 kap. 2 § ABL.

⁷³ Prop. 2004/05:85 s. 331.

balansposter. Fondemission är således inte någon direkt kapitalanskaffningsmetod då man endast omfördelar det egna kapitalet i företagens redovisning. Skälen till denna omfördelning är ofta att företaget avser att stärka sin kreditvärdighet genom att binda kapitalet så att det inte längre är utdelningsbart.⁷⁴ Eftersom att en fondemission inte innebär ett kapitaltillskott för företaget påverkas av denna anledning inte aktiernas omkostnadsbelopp och således inte heller uträkningen av gränsbeloppet.⁷⁵ Detta innebär att denna metod är ointressant för uppsatsens syfte.

Nyemission innebär till skillnad från fondemission att företag tillförs nytt kapital och företagens förmögenhet ökar.⁷⁶ Vid en nyemission ger företaget ut aktier till nya eller gamla aktieägare som tillfört bolaget kapital varvid företagens aktiekapital ökar med betalningen för dessa aktier.⁷⁷ En nyemission kan även genomföras till överkurs vilket innebär att betalningen för aktierna överstiger aktiernas nominella belopp. Betalningen som överstiger det nominella värdet tillförs en överkursfond vilken tillhör det fria egna kapitalet i företaget.⁷⁸ Nyemission är en mer avancerad metod för kapitalanskaffning än tillskott som sker utan aktieteckning, så kallade aktieägartillskott. Detta får som följd att denna kapitalanskaffningsmetod är bättre att tillämpa i stora aktiebolag och när det inte finns någon tidspress för anskaffningen av kapital.⁷⁹

3.3 Aktieägartillskott

3.3.1 Allmänt om aktieägartillskott

Ytterligare ett tillvägagångssätt för att öka ett företags aktiekapital är att tillskjuta eget kapital i form av aktieägartillskott till företaget.⁸⁰ Skillnaden mellan aktieägartillskott och emissioner är att det förstnämnda inte påverkar storleken på det registrerade aktiekapitalet.⁸¹ Denna metod är en av de vanligaste metoderna för att undanröja likvidationshot för företag. Syftet med, och anledningen till, att man ger ett aktieägartillskott är vanligen att rädda ett företag med akuta

⁷⁴ Prytz, J. och Tamm, M., *Tillskott utan aktieteckning*, s. 40.

⁷⁵ 12 kap. 1 § ABL.

⁷⁶ Prytz, J. och Tamm, M., *Tillskott utan aktieteckning*, s. 38.

⁷⁷ Prop. 2004/05:85 s. 331.

⁷⁸ Prytz, J. och Tamm, M., *Tillskott utan aktieteckning*, s. 39.

⁷⁹ Prytz, J. och Tamm, M., *Tillskott utan aktieteckning*, s. 39.

⁸⁰ Prytz, J. och Tamm, M., *Tillskott utan aktieteckning*, s. 17.

⁸¹ Prytz, J. och Tamm, M., *Tillskott utan aktieteckning*, s. 46.

ekonomiska problem undan tvångslikvidation enligt reglerna i aktiebolagslagen (ABL).⁸² Ett aktieägartillskott lämnas från företagets aktieägare till företaget utan krav på motprestation.⁸³ I RÅ 2009 ref. 41 definieras aktieägartillskott som ”ett tillskott som sker med kontanta medel eller andra tillgångar, som inbetalas till ett bolag under sådana omständigheter att det kan tas upp som en tillgång hos bolaget utan att en motsvarande skuld tas upp.”⁸⁴ Tillskottet till företaget kan ske antingen genom att det görs en inbetalning till företaget, eftergivande av en fordran eller genom att en sakenämning tillskjuts.⁸⁵ Om tillskottet sker med annat än kontanta medel kan man inte tillmäta tillskottet ett högre värde än det värde tillgångarna hade då tillskottet lämnades.⁸⁶ Ett krav för att det ska anses ha skett ett aktieägartillskott är att givaren ska anses vara betalningsduglig för utfästelsen han åtar sig.⁸⁷

Aktieägartillskott som anskaffningsmetod är lämplig att använda då det finns en tidsbrist eller då man vill använda sig av ett enkelt och formlöst förfarande.⁸⁸ Trots att aktieägartillskott är en rättshandling som förekommer ofta finns det inga tydliga lagregler, varken civilrättsligt eller skatterättsligt för området. Inte heller förarbeten ger någon tydlig vägledning då de endast innehåller ett fåtal uttalande och även praxis på området är mycket sparsam.⁸⁹ Normalt delas aktieägartillskott in i villkorade och ovillkorade aktieägartillskott beroende på om de ges med villkor om återbetalning till givaren eller om de är helt utan villkor.⁹⁰

3.3.2 Villkorade aktieägartillskott

Villkorade aktieägartillskott utgör normalt en kapitalanskaffningsmetod som placeras mellan lån och tillskott vid aktieteckning.⁹¹ Vid en bedömning om aktieägartillskottet ska klassificeras som ett lån eller ett tillskott måste man i de enskilda fallen se till innehållet i villkoren för att kunna avgöra om företaget är bundet av någon återbetalning eller inte. Om villkoret i aktieägartillskottet har

⁸² Lodin m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 402.

⁸³ Jilkén, D. och Uggla, C-M., *Kapitaltillskott inom bolagssektorn*, Skattenytt 2004, s. 12.

⁸⁴ RÅ 2009 ref. 41.

⁸⁵ Arvidsson, R., *Om aktieägartillskott*, SvSkT 2000:9, s. 847.

⁸⁶ RÅ 2002 not. 216.

⁸⁷ NJA 1951, s. 6.

⁸⁸ Prytz, J. och Tamm, M., *Tillskott utan aktieteckning*, s. 54.

⁸⁹ Algotsson, T., *Skatterättsliga frågor kring aktieägartillskott*, Skattenytt 1993, s. 587.

⁹⁰ Prytz, J. och Tamm, M., *Tillskott utan aktieteckning*, s. 17.

⁹¹ Algotsson, T., *Skatterättsliga frågor kring aktieägartillskott*, Skattenytt 1993, s. 587.

formulerats så att företaget i framtiden har förpliktat sig att återbetala tillskottet i fråga så måste det behandlas som ett lån och inte som ett enkelt tillskott.⁹² Vanligen redovisas dessa aktieägartillskott som en del av företagets eget kapital med en anmärkning inom linjen att tillskottet ska återbetalas om företaget ger vinst.⁹³ För att säkerställa att företaget inte ska behöva redovisa aktieägartillskottet som en skuld ska det formuleras så att det framgår att det inte är företaget som är bundet av återbetalningen utan detta villkor riktas mot aktieägarna. Detta kan man göra genom att återbetalningen är beroende av framtida beslut på bolagsstämman.⁹⁴ Det är även ett krav att villkoret riktas mot aktieägarna för att det ska kunna bokföras som ett aktieägartillskott.⁹⁵ Villkorade aktieägartillskott får inte räknas som en del av anskaffningskostnaderna för aktierna vilket innebär att dessa tillskott inte påverkar omkostnadsbeloppet och följaktligen inte heller uträkningen av gränsbeloppet.⁹⁶

3.3.3 Ovillkorade aktieägartillskott

Ovillkorade aktieägartillskott behandlas som rena kapitaltillskott från aktieägarens sida.⁹⁷ För givaren ger dessa tillskott inte rätt till någon särskild återbetalningsrätt.⁹⁸ I praxis har det förekommit att sådana tillskott som lämnas utan krav på återbetalning får räknas som en del av anskaffningsutgiften för aktierna vilket får som följd att de har en påverkan på omkostnadsbeloppet.⁹⁹ Dock är kravet för att det ovillkorade aktieägartillskottet ska räknas till anskaffningskostnaderna på aktierna att det ges med beskattade medel.¹⁰⁰ Årets gränsbelopp för ägare i fåmansföretag beräknas vid beskattningsårets ingång.¹⁰¹ För att ovillkorade aktieägartillskott ska få beaktas vid uträkningen av gränsbeloppet måste de ha tillförts företaget innan ingången av beskattningsåret.¹⁰² Ovillkorade aktieägartillskott är med andra ord mycket

⁹² Algotsson, T., *Skatterättsliga frågor kring aktieägartillskott*, Skattenytt 1993, s. 588.

⁹³ Lodin m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 402.

⁹⁴ SkU 1984/85:2 s. 7 f.

⁹⁵ NJA 1988 s. 620.

⁹⁶ Prytz, J. och Tamm, M., *Tillskott utan aktieteckning*, s. 122.

⁹⁷ Algotsson, T., *Skatterättsliga frågor kring aktieägartillskott*, Skattenytt 1993, s. 587.

⁹⁸ Prytz, J. och Tamm, M., *Tillskott utan aktieteckning*, s. 17.

⁹⁹ RÅ 2009 ref. 41 och Prytz, J. och Tamm, M., *Tillskott utan aktieteckning*, s. 118.

¹⁰⁰ Prytz, J. och Tamm, M., *Tillskott utan aktieteckning*, s. 119.

¹⁰¹ 57 kap. 11 § IL.

¹⁰² Skatteverkets handledning, *Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst vid 2010 års taxering del III*, s. 283.

relevanta vid uträkningen av gränsbeloppet då de höjer omkostnadsbeloppet och då även gränsbeloppet.¹⁰³

3.4 Sammanfattning och analys

Ett aktieägartillskott påverkar det fria egna kapitalet i ett företag och innebär att företagets tillgångar ökar samtidigt som skulderna är oförändrade. Aktieägartillskottet har därmed ingen inverkan på aktiekapitalet och innebär inte någon teckning av aktier. Villkorade aktieägartillskott är normalt en blandning av lån och tillskott, detta då det ofta finns ett krav på återbetalning av tillskottet när företaget åter har bättre ekonomi och likvidationshotet är undanröjt. Ovillkorade aktieägartillskott är rena kapitaltillskott där det inte finns några krav på återbetalning. De ovillkorade aktieägartillskotten påverkar omkostnadsbeloppet på aktierna i ett företag vilket innebär att omkostnadsbeloppet ökas med det belopp som tillskjutits. Att omkostnadsbeloppet stiger innebär följaktligen även att ägarens gränsbelopp stiger och en högre utdelning får således tas ut till lägre, och för ägaren till fåmansföretaget mer gynnsam, skattesats. Givaren av ovillkorade aktieägartillskott har då nytta av att tillskjuta bolaget ett ovillkorat aktieägartillskott eftersom denne ökar sitt eget utrymme för fördelaktig beskattning i inkomstslaget kapital. Genom denna nyss nämnda aktion är det alltså möjligt att påverka och förändra sin egen beskattning. Gränsbeloppet är med andra ord helt avgörande för vilken skattesats ägarens utdelade kapital beskattas med och således den sammankopplande länken mellan området för fåmansföretag och kapitaltillförsel.

¹⁰³ 44 kap. 14 § IL.

4. Aktieägartillskott i fåmansföretag

4.1 Inledning

I detta kapitel kommer tyngdpunkten att ligga på att beskriva under vilka förutsättningar det som aktieägare i ett fåmansföretag är möjligt att påverka beskattningen av sin utdelning. Här kommer jag lyfta fram problemtiken som finns i utnyttjandet av fåmansföretagsreglerna, hur regeringen med hjälp av begränsning av lagstiftningen har försökt åtgärda problemen samt vad lagändringen på området i dagsläget har fått för följder.

4.2 Ovillkorade aktieägartillskott höjer gränsbeloppet?

Teoretisk sett kan ovillkorade aktieägartillskott användas för att höja anskaffningskostnaden för aktierna i företaget och på så vis även höja gränsbeloppet och det kapitalbeskattade utrymmet för utdelning och kapitalvinst. Det normala är att lämna aktieägartillskott i sådana situationer då företag står under ett övergripande likvidations- och konkurshot. Rättsläget är tämligen oklart för vad som faktiskt gäller skatterättsligt i de fall det lämnas ett ovillkorligt aktieägartillskott i syfte att höja anskaffningskostnaden utan att det är motiverat civilrättsligt.¹⁰⁴

4.3 Användning av bankupplägg

Skatteverket lyfte för flera år sedan fram flertalet olika förfarande där aktieägare till kvalificerade aktier i fåmansföretag höjde omkostnadsbeloppet på aktierna genom att tillskjuta företaget kortvariga tillskott. Dessa transaktioner hade inte något egentligt företagsekonomiskt värde för företaget då de endast genomfördes ur skattesyfte och inte för att de var motiverade civilrättsligt. Som nämnt finns flertalet olika, mer eller mindre komplicerade, varianter av förfarandet men det vanligaste kan beskrivas på följande vis: Ägaren till fåmansföretaget lånar först en summa pengar, vanligen en mycket stor summa pengar, av en bank. Denna stora summa pengar lämnar ägaren sedan som ett ovillkorat aktieägartillskott i slutet av

¹⁰⁴ Tjernberg, M., *Nya 3:12-regler*, s.572.

är ett till fåmansföretaget. I början av nästa år beräknar ägaren till aktierna gränsbeloppet som denne får ta ut till skattesatsen 20 procent. I början av år två delar fåmansföretaget även ut allt utdelningsbart fritt eget kapital, exklusive det ovillkorade aktieägartillskottet. Företaget i fråga som inte driver någon egentlig verksamhet likvideras sedan och insatt kapital, inklusive det ovillkorade aktieägartillskottet, betalas då tillbaka till ägaren. Ägaren kan då betala tillbaka banklånet denne tog för att tillskjuta kapitalet i ett första steg. Detta är endast en förenklad variant och normalt görs bankuppläggen mer komplicerade genom interna aktieöverlåtelser till företag som är nybildade.¹⁰⁵

Skatteverket höjde rösterna och ansåg att dessa förfaranden strider mot syftet med lagstiftningen och vill underkänna transaktionerna med hjälp av lagen (1995:575) mot skatteflykt. Regeringen har nu genom förändring av lagen klargjort att sådana förfaranden och upplägg för att minska skatten inte är önskvärda eller tillåtna. Ny lagtext avser av denna anledning att tydligare reglera området.¹⁰⁶

4.4 Betydelsen av varaktighet

Enligt den tidigare lagstiftningen och praxis som fanns på området har det inte funnits något krav som innebär att aktieägartillskott endast accepteras då de innehar en viss varaktighet utan förut så räknades alla tillskott som lämnades under beskattningsåret med. Före lagändringen 2012 var det alltså helt i linje med lagstiftningens syfte att företaget tillfördes kapital utan något krav på att det skulle finnas ett behov för detta eller att tillskottet skulle inneha en bestämd varaktighet.¹⁰⁷ Även om lagstiftaren länge har vetat om problematiken kring tillförseln av korta tillskott har det varit tyst accepterat och mycket vanligt förekommande då det inte direkt stridit mot lagstiftningens syfte.¹⁰⁸

Den 1 januari 2012 tillkom lagändringen som säger att vid beräkning av gränsbeloppet så ska omkostnadsbeloppet minskas med sådana tillskott som gjorts i annat syfte än att varaktigt tillföra kapital till företaget.¹⁰⁹ I den nya lagen

¹⁰⁵ <https://www.skatteverket.se/rattsinformation/reglerochstallningstaganden/skatteupplagg/bankupplaggforatt-okagransbeloppet.4.76a43be412206334b89800034174.html>.

¹⁰⁶ <https://www.skatteverket.se/rattsinformation/reglerochstallningstaganden/skatteupplagg/bankupplaggforatt-okagransbeloppet.4.76a43be412206334b89800034174.html>.

¹⁰⁷ Dom från Kammarrätten i Jönköping den 31 maj 2013, mål nr. 2220-12.

¹⁰⁸ Dom från Kammarrätten i Jönköping den 31 maj 2013, mål nr. 2220-12.

¹⁰⁹ 57 kap. 12 § 3st. IL.

regleras vilka kapitaltillskott som får räknas med i omkostnadsbeloppet. Om tillskottet har gjorts i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i företaget ska det alltså inte räknas med. Som vägledning för vad varaktigt tillfört kapital är i detta sammanhang bör vara att aktieägartillskottet är avsett att användas under en tvåårsperiod i företaget. Det viktiga är dock inte att det ovillkorade aktieägartillskottet stannar i företaget i två år, det kan räcka med att syftet har varit att det ska stanna i två år. Oförutsedda händelser som gör att tillskottet behöver utnyttjas kan ske och detta kan vara godtagbart. Dock har den skattepliktige bevisbördan för att syftet faktiskt var att tillskottet under minst två år skulle ha stannat i fåmansföretaget.¹¹⁰

För att bestämmelsen inte ska kringgå genom att istället förvärva ett företag där det skett ett ovillkorat aktieägartillskott innan förvärvet, bör omkostnadsbeloppet även i detta fall minskas med tillskottet, om det inte gjordes för att tillföra varaktigt kapital till företaget. I 57 kap. 12 § 3 st. IL var det därför nödvändigt att införa en regel som innebar att årets gränsbelopp skulle minskas med anskaffningskostnaden för andelen för den delen ett sådant tillskott har förändrat värdet på andelen.¹¹¹ Trots att nya regler ha införts så framhåller regeringen att det inte utesluter att sådana transaktioner som endast sker i syfte att manipulera och öka omkostnadsbeloppet underkänns, detta trots att de inte strider mot reglerna. Transaktionerna kan ändå underkännas skatterättsligt med stöd av andra regler eller genom lagen mot skatteflykt.¹¹²

4.5 En lagstiftning med begränsad förutsägbarhet

Den lagändring som skedde på området 2012 har därmed blivit snävare än vad den tidigare lagsstiftningen var. Det finns en möjlighet att de nya reglerna på området riskerar att förhindra sådana tillskott som inte sker i samband med bankupplägg utan som sker av rätt skäl. Trots att lagändringen på området kan anses vara effektiv för att förhindra de skattemässiga upplägg som sker så riskerar den alltså att bidra till att sådana tillskott som inte sker med ursprung i bankupplägg missgynnas. Regeringen betonar att det är mycket viktigt att sådana

¹¹⁰ Prop. 2011/12:1, s. 437.

¹¹¹ Prop. 2011/12:1, s. 437.

¹¹² Prop. 2011/12:1, s. 438.

tillskott vars syfte är att tillföras företaget varaktigt, inte på något vis får hämmas.¹¹³

Lagändringen på området, där fokus ligger på varaktighet, kan anses vara svårtillämpbar. Detta då den endast kan baseras på bedömningar vilket leder till vidare problematik då den kan anses strida mot legalitetsprincipen som är inskriven i vår svenska grundlag. Det finns en svårighet i att fastställa vad som är verkligt varaktigt och hur man faktiskt mäter varaktigheten vilket bidrar till utebliven förutsägbarhet.¹¹⁴ Legalitetsprincipen är en princip som kommer till uttryck i den svenska regeringsformen. Denna princip är en allmän rättsprincip för hela den offentliga rätten men extra framträdande på området för beskattningsrätt. Syftet med legalitetsprincipen är att det ska finnas en förutsägbarhet för rättstillämparen för att undvika subjektiva bedömningar.¹¹⁵ Främst är principen upprättad för att skydda den enskilda individen genom att det alltid krävs lagstöd vid maktutövning från det offentliga och vid uttag av skatt ska det alltid finnas stöd för detta i lagen.¹¹⁶ Att använda sig av begreppet varaktighet i lagstiftningen har kritiserats för att strida mot legalitetsprincipen då den inte ger den förutsägbarhet till rättstillämparen som regeringsformen kräver. För att tolka begreppet varaktighet i sitt sammanhang baseras innebörden på individuella bedömningar.¹¹⁷ Begreppet är oklart och vagt vilket inte är eftersträvandsvärt för de begrepp som tillämpas i vårt svenska rättssystem. Regeringen föreslår dock att vägledning för tillämpningen av regeln ska hämtas i reglerna för kapitalunderlag för räntefördelning och kapitalunderlag för expansionsfond. I dessa regler förhindras manipulation med kapitaltillskott och räknas endast om syftet är att varaktigt öka kapitalet i företaget.¹¹⁸

Detta är inte första gången som vårt skattesystem får kritik för att det innehåller oklara och oförutsägbara begrepp. Ofta är vårt skattesystem utformat på ett sådant sätt som gör att det i viss mån strider mot legalitetsprincipen. Andra områden som till exempel riktats mycket hård kritik på grund av avsaknaden av förutsägbarhet

¹¹³ Prop. 2011/12:1, s. 437.

¹¹⁴ Tjernberg, M., *Nya 3:12-regler*, s.572.

¹¹⁵ Pahlsson, R., *Konstitutionell skatterätt*, s. 70.

¹¹⁶ Pahlsson, R., *Konstitutionell skatterätt*, s. 71.

¹¹⁷ Tjernberg, M., *Nya 3:12-regler*, s.572.

¹¹⁸ Prop. 2011/12:1, s. 437.

är reglerna gällande ränteavdragsbegränsningar och begreppet ”huvudsakligen affärsmässigt motiverat”.¹¹⁹

4.6 Sammanfattning och analys

Rättsläget har länge innehållit luckor för vad som faktiskt gäller skatterättsligt då ägare till ett fåmansföretag ger ovillkorade aktieägartillskott i syfte att höja aktiernas omkostnadsbelopp utan att detta kan anses vara civilrättsligt motiverat. Skatteverket identifierade flertalet upplägg för att flytta pengar mellan inkomstlagen och omvandla sådan inkomst som borde beskattas som inkomst av tjänst som inkomst av kapital istället. Dessa så kallade bankupplägg som identifierats skulle bli mer komplicerade att genomföra med hjälp av en lagändring på området 2012.

Lagändringen innebär att för att ovillkorade aktieägartillskott ska få ingå i omkostnadsbeloppet på aktierna är tillkottet beroende av att det finns en viss varaktighet. Tidsaspekten är nu alltså i fokus för att avgöra om det ovillkorade aktieägartillskottet får räknas med i omkostnadsbeloppet eller inte. Med förhoppningar om att sätta stopp för de kortsiktiga bankupplägg som tidigare identifierats i stor utsträckning har lagen nu blivit allt striktare och fokuserar på att det ska finnas ett varaktigt syfte med att tillföra företaget tillskottet.

Viss kritik har dock riktats mot denna lagändring av området, främst mot det vaga och oklara begreppet ”varaktighet”. Hur man egentligen ska tillämpa detta uttryck i praktiken är oklart och det ligger även en svårighet att mäta ett sådant kvantitativt begrepp. Eftersom det även är själva syftet med tillskottet som är det viktiga, att fokus ligger på om syftet med tillskottet var att det skulle vara företaget till handa i minst en tvåårsperiod, ställer jag mig frågan hur man på ett konkret vis finner bevisbördan för syftet och sedermera bevisar om detta uppfylls eller inte. Som ägare till fåmansföretaget borde det inte vara särskilt svårt att hävda särskilda omständigheter och att företaget med anledning av dessa inte längre har tillskottet i sin besittning. Att begreppet med anledning av sin otydlighet ska bryta mot den svenska legalitetsprincipen har därför lyfts upp. Det är dock inte första gången som denna kritik lyfts fram på skatteområdet så jag

¹¹⁹ Hultqvist Anders, *Affärsmässigt motiverad – en analys av bestämmelserna om ränta på koncerninterna lån*, Svensk skattetidning 2.2012, s. 122-141.

frågar mig egentligen om denna kritik är tillräckligt stark? Överlag så verkar det som att beslutsfattarna ser ett intresse i att skapa vaga och otydliga rättsregler på skatteområdet. En anledning till ett sådant intresse skulle kunna vara att man genom att göra gränsdragningen mer ”luddig” och oklar göra det svårare för rättstillämparen att ligga precis under gränsen. Min tanke är att med en mer otydlig gräns om vad som är rätt och vad som är fel så är man som tillämpare av lagen mer försiktig och har en större marginal till vad som faktiskt är fel. Det blir med andra ord svårare att utmana lagen och ligga precis på gränsen till vad som är otillåtet skattefusk. Jag tänker mig därför att det kanske ligger något positivt i denna oklara och oförutsägbara utformning också. Kanske att utformningen hindrar några av dem som annars ligger på gränsen mellan vad som är lagligt och vad som är olagligt då det nu faktiskt inte finns någon klar och tydlig gräns. I detta fall gällande bankupplägg med ovillkorade aktieägartillskott har det såhär långt inte visat sig om lagändringen fått ett verkligt genomslag då den infördes 2012 och av denna anledning borde konsekvenserna inte synas förrän i år, taxeringsår 2014.

5. Sammanfattande slutsatser

Det huvudsakliga syftet med fåmansföretagsreglerna är att motverka inkomstomvandling från inkomstsaget tjänst till inkomstslaget kapital. Frågan är då hur man ser på situationen som uppstår om en aktieägare tillför sitt fåmansföretag ett ovillkorat aktieägartillskott i syfte att höja omkostnadsbeloppet på aktierna så att utdelningen till 20 procents beskattning blir större, vilket kan ses som en slags förflyttning av beskattning mellan inkomstslagen. Detta har jag genom uppsatsen haft som syfte att undersöka närmare.

Före lagändringen 2012 fanns inga direktiv eller någon specifik vägledning om vilka tillskott som skulle räknas med i omkostnadsbeloppet och vilka som inte skulle det utan då räknades alla tillskott med i omkostnadsbeloppet. Sedan lagändringen är det dock endast tillåtet att räkna med sådana ovillkorade aktieägartillskott vars syfte är att varaktigt stanna i företaget. Denna lagändring tillkom efter att det uppdagades att ägare till fåmansföretag tillförde sitt fåmansföretag ovillkorade aktieägartillskott i syfte att höja omkostnadsbeloppet på aktierna och civilrättsliga motiv saknades således. Omkostnadsbeloppet höjdes endast för att gränsbeloppet skulle bli högre vilket följaktligen innebär att ägaren kan ta ut en större utdelning till den mer gynnsamma skattesatsen 20 procent. I inskränkningen av lagen ligger fokus på begreppet varaktighet. Regeringen menar att för att tillskottet ska klassificeras som varaktigt så bör det vara företaget tillhanda under minst en tvåårsperiod. Det är mycket viktigt att syftet med det ovillkorade aktieägartillskottet är att det varaktigt ska stanna och utnyttjas i fåmansföretaget. Oförutsedda händelser kan dock inträffa som gör att tillskottet behöver utnyttjas och detta kan under vissa omständigheter vara godtagbart.

Det finns vissa komplikationer med denna inskränkning av lagen som fokuserar på varaktighet. Detta då uttrycket i förarbeten inte har getts någon mer preciserad och konkret innebörd. Att det sedan lagen ändrades inte har gjorts några domstolsprövningar innebär att det inte heller finns någon rättspraxis att finna stöd i på området. Även doktrin på området är mycket sparsam vilket mynnar ut i

att rättsutövaren i nuläget har stora problem att finna vägledning och handledning i frågan.

Kritik har riktats mot begreppet varaktighet av anledningen att det anses mycket vagt och svårtolkat. Följderna av detta innebär att rättsläget på området är mycket svårbedömt. En problematik på området är den svårighet som det innebär att mäta, samt prova varaktigheten av ett ovillkorat aktieägartillskott. Detta får som följd att det blir oklart om det ovillkorade aktieägartillskottet ska räknas som en del av omkostnadsbeloppet eller inte. Att tillämpa sig av en vag och oklar rättsregel i det svenska skattesystemet är inte gynnsamt för någon part samtidigt som det strider mot vår svenska grundlag. Kritiken att rättsregeln är oklar och saknar förutsägbarhet är dock ingen ny kritik på området för beskattningsrätt. Det är inte ovanligt att denna kritik riktas mot utformningen av reglerna på skatteområdet och ofta är denna kritik befogad då rättsreglerna har en tendens att vara både vaga och oförutsägbara.

Vad man kan konstatera är att det sedan lagändringen den 1 januari 2012 har blivit mer komplicerat att med stöd i lagtext tillföra ovillkorade aktieägartillskott och räkna dessa som en del i omkostnadsbeloppet för aktierna. Ovillkorade aktieägartillskott bör tillföras företaget då de är civilrättsligt motiverade, inte grunda sig i ett skattemässigt syfte. Inskränkningen i lagen gör det svårare att med hjälp av skatteupplägg tillfälligt höja omkostnadsbeloppet på aktierna i fåmansföretaget och följaktligen även svårare att höja gränsbeloppet på detta vis. Att utnyttja sig av bankupplägg som är en tillfällig och snabb aktion är alltså svårare rättsligt sätt. Givetvis finns det fortfarande en chans att utnyttja skattesystemet och de fördelaktiga fåmansföretagsreglerna men det kräver allt mer avancerade och genomtänkta förfarande för att lagen inte ska sätta stopp.

För att höja gränsbeloppet och erhålla en större utdelning till 20 procents beskattning gäller det att genomföra transaktioner med en längre tidshorisont och varaktigheten ska stå i fokus. Att höja det utdelningsbara beloppet som får beskattas mer gynnsamt är med andra ord möjligt om man som ägare i ett fåmansföretag ger sådana ovillkorade aktieägartillskott som inte endast är tillfälliga. Om de ovillkorade aktieägartillskotten stannar i företaget under minst en tvåårsperiod finns det inget stöd i lagtext för att de inte ska räknas in i

omkostnadsbeloppet för aktierna. Detta kräver att företaget har tämligen god likviditet och förväntas fortleva utan något behov av att utnyttja det tillförda tillskottet. Om syftet med det ovillkorade aktieägartillskottet inte är att det ska vara företaget tillhanda under minst en tvåårsperiod så får det enligt lag inte räknas in i omkostnadsbeloppet på aktierna. Detta innebär att trots att ägaren har gett ett ovillkorat aktieägartillskott får detta inte räknas med som omkostnadsbelopp för aktierna och således påverkas gränsbeloppet inte. Avgörande för om det ovillkorade aktieägartillskottet ska medräknas i omkostnadsbeloppet och såtillvida höja gränsbeloppet är alltså tidsaspekten, med andra ord, hur lång tid som tillskottet varit företaget tillhanda. Har man som aktieägare i ett fåmansföretag tiden på sin sida är det med andra ord möjligt att förändra beskattningen på utdelning genom ovillkorade aktietillskott och uppnå klara skattefördelar utan att lagtexten kan förhindra detta.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Sverige

Förordning (2013:719), ”om inkomstbasbelopp för år 2014”

Prop. 1989/90:110, ”om reformerad inkomst- och företagsbeskattning”

Prop. 1990/91:54, ”om kvarvarande frågor i reformeringen av inkomst- och företagsbeskattning, m.m.”

Prop. 2004/05:85, ”Ny aktiebolagslag”

Prop. 2005/06:40, ”Reformerade beskattningsregler för ägare i fåmansföretag”

Prop. 2011/12:1, ”Budgetpropositionen för 2012”

SkU 1984/85:2

SkU 1993/94:25

SKV 336 utgåva 10, ”Handledning för beskattning av inkomst vid 2011 års taxering”

SKV A 2006:12, ”om beskattning av fåmansföretag, av delägare m.fl. i sådana företag och av delägare m.fl. i fåmanshandelsbolag”

SOU 2002:52, *Behovet av särskilda regler för beskattning av delägare i fåmansföretag*

Litteratur

Algotsson, T., *Skatterättsliga frågor kring aktieägartillskott*, Skattenytt 1993, s. 587-599

Arvidsson, R., *Om aktieägartillskott*, SvSkT 2000:9, s. 847-905

Bernitz, U., Heuman, L., Leijonhufvud, M., Seipel, P., Warnling-Nerep, W., Vogel, H-H., *Finna rätt. Juristens källmaterial och arbetsmetoder*, upplaga 11, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2010

Hultqvist A., *Affärsmässigt motiverad – en analys av bestämmelserna om ränta på koncerninterna lån.*, Svensk skattetidning 2.2012, s. 122-141

Jilkén, D. och Ugglå, C-M., *Kapitaltillskott inom bolagssektorn*, Skattenytt 2004, s. 11-25

Lodin, S-O., Lindencrona, G., Melz, P., Silfverberg, Ch., *Inkomstskatt- en lärobok och handbok i skatterätt*, Del 2, trettonde upplagan, Studentlitteratur AB, Lund, 2011

Prytz, J. och Tamm, M., *Tillskott utan aktieteckning*, Fritzes förlag AB, Stockholm, 1995

Påhlsson, R., *Konstitutionell skatterätt*, Lotus förlag AB, Uppsala, 2009

Sandgren, C., *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*, Stockholm: Norstedts Juridik AB, 2006

Rabe, G. och Hellenius, R., *Det svenska skattesystemet*, Upplaga 24:1, Nordstedts Juridik AB, Stockholm, 2011

Tjernberg, M., *Beskattning av fåmansföretag*, Thomson fakta AB, 2005

Tjernberg, M., *Nya 3:12-regler*, SvSkT 2012:67, s. 565-575

Internetkällor

Bankupplägg för att öka gränsbeloppet – Hämtat den 25/4-14
<https://www.skatteverket.se/rattsinformation/reglerochstallningstaganden/skatteupplagg/bankupplaggforattokagransbeloppet.4.76a43be412206334b89800034174.html>

Övriga källor

Skatteverkets handledning. *Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst vid 2010 års taxering del III*

Rättsfallsförteckning

Högsta domstolen

NJA 1951, s. 6

NJA 1988 s. 620

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 2002 ref. 106

RÅ 2002 not. 216

RÅ 2009 ref. 41

RÅ 2009 ref. 47 I

Kammarrätten

Dom från Kammarrätten i Jönköping den 31 maj 2013, mål nr. 2220-12,
KamR 2220-12