



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Caroline Pålsson

Förmånsbeskattning av delägare i  
fåmansföretag  
En konsekvensanalys av slojade stoppregler

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Kandidatuppsats på juristprogrammet  
15 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin: HT 2017

# Innehåll

<b>SUMMARY</b>	<b>1</b>
<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>3</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>5</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>6</b>
1.1 Syfte och frågeställning	6
1.2 Avgränsningar	7
1.3 Metod och material	8
1.4 Forskningsläge	9
1.5 Uppsatsens disposition	9
<b>2 OM FÅMANSFÖRETAG</b>	<b>10</b>
2.1 Delägare och företagsledare	11
2.2 Särskilda regler för fåmansföretag	11
2.3 Avskaffandet av stoppreglerna	12
<b>3 FÖRMÅNSBESKATTNING</b>	<b>14</b>
3.1 Beskattning av förtäckta förmåner	14
3.2 Faktiskt nyttjande eller dispositionsrätt	15
3.2.1 Faktiskt nyttjande	15
3.2.2 Dispositionsrätt	16
3.2.3 Värdering av förmån	18
3.2.4 Bevisbörda	20
<b>4 KONSEKVENSER AV SLOPADE STOPPREGLER</b>	<b>22</b>
4.1 Psykologiska effekter	23
4.2 Förutsebarheten	24
4.2.1 Oförutsebar utveckling	24
4.2.2 Räckvidd av domstolspraxis	26
4.2.3 Värdering av dispositionsrätt	27
<b>5 ANALYS</b>	<b>29</b>
<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>33</b>



# Summary

This essay is aiming to explain and analyse the consequences that occurred to the owners of closely held companies due to the abolishment of the special tax legislation in 2000.

The right to decide is gathered within a few owners in closely held companies. In order to prevent that this enables advantages in taxation a special regulation was introduced for closely held companies in 1976. The special rules were abolished in 2000.

Since 2000, benefits are taxed by reference to general rules of taxation of benefits. Benefit of the company's property is generally taxable. An important question is whether a taxable benefit should be preceded by actual use or if the right of disposal itself can lead to benefit taxation. Legal text, statement in propositions and older case law express a requirement of actual use. However, after the abolishment of the special rules the courts have become more strictly towards the owners of closely held companies. The Supreme Administrative Court has determined that the right of disposal itself can lead to benefit taxation regardless of actual use.

The special rules were more precise than the general rules of benefit taxation. The general rules provide a greater possibility for interpretation which has led to a stricter case law. This essay investigates whether this has been foreseen for owners of closely held companies or not. It results in a conclusion that taxation of the right of disposal itself cannot be seen in the legislation which implies poor predictability.

The consequences of a poor predictability are analysed and conclude in conclusion that an owner of a closely held company risks financial concerns as a result of not being able to predict the taxation that can follow a

transaction. In the long term, this can also lead to a reduced confidence in the tax system.

# Sammanfattning

Uppsatsen syftar till att redogöra för och analysera de konsekvenser som uppstått för fåmansföretagare och skattesystemet till följd av slopandet av stoppreglerna år 2000.

Utmärkande för fåmansföretag är att bestämmanderätten endast utövas av ett fåtal ägare. För att förhindra att intressegemenskapen mellan företaget och delägarna används för att skapa skattelättnader infördes en särreglering för fåmansföretagare år 1976. De så kallade stoppreglerna avskaffades från och med inkomståret 2000.

Sedan år 2000 har förmånsbeskattning av delägare i fåmansföretag skett enligt allmänna regler för förmånsbeskattning. Förmån av företagets egendom är som huvudregel skattepliktig. En viktig fråga är huruvida en beskattningsbar förmån ska föregås av ett faktiskt nyttjande eller om det räcker med en teoretisk möjlighet att nyttja egendomen. Lagtext, förarbetsuttalanden och äldre praxis uttrycker ett krav på åtnjutande för uppkomst av en skattepliktig förmån. Efter slopandet av stoppreglerna har dock praxis för fåmansföretagare utvecklats i skärpande riktning. Högsta förvaltningsdomstolen har utvecklat en princip om att enbart dispositionsrätt till egendom kan medföra beskattning oaktat faktiskt nyttjande.

Stoppreglerna var mer precist utformade än de allmänna reglerna för förmånsbeskattning. De allmänna reglerna lämnar ett större tolkningsutrymme vilket har möjliggjort den praxisskärpning som skett. Frågan om huruvida denna praxisskärpning varit förutsebar för enskilda fåmansföretagare eller inte utreds. Det resulterar i ett konstaterande om att beskattning av enbart dispositionsrätt inte går att utläsa av lagtexten och är således inte förutsebar.

Konsekvenserna av en minskad förutsebarhet analyseras och leder sammanfattningsvis till en slutsats om att den enskilde fåmansföretagaren riskerar ekonomiska konsekvenser till följd av att inte kunna förutspå vilken skattemässig behandling som kan följa en transaktion. På sikt kan detta också leda till ett minskat förtroende för hela skattesystemet.

# Förkortningar

HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SKV	Skatteverket
SKV St	Skatteverkets ställningstagande
SOU	Statens offentliga utredningar



# 1 Inledning

Kontant lön är den vanligaste inkomsten för en arbetstagare. Ett annat sätt att erhålla ersättning för utfört arbete är olika typer av förmåner.

Förmånsbeskattningen syftar till att skapa neutralitet mellan olika avlöningsformer vilket innebär att en förmån som utgått på grund av anställning som huvudregel är skattepliktig. De regler som styr förmånsbeskattningen är mycket omfattande och det kan vara svårt att avgöra vad som utgör en förmån och hur denna i så fall ska beskattas.<sup>1</sup>

Situationen kan sägas vara ännu mer komplicerad om det rör sig om en fåmansföretagare. Före inkomståret 2000 fanns det särskilda regler för fåmansföretagare som till exempel aktualiserade beskattning om företagaren anskaffade privat egendom i företaget. De så kallade stoppreglerna avskaffades år 2000 vilket betyder att de allmänna reglerna för förmånsbeskattning även är tillämpliga när det gäller en fåmansföretagare. Högsta förvaltningsdomstolen har utvecklat en praxis i skärpande riktning för fåmansföretagare vilket har resulterat i en fortsatt effektiv beskattning trots avsaknad av särregler. Detta medför en debatt om huruvida en återgång till särregleringen är lämplig eller inte. Av den anledningen är det av intresse att studera vilka konsekvenser som följt avskaffandet av särregleringen.

## 1.1 Syfte och frågeställning

Uppsatsen syftar till att redogöra för den särreglering som före inkomståret 2000 varit gällande för fåmansföretagare och för det regelsystem som styr förmånsbeskattningen idag. Uppsatsen syftar vidare till att analysera den rättsutveckling som skett vilket närmare preciseras i uppsatsens frågeställning:

---

<sup>1</sup> Lodin m.fl. (2015) s. 137 f.

Vilka konsekvenser har uppstått för enskilda fåmansföretagare och för skattesystemet till följd av slopandet av stoppreglerna?

## 1.2 Avgränsningar

Uppsatsen kommer att fokusera kring den stoppregel som tar sikte på förvärv av egendom avsedd för företagsledarens privata bruk. Övriga stoppregler kommer inte att preciseras. Detta av två skäl. För det första har avskaffandet av ett flertal av de andra stoppreglerna medfört i stort sett samma beskattningseksekvenser som tidigare<sup>2</sup> vilket inte är av intresse för uppsatsens syfte. För det andra utelämnas övriga stoppregler av utrymmesskäl. Av utrymmesskäl kommer även studier av konsekvenser för själva fåmansföretaget utelämnas. Detta för att ge företräde åt studier av konsekvenser för den enskilde fåmansföretagaren då förmånsbeskattningen till stor del drabbar delägarna personligen.

Vidare kommer uppsatsen inte att beröra situationen att en oriktig uppgift om förmån i deklARATIONEN kan medföra skattetillägg. Detta för att möjliggöra fördjupande studier av den ordinarie inkomsttaxeringen.

Valproblematiken mellan beskattning av delägaren i inkomstslaget tjänst såsom för lön eller inkomstslaget kapital såsom för utdelning kommer inte att beröras. Problematiken kan uppstå när en delägare även är anställd i företaget men kommer inte att diskuteras vidare eftersom det inte är av intresse för uppsatsens syfte.

---

<sup>2</sup> Tjernberg (2000) s. 185.

## 1.3 Metod och material

För att fastställa gällande rätt används rättsdogmatisk metod innebärande studier av lagtext, förarbeten, prejudikat och doktrin. Metoden är dock formad av skatterättens särskilda utgångspunkter. Statens starka ställning mot enskilda skatteskyldiga genererar att det finns en etablerad uppfattning om rättskällornas inbördes förhållande inom skatterätten. Den skattejuridiska metoden kan beskrivas innebära att fastställande av gällande rätt ska ske i hierarkisk ordning bland rättskällorna.<sup>3</sup> Lagtext får således prioritet i uppsatsen följt av prejudikat och förarbeten.

För att besvara uppsatsens frågeställning om vilka konsekvenser som uppstått till följd av slopandet av stoppreglerna används rättshistorisk metod. Studier av rättens utveckling i tiden används för att komma fram till vilka förändringar som är hänförliga till slopandet av stoppreglerna.

Material som används är lagtext, förarbeten, praxis, doktrin och Skatteverkets ställningstagande. Skatteverkets ställningstagande är ingen traditionell rättskälla och har inget högt rättskällevärde. Ställningstaganden är vägledning för verkets tjänstemän och är bara bindande inom Skatteverket.<sup>4</sup> Skatteverkets ställningstagande används för att utröna hur Skatteverket tolkar gällande rätt. Detta är av intresse eftersom det i många fall är Skatteverket som enskilda i första hand kommer i kontakt med för att fråga om innehållet i gällande rätt.

Avslutningsvis ska det sägas något om doktrin. Böcker och artiklar används för att förstå innebörden av lagtext, praxis och förarbeten. Ett noggrant urval av artiklar och böcker har gjorts. Tillförlitligheten säkerställs genom att materialet antingen är hämtat från den kända juridiska tidskriften *Skattenytt* eller genom en kontroll av författarskapet bakom texterna. Artiklar hämtade

---

<sup>3</sup> Lodin m.fl. (2015) s. 719 f.

<sup>4</sup> Lodin m.fl. (2015) s. 22.

från dagstidningen *Dagens industri* är alla skrivna av praktiserande skattejurister.

## 1.4 Forskningsläge

Förmånsbeskattning av delägare i fåmansföretag är ett aktuellt ämne. Mats Tjernberg och Urban Rydin kan nämnas som exempel på författare som behandlat ämnet. Effekterna av sloandet av stoppreglerna är fortfarande omdiskuterade trots att avskaffandet skedde för mer än 15 år sedan. Så sent som år 2016 publicerade *Skattenytt* en artikel av Urban Rydin. I artikeln uppmanar Rydin till en ny utredning av förmånsbeskattningen av delägare i fåmansföretag.

## 1.5 Uppsatsens disposition

Avsnitt 2 inleds med en redogörelse för definitionen av ett fåmansföretag och dess delägare. Avsnittet fortsätter med en beskrivning av bakgrunden till att särskilda regler infördes för fåmansföretagare och avslutas med en beskrivning av varför reglerna kom att avskaffas. I avsnitt 3 framställs dagens regelsystem och det rättsläge som kan sägas vara gällande idag. Avsnitt 4 beskriver de konsekvenser som tycks följa sloandet av stoppreglerna och avslutningsvis presenteras en analys av konsekvenserna i avsnitt 5.

## 2 Om fåmansföretag

I 56 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, definieras det skatterättsliga begreppet fåmansföretag. Ett fåmansföretag anses föreligga om ett aktiebolag har fyra eller färre delägare som äger mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i företaget. Vid bedömningen av antalet delägare beaktas både direkt ägande och indirekt ägande. Direkt ägande berör endast fysiska personer medan indirekt ägande omfattar förmedling av juridisk person. Det föreligger inget krav på ägande via annat fåmansföretag vilket innebär att hänsyn kan tas till alla juridiska personer. Vidare anses en person och hans närstående som en delägare vid beräkning av antalet delägare enligt 56 kap. 5 § IL.<sup>5</sup>

Begreppet fåmansföretag identifierar företag med en koncentrerad ägarbild genom att bestämma antalet delägare och rösträtten för de aktier som ägs av dessa.<sup>6</sup> Det innebär att ett företag med ett stort antal ägare fortfarande kan klassificeras som ett fåmansföretag under förutsättning att företagets aktier har olika röstvärden och att aktier med höga röstvärden finns hos fyra eller färre delägare. Begreppet fåmansföretag tar sikte på företag där bestämmanderätten och det väsentliga inflytandet finns hos ett fåtal ägare. Trots att bestämmanderätten är samlad hos ett fåtal ägare kan ett aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad inte utgöra ett fåmansföretag. Detta enligt 56 kap. 3 § IL. Skälet till detta är att de krav som ställs på ett företag inför en börsnotering och den löpande tillsynen av börser anses tillräckliga för att säkerställa att dessa företag inte ska kunna tillskansa sig skatteförmåner.<sup>7</sup>

---

<sup>5</sup> Tjernberg (2006a) s. 26 f.

<sup>6</sup> Rydin, Båvall och Bartels (2016) s. 66.

<sup>7</sup> Tjernberg (2006a) s. 26 ff.

## 2.1 Delägare och företagsledare

Enligt 56 kap. 6 § 1 st. IL är en delägare i ett fåmansföretag en fysisk person som äger andelar i företaget. En delägare som genom eget eller närståendes andelsinnehav och sin ställning i företaget har väsentligt inflytande anses även vara företagsledare enligt 56 kap. 6 § 2 st. IL. Vid bedömningen av om en delägare anses ha väsentligt inflytande är ägarintresset en viktig faktor. Enligt Skatteverkets (SKV) rekommendationer krävs det i normalfallet ett ägande på minst 20 % för att ett väsentligt inflytande ska kunna anses föreligga. Det krävs vidare att personen är verksam i en betydande ställning i företaget. Personens arbetsuppgifter, utbildning och andra befogenheter i företaget är av betydelse vid denna bedömning.<sup>8</sup>

## 2.2 Särskilda regler för fåmansföretag

Ett fåmansföretag är ett eget rättssubjekt som kan förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter. Det innebär att det civilrättsligt finns ett tvåpartsförhållande mellan företaget och dess delägare. De skattemässiga problem som kan uppkomma i ett fåmansföretag beror på att bestämmanderätten endast utövas av ett fåtal ägare. En delägare uppträder ofta både i rollen som delägare och som avtalspartner vilket möjliggör transaktioner med det egna företaget. Delägarna kan träffa avtal mellan sig själva och företaget för att minska sin skattebörda till exempel genom att låta företaget bekosta privata utgifter. Företaget och delägarna fungerar därför i själva verket som en ekonomisk enhet även om det formellt sett föreligger ett tvåpartsförhållande.<sup>9</sup>

För att förhindra transaktioner mellan fåmansföretag och dess delägare som syftar till att skapa obehöriga skatteförmåner infördes de så kallade stoppreglerna år 1976. Införandet av en särreglering för beskattning av

---

<sup>8</sup> Lodin m.fl. (2015) s. 451.

<sup>9</sup> Tjernberg (2006a) s. 15 f.

förmåner i fåmansföretag motiverades av behovet av att hindra att den rådande intressegemenskapen möjliggör för skattelättnader.<sup>10</sup> Vidare ansågs en särreglering viktig för upprätthållandet av principen om ekonomisk dubbelbeskattning och neutralitet mellan olika företagsformer.<sup>11</sup> Stoppreglerna behandlade olika typer av transaktioner som bedömts medföra påtagliga risker för obehöriga skatteförmåner.<sup>12</sup> Reglerna var tydligt utformade med konkreta rekvisit och rättsföljder. En tillämpning var endast möjlig om alla rekvisit var uppfyllda.<sup>13</sup>

Stoppregeln i 32 § anv. p. 14 första stycket kommunalskattelagen (1928:370), KL, tog sikte på när ett fåmansföretag anskaffar egendom avsedd för företagsledarens privata bruk. Syftet med regeln var främst att få fåmansföretagen att avstå från transaktioner som inte kan motiveras utifrån behovet i verksamheten. Ett förvärv av egendom för privat bruk ledde till tillämpning av stoppregeln vilket innebar att ett belopp motsvarande hela anskaffningskostnaden togs upp till beskattning hos företagsledaren.<sup>14</sup>

## 2.3 Avskaffandet av stoppreglerna

År 1997 tillsattes Stoppregelutredningen med uppgift att utreda möjligheten att avskaffa stoppreglerna. Utredningen föreslog ett avskaffande av flertalet av stoppreglerna däribland regeln om förvärv av egendom för företagsledarens privata bruk.<sup>15</sup> Särregler för en företagsform ansågs ge lagtexten en ökad komplexitet och i vissa fall leda till merbeskattning i jämförelse med resultatet av en beskattning utifrån de allmänna reglerna om förmånsbeskattning. En lagstiftning med dessa följder ansågs dessutom vara olämplig och minska respekten och förståelsen för skattesystemet.<sup>16</sup> De allmänna reglerna för förmånsbeskattning bedömdes vara tillräckliga för att

---

<sup>10</sup> SOU 1998:116 s. 41.

<sup>11</sup> Tjernberg (2006a) s. 116.

<sup>12</sup> SOU 1998:116 s. 41.

<sup>13</sup> Tjernberg (2006a) s. 116.

<sup>14</sup> SOU 1998:116 s. 82.

<sup>15</sup> SOU 1998:116 s. 9 f.

<sup>16</sup> SOU 1998:116 s. 43.

uppnå en korrekt beskattning av fåmansföretag och dess delägare vilket resulterade i att stoppreglerna slopades från och med inkomståret 2000.<sup>17</sup>

---

<sup>17</sup> Prop. 1999/00:15 s. 60.



# 3 Förmånsbeskattning

Beskattning av värdeöverföringar mellan fåmansföretag och delägare prövas idag enligt allmänna regler för förmånsbeskattning sedan stoppreglerna slopats år 2000. De grundläggande bestämmelserna om förmåner återfinns i 11 kap. 1 § IL om löneinkomster och i 42 kap. IL om utdelningsinkomster. 11 kap. 1 § IL anger att alla inkomster som erhålls på grund av tjänst ska tas upp som intäkt. Det innebär att huvudregeln är att alla förmåner som utgått för tjänsten är skattepliktiga.<sup>18</sup> Det huvudsakliga syftet med förmånsbeskattning är att skapa neutralitet mellan beskattning av kontant ersättning och ersättning genom naturaförmåner. Detta för att privata levnadskostnader inte ska komma att betalas med obeskattade medel för de anställda som erhåller en annan typ av avlöningsform än kontanta medel.<sup>19</sup> Även utdelningsinkomster i 42 kap. IL avser både utdelning av kontanta medel och utdelning i natura. Båda bestämmelserna har således vida tillämpningsområden.<sup>20</sup>

## 3.1 Beskattning av förtäckta förmåner

För beskattning av en förtäckt förmån krävs att en värdeöverföring från företaget ägt rum. Det görs en ganska vid bedömning av vilka transaktioner som medför att ett ekonomiskt värde anses ha lämnat företaget. Ett utnyttjande av företagens egendom utan att fullvärdig ersättning lämnas innebär att en värdeöverföring skett vid en skattemässig bedömning. Detta eftersom hänsyn tas till nyttjandets marknadsvärde och företagens möjlighet till realisation av en inkomst. Det krävs vidare att ett subjekt utanför företaget åtnjutit förmånen. I vissa fall kan det dock vara tillräckligt att förmånen disponerats av den skatteskyldige.<sup>21</sup>

---

<sup>18</sup> Tjernberg (2006a) s. 116.

<sup>19</sup> Lodin m.fl. (2015) s. 137 f.

<sup>20</sup> Tjernberg (2006a) s. 116.

<sup>21</sup> Tjernberg (2006a) s. 117 f.

Situationen att ett fåmansföretag anskaffar näringsfrämmande egendom för företagsledarens privata bruk som tidigare reglerades av stoppreglerna utgör således ingen grund för beskattning. Grund för beskattning saknas eftersom ett sådant förvärv inte innehåller någon värdeöverföring som kan leda till beskattning enligt de allmänna reglerna. Företaget har inte avhänt sig något kapital eftersom egendomen utgör företagets egendom. Anskaffande av näringsfrämmande egendom kan således ske utan någon skatteeffekt för delägarna. Förmån som uppstår vid nyttjandet av anskaffad egendom är däremot skattepliktigt och hanteras av den löpande förmånsbeskattningen.<sup>22</sup>

## **3.2 Faktiskt nyttjande eller dispositionsrätt**

Förmån av företagets egendom som utgår löpande är skattepliktigt som huvudregel. Löpande förmåner har aldrig särreglerats för fåmansföretag och därmed gäller samma regler vid beskattning av en anställd delägare i ett fåmansföretag som för en anställd i ett annat företag. En viktig fråga som uppstår är huruvida en beskattningsbar förmån ska föregås av ett faktiskt utnyttjande eller om det räcker med en teoretisk möjlighet att utnyttja tillgången.<sup>23</sup>

### **3.2.1 Faktiskt nyttjande**

Lagtexten i 11 kap. 1 § IL anger att det krävs att en förmån erhållits för att utlösa beskattning. Innebörden av begreppet ”erhålls” förklarades i propositionen till inkomstskattelagen vara ett uttryck för krav på åtnjutande. Begreppet ska läsas tillsammans med bestämmelsen om beskattningstidpunkt i 10 kap. 8 § IL som anger att inkomster ska tas upp som en intäkt det beskattningsår då de kan disponeras eller på annat sätt

---

<sup>22</sup> Rydin, Båvall och Bartels (2016) s. 226 ff.

<sup>23</sup> Tjernberg (2006a) s. 123.

kommer den skatteskyldige till del.<sup>24</sup> Det uppställs således ett krav på åtnjutande för uppkomst av en skattepliktig förmån vilket torde medföra att enbart en dispositionsmöjlighet inte är tillräcklig för beskattning enligt lagtext.<sup>25</sup>

Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) behandlade frågan om en anställd skulle beskattas för möjligheten att erhålla fri kost från sin arbetsgivare i ett avgörande år 1992. Den anställde gjorde gällande att hon var vegetarian och därmed inte hade utnyttjat kostförmånen då det endast erbjöds husmanskost. HFD beskattade inte den anställde för möjligheten till kostförmån eftersom det var ostridigt att möjligheten inte faktiskt hade utnyttjats.<sup>26</sup> Det faktum att rättsfallet gällde en vanlig anställd och inte en fåmansföretagare förändrar inte betydelsen av avgörandet för fåmansföretagare. Detta eftersom löpande förmåner aldrig varit föremål för särreglering för fåmansföretagare.<sup>27</sup>

### 3.2.2 Dispositionsrätt

Trots gemensam lagreglering för vanliga anställda och fåmansföretagare har praxis för fåmansföretagare på senare år inneburit en vidare tolkning av begreppen ”förmån” och ”erhållande” än vad lagtext och förarbetsuttalanden uttrycker.<sup>28</sup> Tolkningen har lett till ett antal domar där beskattning av fåmansföretagare knutits till dispositionsrätten snarare än det faktiska utnyttjandet.<sup>29</sup> I förarbetena till sloandet av stoppreglerna uttalades emellertid att det är dispositionsrätten som ligger till grund för förmånsvärdet och inte det faktiskt utnyttjandet när det gäller dyrare egendom som till exempel båtar och fjällstugor.<sup>30</sup> Detta utlåtande saknar dock rättskällevärde som förarbetsuttalande eftersom det inte tillkommit i samband med införande av regler för beskattning av förmåner utan i

---

<sup>24</sup> Prop. 1999/00:2 del 2 s. 126.

<sup>25</sup> Rydin, Båvall och Bartels (2016) s. 230.

<sup>26</sup> RÅ 1992 ref. 108.

<sup>27</sup> Rydin, Båvall och Bartels (2016) s. 229 f.

<sup>28</sup> Rydin, Båvall och Bartels (2016) s. 229 ff.

<sup>29</sup> Se exempelvis RÅ 2002 ref. 53, HFD 2011 ref. 55 I samt HFD 2011 ref. 55 II.

<sup>30</sup> Prop. 1999/00:15 s. 60.

samband med avskaffandet av stoppreglerna. Utlåtandet avser dessutom värdering av förmåner och anger inte att enbart dispositionsrätt aktualiserar en beskattningsbar förmån. Trots detta har beskattning med utgångspunkt i dispositionsrätt fått genomslag i HFD:s rättstillämpning.<sup>31</sup>

HFD förmånsbeskattade en delägare och anställd i ett fåmansföretag för fritidsbostadsförmån för 16 veckor per år i ett rättsfall år 2002. Delägaren hade utan inskränkning kunnat disponera företagets fritidshus utan att betala hyra eller annan ersättning till företaget. Frågan som behandlades i målet var huruvida delägaren skulle förmånsbeskattas för dispositionsrätten till fritidshuset eller om det faktiska utnyttjandet skulle ligga till grund för förmånsvärdet. Delägaren åberopade RÅ 2001 ref. 22 om bilförmån till stöd för sin uppfattning om förmånsbeskattning baserat på faktiskt nyttjande. HFD konstaterade att bestämmelserna om bilförmån uppställer krav på att förmånen ska ha åtnjutits i mer än ringa omfattning och att ett sådant krav inte föreligger avseende förmån av fri bostad. HFD förmånsbeskattade delägaren för själva dispositionsrätten. Vidare anförde HFD att förmånsvärdet kan sättas ner om det görs sannolikt att dispositionsrätten varit inskränkt till exempel på grund av uthyrning till utomstående. Det var dock ostridigt i målet att dispositionsrätten inte varit inskränkt då fastigheten inte använts i verksamheten eller varit uthyrd.<sup>32</sup>

HFD bekräftade principen om att dispositionsrätt kan grunda förmånsbeskattning i ett rättsfall år 2011 och fastslog att principen är tillämplig även ifråga om båtförmån och även om egendomen används i företaget. Målet handlade om ett företag som bedrev fastighetsmäklari. En anställd mäklare var att betrakta som företagsledare på grund av indirekt innehav i företaget och väsentligt inflytande över verksamheten. Frågan i målet var om företagsledaren kunde påföras båtförmån för två motorbåtar som företaget förvärvat. Båtarna förvärvades för näringsverksamheten och användes i samband med försäljningar av fastigheter i skärgården.

---

<sup>31</sup> Rydin, Båvall och Bartels (2016) s. 231 f.

<sup>32</sup> RÅ 2002 ref. 53.

Företagsledaren beskattades för dispositionsrätten till båtarna. Dispositionsrätten hade dock varit i hög grad inskränkt eftersom det var ostridigt i målet att båtarna regelbundet användes i verksamheten. Detta gjorde att förmånsbeskattningen begränsades till att avse endast 4 veckor.<sup>33</sup> I huvudsak samma domskäl motiverade beskattning av båtförmån för en delägare till ett annat fåmansföretag vars verksamhet bestod i att sälja båttillbehör och reparera fritidsbåtar. Förmånsvärdet beräknades i detta fall för perioden maj till september med avdrag för de veckor båten varit uthyrd till utomstående.<sup>34</sup>

SKV anser att HFD:s dom beträffande förmånsbeskattning av dispositionsrätt till fritidshus år 2002 och avgörandena kring båtförmån år 2011 klargör rättsläget för sådan egendom i ett ställningstagande. SKV anser dessa domar fastslå att det är dispositionsrätten som ska beskattas och inte det faktiska utnyttjandet gällande fritidshusförmån och båtförmån.<sup>35</sup>

### 3.2.3 Värdering av förmån

Enligt 61 kap. 2 § IL ska inkomster i annat än pengar värderas till marknadsvärdet. Marknadsvärdet är det pris som den skatteskyldige skulle ha fått betala på orten för motsvarande förmån. En värdering utifrån ortens pris stämmer väl överens med principen om att en skatteskyldig ska beskattas för förmåner som innebär en inbesparing av privata levnadskostnader.<sup>36</sup> Det finns ingen särskild bestämmelse som reglerar värdering av en dispositionsrätt.<sup>37</sup>

I HFD:s praxis gällande förmånsbeskattning av fåmansföretagare har förmånsvärdet för dispositionsrätt beräknats med utgångspunkt i ett marknadspris för faktiskt nyttjande av egendomen. Urban Rydin menar att

---

<sup>33</sup> HFD 2011 ref. 55 I.

<sup>34</sup> HFD 2011 ref. 55 II.

<sup>35</sup> SKV St 2011-11-23, avsnitt 2.

<sup>36</sup> Lodin m.fl. (2015) s. 140 f.

<sup>37</sup> SKV St 2011-11-23, avsnitt 3.1.1.

en sådan värdering ofta leder till ett högt skatteuttag och anser att det torde vara rimligt att tid med enbart dispositionsrätt värderas till ett betydligt lägre värde än värdet av ett faktiskt nyttjande.<sup>38</sup>

Mot bakgrund av HFD:s praxis har SKV lämnat ett ställningstagande om dispositionsrätt till fritidshus och båtar där frågan om värdering av förmåner berörs. SKV anser att HFD:s domar avseende fritidshusförmån år 2002 och båtförmån 2011 kvarlämnar en del frågetecken om hur förmånsvärdet ska beräknas i olika situationer.<sup>39</sup>

Enligt SKV bör en oinskränkt dispositionsrätt resultera i ett förmånsvärde beräknat på hyresvärdet på helårsbasis för motsvarande egendom. Inskränkningar i dispositionsrätten kan medföra en reduktion av förmånsvärdet. Om fortlöpande uthyrning av företagets båt eller fritidshus sker kan dispositionsrätten till och med anses sakna ett beskattningsbart värde. Då beskattas enbart faktiskt nyttjande. Det torde kunna inträffa i företag vars verksamhet består i att bedriva uthyrning av sådan egendom. I de fall ett företag innehar enstaka båtar eller fritidshus för uthyrning men som inte utgör en del av den primära verksamheten borde förmånsvärdet kunna beräknas för de perioder egendomen inte varit uthyrd till utomstående. Detta under förutsättning att dispositionsrätt förelegat under outhyrd tid. Det faktum att egendomen är näringsbetingad och regelbundet används i verksamheten utgör enligt SKV inget hinder för beskattning av dispositionsrätten. Om egendomen stått till den skatteskyldiges förfogande under till exempel helger och semestrar kan beskattning ske av denna begränsade dispositionsrätt. SKV anser att förmånsbeskattning kan ske när det föreligger en möjlighet att nyttja egendomen oavsett syftet med anskaffningen.<sup>40</sup>

HFD tycks inte heller göra någon distinktion mellan egendom som är näringsfrämmande och egendom som kan anses vara motiverad av den

---

<sup>38</sup> Rydin (2016) s. 158 f.

<sup>39</sup> SKV St 2011-11-23, avsnitt 2.

<sup>40</sup> SKV St 2011-11-23, avsnitt 4.

bedrivna verksamheten. I båtformånsfallet år 2011 som tidigare redogjorts för ansåg däremot första instans att det bör göras en åtskillnad i bedömningen beroende på om egendomen är näringsfrämmande eller inte. Länsrätten menade att det funnits ett behov av båtarna för utförandet av verksamheten eftersom företaget bedrev fastighetsmäkleri kring skärgården. Länsrätten bedömde att en formånsbeskattning endast ska grundas på det faktiska utnyttjandet eftersom ingen av båtarna var att anse som näringsfrämmande. HFD gav inget gehör för en sådan uppfattning utan konstaterade att principen om att dispositionsrätt kan grunda formånsbeskattning ska gälla även om egendomen används i företaget.<sup>41</sup> Rydin anser att det saknas rättsligt stöd för att göra en åtskillnad mellan näringsfrämmande egendom och näringsbetingad egendom enligt allmänna regler för formånsbeskattning.<sup>42</sup> Detta innebär att en fåmansföretagare vars företag anskaffar egendom som typiskt sett lämpar sig för privat användning riskerar att formånsbeskattas även om egendomen kan anses vara betingad av näringsverksamheten.<sup>43</sup>

### 3.2.4 Bevisbörda

HFD fastslog hur reglerna om bevisbörda ska tillämpas gällande bilformån för fåmansföretagare i två rättsfall år 2001. HFD konstaterade att det räcker att det allmänna gör sannolikt att den skatteskyldige haft dispositionsrätt till bilen för att en presumtion om att bilen faktiskt använts för privat körning i mer än ringa omfattning ska inträda. Det innebär att den skatteskyldige i sin tur behöver bryta presumtionen genom att göra det sannolikt att bilen inte använts för privat bruk eller att bilen endast används i ringa omfattning för att undvika beskattning. Rättsfallen resulterade alltså i en omvänd bevisbörda vid bedömning av om bilformån förelegat i fåmansföretag.<sup>44</sup> Mats Tjernberg konstaterar att fåmansföretag kan inneha en bil utan att det nödvändigtvis innebär en formånsbeskattning för delägare och anställda

---

<sup>41</sup> HFD 2011 ref. 55 I.

<sup>42</sup> Rydin (2016) s. 156.

<sup>43</sup> Rydin, Båvall och Bartels (2016) s. 232.

<sup>44</sup> RÅ 2001 ref. 22 I och II.

men att detta kräver en noggrann dokumentation av privat körning respektive körning i tjänsten.<sup>45</sup>

Bevisbördans placering vid dispositionsrätt till andra slag av dyrare egendom till exempel båtar eller fritidshus verkar följa samma princip som gäller för bilförmån. Detta trots den viktiga skillnaden att sådan egendom saknar krav på faktiskt nyttjande i viss omfattning för att aktualisera förmånsbeskattning som finns stadgat för bilförmån i 61 kap. 11 § IL. I de fall enbart dispositionsrätt utlöser en beskattningsbar förmån innebär den omvända bevisbördan att SKV enkelt kan påföra beskattning av förmåner för en fåmansföretagare genom ett påstående om dispositionsrätt.<sup>46</sup> HFD uttryckte i domskälen till bilförmånsfallet att förekomsten av dispositionsrätt till egendom i fåmansföretag kan framstå som närmast självklar.<sup>47</sup> Detta på grund av att ett reellt tvåpartsförhållande saknas i fåmansföretag. Fåmansföretagaren måste därefter motbevisa att det förelegat en dispositionsrätt till egendomen vilket torde vara väldigt svårt i avsaknad av ett reellt tvåpartsförhållande.<sup>48</sup> Eftersom det inte har någon betydelse vilket faktiskt nyttjande som skett kan till exempel inte en noggrann dokumentation av den privata användningen påverka bedömningen till skillnad från den tidigare beskrivna situationen beträffande bilförmån.

---

<sup>45</sup> Tjernberg (2005) s. 485 f.

<sup>46</sup> Rydin (2016) s. 157 f.

<sup>47</sup> RÅ 2001 ref. 22 I och II.

<sup>48</sup> Rydin (2016) s. 158.



## 4 Konsekvenser av slopade stoppregler

Stoppreglerna slopades från och med inkomståret 2000 innebärande att anskaffningar av egendom för företagsledares privata bruk idag kan ske utan någon skatteeffekt för delägarna. Ett förvärv av näringsfrämmande egendom utgör ingen värdeöverföring mellan företaget och delägaren eftersom företaget förblir ägare av egendomen. Kravet på en värdeöverföring är en grundläggande förutsättning för beskattning av en förtäckt förmån.<sup>49</sup> Stoppregeln som medförde beskattning redan av själva förvärvet av näringsfrämmande egendom ersattes av löpande förmånsbeskattning för nyttjandet av den anskaffade egendomen.<sup>50</sup> Utformningen av den nu upphävda särregleringen och de allmänna reglerna skiljer sig åt på så sätt att de allmänna reglerna är betydligt mer oprecisa till sin ordalydelse. Detta ger upphov till ett större tolkningsutrymme för myndigheter och domstolar i deras rättstillämpning.<sup>51</sup> Detta tolkningsutrymme verkar ha använts av domstolarna då det går att urskilja en tydlig praxisskärpning sedan stoppreglerna slopats.<sup>52</sup> Praxis för fåmansföretagare på senare år har utvecklat en princip om att enbart dispositionsrätten kan grunda förmånsbeskattning oaktat faktiskt nyttjande.<sup>53</sup>

Slopandet av stoppreglerna har varit föremål för mycket debatt. Såväl lagstiftningen, tillämpning i praxis och skattepolitik har diskuterats med anledning av detta.<sup>54</sup>

---

<sup>49</sup> Rydin, Båvall och Bartels (2016) s. 226.

<sup>50</sup> Rydin (2016) s. 150.

<sup>51</sup> Tjernberg (2000) s. 181.

<sup>52</sup> Tjernberg (2005) s. 488.

<sup>53</sup> Se exempelvis RÅ 2002 ref. 53, HFD 2011 ref. 55 I samt HFD 2011 ref. 55 II.

<sup>54</sup> Se exempelvis artiklar i Dagens industri och Skattenytt.

## 4.1 Psykologiska effekter

Avsaknaden av ett reellt tvåpartsförhållande i fåmansföretag kan tänkas föranleda att SKV misstänker delägarna för att privat nyttja företagets egendom.<sup>55</sup> Det var även just detta som motiverade införandet av stoppreglerna år 1976.<sup>56</sup> Under åren som följde framfördes dock mycket kritik mot stoppreglerna. En särreglering för en specifik företagsform ansågs misstänkliggörande mot fåmansföretagen. Dessutom hade småföretagen börjat få mycket positiv uppmärksamhet i media och inom politiken av samhällsekonomiska skäl. Stoppreglerna ansågs tillväxthämmande vilket inte stämde överens med bilden av fåmansföretagen som en samhällsnyttig konstruktion.<sup>57</sup> Redan av reglernas namn följer en antydning om karaktären av lagstiftningen. Stoppreglerna var utformade för att avhålla skatteskyldiga från att vidta vissa transaktioner som typiskt sett medför en påtaglig risk för skapandet av obehöriga skatteförmåner. Utredningen som föregick slopandet av stoppreglerna var dock av den uppfattningen att regler av sådan stoppkaraktär minskar respekten och förståelsen för skattesystemet.<sup>58</sup>

Mot denna bakgrund är det förståeligt att slopandet av stoppreglerna mottogs positivt av både företagsföreträdare och media. Tjernberg anser dock slopandet av stoppreglerna främst vara ett psykologiskt steg mot ett förbättrat skatteklimat för fåmansföretag. Avskaffandet av en särreglering som utgjort ett visst hinder för småföretagare kan vara en förbättring i riktning mot en företagarevänlig politik. Tjernberg menar att förändringen främst har en positiv psykologisk effekt av den anledningen att stoppreglerna knappast utgjorde något hinder för företagarna i deras seriösa verksamhet eftersom reglerna primärt träffade näringsfrämmande egendom.<sup>59</sup> En mildare lagstiftning kan tänkas minska misstänkliggörandet av fåmansföretagare men det förblir endast ett första psykologiskt steg mot

---

<sup>55</sup> Tjernberg (2006a) s. 123.

<sup>56</sup> SOU 1998:116 s. 41.

<sup>57</sup> Tjernberg (2006a) s. 17.

<sup>58</sup> SOU 1998:116 s. 41 ff.

<sup>59</sup> Tjernberg (2005) s. 482; Tjernberg (2000) s. 179.

förbättring på grund av den praxisskärpning som istället skett hos SKV och domstolar.<sup>60</sup>

## 4.2 Förutsebarheten

Inom skatterätten skapar den skatterättsliga legalitetsprincipen viktiga krav på lagtolkningen och hur beskattning av enskilda får ske. Föreskriftskravet utgör en central del av legalitetsprincipen och innebär att beskattning endast får ske med stöd av uttrycklig lag. Kravet finns grundlagsstadgat i 8 kap. 2 § regeringsformen och utgör ett viktigt skydd mot godtycklig rättstillämpning. En annan viktig del av legalitetsprincipen är kravet på förutsebarhet. För domstolarna betyder kravet på förutsebarhet att deras rättstillämpning ska innehålla sådana tolkningsmetoder att de enskilda på förhand ska ha möjlighet att bedöma konsekvenserna av sina transaktioner. En lagbunden tolkning torde vara den viktigaste beståndsdel för att skapa förutsebarhet.<sup>61</sup>

Tjernberg hävdar att rättsläget för fåmansföretagare blivit osäkert sedan sloandet av stoppreglerna. Han anser detta bero på att förutsebara regler ersatts av rena bedömningsfrågor hos SKV och domstolar.<sup>62</sup>

### 4.2.1 Oförutsebar utveckling

11 kap. 1 § IL stadgar att förmåner som erhålls på grund av tjänst ska tas upp till beskattning i inkomstlaget tjänst. Innebörden av begreppet ”erhålls” är således avgörande för vilka förmåner som ska beskattas.

Vid 1990 års skattereform krävde regeringen att en förmån skulle ha ”tillhandahållits” för att aktualisera beskattning. Ordalydelsen kom att ändras i samband med översynen av tjänsteinkomstbeskattningen. Skälet till ändringen angavs vara att begreppet ”tillhandahållits” kunde leda till

---

<sup>60</sup> Tjernberg (2006b).

<sup>61</sup> Lodin m.fl. (2015) s. 732 ff.

<sup>62</sup> Tjernberg (2006b).

orimliga konsekvenser vid strikt tillämpning till exempel förmånsbeskattning av arbetstagare som tackat nej till en förmån. Det konstaterades också att huvudprincipen i praxis hittills varit beskattning utifrån ett faktiskt nyttjande. Regeringen ansåg därav att begreppet ”tillhandahållits” lett till ett resultat som inte avsetts med regleringen. En tydligare lagtext efterfrågades och ändring av ordalydelsen skedde till ”åtnjutit”. Översynen av tjänsteinkomstbeskattningen resulterade således i ett uttryckligt krav på åtnjutande för uppkomst av en skattepliktig förmån.<sup>63</sup> Ordalydelsen kom dock att ändras ytterligare en gång i samband med införandet av inkomstskattelagen. Då fick regleringen sin nuvarande lydelse med begreppet ”erhålls”. Författningskommentarerna i propositionen uttryckte dock att en förmån fortsatt ska ha åtnjutits av den skatteskyldige för att bli skattepliktig.<sup>64</sup> Den ändrade lydelsen innebar således ingen ändring av innebörden av regleringen. Både Tjernberg och Rydin anser därför att regleringen uppställer ett krav på faktiskt nyttjande för beskattning av en förmån.<sup>65</sup>

Praxis på senare år kom däremot att minska betydelsen av kravet på åtnjutande för fåmansföretagare. Bilförmånsfallet år 2001 ställde visserligen fortsatt upp ett krav på åtnjutande men enbart förekomsten av dispositionsrätt medförde en omvänd bevisbörda där den skatteskyldige behövde göra sannolikt att ett privat nyttjande inte skett eller endast skett i ringa omfattning för att undgå beskattning.<sup>66</sup> Vidare utvecklades en princip om att enbart dispositionsrätt kan grunda förmånsbeskattning i fallet om fritidshusförmån år 2002.<sup>67</sup> En princip som senare bekräftades och utvidgades genom att HFD fastslog att den även är tillämplig i fråga om båtförmån och även om egendomen används i företaget.<sup>68</sup> Ett påstående om dispositionsrätt är dessutom väldigt svårt att motbevisa. Fåmansföretagaren behöver visa att egendomen inte kunnat användas privat. Hans Peter

---

<sup>63</sup> Prop. 1993/94:90 s. 82.

<sup>64</sup> Prop. 1999/00:2 del 2 s. 126.

<sup>65</sup> Rydin (2016) s. 152; Tjernberg (2006a) s. 124.

<sup>66</sup> RÅ 2001 ref. 22.

<sup>67</sup> RÅ 2002 ref. 53.

<sup>68</sup> HFD 2011 ref. 55.

Larsson och Thomas Mattson konstaterar att detta är en uppgift som ofta ter sig omöjlig för den enskilde fåmansföretagaren.<sup>69</sup>

Tjernbergs uppfattning om osäkert rättsläge för fåmansföretagare kan således förstås mot bakgrund av lagregleringens utveckling och de principer som trots detta utvecklats i domstolspraxis. Han uttrycker problemet som ett resultat av en förskjutning från uttryckliga stoppregler till bedömningsfrågor hos domstolarna under oförutsebar utveckling.<sup>70</sup>

## 4.2.2 Räckvidd av domstolspraxis

Målsättningen med sloandet av stoppreglerna angavs i utredningsarbetet vara att fåmansföretagare ska beskattas för förmåner som företaget tillhandahåller på ett sätt som överensstämmer med den skattebelastning som andra anställda och aktieägare träffas av.<sup>71</sup> Sloandet av stoppreglerna innebär att förmånsbeskattningen av fåmansföretagare och vanliga anställda sker utifrån samma lagreglering. Praxisskärpningen för fåmansföretagare leder således till en osäkerhet i rättsläget. Detta eftersom fåmansföretagare och vanliga anställda har gemensam lagreglering avseende bestämmande av vad som utgör en skattepliktig förmån. Rydin menar att HFD:s avgöranden kan uttrycka att innebörden av de allmänna reglerna är att enbart dispositionsrätt kan utlösa beskattning. Detta skulle i så fall gälla alla skatteskyldiga oavsett om det är en fråga om en fåmansföretagare eller inte. Rydin anser dock att en sådan ordning inte skulle vara rimlig. Det skapar likväl en osäkerhet ifråga om vilken räckvidd HFD:s avgöranden för fåmansföretagare kan bedömas ha avseende vilka skatteskyldiga som omfattas.<sup>72</sup>

En annan osäkerhet ifråga om räckvidden av HFD:s avgöranden är angående vilken egendom som omfattas av principen om att dispositionsrätt kan

---

<sup>69</sup> Larsson och Mattsson (2006).

<sup>70</sup> Tjernberg (2006b).

<sup>71</sup> SOU 1998:116 s. 42.

<sup>72</sup> Rydin (2016) s. 156 ff.

grunda förmånsbeskattning. SKV fastställer i ett ställningstagande att dispositionsrätten ska beskattas beträffande båtförmån och fritidshusförmån.<sup>73</sup> SKV är dock av uppfattningen att dispositionsrätten kan beskattas även gällande annan dyr egendom än båt och fritidshus. Uppfattningen baseras på förarbetsuttalandet till sloandet av stoppreglerna där det uttrycks att dispositionsrätten ska ligga till grund för förmånsvärdet beträffande dyrare egendom vilket exemplifieras med båtar och fjällstugor.<sup>74</sup> Rydin delar uppfattningen om att dyrbar egendom kan beskattas med utgångspunkt i enbart dispositionsrätt. Han menar dock att det även är möjligt att tolka HFD:s avgöranden som att privat användande av andra tillgångar än bil kan beskattas utifrån dispositionsrätt då han inte finner rättsligt stöd för att göra en distinktion mellan dyrbar egendom och mindre dyrbar egendom. Uppfattningen att enbart dyr egendom kan träffas av beskattning av dispositionsrätt är baserat på förarbetsuttalande i samband med sloandet av stoppreglerna vilket inte har rättskällevärde som förarbetsuttalande.<sup>75</sup>

### 4.2.3 Värdering av dispositionsrätt

Rydin anser att resultaten av den värdering som gjorts i domstolspraxis leder till ett rättsläge där det råder oförutsebarhet gällande vilka beloppsnivåer som kan göras gällande.<sup>76</sup> En jämförelse mellan den värdering som skett i rättsfall beträffande fritidshusförmån och rättsfall beträffande båtförmån påvisar den osäkerhet som råder.<sup>77</sup> I fritidshusförmånsfallet år 2002 beskattade HFD fåmansföretagaren för ett förmånsvärde motsvarande 16 veckor per år. Fallet gällde en sommarstuga i Blekinge.<sup>78</sup> Därefter har flera kammarrättsdomar beträffande fritidshus resulterat i ett förmånsvärde beräknat på helårsbasis.<sup>79</sup> Kammarrätten i Jönköping avslog år 2006 ett

---

<sup>73</sup> SKV St 2011-11-23, avsnitt 2.

<sup>74</sup> SKV: Beskattningsprinciper för dispositionsrätt; prop. 1999/00:15 s. 59.

<sup>75</sup> Rydin (2016) s. 155 f.

<sup>76</sup> Rydin (2016) s. 160.

<sup>77</sup> Sandström och Svensson (2016) s. 273–279.

<sup>78</sup> RÅ 2002 ref. 53.

<sup>79</sup> Sandström och Svensson (2016) s. 273-279.

överklagande där ett fåmansföretag yrkat undanröjning av SKV:s beslut om ökade arbetsgivaravgifter till följd av bostadsförmån. Fåmansföretaget anförde att stugans placering i Sälen endast gjorde den attraktiv under vintermånaderna när skidåkning var möjligt. Trots det anförda beräknades förmånsvärdet på helårsbasis.<sup>80</sup> I båtformånsfallen år 2011 beräknade däremot HFD förmånsvärdet med utgångspunkt i perioden maj till september.<sup>81</sup> Slutsatsen torde kunna vara att dispositionsrätten till båt kan beskattas enbart för sommarmånaderna.<sup>82</sup> Till stöd för detta talar förarbetsuttalandet i samband med slopandet av stoppreglerna som påbjuder en realistisk värdering där hänsyn tas till typen av förmån.<sup>83</sup> Detta uttalande borde kunna tolkas som att en skälighetsbedömning kan göras. Då uppstår frågan om huruvida värderingen i båtformånsfallen kan appliceras på andra tillgångar. Detta skulle möjliggöra för en annan bedömning av fritidshusförmån än den som gjorts av kammarrätten. En helårsbeskattning kan i så fall bedömas vara orimlig beroende på vart fritidshuset ligger även om säsongsanvändningen för ett fritidshus inte är lika tydlig som den som kan antas gälla för båtar.<sup>84</sup>

Som tidigare anförts finns det ingen bestämmelse som reglerar hur en värdering av en dispositionsrätt ska ske.<sup>85</sup> I praxis har värderingen av en dispositionsrätt beräknats med utgångspunkt i marknadsvärdet för faktiskt nyttjande. Tjernberg anser att en värdering istället bör ske med utgångspunkt i det värde som motsvarar möjligheten att disponera egendomen.<sup>86</sup> Även Peter Nilsson och Urban Rydin anser att det finns en stor problematik i att blanda begreppen dispositionsrätt och faktiskt nyttjande vid en värdering då det leder till en hård och orealistisk tillämpning av gällande rätt.<sup>87</sup>

---

<sup>80</sup> KamR 2277-05.

<sup>81</sup> HFD 2011 ref. 55 I och II.

<sup>82</sup> Sandström och Svensson (2016) s. 278.

<sup>83</sup> Prop. 1999/00:15 s. 60.

<sup>84</sup> Sandström och Svensson (2016) s. 273–279.

<sup>85</sup> SKV St 2011-11-23, avsnitt 3.1.1.

<sup>86</sup> Tjernberg (2005) s. 488.

<sup>87</sup> Nilsson och Rydin (2006).

## 5 Analys

Denna del av uppsatsen ämnar att besvara den inledande frågeställningen:  
Vilka konsekvenser har uppstått för enskilda fåmansföretagare och för skattesystemet till följd av slopandet av stoppreglerna?

En konkret konsekvens av slopandet av stoppreglerna är att beskattning av företagets anskaffningar av näringsfrämmande egendom enligt 32 § anv. p. 14 första stycket KL ersatts av löpande förmånsbeskattning för förmån av den anskaffade egendomen enligt 11 kap. 1 § IL.

En jämförelse av den dåvarande stoppregeln och dagens lagreglering påvisar att ordalydelsen i de allmänna reglerna lämnar ett större tolkningsutrymme för SKV och domstolar i deras rättstillämpning. Den rättspraxis som följt slopandet av stoppreglerna har inneburit en vidare tolkning av lagregleringen än vad äldre praxis uttryckt. Innan stoppreglerna avskaffades var huvudprincipen i praxis att en skattepliktig förmån skulle föregås av ett faktiskt nyttjande. Sedan slopandet av stoppreglerna blev ett faktum har en successiv praxisskärpning skett. Det inleddes med att HFD fastställde att förekomsten av en dispositionsrätt medför en omvänd bevisbörda för fåmansföretagare. Därefter fastslog HFD att enbart dispositionsrätt till viss egendom kan grunda förmånsbeskattning oaktat faktiskt nyttjande.

Praxisskärpningen som skett kan anses vara en konsekvens av att stoppreglerna slopats. Utvecklingen i praxis har möjliggjorts av att stoppreglerna avskaffades. Om stoppreglerna fortsatt att reglera fåmansföretagens förvärv hade inte domstolarna givits det tolkningsutrymme som följer av de allmänna reglerna.

En hårdare rättstillämpning är däremot inte liktydigt med en godtycklig rättstillämpning. Huruvida förutsebarheten påverkats av att stoppreglerna avskaffats är en fråga som behandlas skild från det faktum att en



praxisskärpning skett till följd av reglernas avskaffande. En hård rättstillämpning kan fortfarande vara förutsebar. Frågan är alltså om praxisskärpningen varit förutsebar för enskilda fåmansföretagare. Kravet på åtnjutande framgår tydligt vid studier av lagregleringens utveckling i tiden. Ett krav på att förmånen skulle ha ”tillhandahållits” ersattes av begreppet ”åtnjutit” för att tydliggöra att en skattepliktig förmån som huvudregel ska föregås av ett faktiskt nyttjande. Att regleringen idag innehåller begreppet ”erhålls” påverkar inte innebörden av bestämmelsen eftersom förarbetsuttalanden klargjorde att en sådan förändring inte var avsedd. Beskattning av enbart dispositionsrätten går således inte att utläsa av lagtexten och inte heller som en logisk följd utav lagregleringens utveckling. Stoppreglerna var utformade med konkreta rekvisit och rättsföljder. En tillämpning var endast möjlig om alla rekvisit i lagtexten uppfyllts. Detta leder till en slutsats om att förutsebarheten minskat drastiskt för fåmansföretagare till följd av sloandet av stoppreglerna.

Det kan vidare påstås att förutsebarheten än idag inte uppnått en godtagbar nivå även om principen om beskattning av dispositionsrätt accepterats som en del av gällande rätt. Detta på grund av att räckvidden av domstolspraxis inte kan anses ha blivit helt klarlagd varken gällande vilka skatteskyldiga eller vilken egendom som kan komma att omfattas av principen.

För den enskilde fåmansföretagaren innebär en dålig förutsebarhet om innehållet i gällande rätt en direkt risk för stora ekonomiska konsekvenser. Det skatterättsliga systemet påverkas snarare på längre sikt genom att dålig förutsebarhet urholkar förtroendet för systemet. Detta eftersom förutsebarhet är en viktig del av legalitetsprincipen. Legalitetsprincipen utgör i sin tur ett viktigt styrmedel av hur beskattning av enskilda får ske. En utveckling i praxis som inte speglar lagtextens innehåll är mycket svår att förena med principen. Att lagstiftningen fått en minskad betydelse trots att den normalt utgör den viktigaste tolkningsgrunden urholkar förtroendet för lagstiftningens funktion i skattesystemet. Lagstiftningen utgör ett skydd mot godtycklig rättstillämpning. Utan ett förtroende för lagstiftningen som

primär rättskälla finns det således en risk för att enskilda samhällsmedborgare upplever att en effektiv beskattning är viktigare än rättssäkerheten. Detta blir särskilt påtagligt vid en analys av rättsutvecklingen. På 1970-talet ingrep skattesystemet mot upplevda problem med skatteförmåner i fåmansföretag lagstiftningsvägen. Idag upprätthålls effektiv beskattning av dessa genom en förskjutning av makt till myndigheter och domstolar. Utvecklingen går snarare i en riktning ifrån legalitetsprincipen.

Det fanns flera anledningar som tillsammans motiverade ett avskaffande av stoppreglerna. En särreglering för en företagsform ansågs öka lagtextens komplexitet och i vissa fall leda till merbeskattning av fåmansföretagare i jämförelse med den förmånsbeskattning som gällde för vanliga anställda och aktieägare. Regler av stoppkaraktär ansågs vidare olämpliga, minska respekten och förståelsen för skattesystemet. Målsättningen med sloandet av stoppreglerna var en likabehandling av förmåner som tillförs en fåmansföretagare och förmåner som tillförs andra anställda och aktieägare. Mot bakgrund av det anförda är det berättigat att framhäva de konsekvenser som följde sloandet av stoppreglerna.

Sloandet av stoppreglerna har resulterat i ett osäkert rättsläge utan förutsebarhet för enskilda fåmansföretagare. Vidare förväntas enskilda kunna bemästra den omvända bevisbördan och bevisa att egendom inte *kunnat* nyttjas privat. En uppgift som är nästintill omöjlig. Dessutom har värderingen av en dispositionsrätt genererat höga beloppsnivåer för fåmansföretagare eftersom värdet beräknats med utgångspunkt i marknadsvärdet för faktiskt nyttjande. Det föreligger alltså en fortsatt hög skattebelastning för fåmansföretagarna trots sloandet av stoppreglerna. Därtill har målsättningen om likabehandling fått lämna plats för ett fortsatt effektivt system för beskattning av förmåner. Det finns således mycket som talar för att det snarare är det regelsystem som följde sloandet av stoppreglerna som är olämpligt och skapar en minskad respekt och förståelse för skattesystemet.

Ett regelsystem med dessa följder för skattesystemet kan knappast vara önskvärt. En återgång till stoppreglerna torde inte vara den bästa lösningen eftersom detta hade inneburit en återgång till en lagstiftning som misstänkliggör fåmansföretagare. Problemet idag ligger snarare i att fåmansföretagarna misstänkliggörs i rättstillämpningen genom att redan dispositionsrätten grundar beskattning. En beskattning med utgångspunkt i faktiskt nyttjande hade inte haft denna effekt. Dessutom hade rättstillämpningen stämt överens med lagregleringen. En fortsatt tillämpning av omvänd bevisbörda vid förekomst av dispositionsrätt säkerställer att fåmansföretagarna inte kan tillskansa sig skatteförmåner. Faktiskt nyttjande är tillskillnad från dispositionsrätt möjligt att motbevisa.

# Käll- och litteraturförteckning

## Offentligt tryck

### Statens offentliga utredningar

SOU 1998:116 Stoppreglerna.

### Propositioner

Prop. 1993/94:90 Översyn av tjänsteinkomstbeskattningen.

Prop. 1999/00:2 del 2 Inkomstskattelagen med författningskommentarer.

Prop. 1999/00:15 Slopade stoppregler.

## Material från skatteverket

### Skatteverkets ställningstaganden

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

## Elektroniska källor

Skatteverket: ”Beskattningsprinciper för dispositionsrätt”, rättslig vägledning år 2017,

<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2017.7/358320.html>>, besökt 2017-12-22 [cit. SKV: Beskattningsprinciper för dispositionsrätt].

## Litteratur

Larsson, Hans Peter & Mattsson, Thomas: ”Ska kajaker också förmånsbeskattas?”, *Dagens Industri*, 2006-04-18.

Lodin, Sven-Olof & Lindencrona, Gustaf & Melz, Peter & Silfverberg, Christer & Simon-Almendal, Teresa: *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt. Del 1*, 15:e upplagan, Lund: Studentlitteratur, 2015.

Lodin, Sven-Olof & Lindencrona, Gustaf & Melz, Peter & Silfverberg, Christer & Simon-Almendal, Teresa: *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt. Del 2*, 15:e upplagan, Lund: Studentlitteratur, 2015.

Nilsson, Peter & Rydin, Urban: ”Stoppa återinförandet av stoppreglerna”, *Dagens Industri*, 2006-05-08.

Rydin, Urban: ”Beskattning av förmån enbart utifrån dispositionsrätt? – En uppmaning till en ny utredning”, *Skattenytt*, 2016, s. 148–161.

Rydin, Urban & Båvall, Bertil & Bartels, Katarina: *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, 4:e upplagan, Stockholm: Wolters Kluwer, 2016.

Sandström, Kjell & Bokelund Svensson, Ulf: *Fåmansföretag. Skatteregler och skatteplanering*, 11:e upplagan, Näsviken: Björn Lundén Information, 2016.

Tjernberg, Mats: ”Innebär slopade stoppregler för fåmansföretag en förbättring av företagsklimatet?”, *Skattenytt*, 2000, s. 179–186.

Tjernberg, Mats: ”Ont, det gör (fortfarande) ont – trots slopade stoppregler”, i Ståhl, Kristina & Thorell, Per (red.): *Festskrift till Nils Mattsson*, s. 481–488, Uppsala: Iustus Förlag, 2005.

Tjernberg, Mats: ”Återinför stoppregeln så ökar rättssäkerheten”, *Dagens Industri*, 2006-04-24 [cit. Tjernberg (2006b)].

Tjernberg, Mats: *Beskattning av fåmansföretag*, 6:e upplagan, Stockholm: Thomson Fakta, 2006 [cit. Tjernberg (2006a)].

# Rättsfallsförteckning

## **Högsta förvaltningsdomstolen**

RÅ 1992 ref. 108.

RÅ 2001 ref. 22 I och II.

RÅ 2002 ref. 53.

HFD 2011 ref. 55 I och II.

## **Kammarrätten**

Kammarrätten i Jönköping, mål 2277-05, dom 2006-04-24.