



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Jenny Jansson

Neutralitet vid beskattning av förmåner?

En jämförelse mellan fåmansaktiebolag och enskild närings-
verksamhet

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Peter Nilsson

Termin för examen: Period 1 VT2016

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRORD	5
FÖRKORTNINGAR	6
1 INLEDNING	7
1.1 Bakgrund	7
1.2 Syften och frågeställningar	8
1.3 Metod och material	9
1.4 Avgränsningar	11
1.5 Forskningsläge	12
1.6 Disposition	12
2 PRINCIPER FÖR INKOMSTBESKATTNING	14
2.1 Inledning	14
2.2 Grundläggande skatterättsliga principer	14
2.2.1 Likhetsprincipen	14
2.2.2 Neutralitetsprincipen	15
2.2.3 Reciprocitetsprincipen	16
2.3 Uttagsbeskattning	16
2.4 Sambandet mellan redovisning och beskattning	17
3 FÖRMÅNER I FÅMANSAKTIEBOLAG	19
3.1 Inledning	19
3.2 Vad är ett fåmansaktiebolag?	19
3.3 Förmånsbeskattning i fåmansaktiebolag	20
3.4 Förmåner i fåmansaktiebolag	22
3.4.1 Bilförmån	23
3.4.2 Fritidshus- och båtförmån	24
3.4.3 Arbetsredskap (varor och tjänster av begränsat värde)	26
3.4.4 Personalvårdsförmåner	30
3.4.5 Gåvor	34
3.4.6 Fri, privat sjukvård	35

4	FÖRMÅNER I ENSKILD NÄRINGSVERKSAMHET	37
4.1	Inledning	37
4.2	Vad är en enskild näringsverksamhet?	37
4.3	Förmånsbeskattning i enskild näringsverksamhet	37
4.4	Förmåner i enskild näringsverksamhet	39
4.4.1	Bilförmån	39
4.4.2	Fritidshus- och båtförmån	40
4.4.3	Arbetsredskap	42
4.4.4	Personalvårdsförmåner	43
4.4.5	Gåvor	44
4.4.6	Fri, privat sjukvård	44
5	SKATTEBERÄKNINGAR	46
5.1	Inledning	46
5.2	Utgångspunkter för skatteberäkningarna	46
5.3	Fåmansaktiebolag	48
5.3.1	Skattepliktig förmån	48
5.3.2	Avdragsgill skattefri förmån	50
5.3.3	Icke-avdragsgill skattefri förmån	50
5.4	Enskild näringsverksamhet	51
5.4.1	Icke-avdragsgill naturaförmån	52
5.4.2	Uttagsbeskattad naturaförmån	52
5.4.3	Avdragsgill naturaförmån	54
6	SLUTSATSER	55
6.1	Inledning	55
6.2	Är gränsdragningen mellan skattefria- och skattepliktiga förmåner i fåmansaktiebolag berättigad?	55
6.3	Är förmånsbeskattningssystemet neutralt utformat?	57
6.3.1	Är förmånsbeskattningen neutralt utformad i förhållande till beskattning av kontant ersättning i fåmansaktiebolag?	58
6.3.2	Är förmånsbeskattningen neutralt utformad i förhållande till beskattning av kontant ersättning i enskild näringsverksamhet?	58
6.3.3	Är systemet för förmånsbeskattning neutralt utformat mellan fåmansaktiebolag och enskild näringsverksamhet?	59
6.4	Avslutande kommentar	61
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	62
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	68

Summary

The purpose of this paper is to analyse certain non-taxable and certain taxable benefits provided within the confines of a business. The survey examines fringe benefits both within close companies and sole economic activities. One question deals with whether the benefits at hand are taxed equally in the two forms of enterprise, and by extension if neutrality prevails within the tax system of fringe benefits. The division between taxable and non-taxable fringe benefits of close companies is also examined and I question whether this distinction is justified, especially the division between taxable non-taxable personnel welfare.

A fringe benefit is a non-wage compensation provided by the employer to the employee. Fringe benefits reduce the employee's personal living expenses as he/she doesn't have to fund the benefit himself/herself. Fringe benefits shall as a main rule be taxed since personal living costs shouldn't be financed by untaxed money according to the principle of neutrality. However, there are exceptions to this general rule. These exceptions include some personnel welfare actions and private use of tools, as well as gifts and free private health care in close companies. A fringe benefit for a sole trader, on the other hand, is a non-cash withdrawal from the business. The term "fringe benefit" does not exist within the scope of sole economic activities. When examining whether a fringe benefit (a non-cash withdrawal) is taxable or non-taxable in the business, one has to examine whether the cost of the benefit is deductible or not. Non-taxable fringe benefits in close companies is equivalent to deductible expenses in sole economic activities. Some deductible costs will be subject to exit taxation due to the personal usage. The exit taxation turns the fringe benefit into a taxable one, even though the cost of the benefit is deductible. I find that only the cost of some private use of tools is deductible in the sole economic activity, compared to close companies where more benefits are non-taxable. The costs of the remaining fringe benefits are not deductible or shall be subject to exit taxation.

I find that the rules are more favourable to close companies, when comparing the rules of fringe benefit taxation in close companies to the equivalent rules in sole economic activities. A difference in taxation arises since many more benefits are non-taxable in close companies, even though the taxation outcome is almost the same in close companies as well as in sole economic activities. I note, concerning the distinction between taxable and non-taxable personnel welfare, that the non-taxable personnel welfare benefits must be able to be justified from a profit-maximizing perspective or for purposes of simplification. The law states that the purpose of non-taxable personnel welfare benefits is that they should promote job satisfaction. And a healthy workforce performs better, which is positive for the company. Nevertheless, I don't believe that the Swedish Tax Agency's interpretation of the necessary conditions for non-taxable exercise and healthcare provided within the confines of personnel welfare benefits is correct.

To sum up, I find that neutrality doesn't prevail within the tax system of fringe benefits. That applies both in relation to cash payment, and in the comparison between close companies and sole economic activities. One solution could be to introduce new stop rules for close companies. The rules would have to be reformulated to achieve greater neutrality in relation to the taxation of other limited companies. However, it could be argued that it is difficult or even impossible to achieve a completely neutral tax system of fringe benefits. Nevertheless, neutrality should always be pursued in accordance with the principle of neutrality. This means that the tax system of fringe benefits should, and most likely will, be modified in the future.

Sammanfattning

Syftet med denna uppsats är att analysera vissa skattefria och vissa skattepliktiga förmåner som utgått inom ramen för en näringsverksamhet. Undersökningen omfattar både förmåner i fåmansaktiebolag och i enskild näringsverksamhet. En frågeställning behandlar om de aktuella förmånerna beskattas likadant inom de två företagsformerna, och i förlängningen om förmånsbeskattningssystemet är neutralt utformat. Gränsdragningen mellan skattefria- och skattepliktiga förmåner i fåmansaktiebolag undersöks också och jag ställer mig frågan om denna uppdelning är berättigad, särskilt ifråga om skattefri- och skattepliktig personalvård.

Förmåner som utgått inom ramen för en näringsverksamhet är ersättning som utgått till den skattskyldige i annat än kontanter. Förmåner kan därför även kallas för naturaförmåner. Naturaförmåner minskar den skattskyldiges personliga levnadskostnader genom att hen inte behöver bekosta förmånen privat. Som huvudregel gäller att förmåner ska beskattas eftersom personliga levnadskostnader inte ska finansieras med obeskattade medel, enligt neutralitetsprincipen. Till denna grundregel finns emellertid undantag. I fåmansaktiebolag omfattar dessa undantag bland annat trivselskapande personalvårdsförmåner, visst privat nyttjande av arbetsredskap, gåvor och fri, privat hälso- och sjukvård. I den enskilda näringsverksamheten utgörs förmåner däremot av naturauttag ur verksamheten. Termen ”förmån” existerar nämligen inte i den enskilda näringsverksamhetens begreppsflora. För att kunna ta reda på om en förmån (ett naturauttag) är skattefri eller skattepliktig i näringsverksamheten undersöks istället om kostnaden för densamma är avdragsgill eller inte. Skattefria förmåner i fåmansaktiebolag motsvaras av avdragsgilla kostnader i den enskilda näringsverksamheten. Vissa kostnader kan vara avdragsgilla, men uttagsbeskattning ska ändå ske för det privata nyttjandet. Förmånen blir då skattepliktig genom uttagsbeskattningen, trots att kostnaden är avdragsgill. Jämfört med de förmåner som är skattefria i fåmansaktiebolag kan jag fastställa att endast kostnaden för privat nyttjande av arbetsredskap i vissa fall är avdragsgill. Kostnaderna för resterade förmåner är inte avdragsgilla, alternativt ska uttagsbeskattning ske.

Vid en jämförelse mellan förmånsbeskattningsreglerna i fåmansaktiebolag och enskild näringsverksamhet kan jag konstatera att reglerna är förmånligare för fåmansaktiebolag. Trots att beskattningsutfallet blir ungefär detsamma för de förmåner som är skattefria inom de två företagsformerna, uppstår ändå en skillnad genom att många fler förmåner är skattefria inom fåmansaktiebolag. Ifråga om gränsdragningen mellan skattefri- och skattepliktig personalvård kan jag fastslå att de skattefria personalvårdsförmånerna måste gå att motivera ur ett vinstmaximeringsperspektiv eller av förenklingsskäl. Lagtexten föreskriver att syftet med personalvårdsförmåner är att de ska vara trivselskapande. En välmående personalstyrka presterar också bättre, vilket är positivt för bolaget. Jag anser dock att Skatteverkets tolkning av villkoren för skattefri motion och friskvård inom ramen för personalvårdsförmåner inte är helt felfri.

Sammantaget kan jag konstatera att förmånsbeskattningssystemet inte är neutralt utformat. Det gäller dels i förhållande till kontant ersättning, dels i jämförelsen mellan fåmansaktiebolag och enskild näringsverksamhet. En lösning på problemet skulle kunna vara att införa nya stoppregler för fåmansaktiebolag. Reglerna skulle behöva omformuleras för att i större utsträckning vara neutrala i förhållande till beskattning av andra aktiebolag. Det skulle dock kunna hävdas att det i praktiken är svårt, eller rentav omöjligt, att uppnå ett fullständigt neutralt förmånsbeskattningssystem. I enlighet med neutralitetsprincipen ska neutralitet emellertid alltid eftersträvas, vilket leder till att förmånsbeskattningssystemet bör, och säkerligen även kommer att, ändras i framtiden.

Förord

Genom detta examensarbete avslutar jag mina fem år i Lund. Jag vill rikta ett stort tack till min familj, min älskade Sven och mina vänner som stöttat mig under studietiden. Särskilt tack till Mira Hörtnagl, Malin Hofstedt, Linn Widell, Emelie Bimer, Malin Roubert, Hanna Karlberg och Carl-Johan Lundgren. Utan er hade tiden i Lund inte varit densamma.

Sist, men inte minst, vill jag även tacka min handledare Peter Nilsson för engagemang och goda råd.

Lund, den 20 maj 2016

Jenny Jansson

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
AG-avg	Arbetsgivaravgifter
AML	Arbetsmiljölagen (1977:1160)
Bet.	Betala
BFL	Bokföringslag (1999:1078)
BFNAR	Bokföringsnämndens allmänna råd
Dnr	Diarienummer
Egen-avg	Egenavgifter
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
Ink-skatt	Inkomstskatt
KamR	Kammarrätten
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
Mål-nr	Målnummer
NE	Nationalencyklopedin
NV	Näringsverksamhet
RSV	Riksskatteverket
RSV A	Riksskatteverkets allmänna råd
RSV Dt	Riksskatteverkets föreskrifter, anvisningar, rekommendationer m.m. för taxering
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SAL	Socialavgiftslag (2000:980)
SCB	Statistiska centralbyrån
SFB	Socialförsäkringsbalk (2010:110)
SkU	Skatteutskottet
SKV	Skatteverket
SKV A	Skatteverkets allmänna råd
SKV H	Skatteverkets handledning
SKV M	Skatteverkets meddelanden
SKV St	Skatteverkets ställningstaganden
SRN	Skatterättsnämnden
SRN FB	Skatterättsnämndens förhandsbesked
SSM	Strålskyddsmyndigheten
SOU	Statens offentliga utredningar

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Skatterättens dynamiska natur gör att rättsområdet alltid är föremål för diskussion. Detta beror bland annat på att debattörer har olika uppfattningar om hur skattesystemet bör vara utformat. En annan viktig faktor är just att skattesystemet ständigt är under konstruktion, vilket jämt gör ämnet aktuellt. Särskilt företagsbeskattningen är ett populärt ämne att ha åsikter om, vilket troligen beror på att rättsområdet är lättbegripligt genom att det ganska direkt går att se dess påverkan på den slutligt skattskyldige. Ett område inom företagsbeskattningen som ändrats mycket, och som även diskuterats en del över åren, är området för förmånsbeskattning.¹

Som huvudregel gäller att alla förmåner som utgår från ett företag till en delägare, en anställd, en uppdragstagare, en enskild näringsidkare eller en närstående till någon av dessa ska vara skattepliktig. Anledningen till skatteplikten är att företaget inte ska finansiera personliga levnadskostnader med obeskattade medel. Förmånen ska därför beskattas precis som kontant ersättning.² Så långt är regelverket inte särskilt kontroversiellt. Kontroverser uppkommer däremot kring de lagstadgade skattefria förmånerna. Att en förmån är skattefri innebär ett avsteg från grundregeln om att obeskattade medel inte ska bekosta privata levnadskostnader. Regelverket för skattefria förmåner stämmer inte överens med två viktiga grundprinciper i det svenska beskattningssystemet: likhetsprincipen och neutralitetsprincipen. Dessa innebär att jämförbara situationer ska behandlas likvärdigt ur beskattningsperspektiv, samtidigt som handlingsalternativ som är likvärdiga innan skatt även ska vara det efter skatt. Skattereglerna ska således behandla skattskyldiga lika samt inte påverka den skattskyldiges handlingsalternativ. I teorin ska det inte finnas någon möjlighet till skatteplanering.³ De skattefria förmånerna innebär emellertid att det finns tillfälle att skatteplanera.

Idag återfinns regelverket för skattefria förmåner i (fåmans-)aktiebolag i 11 kap. inkomstskattelagen. Det är bland annat olika trivselskapande förmåner, förmåner som är svåra att särskilja från nyttan i anställningen, vissa försäkringar kopplade till tjänsten samt vissa kostnader för hälso- och sjukvård, som också har anknytning till anställningen. Som redan nämnts har dessa ändrats en del över åren, men generellt kan sägas att det skattefria området utökats över tid. För att det vinstdrivande aktiebolaget ska kunna erbjuda sina anställda och dess delägare skattefria förmåner krävs att förmånerna går att motivera av förenklingsskäl eller ur vinstmaximeringsperspektiv. Motivet vinstmaximering kan underbyggas av att förmånerna bidrar till att personalen

¹ Se exempelvis Attorps & Svanfeldt (2013), Tjernberg (2011), Bækkevold (2008) samt Roupe (2007) som samtliga diskuterar olika delar av förmånsbeskattningssystemet.

² Prop. 1987/88:52, s. 38 samt prop. 1994/95:182, s. 39. Se även 11 kap. 1 § IL.

³ Se vidare om likhetsprincipen och neutralitetsprincipen i svensk skatterätt i avsnitt 2.2.1 och 2.2.2.

presterar bättre eller att andra kostnader minskar genom förmånsutgifterna, så att vinsten ökar.⁴

11 kap. IL går dock inte att tillämpa i förhållande till den enskilde näringsidkaren då denne inte beskattas i inkomstslaget tjänst.⁵ Beskattning sker istället i inkomstslaget näringsverksamhet. Detta beror på att näringsidkaren inte erhåller skattepliktig lön på samma vis som anställda, utan näringsidkaren beskattas för näringsverksamhetens resultat.⁶ Vid en undersökning av eventuella skattefria förmåner i en enskild näringsverksamhet utreds därför istället på om kostnaden för förmånen är avdragsgill.⁷ Om kostnaden är avdragsgill minskar resultatet, vilket innebär att förmånen inte beskattas. Vilka kostnader som är avdragsgilla i en näringsverksamhet avgörs av 16 kap. IL. Huvudregeln enligt 16 kap. 1 § IL är att utgiften är avdragsgill om den anses nödvändig för intäkternas förvärvande. Även här finns således en vinstmaximeringstanke. Vissa utgifter utgör både en kostnad för att förvärva eller bibehålla intäkter och en personlig levnadskostnad för näringsidkaren. I dessa fall är kostnaden avdragsgill i näringsverksamheten, men näringsverksamheten måste uttagsbeskattas för den del som tillgången/tjänsten används privat.⁸ På så sätt uppstår återigen en skattepliktig förmån.

Förmånsbeskattningen är genom skatterättens flexibilitet ett aktuellt ämne och det är även därför jag valt att fördjupa mig i ämnet. I uppsatsen undersöks varför vissa förmåner är skattefria och andra inte samt om skattesystemet kring förmåner är neutralt utformat eller inte. Neutralitetsjämförelsen riktar in sig på fåmansaktiebolag och enskild näringsverksamhet eftersom den som vill starta en mindre verksamhet ofta väljer mellan dessa två företagsformer. Den som startar verksamheten blir då antingen delägare i ett fåmansaktiebolag eller enskild näringsidkare i en enskild näringsverksamhet.

1.2 Syften och frågeställningar

Ett första syfte med uppsatsen är att undersöka var gränsen mellan skattepliktiga respektive skattefria förmåner dras i fåmansaktiebolag, samt vilka krav som uppställs för skattefrihet. För att illustrera denna gränsdragning granskas vissa utvalda skattefria respektive skattepliktiga förmåner. Dessutom analyseras om jag anser att denna gränsdragning är berättigad eller inte, med beaktande av de krav som uppställs för

⁴ Se prop. 1994/95:182, s. 39 f. och prop. 1987/88:52, s. 43 om förenklingsskäl samt prop. 1987/88:52, s. 46 och 52 om vinstmaximering. Jfr. även 3 kap. 3 § ABL om att aktiebolagets verksamhetssyfte som huvudregel är att vinstmaximera.

⁵ Om den enskilda näringsverksamhetens har anställda omfattas dessa dock av 11 kap. IL då de beskattas i inkomstslaget tjänst. De anställda kan således åtnjuta de skattefria förmånerna, på samma villkor som anställda i aktiebolag.

⁶ Lodin m.fl. (2015), s. 480.

⁷ I den enskilda näringsverksamheten finns inte skattefria- respektive skattepliktiga förmåner som i aktiebolaget. Utan istället tittar man på om utgiften för naturauttaget (förmånen) är avdragsgill eller inte, samt om eventuell uttagsbeskattning ska ske.

⁸ 16 kap. 1 §, 22 kap. 4 och 7 §§ IL.

skattefrihet. Härvid anläggs en kritiskt perspektiv och särskilt fokus läggs på skattefria personalvårdsförmåner, där slutsatser dras kring hur jag tror att rättstillämparen resonerat vid avgränsningen mot skattepliktig personalvård samt om jag anser att likhetsprincipen upprätthålls.

Vidare ämnar jag undersöka om systemet för förmånsbeskattning är neutralt utformat. Det rör sig dels om en beskattningsjämförelse mellan kontant ersättning och ersättning i form av erhållande av naturaförmån för delägare till fåmansaktiebolag. Samma jämförelse genomförs för enskilda näringsidkare i enskild näringsverksamhet. Det rör sig även om en jämförelse mellan fåmansaktiebolag och enskild näringsverksamhet, varvid fokus ligger på om de två företagsformerna beskattas likvärdigt för samma typ av förmån. För att läsaren lättare ska kunna ta till sig denna jämförelse har jag vikt ett kapitel åt skatteutfallsberäkningar av kontant lön och naturaförmåner i fåmansaktiebolag respektive enskild näringsverksamhet.

Med utgångspunkt i uppsatsens syften har jag formulerat fyra frågeställningar:

- Är gränsdragningen mellan skattefria- och skattepliktiga förmåner i fåmansaktiebolag berättigad, med beaktande av de riktlinjer som finns?
- Är förmånsbeskattningen neutralt utformad i förhållande till beskattning av kontant ersättning i fåmansaktiebolag?
- Är förmånsbeskattningen neutralt utformad i förhållande till beskattning av kontant ersättning i enskild näringsverksamhet?
- Är systemet för förmånsbeskattning neutralt utformat mellan fåmansaktiebolag och enskild näringsverksamhet?

1.3 Metod och material

Vid undersökningen av gränsdragningen mellan skattefria respektive skattepliktiga förmåner samt förmånsbeskattningssystemets neutralitet tillämpas rättsdogmatisk metod.⁹ Detta tar främst uttryck i ingående studier av lagtext, förarbeten, praxis från förvaltningsdomstolarna, skrivelser från Skatteverket samt juridisk doktrin. Vid studierna av materialet beaktas deras inbördes hierarkiska ordning enligt den rättsdogmatiska metoden. Att undersöka och tolka gällande rätt på detta sätt gör att en sådan rättsdogmatisk metod kan användas som juridisk metod.¹⁰ Ett neutralitetsperspektiv har även anlagts vid analysen av förmånsbeskattningssystemets utformning.

Analysen sker till viss del löpande i uppsatsen och avslutas i kapitel sex med slutsatser där frågeställningarna besvaras. Var gränsen mellan skattefria och skattepliktiga förmåner dras analyseras främst i avsnitt 3.4 och 4.4, i anslutning till presentationen av de olika förmånerna. I det avslutande kapitlet presenterar jag mina åsikter kring

⁹ Det är omdiskuterat vad begreppet ”rättsdogmatisk metod” innebär. Se bland annat Sandgren (2005), s. 649 f., Sandgren (2007), s. 53 samt Kleineman (2013), s. 21 ff.

¹⁰ Sandgren (2005), s. 649.

om jag anser gränsdragningen mellan skattefria- och skattepliktiga förmåner vara berättigad. Frågan om beskattningssystemets neutralitet analyseras huvudsakligen i kapitlets avslutande del där jag jämför beskattningsskillnaderna mellan fåmansaktiebolag och enskild näringsverksamhet (avsnitt 6.3).

Det material som ligger till grund för uppsatsen har valts enligt rättskällevärdet.¹¹ Då ett delsyfte med uppsatsen är att kartlägga vilka krav som ställs på skattefria förmåner är det naturligt att förarbeten och lagtext studeras. Praxis och skrivelser från Skatteverket utforskas även för att fastställa hur rättstillämparen tolkar den aktuella lagtexten. De skrivelser som Skatteverket producerar har olika rättskällevärde beroende på hur de klassificerats. Högst rättskällevärde har *föreskrifter* från Skatteverket, vilka är bindande både för myndigheten själv och för allmänheten.¹² Därefter kommer Skatteverkets *allmänna råd*, som utgörs av rekommendationer för tillämpning av författningar. Dessa är inte bindande.¹³ Skatteverket producerar även *meddelanden*, som är information om hur författningar påverkar privatpersoner och företag. Meddelandena är en blandning mellan deskriptiva och normativa uttalanden.¹⁴ Till sist författar Skatteverket *ställningstaganden* som är en typ av styrsignaler, vilka redovisar Skatteverkets uppfattning i rättsliga frågor. Ställningstagandena är bindande för myndigheten och vägledande för allmänheten.¹⁵

Bokföringsnämndens allmänna råd använder jag delvis vid beskrivning av reglerna för förmånsbeskattningen i enskild näringsverksamhet. Dessa utgör endast rekommendationer och är inte bindande för allmänheten.¹⁶ Elektroniska källor används också i viss utsträckning och det är främst information från Skatteverkets och Statistiska centralbyråns hemsidor som hämtats.

Doktrin används för att utröna innebörden av lagtext samt hur praxis och skrivelser från Skatteverket ska tolkas. Vid underökning av doktrin studerar jag främst artiklar och böcker skrivna av forskare och praktiker på förmånsbeskattningens område. För att säkerställa källornas tillförlitlighet använder jag mig av artiklar publicerade i kända, juridiska tidskrifter (Svensk skattetidning och Skattenytt) samt kontrollerar författarnas rättskällestatus. De författare som främst finns representerade i uppsatsen är Urban Rydin, Bertil Båvall, Jan Antonson, Lennart Salomonsson och Mats Tjernberg. Urban Rydin är tidigare skattechef på LRF Konsult och har även avlagt doktorexamen vid juridiska institutionen på Lunds universitet. Han har tillsammans med Bertil Båvall, skattekonsult och författare till flertalet böcker om företagsbeskattning, skrivit boken *Beskattning av ägare till fåmansföretag* som används mycket i uppsatsen. En annan bok som också används flitigt är boken *Förmåner* av Jan Antonson och

¹¹ Sandgren (2007), s. 36 ff.

¹² SKV: *Föreskrifter*.

¹³ SKV: *Allmänna råd* samt Pålsson (2006), s. 404.

¹⁴ SKV: *Meddelanden* samt Pålsson (2006), s. 405.

¹⁵ SKV: *Ställningstaganden*.

¹⁶ Prop. 1995/96:10, s. 179.

Lennart Salomonsson. Jan Antonson är skatteexpert och tidigare VD på Tholin & Larsson, där Lennart Salomonsson fortfarande är verksam skatteexpert. Till sist studeras även verk av Mats Tjernberg, professor vid juridiska fakulteten på Lunds universitet.

1.4 Avgränsningar

I uppsatsen undersöks ett antal utvalda förmåner i fåmansaktiebolag och enskild näringsverksamhet. Det är således inte en uttömmande uppräkningslista av samtliga skattefria respektive skattepliktiga förmåner.¹⁷ Detta skulle aldrig rymmas inom uppsatsens omfattning. Valet av studieobjekt har gjorts med utgångspunkt i 11 kap. IL som behandlar vilka förmåner som är skattefria- respektive skattepliktiga för anställda. De förmåner jag valt att studera är sådana som är intressanta vid en beskattningsjämförelse mellan fåmansaktiebolag och enskild näringsverksamhet. Dessutom ska påpekas att begreppet ”förmåner” egentligen inte existerar inom den enskilda näringsverksamheten. Det handlar istället om avdragsgilla- och icke-avdragsgilla kostnader samt uttagsbeskattning av naturaersättning.¹⁸ För enkelhetens skull benämner jag dock även dessa för skattepliktiga- respektive skattefria förmåner. Detta för att förbättra läsoplevelsen och möjliggöra för en enklare jämförelse med fåmansaktiebolag.

Vid presentationen och analysen av förmåner i fåmansaktiebolag skriver jag ofta vad som gäller för den anställde i företaget. Detta trots att analysen syftar till att jämföra vad som gäller för delägare i fåmansaktiebolag (respektive enskild näringsidkare i enskild näringsverksamhet). Detta beror på att en verksam delägare behandlas som en anställd i förmånsbeskattningshänseende, vilket innebär att samma regler gäller för dem båda.¹⁹

Vid beskattningsjämförelsen mellan fåmansaktiebolag och enskild näringsverksamhet behandlar jag inte alla avgifter och avdrag som aktualiseras vid resultat- och inkomstskatteräkning.²⁰ I praktiken finns flertalet avdrag som kan göras och avgifter som ska betalas, både generellt sett och i specialsituationer.²¹ För enkelhetens skull skalar jag bort dessa och tar endast upp bolagsskatt, socialavgifter (arbetsgivaravgifter och egenavgifter) och inkomstskatt. Vid beräkning av arbetsgivaravgifter och egenavgifter utgår jag även från de skattesatser som gäller som huvudregel.²² Dessutom görs i praktiken schablonavdrag för avsättning till egenavgifter (eftersom näringsidkaren vid deklarationstidpunkten inte vet hur stort årets resultat kommer bli).

¹⁷ För en uttömmande uppräkningslista av skattefria förmåner i aktiebolag se 11 kap. IL. Motsvarande uppräkningslista av avdragsgilla kostnader i enskild näringsverksamhet återfinns i 16 kap. IL.

¹⁸ Läs vidare om naturaförmåner i enskild näringsverksamhet i avsnitt 4.3.

¹⁹ Se avsnitt 3.3 om förmånsbeskattning i fåmansaktiebolag.

²⁰ Beskattningsjämförelsen presenteras i kapitel 5.

²¹ Det är exempelvis jobbskatteavdrag, grundavdrag samt kyrko- och begravningsavgifter.

²² Både arbetsgivaravgifter och egenavgifter finns i olika skattesatser beroende på den anställdes/näringsidkarens ålder. Se avsnitt 5.2.

Detta är inte något jag tar hänsyn till, utan jag utgår ifrån den verkliga skattesatsen. Allt för att göra beräkningarna mer lättförståeliga.

1.5 Forskningsläge

Den doktrin som finns om förmånsbeskattning berör främst (fämans-)aktiebolag. Beskattning av enskild näringsverksamhet är inte alls ett lika populärt ämne att behandla. De böcker som finns på området har främst karaktär av praktiska handböcker, vilket gör att de har ett lågt rättskällevärde och därför inte kan användas som underlag för en juridisk uppsats.²³ Ett undantag från detta är Antonson och Salomonssons bok *Förmåner* som till viss del berör förmåner i enskild näringsverksamhet, och som har ett högre rättskällevärde.

Förutom böcker om förmåner i fämansaktiebolag finns även en del artiklar om skattefria förmåner. Dessa berör främst personalvårdsförmåner och det rör sig om kritik mot hur avgränsningen mot skattepliktiga aktiviteter dras.²⁴ Över åren har det även inkommit ett antal motioner i riksdagen som också kritiserar denna gränsdragning.²⁵ Vissa motioner kritiserar även att det inte finns någon möjlighet till skattefria personalvård för enskilda näringsidkare.²⁶ Rörande bil-, fritidshus- och båtförmån finns flertal rättsfall från Högsta förvaltningsdomstolen som bland annat berör om beskattning ska beräknas enligt dispositionsrätt eller faktiskt nyttjande samt vad som ska beaktas vid en värdering av förmånen.²⁷ Dessa förmåner, och då främst bilförmån, berörs även i många böcker om fämansaktiebolagsbeskattning.

1.6 Disposition

Uppsatsen är indelad i sex delar som efter denna inledande del startar i kapitel två. Här presenteras några grundläggande principer för inkomstbeskattning som inverkar på systemet för förmånsbeskattning i fämansaktiebolag och enskild näringsverksamhet. I kapitel tre redogörs för förmånsbeskattningsreglerna i fämansaktiebolag och några utvalda skattefria respektive skattepliktiga förmåner presenteras. I uppsatsens fjärde kapitel avhandlas systemet för förmånsbeskattning i enskild näringsverksamhet och samma förmåner som i fämansaktiebolag presenteras. Därefter, i kapitel fem, genomförs ett antal skatteberäkningar. Här beräknas hur mycket vinstmedel som åtgår

²³ Förlaget Björn Lundén Information har exempelvis producerat böcker om beskattning av förmåner (i fämansaktiebolag och enskild näringsverksamhet) och om beskattning av enskild näringsverksamhet i allmänhet.

²⁴ Se exempelvis Lagerholm (2002) och Sjökvist (2002) som båda handlar om ifall golfspel borde vara en skattefri förmån eller inte. Se även Anttila (2003) som kritiserar utformningen av reglerna om skattefria friskvård och motion.

²⁵ Se exempelvis motion 2015/16:1930 om att golf borde vara skattefritt, motion 2015/16:1792 om att ridning borde vara skattefritt, motion 2014/15:1790 om att utförsäkning borde vara skattefritt samt motion 2013/14:Sk367 om att motionen inte ska behöva vara ”av enklare slag” för att vara skattefri.

²⁶ Se exempelvis motion 2014/15:18 och motion 2012/13:Sk259.

²⁷ Se exempelvis RÅ 1992 not. 191, RÅ 2002 ref. 53, RÅ 2008 ref. 57 och HFD 2011 ref. 55 I och II.

för att bekosta samma typer av förmåner i fåmansaktiebolag och i enskild näringsverksamhet. Uppsatsens frågeställningar besvaras i kapitel sex. Uppsatsen avslutas till sist med en kortare kommentar.

2 Principer för inkomstbeskattning

2.1 Inledning

I detta kapitel redogörs för ett antal principer för inkomstbeskattning som inverkar på systemet för förmånsbeskattning i fåmansaktiebolag och enskild näringsverksamhet. Först presenteras tre grundläggande skatterättsliga principer: likhetsprincipen, neutralitetsprincipen och reciprocitetsprincipen. Därefter framställs reglerna kring uttagsbeskattning och till sist sambandet mellan redovisning och beskattning.

2.2 Grundläggande skatterättsliga principer

2.2.1 Likhetsprincipen²⁸

Likhetsprincipen finns lagstadgad i 1 kap. 9 § RF. Här anges att rättstillämparen i sin verksamhet måste beakta allas likhet inför lagen samt iaktta saklighet och opartiskhet. Regeln tar följaktligen inte sikte på lagstiftningen. Innebörden av likhetsprincipen är att rättstillämparen måste kunna identifiera fall som är så pass likvärdiga att de bör likabehandlas. På skatterättens område innebär principen att skattskyldiga med samma faktiska inkomst ska betala lika mycket skatt. Två situationers jämförbarhet kan dels ges av en explicit lagbestämmelse, dels vara utfallet av en oberoende bedömning. Eftersom det sällan finns objektivt lika fall, med identiska omständigheter, letar rättstillämparen istället efter situationer som är subjektivt lika och som därför ska behandlas på samma sätt. Bedömningen av vad som anses vara subjektivt lika fall är den största svårigheten med likhetsprincipen och jämförbarheten måste regelmässigt konstrueras.²⁹

Av 1 kap. 9§ IL följer inte endast att rättstillämparen ska säkerställa att enskilda fall behandlas lika. Skatteverket måste även beakta likhetsprincipen vid sin normgivning. Detta beror på att Skatteverkets skrivelser är ett medel för att uppnå allas likhet inför lagen. Härigenom har Skatteverket inte befogenhet att olikbehandla olika grupper i samhället, utan myndigheten ska tillse likabehandling.³⁰

Ett exempel på en bedömning av jämförbara situationer är om löntagare och enskilda näringsidkare ska behandlas likvärdigt i skattehänseende. Ett argument mot en likvärdig behandling är att näringsidkaren befinner sig i en mycket osäkrare situation, eftersom denne är kraftigt beroende av storleken på intäkter och utgifter. Det kan därför hävdas att näringsidkaren bör behandlas mer förmånligt ur skattesynpunkt, genom att

²⁸ Likhetsprincipen kan även benämnas som likformighets- eller likabehandlingsprincipen. Se Pålsson (2013), s. 41.

²⁹ Pålsson (2013), s. 95 ff. samt Lodin m.fl. (2015), s. 44 f.

³⁰ Pålsson (2013), s. 96 och 111.

presumera att näringsidkaren själv bäst vet vilka utgifter som ska kostnadsföras i verksamheten. Av den anledningen är huvudregeln att näringsidkarens dispositioner inte bör överprövas, samtidigt som rättstillämparen gör en restriktivare bedömning av löntagare som har inkomst av tjänst. Till denna huvudregel finns såklart undantag. Om löntagaren av någon anledning befinner sig i en lika osäker situation som den enskilde näringsidkaren ska denne inte bedömas hårdare än näringsidkaren.³¹

2.2.2 Neutralitetsprincipen

Neutralitetsprincipen innebär att handlingsalternativ som är likvärdiga innan skatt, även ska vara det efter skatt. Skattereglerna ska vara neutrala och inte påverka den skattskyldiges val av handling. Det ska i teorin inte finnas någon möjlighet att skatteplanera. Neutralitetsprincipen kan jämföras med likhetsprincipen, med den skillnaden att neutralitetsprincipen gäller vid utformning av skatteregler, medan likhetsprincipen gäller vid tillämpning av dem. Ett exempel på en situation där skatteneutralitet ska råda är vid valet mellan kontantlön och naturaförmåner.³²

Neutralitetsprincipen motiveras av samhällsekonomiska- och rättviseskäl. Härvid kan nämnas att valet av företagsform inte ska påverkas av skatteregler. Ur ett samhällsekonomiskt perspektiv är det eftersträvansvärt att enskild firma, handelsbolag och mindre aktiebolag beskattas på samma sätt. På så sätt skapas nämligen förutsättningar för nyföretagande och tillväxt i mindre och medelstora företag. Såsom rättviseskäl kan nämnas att en bristfällig neutralitet kan leda till en asymmetri i beskattningen. Dessutom minskar möjligheterna till skattearbitrage i ett neutralt utformat beskattningssystem.³³

Ett problem med upprätthållandet av neutralitetsprincipen är att det kräver tekniskt komplicerade lagregler. Detta resulterar i regler som är svåra att tillämpa i praktiken, vilket leder till att reglerna förenklas och neutraliteten minskar. Ett exempel där det är svårt att uppnå fullständig neutralitet är vid beskattningen av enskild näringsverksamhet, handelsbolag och mindre aktiebolag. Ett annat exempel är beskattning av arbete för egen räkning. I ett fullständigt neutralt skattesystem skulle arbetet beskattas. Detta är dock inte praktiskt möjligt, vilket resulterar i att arbetet inte beskattas. Ett fullständigt neutralt skattesystem är därför i realiteten inte möjligt att uppnå.³⁴ Neutralitetsprincipen ger istället uttryck för en målsättning som strävar efter att göra skatteplanering omöjlig.³⁵

³¹ Pahlsson (2013), s. 96 f.

³² Lodin m.fl. (2015), s. 45 f.

³³ Lodin m.fl. (2015), s. 46.

³⁴ Lodin m.fl. (2015), s. 46.

³⁵ Persson Österman (1997), s. 33.

2.2.3 Reciprocitetsprincipen

Reciprocitet är en viktig princip inom skatterätten som innebär att det alltid finns två sidor av samma mynt. Reciprocitet medför att en skattepliktig inkomst för ett skatteobjekt, alltid innebär en avdragsgill kostnad för ett annat skatteobjekt, och vice versa.³⁶ Det finns således en koppling mellan de två parterna i en transaktion med avseende på hur motparten bedöms i beskattningshänseende.³⁷

I praktiken är dock sällan reciprociteten är fullständig, då det finns flertalet undantag till avdragsrätten. Ett undantag är exempelvis då arbetsgivaren står för den anställdes personliga levnadskostnader genom att ge den anställde en naturaförmån. Kostnaderna för förmånen är inte avdragsgilla i näringsverksamheten, samtidigt som den anställde beskattas för inkomsten.³⁸

2.3 Uttagsbeskattning

Uttagsbeskattning aktualiseras då den skattskyldige tillgodogör sig en tillgång från näringsverksamheten för privat bruk, alternativt för över tillgången till en annan näringsverksamhet.³⁹ Ett uttag sker även då en tillgång avyttras till ett pris som understiger dess marknadsvärde, och detta inte är affärsmässigt motiverat.⁴⁰ Även uttag av tjänster ryms inom ovanstående regler.⁴¹ Det kan exempelvis vara tjänster som uthyrning av en fastighet⁴², uthyrning av lös egendom (såsom en bil) eller olika typer av konsultverksamhet.⁴³ Värdet av tjänsten måste dock vara mer än ringa för att beskattning ska kunna ske.⁴⁴ Att en näringsidkare använder sig av sitt yrkeskunnande utanför näringsverksamheten eller privat nyttjar en maskin som ingår i näringsverksamheten är exempel på uttag som endast är ringa och därmed inte ska uttagsbeskattas.⁴⁵

Normalt sett överlåts varor och tjänster i en näringsverksamhet till marknadspris. Då ett företag exempelvis avyttrar en tillgång till en delägare till företaget förekommer emellertid stundom överlåtelser till underpris. Överlåtelser till underpris ska då som huvudregel uttagsbeskattas enligt reglerna i 22 kap. IL. Om en underprisöverlåtelse uppfyller villkoren för kvalificerade underprisöverlåtelser i 23 kap. IL aktualiseras

³⁶ Lodin m.fl. (2015), s. 49 samt Kellgren (2005), s. 169 ff.

³⁷ Thorell (1984), s. 202 f.

³⁸ Lodin m.fl. (2015), s. 49. Jfr. 9 kap. 2 § 1 st. samt 11 kap. 1 § IL.

³⁹ 22 kap. 2 § IL.

⁴⁰ 22 kap. 3 § IL.

⁴¹ 22 kap. 4 § IL.

⁴² För att tjänsten av uthyrning av fastighet ska kunna uttagsbeskattas måste inkomsten beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Alla inkomster i ett aktiebolag beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. I en enskild näringsverksamhet beskattas dock privatbostadsfastigheter i inkomstslaget kapital, medan näringsfastigheter beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet, se 13 kap. 1 § 3 st. IL. Jfr. även avsnitt 4.4.2.

⁴³ Lodin m.fl. (2015), s. 299.

⁴⁴ 22 kap. 4 § IL.

⁴⁵ Prop. 1989/90:110 s. 660.

emellertid inte uttagsbeskattning enligt 23 kap. 9 § IL.⁴⁶ Uttagsbeskattning ska heller inte ske om uttaget vid en renodlad försäljningskulle ha beskattats i ett annat inkomstslag än näringsverksamhet, vilket följer av 22 kap. 2 § IL.⁴⁷ Till sist ska nämnas att uttag av kontanta medel aldrig kan framkalla uttagsbeskattning.⁴⁸

Uttagsbeskattning innebär att överlåtelsen skattemässigt betraktas som om avyttringen hade skett till marknadspris.⁴⁹ Vid nyttjande av företagets tillgångar och tjänster uppgår marknadsvärdet till vad motsvarande tillgång eller tjänst hade kostat att hyra på den öppna marknaden. Uttagsbeskattningsreglerna motiveras av neutralitets-skäl. Det ska inte vara skattemässigt gynnsammare att ta ut varor eller tjänster från den egna verksamheten jämfört med att förvärva dem på den öppna marknaden.⁵⁰

I rättsfallet RÅ 2004 ref. 83 behandlas frågan om anställda i ett aktiebolag ska uttagsbeskattas då de vederlagsfritt erhållit aktier från sin arbetsgivare. Som huvudregel gäller att vid en överlåtelse till underpris till en anställd ska överföringen behandlas som ersättning för arbete enligt 11 kap. 1 § IL, varvid arbetsgivaren ska betala socialavgifter och den anställde ska betala inkomstskatt. Detta är en form av förmånsbeskattning av den anställde.⁵¹ Överlåtelsen ses som ett byte mot arbete till marknadsvärde. Ett alternativt synsätt är att överlåtelsen behandlas som en underprisöverlåtelse som ska uttagsbeskattas. Den anställde kommer då att få ett löneavdrag motsvarande storleken på uttagsbeskattningen, vilket gör att en tyst kvittning mot lönekostnaden uppstår. I målet fastställer Högsta förvaltningsdomstolen att överföringen ska behandlas som ersättning för arbete, enligt huvudregeln, och inte som överlåtelse till underpris.

2.4 Sambandet mellan redovisning och beskattning

Beskattning av en näringsverksamhets resultat baseras till stor del på hur dess redovisning ser ut. Således finns ett samband mellan näringsverksamhetens redovisning och beskattning. Sambandet följer av 14 kap. 2-6 §§ IL. I 14 kap. 2 § IL stadgas att en näringsverksamhets resultat ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder⁵² samt att

⁴⁶ Underprisöverlåtelsen är kvalificerad om samtliga villkor i 23 kap. 14, 16-18 och 24 §§ IL är uppfyllda. Reglerna spelar stor roll vid företagsombildningar, se Holstad (2013), s. 553.

⁴⁷ Aktiebolag beskattas alltid i inkomstslaget näringsverksamhet. I den enskilda näringsverksamheten utgör exempelvis aktier och fastigheter kapitaltillgångar, se 13 kap. 6 § 1 st. IL. Uttagsbeskattning kan således inte ske för kapitalvinster eller -förluster, oavsett överlåtelsepris. Reglerna om underprisöverlåtelser av kapitaltillgångar i 53 kap IL kan dock aktualiseras istället. Se Lodin m.fl. (2015), s. 302 och 394 samt 13 kap. 2 § IL.

⁴⁸ Jfr. 22 kap. 1 § IL samt RÅ 2000 not. 86 och RÅ 2003 not. 161.

⁴⁹ 22 kap. 7 § samt 61 kap. 2 § 3 st. IL. Denna bestämmelse gäller emellertid inte uttagsbeskattning av bilförmån, som istället värderas enligt schablonreglerna i 61 kap. 5-11 §§ IL.

⁵⁰ Lodin m.fl. (2015), s. 301.

⁵¹ Läs mer om förmånsbeskattning i avsnitt 3.3.

⁵² Att resultatet i näringsverksamheten ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder innebär enligt förarbeten att inkomster och utgifter ska periodiseras. Detta innebär att inkomster ska tas upp och utgifter ska dras av under den period de hänförs till. Se prop. 1999/00:2, s. 176.

inkomster ska tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad under det beskattningsår de hör till enligt god redovisningssed⁵³, om inte annat följer av särskild lagregel.

Sambandet inverkar även vid värdering av tillgångar och skulder samt vid klassificeringen av intäkter och kostnader. Intäkter är skattepliktiga eller skattefria i verksamheten, medan kostnader klassificeras som avdragsgilla eller icke-avdragsgilla. Hur denna indelning ska göras styrs av allmänna eller särskilda skatteregler.⁵⁴ Om dessa regler inte efterföljs kan god redovisningssed ändra den slutliga beskattningsbara inkomsten så att den överensstämmer med vad skattereglerna föreskriver. Om ett företag exempelvis inte tar upp en intäkt som ska tas med i redovisningen räknar Skatteverket ändå med intäkten vid fastställandet av den beskattningsbara inkomsten, med stöd i god redovisningssed.⁵⁵

I en enskild näringsverksamhet är redovisningen viktig för att hålla isär företagets tillgångar, skulder, inkomster och utgifter från näringsidkarens privata. Även om näringsverksamheten och näringsidkaren har samma ekonomi krävs ändå en uppdelning eftersom det endast är företagets tillgångar, skulder och transaktioner som ska bokföras enligt bokföringslagen.⁵⁶ Beskattningen av näringsverksamheten grundas nämligen på denna redovisning.⁵⁷ I rättsfallet RÅ 2004 not. 186 prövas under vilka förutsättningar en skuld ska bokföras i en enskild näringsverksamhet. I det aktuella fallet bokförde näringsidkaren först en skuld i den enskilda näringsverksamheten, för att sedan genom ett tillskott i verksamheten föra över skulden till dennes privata sfär. Frågan i målet gäller om skulden ska beaktas vid beräkning av räntefördelningsunderlaget. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att det inte är oförenligt med då gällande god redovisningssed att underlåta att bokföra en skuld i enskild näringsverksamhet, trots att skulden används för att bekosta införskaffande av en tillgång som bokförs i näringsverksamheten. Rättsfallet illustrerar tydligt betydelsen av god redovisningssed. I ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden understryks återigen betydelsen av god redovisningssed vid avgränsningen mellan näringsverksamhetens och näringsidkarens privata tillgångar. Här konstaterar Skatterättsnämnden att av Bokföringsnämndens allmänna råd (som ger uttryck för god redovisningssed) följer att vissa tillgångar som ägs av näringsidkaren ska bokföras som tillgångar i näringsverksamheten om de räknas som sådana tillgångar enligt 13 kap. 7 § IL.⁵⁸

⁵³ Jfr. 4 kap. 2 § BFL.

⁵⁴ De allmänna skattereglerna är 15 kap. 1 § och 16 kap. 1 § IL.

⁵⁵ SKV H 305 (2012), s. 27, 31 och 34.

⁵⁶ 2 kap. 6 § BFL samt prop. 1998/99:130, s. 381.

⁵⁷ 14 kap. 2 och 21 §§ IL.

⁵⁸ SRN FB 2016-01-07.

3 Förmåner i fåmansaktiebolag

3.1 Inledning

Detta kapitel handlar om förmåner i fåmansaktiebolag. Kapitlet inleds med att kort presentera vad ett fåmansaktiebolag är. Därefter redogörs för förmånsbeskattningsystemets utveckling och nuvarande utformning för fåmansaktiebolag. I kapitlets sista avsnitt presenteras ett antal utvalda skattefria och skattepliktiga förmåner. I anslutning till respektive presentation ges även exempel på vad förmånen i fråga kan utgöras av.

3.2 Vad är ett fåmansaktiebolag?

Ett fåmansaktiebolag är ett aktiebolag. Aktiebolaget är en juridisk person som både kan förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter.⁵⁹ Ägarna till aktiebolaget har ett begränsat personligt betalningsansvar för bolagets skulder.⁶⁰ Fåmansaktiebolag definieras i 56 kap. 2 § IL som ett aktiebolag med fyra eller färre fysiska delägare, vilka innehar mer än 50 procent av rösterna i bolaget.⁶¹ Ägandet kan både vara direkt och indirekt, exempelvis genom en juridisk person. Detta gör att ett fåmansaktiebolag kan ha ett spritt ägande, så länge fyra eller färre personer har mer än hälften av rösterna.⁶² En ägare och dennes närstående räknas alltid som en ägare enligt 56 kap. 5 § IL. Begreppet närstående till delägare omfattar enligt 2 kap. 22 § IL närmsta släktingar, såsom make, föräldrar, barn, syskon och syskonbarn. Antalet anställda i bolaget är irrelevant vid kategoriseringen av fåmansaktiebolag.

En delägare i ett fåmansaktiebolag är en fysisk person som äger andelar i bolaget enligt 56 kap. 6 § 1 st. IL. En delägare kan även klassas som företagsledare. En företagsledare är enligt 56 kap. 6 § 2 st. IL en fysisk person som har (eller genom närstående har) andelar i företaget och genom sin ställning i bolaget har väsentligt inflytande över bolaget. Vid bedömningen av om en delägare anses ha väsentligt inflytande beaktas bland annat vilken ställning och vilka arbetsuppgifter denne har inom företaget.⁶³

⁵⁹ Aktiebolaget får rättskapacitet efter registrering, se 2 kap. 25 § ABL samt lagkommentar till 2 kap. 25 § ABL i Zeteo.

⁶⁰ I kap. 3 § ABL.

⁶¹ Anledningen till särregleringen av fåmansaktiebolag är att verksamma delägare till fåmansaktiebolag inte fritt ska kunna omvandla arbetsinkomster till lägre beskattade kapitalinkomster. Se vidare i Lodin m.fl. (2015), s. 280.

⁶² Tjernberg (2006), s. 26

⁶³ SKV A 2015:9, avsnitt 1.3.

3.3 Förmånsbeskattning i fåmansaktiebolag

Det finns ingen lagstadgad definition av vad som utgör en förmån för anställda i (fåmans-)aktiebolag. Detta beror på att begreppet innefattar så många olika typer av förmåner och att det därför är svårt att formulera en generell definition. Dessutom skulle en potentiell sådan klar begreppsbestämning troligtvis bli alltför allmänt hållen och därmed inte vara till någon hjälp vid rättstillämpningen.⁶⁴

Trots begreppets svårfattliga avgränsning går det ändå att dra vissa slutsatser rörande dess innebörd. En förmån i samband med en anställning eller ett uppdrag är ersättning för arbete i annat än kontanter. Förmåner kallas därför ofta för naturaförmåner. En förmån uppkommer i princip så snart arbetsgivaren bekostar en privat levnadskostnad åt en anställd. Det kan exempelvis röra sig om rabatter på varor/tjänster som arbetsgivaren saluför, rätt att använda företagets tillgångar privat eller rätt att få varor/någon-ting annat (exempelvis tjänster för privat användning) från företaget.⁶⁵

Vid kommunalskattelagens⁶⁶ tillkomst år 1928 fastställs två grundprinciper vid beskattning av naturaförmåner. Dessa innebär dels att förmåner som ”utgått för tjänsten” ska likställas med kontant lön i beskattningshänseende, dels att förmåner ska värderas till marknadsvärdet.⁶⁷ Dessa två grundregler gäller än idag.⁶⁸ Att naturaförmåner normalt ska beskattas på samma sätt som kontant lön följer av neutralitetsprincipen. I detta fall innebär principen att förmånsbeskattningen ska utformas så att resultatet blir detsamma som om den skattskyldige hade fått kontant lön och sedan förvärvat förmånen.⁶⁹ Enligt förarbeten till tidigare ändringar av förmånsbeskattningsreglerna fastställs även att personliga levnadskostnader inte ska bekostas med obeskattade medel.⁷⁰

Naturaförmåner värderas på två olika sätt inför beskattningsunderlaget. Huvudregeln är, som sagt, att beskattningen baseras på en marknadsvärdering av förmånen. Marknadsvärdet för varor eller tjänster från den egna verksamheten är det pris som näringsidkaren skulle ha erhållit om varan eller tjänsten istället bjudits ut på den öppna marknaden.⁷¹ Till denna huvudregel finns emellertid undantag i form av värdering enligt schabloner. Schabloner används exempelvis vid värdering av kost-, bostads-, bil-

⁶⁴ Prop. 2002/03:123, s. 10.

⁶⁵ Rydin & Båvall (2012), s. 183.

⁶⁶ Kommunalskattelagen, KL, är föregångaren till inkomstskattelagen, IL.

⁶⁷ Prop. 1987/88:52, s. 38.

⁶⁸ Se 11 kap. 1 § IL om att förmåner som utgått i tjänst som huvudregel ska beskattas samt 61 kap. 2 § 1 st. IL om att förmåner normalt ska värderas till marknadsvärdet.

⁶⁹ Lodin m.fl. (2015), s. 137 f.

⁷⁰ Prop. 1994/95:182, s. 39 samt Lodin m.fl. (2015), s. 138.

⁷¹ 61 kap. 2 § 3 st. IL.

och reseförmån.⁷² Dessutom gäller att värdet av kost-, bostads- och bilförmån kan justeras både uppåt och nedåt, om det finns synnerliga skäl.⁷³

Tidigare fanns särskilda regler vid beskattning av förmåner i fåmansaktiebolag i form av de så kallade stoppreglerna. Anledningen till att stoppreglerna införs är att de allmänna beskattningsreglerna för aktiebolag i vissa fall möjliggör ansenliga och oberättigade skattefördelar för fåmansföretagare, i jämförelse med aktiebolag med spritt ägande.⁷⁴ Lagstiftaren vill därför neutralisera skattebördan mellan fåmansaktiebolag och andra aktiebolag.⁷⁵ På grund av att det vanligen saknas intressebaserade motgångar mellan delägare och anställda i fåmansaktiebolag finns större möjligheter för delägaren att genomföra skatteundrandragande transaktioner samt transaktioner mellan bolaget och sig själv, vilka syftar till att gynna delägarens privatekonomiska situation.⁷⁶ Stoppreglerna hindrar exempelvis bolagets anskaffning av egendom som är tillämplig för delägarens privata bruk eller felprissättning vid överlåtelser mellan delägare och bolaget.⁷⁷ I Stoppregelutredningen (SOU 1998:116) påtalas emellertid att reglerna medför problem i neutralitetshänseende mellan olika aktiebolagsformer. Vid tillämpning av stoppreglerna observeras att skatteuttaget för fåmansaktiebolag i vissa fall blir mycket större än vid motsvarande transaktion i ett aktiebolag som tillämpar de allmänna beskattningsreglerna. Härvid konstaterar utredningen att det saknas skäl att behålla specialreglerna för fåmansaktiebolag.⁷⁸ Stoppreglerna slopas därför år 2000, vilket gör att de allmänna reglerna för förmånsbeskattning i aktiebolag idag även gäller för fåmansaktiebolag.⁷⁹

De allmänna reglerna för förmånsbeskattning innebär, som jag redan antytt, att förmåner som huvudregel är skattepliktiga för den skattskyldige.⁸⁰ Till denna grundregel finns emellertid undantag, vilka går att hitta i 11 kap. inkomstskattelagen. Reglerna gäller förmåner som utgått i ett anställningsförhållande och beskattas därmed i inkomstslaget tjänst. Eftersom beskattning sker i inkomstslaget tjänst ska arbetsgivaren betala arbetsgivaravgifter för förmånsvärdet.⁸¹ Kostnaden för förmånen samt arbetsgivaravgifterna är som huvudregel avdragsgilla i näringsverksamheten.⁸²

Reglerna i 11 kap. IL gäller även för (verksamma) delägare och företagsledare, trots att de inte befinner sig i ett anställningsförhållande på samma sätt som andra anställda

⁷² 61 kap. 3-14 §§ IL.

⁷³ 61 kap. 18 § IL. Skäl för justering av förmånsvärdet anges i 61 kap. 19-20 §§ IL.

⁷⁴ SOU 1998:116, s. 43.

⁷⁵ Prop. 1975/76:79, s. 39.

⁷⁶ Ahlén (1993), s. 50.

⁷⁷ SOU 1998:116, s. 9.

⁷⁸ SOU 1998:116, s. 43. Borttagandet av stoppreglerna har kritiserats i doktrin. Se exempelvis Tjernberg (2000) och Gäverth (1999).

⁷⁹ Prop. 1999/00:15 om slopade stoppregler samt Tjernberg (2006), s. 116.

⁸⁰ 11 kap. 1 § IL.

⁸¹ 2 kap. 2 och 10 §§ SAL.

⁸² Rydin & Båvall (2012), s. 392. Se även 16 kap. 1 § IL.

i bolaget.⁸³ När en delägare som inte är verksam i bolaget erhåller en förmån beskattas denne dock för (förtäckt) utdelning i inkomstslaget kapital.⁸⁴ Detta innebär att förmånskostnaden inte är avdragsgill i näringsverksamheten samt att arbetsgivaravgifter inte ska betalas.⁸⁵

Trots att fåmansaktiebolag beskattas för förmåner på samma sätt som andra aktiebolag, finns en viss intressegemenskapsproblematik i fåmansaktiebolag som inte går att bortse ifrån. I aktiebolag gäller generellt att ägare och bolag är två självständiga, av varandra oberoende personer. Så är emellertid inte alltid fallet i fåmansaktiebolag, då aktieägaren kan ikläda sig tre olika roller: ägare, anställd och avtalspart. Bolaget och aktieägaren är inte längre oberoende av varandra och de är i praktiken nästan samma person.⁸⁶ Härigenom avtalar aktieägaren i realiteten med sig själv och har därmed större möjligheter att få ut sina vinster till så låg skatt som möjligt, jämfört med vad ägare till aktiebolag med spritt ägande har.⁸⁷ Fåmansaktiebolagssägaren kan exempelvis dela upp företagets inkomster på närstående samt minska sina privata levnadskostnader genom att låta företaget bekosta dem. Således minskar även företagets resultat och både bolaget och ägaren vinner på arrangemanget.⁸⁸ Härmed torde förmånsbeskattningen av fåmansaktiebolag granskas noggrannare än förmånsbeskattningen av aktiebolag med spritt ägande. Ett uttryck för detta är enligt Tjernberg att Skatteverket efter sloandet av stoppreglerna tänjer på de allmänna reglernas tillämplighet för fåmansaktiebolag.⁸⁹

3.4 Förmåner i fåmansaktiebolag

Som jag redan nämnt återfinns reglerna för förmånsbeskattning i fåmansaktiebolag i 11 kap. IL.⁹⁰ I detta avsnitt presenteras några av dessa förmåner. Det är dels ett antal skattepliktiga förmåner i form av bil-, fritidshus-⁹¹ och båtförmån, dels några skattefria förmåner i form av förmåner av begränsat värde, personalvårdsförmåner, gåvor och förmån av fri, privat sjukvård.

⁸³ Rydin & Båvall (2012), s. 183.

⁸⁴ Antonson & Salomonsson (2015), s. 837.

⁸⁵ Utdelning är inte en avgiftspliktig ersättning enligt SAL, se 2 kap. 1 och 10 §§. Kostnaden är inte avdragsgill eftersom att den inte utgör en utgift för att förvärva och bibehålla inkomster enligt 16 kap. 1 § IL.

⁸⁶ Antonson & Salomonsson (2015), s. 835.

⁸⁷ Tjernberg (2005), s. 481. Problemet uppkommer på grund av självkontrahering; att ägaren företräder bolaget i egenskap av firmatecknare.

⁸⁸ Prop. 1975/76:79, s. 39.

⁸⁹ Tjernberg (2005), s. 487 f.

⁹⁰ Se avsnitt 3.3.

⁹¹ I vissa skrivelser från Skatteverket samt i viss praxis benämns ”fritidshus” som ”semesterbostad”. Jag sätter likhetstecken mellan dessa begrepp, men använder mig i fortsättningen av termen ”fritidshus”. Se prop. 1993/94:90, s. 103 samt 1996/97:173, s. 33.

3.4.1 Bilförmån

En bilförmån är den skattskyldiges privata användning av företagets bil.⁹² Bilförmån är skattepliktigt enligt 11 kap. 1 § IL. Beskattning grundas på det faktiska nyttjandet, till skillnad från förmån av tillgång till arbetsgivares fritidshus eller båt där dispositionsrätten beskattas.⁹³ Bilen måste dock köras privat i mer än ringa omfattning för att beskattning ska påkallas, enligt 61 kap. 11 § IL. ”Ringa omfattning” är enligt förarbeten till kommunalskattelagen ett fåtal tillfällen per år med en maximal körsträcka om 100 mil.⁹⁴ ”Ett fåtal tillfällen” har sedan preciserats av Skatteverket som högst tio tillfällen under ett år.⁹⁵ I propositionen till införandet av inkomstskattelagen ifrågasätts emellertid hur mycket ”ringa” ska vara enligt inkomstskattelagens terminologi, varvid regeringen beslutar att det ska vara 5-10 procent.⁹⁶ Schablonvärderingen av bilförmån bygger på en körsträcka om 1 600 mil per år, vilket innebär att ringa privat körning är 80-160 mil per år.⁹⁷ Av Skatteverkets meddelanden om värdering av bilförmån för beskattningsåret 2016 framgår dock att en ringa körsträcka är 100 mil per år, precis som förarbeten till kommunalskattelagen angett.⁹⁸

Förmån av bil värderas enligt schabloner i 61 kap. 5-11 §§ IL. Schablonvärderingen tar hänsyn till samtliga kostnader som det innebär att ha bil, exklusive kostnad för drivmedel.⁹⁹ Om det finns synnerliga skäl kan förmånen justeras både uppåt och nedåt, enligt 61 kap. 18-19 b §§ IL. Ett exempel på ett sådant synnerligt skäl som kan ligga till grund för nedjustering av förmånsvärdet är då det privata nyttjandet är begränsat till följd av att bilen utgör ett arbetsredskap, såsom en service- eller en taxibil.¹⁰⁰

Generellt sett har Skatteverket bevisbördan för att den skattskyldige haft en intäkt som avviker från deklarationen.¹⁰¹ I RÅ 2001 ref. 22 I och II har emellertid Högsta förvaltningsdomstolen kastat om bevisbördan för bilförmåner. Skatteverket ska endast bevisa att den skattskyldige haft möjlighet att disponera över bilen privat, även om beskattning grundas på det faktiska nyttjandet av bilen enligt RÅ 1992 not. 191. Det

⁹² I förhållande till förmånsregleringen av bilar är en bil vanligen en personbil, men det kan också vara en lätt lastbil eller husbil som registrerats som lätt lastbil. Se SKV A 2015:27, s. 2.

⁹³ Prop. 1993/94:90 sid 82 samt SOU 1993:44 sid 274. Se avsnitt 3.4.2 om att fritidshus- och båtförmån värderas enligt dispositionsrätten.

⁹⁴ Prop. 1993/94:90, s. 94.

⁹⁵ SKV A 2015:27, s. 2.

⁹⁶ Prop. 1999/00:2D1, kommentar till 7 kap. 5 § IL.

⁹⁷ SKV M 2014:18, s. 2. Läs mer om schablonvärderingen av bilförmån i nästa stycke.

⁹⁸ SKV M 2015:17, s. 5.

⁹⁹ Förmån av drivmedel i anslutning till bilförmån beräknas enligt 61 kap. 10 § IL. Det finns en presumtion om drivmedelsförmån då den skattskyldige erhållit bilförmån samt fritt drivmedel i tjänsten, se RÅ 2010 ref. 30. Drivmedelsförmån ska inte beskattas om den skattskyldige inte beskattas för bilförmån (till följd av att den privata körningen är mindre än ringa), enligt Antonson & Salomonsson (2015), s. 855.

¹⁰⁰ 61 kap. 19 § IL samt SKV M 2015:17, s. 2. Läs vidare om när justering av förmånsvärde kan ske i SKV A 2015:27, s. 26 f.

¹⁰¹ Bevisbördans placering har utvecklats i praxis. Se Leidhammar (1995), s. 101 samt Lodin m.fl. (2015), s. 791 f.

skapas således en presumtion att den skattskyldige kört bilen privat i mer än ringa omfattning eftersom denne haft dispositionsrätt till bilen. Den skattskyldige måste sedan motbevisa presumtionen genom att göra sannolikt att bilen inte använts privat mer än i ringa omfattning.¹⁰² Motbevisning kan exempelvis framföras i form av körjournal över det privata nyttjandet. Eventuellt privat innehav av personbil inverkar också på bedömningen av hur omfattande den faktiska, privata användningen av företagsbilen anses ha varit.¹⁰³ Andra faktorer som påverkar är bland annat om det funnits direkta hinder att använda bilen privat under året, hur omfattande den yrkesmässiga körningen varit samt den skattskyldiges familjs behov av bil.¹⁰⁴ Rättstillämparen gör sedan en sammantagen bedömning av den bevisning som presenterats för att avgöra om beskattningsbar bilförmån föreligger.

3.4.2 Fritidshus- och båtförmån

Tillgång till arbetsgivares fritidshus¹⁰⁵ och båt är båda skattepliktiga förmåner för den anställde enligt 11 kap. 1 § IL. I bägge fallen räcker dispositionsrätt till egendomen för att beskattningsbar förmån ska uppstå.¹⁰⁶ Dispositionsrätt är möjligheten till privat användning och således inte det faktiska nyttjandet. Detta gör att den skattskyldige kan beskattas för förmån av tillgång fritidshus och båt utan att faktiskt ha utnyttjat tillgångarna. Att det är dispositionsrätten som ligger till grund för beskattning har bland annat framkommit i rättsfallen RÅ 2002 ref. 53 (fritidshus) samt HFD 2011 ref. 55 I och II (båt).

I RÅ 2002 ref. 53 hävdar den skattskyldige att förmån av tillgång till arbetsgivarens fritidshus borde beskattas enligt det faktiska nyttjandet eftersom så är fallet med bilförmån.¹⁰⁷ Domstolen förklarar dock att beskattning grundad på det faktiska användandet inte kan komma i fråga för fritidshus, eftersom vid beskattning av bilförmån finns en lagregel som stadgar att för skatteplikt krävs att bilen utnyttjats i mer än ringa omfattning. Regeln innebär att bilen faktiskt måste nyttjas för att beskattning ska uppstå. Någon sådan regel finns inte för fritidshus och därför ska beskattningen grundas på dispositionsrätten. Förmånsvärdet ska emellertid sättas ned om den skattskyldige kan göra sannolikt att dispositionsrätten varit inskränkt.

¹⁰² Kritik mot bevisbördans placering har framförts i doktrin, se exempelvis Dimitrievski (2001).

¹⁰³ Tjernberg (2005), s. 485 f. Särskilt körjournal är av stor betydelse vid bedömningen av om privat körning förekommit (i mer än ringa omfattning), se exempelvis KamR 2069-04 samt Rydin & Båvall (2012), s. 245 ff.

¹⁰⁴ Se fler faktorer som kan framföras som bevisning för att bryta presumtionen i RÅ 2001 ref. 22 I.

¹⁰⁵ Det spelar ingen roll om fritidshuset ligger i Sverige eller utomlands. Samma regler gäller enligt SKV M 2015:20, s. 45.

¹⁰⁶ Systemet med beskattning baserad på dispositionsrätt har kritiserats i doktrin. Se exempelvis Rydin (2016).

¹⁰⁷ Jfr. avsnitt 3.4.1 om bilförmån i fåmansaktiebolag.

I HFD 2011 ref. 55 I och II kommer domstolen till samma slutsats som för fritidshus: båtar ska också beskattas enligt dispositionsrätten. Detta gäller även om båten används i företagets verksamhet. Att båten används i verksamheten kan dock sätta ned förmånsvärdet eftersom dispositionsrätten då inskränks.

Förmån av tillgång till arbetsgivarens fritidshus eller båt värderas normalt till marknadsvärdet, enligt 61 kap. 2 § IL. För att kunna uppskatta marknadsvärdet av förmånen måste omfattningen av dispositionsrätten först klarläggas. Vid denna utredning utgår rättstillämparen från tre typfall:

- 1) Egendom som har oinskränkt dispositionsrätt,
- 2) Egendom som har inskränkt dispositionsrätt samt
- 3) Egendom som hyrs ut.¹⁰⁸

Beskattning enligt det första typfallet innebär att den skattskyldige alltid har tillgång till fritidshuset eller båten. Enligt Skatteverket ska förmånen då beräknas till vad det hade kostat den skattskyldige att hyra egendomen på årsbasis. Om det är svårt att uppskatta denna kostnad kan ledning sökas i delbeloppen kapitalkostnad, driftskostnader och värdeminskning.¹⁰⁹

Beskattning enligt det andra typfallet baseras på den inskränkta dispositionsrätten. Dispositionsrätten kan exempelvis vara inskränkt på grund av att egendomen kontinuerligt används i verksamheten. Om egendomen används i verksamheten så mycket att den skattskyldiges dispositionsrätt är starkt begränsad värderas förmånen vanligen till fyra veckors hyreskostnad. Förmånsvärdet kan även sättas ned ifall andra anställda använder egendomen då den skattskyldige har dispositionsrätt eller om den skattskyldige privat äger en likartad båt eller ett likartat fritidshus som finns i motsvarande geografiska område. Om egendomen endast används sporadiskt i verksamheten kan dock förmånsvärdet höjas eftersom den skattskyldige då har större möjlighet att använda egendomen privat.¹¹⁰

Det tredje fallet aktualiseras exempelvis då bolagets verksamhet består i att fortlöpande hyra ut fritidshus eller båtar. I vissa fall kan dispositionsrätten vara inskränkt i så stor utsträckning att dispositionsrätten värderas till 0 kr. Om företaget endast äger enstaka fritidshus eller båtar som står tillgängliga för uthyrning, samtidigt som den skattskyldige har dispositionsrätt till dessa då de inte är uthyrda, ska förmånsvärdet emellertid baseras på värdet av de outhyrda veckorna. Den skattskyldiges förmånsvärde ska sättas ned till vad en kund på den öppna marknaden hade fått betala vid långtidsuthyrning. Vid långtidsuthyrning är ett rabatterat pris nämligen vanligt.

¹⁰⁸ SKV St 2011-11-23, avsnitt 4.

¹⁰⁹ SKV St 2011-11-23, avsnitt 4.2.

¹¹⁰ SKV St 2011-11-23, avsnitt 4.3. Se även HFD 2011 ref. 55 I och II som stadgar att värderingen av dispositionsrätten är en samlad bedömning som tar hänsyn till omständigheterna i det specifika fallet.

Skatteverket har uppskattat denna rabatt till 30 procent av det ursprungliga priset, förutsatt att underlag för annan rabattsats saknas.¹¹¹

Ibland kan det vara svårt att uppskatta marknadsvärdet på en fritidshusförmån. Det är exempelvis fallet då arbetsgivaren själv äger egendomen eller om det saknas likvärdiga fritidshus i närheten. En rimlig hyresnivå kan då vara svår att uppskatta. I dessa fall används därför Skatteverkets schablonvärden vid värdering av förmånen. Det ska dock påpekas att schablonvärdering endast ska göras i undantagsfall.¹¹²

Om den skattskyldige betalar hyra för att få tillgång egendomen ska förmånsbeskattning ändå ske om hyran inte är marknadsmässig. Förmånsbeskattningen baseras då på skillnaden mellan det erlagda beloppet och det marknadsmässiga priset.¹¹³

Den anställda beskattas enligt resonemanget ovan inte för bolagets anskaffningskostnad för egendomen (fritidshuset eller båten). Detta gäller även om egendomen skulle vara näringsfrämmande. För att kostnaden för inköpskostnaden ska vara avdragsgill krävs enligt 16 kap. 1 § IL att utgiften är nödvändig för intäkternas förvärvande. Även kostnaden för näringsfrämmande egendom kan vara avdragsgill i näringsverksamheten om egendomen används av de anställda för privat bruk. Bolagets syfte med anskaffandet av egendomen är då att kunna tillhandahålla en löneförmån genom att egendomen kan nyttjas av företags anställda, vilket faller under 16 kap. 1 § IL.¹¹⁴

3.4.3 Arbetsredskap (varor och tjänster av begränsat värde)

På 1950-talet införs en regel om att förmåner av mindre värde (max 400 kr per år) lagstadgas som skattefria, vid sidan om skattefri personalvård.¹¹⁵ Beloppsgränsen höjs år 1974 till 600 kr.¹¹⁶ År 1988 genomförs ytterligare en lagändring som innebär att regleringen av naturaförmåner av mindre värde (den så kallade 600 kr-regeln) förtydligas. För att naturaförmånerna ska vara skattefria krävs att de inte utgör direkt ersättning för utfört arbete samt att de inte är kontant ersättning eller kuponger som kan användas för att bekosta naturaförmåner.¹¹⁷ I förarbeten understryks att syftet med att behålla 600 kr-regeln vid sidan av personalvårdsförmåner är att det underlättar rättstillämpningen vid gränsdragningen mellan skattepliktiga och skattefria förmåner. Regelns syfte är således inte att utöka området för skattefria förmåner, utan att förenkla tillämpningen för myndigheter, arbetsgivare och skattskyldiga.¹¹⁸

¹¹¹ SKV St 2011-11-23, avsnitt 4.4.

¹¹² Rydin & Båvall (2012), s. 262 samt SKV M 2015:20, s. 45. Schablonvärdena går att hitta i SKV A 2015:30, s. 6.

¹¹³ Antonson & Salomonsson (2015), s. 839 och 846. Se även 61 kap. 4 § IL.

¹¹⁴ Rydin & Båvall (2012), s. 206.

¹¹⁵ Prop. 1987/88:52, s. 38. Jfr. avsnitt 3.4.4 om personalvårdsförmåner.

¹¹⁶ Prop. 1973:106, s. 8.

¹¹⁷ Prop. 1987/88:52, s. 43 samt prop. 2002/03:123, s. 11.

¹¹⁸ Prop. 1987/88:52, s. 43 och 49.

Två år senare, år 1990, har lagstiftaren hunnit ändra uppfattning i frågan om 600 kr-regelns ändamålsenlighet. Nu anser denne att regeln skapar svårigheter vid gränsdragningen mellan skattefria personalvårdsförmåner och skattepliktiga förmåner, eftersom att 600 kr-regeln ligger någonstans där mittemellan. Detta är en skillnad från inställningen år 1988 då lagstiftaren ansåg att regeln underlättade samma avgränsning. Den ändrade inställningen gör att det saknas skäl att behålla regeln och bestämmelsen om skattefrihet för naturaförmåner av mindre värde avskaffas. Dessutom vill lagstiftaren genom denna skattereform styra skatteregleringen mot en mer homogen och neutral beskattning av arbetsinkomster, vilket innefattar olika typer av förmåner från arbetsgivare till arbetstagare.¹¹⁹ Skattebefriade förmåner skapar nämligen bristande neutralitet i beskattningen eftersom det är skattemässigt förmånligare, både för arbetsgivare och arbetstagare, att lämna ersättning i form av skattefria förmåner framför skattepliktig kontant lön. Genom att ta bort 600 kr-regeln tas en typ av skattefri förmån bort och beskattningen blir mer neutral.¹²⁰

År 1995 återinförs emellertid en ny version av regeln om skattefria naturaförmåner av mindre värde (600 kr-regeln). Den nya bestämmelsen innefattar inte någon bestämd beloppsgräns för skattefrihet, likt sin föregångare, utan erfordrar istället att varan eller tjänsten är av väsentlig betydelse vid den anställdes utförande av sina arbetsuppgifter samt att det inte utan svårighet går att särskilja den privata förmånen från nyttan i anställningen. Beloppsgränsen ersätts med att varan eller tjänsten måste vara av begränsat värde för den anställda. Genom rekvisitet att förmånen inte utan svårighet kan särskiljas från nyttan i anställningen kan konstateras att även den nya regeln motiveras av förenklingsskäl. Genom regeln vill lagstiftaren förenkla för arbetsgivaren. Detta förtydligas genom att förmåner som på ”ett klart och enkelt sätt” kan särskiljas från nyttan i anställningen ska vara skattepliktiga.¹²¹

Regeln om varor och tjänster av begränsat värde tar sikte den anställdes privata användning av arbetsredskap. Som redan nämnts, uppställs i 11 kap. 8 § IL tre rekvisit för att skattefrihet ska uppstå:

- 1) Varan eller tjänsten är av väsentlig betydelse för att den anställda ska kunna utföra sina arbetsuppgifter,
- 2) Förmånen är av begränsat värde för den anställda samt
- 3) Förmånen kan inte utan svårighet särskiljas från nyttan i anställningen.

Enligt det första rekvisitet gäller att varan eller tjänsten måste vara av väsentlig betydelse för att den anställda ska kunna genomföra sina arbetsuppgifter. Enligt förarbeten till bestämmelsen innebär detta att dess betydelse är påtaglig, men inte nödvändig.¹²² För att skattefrihet ska råda krävs också att det är av väsentlig betydelse att den

¹¹⁹ Prop. 1989/90:110, s. 333.

¹²⁰ Prop. 2002/03:123, s. 11.

¹²¹ Prop. 1994/95:182, s. 39 f.

¹²² Prop. 1994/95:182, s. 44.

anställda har tillgång till varan eller tjänsten utanför arbetsplatsen för att kunna utföra sina arbetsuppgifter.¹²³

Enligt det andra rekvisitetet måste förmånen vara av begränsat värde för den anställde. Det saknas en exakt beloppsgräns för hur dyr förmånen får vara. I förarbeten anges dock att förmånsvärdet inte får uppgå till ett större belopp.¹²⁴ Det kan exempelvis röra sig om en dator eller en mobiltelefon. Vid bedömningen av om en förmån ska vara skattefri beaktas förmånens faktiska värde samt om den anställdes privata levnads-kostnader faktiskt minskas. Om så är fallet är förmånen normalt sett skattepliktig enligt 11 kap. 1 §IL. Bedömningen påverkas inte av om arbetsgivaren haft stora kostnader för att anskaffa förmånen (exempelvis en dator).¹²⁵

Det tredje rekvisitetet kräver att förmånen inte utan svårighet kan särskiljas från nyttan i anställningen. Här åsyftas att själva förmånen eller värdet av denna inte kan särskiljas från nyttan i anställningen. Det ska röra sig om en närmast ofrånkomlig biförmån.¹²⁶

Bedömningen av om förmånen är skattefri görs i varje enskilt fall, med hänsyn till fallets specifika omständigheter. Bestämmelsen kräver att varan eller tjänsten som utgör förmånen helt eller delvis har karaktär av arbetsredskap.¹²⁷ För att utgöra ett arbetsredskap måste varan eller tjänsten vara nödvändig för intäkternas förvärvande. Den privata användningen av arbetsredskapet, som är väsentlig enligt det första rekvisitetet, innebär ofta oundvikligen en inbesparing av den skattskyldiges levnads-kostnader, vilket inte är önskvärt enligt det andra rekvisitetet. Enligt förarbeten kan förmånen ändå vara skattefri, trots den anställdes inbesparade levnads-kostnader, om förmånen är ett närmast ofrånkomligt utflöde av att den anställde har tillgång till varan eller tjänsten utanför arbetsplatsen. Detta är ett undantag till att obeskattade medel inte ska användas för att bekosta den anställdes privata levnads-kostnader. Till sist krävs enligt förarbeten att det är arbetsgivaren som gör inköpet av arbetsredskapet. Om arbetstagen själv gör inköpet och får ersättning av arbetsgivaren betraktas ersättningen som kontant lön till arbetstagen. Jag noterar att kravet innebär icke-neutralitet i beskattningen eftersom det skattemässigt är mer förmånligt att låta arbetsgivaren göra inköpet. Den bristande neutraliteten förklaras dock i förarbeten med att då arbetsgivaren gör inköpet torde hen veta om varan eller tjänsten är av väsentlig betydelse för att den anställde ska kunna utföra sina arbetsuppgifter. Den anställde har inte samma insikt i hur viktigt arbetsredskapet är för tjänsten.¹²⁸

¹²³ SKV M 2015:20, s. 5.

¹²⁴ Prop. 1994/95:182 s. 44 samt SKV M 2015:20, s. 5.

¹²⁵ SKV St 2014-07-09, avsnitt 2 och 4 samt KamR 2598-98.

¹²⁶ Prop. 1994/95:182, s. 40 och 44.

¹²⁷ 1994/95:SkU25, s. 18.

¹²⁸ Prop. 1994/95:182, s. 39 f.

Ett exempel på en förmån som bedöms vara skattefri inom ramen för 11 kap. 8 § IL, förutsatt att de tre rekvisiten är uppfyllda, är en tidningsprenumeration. För att prenumerationen ska vara skattefri krävs att arbetsredskapet är av väsentlig betydelse inom den skattskyldiges yrkesutövning. Så är fallet om tjänsten kräver att den anställde håller sig uppdaterad inom ett specifikt område och tidningsprenumerationen bidrar till detta.¹²⁹ Ett exempel är att förmån av fri prenumeration på tidningen *Svensk Läkartidning* ansågs vara skattefri för en läkare i RÅ 1976 ref 53.¹³⁰ Om prenumerationen endast medför ”allmän orientering” rör det sig dock inte om en skattefri förmån.¹³¹ Detta gör att normalt sett är allmänna nyhets- och dagstidningar skattepliktiga.¹³² Till denna regel finns emellertid undantag. Anställda med journalistiska uppgifter, såsom journalister, fotografer och annan grafisk personal kan erhålla skattefri dagstidning för att hålla sig à jour på området. Detsamma gäller för chefredaktörer som får fria dagstidningar. Tidningsprenumerationer är vanligen av begränsat värde och uppfyller således även paragrafens andra krav.¹³³ Förmån av en tidningsprenumeration är dessutom per definition svår att särskilja från nyttan i anställningen, vilket anges redan i förarbeten till 11 kap. 8 § IL.¹³⁴

Ett annat exempel på en förmån som prövats enligt rekvisiten i 11 kap. 8 § IL är mobiltelefonabonnemang som betalas av arbetsgivaren och som även används privat av den anställde. I ett abonnemang med rörlig avgift kan de privata samtalen (förmånen) beskattas genom en specificerad telefonräkning. De privata samtalen kan då lätt särskiljas från de samtal som betingas av tjänsten.¹³⁵ I ett abonnemang med fast avgift är det däremot svårare att särskilja användandet. En bedömning måste ske i varje enskilt fall, men ofta anses att förmånen är av begränsat värde och att den privata användningen inte utan svårighet går att särskilja från nyttan i tjänsten. Detta gör att förmånen vanligen bedöms vara skattefri. Detsamma gäller bedömningen av den privata tillgången till den elektroniska utrustningen (mobiltelefonen) som också kan bedömas som skattefri, även om huvudregeln är att förmånen ska vara skattepliktig. Undantaget skapas genom att det är allt vanligare att anställda arbetar på distans och därmed behöver tillgång till den elektroniska utrustningen även utanför den ordinarie arbetsplatsen för att kunna utföra sina arbetsuppgifter. Vid skattefrihetsprövningen av abonnemanget och tillgången till mobiltelefonen görs separata bedömningar av de två tjänsterna. Möjligheten att utnyttja mobiltelefonen privat bedöms för sig, medan de olika tjänsterna i abonnemanget delas upp och prövas separat. Tjänsterna i abonnemanget utgörs vanligen av fria samtal och fri surf. Om det är av väsentlig betydelse att den anställde kan kontaktas utanför arbetsplatsen per telefon för att kunna utföra

¹²⁹ Prop. 1993/94:90, s. 77.

¹³⁰ Se även RÅ 1998 not. 144 där tidningen *Dagens Medicin* hade varit skattefri för en sjuksköterska om arbetsgivaren hade betalat för den samt att tidningen hade adresserats till bostaden.

¹³¹ Prop. 1993/94:90, s. 77.

¹³² RSV A 2001:41, avsnitt 1.2.

¹³³ RÅ 2004 ref. 101. Målet gäller fria dagstidningar till en chefredaktör för en dagstidning. Förmånens värde uppgick till 5 905 kr per år och ansågs av domstolen vara av begränsat värde.

¹³⁴ Prop. 1994/95:182, s. 44.

¹³⁵ Prop. 1994/95:182, s. 40.

sina arbetsuppgifter är de fria samtalen skattefria. Om den anställde samtidigt inte behöver tillgång till fri surf utanför arbetsplatsen för att kunna utföra sina arbetsuppgifter förmånsbeskattas den fria surfen. Förmånsbeskattningen uppgår då till kostnaden för ett abonnemang mot fast avgift med fria samtal och fri surf minus ett abonnemang mot fast avgift med endast fria samtal.¹³⁶

Ett ytterligare exempel på skattefritt nyttjande av elektronisk utrustning är den anställdes användning av arbetsgivarens dator utanför arbetsplatsen. För att skattefrihet ska uppkomma krävs självklart att de tre rekvisiten är uppfyllda.¹³⁷ Standard på den elektroniska utrustningen saknar betydelse vid denna bedömning. Särskild tyngd fästs vid om det är av väsentlig betydelse att den anställde har tillgång till utrustningen utanför arbetsplatsen för att kunna utföra sina arbetsuppgifter. Om det inte är av väsentlig betydelse och den anställde vill undvika beskattning kan arbetsgivaren och arbetstagaren ingå avtal om att datorn inte får användas privat.¹³⁸ En annan tjänst som är kopplad till privat användning av jobbdator är bredbandsuppkoppling i den anställdes bostad finansierad av arbetsgivaren, vilket kan vara skattefritt. Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked förklarat förmånen skattefria då de anställda under kvällstid behövde kunna kontakta och bli kontaktade av moderbolaget i USA. Således behövde de anställda i tjänsten kunna bli kontaktade utanför arbetstid i bostaden. Skatterättsnämnden bedömde förmånen som av begränsat värde samt att den inte utan svårighet kunde särskiljas från nyttan i tjänsten.¹³⁹

3.4.4 Personalvårdsförmåner

Skattefria personalvårdsförmåner, i form av trivsel- och verksamhetsskapande åtgärder på arbetsplatsen, har funnits väldigt länge. Riktlinjerna för förmånerna har vuxit fram genom Skatteverkets anvisningar. På 1980-talet delar myndigheten in naturaförmåner i tre grupper: icke-skattepliktig personalvård (trivselskapande åtgärder), naturaförmåner av mindre värde och skattepliktiga förmåner, vilka är att likställas med kontant lön. Utöver dessa tre grupper finns även regler kring skattefri sjukvård, vissa fria resor samt vissa förmåner till elever under utbildningstiden.¹⁴⁰

År 1988 genomförs emellertid en lagändring som innebär att personalvårdsförmåner förklaras skattefria i lag. Härvid framhålls krav på att skattefria personalvårdsförmåner måste vara trivselskapande samt i huvudsak erbjudas på arbetsplatsen. Det får

¹³⁶ SKV St 2014-07-09, avsnitt 2 och 4.

¹³⁷ Mellan åren 1998-2006 fanns en specialregel i 11 kap. 7 § IL som stadgade att anställda skattefritt kunde låna arbetsgivarens datorutrustning för privat bruk. De tre rekvisiten i 11 kap. 8 § IL behövde således inte vara uppfyllda för att skattefrihet skulle råda. Regeln infördes som ett led i regeringens IT-strategi som tog sikte på övergången till ett informations- och kunskapssamhälle. Se prop. 1996/97:173, s. 49 ff. samt prop. 2006/07:1, s. 140.

¹³⁸ SKV St 2014-07-09, avsnitt 4.

¹³⁹ SRN FB 2003-06-30.

¹⁴⁰ Prop. 1987/88:52, s. 40. Se även Skatteverkets anvisningar RSV Dt 1986:9 där myndigheten delar in naturaförmåner i tre grupper.

inte vara direkt ersättning för arbete och det ska inte finnas möjlighet att byta förmånen mot kontant ersättning hos arbetsgivaren. Dessutom måste förmånen rikta sig till hela personalen. Vid bedömningen av vad som utgör en skattefri personalvårdsförmån tas hänsyn till hur sedvänjan för naturaförmåner ser ut inom branschen, såsom gratis hårvård för den som arbetar på frisörsalong.¹⁴¹ Sammantaget kan personalvårdsförmåner utgöras av enklare slag av motion, förfriskningar och sedvanliga rabatter på arbetsgivarens varor eller tjänster.¹⁴²

År 1990 ändras reglerna för skattefria personalvårdsförmåner. Ändringen består av ytterligare krav på att förmånerna måste vara enklare åtgärder till mindre värde. Anledningen till ändringen är att Skatteverket sett en tendens att personalvårdsförmåner allt oftare utgörs av exklusivare förmåner. De nya rekvisiten ska motverka denna utveckling.¹⁴³ Någon beloppsgräns för uttrycket ”mindre värde” införs dock inte.¹⁴⁴

Innan år 2003 gäller att skattefri motion och friskvård måste utövas på särskilda anläggningar, alternativt utövas inom ramen för ett abonnemang som arbetsgivaren tecknat och betalat. Dessutom gäller att förmån av motion och friskvård måste vara av kollektiv natur samt endast utövas i ringa omfattning av den anställde. År 2003 förenklas dessa regler genom att ovanstående rekvisit slopas. Istället införs krav på att förmånen måste vara av mindre värde, rikta sig till hela personalen, vara av enklare slag samt inte kunna bytas ut mot kontant ersättning.¹⁴⁵

Idag återfinns reglerna om personalvårdsförmåner i 11 kap. 11-12 §§ IL, där 11 § är huvudbestämmelsen. 11 § har en väldigt generell utformning och rättstillämparen kan minska respektive utöka deras tillämpningsområde. Reglernas flexibla natur fastställs redan i förarbeten.¹⁴⁶ I 11 § anges, som jag redan nämnt, bland annat att förmånen måste vara av mindre värde. Enligt Skatteverket betyder detta att de olika typerna av personalvårdsförmåner ska vara av mindre värde, inte att det sammanlagda värdet av en anställds erhållna personalvårdsförmåner ska vara av mindre värde. Förmån av motion bedöms exempelvis skilt från förmån av friskvård.¹⁴⁷ Förmånerna måste enligt paragrafen även erbjudas hela personalen. Enligt RÅ 2001 ref. 44 innefattar begreppet ”hela personalen” samtliga anställda, oavsett anställningsvillkor. Uppdragstagare är inte anställda, men kan ändå under vissa villkor åtnjuta skattefria personalvårdsförmåner (och gåvor). En bedömning måste göras i varje enskilt fall. En förutsättning för att en personalvårdsförmån ska vara skattefri för en uppdragstagare är att förmånen erbjuds arbetsgivarens anställda på samma villkor. Detta gäller dock inte i motsatt

¹⁴¹ Prop. 1987/88:52, s. 43 och 47 f.

¹⁴² Prop. 1989/90:110, s. 318.

¹⁴³ Prop. 1989/90:110, s. 22 och 317.

¹⁴⁴ 2004/05:SkU19, s. 23.

¹⁴⁵ Prop. 2002/03:123, s. 4 och 13, 2015/16:SkU16, s. 16 samt 11 kap. 11-12 §§ IL.

¹⁴⁶ Prop. 1987/88:52, s. 46.

¹⁴⁷ SKV St 2005-04-27, avsnitt 4.

riktning: en personalvårdsförmån som är skattefri för arbetsgivarens anställda behöver inte vara skattefri för eventuella uppdragstagare.¹⁴⁸ Det ska även framhållas att det är själva typen av aktivitet som hela personalen ska erbjudas. Under vilka former personalen utövar aktiviteten kan skilja sig mellan de anställda, exempelvis genom olika typer av motion.¹⁴⁹

I 11 kap. 12 § IL anges att förfriskningar och enklare förtäring i samband med arbetet samt enklare slag av motion eller annan friskvård innefattas i begreppet personalvårdsförmåner. I förarbeten till lagändringen år 1988 anges att enklare motionsidrott är sådan som de flesta kan delta i samt att aktiviteten är av sådan art att den typiskt sett kan utövas i direkt anslutning till arbetstidens början eller slut. Härvid exemplifieras bowling, styrketräning samt olika racketsporter och lagidrotter, såsom fotboll och innebandy. Samtidigt förklaras utförsåkning, segling, golf och ridning vara exempel på typiska sporter som är skattepliktiga. Anledningen till att detta anges vara att de senare aktiviteterna fordrar kostsamma inrättningar, hjälpmedel och kringutrustning, vilket inte är fallet med de skattebefriade idrotterna. Dessutom påpekas att de exemplifierade skattepliktiga aktiviteterna ofta utövas skilt från arbetet, både i tids- och rumshänseende.¹⁵⁰

Som jag redan nämnt har rättstillämparen mandat att utveckla området för skattefrihet. Det är särskilt Skatteverket som är aktiv i denna vidareutveckling. Uppdraget bygger på att Skatteverket beaktar de förändringar som sker med tiden rörande vad som anses vara ”enklare motion och annan friskvård”.¹⁵¹ Skatteverket har därför sammanställt en lista med exempel på skattefria respektive skattepliktiga aktiviteter, baserad på praxis från förvaltningsdomstolarna och myndighetens egna skrivelser. Genom att studera dessa listor har jag dragit ett antal slutsatser kring hur aktiviteterna bedöms samt delat in dem i olika grupper.¹⁵²

Till att börja med kan jag konstatera att typiska gruppträningsformer, såsom aerobics, crossfit, motionsdans och yoga, är skattefria.¹⁵³ Även årskort på gym är normalt sett skattefritt, så länge gymmedlemskapet är av normalt slag till ett normalt pris.¹⁵⁴ Gymkort till exklusivare gym som kostar mer är därför inte skattefritt. Skatteplikt råder

¹⁴⁸ SKV M 2015:20, s. 1 samt SKV St 2005-02-22, avsnitt 1.

¹⁴⁹ Prop. 2002/03:123, s. 15.

¹⁵⁰ Prop. 1987/88:52, s. 53 f. Gränsdragningen mot ”exklusiva” sporter har kritiserats i doktrin och i motioner, där författarna anser att flera av dessa sporter idag borde klassas som skattefria. Se exempelvis artiklarna Lagerholm (2002) och Sjökvist (2002) samt motionerna 2015/16:1930, 2015/16:1792 och 2014/15:1790.

¹⁵¹ Prop. 2002/03:123, s. 15.

¹⁵² Se SKV: *Skattefria förmåner (A-Ö)* och SKV: *Ej skattefria förmåner (A-Ö)* för Skatteverkets listor med skattefria respektive skattefria förmåner. Min uppräknings- och uppdelning av förmåner är inte uttömmande. För vidare läsning se nämnda listor.

¹⁵³ SKV: *Skattefria förmåner (A-Ö)*.

¹⁵⁴ Prop. 2002/03:123, s. 14 samt RÅ 2001 ref. 44.

även då arbetsgivaren endast betalar en viss del av lyxgymkortet, motsvarande kostnaden för ett ”normalt” gymkort, och arbetstagaren betalar resten.¹⁵⁵ Träning med personlig tränare är också skattepliktigt eftersom det inte utgör motion av enklare slag och heller inte är av mindre värde.¹⁵⁶

I propositionen till lagändringen år 1988 nämndes lagidrotter, såsom fotboll och innebandy, som exempel på en skattefria aktiviteter. Till denna grupp av skattefria aktiviteter har bland annat ishockey, curling och cricket adderats.¹⁵⁷ Även av arbetsgivaren betald anmälningsavgift till motionsevenemang eller -tävling kan vara skattefri om de anställda deltar kollektivt i tävlingen. Om arbetsgivaren betalar anmälningsavgift till enstaka anställda som ska delta individuellt är avgiften däremot skattepliktig. Dessutom krävs såklart att arbetsgivaren erbjuder sig att betala anmälningsavgiften för hela personalen samt att det rör sig om enklare slag av motion, såsom löpartävlingar eller längdskidtävlingar.¹⁵⁸

Skatteverket verkar även ha dragit en gräns mot aktiviteter som utförs utomhus. Bergsklättring, fiske, sportdykning, försränning, vattenskidåkning, paintball och olika naturupplevelser är skattepliktiga.¹⁵⁹ Aktiviteterna inomhusklättring, fridykning och fäktning är däremot skattefria.¹⁶⁰ Fiske kan även falla under sådana aktiviteter som är skattepliktiga på grund av att de inte innebär någon fysisk prestation för utövaren. Under denna kategori faller även schack, agility, bridge och körsång (körsång på arbetsplatsen är dock skattefritt).¹⁶¹

Olika behandlingar för att minska stress och andra jobbrelaterade åkommor är skattefria under bestämmelsen om ”annan friskvård” i 11 kap. 12 § IL.¹⁶² Här innefattas exempelvis floating rest, homeopatiska behandlingar, tillgång till solarium på arbetsplatsen, zonterapi, kinesologi och olika typer av enklare massage.¹⁶³ Fysioterapeutiska behandlingar, kiropraktik, naprapati och kurser för behandling av sömnproblem är emellertid skattepliktiga.¹⁶⁴

¹⁵⁵ SKV St 2015-03-26, avsnitt 4.

¹⁵⁶ Se KamR 927--928-12 där den skattskyldige hade kostnader för PT-timmar som uppgick till 7 000 kr under det första året och till 20 000 kr under det andra året.

¹⁵⁷ SKV: *Skattefria förmåner (A-Ö)*.

¹⁵⁸ SKV St 2005-04-27, avsnitt 4.

¹⁵⁹ SKV: *Ej skattefria förmåner (A-Ö)* samt SKV M 2015:20, s. 15.

¹⁶⁰ SKV: *Skattefria förmåner (A-Ö)*. Fridykning kan visserligen utföras även utomhus, men det utförs i större utsträckning i bassäng jämfört med sportdykning.

¹⁶¹ SKV: *Ej skattefria förmåner (A-Ö)* samt 2003/04:SkU03, s. 8.

¹⁶² Prop. 2002/03:123, s. 14. Även olika typer av kostrådgivning är skattefritt.

¹⁶³ SKV: *Skattefria förmåner (A-Ö)*, SKV St 2005-04-27 samt SKV: *Motion och annan friskvård 2016*, avsnitt *Friskvårdsaktiviteter*.

¹⁶⁴ SKV: *Ej skattefria förmåner (A-Ö)*.

3.4.5 Gåvor

Arbetsgivares gåvor till personalen är som huvudregel skattepliktiga eftersom de betraktas som ersättning för utfört arbete (remuneratoriska gåvor).¹⁶⁵ Till denna grundregel finns emellertid tre undantag, vilka går att hitta i 11 kap. 14 § IL. Undantagen innefattar julgåvor, sedvanliga jubileumsgåvor och minnesgåvor till varaktigt anställda.

För att en julgåva till anställda ska vara skattefri krävs att den är av mindre värde. Enligt Skatteverket betyder detta att gåvan inte får kosta mer än 450 kr. Ett krav på mindre värde finns inte för jubileumsgåvor. Skatteverket har här angett 1 350 kr som gränobelopp för skattefrihet.¹⁶⁶ Sedvanlig jubileumsgåvor kan exempelvis delas ut till de anställda då företaget firar 25, 50 eller 100 år.¹⁶⁷ Rörande minnesgåvor anges redan i paragrafen att gåvans värde maximalt får uppgå till 15 000 kr och att de endast får lämnas till varaktigt anställda. En minnesgåva kan exempelvis delas ut till en anställd då denne uppnår en viss ålder eller efter en viss anställningstid. Med en ”viss ålder” avses enligt Skatteverket exempelvis 50-årsdag och efter ”viss anställningstid” är minst 20 års anställning. Dessutom gäller att endast de som varit anställda i sammanlagt minst sex år kan erhålla minnesgåvor, eftersom anställda annars inte anses vara ”varaktigt anställda”, samt att minnesgåva kan fås maximalt en gång förutom då anställningen upphör.¹⁶⁸

Gåvobeloppen är gränobelopp, vilket innebär att för att gåvan ska vara skattefri får priset inte överstiga det angivna beloppet. Om gränobeloppet överskrids beskattas värdet av hela gåvan.¹⁶⁹ För att skattefrihet ska råda gäller även för dessa tre gåvotyper att de inte får utgöra remuneratoriska gåvor.¹⁷⁰ Gåvorna måste inte erbjudas hela personalen, likt personalvårdsförmåner, för att vara skattefria. Det finns dock risk att gåvan betraktas som remuneratorisk om den endast erbjuds företagsledaren.¹⁷¹

Enligt paragrafen (11 kap. 14 § 2 st. IL) får gåvan inte lämnas i pengar. Detta begrepp innefattar även checkar och presentkort som kan bytas mot pengar.¹⁷² Även ”breda” presentkort som går att utnyttja på större varuhus (såsom Åhléns) riskerar enligt Rydin och Båvall att vara skattepliktigt, även om det inte är direkt utbytbar mot pengar.¹⁷³ Värdepapper är däremot inte utbytbar mot pengar enligt Skatteverket och en gåva i form av exempelvis aktier är därför skattefri så länge den håller sig inom gränobeloppen.¹⁷⁴

¹⁶⁵ Rydin & Båvall (2012), s. 196 samt prop. 1987/88:52, s. 50.

¹⁶⁶ SKV A 2015:30, s. 2.

¹⁶⁷ Lagkommentar till 11 kap. 14 § IL i Karnov.

¹⁶⁸ SKV M 2015:20, s. 19.

¹⁶⁹ SKV A 2015:30, s. 2.

¹⁷⁰ Lagkommentar till 11 kap. 14 § IL i Karnov.

¹⁷¹ Rydin & Båvall (2012), s. 197 f. Jfr. 11 kap. 11 § 2 st. 3 p. IL.

¹⁷² SKV A 2015:30, s. 2.

¹⁷³ Rydin & Båvall (2012), s. 197.

¹⁷⁴ SKV M 2015:20, s. 18.

3.4.6 Fri, privat sjukvård

Förmån av fri hälso- och sjukvård (inklusive tandvård) föreskrivs vara skattefritt år 1946. Införandet av skattefrihet förklaras med att beskattning skulle strida mot skatteförmågeprincipen i de fall den skattskyldige är sjuk under en längre period. Om sjukvården som utgått är mer förmånlig än vad statligt anställda erhåller ska emellertid förmånen beskattas.¹⁷⁵ Sedan dess har regleringen genomgått en del förändringar. År 1988 omfattar det skattefria området sjukvård, tandvård, företagshälsovård och den anställdes kostnader för läkemedel. Patientavgiften vid tandvård är dock skattepliktig.¹⁷⁶ År 1995 förklaras fria läkemedel, ersättning för läkemedelskostnader och offentligt finansierad vård vara skattepliktig.¹⁷⁷ Denna lagändring påkallas enligt författarna till propositionen av att patientavgiften i stort sett utgör en självrisk som, liksom läkemedelskostnader, innefattas i högkostnadsskyddet vilket gör att några högre förmånsvärden inte kan bli aktuella.¹⁷⁸ I SOU 1994:98 påpekar även *Utreddningen om beskattning av förmåner* att arbetsgivares betalning av den anställdes patientavgift (i offentligt finansierad vård) samt läkemedelskostnader i princip är samma sak som att arbetsgivaren betalar ut kontant lön till den anställda, och att förmånerna därför borde vara skattepliktiga.¹⁷⁹ Sedan år 2003 är även både privat och offentligt finansierad tandvård i Sverige samt tandvård utomlands skattepliktig.¹⁸⁰ Skatteplikten omfattar dock inte viss tandbehandling av Försvarmaktens submarina eller flygande personal enligt villkoren i 11 kap. 18 § 2 st. IL.

Idag är således förmån av fri, privat hälso- och sjukvård i Sverige skattefri enligt 11 kap. 18 § 1 st. IL. Anledningen till att privat sjukvård är skattefri, till skillnad från den offentligt finansierade motsvarigheten, förklaras med att privat sjukvård normalt sker i arbetsgivarens intresse samt att det skulle vara svårt att värdera förmånen av privat sjukvård. För arbetsgivaren är det viktigt att den anställda håller sig frisk så att det inte blir stopp i produktionen, eftersom det kostar arbetsgivaren pengar.¹⁸¹ Ett exempel på en vanligt förekommande skattefri förmån är att arbetsgivaren betalar operation av den anställdes synfel.¹⁸² Förmånen är skattefri eftersom det ligger i arbetsgivarens intresse att den anställda kan se bättre.

Vård vid tjänstgöring utomlands är också skattefri enligt 11 kap. 18 § 1 st. IL. Vården utomlands behöver emellertid inte vara privat för att skattefrihet ska råda, utan vården kan även vara offentligt finansierad. Detta motiveras i förarbeten av förenklingskäl

¹⁷⁵ SOU 1994:98, s. 37.

¹⁷⁶ Prop. 1987/88:52, s. 6, 54 och 70.

¹⁷⁷ Offentligt finansierad vård är sådan som finansieras av den allmänna enligt prop. 1994/95:182, s. 20.

¹⁷⁸ Prop. 1994/95:182, s. 22 f.

¹⁷⁹ SOU 1994:98, s. 49.

¹⁸⁰ Prop. 2003/04:21, s. 13.

¹⁸¹ SOU 1994:98, s. 49 samt Lodin m.fl. (2015), s. 144.

¹⁸² Se exempelvis Flores (2011).

eftersom det är svårt att göra en åtskillnad mellan privat- och offentlig vård i utlandet.¹⁸³ Läkemedel vid vård utomlands samt vaccinationer som betingas av tjänsten är skattefria enligt 11 kap. 18 § 2 st. IL. Enligt samma lagrum är även företagshälsovård, förebyggande behandling och rehabilitering skattefritt. Vad som utgör företagshälsovård styrs av arbetsmiljö- och rehabiliteringslagstiftningen.¹⁸⁴ Skattefria förebyggande behandling och rehabilitering har samma innebörd som avdragsgill kostnad för förebyggande behandling och rehabilitering i 16 kap. 24 § IL.¹⁸⁵ I lagrummet anges att utgifter för sådana behandlingar får dras av om det är arbetslivsinriktad rehabilitering enligt 30 kap. SFB¹⁸⁶ eller om behandlingen syftar till att den anställde ska kunna fortsätta förvärvsarbeta.

Kostnad för privat sjukvård är enligt 16 kap. 22 § 1 st. IL inte avdragsgill. Kostnad för vård utomlands är dock avdragsgill, förutsatt att den anställde insjuknat under tjänstgöring i utlandet.¹⁸⁷ Detsamma gäller kostnader för företagshälsovård och vaccinationer som betingas av tjänsten, vilka också är avdragsgilla.¹⁸⁸ Som jag redan berört är offentligt finansierad vård skattepliktig. Kostnad för denna är också en icke-avdragsgill kostnad för arbetsgivaren med hänvisning till att utgiften utgör en personlig levnadskostnad för den anställde.¹⁸⁹

¹⁸³ Prop. 1994/95:182, s. 25.

¹⁸⁴ Prop. 1994/95:182, s. 28.

¹⁸⁵ Lagkommentar till 11 kap. 18 § IL i Karnov.

¹⁸⁶ Även arbetslivsinriktad rehabilitering enligt AML är skattefria enligt lagkommentar till 11 kap. 18 § IL i Karnov.

¹⁸⁷ 16 kap. 22 § 2 st. IL.

¹⁸⁸ 16 kap. 23 § IL.

¹⁸⁹ 9 kap. 2 § 1 st. IL.

4 Förmåner i enskild näringsverksamhet

4.1 Inledning

I föreliggande kapitel redogörs för förmånsbeskattningssystemet för enskild näringsverksamhet. Kapitlet inleds med att kort presentera vad en enskild näringsverksamhet är. Därefter förklaras hur den enskilde näringsidkaren beskattas för kontant- respektive naturuttag (förmåner) ur sin näringsverksamhet. Kapitlet avslutas med att redogöra för samma förmåner som redan presenterats i kapitlet ovan om fåmansaktiebolag. I avsnittet förklaras vilka förmåner som är skattefria och varför.

4.2 Vad är en enskild näringsverksamhet?

En enskild näringsverksamhet är inte en juridisk person, utan utgörs av den fysiska person som är dess ägare. Detta gör att ägaren (den enskilda näringsidkaren) och den enskilda näringsverksamheten har en och samma ekonomi. Det är ägaren som avtalar för företagets räkning, vilket även innebär att det är denne som är personligt ansvarig för företagets skulder. Ägaren beskattas för företagets överskott i inkomstslaget näringsverksamhet, med undantag för vissa inkomster som hänförs till inkomstslaget kapital. Undantagen innefattar bland annat löpande inkomster och utgifter för näringsfastigheter och avkastning från olika finansiella instrument. Dessa beskattas i inkomstslaget kapital, trots att de går att hänföra till näringsverksamheten.¹⁹⁰

4.3 Förmånsbeskattning i enskild näringsverksamhet

Den enskilda näringsidkarens uttag av varor, tjänster och kontanter från den egna näringsverksamheten faller under beteckningen egna uttag. Detta innebär att ägarens naturuttag eller uttag av kontant ersättning för arbete ska bokföras som eget uttag och inte som en kostnad i verksamheten. De egna uttagen medför att företagets likvida medel minskar och att kontot för eget kapital minskar, samtidigt som kontot för egna uttag ökar. Företagets resultat påverkas således inte av de egna uttagen, eftersom de egna uttagen inte är en kostnad i resultaträkningen. Kontant ersättning till företagets anställda utgör dock lönekostnader i verksamheten.¹⁹¹

Den enskilda näringsidkarens naturuttag, uttag av varor eller tjänster, från den egna verksamheten motsvarar den anställdes erhållande av förmåner i fåmansaktiebolaget.

¹⁹⁰ Lodin m.fl. (2015), s. 479 ff.

¹⁹¹ Berg (1995), s. 512 f samt BFNAR 2006:1, s. 3.

Eftersom näringsidkaren beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet, och inte inkomstslaget tjänst, gäller inte bestämmelserna om skattefria förmåner i 11 kap. IL. Istället tillämpas reglerna i 16 kap. IL om avdragsrätt i näringsverksamhet. Generellt gäller enligt 16 kap. 1 § IL att samtliga utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster är avdragsgilla. Utgifter som inte uppfyller detta krav, såsom utgifter för att bekosta näringsidkarens privata leverne, är därför inte avdragsgilla. Avdragsrätten spelar roll för om förmånen ska klassas som skattefri eller skattepliktig.¹⁹² I en enskild näringsverksamhet motsvaras nämligen en skattefri förmån i ett aktiebolag, av ett naturuttag vars kostnad är avdragsgill i näringsverksamheten (eftersom avdraget gör att resultatet minskar). På samma sätt motsvaras en skattepliktig förmån i ett aktiebolag av ett icke-avdragsgillt naturuttag (eftersom resultatet står oförändrat då kostnaden inte dras av).

En förmån kan även bli skattepliktig genom uttagsbeskattning. Uttagsbeskattning aktualiseras då en rörelsetillgång, vars inköpskostnad är avdragsgill i näringsverksamheten, nyttjas privat av näringsidkaren.¹⁹³ För att inköpskostnaden ska vara avdragsgill krävs att det går att påvisa ett samband mellan kostnaden och verksamheten.¹⁹⁴ Vid uttagsbeskattning behandlas uttaget som om tillgången eller tjänsten avyttrats till marknadsvärde, vilket gör att en inkomst uppstår i näringsverksamheten. Genom inkomsten ökar resultatet i företaget, vilket i sin tur leder till ett högre skatteuttag (försatt att företaget går med vinst). Om företaget går med förlust gör intäkten av förmånen att underskottet minskar och en kvittning av underskottet mot framtida överskott blir inte lika stort. Sammantaget neutraliserar uttagsbeskattningen de kostnadsavdrag som gjorts för den uttagna tillgången eller tjänsten. Förmånen beskattas genom att resultatet blir högre och därmed även skatten.¹⁹⁵

Det finns följaktligen en skillnad mellan kontanta uttag och naturuttag, eftersom de kontanta uttagen inte påverkar företagets resultat. Det finns även en skillnad i storleken på skatteuttaget mellan de skattepliktiga naturuttagen. Då en förmån beskattas genom uttagsbeskattning beaktas vinstpåslaget i verksamheten, eftersom uttaget behandlas som om tillgången eller tjänsten avyttrats till marknadsvärde på den öppna marknaden. Så är inte fallet då förmånen beskattas genom vägrat kostnadsavdrag eftersom skatteuttaget för förmånen baseras på anskaffnings- eller tillverkningskostnaden.¹⁹⁶

¹⁹² Antonson & Salomonsson (2015), s. 851.

¹⁹³ Läs mer om villkoren för uttagsbeskattning i avsnitt 2.3. Observera att uttaget (vid en renodlad försäljning) måste beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet, se 22 kap. 2 § IL, samt för att uttag av tjänst ska uttagsbeskattas krävs att värdet av denna är mer än ringa, se 22 kap. 4 § IL.

¹⁹⁴ Se exempelvis RÅ 1970 ref. 21.

¹⁹⁵ BFNAR 2006:1, s. 4 samt Lodin m.fl. (2015), s. 301.

¹⁹⁶ Lodin m.fl. (2015), s. 301.

4.4 Förmåner i enskild näringsverksamhet

I detta avsnitt presenteras ett antal förmåner som den enskilde näringsidkaren kan er-hålla från sin näringsverksamhet. Det rör sig om samma förmåner som redan re-dogjorts för i kapitlet om fåmansaktiebolag.¹⁹⁷ I den enskilda näringsverksamheten är de flesta förmåner skattepliktiga. Av de förmåner som omfattas av framställningen är normalt sett förmån av bil, fritidshus, båt, personalvård, gåvor och sjukvård skatte-pliktigt. Förmån av att använda vissa arbetsredskap privat är dock skattefri.

4.4.1 Bilförmån

Bilförmån, privat nyttjande av näringsverksamhetens ägda bil, är normalt sett skatte-pliktig för den enskilde näringsidkaren. Antingen genom att anskaffningskostnaden för bilen inte är avdragsgill i näringsverksamheten eller genom att företaget uttagsbe-skattas. Beskattningen beror på om bilen används i verksamheten eller inte (om det är en tjänstebil eller inte). Avdragsförbud föreligger nämligen då bilen inte används i verksamheten, medan det privata nyttjandet ska uttagsbeskattas då bilen också an-vänds i verksamheten.¹⁹⁸ I ett kammarrättsfall från 2003 fastställdes att 100 mils tjänstekörning per år är tillräckligt för att bilen ska betraktas som tjänstebil i närings-verksamheten.¹⁹⁹ Uttagsbeskattning ska inte ske ifall den privata användningen av bi-len enbart sker i ringa omfattning.²⁰⁰ ”Ringa omfattning” definieras på samma sätt som för bilförmån i fåmansaktiebolag: att bilen får köras högst tio gånger under ett år och då tillryggalägga maximalt 100 mil.²⁰¹

Bilförmån värderas enligt schablonregler i 61 kap. 5-11 §§ IL.²⁰² Förmånen kan juste-ras både uppåt och nedåt om det finns synnerliga skäl, enligt 61 kap. 18-19 b §§ IL. Samma regler som för fåmansaktiebolag gäller. Detsamma gäller bevisbördan för bil-förmån, som precis som för fåmansaktiebolag, också är omvänd.²⁰³ I ett kammarrätts-fall beslutar domstolen att en enskild näringsidkare ska beskattas för bilförmån ef-tersom körjournal och annan tillräcklig bevisning saknas för att styrka att bilen inte använts privat mer än i ringa omfattning.²⁰⁴

Även om bilförmån normalt sett är skattepliktig för näringsidkaren kan den bli skatte-fri om näringsverksamheten ständigt går med förlust. Detta beror på att om närings-verksamheten inte går med vinst ska företaget heller inte betala egenavgifter och in-komstskatt, vilket innebär att förmånen blir skattefri. Värdet av bilförmånen minskar

¹⁹⁷ Se kapitel 3 om förmåner i fåmansaktiebolag.

¹⁹⁸ 16 kap. 1 § samt 22 kap. 4 och 7 §§ IL.

¹⁹⁹ KamR 6649--6650-01.

²⁰⁰ Antonson & Salomonsson (2015), s. 854 samt 22 kap. 4 § och 61 kap. 11 § 2 st. IL.

²⁰¹ Läs mer om villkor för bilförmån i avsnitt 3.4.1.

²⁰² Schablonen bygger på en genomsnittlig privat körsträcka om 1 600 mil per år, se SKV M 2014:18, s. 2.

²⁰³ Läs mer om villkor för bilförmån i avsnitt 3.4.1.

²⁰⁴ KamR 2068--2070-05.

dock näringsverksamhetens underskott, vilket leder till att det finns ett lägre underskott att kvitta mot framtida överskott. Av den anledningen blir bilförmånen skattefri så länge företaget inte går med vinst. Så snart näringsverksamheten går med vinst kan tidigare års underskott kvittas mot årets överskott. Eftersom underskottet då är lägre på grund av värdet på bilförmånen blir förmånen beskattad genom kvittningen.²⁰⁵

4.4.2 Fritidshus- och båtförmån

Näringsidkarens nyttjande av näringsverksamhetens fritidshus eller båt är skattepliktigt och förmånen värderas vanligen till marknadsvärde.²⁰⁶ Antingen beskattas förmånen genom att tillgångens anskaffningskostnad inte är avdragsgill eller genom att nyttjandet uttagsbeskattas. Hur förmånen beskattas beror på om tillgången används i verksamheten eller inte. Avdragsförbud föreligger för inköpskostnaden då tillgången inte används i verksamheten.²⁰⁷ Vid avgörande om en kostnad är avdragsgill eller inte undersöks även om utgiften har samband med den bedrivna verksamheten, om utgiften är av nytta för verksamheten samt om utgiften utgör en personlig levnadskostnad för den enskilde näringsidkaren.²⁰⁸ Om kostnaden inte är avdragsgill ska det privata nyttjandet uttagsbeskattas.²⁰⁹

Uttagsbeskattning kräver att värdet av det privata nyttjandet är mer än ringa.²¹⁰ Om uttaget utgörs av tillgång till arbetsgivarens fritidshus krävs även att fastigheten är en näringsfastighet. Enligt 13 kap. 1 § 3st. IL beskattas inkomster av näringsfastigheter i inkomstslaget näringsverksamhet, medan inkomster av privatbostadsfastigheter beskattas i inkomstslaget kapital.²¹¹ En förutsättning för uttagsbeskattning är, som jag redan nämnt, att inkomsten skulle ha beskattats i inkomstslaget näringsverksamhet.²¹² En näringsfastighet är en fastighet som inte är en privatbostadsfastighet. En privatbostadsfastighet utgörs i sin tur av ett småhus eller en ägarlägenhet som är en privatbostad.²¹³ En privatbostad är enligt 2 kap. 8 § IL ett småhus som till övervägande del används eller är avsett att användas av ägaren som boende eller fritidsbostad. Om huset är ett tvåfamiljshus måste väsentlig del användas eller vara avsett att användas av

²⁰⁵ Se avsnitt 4.3 om kvittning av underskott. Jfr. även 40 kap. 2 § IL.

²⁰⁶ 61 kap. 2 § 3 st. IL. Förmån av fritidshus värderas dock enligt schabloner då marknadsvärdet är svårt att uppskatta. Läs vidare om detta i avsnitt 3.4.2.

²⁰⁷ 16 kap. 1 § IL.

²⁰⁸ Jfr. HFD 2012 ref. 38 som handlar om avdrag för utbildningskostnader för en enskild näringsidkare. I fallet uttalar HFD att utbildning som har betydelse för verksamheten, men som samtidigt är av allmänt personligt intresse för näringsidkaren, kan vara avdragsgill trots att utgiften till viss del är en personlig levnadskostnad. En samlad bedömning av utbildningens innehåll och syfte samt betydelse för verksamheten måste då göras. Jfr. RÅ80 1:81 och RÅ83 1:78.

²⁰⁹ 22 kap. 4 och 7 §§ IL.

²¹⁰ 22 kap. 4 och 7 §§ IL.

²¹¹ Vid överlåtelse av en fastighet i en enskild näringsverksamhet ska dock kapitalvinsten eller -förlusten beskattas i inkomstslaget kapital, oavsett om det är en näringsfastighet eller en privatbostadsfastighet, se 13 kap. 6 § 1 st. IL.

²¹² 22 kap. 2 § IL.

²¹³ 2 kap. 13-14 §§ IL. Även tomtmark kan utgöra en privatbostadsfastighet, förutsatt att avsikten är att bygga en privatbostad på marken.

ägaren. En privatbostad kan även vara en ägarlägenhet som till övervägande del används av eller är avsett att användas av ägaren.²¹⁴

Enligt ett kammarrättsavgörande från år 2015 ska en enskild näringsidkare beskattas redan för dispositionsrätten till en av näringsverksamheten ägd båt. Fallet handlar om en båtförmedlare som förvärvat en motorbåt i verksamheten. Skatteverket menar att det är ostridigt att båten i viss mån kommit till användning i verksamheten och att inköpskostnaden för densamma därför är avdragsgill. Fråga om uttagsbeskattning uppkommer därför. Vid värdering av båtförmänen hänvisar kammarrätten till HFD 2011 ref. 55 I och II där Högsta förvaltningsdomstolen slagit fast att båtförmån ska värderas efter den skattskyldiges dispositionsrätt i aktiebolag. Eftersom den skattskyldige inte lyckats göra sannolikt att tillgången till båten varit inskränkt beskattas han för hela dispositionsrätten.²¹⁵

Enligt RÅ 2002 ref. 53 förmånsbeskattas delägare till fåmansaktiebolag redan för dispositionsrätten till fritidshus, så länge den skattskyldige inte kan göra sannolikt att dispositionsrätten varit inskränkt. I RÅ 2008 ref. 57 används samma resonemang vid uttagsbeskattning av en personalstiftelse. I fallet har stiftelsens destinatärer fått hyra semesterbostäder till underpris. Domstolen finner inte att uthyrningen till underpris är affärsmässigt motiverad och således ska uttagsbeskattning ske. Utagsbeskattningen baseras visserligen endast på de veckor bostäderna faktiskt varit uthyrda, men domstolen påpekar att detta beror på att Skatteverket inte lyckats bevisa att någon person haft dispositionsrätt under de outhyrda veckorna. Ingen av dessa fall gäller enskild näringsidkare, men uttagsbeskattningen av stiftelsen sker också i inkomstslaget näringsverksamhet.²¹⁶ Det skulle enligt min mening kunna vara en indikator på att även enskilda näringsidkare uttagsbeskattas redan för dispositionsrätten.

²¹⁴ Se vidare villkor i 2 kap. 8 § IL. Med ”övervägande del” avses mer än 50 % av bostadens yta och med ”väsentlig del” avses cirka 40 % av bostadens yta, se RÅ 1998 not. 38 samt prop. 1990/91:54, s. 191 f.

²¹⁵ KamR 3249-15. I KamR 2528-04 uttagsbeskattas en annan enskild näringsidkare också för dispositionsrätten till verksamhetens segelbåt under de veckor den inte varit uthyrd.

²¹⁶ Jfr. 6 kap. 1 § samt 13 kap. 1-2 §§ IL om att stiftelser beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.

4.4.3 Arbetsredskap

Den enskilde näringsidkaren faller inte under regleringen i 11 kap. 8 § IL eftersom denna endast gäller inkomstslaget tjänst. Förmån av att använda arbetsredskap privat kan dock vara en avdragsgill kostnad för den enskilde näringsidkaren om utgiften faller under 16 kap. 1 § IL. För att avdrag för privat nyttjande av arbetsredskap ska kunna göras måste tre rekvisit vara uppfyllda:

- 1) Utgiften har samband med den bedrivna verksamheten,
- 2) Utgiften är av nytta för verksamheten samt
- 3) Utgiften utgör inte en personlig levnadskostnad för den enskilde näringsidkaren.²¹⁷

Vid bedömningen av vad som utgör en avdragsgill kostnad för arbetsredskap går det att söka vägledning i regleringen av privat nyttjande av arbetsredskap för anställda i 11 kap. 8 § IL. Trots att denna bestämmelse inte omfattar enskilda näringsidkare, då dessa inte beskattas i inkomstslaget tjänst, kan den enligt Antonson och Salomonsson ändå hjälpa till vid bedömningen av om en kostnad för arbetsredskap är avdragsgill.²¹⁸

Två exempel på kostnader som torde vara avdragsgilla i den enskilda näringsverksamheten är kostnad för synundersökning som betingas av tjänsten samt kostnad för terminalglasögon. Utgift för synundersökning utgör inte en personlig levnadskostnad eftersom den skattskyldige fått problem med ögonen på grund av tjänsten, exempelvis genom ansenlig tid framför datorn. Detsamma gäller terminalglasögonen, vars syfte är att användas framför en bildskärm.²¹⁹

Förmån av att använda näringsverksamhetens mobiltelefon privat kan både vara skattefri och skattepliktig för näringsidkaren. Om mobilabonnemanget är rörligt, så att kostnaden beror på hur stor användningen är, kommer den skattskyldige att beskattas för den del som abonnemanget använts privat genom att kostnaden för detta inte är avdragsgill. Om mobilabonnemanget däremot är fast torde näringsidkaren kunna dra av hela kostnaden för abonnemanget, förutsatt att telefonen behövs och används i verksamheten. Dessutom krävs att förmånen av privat användning är av begränsat värde samt att värdet av förmånen är svår att särskilja från nyttan i anställningen. Även kostnad för användning av bärbar dator torde vara avdragsgill, under förutsättning att ovanstående rekvisit är uppfyllda.²²⁰

²¹⁷ Antonson & Salomonsson (2015), s. 855. Rekvisiten har hämtats från HFD 2012 ref. 38 som handlar om avdrag för utbildningskostnader för en enskild näringsidkare. Jfr. fotnot 208 där rättsfallet också omnämns.

²¹⁸ Antonson & Salomonsson (2015), s. 855.

²¹⁹ Antonson & Salomonsson (2015), s. 856.

²²⁰ Antonson & Salomonsson (2015), s. 856 f. Bedömningen hämtar vägledning från rekvisiten i 11 kap. 8 § IL. Jfr. avsnitt 3.4.4.

Förmån av (prenumeration på) facklitteratur och -tidskrifter är skattefria för den enskilde näringsidkaren under förutsättning att de har till syfte att hålla näringsidkaren uppdaterad inom ett specifikt område, vilket betingas av verksamheten. Avdrag för kostnaden ges även om sådana böcker och tidningar har inslag av privat behållning då denna är begränsad samt svår att särskilja från nyttan i tjänsten. Även om dessa villkor är uppfyllda kan ändå uttagsbeskattning komma i fråga om den privata användningen är mer än ringa. Detta beror på att näringsidkaren genom den större privata nyttan sparar in en personlig levnadskostnad, vilket leder till att avdrag inte ska ske. Enligt förarbeten till inkomstskattelagen är den privata användningen mer än ringa då det privata nyttjandet överstiger 5-10 procent.²²¹

Det är svårare att få avdrag för prenumeration på mer allmänna tidningar, såsom dagstidningar, då dessa har en större privat nytta. Det gäller särskilt då tidningen levereras till bostaden samt då näringsidkaren inte prenumererar på någon dagstidning privat. Den enskilde näringsidkaren sparar i sådana fall onekligen in en personlig levnadskostnad genom att inte behöva bekosta dagstidning. Eftersom verksamheten bekostar näringsidkarens privata levnadskostnad ska företaget uttagsbeskattas.²²²

4.4.4 Personalvårdsförmåner

Den enskilde näringsidkaren kan inte göra avdrag för personalvårdsförmåner enligt 11 kap. 11-12 §§ IL eftersom dessa endast gäller i inkomstslaget tjänst. Bedömningen av om kostnad för personalvård är avdragsgill måste göras enligt huvudregeln avdragsrätt i 16 kap. 1 § IL. För att utgiften ska få dras av krävs att kostnaden är nödvändig för att förvärva och bibehålla inkomster i verksamheten. Syftet med personalvårdsförmåner är att skapa trivsel på arbetsplatsen, vilket gör att det ligger i sakens natur att dessa kostnader inte krävs för att förvärva och bibehålla inkomster i verksamheten. Den enskilde näringsidkaren kan således inte dra av kostnader för personalvårdsförmåner i förhållande till sig själv. Om näringsidkaren har anställda är emellertid kostnaden för personalvård till dessa avdragsgill, förutsatt att förmånen är skattefria enligt villkoren i 11 kap. 11-12 §§ IL.²²³

Kostnader för motion och friskvård ingår i begreppet personalvårdsförmåner och är således skattepliktiga för näringsidkaren. Vissa sådana kostnader kan dock vara avdragsgilla för näringsidkaren om det rör sig om motion och friskvård i förebyggande syfte. Behandlingarna måste då krävas för att denne ska kunna fortsätta förvärvsarbete. Avdragsrätten ges av 16 kap. 24 § IL (och således inte av 11 kap. 11-12 §§ IL).²²⁴

²²¹ Prop. 1999/00:2D1, kommentar till 7 kap. 5 § IL. Jfr. avdragsrättens tredje rekvisit om att utgiften inte ska bekosta en personlig levnadskostnad för näringsidkaren.

²²² Antonson & Salomonsson (2015), s. 858.

²²³ Kostnaden är avdragsgill eftersom personalvårdsförmånen anskaffats för att utgöra en löneförmån för de anställda. Se Rydin & Båvall (2012), s. 206.

²²⁴ Se vidare om motion och friskvård i förebyggande syfte i avsnitt 4.4.6.

4.4.5 Gåvor

Gåvor till anställda i den enskilda näringsverksamheten är skattefria enligt reglerna i 11 kap. 14 § IL. Här gäller samma villkor som för anställda i fåmansaktiebolag.²²⁵ Den enskilde näringsidkaren har emellertid ingen möjlighet att ge sig själv gåvor enligt reglerna i 11 kap. IL eftersom denne beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Om näringsidkaren ger sig själv en gåva är kostnaden för denna inte avdragsgill i näringsverksamheten enligt 9 kap. 2 § 2 st. IL. Dessutom ska företaget uttagsbeskattas eftersom företaget överlåtit en tillgång utan ersättning, utan att detta är affärsmässigt motiverat.²²⁶ En affärsmässigt motiverad gåva kan exempelvis vara sponsring eftersom det har ekonomisk nytta för företaget genom att exempelvis verka som reklam.²²⁷ En gåva till ägaren av den enskilda näringsverksamheten torde dock sällan klassas som affärsmässigt motiverad. Uttaget behandlas som om tillgången avyttrats till marknadsvärde, vilket gör att en inkomst uppstår i näringsverksamheten.²²⁸

4.4.6 Fri, privat sjukvård

Utgifter för hälso- och sjukvård samt tandvård utgör personliga levnadskostnader för näringsidkaren, vilket gör att avdragsförbud föreligger enligt 9 kap. 2 § 1 st. IL. Kostnad för privat hälso- och sjukvård är emellertid avdragsgill i näringsverksamheten om näringsidkaren inte omfattas av den offentligt finansierade vården.²²⁹ Förmån av fri hälso- och sjukvård är således normalt sett skattepliktigt för näringsidkaren. Utgifter för sjukvård och läkemedel utomlands är dock avdragsgilla, förutsatt att näringsidkaren insjuknat under tjänstgöring utomlands.²³⁰

Utgifter för företagshälsovård, vaccinationer som betingas av verksamheten samt viss nödvändig tandbehandling är avdragsgill enligt 16 kap. 23 § IL.²³¹ I begreppet företagshälsovård innefattas förebyggande behandlingar och rehabilitering. För att kostnader för dessa behandlingar ska vara avdragsgilla måste de syfta till att näringsidkaren ska kunna fortsätta förvärvsarbete.²³² Vidare måste behandlingarna vara individuellt utformade, eftersom de avser att motverka ett specifikt problem en enskild person. Om rehabilitering eller förebyggande behandling erbjuds hela personalen kan behandlingen omöjlig vara individuellt utformad och därför heller inte falla under bestämmelsen. Behovet och syftet med behandlingen måste även tydligt framgå. Några exempel på avdragsgill rehabilitering är behandling hos fysioterapeut, massör eller naprapat samt vård av missbrukare på vårdhem. Även kostnad för psykoterapi eller

²²⁵ Se avsnitt 3.4.5.

²²⁶ 22 kap. 3 och 7 §§ IL.

²²⁷ Se RÅ 2000 ref. 31 I som stadgar att för att kostnad för sponsring ska vara avdragsgill enligt 16 kap. 1 § IL krävs att företaget erhåller en motprestation, exempelvis i form av reklam. Gåvan är då affärsmässigt motiverad.

²²⁸ 22 kap. 3 och 7 §§ IL.

²²⁹ 16 kap. 22 § 1 st. IL.

²³⁰ 16 kap. 22 § 2 st. IL.

²³¹ Utgifter för tandbehandling är avdragsgill enligt villkoren i 11 kap. 18 § 2 st. IL.

²³² 16 kap. 24 § IL.

behandling hos psykolog kan vara avdragsgill.²³³ Förebyggande behandling kan omfatta fysisk aktivitet, förutsatt att läkare eller annan legitimerad medicinsk personal skrivit ut recept om detta. Orsaken till den förebyggande behandlingen kan exempelvis vara övervikt, diabetes eller hjärt- och kärlsjukdomar. Receptet måste ange vilken typ av aktivitet det gäller samt hur ofta den ska utföras. Det kan exempelvis vara styrketräning, simning eller stavgång. Om dessa villkor är uppfyllda är kostnaden för behandlingen avdragsgill.²³⁴ Operation av synfel klassas inte som förebyggande behandling, utan som privat sjukvård, vilket gör att kostnaden för operationen inte är avdragsgill.²³⁵

För att vaccinationskostnader ska vara avdragsgilla måste vaccinationerna, som sagt, vara betingade av tjänsten. Det kan exempelvis vara influensavaccin eller vaccinationer vid utlandstjänst.²³⁶ Enligt Antonson och Salomonsson torde även vaccinationer inför en semesterresa vara avdragsgilla med hänvisning till att det är av intresse för näringsverksamheten att näringsidkaren kommer tillbaka frisk, så att denne kan börja arbeta direkt efter semestern.²³⁷ Skatteverket håller emellertid inte med om denna slutsats.²³⁸ Oenigheten gäller om vaccinationen då kan anses vara betingad av tjänsten eller inte.²³⁹

²³³ Antonson & Salomonsson (2015), s. 853. Att naprapati är avdragsgillt framkommer i ett brevsvar från Skatteverket (dnr. 553-96/901)

²³⁴ SKV St 2005-06-13, avsnitt 2 och 4.

²³⁵ Jfr. KamR 121-14 där en enskild näringsidkare ville dra av kostnaden för en ögonlaseroperation. Detta medgavs inte eftersom kostnaden enligt kammarrätten klassas som en sjukvårdskostnad och inte som en kostnad för förebyggande behandling.

²³⁶ Prop. 1994/95:182, s. 44.

²³⁷ Antonson & Salomonsson (2015), s. 852.

²³⁸ SKV: *Förmån av fri hälso- och sjukvård 2016*.

²³⁹ Antonson & Salomonsson (2015), s. 852.

5 Skatteberäkningar

5.1 Inledning

I detta kapitel avser jag att tydligt utreda hur mycket vinstmedel som går åt för att finansiera en förmån. I nästföljande avsnitt, avsnitt 5.2, presenteras hur beskattningen av verksamma delägare i fåmansaktiebolag och enskilda näringsidkare går till samt vilka grundfakta som gäller för beräkningarna. I avsnitt 5.3 presenteras beräkningar för fåmansaktiebolag och i avsnitt 5.4 presenteras motsvarande beräkningar för enskild näringsverksamhet.

5.2 Utgångspunkter för skatteberäkningarna

Beskattningen av anställda (och verksamma delägare) i fåmansaktiebolag och enskilda näringsidkare sker i två steg. I det första steget beskattas både aktiebolag och enskild näringsverksamhet genom att socialavgifter betalas.²⁴⁰ I det andra steget beskattas den anställda i aktiebolaget och den enskilde näringsidkaren genom inkomstskatt.²⁴¹ Inkomstbeskattningen skiljer sig mellan olika kommuner eftersom kommunalskattesatsen är olika hög. Den genomsnittliga kommunala inkomstskatten år 2016 är 32,1 %.²⁴² Dessutom skiljer sig storleken på skatteuttaget beroende på hur hög inkomst den skattskyldige har. Vid högre inkomster måste nämligen statlig skatt betalas. Den statliga inkomstskattesatsen uppgår år 2016 till 20 % och ska betalas på de inkomster som ligger mellan 430 200-625 799 kr under ett år. För de inkomster som överstiger 625 800 kr höjs den statliga inkomstskatten med 5 %, vilket gör att den effektiva skattesatsen på dessa inkomster är 25 %.²⁴³ Detta innebär att inkomstskattesatserna för beskattningsåret 2016 ser ut enligt följande:

- Inkomster mellan upp till 430 199 kr: 32,1 % skatt²⁴⁴
- Inkomster mellan 430 200-625 799 kr: 52,1 % skatt²⁴⁵
- Inkomster över 625 800 kr: 57,1 % skatt²⁴⁶

²⁴⁰ 2 kap. 1 och 10 §§ samt 3 kap. 1 och 3 §§ SAL. Socialavgifter utgörs av arbetsgivaravgifter i aktiebolag och av egenavgifter i enskild näringsverksamhet enligt 1 kap. 2 § SAL.

²⁴¹ 1 kap. 3 §, 10 kap. 1 § samt 13 kap. 1 § IL.

²⁴² SCB: *Kommunalskatterna 2016: Kommunala skattesatsen höjs i 63 kommuner*. Den högsta kommunalskattesatsen ligger på 35,11 % och den lägsta på 29,19 %.

²⁴³ 65 kap. 5 § IL. Den höjda statliga inkomstskatten kallas ofta för värnskatt.

²⁴⁴ Genomsnittlig kommunalskatt.

²⁴⁵ Genomsnittlig kommunalskatt och statlig skatt.

²⁴⁶ Genomsnittlig kommunalskatt, statlig skatt och värnskatt.

Arbetsgivaravgifter (inklusive allmän löneavgift²⁴⁷) uppgår år 2016 till 31,42 % av den avgiftspliktiga ersättningen.²⁴⁸ För yngre skattskyldiga (födda år 1991 eller senare) samt för äldre (födda år 1950 eller tidigare) finns särskilda regler för storleken på arbetsgivaravgifterna. Både löneutbetalningen och kostnaden för arbetsgivaravgifter är avdragsgilla i företaget, vilket innebär att de vinstmedel som används till att finansiera dessa inte beläggs med bolagsskatt. Anledningen till att kostnaderna är avdragsgilla är att personalkostnader utgör utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster i näringsverksamheten.²⁴⁹

Egenavgifter (inklusive allmän löneavgift²⁵⁰) är år 2016 som huvudregel 28,97 % av den avgiftspliktiga ersättningen.²⁵¹ För skattepliktiga födda år 1991 eller senare samt för de som är födda år 1950 eller tidigare gäller undantagsregler för egenavgifternas storlek. Kostnaden för egenavgifter är avdragsgill i näringsverksamheten, vilket gör att inkomstskatten beräknas efter avdrag av egenavgifter.²⁵²

I beräkningarna nedan utgår jag ifrån att den skattskyldige erhåller en förmån värd 10 000 kr. Inkomstskatten uppskattas för enkelhetens skull till 30 %, medan arbetsgivaravgifterna uppgår till 31,42 % och egenavgifterna till 28,97 %. Bolagsskatten för aktiebolag uppgår till 22 %.²⁵³ Förmånen kan antingen finansieras av fåmansaktiebolaget/den enskilda näringsverksamheten eller privat av delägaren/näringsidkaren. Att byta kontant bruttolön mot naturaförmåner kallas för löneväxling.²⁵⁴ Vid jämförelse mellan beräkningarna är målet att genom löneväxlingen uppnå ett så lågt skattebortfall som möjligt (och därmed använda så lite vinstmedel som möjligt) för att bekosta förmånen. Storleken på skattebortfallet varierar med bolagsskattens, inkomstskattens och socialavgifternas storlek.²⁵⁵

²⁴⁷ Enligt 1 § lag om allmän löneavgift måste den som betalar arbetsgivaravgifter också betala allmän löneavgift. Denna är år 2016 9,65 % av den avgiftspliktiga ersättningen enligt 3 § lag om allmän löneavgift.

²⁴⁸ 2 kap. 1 och 10 §§ SAL. Arbetsgivaravgifterna är år 2016 21,77 % enligt 2 kap. 26 § SAL. Arbetsgivaravgifterna summerat med den allmänna löneavgiften är 31,42 %.

²⁴⁹ Rydin & Båvall (2012), s. 392. Se även 16 kap. 1 § IL.

²⁵⁰ Enligt 2 § lag om allmän löneavgift måste den som betalar egenavgifter också betala allmän löneavgift.

²⁵¹ 3 kap. 1 och 3 §§ SAL. Egenavgifterna är år 2016 19,32 % enligt 3 kap. 13 § SAL. Egenavgifterna summerat med den allmänna löneavgiften är 28,97 %.

²⁵² 16 kap. 29 § IL.

²⁵³ 65 kap. 10 § IL.

²⁵⁴ Rydin & Båvall (2012), s. 399.

²⁵⁵ Rydin & Båvall (2012), s. 188.

5.3 Fåmansaktiebolag

Genom de olika förmånsbeskattningsreglerna för naturaförmåner har jag urskilt tre olika beskattningsscenarier:

- 1) Skattepliktig förmån (som värderas till marknadsvärde eller enligt schabloner),
- 2) Skattefri förmån vars kostnad är avdragsgill i näringsverksamheten samt
- 3) Skattefri förmån vars kostnad inte är avdragsgill i näringsverksamheten.

Utöver dessa tre scenarier finns även möjlighet för den anställde att istället erhålla kontant lön och bekosta förmånen privat:

Kostnad för förmån (nettolön):	10 000 kr
Bruttolön för att bet. förmån: ²⁵⁶	14 286 kr
Arbetsgivaravgifter: ²⁵⁷	4 489 kr
Vinstmedel som används:²⁵⁸	18 775 kr
Skattebortfall:²⁵⁹	8 775 kr

Eftersom kostnaderna för löneutbetalningen och arbetsgivaravgifterna är avdragsgilla beläggs dessa inte med bolagsskatt. För att den anställde ska kunna ta ut 10 000 kr för att själv finansiera förmånen i fråga åtgår 18 775 kr av aktiebolagets vinstmedel, varvid 8 775 kr försvinner i skattebortfall.

5.3.1 Skattepliktig förmån

Förmån av bil, fritidshus och båt är exempel på skattepliktiga förmåner.

Kostnad för förmån:	10 000 kr
Inkomstskatt: ²⁶⁰	3 000 kr
Arbetsgivaravgifter på förmån: ²⁶¹	3 142 kr
Lön för att bet. ink-skatt på förmån: ²⁶²	4 286 kr
Arbetsgivaravgifter på extralön: ²⁶³	1 347 kr

²⁵⁶ För att den skattskyldige ska kunna betala 10 000 kr för förmånen måste 14 286 kr tas ut i nettolön: $14\,286 \cdot 30\% = 10\,000$ kr.

²⁵⁷ Arbetsgivaravgifterna beräknas på nettolönen: $14\,286 \text{ kr} \cdot 31,42\% (\text{AG-avg}) = 4\,489$ kr.

²⁵⁸ De vinstmedel som krävs för att den skattskyldige ska kunna betala förmånen är nettolönen och arbetsgivaravgifterna: $14\,286 \text{ kr} + 4\,489 \text{ kr} = 18\,775$ kr.

²⁵⁹ Skattebortfallet för både företaget och den anställde är arbetsgivaravgifterna och inkomstskatten: $4\,489 \text{ kr} + 4\,286 \text{ kr} = 8\,775$ kr.

²⁶⁰ Eftersom förmånen betraktas som en löneutbetalning ska inkomstskatt betalas på denna: $10\,000 \text{ kr} \cdot 30\% = 3\,000$ kr.

²⁶¹ Förmånen betraktas som löneutbetalning, vilket gör att arbetsgivaravgifter ska betalas: $10\,000 \text{ kr} \cdot 31,42\% = 3\,142$ kr.

²⁶² För att den anställde ska kunna betala 3 000 kr i inkomstskatt för förmånen måste ytterligare lön tas ut. Denna beläggs också med inkomstskatt: $3\,000 \text{ kr} / (100\% - 30\%) = 4\,286$ kr.

²⁶³ På den ytterligare lönen ska arbetsgivaravgifter betalas: $4\,286 \text{ kr} \cdot 31,42\% = 1\,347$ kr.

Vinstmedel som används:²⁶⁴
Skattebortfall:²⁶⁵

18 775 kr
8 775 kr

Eftersom kostnaderna för förmånen, löneutbetalningen och arbetsgivaravgifterna är avdragsgilla beläggs dessa inte med bolagsskatt. Vid en jämförelse med situationen där endast kontant ersättning utgått kan jag konstatera att beskattningsutfallet är detsamma. I beskattningshänseende är alternativen således neutrala till varandra.

Som jag redan redogjort för grundas värderingen av fritidshus- eller båtförmån på dispositionsrätten till densamma.²⁶⁶ Även om räkneexemplet visar att erhållandet av förmånen är likvärdig med kontant lön i beskattningshänseende har problematiken kring uppskattning av den skattskyldiges förmånsvärde inte beaktats. Eftersom att den skattskyldige beskattas redan för dispositionsrätten, och inte för det faktiska utnyttjandet, kan beskattningen bli högre vid erhållande av naturaförmån jämfört med kontant lön och privat finansiering av förmånen. Detta beror på att förmånsvärderingen utgår ifrån att den skattskyldige utnyttjat förmånen under hela tiden denne haft möjlighet till detta. Beskattningssystemet är således inte neutralt utformat i förhållande till kontant lön och egen finansiering av förmånen.

För att undkomma beskattning för förmån som inte har utnyttjats skulle den anställde kunna avtala bort tillgången till fritidshuset eller båten och sedan privat bekosta hyra av tillgången. Ett alternativ till denna lösning är att avtala bort tillgången till fritidshuset eller båten endast under de veckor som den skattskyldige inte utnyttjar tillgången. Eftersom förmånsvärderingen grundas på dispositionsrätten, och denna är inskränkt genom avtal, tror jag att det blir svårt för Skatteverket att visa att den anställde haft möjlighet att utnyttja tillgången. Det är dock en bevisfråga.

Ett annat problem uppkommer i de fall det är svårt att uppskatta marknadsvärdet på fritidshusförmånen. Då används istället Skatteverkets schablonvärden vid värdering av fritidshusförmån. Det är då inte säkert att schablonvärdet är detsamma som vad det faktiskt hade kostat den skattskyldige att hyra fritidshuset. Detta gör att alternativen erhållande av fritidshusförmån eller mottagande av kontant lön inte säkert är likvärdiga i beskattningshänseende. Det går dock inte att dra några slutsatser ifall det är positivt eller negativt att få en schablonvärdering istället för en marknadsvärdering. Detta beror helt på hur väl schablonvärderingen motsvarar det faktiska värdet.

Till skillnad från förmån av fritidshus eller båt värderas bilförmån enligt schablonbelopp. Detta gör att schablonvärdet inte med säkerhet är detsamma som det faktiska

²⁶⁴ De vinstmedel som krävs för att förmånen ska kunna betalas är kostnaden för förmånen, arbetsgivaravgifter på förmånen, kostnad för extralön och arbetsgivaravgifter på extralönen: 10 000 kr + 3 142 kr + 4 286 kr + 1 347 kr = 18 775 kr.

²⁶⁵ Skattebortfallet är arbetsgivaravgifterna för förmånen, arbetsgivaravgifterna för den extra lönen och inkomstskatten: 3 142 kr + (4 286 kr – 3 000 kr) + 4 286 kr = 8 775 kr.

²⁶⁶ Se avsnitt 3.4.2.

värdet av bilförmånen. Hur väl schablonvärdet överensstämmer med det faktiska värdet samt om det är högre eller lägre beror främst på hur mycket den skattskyldige använt bilen privat. Det kan därför vara både mer eller mindre förmånligt att använda tjänstebil jämfört med att äga bilen privat. Eftersom schablonvärderingen av bilförmånen bygger på en årlig privat körsträcka om 1 600 mil får den som använt bilen väldigt lite för privat körning en hög milkostnad, medan den som kört bilen mycket länge än 1 600 mil får en låg milkostnad.²⁶⁷ Således innebär detta att om bilen körs mindre än 1 600 mil torde det vara mer förmånligt att erhålla kontant lön och privat bekosta bil. Dessutom är det den som äger bilen (bolaget eller den anställde) som står risken för eventuella oförutsedda utgifter. Detta kan för den anställde fungera som ett argument för att istället erhålla kontant lön och själv ombesörja bilkostnaden. Om den skattskyldige, å andra sidan, tillryggalägger mer än 1 600 mil i privat körning torde bilförmån vara mer förmånligt. Detsamma gäller om bilen är bränslesnål eftersom den faktiska kostnaden då är lägre än schablonvärdet. Till sist kan tilläggas att om bilen är ny är även värdeminskningen större, i jämförelse med en äldre bil, och det är då mer förmånligt att låta företaget äga bilen.

Till sist kan nämnas att det är billigare för den skattskyldige att låta bolaget anskaffa egendomen jämfört med att privat förvärva den. Eftersom den skattskyldige endast beskattas för dispositionsrätten (till fritidshuset eller båten) eller det faktiska nyttjandet (av bilen) uppkommer ingen beskattning för denne vid bolagets inköp av egendomen.²⁶⁸

5.3.2 Avdragsgill skattefri förmån

Personalvårdsförmåner, privat nyttjande av arbetsredskap och gåvor är exempel på skattefria förmåner vars inköpskostnad är avdragsgill i aktiebolaget.

Kostnad för förmån:	10 000 kr
Vinstmedel som används: ²⁶⁹	10 000 kr
Skattebortfall:	0 kr

Eftersom kostnaden för förmånen är avdragsgill beläggs denna inte med bolagsskatt. Vid en jämförelse med kontant ersättning kan jag konstatera att erhållande av skattefri förmån skattemässigt är mer förmånligt. Beskattningsystemet är således inte neutralt utformat i förhållande till dessa förmåner.

5.3.3 Icke-avdragsgill skattefri förmån

Förmån av fri, privat sjukvård är ett exempel på en förmån som är skattefri för den anställde, men vars kostnad inte är avdragsgill i aktiebolaget.

²⁶⁷ I SKV M 2014:18, s. 2, anges att schablonvärderingen av bilförmån bygger på en genomsnittlig körsträcka om 1 600 mil. Jfr. även avsnitt 3.4.1.

²⁶⁸ Rydin & Båvall (2012), s. 207.

²⁶⁹ Eftersom förmånen är skattefria ska varken inkomstskatt eller arbetsgivaravgifter betalas.

Kostnad för förmån:	10 000 kr
Bolagsskatt: ²⁷⁰	2 200 kr
Vinstmedel som används:²⁷¹	12 200 kr
Skattebortfall:²⁷²	2 200 kr

Eftersom kostnaden för förmånen inte är avdragsgill beläggs denna med bolagsskatt. Vid en jämförelse med upplägget med kontant ersättning kan jag konstatera att även om kostanden för sjukvården inte är avdragsgill, så är det fortfarande mer förmånligt att arbetsgivaren står för sjukvården än att den anställde själv gör det. Detta beror på att mindre vinstmedel används. Beskattningssystemet är således inte neutralt utformat i förhållande till denna förmån.

5.4 Enskild näringsverksamhet

I den enskilda näringsverksamheten uppstår tre olika beskattningsscenarier till följd av avdragsbegränsningsreglerna samt regelverket om uttagsbeskattning:

- 1) Naturaförmån vars kostnad inte är avdragsgill,
- 2) Naturaförmån vars kostnad är avdragsgill, men förmånen ska uttagsbeskattas (varvid värdering sker till marknadsvärde eller enligt schabloner) samt
- 3) Naturaförmån vars kostnad är avdragsgill.²⁷³

Utöver dessa tre scenarier kan finns även möjlighet för näringsidkaren att göra ett eget uttag av kontanter och själv bekosta förmånen:

Kostnad för förmån (inkomst av NV):	10 000 kr
Uttag innan ink-skatt: ²⁷⁴	14 286 kr
Inkomstskatt: ²⁷⁵	4 286 kr
Uttag innan egen-avg: ²⁷⁶	20 113 kr
Egenavgifter: ²⁷⁷	5 827 kr
Vinstmedel som används:²⁷⁸	20 113 kr

²⁷⁰ Eftersom förmånen är skattefria ska varken inkomstskatt eller arbetsgivaravgifter betalas. Däremot är kostnaden för förmånen inte avdragsgill, vilket gör att denna beläggs med bolagsskatt: $10\,000\text{ kr} \cdot 22\% = 2\,200\text{ kr}$.

²⁷¹ De vinstmedel som krävs för att kunna betala förmånen är kostnaden för förmånen samt bolagsskatten: $10\,000\text{ kr} + 2\,200\text{ kr} = 12\,200\text{ kr}$.

²⁷² Skattebortfallet är bolagsskatten: $10\,000\text{ kr} \cdot 22\% = 2\,200\text{ kr}$.

²⁷³ Det är näringsverksamhetens anskaffningsutgift för tillgången/tjänsten (som sedan privat nyttjas av näringsidkaren så att en förmån uppstår) som är avdragsgill eller icke-avdragsgill. Uttagsbeskattningen baseras däremot på förmånsvärdet som sådant, vilket förutsätter att anskaffningsutgiften för tillgången/tjänsten som utnyttjas varit avdragsgill.

²⁷⁴ För att näringsidkaren ska kunna ta ut 10 000 kr för att betala förmånen som ett eget uttag måste beloppet först ha beskattats med inkomstskatt: $10\,000\text{ kr} / (100\% - 30\%) = 14\,286\text{ kr}$.

²⁷⁵ Inkomstskatten beräknas på uttaget innan inkomstskatt: $14\,286\text{ kr} \cdot 30\% = 4\,286\text{ kr}$.

²⁷⁶ Det egna uttaget måste även, innan inkomstskatt tas ut, beläggas med egenavgifter. Uttaget innan egenavgifter (och inkomstskatt) tagits ut: $14\,286\text{ kr} / (100\% - 28,97\%) = 20\,113\text{ kr}$.

²⁷⁷ Egenavgifterna beräknas på uttaget innan egenavgifter: $20\,113\text{ kr} \cdot 28,97\% = 5\,827\text{ kr}$.

²⁷⁸ De vinstmedel som används är uttaget innan egenavgifter.

Skattebortfall:²⁷⁹

10 113 kr

För att näringsidkaren ska kunna ta ut 10 000 kr för att själv finansiera förmånen åtgår 20 113 kr av näringsverksamhetens vinstmedel, varvid 10 113 kr försvinner i skattebortfall.

5.4.1 Icke-avdragsgill naturaförmån

En icke-avdragsgill naturaförmån syftar till att anskaffningsutgiften för tillgången eller tjänsten (vilken nyttjas privat av näringsidkaren så att en förmån uppstår) inte är avdragsgill. Avdragsförbudet medför att utgiften beskattas med egenavgifter och inkomstskatt. Näringsverksamhetens utgifter för finansiering av näringsidkarens personliga levnadskostnader är, som jag redan nämnt, inte avdragsgilla i verksamheten. Det kan exempelvis röra sig om utgifter för inköp av bil, fritidshus, båt, personvårdsförmåner, gåvor samt utgifter för hälso- och sjukvård.²⁸⁰ Vissa av dessa utgifter kan dock vara avdragsgilla om tillgången används i verksamheten.

Förmånsvärde:	10 000 kr
Uttag innan ink-skatt:	14 286 kr
Inkomstskatt:	4 286 kr
Uttag innan egen-avg:	20 113 kr
Egenavgifter:	5 827 kr
Vinstmedel som används:	20 113 kr
Skattebortfall:	10 113 kr

Här kan konstateras att skatteutfallet är exakt detsamma som om näringsidkaren hade tagit ut 10 000 kr ur verksamheten och själv finansierat förmånen. Alternativen är således fullständigt neutrala till varandra. Detta beror på att utgiften för förmånen ökar resultatet med 10 000 kr, alternativt inte minskar resultatet med 10 000 kr, vilket leder till att förmånen beskattas.

5.4.2 Uttagsbeskattad naturaförmån

En förmån uttagsbeskattas då inköpskostnaden för densamma varit avdragsgill eftersom tillgången utgör en rörelsetillgång i verksamheten. Uttagsbeskattning aktualiseras för privat nyttjande av dessa rörelsetillgångar: såsom bil, fritidshus eller båt.

Förmånsvärde:	10 000 kr
Uttag innan ink-skatt:	14 286 kr
Inkomstskatt:	4 286 kr
Uttag innan egen-avg:	20 113 kr
Egenavgifter:	5 827 kr

²⁷⁹ Skattebortfallet är inkomstskatten och egenavgifterna: 4 286 kr + 5 827 kr = 10 113 kr.

²⁸⁰ 16 kap. 1 § IL. Jfr. även avsnitt 4.3 om förmånsbeskattning i enskild näringsverksamhet.

Vinstmedel som används:	20 113 kr
Skattebortfall:	10 113 kr

Även vid uttagsbeskattning är skatteutfallet detsamma som om näringsidkaren hade tagit ut 10 000 kr ur verksamheten och själv finansierat förmånen. Alternativen är följaktligen fullständigt neutrala till varandra.

Hänsyn måste dock tas till att vid värdering av fritidshus- och båtförmån beräknas förmånsvärdet på dispositionsrätten.²⁸¹ Detta medför att det inte är säkert att det faktiska förmånsvärdet är detsamma som det beskattningsgrundande förmånsvärdet. Hur väl det faktiska förmånsvärdet överensstämmer med det beskattningsgrundande förmånsvärdet beror på om den skattskyldige nyttjat förmånen under hela tiden denne haft möjlighet till detta.²⁸² Att beskattningen grundas på dispositionsrätten medför att beskattningssystemet inte är neutralt utformat i förhållande till eget kontantuttag och privat finansiering av förmånen.

Vanligen värderas både förmån av fritidshus och båt till marknadsvärde. Detta gäller emellertid inte fritidshus om det är svårt att uppskatta marknadsvärdet av tillgången till huset. Förmånen värderas då istället enligt Skatteverkets schabloner.²⁸³

Till skillnad från förmån av fritidshus eller båt värderas bilförmån enligt schablonbe-
lopp. Detta gör att schablonvärdet inte med säkerhet är detsamma som det faktiska
värdet av bilförmånen.²⁸⁴ Dessutom ska även nämnas att det är den som äger bilen
(näringsverksamheten eller näringsidkaren) som står risken för eventuella oförutsedda
utgifter. Om näringsidkaren äger bilen privat måste dessa utgifter bekostas med be-
skattade medel, medan om företaget äger bilen så finansieras utgifterna av verksam-
heten vari kostnaderna är avdragsgilla.²⁸⁵

Till sist kan nämnas att det är billigare för näringsidkaren att låta företaget anskaffa
egendomen i jämförelse med att privat förvärva den, i de fall näringsidkaren endast
beskattas för nyttjandet. Även om förmån av fritidshus och båt beskattas enligt dispo-
sitionsrätten är det alljämt nyttjandet som är beskattningsgrundande, och inte an-

²⁸¹ Se avsnitt 4.4.2.

²⁸² Jfr. avsnitt 5.3.1 med samma resonemang kring neutralitet vid beskattning baserad på dispositions-
rätt. Här anges bland annat hur den skattskyldige kan undgå förmånsbeskattning då denne inte utnyttjar
fritidshuset eller båten.

²⁸³ Se vidare resonemang i avsnitt 4.4.2.

²⁸⁴ Se vidare resonemang i avsnitt 4.4.1.

²⁸⁵ Utgifter för underhåll av rörelsetillgång är avdragsgilla eftersom det är utgifter för att förvärva och
bibehålla inkomster enligt 16 kap. 1 § IL. Om bilen under underhålls kan det inte användas i tjänsten
och verksamheten förlorar inkomster. Jfr. även KamR 6649--6650-01 där kammarrätten stadgar att
driftskostnader för bil ägd av näringsverksamheten är avdragsgilla. Detta gäller även om bilen endast
används i obetydlig omfattning i verksamheten.

skaffningskostnaden. Här ska även nämnas att beskattning för nyttjande (uttagsbeskattning) grundas på marknadsvärdet, medan en icke-avdragsgill förmån grundas på anskaffningskostnaden/tillverkningskostnaden.²⁸⁶

5.4.3 Avdragsgill naturaförmån

Viss privat nyttjande av arbetsredskap, förebyggande behandling/rehabilitering som krävs för att näringsidkaren ska kunna fortsätta förvärvsarbete samt fri, privat sjukvård (om näringsidkaren inte omfattas av den offentligt finansierade sjukvården) är exempel på förmåner vars kostnad är avdragsgill i näringsverksamheten.

Kostnad för förmån:	10 000 kr
Vinstmedel som används: ²⁸⁷	10 000 kr
Skattebortfall:	0 kr

Eftersom kostnaden för förmånen är avdragsgill ska den varken beläggas med egenavgifter eller inkomstskatt. Detta gör förmånen lämnas utan beskattningskonsekvenser. Beskattningssystemet är därför inte neutralt i förhållande till eget kontantuttag och privat finansiering av förmånen.

²⁸⁶ Se vidare resonemang i avsnitt 4.3.

²⁸⁷ Eftersom anskaffningsutgiften för tillgången/tjänsten, som ligger till grund för näringsidkarens privata förmån, är avdragsgill ska denna inte beläggas med egenavgifter och inkomstskatt.

6 Slutsatser

6.1 Inledning

I detta avslutande kapitel har jag för avsikt att besvara de i inledningskapitlet presenterade frågeställningarna, samt framföra mina avslutande kommentarer kring ämnet.

6.2 Är gränsdragningen mellan skattefria- och skattepliktiga förmåner i fåmans-aktiebolag berättigad?

Som jag nämnde redan i uppsatsens första avsnitt (1.1) måste skattefria förmåner som erbjuds företagets anställda gå att motivera ur ett vinstmaximeringsperspektiv. Syftet med förmånerna måste kunna härledas ur att personalen ska prestera bättre eller att kostnader på något sätt kan minska genom förmånsutgifterna, så att vinsten kan öka. Vissa skattefria förmåner går dock inte att motivera fullt ut av vinstmaximeringsorsaker. Dessa förmåner underbyggs istället av förenklings-skäl. Så är exempelvis fallet vid förmån av privat nyttjande av arbetsredskap. I lagtexten anges att förmånen inte får ha ett för högt värde, att nyttan i tjänsten måste vara större än den privata förmånen samt att det är svårt att särskilja förmånen från nyttan i tjänsten.²⁸⁸ Lagregeln finns inte till för att anställda ska kunna använda obeskattade medel för privata ändamål, utan bestämmelsen finns av praktiska skäl. Att förmånen måste vara av mindre värde samt att arbetsredskapet behövs i tjänsten sammanhänger med vinstmaximeringskravet. Utan redskapet kan den anställde inte arbeta lika effektivt, vilket i förlängningen innebär att resultatet minskar. Dessutom krävs att det ska vara svårt att särskilja förmånen från nyttan i tjänsten, vilket tydligt är ett rekvisit som finns för att förenkla för arbetsgivaren. Att den skattskyldige genom regeln kan erhålla en mindre förmån, som ofta inte innebär en reell kostnad för företaget, är endast en bonus. Enligt mig är villkoren för privat nyttjande av arbetsredskap berättigade, med hänsyn till kravet på vinstmaximering och förenklings-skälet. De förmåner som omfattas av skattefriheten är sådana som antingen inte tynger resultatet (såsom privata samtal eller fri surf vid fast telefon- eller bredbandsabonnemang) eller förmåner som har stor nytta i tjänsten (såsom prenumeration på en facktidning). Ur ett företagarperspektiv har jag svårt att se dessa förmåner som negativa.

Även personalvårdsförmåner ska vara av mindre värde och ha till syfte att skapa trivsel i arbetet.²⁸⁹ Här anges att förmånen finns till för att de anställdas skull ska må bättre. I förlängningen handlar det dock om åtgärder som är positiva för företaget. Med en välmående personalstyrka kan företaget öka sin effektivitet, och därmed även

²⁸⁸ Se avsnitt 3.4.3

²⁸⁹ Se avsnitt 3.4.4.

sin lönsamhet. Detta gäller särskilt i tjänsteföretag där personalen företagets främsta tillgång. För att personalen ska kunna prestera sitt yttersta krävs att de mår psykiskt och fysiskt bra och en god hälsa är onekligen en förutsättning för detta. Jag tycker därför att bestämmelsen är befogad. Jag anser dock att Skatteverkets tolkning av villkoren för skattefri motion och friskvård inom ramen för personalvårdsförmåner inte är helt felfri. I 11 kap. 11-12 §§ IL anges att aktiviteterna måste vara av enklare slag samt uppgå till ett mindre värde. I uttrycket ”av enklare slag” innefattas krav på att anläggningen där aktiviteten utnyttjas inte får vara för kostsam samt att den utrustning som används inte får vara för dyr. Jag har emellertid svårt att hålla med om att vissa aktiviteter betraktas som enklare med stöd i dessa rekvisit, samtidigt som andra betraktas som exklusiva, när kostnader för utrustning och anläggning i stort sett är desamma. Golf, ridning och utförsåkning är exempel på tre exklusiva sporter som omnämns redan i förarbeten. Dessa aktiviteter kräver således för dyr utrustning och/eller utövas i för dyra anläggningar för att vara skattebefriade. Ishockey och fäktning är däremot två aktiviteter som enligt Skatteverket är skattefria. Enligt min mening är utrustnings- och anläggningskostnaderna för att utöva de exklusiva sporterna knappast högre än motsvarande kostnader för dessa skattefria sporter. Inom både ishockey och fäktning krävs omfattande och dyr skyddsutrustning. Dessutom krävs särskilda specialanläggningar för att utöva sporterna, precis som för de exklusiva sporterna. Vid ridning krävs visserligen hjälm och sadel till hästen och vid utförsåkning skidkläder och skidutrustning, men jag anser inte att denna utrustning är mer dyrbar än den skyddsutrustning som krävs vid utövandet av fäktning och ishockey. Detta innebär att om ishockey och fäktning kan rymmas inom rekvisitet ”utrustning av enklare slag” torde även golf, ridning och utförsåkning kunna göra det. Ishockey utövas förvisso i lag, vilket gör att personalen kan delta tillsammans, men här ska påpekas att även golf kan utövas i lag.²⁹⁰ Det verkar som att Skatteverket står fast vid förarbetsuttalandet där exemplen på exklusiva sporter presenterades, även om dessa inte utgör lyxsporter idag. Detta strider enligt min mening mot likhetsprincipen eftersom lika fall inte behandlas lika. Till sist kan påpekas att förarbetsuttalandet om att dessa aktiviteter ofta utövas skilt från arbetet, både i tids- och rumshänseende, verkar ha luckrats upp. Flera av de aktiviteter som förklarats skattefria kan utövas när som helst och var som helst, vilket gör att de utövas skilt från arbetet både i tids- och rumshänseende. Exempelvis är gruppträningspass på gym ofta förlagda på kvällen, medan styrketräning på gym kan utföras när som helst.

Friskvård är en annan typ av personalvårdsförmåner som Skatteverket skapat ett regelverk kring genom lagtolkning. Dessa förmåner har till syfte att vara trivselhöjande för personalen.²⁹¹ En annan viktig aspekt med friskvård är emellertid just att personalen ska hålla sig frisk och pigg, vilket är viktigt ur ett företagarperspektiv. Många av de skattefria behandlingarna handlar om stresshantering, vilket är en vanlig orsak till

²⁹⁰ I förarbeten nämndes att lagsporter ofta är skattefria eftersom att personalen kan delta tillsammans, se avsnitt 3.4.4.

²⁹¹ Även skattefria gåvor till personalen har sin grund i att personalen ska känna sig uppskattad och därmed trivas bättre på arbetsplatsen, och därmed kunna prestera bättre. Jfr. avsnitt 3.4.5.

utbrändhet och efterföljande sjukskrivning. Ur ett vinstmaximeringsperspektiv är det därför inte svårt att motivera friskvård. Vad jag ifrågasätter är hur Skatteverket resonerat när de gjort uppdelningen mellan vilka behandlingar som ska vara skattefria och vilka som ska vara skattepliktiga. Som jag nämnde i avsnitt 3.4.4 är bland annat olika typer av enklare massage skattefria. Behandling hos fysioterapeut är däremot skattepliktig, liksom kiropraktik och kurser för behandling av sömnproblem. Jag kan hålla med om att fysioterapi och kiropraktik är mer ingripande behandlingar i jämförelse med enklare massage, vilket medför att det är berättigat att de är skattepliktiga. Behandling av sömnproblem tycker jag däremot skulle kunna falla under enklare friskvård, särskilt med tanke på att sömnproblem inte ovanligen orsakas på grund av jobbrelaterad stress. Detta gäller särskilt eftersom solning i solarium på arbetsplatsen, homeopatiska behandlingar och zonterapi är skattefritt. Alternativmedicinska behandlingarna homeopati och zonterapi har kritiserats för sina bristande medicinska effekter, vilket gör att jag ställer mig negativ till att de ska vara skattefria.²⁹² Att låta solning i solarium vara skattefritt anser jag även vara väldigt förlegat, med tanke på att det är vida känt att solarium kan orsaka hudcancer.²⁹³ Anställda kan istället gå i ljusterapi om nedstressning är målet. Även ifråga om gränsdragningen mot skattepliktig friskvård anser jag att vissa av Skatteverkets rekommendationer strider mot likhetsprincipen, eftersom lika fall inte behandlas lika.

Att fri, privat sjukvård är skattefri, medan den offentligt finansierade motsvarigheten inte är det, motiveras med att privat sjukvård lättare kan snidas efter arbetsgivarens önskemål.²⁹⁴ Ur det perspektivet är det berättigat att privat sjukvård är skattefri, samtidigt som offentlig sjukvård inte är det. Den privata sjukvården går lättare att koppla till tjänsten genom att behandlingarna har sin grund i att den anställde inte ska vara ifrån arbetet under en längre tid.

6.3 Är förmånsbeskattningssystemet neutralt utformat?

Vid jämförelsen mellan reglerna för förmånsbeskattning i fåmansaktiebolag och enskild näringsverksamhet utgår jag från skatteberäkningarna i femte kapitlet. Jämförelsen tar även hänsyn till den fakta som presenterats i tidigare kapitel, och då främst kapitel tre och fyra.

²⁹² Se exempelvis Singh & Ernst (2009).

²⁹³ Se exempelvis Wehner m.fl. (2012), Olsen & Green (2012) samt SSM: *UV-strålning*.

²⁹⁴ Se avsnitt 3.4.6.

6.3.1 Är förmånsbeskattningen neutralt utformad i förhållande till beskattning av kontant ersättning i fåmansaktiebolag?

Om jag utgår från beräkningarna i kapitel fem kan jag konstatera att 18 775 kr av vinstmedlen i ett fåmansaktiebolag krävs för att kunna betala ut en lön om 10 000 kr, så att den anställde privat kan bekosta förmånen. Exakt lika mycket vinstmedel åtgår även då aktiebolaget finansierar en skattepliktig förmån för den anställde.²⁹⁵ Härvid föreligger således fullständig neutralitet. Det kvittar om aktiebolaget bekostar förmånen eller om den anställde erhåller lön för att själv bekostar samma förmån.

Rörande de skattefria förmånerna är det dock mer förmånligt för den anställde att bolaget bekostar förmånen, jämfört med att erhålla lön och själv bekosta den. För avdragsgilla, skattefria förmåner används endast 10 000 kr av vinstmedlen för att betala en förmån som kostar 10 000 kr. Här lämnas följaktligen förmånen utan beskattningsekvivalens. För icke-avdragsgilla, skattefria förmåner används däremot 12 200 kr av vinstmedlen för samma förmån.²⁹⁶ Detta beror på att förmånen beläggs med bolagsskatt. Vid en jämförelse med kontant ersättning tjänar både bolaget och den anställde på att bolaget finansierar förmånen, oavsett om kostnaden för den skattefria förmånen är avdragsgill eller inte. Beskattningssystemet är därför inte neutralt utformat i förhållande till erhållande av kontant ersättning.

6.3.2 Är förmånsbeskattningen neutralt utformad i förhållande till beskattning av kontant ersättning i enskild näringsverksamhet?

Med utgångspunkt i beräkningarna i kapitel fem krävs 20 113 kr av vinstmedlen i näringsverksamheten för att näringsidkaren ska kunna göra ett eget uttag om 10 000 kr och själv bekosta förmånen. Om förmånen är skattepliktig används exakt lika mycket vinstmedel då företaget finansierar förmånen, i jämförelse med om näringsidkaren gör ett eget uttag om 10 000 kr.²⁹⁷ Förmånen är antingen skattepliktig genom att kostnaden för förmånen inte är avdragsgill eller genom att det privata nyttjandet av tillgången (förmånen) uttagsbeskattas. Det saknar följaktligen betydelse om näringsverksamheten bekostar förmånen eller om näringsidkaren gör det privat. Beskattningssystemet är därför neutralt utformat.

I förhållande till de skattefria förmånerna (förmåner vars anskaffningskostnad är avdragsgill i verksamheten) är beskattningssystemet däremot inte neutralt utformat. En

²⁹⁵ Se avsnitt 5.3 och 5.3.1.

²⁹⁶ Se avsnitt 5.3.2 och 5.3.3.

²⁹⁷ Se avsnitt 5.4, 5.4.1 och 5.4.2.

skattefri förmån kräver, precis som i fåmansaktiebolag, endast 10 000 kr av vinstmedlen för att bekosta en förmån värd 10 000 kr.²⁹⁸ Eftersom kostnaden är avdragsgill i verksamheten lämnas förmånen utan beskattningskonsekvenser. Beskattningssystemet är därför inte neutralt utformat i förhållande till eget kontantuttag och privat finansiering av förmånen.

6.3.3 Är systemet för förmånsbeskattning neutralt utformat mellan fåmansaktiebolag och enskild näringsverksamhet?

Till att börja med kan jag konstatera att genom 11 kap. IL har anställda i aktiebolag mycket större möjligheter att erhålla skattefria förmåner, i jämförelse med enskilda näringsidkare.²⁹⁹ Näringsidkaren kan på sin höjd nyttja vissa arbetsredskap privat samt åtnjuta förebyggande behandling eller rehabilitering inom ramen för verksamheten utan beskattningskonsekvenser. Dessa skattefria förmåner, och flera andra, erbjuds dock även den anställde i fåmansaktiebolaget. Enligt beräkningsexemplen kan jag konstatera att beskattningsutfallet är detsamma för skattefria förmåner (vars kostnad är avdragsgill i aktiebolaget), som för avdragsgilla kostnader i den enskilda näringsverksamheten. I det hänseendet föreligger således neutralitet vid beskattningen. Den stora skillnaden ligger i att fåmansaktiebolagsdelägaren kan erbjuda sig själv många fler skattefria förmåner än vad den enskilda näringsidkaren kan, vilket gör att beskattningssystemet inte är neutralt utformat.

Vid en jämförelse mellan förmån av fri, privat sjukvård går det att se stora skillnader. I fåmansaktiebolag är förmånen skattefria för den anställde, men kostnaden för densamma inte är avdragsgill i bolaget. Detta gör att ett 12 220 kr av vinstmedlen måste användas för att bekosta förmånen om 10 000 kr. I den enskilda näringsverksamheten är kostnaden inte heller avdragsgill, men mycket mer vinstmedel måste användas för att bekosta förmånen. I näringsverksamheten krävs 20 113 kr för att bekosta förmånen värd 10 000 kr.³⁰⁰ Här är skattesystemet onekligen inte neutralt utformat. Ett tydligt exempel är ögonoperationer som är skattefria för delägare i fåmansaktiebolag, men skattepliktiga för den enskilde näringsidkaren. Denna skillnad uppkommer dock inte om näringsidkaren eller den anställde inte omfattas av den offentligt finansierade vården, eftersom kostnaden då är avdragsgill i båda fallen.

Den sista jämförelsen rör skattepliktiga förmåner. De skattepliktiga förmånerna i enskild näringsverksamhet utgörs av förmåner vars kostnad inte är avdragsgill i verksamheten eller förmåner som ska uttagsbeskattas. De två typerna av skattepliktiga förmåner i enskild näringsverksamhet beskattas på samma sätt och 20 113 kr av verksamhetens vinstmedel åtgår för att bekosta en förmån som är värd 10 000 kr. I få-

²⁹⁸ Se avsnitt 5.4.3.

²⁹⁹ Jfr. avsnitt 3.4 och 4.4.

³⁰⁰ Se avsnitt 5.3.3 och 5.4.1.

mansaktiebolag krävs dock endast 18 775 kr av verksamhetens vinstmedel för att finansiera samma förmån.³⁰¹ Vi kan således konstatera att förmånen är 1 338 kr, eller 7 procent, dyrare för näringsidkaren jämfört med vad den är för fåmansaktiebolagsdelägaren.³⁰² Det är en ganska stor skillnad, vilket går att illustrera genom ett exempel där förmånen istället är värd 100 000 kr. Skillnaden i använda vinstmedel uppgår då till hela 13 380 kr.

Problematiken rörande värdering av förmåner är densamma inom fåmansaktiebolag som inom enskild näringsverksamhet vid uttagsbeskattning. Problemet rör hur väl det faktiska förmånsvärdet överensstämmer med det beskattningsgrundande förmånsvärdet. Det handlar dels om värdering enligt dispositionsrätt, dels värdering enligt schablonbelopp.³⁰³ Rörande beskattning av fritidshus- och båtförmån finns dock en skillnad mellan fåmansaktiebolag och enskild näringsverksamhet. I den enskilda näringsverksamheten krävs att värdet av förmånen är mer än ringa för att näringsidkaren ska kunna uttagsbeskattas.³⁰⁴ Någon motsvarande regel finns inte vid förmånsbeskattning av delägare till fåmansaktiebolag. Här föreligger således inte fullständig neutralitet, eftersom de skattepliktiga förmånerna beskattas hårdare i den enskilda näringsverksamheten. Dessutom beskattas fler förmåner i enskild näringsverksamhet, jämfört med fåmansaktiebolag.³⁰⁵ Reglerna om uttagsbeskattning av fritidshus- och båtförmån är emellertid förmånligare för näringsidkaren, i jämförelse med reglerna för förmånsbeskattning av samma förmåner för verksamma delägare till fåmansaktiebolag. Detsamma gäller bilförmån för näringsidkare som ständigt går med förlust. Så länge näringsidkaren inte går med vinst beskattas inte bilförmånen, eftersom det ackumulerade underskottet inte kvittas mot överskott i verksamheten.³⁰⁶

Fritidshus- och båtförmån beskattas enligt dispositionsrätten i enskild näringsverksamhet, precis som i fåmansaktiebolag. Detta medför att beskattningssystemet är neutralt utformat i förhållande till dessa förmåner. Jag anser dock att förmån av fritidshus och båt ska beskattas enligt det faktiska nyttjandet i enskild näringsverksamhet. I RÅ 2002 ref. 53 och i HFD 2011 ref. 55 I och II konstaterar domstolen att förmån av fritidshus och båt ska beskattas enligt dispositionsrätten i aktiebolag. Som skäl anger domstolen att det saknas en särskild lagregel som stadgar att för skatteplikt krävs att tillgången faktiskt utnyttjats, vilket exempelvis är fallet vid bilförmån där bilen måste använts i mer än ringa omfattning.³⁰⁷ Eftersom sådana regler saknas för fritidshus och båt ska beskattningen grundas på dispositionsrätten. Vid uttagsbeskattning av fritidshus- och båtförmån finns emellertid en regel som stagar att värdet av förmånen måste

³⁰¹ Se avsnitt 5.3.1, 5.4.1 och 5.4.2.

³⁰² $20\,113\text{ kr} - 18\,775\text{ kr} = 1\,338\text{ kr}$. $20\,113 / 18\,775 \approx 107\%$. Detta gör att 20 113 kr är 7 % större än 18 775 kr.

³⁰³ Se avsnitt 5.3.1 och 5.4.2.

³⁰⁴ 22 kap. 4 och 7 §§ IL.

³⁰⁵ Jfr. resonemanget ovan om att det finns fler skattefria förmåner för delägare i fåmansaktiebolag, än vad det finns för enskilda näringsidkare.

³⁰⁶ Se avsnitt 4.3. och 4.4.1.

³⁰⁷ 61 kap. 11 § IL.

vara mer än ringa.³⁰⁸ Detta gör att kammarrättens konstaterande att dispositionsrätten ska ligga till grund för beskattning av fritidshus- och båtförmån även i enskild näringsverksamhet är oförenligt med Högsta förvaltningsdomstolens uttalanden i de två ovanstående målen.³⁰⁹ Beskattning av näringsidkares fritidshus- och båtförmån baserad på dispositionsrätten strider därför enligt min mening mot likhetsprincipen.

6.4 Avslutande kommentar

Sammantaget kan jag konstatera att förmånsbeskattningssystemet inte är neutralt utformat. Det gäller dels i förhållande till kontant ersättning, dels i jämförelsen mellan fåmansaktiebolag och inom enskild näringsverksamhet. Skattepliktiga förmåner beskattas visserligen lika hårt som kontant ersättning både för fåmansaktiebolagsdelägare och för enskilda näringsidkare, men skattefria förmåner gör det inte. I jämförelsen mellan fåmansaktiebolag och enskild näringsverksamhet fastslås att en delägare i ett fåmansaktiebolag kan erhålla många fler skattefria förmåner än vad den enskilda näringsidkaren kan. En anledning till att 11 kap. IL inte gäller för enskilda näringsidkare kan vara att näringsidkaren har en ännu närmare koppling till näringsverksamheten än vad fåmansaktiebolagsägaren har till sitt fåmansaktiebolag. Eftersom näringsidkaren utgör näringsverksamheten är det mycket svårt att särskilja privata kostnader från verksamhetens kostnader. Detta gör att det skulle vara mycket svårt att ändra så att näringsidkare kan erbjuda sig själva skattefria förmåner enligt 11 kap. IL.

Det kan även ifrågasättas om fåmansaktiebolag återigen borde särregleras ifråga om förmåner.³¹⁰ Jämfört med aktiebolag som har fler ägare har delägare till fåmansaktiebolag onekligen större möjligheter att utföra fördelaktiga transaktioner med aktiebolaget, eftersom delägaren i praktiken förhandlar med sig själv. De tidigare gällande stoppreglerna togs dock bort eftersom bestämmelserna förfördelade fåmansaktiebolagsdelägare. Införandet av en eventuell ny särreglering skulle därför behöva omformuleras för att i större utsträckning vara neutral till beskattning av andra aktiebolag. Det ryms inte inom denna uppsats att ge förslag på en ny stopplagstiftning, men jag kan konstatera att jag inte motsätter mig en omarbetad särreglering av fåmansaktiebolag för att uppnå högre grad av neutralitet.

Det kan hävdas att det i praktiken inte är möjligt att uppnå ett helt neutralt beskattningssystem för förmåner. Att förmånsbeskattningssystemet ändras väldigt ofta kan onekligen vara en indikator på att fullständig neutralitet är svårt, eller rentav omöjligt, att uppnå. I enlighet med neutralitetsprincipen ska neutralitet emellertid alltid eftersträvas, vilket leder till att förmånsbeskattningssystemet bör, och säkerligen även kommer att, ändras i framtiden.

³⁰⁸ Enligt 22 kap. 4 § IL måste uttaget av en tjänst vara mer än ringa för att uttagsbeskattning ska ske. Uthyrning av fritidshus eller båt är tjänst.

³⁰⁹ Se KamR 3249-15 och KamR 2528-04. Jfr. även avsnitt 4.4.2.

³¹⁰ Jfr. stoppreglerna som gällde fram till år 2000. Se avsnitt 3.3.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Statens offentliga utredningar

SOU 1993:44 *Översyn av tjänsteinkomstbeskattningen*, Slutbetänkande av Utredningen om tjänsteinkomstbeskattningen [cit. SOU 1993:44]

SOU 1994:98 *Beskattning av förmåner*, Betänkande av Utredningen om beskattning av förmåner [cit. SOU 1994:98]

SOU 1998:116 *Stoppreglerna*, Betänkande av Stoppregelutredningen [cit. SOU 1998:116]

Propositioner

Prop. 1973:106 *Kungl. Maj:ts proposition med förslag till ändring av bestämmelser om extra avdrag vid inkomsttaxeringen, m.m.* [cit. Prop. 1973:106]

Prop. 1975/76:79 *om ändrade regler för beskattning av fåmansföretag m.m.* [cit. Prop. 1975/76:79]

Prop. 1987/88:52 *om beskattning av naturaförmåner, m.m.* [cit. Prop. 1987/88:52]

Prop. 1989/90:110 *om reformerad inkomst- och företagsbeskattning* [cit. Prop. 1989/90:110]

Prop. 1990/91:54 *om kvarvarande frågor i reformeringen av inkomst- och företagsbeskattningen, m.m.* [cit. Prop. 1990/91:54]

Prop. 1993/94:90 *Översyn av tjänsteinkomstbeskattningen* [cit. Prop. 1993/94:90]

Prop. 1994/95:182 *Beskattning av fri hälso- och sjukvård samt vissa andra förmåner* [cit. Prop. 1994/95:182]

Prop. 1995/96:10 *Års- och koncernredovisning* [cit. Prop. 1995/96:10]

Prop. 1996/97:173 *Beskattning av bostadsförmån, m.m.* [cit. Prop. 1996/97:173]

Prop. 1998/99:130 *Ny bokföringslag m.m.* [cit. Prop. 1998/99:130]

Prop. 1999/00:2 *Inkomstskattelagen* [cit. Prop. 1999/00:2]

Prop. 1999/00:2D1 *Inkomstskattelagen* [cit. Prop. 1999/00:2D1]

Prop. 1999/00:15 *Slopade stoppregler* [cit. Prop. 1999/00:15]

Prop. 2002/03:123 *Beskattning av vissa förmåner* [cit. Prop. 2002/03:123]

Prop. 2003/04:21 *Förmån av tandvård och övertagande av pensionsutfästelser, m.m.* [cit. Prop. 2003/04:21]

Prop. 2006/07:1 *Budgetpropositionen för 2007* [cit. Prop. 2006/07:1]

Motioner

Motion 2012/13:Sk259 *Avdragsrätt för friskvård i egen firma* [cit. Motion 2012/13:Sk259]

Motion 2013/14:Sk367 *Översyn av reglerna för skattefri motion och annan friskvård* [cit. Motion 2013/14:Sk367]

Motion 2014/15:18 *Avdragsrätt för friskvård* [cit. Motion 2014/15:18]

Motion 2014/15:1790 *Översyn av reglerna för skattefri friskvård* [cit. Motion 2014/15:1790]

Motion 2015/16:1792 *Ridning som friskvård* [cit. Motion 2015/16:1792]

Motion 2015/16:1930 *Golf som friskvård* [cit. Motion 2015/16:1930]

Skatteutskottets betänkanden

Skatteutskottets betänkande 1994/95:SkU25, *Beskattning av vissa förmåner* [cit. 1994/95:SkU25]

Skatteutskottets betänkande 2003/04:SkU3, *Beskattning av vissa förmåner (prop. 2002/03:123)* [cit. 2003/04:SkU03]

Skatteutskottets betänkande 2004/05:SkU19, *Allmänna motioner om inkomstskatter m.m.* [cit. 2004/05:SkU19]

Skatteutskottets betänkande 2015/16:SkU16, *Inkomstskatt* [cit. 2015/16:SkU16]

Skrivelser från Skatteverket

Riksskatteverkets anvisning, RSV Dt 1986:9 [cit. RSV Dt 1986:9]

Skatteverkets brevsvar, dnr. 553-96/901 [cit. Brevsvar från Skatteverket (dnr. 553-96/901)]

Riksskatteverkets allmänna råd, *Skatteverkets allmänna råd*, 2001:41 [cit. RSV A 2001:41]

Skatteverkets ställningstagande, *Personalvårdsförmåner och gåvor till uppdragstagare*, dnr: 130 90548-05/111, 2005-02-22 [cit. SKV St 2005-02-22]

Skatteverkets ställningstagande, *Skattefri motion och annan friskvård*, dnr: 130 205744-05/111, 2005-04-27 [cit. SKV St 2005-04-27]

Skatteverkets ställningstagande, *Fysisk aktivitet på receipt, förmånsbeskattning och avdragsrätt*, dnr. 130 341500-05/111, 2005-06-13 [cit. SKV St 2005-06-13]

Skatteverkets ställningstagande, *Beskattning av dispositionsrätt till fritidsbostad eller båt*, dnr. 131 625311-11/111, 2011-11-23 [cit. SKV St 2011-11-23]

Skatteverkets handledning, *Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning 2012*, ISBN 978-91-86525-65-1, SKV 305, utgåva 9 [cit. SKV H 305 (2012)]

Skatteverkets ställningstagande, *Förmånsbeskattning av elektronisk utrustning el-ler abonnemang mot fast avgift*, dnr: 131 555207-13/111, 2014-07-09 [cit. SKV St 2014-07-09]

Skatteverkets meddelande, *Skatteverkets information om värdering av bilförmån för beskattningsåret 2015*, SKV M 2014:18 [cit. SKV M 2014:18]

Skatteverkets ställningstagande, *Arbetsgivares subvention av motion och friskvård i vissa fall*, dnr. 131 176330-15/111, 2015-03-26 [cit. SKV St 2015-03-26]

Skatteverkets allmänna råd, *Skatteverkets allmänna råd om beskattning av delägare m.fl. i fåmansföretag och fåmanshandelsbolag*, 2015:9 [cit. SKV A 2015:9]

Skatteverkets meddelande, *Skatteverkets information om värdering av bilförmån för beskattningsåret 2016*, SKV M 2015:17 [cit. SKV M 2015:17]

Skatteverkets meddelande, *Skatteverkets information om vissa förmåner för beskattningsåret 2016*, 2015:20 [cit. SKV M 2015:20]

Skatteverkets allmänna råd, *Skatteverkets allmänna råd om värdering av bilförmån för beskattningsåret 2016*, SKV A 2015:27 [cit. SKV A 2015:27]

Skatteverkets allmänna råd, *Skatteverkets allmänna råd om vissa förmåner för beskattningsåret 2016*, 2015:30 [cit. SKV A 2015:30]

Bokföringsnämndens allmänna råd

Bokföringsnämndens allmänna råd *för enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsboksut*, BFNAR 2006:1, konsoliderad version senast ändrad genom BFNAR 2013:3 [cit. BFNAR 2006:1]

Litteratur

Ahlén, Jan: *Fåmansföretag – ett begrepp med två definitioner*, s. 50-51, Skattenytt, 1993 [cit. Ahlén (1993)]

Anttila, Marcus: *Skattefri friskvård – ett sätt att sänka sjukskrivningstalen*, s. 93-94, Skattenytt, 2003 [cit. Anttila (2003)]

Antonson, Jan & Salomonsson, Lennart: *Förmåner: Stora uppslagsboken*, 11 uppl., Göteborg: Tholin & Larsson, 2015 [cit. Antonson & Salomonsson (2015)]

Attorps, Karin & Svanfeldt, Annika: *Omstruktureringar och fåmansföretag*, s. 335-349, Svensk Skattetidning, 2013 [cit. Attorps & Svanfeldt (2013)]

Baekkevold, Arne: *Förvärv av aktier i samband med anställning m.m.*, s. 321-331, Svensk Skattetidning, 2008 [cit. Baekkevold (2008)]

Berg, Peter: *Oanvändbar redovisning för enskilda näringsidkare*, s. 511-527, Skattenytt, 1995 [cit. Berg (1995)]

Dimitrievski, Nick: *Bevisproblematik rörande förmåner från fåmansföretag*, s. 643-657, Skattenytt, 2001 [cit. Dimitrievski (2001)]

Gäverth, Leif: *Från stopp- till frittframlagstiftning?*, s. 866-882, Svensk Skattetidning, 1999 [cit. Gäverth (1999)]

Holstad, Per: *Skatteflyktslagen och underprisöverlåtelser*, s. 548-561, Skattenytt, 2013 [cit. Holstad (2013)]

- Kellgren, Jan: Reciprocitet i inkomstbeskattningen - vad skulle kunna avses med det?, s. 169-182. I Ståhl, Kristina & Thorell, Per (red.): *Festskrift till Nils Mattsson*, 1 uppl., Uppsala: Iustus Förlag AB, 2005 [cit. Kellgren (2005)]
- Kleineman, Jan: Rättsdogmatisk metod. I Korling, Fredric & Zamboni, Mauro (red.): *Juridisk metodlära*, 1:4 uppl., Lund: Studentlitteratur, 2013 [cit. Kleineman (2013)]
- Lagerholm, Anders: *Varför golfspel bör godtas som skattefri personalvård*, s. 438-441, Skattenytt, 2002 [cit. Lagerholm (2002)]
- Lodin, Sven-Olof & Lindencrona, Gustaf & Melz, Peter & Silfverberg, Christer & Simon-Almendal, Teresa: *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, 15 uppl., Lund: Studentlitteratur, 2015 [cit. Lodin m.fl. (2015)]
- Leidhammar, Börje: *Bevisprövning i taxeringsmål*, 1 uppl., Stockholm: Norstedts Juridik, 1995 [cit. Leidhammar (1995)]
- Persson Österman, Roger: *Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen*, 1 uppl., Stockholm: Norstedt Juridik, 1997 [cit. Persson Österman (1997)]
- Påhlsson, Robert: *Konstitutionell skatterätt*, 3 uppl., Uppsala: Iustus Förlag, 2013 [cit. Påhlsson (2013)]
- Påhlsson, Robert: *Skatteverkets styrsignaler – en ny blomma i regelrabatten*, s. 401-418, Skattenytt, 2006 [cit. Påhlsson (2006)]
- Roupe, Jacob M.: *Förhandsbesked om förvärv av aktier, m.m. i samband med anställning – några kommentarer*, s. 266-284, Svensk Skattetidning, 2007 [cit. Roupe (2007)]
- Rydin, Urban & Båvall, Bertil: *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, 3 uppl., Stockholm: Norstedts Juridik, 2012 [cit. Rydin & Båvall (2012)]
- Rydin, Urban: *Beskattning av förmån enbart utifrån dispositionsrätt? – En uppmaning till en ny utredning*, s. 148-161, Skattenytt, 2016 [cit. Rydin (2016)]
- Sandgren, Claes: *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*, 2 uppl., Stockholm: Norstedts Juridik, 2007 [cit. Sandgren (2007)]
- Sandgren, Claes: *Är rättsdogmatiken dogmatisk?*, s. 648–656, Tidsskrift for Rettsvitenskap, nr. 4-5, 2005 [cit. Sandgren (2005)]
- Singh, Simon & Ernst, Edzard: *Trick or Treatment? Alternative Medicine on Trial*, London: Corgi Books, 2009 [cit. Singh & Ernst (2009)]
- Sjökvisst, Björne: *Golfspel som skattefri förmån – replik*, s. 605-606, Skattenytt, 2002 [cit. Sjökvisst (2002)]
- Thorell, Per: *Skattelag och affärssed: en skatterättslig studie över sambandet mellan den bokföringsmässiga och skattemässiga redovisningen*, 1 uppl., Stockholm: Norstedts Juridik, 1984 [cit. Thorell (1984)]
- Tjernberg, Mats: *Avgöranden i HFD om båtformån*, s. 688-691, Svensk Skattetidning, 2011 [cit. Tjernberg (2011)]

Tjernberg, Mats: *Beskattnings av fåmansföretag*, 6 uppl., Stockholm: Thomson Fakta, 2006 [cit. Tjernberg (2006)]

Tjernberg, Mats: *Innebär slopande av stoppregler för fåmansföretag en förbättring av företagsklimatet?*, s. 179-186, Skattenytt, 2000 [cit. Tjernberg (2000)]

Tjernberg, Mats: Ont, det gör (fortfarande) ont – trots slopade stoppregler. I Ståhl, Kristina & Thorell, Per (red.): *Festskrift till Nils Mattsson*, s. 481-488, 1 uppl., Uppsala: Iustus Förlag, 2005 [cit. Tjernberg (2005)]

Lagkommentarer

Andersson, Sten & Johansson, Svante & Skog, Rolf: *Aktiebolagslag (2005:551) 2 kap. 25 §*, Zeteo, hämtad: 2016-03-22 [cit. Lagkommentar till 2 kap. 25 § ABL i Zeteo]

Ondrasek Olofsson, Lynda: *Inkomstskattelag (1999:1229) 11 kap. 14 §*, Karnov, hämtad: 2016-02-22 [cit. Lagkommentar till 11 kap. 14 § i Karnov]

Ondrasek Olofsson, Lynda: *Inkomstskattelag (1999:1229) 11 kap. 18 §*, Karnov, hämtad: 2016-04-27 [cit. Lagkommentar till 11 kap. 18 § i Karnov]

Elektroniska källor

Flores, Juan: *Chefen betalar din operation*, Dagens Nyheter, 2011-06-02, <http://www.dn.se/ekonomi/chefen-betalar-din-operation/>, hämtad: 2016-05-18 [cit. Flores (2011)]

Olsen, Catherine M & Green, Adèle C: *More evidence of harms of sunbed use, particularly for young people*, British Medical Journal, 2012-10-02, <http://www.bmj.com/content/345/bmj.e6101>, hämtad: 2016-05-14 [cit. Olsen & Green (2012)]

Skatteverket: *Allmänna råd*, <http://www4.skatteverket.se/rattsligvagled-ning/28.html>, hämtad: 2016-02-22 [cit. SKV: *Allmänna råd*]

Skatteverket: *Ej skattefria förmåner, listor (A-Ö) med exempel på olika aktiviteter*, <http://www.skatteverket.se/privat/skatter/arbeteinkomst/formaner/personalvardmoionochfriskvardmedexempel/ejskattefriaformanerao.4.15532c7b1442f256baee726.html>, hämtad: 2016-04-06 [cit. SKV: *Ej skattefria förmåner (A-Ö)*]

Skatteverket: *Föreskrifter*, <http://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/115.html>, hämtad: 2016-02-22 [cit. SKV: *Föreskrifter*]

Skatteverket: *Förmån av fri hälso- och sjukvård 2016*, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2016.3/324000.html#h-Vaccinationer>, hämtad: 2016-03-22 [cit. SKV: *Förmån av fri hälso- och sjukvård 2016*]

Skatteverket: *Meddelanden*, <http://www4.skatteverket.se/rattsligvagled-ning/118.html>, hämtad: 2016-02-22 [cit. SKV: *Meddelanden*]

Skatteverket: *Motion och annan friskvård*, Rättslig vägledning för år 2016, <http://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2016.2/324011.html?q=so-larium>, hämtad: 2016-02-24 [cit. SKV: *Motion och annan friskvård 2016*]

Skatteverket: *Skattefria förmåner, listor (A-Ö) med exempel på olika aktiviteter*, <http://www.skatteverket.se/privat/skatter/arbeteinkomst/formaner/personalvardmot-ionochfriskvardmedexempel/skattefriaformanerao.4.15532c7b1442f256baee714.html>, hämtad: 2016-04-06 [cit. SKV: *Skattefria förmåner (A-Ö)*]

Skatteverket: *Ställningstaganden*, <http://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/121.html>, hämtad: 2016-02-22 [cit. SKV: *Ställningstaganden*]

Statistiska centralbyrån: *Kommunalskatterna 2016: Kommunala skattesatsen höjs i 63 kommuner*, http://www.scb.se/sv_/Hitta-statistik/Statistik-efter-amne/Offentlig-ekonomi/Finanser-for-den-kommunala-sektorn/Kommunalskatterna/11849/11856/Behallare-for-Press/396886/, hämtad: 2016-03-22 [cit. SCB: *Kommunalskatterna 2016: Kommunala skattesatsen höjs i 63 kommuner*]

Strålskyddsmyndigheten: *UV-strålning*, 2014-11-10, <http://www.stralsakerhetsmyndigheten.se/start/Sol-och-solarier/njut-av-solen/UV-stralning/>, hämtad: 2016-05-14 [cit. SSM: *UV-strålning*]

Wehner, Mackenzie R & Shive, Melissa L & Chren, Mary-Margaret & Han, Jiali & Qureshi, Abrar A & Linos, Eleni: *Indoor tanning and non-melanoma skin cancer: systematic review and meta-analysis*, British Medical Journal, 2012-10-02, <http://www.bmj.com/content/345/bmj.e5909>, hämtad: 2016-05-14 [cit. Wehner m.fl. (2012)]

Rättsfallsförteckning

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1970 ref. 21

RÅ 1976 ref. 53

RÅ80 1:81

RÅ83 1:78

RÅ 1992 not. 191

RÅ 1998 not. 38

RÅ 1998 not. 144

RÅ 2000 ref. 31 I

RÅ 2000 not. 86

RÅ 2001 ref. 22 I

RÅ 2001 ref. 22 II

RÅ 2001 ref. 44

RÅ 2002 ref. 53

RÅ 2003 not. 161

RÅ 2004 ref. 83

RÅ 2004 ref. 101

RÅ 2004 not. 186

RÅ 2008 ref. 57

RÅ 2010 ref. 30

HFD 2011 ref. 55 I

HFD 2011 ref. 55 II

HFD 2012 ref. 38

Kammarrätten

Kammarrätten i Sundsvall, dom meddelad den 18 augusti 1999, mål nr: 2598-98 [cit. KamR 2598-98]

Kammarrätten i Göteborg, dom meddelad 7 april 2003, mål-nr: KamR 6649--6650-01 [cit. KamR 6649--6650-01]

Kammarrätten i Jönköping, dom meddelad 5 oktober 2005, mål-nr: 2069-04 [cit. KamR 2069-04]

Kammarrätten i Göteborg, dom meddelad 9 september 2005, mål-nr: 2528-04 [cit. KamR 2528-04]

Kammarrätten i Jönköping, dom meddelad 24 februari 2006, mål-nr: 2068--2070-05 [cit. KamR 2068--2070-05]

Kammarrätten i Göteborg, dom meddelad 9 juli 2013, mål-nr: 927--928-12 [cit. KamR 927--928-12]

Kammarrätten i Sundsvall, dom meddelad 24 mars 2014, mål-nr: 121-14 [cit. KamR 121-14]

Kammarrätten i Stockholm, dom meddelad 10 juli 2015, mål-nr: 3249-15 [cit. KamR 3249-15]

Förhandsbesked från Skatterättsnämnden

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 30 juni 2003, *Bredbandsuppkoppling som arbetsredskap* [cit. SRN FB 2003-06-30]

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 7 januari 2016, *Inkomstskatt: Räntefördelning* [cit. SRN FB 2016-01-07]