



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Douglas Linnell

# Förtäckta förmåner i fåmansbolag

- En komparation av svensk och dansk skatterätt

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Uppsats på juristprogrammet  
15 högskolepoäng

Handledare: Per Nilsén

Termin: HT 2014

# Innehåll

<b>SUMMARY</b>	<b>3</b>
<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>5</b>
<b>FÖRORD</b>	<b>7</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>8</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>9</b>
1.1 Bakgrund	9
1.2 Syfte och frågeställningar	9
1.3 Avgränsningar	9
1.4 Metod och material	10
1.5 Disposition	12
1.6 Forskningsläge	12
<b>2 SVENSK RÄTT</b>	<b>13</b>
2.1 Inkomstslag och beskattning	13
2.2 Fåmansbolag	14
2.3 Fördelning mellan inkomst av kapital och tjänst	15
<b>3 FÖRTÄCKTA FÖRMÅNER</b>	<b>16</b>
3.1 Förutsättningar för beskattning av förmåner	16
3.2 Subjektsprincipen	17
3.3 Privata utgifter och löpande förmåner	19
3.4 Bilförmån	19
3.5 Semesterbostadsförmån	20
3.6 Båtförmån	20

3.7 Värdering av förmån	21
3.8 Sammanfattning	21
<b>4 DANSK RÄTT</b>	<b>23</b>
4.1 Inkomstslag och beskattning	23
4.2 Förutsättningar för beskattning av förmåner	24
4.3 Subjektsprincipen	25
4.4 Privata utgifter och löpande förmåner	27
4.5 Semesterbostadsförmån	27
4.6 Bilförmån	28
4.7 Båtförmån	28
<b>5 ANALYS</b>	<b>30</b>
<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>33</b>
<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>35</b>

# SUMMARY

Covert benefits is a topic that has been a subject of discussion in tax law for a long time and it is especially in close companies that problems with covert benefits arise. This paper is limited to covert benefits from limited companies owned by few individuals who also are employed. First this paper will present the Swedish tax law rules regulating covert benefits and rules on car-, holiday accommodation- and boat benefits. This is then followed by a presentation of the Danish regulations on these different benefits. The purpose of this paper is to examine how Sweden and Denmark have chosen to regulate on covert benefits and then determine the differences and similarities between the regulations.

Regarding the conditions when it comes to taxation of covert benefits both countries have through court practice set different conditions. The Swedish law imposes particularly the conditions that a value has left the company, that someone actually enjoyed the value (benefit) and that the benefit is based on employment or ownership in the company. The Danish law mainly imposes two conditions for taxation of covert benefits and that is that the value transferred from the company is not right according to the conditions on the market and that the value transferred is based on ownership. The most central condition in Danish law is whether the transfer is businesslike, for example that the value is sold at below market price or not. The question of which entity that should be taxed is based on the same principles in both Sweden and Denmark, that the entity who disposes of an income are the one to be taxed.

Regulations on car-, holiday accommodation- and boat benefits exists in both countries but has been solved in different ways. The Swedish law have through court practice made a difference between car and boat-, and accommodation benefits. Car belonging to a company that someone drives for more than 1000 km for private use are taxed according to flat rates. For benefits of holiday accommodation and boat there is a difference, only the right of disposal over these two benefits for a taxpayer is sufficient to be taxed. The burden of proving limited usage or right of disposal lays on the taxpayer.

In Denmark, taxation of these different benefits are based only on the right of disposal that a taxpayer gets from a company. In Danish law there is a distinction made between employees, main shareholders (hovedaktionærer) and employed majority shareholders both in terms of taxation and the right of disposal. Regardless of whether a taxpayer is employed, main shareholder or both, the taxpayer is taxed based only on the right of disposal. However employed main shareholder are presumed having full right of disposal of boat and holiday accommodation the whole year. The burden of proving that the right of the disposal has been limited is on the taxpayer. The taxation of benefits is precisely stated by text of law, both the value of benefits and who should be taxed.

The Swedish regulations on car-, holiday accommodation- and boat benefits has mainly been developed through court practice. The Danish regulations are mainly set out in law and clearly decided the taxation of benefits. From a rule of law perspective the danish regulations on these benefits are more preferable but are on the other hand complex. The Swedish regulations have been until the court practice from HFD less predictable but more flexible maintaining the double taxation of closely held companies.

# SAMMANFATTNING

Förtäckta förmåner är ett ämne som varit föremål för diskussion inom skatterätten och det är speciellt i fåmansbolag som problematiken uppstår. Uppsatsen begränsar sig till de förmåner som utgår från aktiebolag som ägs av få fysiska personer som samtidigt är anställda. I uppsatsen redogörs det först för de svenska skatterättsliga regler och principer som behandlar förtäckta förmåner samt regler om bil-, båt- och semesterbostadsförmån. Detta följs sedan av hur den danska rätten reglerar förtäckta förmåner och bil-, båt och semesterbostadsförmån. Syftet med uppsatsen är att undersöka hur Sverige och Danmark valt att reglera kring förtäckta förmåner för att sedan utröna skillnader och likheter mellan dem.

Gällande förutsättningarna för beskattning av förtäckta förmåner har båda länderna genom praxis ställt upp olika förutsättningar. Den svenska rätten ställer framförallt upp krav på att ett värde ska ha lämnat bolaget, att någon faktiskt åtnjutit värdet (förmånen) och att förmånen grundar sig i anställning eller delägarskap i bolaget. Den danska rätten ställer i huvudsak upp två krav på för beskattning och det är att överföringen inte är affärsmässig och att den icke affärsmässiga överföringen grundar sig i delägarskap. Det mest centrala i den danska bedömningen är om överföringen är affärsmässig eller inte, d.v.s. såld till under marknadspris eller inte. Frågan om vilket subjekt som faktiskt ska beskattas styrs utifrån samma principer i båda länderna där den som faktiskt disponerar över en inkomst ska beskattas (subjektprincipen).

Förmånerna bil, båt och semesterbostad behandlas i de båda ländernas rätt men har lösts på lite olika sätt. De svenska reglerna har genom praxis gjort skillnad på bilförmån och båt- och semesterbostadsförmån. Bil som tillhör ett bolag som någon nyttjar i mer än ringa omfattning för privatbruk (100 mil) beskattas enligt schabloner. För semesterbostads- och båtörmån räcker det endast med att någon ha en dispositionsrätt för att bli beskattad. Bevisbördan för att nyttjande inte skett ligger på den skattskyldige.

I Danmark sker beskattning av dessa olika förmåner med utgångspunkt i dispositionsrätten som en skattskyldig får från ett bolag. Det görs i dansk rätt en uppdelning mellan anställda, huvudaktieägare och anställda huvudaktieägare både när det gäller beskattning och dispositionsrätt av vissa förmåner. Alla personer oavsett förhållande till bolaget beskattas för dispositionsrätten,

dock presumeras anställda huvudaktieägare haft full dispositionsrätt till semesterbostad och båt hela året. Bevisbördan för att dispositionsrätten varit avskuren ligger på den skattskyldige.

Förmånsbeskattningen anges precis i lagtext både hur stor beskattningen blir och vem som ska beskattas.

De svenska reglerna om beskattning av bil, båt och semesterbostad har främst lösts genom domstolspraxis och lagstiftningen har skett i domstol. Den danska rätten har tydligt genom lagregler bestämt hur beskattning ska ske och ur rättssäkerhetssynpunkt är det danska att föredra men däremot är de danska lagregler oerhört tekniska och komplicerade. De svenska reglerna har fram till HFD:s avgörande varit mindre rättssäkert men mer flexibelt för att upprätthålla dubbelbeskattning i fåmansbolag.

# FÖRORD

Jag vill tacka min handledare Per Nilsén som hjälpt mig med många viktiga tips och synpunkter och utöver det vill jag tacka Mats Tjernberg, professor i offentlig rätt och skatterätt som bidragit med värdefulla tips och förklaringar.

Hösten 2014

Douglas Linnell



# FÖRKORTNINGAR

IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
SKV	Skatteverket
LL	Ligningsloven
PSL	Personskatteloven
SL	Statsskatteloven
SKM	Skatteministeriet

# 1 INLEDNING

## 1.1 Bakgrund

Aktiebolag där både ägare och anställd är samma person kallas för fåmansbolag. Det förhållandet att ägare och anställda ofta är samma person ger upphov till en rad olika skatterättsliga men även bolagsrättsliga problem. Ägaren kan styra vad bolaget ska företa för rättshandlingar och bestämma lön och utdelning till sig själv och andra. I Sverige har vi särregleringar för just dessa typer av företag för att förhindra att ägare uppnår otillbörliga skattefördelar. Ett fenomen som ofta uppstår är att ägaren försöker föra över värde till sig själv från bolaget i andra skepnader än lön och utdelning för att undkomma beskattning, d.v.s. förtäckta förmåner. Ämnet är relativt omdiskuterat och har varit föremål för diskussion under ganska många år.

## 1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med denna uppsats är att undersöka hur förtäckta förmåner i fåmansföretag hanteras i svensk och dansk rätt för att kunna urskilja likheter och skillnader mellan regleringarna. Ett komparativt perspektiv är utgångspunkten i kombination med ett kritiskt rättssäkerhetsperspektiv där likheterna och skillnaderna analyseras.

Frågeställningarna i uppsatsen är:

- Vilka likheter och skillnader finns det i lagstiftningen om förtäckta förmåner i Sverige och Danmark?
- Vad innebär de olika regleringarna sett utifrån ett rättssäkerhetsperspektiv?

## 1.3 Avgränsningar

I uppsatsen kommer jag endast undersöka regleringar för fåmansaktiebolag och inte aktiebolagsrättsliga regleringar om förtäckta förmåner vilket innebär att den associationsrättsliga delen av ämnet utelämnas. Gällande de svenska särregleringarna av fåmansbolag ges en kort

översikt av regleringarna. Det kommer inte göras en genomgång av praxis som behandlat definitionen av fåmansbolag då det faller utanför syftet och ramen för uppsatsen.

Det finns många aspekter och problem med förtäckta förmåner i fåmansbolag. Jag kommer i huvudsak undersöka förutsättningarna för hur förtäckta förmåner uppstår och när beskattning kan ske av fysiska personer som är aktieägare och anställda. Denna undersökning kommer ske på en grundläggande nivå och alla exempel på värdeöverföringar mellan bolag och fysiska personer kommer inte behandlas. En avgränsning har också gjorts till semesterbostads-, bil- och båtförmån eftersom de utgör några av de största och vanligaste förmånerna i fåmansbolag.

Beskattningskonsekvenserna för den juridiska personen kommer nästan helt att utelämnas då det sällan problematiseras. De deskriptiva delarna kommer i huvudsak återges översiktligt och de mest belysande rättsfallen kommer att beskrivas för att visa grunddragen i respektive rättssystem.

## 1.4 Metod och material

I uppsatsen tillämpas rättsdogmatisk metod och komparativ metod för att besvara frågeställningarna.

Den rättsdogmatiska metoden innebär att de allmänt accepterade rättskällorna används, som lagstiftning, lagförarbeten, rättspraxis och doktrin.<sup>1</sup> I uppsatsen har jag utifrån denna metod försökt fastställa gällande rätt i respektive land. Anledningen till varför jag valt denna metod är av praktiska skäl. Sverige och Danmark ingår i den nordiska rättsfamiljen och använder sig av rättskällorna på samma sätt. Båda länderna anser förarbeten och praxis samt doktrin vara viktiga källor för att bestämma gällande rätt.<sup>2</sup>

Den komparativa studien kan utföras på två olika nivåer, makro- och mikronivå. På makronivå jämförs rättssystemen som helhet mot varandra och på mikronivå jämförs enskilda rättsregler. Detta betyder inte per automatik att den ena utesluter den andra. Ibland måste rättssystemet beskrivas översiktligt för att de enskilda reglerna ska förstås.<sup>3</sup> För att en komparation ska få en funktion av

---

<sup>1</sup> Korling och Zamboni, s. 21.

<sup>2</sup> Zweigert och Kötz, 1998 s. 277.

<sup>3</sup> Zweigert och Kötz, 1998, s. 5.

betydelse är det inte tillräckligt med en deskriptiv redogörelse för de olika rättssystemen utan en jämförelse ur ett kritiskt perspektiv måste företas där de olika deskriptiva delarna analyseras.<sup>4</sup> Syftet med jämförelsen bör också vara mer än att bara att beskriva olika rättssystem och bör syfta till att användas för skapa en större bild av hur olika företeelser behandlas i olika länder.<sup>5</sup>

Vid en komparation finns det olika fallor som måste beaktas. Den första är att undvika att se på det utländska rättssystemet med i detta fallet ”svenska glasögon”. Det är viktigt att inte använda sig av sina egna principer som exempelvis rättskällevärdet som kanske inte används på samma sätt i det utländska systemen. Det bör alltså undvikas frågor som utgår från de begrepp i sitt eget rättssystem.<sup>6</sup> Det finns också en risk vid att välja att jämföra fler olika rättssystem och rättssystem som inte är besläktade med varandra.<sup>7</sup>

I uppsatsen kommer jag att göra en komparation på en mikronivå med en internationell dimension som innebär en jämförelse mellan förtäckta förmåner i svensk och dansk rätt. Denna består av en deskriptiv del av de båda ländernas gällande rätt ur ett komparativt perspektiv som sedan analyseras ur ett kritiskt rättssäkerhetsperspektiv.

Materialet som jag har använt är lagtext med förarbeten, praxis och doktrin. Olika rättskällor används på liknande sätt i både Danmark och Sverige därför har urvalet varit lika ur de båda ländernas källor. Men komparationen ger upphov till en rad svårigheter när det gäller urval av material från den danska rätten. Därför har jag valt ut viss litteratur och förlitat mig på att den praxis som anges där är mest relevant och inte försökt söka efter relevanta domar på egen hand. Den danska litteraturen har jag även kompletterat med det danska skatteverkets vägledning som är tydlig och generös när det kommer till att förklara de danska reglerna.

---

<sup>4</sup> Zweigert och Kötz, 1998, s. 6.

<sup>5</sup> Zweigert och Kötz, 1998, s. 2.

<sup>6</sup> Zweigert och Kötz, 1998, s. 36.

<sup>7</sup> Zweigert och Kötz, 1998, s. 41.

## 1.5 Disposition

I kapitel ett beskrivs problematiken kring förtäckta förmåner som följs av redogörelser av b.la. frågeställningar, metod och avgränsningar. I kapitel två och tre behandlas den svenska rätten där en översikt ges av det svenska skattesystemet som följs av en redogörelse för hur förmåner regleras. Kapitel fyra behandlar den danska rätten och kapitlet är uppbyggt på samma sätt som kapitel två och tre med en kort redogörelse över det danska skattesystemet följt av en redogörelse över de danska regleringarna för förmåner. Presentationen av de båda ländernas regleringar mynnar ut i kapitel fem med en analys där svar på uppsatsens frågeställningar ges.

## 1.6 Forskningsläge

Det har skrivits mycket om förtäckta förmåner men det har inte skett någon forskning av svensk och dansk rätt ur ett jämförande perspektiv av förtäckta förmåner sedan år 1999 då Mats Tjernberg publicerade sin avhandling *Fåmansaktiebolag*. I den danska litteraturen behandlade Malene Kerzel problematiken om huvudaktieägare i sin avhandling från år 2000 men ingen jämförelse av ländernas regleringar har skett i Danmark.

# 2 SVENSK RÄTT

## 2.1 Inkomstslag och beskattning

I 1 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL stadgas att både fysiska och juridiska personer är skyldiga att betala skatt. Fysiska personer ska betala kommunal och statlig skatt på inkomst av tjänst samt statlig skatt på inkomst av kapital. Juridiska personer ska betala statlig skatt på inkomstslaget näringsverksamhet. Den genomsnittliga kommunala skattesatsen för fysiska personer uppgår till 31,86% år 2014.<sup>8</sup> Den statliga skatten bestäms genom nedre och övre skiktgränser där inkomster över 420 800 kronor beskattas med 20% och inkomster över 602 600 kronor med ytterligare 5% för inkomståret 2014 enligt 65 kap. 5 § IL. Detta innebär att de finns tre inkomstskatteskit och den högsta marginalskatten kan bli 57%.<sup>9</sup>

Inkomstslaget tjänst för fysiska personer regleras i 11 kap. 1 § IL och till detta räknas löner, arvoden, pensioner och andra inkomster som erhålls på grund av tjänst. Till inkomstslaget tjänst räknas löner från aktiebolag som personer tar ut grundat på anställning. Intäkter från näringsverksamhet som fysisk person bedriver som enskild firma tas också upp i inkomstslaget tjänst.<sup>10</sup> Enligt 13 kap. 1 § IL avses näringsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Inkomstslaget tjänst utgör över 90% av de skattepliktiga inkomsterna och är utan tvekan det största och viktigaste inkomstslaget för samhället. Därför uppstår rättsliga problem när ersättning utgår i annan form än kontanta medel som exempelvis försäljning av tillgångar till underpris från bolag till ägare.<sup>11</sup>

Inkomstslaget kapital regleras i 42 kap. 1 § IL och till detta räknas intäkter på grund av tillgångar och kapitalvinster som exempelvis aktieutdelningar, räntor, hyresintäkter och vinster vid försäljning av tillgångar. Till inkomstslaget kapital räknas inte inkomster och utgifter som räknas till näringsverksamhet, 41 kap. 1 § st 2 IL. Inkomst av kapital beskattas proportionellt med 30%, 65 kap. 7 § IL.

---

<sup>8</sup> <http://www.scb.se/sv/Hitta-statistik/Regional-statistik-och-kartor/Statistikatlasen/VisletBehallare/Kommunalskatten-1974-2014/>

<sup>9</sup> Lodin m.fl. 2013, s. 63.

<sup>10</sup> Lodin m.fl. 2013, s. 63.

<sup>11</sup> Lodin m.fl. 2013, s. 63.

För juridiska personer som exempelvis aktiebolag och ekonomiska föreningar räknas alla inkomster till inkomstslaget näringsverksamhet och inget annat inkomstslag. För juridiska personer räknas inkomstslaget kapital till näringsverksamhet, 13 kap. 1-2 §§ IL. Viktigt att framhålla för den vidare framställningen är att ett aktiebolags intäkter dubbelbeskattas. Först beskattas vinsten med statlig inkomstskatt på 22% enligt 65 kap. 10 § IL och när den sedan utdelas till ägarna beskattas de i inkomstslaget kapital med 30%. Detta kallas för ekonomisk dubbelbeskattning och den totala beskattningen blir 45,4%. Dubbelbeskattningen gör att det kan vara fördelaktigare att ta ut ersättning för sin arbetsinsats i form av utdelning, inkomst av kapital, än att ta ut lön som beskattas högre. Därför finns det speciella regleringar för aktiebolag som förhindrar detta och nedan följer en redogörelse för bestämmelserna.<sup>12</sup>

## 2.2 Fåmansbolag

Regler om fåmansbolag finns i 56-57 kap. och i 60 kap. IL. Definitionerna av vad som utgör ett fåmansbolag stadgas i 56 kap. 2 § 1 p. IL där grunddefinitionen är att om fyra eller färre delägare äger aktier som motsvarar mer än hälften av rösterna i företaget så utgör aktiebolaget ett fåmansbolag.

Det som ger upphov till skattemässiga problem när det gäller fåmansbolag är att aktieägare, anställda och avtalsparter ofta är samma person. Aktiebolaget och dess ägare utgör egentligen ett tvåpartsförhållande där bolaget som självständig juridisk person kan företa rättshandlingar och skaffa sig både skyldigheter och rättigheter. När endast ett fåtal personer äger bolaget och innehar all bestämmanderätt öppnar det för möjligheter att för ägaren själv bestämma om lön, utdelning, förmåner samt fördelaktiga affärer mellan ägare och bolag. Ägaren kan utnyttja detta för att uppnå skattefördelar genom förmånliga överlåtelser till under marknadspris eller överföra andra medel förtäckt för att minska skattebördan.

Ägaren kan också om denne både är ägare och anställd bestämma själv över hur fördelningen mellan inkomst av kapital och tjänst för att få en så fördelaktig beskattning som möjligt. Det tänkta

---

<sup>12</sup> Lodin m.fl. 2013, s. 66-68.

tvåpartsförhållandet mellan bolag och ägare är bara en fiktion och ska istället ses som en ekonomisk enhet.<sup>13</sup>

## 2.3 Fördelning mellan inkomst av kapital och tjänst

Om ett aktiebolag anses utgöra ett fåmansbolag tillämpas särskilda regler för fördelning av inkomst av kapital och tjänst. För att reglerna om fördelningen mellan inkomst av kapital och tjänst ska tillämpas måste andelarna vara kvalificerade, 57 kap. 2 § IL. Enligt 57 kap. 4 § 1 st. anses en andel kvalificerad om andelsägaren eller någon närstående till honom under de senaste fem åren varit verksam i betydande omfattning i företaget.

I 57 kap. IL finns de bestämmelser som reglerar hur mycket av inkomsten som ska tas upp i respektive inkomstslag. I 57 kap. 10 § IL definieras gränsbeloppet för hur mycket inkomst ska tas upp i kapital. Gränsbeloppet räknas vidare ut på två olika sätt, schablonregeln eller lönebaserat utrymme. Den inkomst som faller inom gränsbeloppet beskattas effektivt med 20% allt utöver det beskattas i tjänst, 57 kap. 20 § IL.

---

<sup>13</sup> Tjernberg, 2006, s. 16.



# 3 FÖRTÄCKTA FÖRMÅNER

Problemet med förtäckta förmåner uppstår ofta i fåmansbolag där det tänka tvåpartsförhållandet mellan fysisk och juridisk person egentligen inte existerar. Som tidigare nämnts är ägare och anställd ofta samma person och försöker då överföra tillgångar från bolaget till sig själv förtäckt för att undgå beskattning av lön. Förtäckt utdelning kan även ske i aktiebolag med flera ägare men sker väldigt sällan.<sup>14</sup> Nedan följer en redogörelse för vilka förutsättningar som krävs för att beskattning av en förmån ska kunna ske.

Mellan åren 1976–2000 bestod fåmansbolagsreglerna även av s.k. stoppregler som utformades för att förhindra att företagsledare och delägare skulle skapa skatteförmåner.<sup>15</sup> Dessa innebar att skattebehandlingen av vissa transaktioner blev oförmånliga vilket gjorde att många avstod. Avskaffandet av dessa gjorde det möjligt för bolag att införskaffa tillgångar som främst skulle komma att användas privat av delägare och anställda.<sup>16</sup> Slopandet av dessa innebar att tillämpning av allmänna regler om inkomst av kapital och tjänst återigen blev aktuella samt den praxis som utvecklats innan stoppreglernas införande.<sup>17</sup>

## 3.1 Förutsättningar för beskattning av förmåner

Mats Tjernberg, professor i offentlig rätt och skatterätt vid juridiska fakulteten i Lund, ställde i sin avhandling Fåmansaktiebolag (1999) upp ett antal principer för att en beskattning av förmåner ska kunna ske.<sup>18</sup> Dessa principer får anses vara gällande och nedan följer en kort redogörelse för dem.

1. Den första förutsättningen för beskattning är att ett ekonomiskt värde lämnar bolaget. Detta kan exempelvis ske genom bolaget inte tar tillräckligt betalt för överlåtelser av egendom eller andra transaktioner. För att bedöma om ett värde lämnat bolaget ser man till vad som är affärsmässigt riktigt.

---

<sup>14</sup> Lodin m.fl. s. 399.

<sup>15</sup> Tjernberg, 2006, s. 17-18.

<sup>16</sup> Tjernberg, 2013, s. 7.

<sup>17</sup> Tjernberg, 2006, s. 18.

<sup>18</sup> Tjernberg, 2013, s. 2.

2. Om bolaget tar bort en möjlighet att i framtiden realisera en inkomst beaktas det i den skattemässiga bedömningen som att ett värde har lämnat bolaget och en jämförelse med egendomens marknadsmässiga värde ska göras.
3. Något subjekt utanför bolaget ska åtnjuta en förmån. Förmånen ska vara konkret på det sättet att en inkomst uppstår. Det kan ske i form av att personen utanför bolaget minskar sina privata utgifter med hjälp av förmånen från bolaget. Bara en möjlighet att få en förmån eller en dispositionsrätt räcker inte utan subjektet måste faktiskt åtnjuta den. Se exempelvis RÅ 1992 ref. 108 där en person inte beskattades för möjlighet till fri kost som inte utnyttjats.
4. Förmånen ska också baseras på anställning eller delägarskap i bolaget. Förmånen kan även utgå från ett dotterbolag som ägs av det bolag där personen i fråga äger aktier.<sup>19</sup>

### 3.2 Subjektprincipen

Subjektprincipen innebär att oavsett vem som åtnjuter förmånen ska beskattning ske hos den som förfogar över inkomsten. En av de fyra generella principerna som ovan nämnts är att förmånen ska baseras på anställning och delägarskap och då ska inte en skattskyldig kunna undvika beskattning genom att överlåta inkomst på någon annan än sig själv. Det är alltså förfogandet i sig som gör att personen blir skattskyldig.<sup>20</sup> Subjektprincipen blir ett hjälpmedel för att fastställa vem som är rätt skattesubjekt för en förmån från ett bolag och om beskattning kan ske för en förmån som en annan person än delägare eller anställd åtnjuter.<sup>21</sup> Om en delägare bestämmer att en förmån ska utgå till någon utanför bolaget skapas en inkomst för delägaren även om denne inte faktiskt mottagit något av värde och delägaren ska beskattas.

I RÅ 1943 not. 860 ägde en fysisk person aktier i ett bolag som i sin tur ägde hälften av aktierna i annat bolag. Detta till hälften ägda bolag betalade ut ett styrelsearvode till personen och arvudet ansågs utgöra utdelning. I dessa fall skedde överföringar till aktieägare som sedan förmedlade vidare förmånen men överföringen ansågs ha skett till aktieägare<sup>22</sup>. I RÅ 1955 not. 986 överlät en förening en fastighet till en andelsägares fru och son till underpris och andelsägaren beskattades.

---

<sup>19</sup> Tjernberg, 2013, s. 2-3.

<sup>20</sup> Tjernberg, 2013, s. 3

<sup>21</sup> Tjernberg, 2013, s. 4.

<sup>22</sup> Tjernberg, 2013, s. 4.

HFD ansåg att beskattning kunde ske hos den som förmånen kommer ifrån och inte hos den som åtnjuter den.

Dessa avgöranden visar att HFD har skapat en form av fiktion för att grunda beskattning där förmåner baserat på ägarförhållanden utgår till andra än delägaren själv. Subjektsprincipen har också haft betydelse när förmåner utgått till tredje person baserat på den skattskyldiges anställningsförhållande.<sup>23</sup> Exempel på detta är när anställds make deltagit i förmånsresa för den andra maken<sup>24</sup> och när make förvärvat egendom till underpris från den andra makens arbetsgivare.<sup>25</sup>

I RÅ 1992 not. 364 hade ett fåmansföretag tillhandahållit bl.a. material och arbetskraft till under marknadspris till en utomstående och i gengäld fick företagsledarens hustru köpa en fritidsfastighet till underpris av den utomstående personen. HFD beskattade företagsledaren för underpriset som en löneförmån. Det saknades betydelse om det var en utomstående som köpt varorna till underpris och att det var frun till företagsledare som köpt fritidsfastigheten.

Det subjekt som ska beskattas bekräftar sin möjlighet att förfoga över inkomsten genom att frivilligt avhända en möjlig inkomst. Även det frivilliga avståendet till en annan person uppfattas också som en realisation av inkomsten. Den person som ska beskattas är den som är upphovet till inkomsten och vilka av subjekten det blir bestäms av inkomstens beteckning, förvärvsinkomst eller kapitalinkomst. Dessa principer har ett brett tillämpningsområde och det borde räcka med att den anställda uppnått en förmån eller varit medveten om att arbetsgivarens avsikt varit att lämna den till en annan person. Eftersom delägare, anställd och arbetsgivare ofta är samma person i fåmansföretag borde förutsättningarna för beskattning vara uppfyllda.<sup>26</sup>

Vem som anses vara rätt skattesubjekt för förmån som utgått från ett bolag har i praxis behandlat barn och make men enligt Tjernberg så är det sambandet mellan förmånen och delägarskapet som är avgörande. Och om förhållande mellan delägare är makar eller god vän spelar ingen roll. I RÅ 1996 ref. 16 befäste HFD att subjektsprincipen även ska gälla sambor.<sup>27</sup>

---

<sup>23</sup> Tjernberg, 2013, s. 4-5.

<sup>24</sup> RÅ84 1:40.

<sup>25</sup> RÅ 1989 ref. 57.

<sup>26</sup> Tjernberg, 2013, s. 5.

<sup>27</sup> Tjernberg, 2013, s. 6.

### 3.3 Privata utgifter och löpande förmåner

Utgångspunkten är om ett bolag betalar för aktieägares privata utgifter ska det ses som förtäckt utdelning och om aktieägaren också är anställd kan förmånen ses som förtäckt lön.

Det krävs inte att förmånen erhålls direkt av bolaget men en förutsättning som måste föreligga är att bolaget på något sätt medverkar till att förmånen uppstår eller att det finns någon sorts intressebindning mellan bolaget och den som gett förmånen, se RÅ 1996 ref. 16.<sup>28</sup>

På grund av att tvåpartsförhållandet mellan bolag och ägare blir en fiktion finns det en stark misstänksamhet från SKV att anställda och delägare utnyttjar bolagets tillgångar privat och för att bekosta sina privata utgifter.<sup>29</sup> Det räcker inte med att aktieägaren eller den anställde endast haft möjlighet att utnyttja förmånen utan måste ha faktiskt utnyttjat den.<sup>30</sup> Enligt Tjernberg är inte dispositionsmöjlighet av en förmån inte tillräckligt underlag för beskattning men eftersom tvåpartsförhållandet inte existerar ställs högre beviskrav på personer som både är ägare och anställda i bolaget än en person som endast är anställd.<sup>31</sup>

### 3.4 Bilförmån

Enligt 61 kap. 11 § 2 st. IL ska bilförmån i ringa omfattning värderas till noll. Ringa omfattning innebär en sammanlagd körsträcka på högst 100 mil per år och om denna överskrids värderas förmånen schablonmässigt.<sup>32</sup>

En förutsättning för att beskattning ska kunna ske är att bilen ska ha använts för privat bruk i mer än ringa omfattning och frågan om vem som har bevisbördan blir viktig för ägare i fåmansbolag. Bevisbördan för bilförmån i fåmansbolag behandlades i RÅ 2001 ref. 22 där domstolen slog fast som en huvudprincip att SKV har bevisbördan för att förmåner utgått men för bilförmåner i fåmansbolag gäller inte denna princip fullt ut. HFD uttalade att SKV har bevisbördan för den grundläggande förutsättningen för beskattning är uppfylld, att den skattskyldige haft möjlighet att

---

<sup>28</sup> Tjernberg, 2013, s. 7.

<sup>29</sup> Tjernberg, 2013 s. 7.

<sup>30</sup> RÅ 1992 ref 108.

<sup>31</sup> Tjernberg, 2013, s. 8.

<sup>32</sup> Rydin & Båvall, 2012, s. 245.

använda bil som tillhör bolaget. Har SKV gjort sannolikt att en dispositionsrätt föreligger inträder en presumtion att bilen har utnyttjats i mer än ringa omfattning. Det betyder att den skattskyldige måste göra det sannolikt att denne inte använt bilen i mer än ringa omfattning, en omkastning av bevisbördan. HFD ansåg att en anställd som samtidigt är delägare i ett fåmansbolag har en presumerad dispositionsrätt och det finns inga svårigheter för SKV att göra det sannolikt att dispositionsrätt föreligger och bevisbördan kastas om.

### **3.5 Semesterbostadsförmån**

I RÅ 2002 ref. 53 gällde det förmån av fritidsfastighet (semesterbostad) som inte använts i bolagets verksamhet och HFD fastslog att beskattning av semesterbostadsförmån skiljer sig från bilförmån då inget krav finns på att bostaden inte ska ha använts i mer än ringa omfattning utan det räcker med att en skattskyldig endast haft en dispositionsrätt för att beskattning ska ske av förmånen. Att den skattskyldige faktiskt inte utnyttjat fastigheten spelade ingen roll. Förmånsbeskattningen skedde avseende sexton veckor per år och värderingen skedde utifrån marknadsvärdet med hänsyn till låg- och högsäsong. HFD fastslog också att om den skattskyldige gör sannolikt att dispositionsrätten varit inskränkt under året bör värdet av förmånen kunna sättas ner i motsvarande omfattning.

Värderingen av semesterbostadsförmånen sker utifrån marknadsmässigt pris och om nyttjandet begränsas av uthyrning i verksamheten så ska förmånsvärdet sättas ner.<sup>33</sup> Vidare görs det skillnad på semesterbostäder som anskaffats för privat bruk eller för verksamheten. Semesterbostäder som införskaffats för privat bruk beskattas skattskyldige för förmånen oavsett det faktiskt nyttjandet. Om bostaden införskaffats för verksamheten som exempelvis kommersiell uthyrning måste bolaget motivera affärsmässiga skäl annars anses den vara införskaffad för privat bruk.<sup>34</sup>

### **3.6 Båtförmån**

I HFD 2011 ref. 55 I och II beslutade HFD om båtar som används i fåmansbolags verksamhet ska behandlas likadant som fritidshus och HFD hänvisar RÅ 2002 ref. 53 (se ovan). HFD beslutade att dispositionsrätt av båtar även grundar beskattning precis som för semesterbostadsförmån. I

---

<sup>33</sup> Sandström & Svensson, 2014, s. 317.

<sup>34</sup> Sandström & Svensson, 2014, s.317-318.

värderingen ska hänsyn till begränsad dispositionsrätt, typ av båt, användning av båten i verksamheten och kostnaden för att hyra en motsvarande båt. Hänsyn kan också tas till om den skattskyldige har en begränsad möjlighet att nyttja båten privat som exempelvis handikapp eller någon omständighet som gör det omöjligt för den skattskyldige att framföra en båt. Endast dispositionsrätten ansågs utgöra förmån och togs upp till beskattning i inkomstslaget tjänst.

### 3.7 Värdering av förmån

Värdering av förmåner ska enligt 61 kap. 2 § IL beräknas till marknadspriset och bilförmånen beräknas schablonmässigt. Marknadsvärde betyder att man ska se till vad den skattskyldige skulle ha fått betala för förmånen om denne införskaffat den själv på orten. Denna värdering grundar sig på principen att beskattningen ska grundas på den skattskyldiges insparade personliga levnadskostnader.<sup>35</sup> I RÅ 1996 ref. 75 gjordes avsteg från denna princip då en skattskyldig vunnit en resa till Rio de Janeiro. HFD fastslog att en objektiv värdering ska göras men att resan var av speciell natur och den skattskyldige inte kunnat råda över utformningen av resan. Värderingen skulle ske i hänsyn till vad denne hade fått för resan om den sålts på marknaden istället för vad den hade kostat att köpa på marknaden. Tjernberg är dock kritisk mot detta fall och är tveksam till om detta förfarande har stöd i lag<sup>36</sup>.

### 3.8 Sammanfattning

Genom dessa rättsfall angående bil-, båt- och semesterbostadsförmån har HFD gjort skillnad på å ena sidan bil å andra sidan båt och semesterbostad. För att beskattning av bilförmån ska ske måste ett faktiskt nyttjande ha skett men för båt och semesterbostad räcker det med en möjlighet att disponera tillgången.

I samband med att stoppreglerna avskaffades uttalade regeringen i propositionen bl.a. att:

*”När det gäller anskaffningar av dyrare egendom, t.ex. båtar och fjällstugor bör det understrykas att det är dispositionsrätten som ligger till grund för förmånsvärdet och inte det faktiska*

---

<sup>35</sup> Lodin m.fl. s. 140.

<sup>36</sup> Tjernberg, 2013, s. 12.

*utnyttjandet, eftersom fjällstugan/båten stått till den skattskyldiges förfogande under hela året och således kunnat användas av honom när han ville.”<sup>37</sup>*

Tjernberg menar dock att detta uttalande inte kan anses ha något rättskällevärde eftersom detta inte tillkommit i samband med införande av förmånsbeskattningsregler utan i samband med avskaffandet av stoppreglerna.<sup>38</sup> Trots detta har uttalandet fått genomslag då SKV åberopar uttalandet och HFD verkar tagit det i beaktande. Tjernberg är också kritisk till HFD:s lösning till att behandla bilförmån annorlunda än semestersbostads- och båtförmån och tycker att man borde haft kvar kravet på nyttjandet med en omvänd bevisbörda. Tjernberg ser svagheter i HFD:s lösningar av de olika förmånerna men tycker trots det att rättsföljderna blivit ganska acceptabla men att HFD kunde löst problematiken på annat sätt.<sup>39</sup>

---

<sup>37</sup> Prop. 1999/2000:15 s. 60.

<sup>38</sup> Tjernberg 2013, s. 7.

<sup>39</sup> Tjernberg, 2013, s. 11.

# 4 DANSK RÄTT

## 4.1 Inkomstslag och beskattning

Nedan följer en översiktlig beskrivning av det danska skattesystemets uppbyggnad och uppdelning av olika inkomster. Detta är nödvändigt för att skapa förståelse för de regler som ryms inom komparationen av förtäckta förmåner.

Enligt Personskatteloven, PSL, delas inkomster för fysiska personer upp i *personlig inkomst*, *kapitalinkomst*, *aktieinkomst* och *den skattepliktige inkomst*. Den *personlige inkomsten* omfattar alla inkomster som inte är *kapitalinkomst*, 3 § PSL. Denna består i huvudsak av inkomster som relaterar till den skattskyldiges personliga insatser som exempelvis löneintäkter eller överskott från näringsverksamhet.<sup>40</sup> *Kapitalinkomsten* regleras i 4 § PSL och omfattar först och främst summan av de intäkter och utgifter som relaterar till den skattepliktiges förmögenhet. Detta kan vara ränteintäkter, reavinster eller reaförluster på egendom. *Den skattepliktige inkomst* är ett övergripande begrepp som omfattar både *personlig inkomst* och *kapitalinkomst*. Hit räknas inte *aktieinkomst*, 4 § 4 st. PSL.

På *den skattepliktige inkomst* betalas kommunal, statlig och kyrkoskatt samt hälso- och arbetsmarknadsbidrag. Den kommunala inkomstskatten innefattar även kyrkoskatt och är i genomsnitt 25,5%. Även ett *sundhedsbidrag* (hälsobidrag) läggs till på 5%, som betalas till kommunen vilket innebär att den kommunala skatten blir cirka 30,5% (2014). Skatt ska även betalas till staten i form av *bundskat* på 6,83% och på inkomster över 449 100 kronor (2014) betalas en *topskatt* på 15%. På löneinkomster ska också ett *arbejdsmarkedsbidrag* betalas på 8%. Detta innebär att skatten till kommun och stat kan uppgå till strax över 52% men den sammanlagda skatten till stat och kommun får inte överstiga 51,7% enligt det s.k *skatteloft* (skattetak).<sup>41</sup> Sammanfattningsvis så har Danmark en marginalsatt på högst 51,7% på inkomster av lön och kapital.

---

<sup>40</sup> Pedersen m.fl. 2009, s. 76.

<sup>41</sup> Dam, m.fl. 2014, s. 169-172.



*Aktieinkomst* behandlas för sig själv i förhållande till de andra inkomsterna och regleras i 4 a § PSL som i sin tur hänvisar till Ligningsloven, LL som definierar det skatterättsliga utdelningsbegreppet. Det skatterättsliga utdelningsbegreppet fastslås i 16 a § LL som innebär att utdelning omfattar varje ekonomisk fördel som aktieägare får från aktiebolag som grundar sig på aktieinnehavarens inflytande. Både sedvanliga deklarerade utdelningar från bolagets överskott som förtäckta utdelningar (*maskeret udbytter*) i form av förtäckta överföringar. Exempel på detta kan vara underprisöverlåtelser av bolagets tillgångar eller att bolaget betalar för aktieägares privata utgifter.<sup>42</sup> *Aktieinkomst* beskattas på två nivåer, aktieinkomster upp till grundbelopp på 49 200 kronor (2014) beskattas med 28% och allt där över beskattas med 42% skatt, 8 a § 1 st. PSL.<sup>43</sup>

Juridiska personer så som aktiebolag beskattas med 24,5%.<sup>44</sup> Därmed dubbelbeskattas även inkomster från aktiebolag till aktieägare.

## 4.2 Förutsättningar för beskattning av förmåner

Danmark har ingen särreglering för fåmansbolag och bedömningen av förmåner till ägare av bolag med få ägare görs enligt allmänna regler. Även i Danmark dubbelbeskattas inkomster från aktiebolag och för att detta ska upprätthållas måste skattemyndigheterna se till att aktieägare inte företar vissa dispositioner för att undgå dubbelskattning och för att uppnå skattefördelar. Detta sker exempelvis genom att på olika sätt maskera utdelningar till aktieägarna. Myndigheterna har vidare rätt att korrigera priser och transaktioner mellan ägare och bolag.<sup>45</sup>

Viktigt för den fortsatta framställningen är att dansk rätt skiljer på olika typer av aktier och aktieägare. I 4 § 2 st. Aktieavancebeskattningslovens definieras termen *hovedaktionæraktier* vilket innebär att om en skattskyldig inom de senaste fem åren ägt 25% eller mer av aktierna i ett bolag utgör andelarna *hovedaktionæraktier*. Detta gäller också om en skattskyldig inom en femårsperiod ägt 50% av aktiernas röstvärde i ett bolag. Personer som innehar *hovedaktionæraktier* kallas för *hovedaktionærer* och på svenska väljer jag att kalla dem för huvudaktieägare.

---

<sup>42</sup> Pedersen, m.fl. 2009, s. 78.

<sup>43</sup> Dam, m.fl. 2014, s. 174.

<sup>44</sup> Dam, m.fl. 2014, s. 484.

<sup>45</sup> Michelsen, m.fl. 2013, s. 909-911.

I den danska litteraturen kallas förtäckta utdelningar för *maskeret udbytte* vilket motsvarar den svenska termen. Ibland kan dessa överföringar även betecknas som förtäckt lön istället om aktieägaren utfört arbete i bolaget och uppkommer på samma sätt som *maskeret udbytte*. Om överföringen utgör lön innebär det att aktieägaren beskattas i *personlig indkomst* och bolaget kan dra av det som en kostnad vilket inte är möjligt vid *maskeret udbytte*.<sup>46</sup> I den danska rätten används begreppet *maskeret udlodning* för att beskriva förtäckt förmån som är en term för både förtäckt utdelning och förtäckt lön och oavsett vilket ord som används för detta så finns det två frågor som aktualiseras för att besvara frågan om beskattning kan ske av en förtäckt förmån. De två frågor som uppstår enligt Michelsen är: Om beskattning kan ske av förmånen och hos vilket skattesubjekt beskattningen ska ske.<sup>47</sup>

Aage Michelsen, professor i offentlig rätt och skatterätt sammanfattar i boken *Lærebog om indkomstskat* tre förutsättningar som vuxit fram ur praxis för att beskattning av förtäckta förmåner ska kunna ske:

1. Det ska vara tal om affärsmässigt sett onormala dispositioner mellan bolaget och dess *hovedaktionær*.
2. Det ska finnas en intressegemenskap mellan bolaget och *hovedaktionæren*.
3. De affärsmässigt onormala dispositionerna ska ha orsakats av aktieinflytandet.

Det mest centrala vid bedömningen om beskattning kan ske av dispositioner mellan bolag och dess ägare är om transaktionen är affärsmässig och om den avviker från vad två oberoende parterna hade avtalat om.<sup>48</sup>

### 4.3 Subjektsprincipen

I dansk rätt är det också avgörande hos vilket subjekt beskattningen ska ske men begreppet subjektsprincipen används inte utan istället inordnas problemet under läran om *rette indkomstmodtager*. Under denna rubrik behandlas de situationer när skattskyldiga försöker sprida inkomster mellan olika skattesubjekt för att undgå progressiv beskattning eller försök att placera

---

<sup>46</sup> Dam m.fl. 2014, s. 212.

<sup>47</sup> Michelsen m.fl. s. 923-924.

<sup>48</sup> Michelsen, m.fl. s. 924-925.

aktieinkomster hos andra subjekt för att undkomma dubbelbeskattning.<sup>49</sup> Utgångspunkten är att det skattesubjekt som har den rättsliga äganderätten till inkomsten också är rätt skattesubjekt. Stöd för detta finns i 4 § 1 st. Statsskatteloven, SL, där uttrycket *skattepligiges samlede årsindtægter* rymmer tolkningen att det är den skattskyldige som ska beskattas för sina inkomster och ingen annan.<sup>50</sup>

I läran om *rette indkomstmodtager* behandlas något som kallas *forvridning af indkomstgrundlaget* och detta innebär ofta dispositioner mellan föräldrar och barn, mellan huvudaktieägare och bolag. I dessa fall vill parterna ofta placera intäkter för att undvika så mycket skatt som möjligt. Om en sådan disposition företas som inte är affärsmässigt riktig har det i praxis godkänts att skattemyndigheterna kan korrigera beskattningen. Det prejudikat som skattemyndigheterna grundat sin rätt till korrektion på är U 1960.535 (Havnemølledomen). Målet handlade om ett aktiebolag som drev en kvarnverksamhet och utöver den drev även bolaget en spannmålstork. Spannmålstorksverksamheten överläts till ett bolag som var ägare i det förstnämnda bolaget. Inget vederlag utgick för att överta verksamheten och spannmålstorkbolaget fick även utnyttja mölleribolagets ekonomiska tillgångar och personal. Domstolen fann att mölleribolaget hade skapat inkomsten och att inkomsten var skattepliktig och korrigerade taxeringarna i bolagen. Inkomsten var tillika skattepliktig hos aktieägarna i mölleribolaget som förtäckt utdelning.<sup>51</sup>

Frågan om vilket subjekt som faktiskt ska beskattas togs upp i målen SKM2009.262. VLR och SKM2010.452.BR. I mål SKM2009.262. VLR ägde en kvinna ett bolag som drevs av hennes före detta make. Maken undanhöll intäkter från bolaget och kvinnan beskattades för förtäckt utdelning då hon utan kontroll hade flyttat över dispositionsrätten till sin före detta make. I mål SKM2010.452.BR var en skattskyldig ägare av ett bolag till 50%. Den återstående 50% av andelarna ägdes av en verksam chef som hade undanhållit från intäkter bolaget. Den skattskyldige ägaren beskattades för hälften av intäkterna som chefen undanhållit trots att denne inte hade något att göra med intäkten.<sup>52</sup> Dessa två fall visar tydligt på att även en skattskyldig som råder över en inkomst och som inte faktiskt mottager någon inkomst kan beskattas.

---

<sup>49</sup> Michelsen, m.fl. s. 659.

<sup>50</sup> Michelsen, m.fl. s. 660.

<sup>51</sup> Michelsen, m.fl. s. 922.

<sup>52</sup> Michelsen, m.fl. s. 924.

## 4.4 Privata utgifter och löpande förmåner

Inkomster utöver den lön som anställda får i form av olika förmåner är skattepliktiga enligt 4 § SL. Detta preciseras närmre i 16 § 1 st. LL där förmögenhet av penningvärde och helt eller delvis vederlagsfritt nyttjande av egendom är skattepliktigt i inkomstslaget *skattepliktige indkomst*.

Om ett bolag ställer fast egendom, lån eller andra värden till förfogande för en huvudaktieägare och denne samtidigt inte betalar full ersättning för dem ska denne beskattas löpande för förtäckt utdelning.<sup>53</sup> En huvudaktieägare oavsett om han är anställd eller ej som har dispositionsrätt (rådighet) över en bil, båt, eller bostad som bolaget tillhandahåller ska oavsett om det anses utgöra utdelning eller lön ta upp det som *personlig indkomst*, se 16 a § 5 st. LL, 3 § 1 st. och 4 a § 2 st. PSL.<sup>54</sup> Detta innebär hårdare beskattning än om förmånen skulle ha tagits upp som utdelning. Denna särregel för huvudaktieägare som inte är anställda innebär också att dispositionsrätten beskattas men i gengäld värderas förmånen utifrån den faktiska användningen. En huvudaktieägare kan också bli beskattad om den till någon närstående ger en dispositionsrätt och det krävs inte att huvudaktieägare själv nyttjar förmånen.<sup>55</sup>

## 4.5 Semesterbostadsförmån

*Semesterbolig* (semesterbostad) som en anställd har rådighet över oavsett om denne betalar fullt vederlag eller inte så beskattas personen. Det är alltså rådigheten över semesterbostaden som utlöser beskattning och faktiskt nyttjande spelar ingen roll, 16 § 5 st. LL. Uträkningen sker utifrån semesterbostadens värde och sker schematisk räknat i procentantal av ett bestämt antal veckor enligt 16 § 5 st. LL.<sup>56</sup> Skattskyldig kan få sänkt beskattning om semesterbostaden har varit uthyrd till andra personer under året, 16 § 7 st. LL. När det gäller anställda huvudaktieägare presumeras dem ha haft rådighet till semesterbostaden hela året, 16 § 5 st. 2 p. LL.<sup>57</sup> Skillnaden är att endast en anställd eller huvudaktieägare inte blir beskattad för rådighet hela året vilket en anställd huvudaktieägare blir. Begreppet rådighet har blivit behandlat i praxis och i SKM2010.859.LSR

---

<sup>53</sup> Michelsen, m.fl. s. 933.

<sup>54</sup> Den juridiske vejledning, 2014-2, C.B.3.5.3.2.

<sup>55</sup> Den juridiske vejledning, 2014-2, C.B.3.5.3.2.

<sup>56</sup> Michelsen, m.fl. 2013, s. 350.

<sup>57</sup> Michelsen, m.fl. 2013, s. 350.

fastslog domstolen att beskattning av anställda huvudaktieägare enligt presumtionen kan undvikas om det finns hyresavtal som begränsar huvudaktieägares förfogande över semesterbostaden. En anställd eller anställd huvudaktieägare kan alltså undvika beskattningen genom att avtala om rådigheten över semesterbostad. Däremot om det gäller en huvudaktieägare gäller inte detta om förmånen utgått till närstående. Huvudaktieägare som är anställd beskattas med ett tillägg av arbetsmarknadsbidrag på 8%.<sup>58</sup>

## 4.6 Bilförmån

Bilförmån kallas i dansk rätt för *fri bil* vilket uppstår när arbetsgivaren i ett bolag erbjuder full rådighet över en bil till anställd. Rådigheten över bilen i sig utlöser beskattning och beskattningen sker enligt schabloner oavsett privat nyttjande, 16 § 4 st. LL.<sup>59</sup> Uträkningen av bilens förmånsvärde stadgas tydligt i 16 § 4 st. LL med olika uträkningar. Här gäller även regeln om huvudaktieägare att förmånen ska tas upp i inkomstslaget *personlig inkomst*. En anställd som får rådighet över en bil kan få beskattningen nedsatt om bilen faktiskt inte stått till den anställdes förfogande, 16 § 4 st. LL. Exempelvis om arbetsgivaren använt bilen för sin verksamhet och nyttjande är utesluten för en viss tidsperiod.<sup>60</sup> Detsamma gäller för anställda huvudaktieägare att dessa måste bevisa att presumtionen kan brytas genom att exempelvis föra loggbok över användandet av bilen.<sup>61</sup>

## 4.7 Båtförmån

Båtförmån i den danska rätten kallas för *lystbåd* och omfattar båtar som används för privatbruk. Om arbetsgivaren i bolaget erbjuder full rådighet över en båt som den anställda inte betalar fullt vederlag för beskattas denna för skillnaden, 16 § 6 st. LL. Beskattningen sker även här schematiskt enligt samma lagrum. Samma sak gäller för huvudaktieägare dock beskattas denne i *personlig inkomst* enligt tidigare nämnda regel om utdelning, se ovan. För anställd huvudaktieägare gäller samma regler som för semesterbostad att oavsett nyttjandet så presumeras denna har haft rådighet till båten hela året och beskattas för det, 16 § 6 st. LL.<sup>62</sup>

---

<sup>58</sup> Den juridiske vejledning, 2014-2, C.A.5.16.2.2.

<sup>59</sup> Michelsen, m.fl. 2013, s. 350.

<sup>60</sup> Den juridiske vejledning, 2014-2, C.A.5.14.1.4.

<sup>61</sup> Den juridiske vejledning, 2014-2, C.B.3.5.3.2.

<sup>62</sup> Michelsen, m.fl. 2013, s. 350-351.

Värdet av förmånen kan sättas ner om båten varit uthyrd till andra personer än den skattepliktige, 16 § 6 st. LL. Här är det av betydelse om båten införskaffats för bolagets huvudsakliga verksamhet som exempelvis uthyrning av båtar. Om bolagets verksamhet huvudsakligen hyr ut båtar och dispositionsrätten är begränsad för huvudaktieägaren ska denne inte beskattas. Detta kräver dock noggrann dokumentation i loggböcker för att ägaren ska kunna visa på användningen. Om bolaget köper in en båt och denne inte är till för den huvudsakliga verksamheten anses detta vara en indikation på att båten används för privat bruk. Anställd huvudaktieägare kan också få nedsatt beskattning om båten används av andra personer eller huvudaktieägaren betalat för att få använda båten. Här görs också skillnad på huvudaktieägare och anställd huvudaktieägare gällande arbetsmarknadsbidraget som i fallet med semesterbostadsförmån.<sup>63</sup>

---

<sup>63</sup> Den juridiske vejledning, 2014-2, C.A.5.16.1.2.

## 5 ANALYS

De svenska och danska skattesystemens uppbyggnad är sett till sin helhet lika varandra. Båda länderna har som intresse att få in så mycket skatt som möjligt och förhindra dispositioner som undviker beskattning och att inkomster från aktiebolag till fysiska personer dubbelbeskattas.

Sverige har en särreglering av aktiebolag som ägs av få personer vilket Danmark inte har.

Bestämmelserna om *hovedaktionærer* indikerar på att Danmark inte har lämnat problematiken åt sig själv. Dessa regler tyder på att de danska systemet har tagit hänsyn till de otillåtna dispositioner som kan uppstå i fåmansägda bolag.

Både Sverige och Danmark har behandlat problemet med förtäckta utdelningar, löner och förmåner. För att beskattning av förtäckta förmåner ska kunna ske krävs det i båda länderna att förmånen ska ha sin grund i att någon har ett inflytande över ett bolag. Även förutsättningen att ett värde lämnar bolaget är avgörande i båda länderna. Det som skiljer sig är att den danska bedömningens mest centrala punkt är om överföringen är affärsmässig eller inte. Den danska rätten ställer inte upp ett krav på att någon faktiskt åtnjutit förmånen från bolaget vilket den svenska rätten gör.

Sammanfattningsvis är de danska förutsättningarna färre till antalet och koncentrerad till affärsmässigheten i överföringen.

Den subjektiva skattskyldigheten styrs i båda länderna utifrån samma principer att den som disponerar över en inkomst också är det rätta skattesubjektet. Skillnaden är i dansk rätt härleds det ur 4 § 1 st. SL och att denna paragraf inrymmer tolkningen att den skattskyldige ska beskattas för sina inkomster och ingen annan.

Utgångspunkten när det gäller löpande förmåner och privata utgifter är i båda länderna att de värden som anställda och aktieägare får utöver lön och utdelning ska beskattas. Förmånerna tas upp i inkomstlaget tjänst eller inkomst av kapital för svenska fysiska personer men danska rätten gör dock mera uttryckligen skillnad på olika fysiska personer. Anställda tar upp det i *skattepligtige indkomst*, huvudaktieägare i *personlig indkomst* och anställda huvudaktieägare i *personlig indkomst* dock med tillägg av arbetsmarknadsbidrag.

De olika förmånerna bil, båt och semesterbostad behandlas i båda länderna men på olika sätt. I den danska rätten är det dispositionsrätten över förmånerna som utlöser beskattning oavsett användning. I Sverige har en skillnad gjorts gällande dispositionsrätten mellan å ena sidan bil och andra sidan båt och semesterbostad.

I Danmark beskattas anställda och aktieägare för dispositionsrätt över en bil oavsett nyttjandet medan i Sverige sker beskattning om bilen används privat i mer än ringa omfattning. I båda länderna ligger bevisbördan för användning av bil på den skattskyldige och beskattning sker utifrån schabloner.

Semesterbostäder värderas på samma sätt utifrån marknadsmässigt pris men gällande dispositionsrätten skiljer sig de olika reglerna väsentligt. I danska rätten beskattas anställda och huvudaktieägare för dispositionsrätten över semesterbostaden oavsett nyttjandet. Beskattningen för dessa sker utifrån en schematisk uträkning med ett bestämt antal veckor. Anställda huvudaktieägare presumeras haft en dispositionsrätt över hela året och beskattas för detta. I den svenska rätten beskattas en skattskyldig oavsett förhållande till bolaget för enbart dispositionsrätten oavsett nyttjande men inte för hela året. I både länderna ligger bevisbördan på den skattskyldige att bryta presumptionen för att få nedsatt beskattning. I dansk praxis har det fastslagits att presumptionen kan brytas för anställd huvudaktieägare om denne avtalat bort sin rådighet. Har bolaget köpt in egendom som inte används för den huvudsakliga verksamheten ses det i båda länderna som indikation på privat nyttjande och den skattskyldige måste motivera inköpet. I båda länderna ställs det krav på att den skattskyldige dokumenterar användningen eller visar på att dispositionsrätten varit avskuren. Båtförmån behandlas på samma sätt som semesterbostad i respektive land men beskattas i dansk rätt schematiskt enligt lagtexten.

Den danska rätten har genom lagtext ganska precist angett vem som ska beskattas för förmåner men den är dock oerhört teknisk och komplex med schematiska uträkningar med procentsatser. Däremot sett ur ett rättssäkerhets- och företagarperspektiv framgår det ganska tydligt ur lagtexten vem som beskattas när ett bolag köper exempelvis en båt som inte nödvändigtvis används i verksamheten. De svenska regleringarna har en stor del av problematiken lösts i domstol efter det att stoppreglerna avskaffades. Fram till HFD:s avgörande fanns det inga specifika regleringar av hur dessa typer av egendom skulle beskattas och regleringarna har istället skapats i domstolarna. Exempel på detta är HFD 2011 ref. 55 där HFD beslutade att endast dispositionsrätt över en båt kan grunda beskattning.



HFD har lagt bevisbördan på den skattskyldige som måste för att bryta presumtionen för beskattning visa att dispositionsrätten har varit begränsad. Tjernberg är som ovan nämnts kritisk till hur HFD valt att lösa problematiken gällande båt och semesterbostad men trots detta synes rättsföljderna blivit rimliga. Fram till avgörandena om fritidshus och båt måste osäkerheten hos företagen varit påtagliga då problematiken skulle lösas i praxis och lagstiftningen låg i händerna på domstolarna. Det finns även flera exempel på när HFD med en skönsmässig bedömning beslutat utan direkt lagstöd och till detta även använt sig av ett utdrag ur en proposition som inte anses ha något rättskällevärde. Exempelvis vid värdering av resan till Rio de Janeiro i RÅ 1996 ref 75. Detta visar på att SKV och HFD har lyckats att tänja på lagreglerna.

Båda länderna har sina för- och nackdelar, Danmarks lagstiftning är tydlig men tekniskt komplicerad. Det svenska systemet har fram till HFD:s avgörande varit ganska rättsosäkert för företag som valt att köpa in en viss typ av egendom.

Med utgångspunkten att alla förmåner ska beskattas är den svenska lösningen för beskattning av förmåner ingen överraskning. Om någon använder ett bolags tillgångar vederlagsfritt ska det beskattas. Detta borde ligga i alla företagens medvetande och är ett argument för den svenska praxis som utvecklats men det blir svårare att överblicka de faktiska beskattningskonsekvenserna utan uttryckliga lagregler. Det svenska systemet är mer flexibelt och mindre rättssäkerhet än det danska men lyckas, vilket är viktigt, att upprätthålla dubbelbeskattningen.

# KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING

## Källor

### Tryckta källor

### Propositioner

Prop. 1999/2000:15 Slopade stoppregler

## Litteratur

Dam, Henrik, Gam, Henrik, Hemmingsen, Kjeld, Graff Nielsen, Jacob, *Grundlæggende Skatteret 2014*, 7:e upplagan, Köpenhamn 2014

Korling, Fredric, Zamboni, Mauro (red), *Juridisk Metodlära*, upplaga 1:3, Lund 2013

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, 13:e upplagan, Lund 2013

Michelsen, Aage, Askolt, Steen, Engsig, John, Madsen, Liselotte, *Lærebog om indkomst skat*, 15:e upplagan, Köpenhamn 2013

Pedersen, Jan, Siggaard, Kurt, Winther-Sørensen, Niels, Bundgaard, Jakob, Langhave Jeppesen, Inge, Kerzel, Malene, Pedersen, Susanne, *Skattereten 1*, 5:e upplagan Köpenhamn 2009

Rydin, Urban, Bertil, Båvall, *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, 3:e upplagan, Vällingby 2012

Sandström, Kjell, Svensson, Ulf, *Fåmansföretag - skatteregler och skatteplanering*, 10:e upplagan, Mölnlycke 2014

Tjernberg, Mats, *Beskattning av Fåmansföretag*, 6:e upplagan, Stockholm 2006

Zweigert, Konrad, Kötz, Hein, *An introduction to comparative law*, 3:e upplagan, Oxford, New York, 1998

## Elektroniska källor

*Den juridiske vejledning 2014-2*, hämtad 8 december 2014 från:

<https://www.skat.dk/SKAT.aspx?oId=124>

*Kommunalskatten 1974-2014*, Statistiska Centralbyrån, hämtad den 24 november 2014 från:

[http://www.scb.se/sv\\_/Hitta-statistik/Regional-statistik-och-kartor/Statistikatlasen/VisletBehallare/Kommunalskatten-1974-2014/](http://www.scb.se/sv_/Hitta-statistik/Regional-statistik-och-kartor/Statistikatlasen/VisletBehallare/Kommunalskatten-1974-2014/)

Tjernberg, Mats: *Beskattning av förtäckta förmåner från fåmansföretag 2013.0*, publicerad 2013-08-21, hämtad 24 november 2014 från:

[http://qr.jur.lu.se/Quickplace/judn09/PageLibraryC1257BCF00254D27.nsf/0/475A7FD2B516B68CC1257BCF0025E481/\\$file/Mats%20Förtäckta%20förmåner%20%202013.0.pdf](http://qr.jur.lu.se/Quickplace/judn09/PageLibraryC1257BCF00254D27.nsf/0/475A7FD2B516B68CC1257BCF0025E481/$file/Mats%20Förtäckta%20förmåner%20%202013.0.pdf)

# RÄTTSFALLSFÖRTECKNING

## Högsta förvaltningsdomstolen

HFD 2011 ref. 55

## Regeringsrättens årsbok, referatmål

RÅ 1984 ref. 1:40

RÅ 1989 ref. 16

RÅ 1992 ref. 108

RÅ 1996 ref. 16

RÅ 1996 ref. 75

RÅ 2001 ref. 22

RÅ 2002 ref. 53

## Regeringsrättens årsbok, notismål

RÅ 1943 not. 860

RÅ 1955 not. 986

RÅ 1992 not. 364

## Skatteministeriet

SKM2009.262.VLR

SKM2010.452.BR

SKM2010.859.LSR

## Ugeskrift for Retsvæsen

U 1960.535