

# Regeringens proposition

## 1999/2000:15

Slopade stoppregler

Prop.  
1999/2000:15

---

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 30 september 1999

*Lena Hjelm-Wallén*

*Bosse Ringholm*  
(Finansdepartementet)

### Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås att de allra flesta av de särskilda regler som tar sikte på transaktioner mellan fåmansägda företag och deras ägare (de s.k. *stoppreglerna*) skall upphävas. Vidare föreslås ändringar och förtydliganden av de definitioner av fåmansföretag, fåmansägda handelsbolag, företagsledare och ägare som finns i punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370), KL. Dessutom föreslås en kompletterande bestämmelse om att förbjudna lån skall tas upp som intäkt av näringsverksamhet hos juridiska personer.

Definitionen av fåmansföretag och fåmansägda handelsbolag ändras så att det av lagtexten framgår hur många delägare/personer som konstituerar ett sådant företag/handelsbolag samt att en person och hans närstående anses utgöra en person vid bedömningen av antalet ägare. Vidare föreslås att utländska juridiska personer som är jämförliga med svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar respektive handelsbolag skall kunna utgöra fåmansföretag respektive fåmansägda handelsbolag, om övriga förutsättningar för detta är uppfyllda.

Definitionen av företagsledare ändras så att det av lagtexten framgår att det väsentliga inflytandet i företaget eller handelsbolaget inte enbart kan utövas genom aktie- och andelsinnehav utan även måste utövas genom ställningen i företaget.

Definitionen av ägare ändras till att avse delägare och justeras så att inskränkningsen av den till att avse vissa särskilt angivna stycken i punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL tas bort. Definitionen skall i stället gälla generellt.

Stoppregeln avseende anskaffning av egendom för företagsledarens eller dennes närstående privata bruk i punkt 14 första stycket av anvisningarna till 32 § KL upphävs liksom avdragsförbudet i 2 § 13 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL. Beskattning skall ske enligt de allmänna reglerna om förmånsbeskattning.

Stoppreglerna avseende försäljning av egendom till överpris till ett fåmansföretag respektive utköp till underpris från ett fåmansföretag (de s.k. felpreisreglerna) i punkt 14 andra respektive fjärde stycket av anvisningarna till 32 § KL avskaffas. Det innebär att avdragsförbudet respektive uttagsbeskattningen i 2 § 13 mom. SIL, upphävs. Beskattning skall ske enligt de allmänna reglerna. Förmånen av överpriset beskattas som inkomst av tjänst eller inkomst av kapital. Förvärv till underpris beskattas som inkomst av tjänst eller utdelning.

Även stoppregeln avseende handelsbolagsdelägars utköp av fastigheter i punkt 14 fjärde stycket av anvisningarna till 32 § KL upphävs liksom avdragsförbudet i 2 § 13 mom. SIL. Om handelsbolag överlåter privatbostad till underpris till en delägare skall beskattning ske som om överlåtelser skett till marknadsvärde. Förslaget tas in som ett nytt 10 a mom. i 25 § SIL (privatbostadsfastighet) respektive ett nytt 9 a mom. i 26 § SIL (bostadsrätt).

Stoppregeln avseende införsäljning av onyttig egendom till ett fåmansföretag i punkt 14 tredje stycket av anvisningarna till 32 § KL upphävs liksom avdragsförbudet i 2 § 13 mom. SIL. En sådan införsäljning kommer att behandlas enligt de allmänna bestämmelserna om reavinstberäkning. Om överlåtelser skett till överpris utlöses löne- eller utdelningsbeskattning. Om den onyttiga egendomen fortfarande nyttjas privat av säljaren gäller de allmänna reglerna om förmånsbeskattning.

Stoppregeln avseende företagsledares uthyrning av privatbostad till företaget i punkt 14 femte stycket av anvisningarna till 32 § KL avskaffas. Det korresponderande avdragsförbudet i 2 § 13 mom. SIL slopas också. Beskattning skall ske enligt de allmänna reglerna om upplåtelse av privatbostad i 3 § 3 mom. tredje och fjärde styckena SIL. Avdragsbegränsningen i fjärde stycket som gäller vid upplåtelse till den skattskyldiges eller honom närstående arbetsgivare (skäligt avdrag) utvidgas till att gälla vid upplåtelse till ett företag som ingår i samma intressegemenskap som sådan arbetsgivare. Detsamma skall gälla vid upplåtelse till handelsbolag av delägare i bolaget. Vid uthyrning till överpris utgör skillnaden mellan erlagt belopp och marknadsmässig ersättning lön eller kontantuttag.

En ny bestämmelse om att lån som lämnats i strid med 12 kap. 7 § aktieföretagslagen (1975:1385) eller 11 § lagen (1967:531) om tryggnadsavkastning av pensionsutfästelse m.m. till en annan juridisk person än dödsbo skall tas upp som intäkt av näringsverksamhet förs in som ett nytt moment i 2 § SIL. Beträffande lån som lämnats till handelsbolag tar delägare som är juridisk person upp lånet som intäkt av näringsverksamhet och delägare som är fysisk person som intäkt av tjänst.

Den särskilda regeln i punkt 14 sjätte stycket av anvisningarna till 32 § KL om beskattning av räntefria eller ränteförmånliga lån som lämnats till företagsledare eller företagsledare närstående person avskaffas liksom den korresponderande uttagsbeskattningsregeln i 2 § 13 mom. SIL. Före-

kommande ränteförmåner beskattas enligt de allmänna reglerna i punkt 10 av anvisningarna till 32 § KL.

Den särskilda regeln i punkt 14 sjunde stycket av anvisningarna till 32 § KL om beskattning av nedskrivning av lån som lämnats till företagsledare eller företagsledare närstående person avskaffas liksom avdragsförbudet i 2 § 13 mom. SIL. Liksom hittills föranleder nedskrivning av ett lån, som delägaren beskattats för vid lånets beviljande, inte någon ytterligare beskattning. Nedskrivning av ett sådant lån från ett fåmansföretag till en delägare som inte föranlett beskattning skall behandlas enligt allmänna regler.

Den särskilda regeln i 2 § 13 mom. tredje stycket SIL om tidpunkten för fåmansföretags avdrag för tantiem avskaffas. Allmänna regler skall gälla, vilket innebär att avdrag medges det år då utgiften enligt god redovisningssed tas upp i räkenskaperna.

Den särskilda regeln i punkt 2 av anvisningarna till 21 § KL om beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet när en delägare i ett fåmansföretag avyttrar hyresrätt, patenträtt eller liknande rättighet avskaffas. De allmänna reglerna skall tillämpas. I de fall då avyttringen inte enligt de allmänna reglerna skall beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet innebär det att eventuell vinst beskattas som inkomst av tjänst (hobbyverksamhet) eller inkomst av kapital (reavinst).

Den särskilda begränsningen för fåmansföretags respektive fåmansägt handelsbolag rätt till avdrag för medel som avsatts till personalstiftelse i punkt 20 a andra stycket av anvisningarna till 23 § KL slopas. Det kommer således inte längre att krävas att sådana företag sysselsätter minst 30 årsarbetskrafter för att rätt till avdrag skall föreligga.

1	Förslag till riksdagsbeslut .....	6
2	Lagtext.....	7
2.1	Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370).....	7
2.2	Förslag till lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt .....	18
2.3	Förslag till lag om ändring i lagen (1951:763) om statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst .....	23
2.4	Förslag till lag om ändring i lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten.....	25
2.5	Lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:000).....	27
3	Ärendet och dess beredning.....	29
4	Behovet av en reform.....	29
5	Begreppsdefinitioner .....	36
5.1	Begreppet fåmansföretag .....	36
5.2	Begreppet företagsledare.....	42
5.3	Begreppet närstående .....	45
5.4	Begreppet ägare/delägare.....	48
5.5	Begreppen marknadsvärde, marknadspris, marknadsmässig .....	51
6	Bestämmelser för fåmansföretag .....	52
6.1	Företaget anskaffar egendom för företagsledarens privata bruk .....	52
6.2	Införsäljning till överpris.....	60
6.3	Införsäljning av onyttig egendom.....	64
6.4	Utköp till underpris .....	69
6.5	Uthyrning av lokal.....	73
6.6	Inkomstfördelning i familjen.....	77
6.7	Förbjudna lån .....	79
6.8	Räntefria lån m.m.....	89
6.9	Nedskrivning av lån .....	94
6.10	Tantiem .....	97
6.11	Immateriella rättigheter .....	100
6.12	Avsättningar till personalstiftelse .....	105
6.13	Personalavveckling .....	110
6.14	Uppgiftsskyldighet .....	116
7	Fåmansägda handelsbolag .....	125
7.1	Inledning .....	125
7.2	Begreppet fåmansägda handelsbolag .....	128
7.3	Utköp till underpris .....	130
7.4	Uthyrning av lokal.....	134
7.5	Lån .....	136
7.6	Övrigt.....	138
7.6.1	Immateriella rättigheter.....	138

	7.6.2	Avsättningar till personalstiftelse .....	138	Prop. 1999/2000:15
	7.6.3	Personalavveckling .....	139	
	7.7	Uppgiftsskyldighet .....	140	
8		Ikraftträdande m.m. ....	143	
	8.1	Ikraftträdande .....	143	
	8.2	Offentligfinansiella effekter .....	145	
9		Författningskommentar.....	145	
	9.1	Förslaget till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370).....	145	
	9.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt .....	151	
	9.3	Förslag till lag om ändring i lagen (1951:763) om statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst.....	153	
	9.4	Förslaget till lag om ändring i lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten .....	153	
	9.5	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:000).....	154	
Bilaga 1		Sammanfattning av Stoppregelutredningens betänkande Stoppreglerna (SOU 1998:116) .....	157	
Bilaga 2		Förteckning över remissinstanser som yttrat sig över betänkandet Stoppreglerna (SOU 1998:116) .....	161	
Bilaga 3		Lagrådsremissens lagförslag .....	162	
Bilaga 4		Lagrådets yttrande .....	182	
		Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 30 september 1999 .....	185	

## 1 Förslag till riksdagsbeslut

Regeringen föreslår att riksdagen antar regeringens förslag till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
2. lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,
3. lag om ändring i lagen (1951:763) om statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst,
4. lag om ändring i lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten,
5. lag om ändring inkomstskattelagen (1999:000).

## 2 Lagtext

### 2.1 Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Härigenom föreskrivs i fråga om kommunalskattelagen (1928:370) dels att punkt 2 av anvisningarna till 21 § skall upphöra att gälla, dels att 32 § 1 mom. samt punkterna 11 och 20 a av anvisningarna till 23 §, punkterna 10, 14 och 15 av anvisningarna till 32 §, punkterna 3 b och 4 av anvisningarna till 33 § och punkt 10 av anvisningarna till 53 § skall ha följande lydelse.

#### *Nuvarande lydelse*

#### *Föreslagen lydelse*

#### 32 §

*1 mom.*<sup>1</sup> Till intäkt av tjänst hänförs

a) avlöning, arvode och kostnadsersättning samt annan förmån i pengar, bostad eller annat som utgått för tjänsten,

b) pension,

c) sådan livränta som utgått på grund av sjuk-, olycksfalls- eller skadeförsäkring eller annorledes än på grund av försäkring med undantag av livränta som utgör vederlag vid avyttring av egendom, i den mån det inte är fråga om livränta som avses i d) och inte heller annat följer av 2 mom.,

d) i fråga om sådan i c) angiven livränta, som utgår till följd av personskada och på vilken 2 mom. inte är tillämpligt, den del av livräntan som avser ersättning för förlorat inkomst av skattepliktig natur eller för förlorat underhåll,

e) ersättning som utgått i annan form än livränta på grund av sjuk- eller olycksfallsförsäkring, tagen i samband med tjänst, dock inte ersättning, som avser sjukvårds- eller läkarkostnader för vård som inte är offentligt finansierad eller för vård utomlands,

f) undantagsförmåner, periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk intäkt som avses i 31 §,

g) engångsbelopp som utgår till följd av personskada och utgör skattepliktig intäkt enligt punkt 1 av anvisningarna till 19 §,

h) sådan utdelning på och vinst vid avyttring av aktier i fåmansföretag som enligt 3 § 12 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall tas upp som intäkt av tjänst samt sådan vinst vid avyttring av andel i handelsbolag som enligt 24 § 7 mom. nämnda lag skall tas upp som intäkt av tjänst,

i) *sådana förmåner och ersättningar m.m. som anges i punkterna 14 och 15 av anvisningarna,* i) *sådan intäkt som avses i punkt 15 av anvisningarna,*

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1996:1240.

j) behållning på pensionssparkonto till den del pensionssparavtalet upphör att gälla enligt 4 kap. 6 och 14 §§ och 6 kap. 5 § lagen (1993:931) om individuellt pensionssparande, samt till den del behållningen tas i anspråk på grund av utmätning, konkurs eller ackord.

Vid avskattning enligt första stycket j avses med pensionssparkontots behållning marknadsvärdet på kontots tillgångar efter avräkning för den skatt enligt lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel som är hänförlig till kontot.

Som intäkt av tjänst räknas jämväl annat belopp än ovan sagts – såsom vinstandel, återbäring eller vid återköp av försäkring uppbyggt belopp – vilket utgått på grund av pensionsförsäkring eller sådan sjuk- eller olycksfallsförsäkring, som tagits i samband med tjänst.

Har tjänsteinnehavare som löneförmån innehaft fastighet på sådant sätt, att han enligt 1 kap. 5 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) skall anses som ägare, skall dock intäkt, vilken tjänsteinnehavaren åtnjutit från fastigheten, räknas som intäkt av näringsverksamhet eller behandlas enligt reglerna för privatbostad.

Pension från sådan försäkring som anses som pensionsförsäkring enligt punkt 1 sjuttonde stycket av anvisningarna till 31 § skall inte tas upp som intäkt av tjänst till den del den skattskyldige visar att han inte har haft rätt till avdrag för försäkringspremier som han betalat eller att han förmånsbeskattats för försäkringen utan att få ett motsvarande avdrag. Detta gäller dock inte i den utsträckning avdrag inte kan medges på grund av bestämmelserna i punkt 6 andra–sjätte styckena av anvisningarna till 46 §. Vid tillämpningen av denna paragraf beaktas avdrag och beskattning i såväl Sverige som utlandet. Med avdrag likställs skattereduktion eller liknande skattelättnad i utlandet.

### **Anvisningar**

#### till 23 §

11.<sup>2</sup> Avdrag för substansminskning på grund av utvinning av naturtillgångar samt avdrag för avsättning som avser framtida substansminskning på grund av sådan utvinning medges enligt bestämmelserna i denna anvisningspunkt.

För inträdd substansminskning medges avdrag vid taxeringen för ett visst beskattningsår med högst ett belopp som, tillsammans med de avdrag som har medgetts för tidigare beskattningsår, motsvarar den del av anskaffningsvärdet för hela tillgången som belöper på utvinningen före beskattningsårets utgång.

Har den skattskyldige genom skriftligt avtal upplåtit rätt till utvinning och har han uppburit förskottsbetalning för utvinningen, får han göra avdrag för belopp som i räkenskaperna har avsatts för framtida substansminskning. Vid taxeringen för ett visst beskattningsår medges avdrag med högst ett belopp motsvarande den del av anskaffningsvärdet för hela naturtillgången som kan anses belöpa på den framtida utvinning för vilken förskottsbetalning har erhållits. Avdraget skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1990:650.

Avdrag enligt föregående stycke medges dock inte om upplåtelseavtalet har ingåtts mellan varandra närstående personer eller mellan näringsidkare som har intressegemenskap (moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning). Som närstående till fysisk person räknas dels personer som anges i punkt 14 *sista* stycket av anvisningarna till 32 §, dels sådana fåmansföretag och fåmansägda handelsbolag som avses i *åttonde* och *tionde* styckena av nämnda anvisningspunkt och i vilka den fysiska personen eller någon honom närstående person är företagsledare eller – direkt eller genom förmedling av juridisk person – äger aktier eller andelar.

Anskaffningsvärdet för en naturtillgång beräknas med utgångspunkt i den skattskyldiges faktiska utgift för förvärvet eller, om fastigheten har förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller något därmed jämförligt fång, den faktiska utgiften vid det närmast föregående köpet, bytet eller därmed jämförliga fång. Begär den skattskyldige det, skall dock till utgångspunkt tas det belopp varmed den skattskyldige skulle få avdrag enligt 25 § 3–6 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt om han vid tidpunkten för utvinningens början hade avyttrat täktmarken för ett vederlag som motsvarar dess allmänna saluvärde vid nämnda tidpunkt. Beräkning enligt nämnda moment får dock inte leda till att den till förvärvet hänförliga delen av anskaffningsvärdet tas upp till högre belopp än vad som motsvarar 75 procent av täktmarkens allmänna saluvärde vid tidpunkten i fråga. Har tillstånd enligt lag givits för utvinning av tillgången, beräknas anskaffningsvärdet endast för det område som omfattas av tillståndet och – vid tillämpning av andra och tredje meningarna – på grundval av förhållandena vid tidpunkten för utvinningens början på detta område.

I anskaffningsvärdet inräknas, förutom belopp som har beräknats enligt föregående stycke, även utgifter för tillgångens exploatering i den mån utgifterna inte har fått dras av som kostnad i den löpande driften och inte heller har beaktats vid beräkning enligt 25 § 3–6 mom. lagen om statlig inkomstskatt.

Om en fastighet, på vilken en naturtillgång har börjat uttas, har övergått till en ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller något därmed jämförligt fång, får den nye ägaren tillgodoräkna sig endast de avdrag för substansminskning på fastigheten som skulle ha tillkommit den förre ägaren, om denne fortfarande hade ägt fastigheten.

Vid tillämpningen av bestämmelserna i denna anvisningspunkt skall en fastighetsägare, som har upplåtit nyttjanderätt till täktmark mot en-

Avdrag enligt föregående stycke medges dock inte om upplåtelseavtalet har ingåtts mellan varandra närstående personer eller mellan näringsidkare som har intressegemenskap (moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning). Som närstående till fysisk person räknas dels personer som anges i punkt 14 *sjunde* stycket av anvisningarna till 32 §, dels sådana fåmansföretag och fåmansägda handelsbolag som avses i *första* och *tredje* styckena av nämnda anvisningspunkt och i vilka den fysiska personen eller någon honom närstående person är företagsledare eller – direkt eller genom förmedling av juridisk person – äger aktier eller andelar.

gångsersättning, utan hinder av vad som föreskrivs i 4 § jämförd med 1 kap. 5 § första stycket i fastighetstaxeringslagen (1979:1152), betraktas som ägare till marken även efter det att upplåtelsen har skett.

20 a.<sup>3</sup> Arbetsgivare får avdrag för *medel*, som *avsatts* till personalstiftelse enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m. m.

*Har ett fåmansföretag eller ett fåmansägt handelsbolag avsatt medel till personalstiftelse, medges avdrag endast om företaget stadigvarande sysselsätter minst 30 årsarbetskrafter. Skattemyndigheten får, om särskilda skäl föreligger, efter ansökan medge undantag från detta stycke. Skattemyndighetens beslut i sådant ärende får överklagas hos riksskatteverket. Riksskatteverkets beslut får inte överklagas.*

20 a. Arbetsgivare får avdrag för *belopp* som *överförs* till personalstiftelse enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m. m.

#### till 32 §

10.<sup>4</sup> Har arbetsgivare eller uppdragsgivare lämnat arbetstagare eller uppdragstagare förmån av räntefritt lån eller lån där räntan understiger marknadsräntan skall arbetstagaren eller uppdragstagaren beskattas för värdet av förmånen som intäkt av tjänst. Belopp motsvarande värdet av förmånen skall anses som en betald ränteutgift.

Med lån från arbetsgivare eller uppdragsgivare likställs annat lån om det finns anledning anta att arbetsgivaren eller uppdragsgivaren förmedlat det.

Förmånens värde skall för sådant lån i svensk valuta beträffande vilket räntan bestämts att utgå efter en fast räntesats eller i fast förhållande till marknadsräntan för lån av ifrågavarande slag, beräknas på grundval av skillnaden mellan å ena sidan statslåneräntan vid lånetillfället med tillägg av en procentenhet och å andra sidan den avtalade räntesatsen. I fråga om lån av nu angivet slag som upptagits före den 5 december 1986 skall, i stället för statslåneräntan vid lånetillfället, tillämpas närmast motsvarande ränta.

För annat lån i svensk valuta än lån som avses i tredje stycket skall förmånens värde beräknas på grundval av skillnaden mellan å ena sidan statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret med tillägg av en procentenhet och å andra sidan den avtalade räntan för beskattningsåret. Har vid utgången av maj under beskattningsåret statslåneräntan ändrats med minst två procentenheter i förhållande till dess storlek

<sup>3</sup> Senaste lydelse 1991:180.

<sup>4</sup> Senaste lydelse 1992:1596.

vid utgången av november året före beskattningsåret, skall förmånens värde för tiden juli–december beskattningsåret bestämmas till skillnaden mellan å ena sidan statslåneräntan vid utgången av maj beskattningsåret med tillägg av en procentenhet och å andra sidan den avtalade räntan.

Såvitt avser lån som upptagits i utländsk valuta tillämpas vad som sagts i tredje och fjärde styckena med den ändringen att vad som där sagts om statslåneräntan i stället skall avse närmast motsvarande ränta för lån i den aktuella valutan.

*Det som sagts i denna punkt första och andra styckena gäller ej i fall som avses i punkt 14 sjätte stycket av anvisningarna.*

14.<sup>5</sup> *Anskaffar ett fåmansföretag från annan än delägare eller delägare närstående person egendom, som uteslutande eller så gott som uteslutande är avsedd för privat bruk för företagsledare i företaget eller företagsledare närstående person, skall ett belopp motsvarande anskaffningskostnaden för egendomen tas upp som intäkt av tjänst hos företagsledaren. Vad nu sagts gäller inte anskaffning av bil som föranleder beskattning av bilförmån.*

*Avyttrar delägare i fåmansföretag eller delägare närstående person egendom till företaget skall, om priset är högre än egendomens marknadsvärde, det överskjutande beloppet beskattas hos överlåtaren som intäkt av tjänst. Av 24 § 6 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt framgår att återstående del av vederlaget skall beaktas vid beräkning av realisationsvinst.*

*Avser avyttringen sådan egendom som anges i 31 § nämnda lag skall, oavsett hur priset förhåller sig till marknadsvärdet, hela vederlaget, utan avdrag för något omkostnadsbelopp, beskattas hos överlåtaren som intäkt av tjänst, såvida inte egendomen är eller kan*

<sup>5</sup> Senaste lydelse 1998:1604.

väntas bli till nytta för företaget.

Förvärvar delägare i fåmansföretag eller delägare närstående person egendom från företaget till lägre pris än egendomens marknadsvärde, skall ett belopp motsvarande skillnaden beskattas hos förvärvaren som intäkt av tjänst. Vad nu sagts gäller också när delägare i fåmansägt handelsbolag eller delägare närstående person förvärvar egendom från handelsbolaget, om egendomen omfattar sådant hus eller avser sådan lägenhet som i och med förvärvet blir eller kan antas komma att bli privatbostad enligt 5 § andra eller fjärde stycket eller tomtmark som avses bli bebyggd med sådan bostad. Första meningen tillämpas inte när det är företagsledaren som förvärvar egendomen och denne har beskattats enligt första stycket vid företagets förvärv av egendomen. Första meningen tillämpas inte heller om uttagsbeskattning inte skall ske hos företaget på grund av bestämmelserna i lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris.

Har företagsledare i ett fåmansföretag eller ett fåmansägt handelsbolag eller företagsledare närstående person uppburit hyra eller annan ersättning från företaget för lokal, som ägs eller disponeras av företagsledaren eller den honom närstående, skall ersättningen, såvida den inte skall beskattas såsom intäkt av näringsverksamhet, hos mottagaren beskattas som intäkt av tjänst. Mottagaren får dock åtnjuta skäligt avdrag för den kostnad som han fått vidkännas på grund av att företaget utnyttjat lokalen i fråga.

Har fåmansföretag lämnat företagsledare eller företagsledare

*närstående person förmån av räntefritt lån eller lån där räntan understiger marknadsräntan, skall låntagaren beskattas för värdet av förmånen som intäkt av tjänst. Förmånens värde skall beräknas på sätt som anges i punkt 10 tredje–femte styckena.*

*Har fåmansföretag lämnat lån till företagsledare eller företagsledare närstående person och har lånet skrivits ned i företagets räkenskaper, skall det nedskrivna beloppet beskattas hos låntagaren som intäkt av tjänst. Vad nu sagts gäller dock inte lån som avses i punkt 15.*

Som fåmansföretag räknas

a) aktiebolag och ekonomisk förening, vari en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer äger så många aktier eller andelar att dessa personer har mer än hälften av rösterna för aktierna eller andelarna i företaget; samt

b) aktiebolag och ekonomisk förening vars verksamhet är uppdelad på verksamhetsgrenar, som är oberoende av varandra, såvida en person genom aktie- eller andelsinnehav, avtal eller på därmed jämförligt sätt har den reella bestämmanderätten över sådan verksamhetsgren och självständigt kan förfoga över dess resultat.

Som fåmansföretag räknas dock inte aktiebolag vars aktier är noterade vid en svensk eller utländsk börs. Som fåmansföretag räknas inte heller bostadsföreningar och bostadsaktiebolag som avses i 2 § 7 mom. första stycket lagen om statlig inkomstskatt.

Som fåmansägt handelsbolag räknas

a) handelsbolag, vari en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer genom sitt andelsinnehav eller

14. Som fåmansföretag räknas svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening eller därmed jämförlig utländsk juridisk person vari

a) fyra eller färre fysiska personer äger aktier eller andelar som motsvarar mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i företaget, eller

b) verksamheten är uppdelad på verksamhetsgrenar, som är oberoende av varandra, såvida en person genom aktie- eller andelsinnehav, avtal eller på därmed jämförligt sätt har den reella bestämmanderätten över sådan verksamhetsgren och självständigt kan förfoga över dess resultat.

Som fåmansföretag räknas inte

a) aktiebolag vars aktier är noterade vid en svensk eller utländsk börs, eller

b) bostadsförening eller bostadsaktiebolag som avses i 2 § 7 mom. första stycket lagen om statlig inkomstskatt.

Som fåmansägt handelsbolag räknas svenskt handelsbolag eller därmed jämförlig utländsk juridisk person vari

a) fyra eller färre fysiska perso-

på annat sätt har ett bestämmande inflytande; *samt*

b) *handelsbolag, vars verksamhet* är uppdelad på verksamhetsgrenar som är oberoende av varandra, såvida en person genom andelsinnehav, avtal eller på därmed jämförligt sätt har den reella bestämmanderätten över sådan verksamhetsgren.

Med *ägare enligt åttonde och tionde styckena* avses den som – direkt eller genom förmedling av juridisk person – äger eller på därmed jämförligt sätt innehar aktie eller andel i företaget.

Som företagsledare i fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag skall anses den eller de personer som *till följd av* eget eller närstående persons aktie- eller andelsinnehav i företaget *eller annan liknande grund* har ett väsentligt inflytande i *företaget* eller – *där fråga är om företag som avses i åttonde stycket b eller tionde stycket b* – den som har den reella bestämmanderätten över viss verksamhetsgren och självständigt kan förfoga över dess resultat.

*Vid tillämpning av denna anvisningspunkt skall såsom* närstående person *räknas* föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make, syskon eller syskons make eller avkomling samt dödsbo vari den skattskyldige

ner genom sitt andelsinnehav eller på annat sätt har ett bestämmande inflytande, *eller*

b) *verksamheten* är uppdelad på verksamhetsgrenar som är oberoende av varandra, såvida en person genom andelsinnehav, avtal eller på därmed jämförligt sätt har den reella bestämmanderätten över sådan verksamhetsgren.

*Vid tillämpning av första stycket a och tredje stycket a skall en person och hans närstående (närståendekrets) anses som en fysisk person. Prövningen skall göras med utgångspunkt från den äldste personen och därefter i fallande åldersordning. En person som inräknats i en närståendekrets skall inte medräknas i någon ytterligare krets.*

Med *delägare i fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag* avses den som – direkt eller genom förmedling av juridisk person – äger eller på därmed jämförligt sätt innehar aktie eller andel i företaget.

Som företagsledare i fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag skall anses den eller de *fysiska* personer som *genom* eget eller närstående persons aktie- eller andelsinnehav *och sin ställning* i företaget har ett väsentligt inflytande i *detta* eller – *i fråga om företag som avses i första stycket b eller tredje stycket b* – den som har den reella bestämmanderätten över viss verksamhetsgren och självständigt kan förfoga över dess resultat.

*Med* närstående person *avses i denna lag* föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make, syskon eller syskons make eller avkomling samt dödsbo vari den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare. Med avkomling avses *även* styvbarn och fosterbarn.

eller någon av nämnda personer är delägare. Med avkomling avses *jämväl* styvbarn och fosterbarn.

15.<sup>6</sup> *Har* penninglån lämnats i strid *mot* bestämmelserna i 12 kap. 7 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 11 § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m., skall *lånebeloppet beskattas hos låntagaren* som intäkt av tjänst, såvida inte synnerliga skäl föreligger mot detta.

15. Penninglån *som* lämnats i strid *med* bestämmelserna i 12 kap. 7 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 11 § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m. skall *tas upp* som intäkt av tjänst *hos låntagare som är fysisk person eller dödsbo*.

*Sådant penninglån som lämnats till handelsbolag tas upp som intäkt av tjänst hos delägare som är fysisk person eller dödsbo.*

*Första eller andra stycket tillämpas inte om det finns synnerliga skäl mot detta.*

#### till 33 §

3 b.<sup>7</sup> Den som på grund av sitt arbete vistas på annan ort än sin eller sin familjs hemort, äger rätt till skäligt avdrag för kostnad för en hemresa varje vecka om avståndet mellan hemorten och arbetsorten är längre än 50 kilometer. Avdraget gäller endast kostnad för resa inom eller mellan Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna.

Avdraget skall i regel beräknas efter kostnad för billigaste färdstätt. Avdrag medges dock för kostnad som inte är oskälig för tåg- eller flygresa. Om godtagbara allmänna kommunikationer saknas får avdrag medges för kostnader för resa med egen bil eller med den skattskyldiges förmånsbil med de belopp som anges i punkt 4. Det samma gäller den som, utan att vara skattskyldig för bilförmån, företagit resa med förmånsbil för vilken sambo eller sådan närstående som avses i punkt 14 *trettonde* stycket av anvisningarna till 32 § är skattskyldig.

Avdraget skall i regel beräknas efter kostnad för billigaste färdstätt. Avdrag medges dock för kostnad som inte är oskälig för tåg- eller flygresa. Om godtagbara allmänna kommunikationer saknas får avdrag medges för kostnader för resa med egen bil eller med den skattskyldiges förmånsbil med de belopp som anges i punkt 4. Det samma gäller den som, utan att vara skattskyldig för bilförmån, företagit resa med förmånsbil för vilken sambo eller sådan närstående som avses i punkt 14 *sjunde* stycket av anvisningarna till 32 § är skattskyldig.

4.<sup>8</sup> Även för det fall, att skattskyldig enligt punkt 3 här ovan icke är berättigad till avdrag för ökade levnadskostnader, äger han dock rätt avdraga

<sup>6</sup> Senaste lydelse 1990:650.

<sup>7</sup> Senaste lydelse 1996:1208.

<sup>8</sup> Senaste lydelse 1997:950.

skälig kostnad för resor till och från arbetsplatsen, där denna varit belägen på sådant avstånd från hans bostad, att han behövt anlita och även anlitat särskilt fortskaffningsmedel.

Om avståndet mellan den skattskyldiges bostad och arbetsplats uppgår till minst fem kilometer och det klart framgår att användandet av egen bil för resa till och från arbetsplatsen regelmässigt medför en tidsvinst på minst två timmar i jämförelse med allmänt kommunikationsmedel medges avdrag för kostnader för resa med egen bil. Sådant avdrag medges också om den skattskyldige använder bilen i tjänsten under minst 60 dagar för år räknat de dagar som bilen används i tjänsten. Om bilen används i tjänsten under minst 160 dagar för år räknat medges avdrag under alla de dagar som bilen används för resor mellan bostad och arbetsplats. Användningen i tjänsten beaktas dock endast om den uppgår till minst 300 mil för år räknat. Avdrag för andra kostnader än sådana som avses i femte stycket medges med 1 krona och 50 öre per körd kilometer.

För skattskyldig som på grund av ålder, sjukdom eller handikapp är nödsakad att använda bil tillämpas inte bestämmelserna i andra stycket. Detsamma gäller skattskyldig som är tvungen att använda större bil på grund av skrymmande last.

Skattskyldig som haft kostnader för resa inom eller mellan Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna i samband med tillträdande eller frånträdande av anställning eller uppdrag har rätt till skäligt avdrag för kostnaderna. Härvid gäller vad som sägs i punkt 3 b andra stycket.

Har den skattskyldige vid resorna haft kostnader för väg-, bro- eller färjeavgift medges avdrag för den faktiska kostnaden.

Om den som är skattskyldig för bilförmån har företagit resor som avses i första eller fjärde stycket med förmånsbilen medges avdrag under de förutsättningar som anges i denna punkt. Avdrag medges för kostnaden för dieselolja med 50 öre per körd kilometer och för kostnaden för annat drivmedel med 80 öre per körd kilometer.

Detsamma gäller den som, utan att vara skattskyldig för bilförmån, företagit resorna med förmånsbil för vilken sambo eller sådan närstående som avses i punkt 14 *trettonde* stycket av anvisningarna till 32 § är skattskyldig.

Detsamma gäller den som, utan att vara skattskyldig för bilförmån, företagit resorna med förmånsbil för vilken sambo eller sådan närstående som avses i punkt 14 *sjunde* stycket av anvisningarna till 32 § är skattskyldig.

#### till 53 §

10.<sup>9</sup> Delägare i vanligt handelsbolag, kommanditbolag, enkelt bolag eller rederi beskattas för den del av bolagets eller rederiets vinst, som å honom belöper, huru denna än må hava av bolaget eller rederiet använts, och oberoende av vad han må hava lyftat av bolagets eller rederiets under beskattningsåret eller tidigare förvärvade vinst.

Vad som föreskrivs i första stycket gäller också beträffande här i riket bosatt eller hemmahörande delägare i fråga om den på delägaren belöpande delen av vinsten i annan utländsk juridisk person än sådan som

<sup>9</sup> Senaste lydelse 1993:1541.

enligt 16 § 2 mom. andra eller tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall betraktas som utländskt bolag

a) om delägaren beskattas i den stat där den utländska juridiska personen är hemmahörande för den del av den utländska juridiska personens vinst som belöper på delägaren, eller

b) om vid utgången av året närmast före taxeringsåret *dels* minst tio procent av den utländska juridiska personens kapital eller röstetal för dess samtliga andelar innehas antingen av delägaren själv eller av en krets av personer i vilken delägaren ingår och vilken består av en fysisk eller juridisk person (moderföretaget), av – om moderföretaget är en fysisk person – sådana närstående som avses i punkt 14 *trettonde* stycket av anvisningarna till 32 § samt av juridiska personer som direkt eller genom förmedling av annan juridisk person innehas av denna person och de närstående, *dels* minst hälften av den utländska juridiska personens kapital eller röstetal för dess samtliga andelar innehas eller kontrolleras, direkt eller genom förmedling av juridisk person, av här i riket bosatta eller hemmahörande personer.

b) om vid utgången av året närmast före taxeringsåret *dels* minst tio procent av den utländska juridiska personens kapital eller röstetal för dess samtliga andelar innehas antingen av delägaren själv eller av en krets av personer i vilken delägaren ingår och vilken består av en fysisk eller juridisk person (moderföretaget), av – om moderföretaget är en fysisk person – sådana närstående som avses i punkt 14 *sjunde* stycket av anvisningarna till 32 § samt av juridiska personer som direkt eller genom förmedling av annan juridisk person innehas av denna person och de närstående, *dels* minst hälften av den utländska juridiska personens kapital eller röstetal för dess samtliga andelar innehas eller kontrolleras, direkt eller genom förmedling av juridisk person, av här i riket bosatta eller hemmahörande personer.

---

Denna lag träder i kraft den 31 december 1999 och tillämpas första gången vid 2001 års taxering. I fråga om skattskyldig vars räkenskapsår påbörjats före den 1 januari 2000 skall de äldre bestämmelserna tillämpas på förhållanden som hänför sig till tid före den 1 januari 2000.

## 2.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

*dels* att 2 § 13 mom. skall upphöra att gälla,

*dels* att 3 § 3 mom., 3 § 12 a mom. samt 24 § 6 mom. skall ha följande lydelse,

*dels* att det i 2 § skall införas ett nytt moment, 17 mom., att det i 25 § skall införas ett nytt moment, 10 a mom. och att det i 26 § skall införas ett nytt moment, 9 a mom., av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

2 §

*17 mom. Penninglån som lämnats i strid med bestämmelserna i 12 kap. 7 § aktieföretagslagen (1975:1385) eller 11 § lagen (1967:531) om tryggnadsavkastning m.m. skall tas upp som intäkt hos låntagare som är annan juridisk person än dödsbo eller handelsbolag.*

*Sådant penninglån som lämnats till handelsbolag tas upp som intäkt av näringsverksamhet hos delägare som inte är fysisk person eller dödsbo.*

*Första eller andra stycket tillämpas inte om det finns synnerliga skäl mot detta.*

3 §

*3 mom.*<sup>10</sup> För privatbostadsfastighet och privatbostad, som avses i 5 § kommunalskattelagen (1928:370), beräknas inte något förmånsvärde för eget brukande.

Intäkt av upplåtelse av privatbostadsfastighet och av privatbostad samt avyttring av alster eller naturtillgångar från sådan fastighet skall tas upp som intäkt av kapital. Detsamma gäller intäkt av uthyrning av bostadslägenhet som innehas med hyresrätt.

Från intäkt som avses i andra stycket medges avdrag med 4 000 kronor för varje privatbostadsfastighet, privatbostad eller hyreslägenhet. Vid upplåtelse medges härutöver avdrag med belopp, som i fråga om småhus

<sup>10</sup> Senaste lydelse 1990:651.

som innehas med äganderätt uppgår till 20 procent av hyresintäkten och i övriga fall motsvarar den del av upplåtarens hyra eller avgift som belöper på det som uthyrt. Vid beräkning av avdragsgill avgift bortses från sådana inbetalningar till föreningen eller bolaget som är att anse som kapitaltillskott och beaktas övriga inbetalningar endast till den del de överstiger utdelning som skett på annat sätt än i förhållande till innehavda andelar i föreningen eller aktier i bolaget. Avdrag medges inte med högre belopp än som följer av detta stycke även om de faktiska kostnaderna varit högre. Avdraget får inte överstiga intäkten i fråga.

*Vad som sägs i detta moment gäller inte när intäkten enligt punkt 14 femte stycket av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen skall beskattas som intäkt av tjänst. Bestämmelserna i tredje stycket tillämpas inte heller i andra fall, när upplåtelse skett till den skattskyldiges eller honom närstående arbetsgivare. I dessa fall medges skäligt avdrag för kostnad som den skattskyldige fått vidkännas på grund av upplåtelsen.*

Bestämmelserna i tredje stycket tillämpas inte när upplåtelse skett till

a) handelsbolag av delägare i handelsbolaget eller av någon närstående till delägaren,

b) den skattskyldiges arbetsgivare eller någon närståendes arbetsgivare, eller

c) någon som kan anses ingå i samma intressegemenskap som arbetsgivare som avses i b.

*Med närstående enligt fjärde stycket avses detsamma som i punkt 14 sjunde stycket av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen.*

I fall som avses i fjärde stycket medges skäligt avdrag för kostnad som den skattskyldige fått vidkännas på grund av upplåtelsen.

Med kapitaltillskott menas dels medlems inbetalning på insats i föreningen och delägars inbetalning på aktie dels ock sådan ytterligare inbetalning av medlem eller delägare, som är avsedd att inom föreningen eller bolaget användas för fondering såsom genom kapitalavbetalning på skuld eller genom ny-, till- eller ombyggnad eller därmed jämförlig förbättring av fastigheten eller genom annan stadigvarande kapitalplacering. Där lägenhet är upplåten med hyresrätt och således icke med bostadsrätt eller liknande besittningsrätt, skall dock icke någon del av hyresavgiften anses såsom kapitaltillskott. Verkställes fondering inom förening eller bolag, utan att det framgår vilka medel därför användas, skall i första hand anses för fondering använda andra medel än medlemmarnas eller delägarnas inbetalningar under beskattningsåret eller de under året influtna hyrorna för lägenheter, som varit uthyrda till andra än medlemmar eller delägare i denna deras egenskap. Vad därefter återstår av det till fondering använda

beloppet skall fördelas på nämnda inbetalningar och hyror efter deras inbördes storlek, och skall vad därvid belöper på de inbetalningar, som verkställts för de med bostadsrätt eller liknande besittningsrätt upplåtna lägenheterna, anses såsom kapitaltillskott.

Ingick egendom som utgör privatbostadsfastighet eller privatbostad före ingången av beskattningsåret i näringsverksamhet medges avdrag för skuldränta som erlagts före ingången av det aktuella beskattningsåret till den del räntan belöper på beskattningsåret eller senare. Avdrag medges inte för sådan del av en räntebetalning under beskattningsåret som belöper på tid dessförinnan. Motsvarande fördelning skall ske i fråga om inkomsträntor och hyresinkomster.

Har privatbostadsfastighet del i samfällighet, som avses i 41 a § kommunalskattelagen, tas som intäkt av kapital upp dels sådan intäkt som avses i punkt 2 av anvisningarna till paragrafen i den mån den utgör avkastning av kapital och överstiger 300 kronor, dels sådan utdelning som avses i punkt 4 av anvisningarna till samma paragraf.

*12 a mom.*<sup>11</sup> En aktie i ett fåmansföretag anses kvalificerad, om

1. aktieägaren eller någon denne närstående varit verksam i företaget i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret, eller under någon del av denna tidsperiod varit verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet, eller

2. företaget – direkt eller genom förmedling av juridisk person – under beskattningsåret eller något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret har ägt aktier i ett annat fåmansföretag i vilket aktieägaren eller någon denne närstående varit verksam i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret.

Har en aktie i ett fåmansföretag, som inte skall anses kvalificerad på grund av bestämmelserna i första stycket, under beskattningsåret eller något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret erhållits genom sådan utdelning på kvalificerad aktie i ett annat fåmansföretag som på grund av bestämmelserna i 7 a mom. inte har beskattats, skall villkoren i första stycket tillämpas som om det företag som den utdelade aktien avser är det företag som delat ut aktien.

Upphör ett företag som avses i första stycket att vara fåmansföretag, anses en aktie ändå kvalificerad under förutsättning att aktieägaren eller någon denne närstående ägde aktien när företaget upphörde att vara fåmansföretag eller förvärvat den med stöd av sådan aktie. Aktien anses dock kvalificerad längst under fem beskattningsår efter det år då företaget upphörde att vara fåmansföretag.

Vad som förstås med fåmansföretag, ägare och närstående framgår av punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370). Vid bedömningen av

Vad som förstås med fåmansföretag, ägare och närstående framgår av punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370). Vid bedömningen av

<sup>11</sup> Senaste lydelse 1998:1606.

om ett fåmansföretag föreligger jämställs utländska juridiska personer med svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar. Vidare skall vid bedömningen av om ett fåtal personer äger aktierna i ett företag sådana ägare anses som en person, som själva eller genom någon närstående är eller under något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret har varit verksamma i företaget i betydande omfattning.

om fyra eller färre personer äger aktierna i ett företag skall sådana ägare anses som en person, som själva eller genom någon närstående är eller under något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret har varit verksamma i företaget i betydande omfattning.

Avlider ägaren till en kvalificerad aktie, anses aktien kvalificerad även hos den avlidnes dödsbo. Delägare i dödsboet jämställs då med närstående.

#### 24 §

6 mom.<sup>12</sup> Avyttrar delägare i fåmansföretag eller delägare närstående person egendom till företaget, skall vid vinstberäkningen vederlaget tas upp som intäkt endast till den del det inte överstiger egendomens marknadsvärde. Av punkt 14 andra stycket av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370) framgår att överskjutande del av vederlaget skall beskattas som intäkt av tjänst.

6 mom. När egendom avyttrats till ett pris som överstiger egendomens marknadsvärde, skall, i de fall då överskjutande del av vederlaget tas upp som intäkt av tjänst, vid vinstberäkningen vederlaget tas upp som intäkt endast till den del det inte överstiger egendomens marknadsvärde.

Vad som sägs i första stycket gäller inte när hela vederlaget enligt punkt 14 tredje stycket av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen skall beskattas som intäkt av tjänst. I sådana fall skall avyttringen inte till någon del beaktas vid beräkning av överlåtarens inkomst av kapital.

#### 25 §

10 a mom. Om ett handelsbolag överlåter en fastighet till delägare i handelsbolaget eller någon närstående till delägaren till ett pris som understiger marknadsvärdet vid överlåtelsen, och om fastigheten i och med överlåtelsen blir el-

<sup>12</sup> Senaste lydelse 1993:1471.

ler kan antas komma att bli privatbostad enligt 5 § andra stycket kommunalskattelagen (1928:370), skall vid beräkning av realisationsvinst eller realisationsförlust överlåtelsen anses ha skett till ett pris motsvarande marknadsvärdet. Detsamma gäller vid överlåtelse av tomtmark som avses bli bebyggd med en sådan privatbostad.

Med närstående enligt första stycket avses detsamma som i punkt 14 sjunde stycket av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen.

## 26 §

9 a mom. Om ett handelsbolag överlåter en bostadsrätt till delägare i handelsbolaget eller någon närstående till delägaren till ett pris som understiger marknadsvärdet vid överlåtelsen, och om bostadsrätten i och med överlåtelsen blir eller kan antas komma att bli privatbostad enligt 5 § fjärde stycket kommunalskattelagen (1928:370), skall vid beräkning av realisationsvinst eller realisationsförlust överlåtelsen anses ha skett till ett pris motsvarande marknadsvärdet.

Med närstående enligt första stycket avses detsamma som i punkt 14 sjunde stycket av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen.

---

Denna lag träder i kraft den 31 december 1999 och tillämpas första gången vid 2001 års taxering. I fråga om skattskyldig vars räkenskapsår påbörjats före den 1 januari 2000 skall de äldre bestämmelserna tillämpas på förhållanden som hänför sig till tid före den 1 januari 2000.

## 2.3 Förslag till lag om ändring i lagen (1951:763) om statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst

Härigenom föreskrivs att punkt 1 av anvisningarna till 1 § lagen (1951:763) om statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **Anvisningar**

#### till 1 §

1.<sup>13</sup> Inkomst skall enligt denna lag anses hänförlig till visst beskattningsår, om intäkten exempelvis intjänats eller eljest motprestation för densamma i någon form lämnats under ifrågavarande år.

För att en inom visst beskattningsår åtnjuten inkomst skall anses utgöra ackumulerad inkomst enligt denna lag fordras, att inkomsten hänför sig till minst två beskattningsår.

Engångsbelopp, som erhållits såsom ersättning för årlig pension, skall i allmänhet anses hänföra sig till tio år. Engångsbelopp, som beskattas med tillämpning av bestämmelserna i punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen (1928:370) *eller intäkt som beskattas med tillämpning av punkt 14 av anvisningarna till 32 § nämnda lag*, skall inte anses såsom ackumulerad inkomst.

Engångsbelopp, som erhållits såsom ersättning för årlig pension, skall i allmänhet anses hänföra sig till tio år. Engångsbelopp, som beskattas med tillämpning av bestämmelserna i punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen (1928:370) skall inte anses såsom ackumulerad inkomst.

Intäkt av skogsbruk skall anses hänförlig till det antal år som motsvarar förhållandet mellan intäkten, minskad med vederbörliga avdrag, och värdet av ett års skogstillväxt å fastigheten.

Har näringsverksamhet eller andel i handels- eller kommanditbolag i samband med makes död övertagits av den andra maken som ensam dödsbodelägare skall efterlevande make, om denne så yrkar, anses ha bedrivit näringsverksamheten eller innehaft andelen även under den förstnämnda makens innehav av förvärvskällan, under förutsättning att makarna då taxerades med tillämpning av 11 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt eller, om andra maken haft inkomst, skulle ha taxerats med tillämpning av nämnda bestämmelse.

Vad i föregående stycke sägs om makar skall i tillämpliga delar gälla även andra skattskyldiga, vilka taxeras med tillämpning av där angivna bestämmelse.

<sup>13</sup> Senaste lydelse 1990:1431.

Vid skatteberäkning enligt 1 § skall den avlidne och dödsboet anses som en och samma skattskyldig. Prop. 1999/2000:15

---

Denna lag träder i kraft den 31 december 1999 och tillämpas första gången vid 2001 års taxering. I fråga om skattskyldig vars räkenskapsår påbörjats före den 1 januari 2000 skall de äldre bestämmelserna tillämpas på förhållanden som hänför sig till tid före den 1 januari 2000.

## 2.4 Förslag till lag om ändring i lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten

Härigenom föreskrivs att 5 § lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten skall ha följande lydelse.

### *Nuvarande lydelse*

### *Föreslagen lydelse*

#### 5 §

Som villkor för uppskov gäller följande:

1. Är säljaren en fysisk person, skall han ha sitt egentliga bo och hemvist i Sverige eller stadigvarande vistas här.

2. Det köpande företaget skall vara en juridisk person av något av följande slag:

a. ett svenskt aktiebolag,

b. ett sådant utländskt bolag som anges i 16 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt eller

c. ett utländskt företag som är hemmahörande i en stat som är medlem i Europeiska gemenskapen och som uppfyller villkoren i artikel 3 leden a och c i det av Europeiska gemenskapernas råd den 23 juli 1990 antagna direktivet om en gemensam ordning för beskattning avseende fusioner, fissioner, överföringar av tillgångar och andelsbyten, som berör bolag från olika medlemsstater, i direktivets lydelse den 1 januari 1995 (90/434/EEG).

3. Avser avyttringen en sådan kvalificerad andel som anges i 3 § 12 a mom. lagen om statlig inkomstskatt och äger säljaren omedelbart efter avyttringen – ensam eller tillsammans med sådana närstående som anges i punkt 14 *trettonde* stycket av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370) – direkt eller indirekt andelar i det köpande företaget med minst en fjärdedel av röstetalet för samtliga andelar i företaget, gäller följande. Det köpande företags verksamhet skall till huvudsaklig del bestå av rörelse eller direkt eller indirekt innehav av andelar i dotterföretag som till huvudsaklig del bedriver rörelse. Med rörelse avses annan verksamhet än innehav av kontanta medel eller värdepapper. Med dotterföretag avses ett företag i vilket det

3. Avser avyttringen en sådan kvalificerad andel som anges i 3 § 12 a mom. lagen om statlig inkomstskatt och äger säljaren omedelbart efter avyttringen – ensam eller tillsammans med sådana närstående som anges i punkt 14 *sjunde* stycket av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370) – direkt eller indirekt andelar i det köpande företaget med minst en fjärdedel av röstetalet för samtliga andelar i företaget, gäller följande. Det köpande företags verksamhet skall till huvudsaklig del bestå av rörelse eller direkt eller indirekt innehav av andelar i dotterföretag som till huvudsaklig del bedriver rörelse. Med rörelse avses annan verksamhet än innehav av kontanta medel eller värdepapper. Med dotterföretag avses ett företag i vilket det

köpande företaget direkt eller indirekt äger andelar med mer än hälften av röstetalet för samtliga andelar i företaget. En andel skall inte anses som kvalificerad om bestämmelserna i 3 § 12 b mom. lagen om statlig inkomstskatt inte skall tillämpas på grund av bestämmelserna i 3 § 12 e mom. den lagen.

köpande företaget direkt eller indirekt äger andelar med mer än hälften av röstetalet för samtliga andelar i företaget. En andel skall inte anses som kvalificerad om bestämmelserna i 3 § 12 b mom. lagen om statlig inkomstskatt inte skall tillämpas på grund av bestämmelserna i 3 § 12 e mom. den lagen.

4. Det överlåtna företaget skall vara en sådan juridisk person som anges i 2 eller en svensk ekonomisk förening.

5. Vid utgången av det kalenderår då avyttringen sker skall det köpande företaget inneha andelar i det överlåtna företaget med ett sammanlagt röstetal som överstiger hälften av röstetalet för samtliga andelar i det överlåtna företaget. Har särskilda skäl medfört att det köpande företaget avyttrat andelar i det överlåtna företaget efter andelsbytet, är det dock tillräckligt att ett sådant innehav har förelegat vid någon tidpunkt efter andelsbytet under det nämnda kalenderåret. Villkoret i denna punkt tillämpas inte vid fusion eller fission.

6. En skattepliktig realisationsvinst skall ha uppkommit. Har den avyttrade andelen utgjort lagertillgång hos säljaren, krävs i stället att ersättningen överstiger det värde på andelen som gäller vid beskattningen.

7. Om ersättning i pengar har utgått, skall den skattepliktiga realisationsvinsten överstiga denna del av ersättningen. Har den avyttrade andelen utgjort lagertillgång hos säljaren, krävs i stället att skillnaden mellan hela ersättningen och det skattemässiga värdet av andelen överstiger ersättningen i pengar.

---

Denna lag träder i kraft den 31 december 1999.

## 2.5 Lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:000)

Härigenom föreskrivs att 56 kap. 5 och 6 §§ inkomstskattelagen (1999:000)<sup>14</sup> skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **56 kap.**

#### 5 §

Vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag skall sådana delägare som är fysiska personer och ingår i samma krets av närstående räknas som en person. Detsamma gäller vid bedömningen av om ett handelsbolag är ett fåmanshandelsbolag i fråga om fysiska personer som genom innehav av andelar eller på liknande sätt har ett bestämmande inflytande i handelsbolaget.

Vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag enligt 2 § 1 eller ett fåmanshandelsbolag enligt 4 § 1 skall en person och hans närstående (närståendekrets) anses som en fysisk person. Prövningen skall göras med utgångspunkt från den äldste personen och därefter i fallande åldersordning. En person som inräknats i en närståendekrets skall inte medräknas i någon ytterligare krets.

#### 6 §

Med *delägare* i fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag avses den som, direkt eller indirekt, äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget.

Med *företagsledare* i ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag avses den eller de fysiska personer som genom eget eller närståendes innehav av andelar och sin ställning i företaget har ett väsentligt inflytande i företaget. När det gäller företag som avses i 2 § första stycket 2 och 4 § första stycket 2 anses som företagsledare den som har den faktiska bestämmanderätten över en viss verksamhet och självständigt kan förfoga över dess resultat.

Med *delägare* i fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag avses den som, direkt eller indirekt, äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget.

Med *företagsledare* i ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag avses den eller de fysiska personer som genom eget eller närståendes innehav av andelar och sin ställning i företaget har ett väsentligt inflytande i företaget. När det gäller företag som avses i 2 § 2 och 4 § 2 anses som företagsledare den som har den faktiska bestämmanderätten över en viss verksamhet och självständigt kan förfoga över dess resultat.

<sup>14</sup> Lydelse enligt regeringens proposition 1999/2000:2.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000.

Regeringen beslutade den 24 april 1997 att tillkalla en särskild utredare för att se över stoppreglerna, dvs. det särskilda regelsystem som gäller för beskattning av fåmansföretag och delägare i sådana företag (dir. 1997:70). Bestämmelserna i 3 § 12 mom. – 3 § 12 e mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, som har till syfte att förhindra att förvärvsinkomst tas ut som kapitalinkomst, omfattades inte av utredningsuppdraget. Utredningen antog namnet Stoppregelutredningen. Utredningen lämnade i oktober 1998 sitt betänkande Stoppreglerna (SOU 1998:116). En sammanfattning av betänkandets förslag finns i *bilaga 1*. Betänkandet har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 2*. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (dnr Fi98/2938). Regeringen har i 1999 års vårproposition (prop. 1998/99:100, avsnitt 8.3.3) aviserat att den efter ytterligare beredning avser att i anslutning till budgetpropositionen återkomma till riksdagen med ett förslag. Frågan har vidare behandlats i 1999 års budgetproposition (prop 1999/2000:1, avsnitt 8.3.4).

#### *Lagrådet*

Regeringen beslutade den 16 september 1999 att inhämta lagrådets yttrande över de lagförslag som finns i *bilaga 3*. Lagrådets yttrande finns i *bilaga 4*. Lagrådet konstaterar att de lagändringar som föreslås i remissen innebär vissa förenklingar i ett komplicerat regelverk och från denna synpunkt är välkomna. Samtidigt konstaterar lagrådet att det hade funnits utrymme för att förenkla de kvarvarande reglerna ytterligare. Med hänsyn till sambandet mellan den nu föreslagna regleringen och förslaget om en ny inkomstskattelag (prop. 1999/2000:2) och till att regleringen endast kommer att tillämpas under en begränsad tid finner dock Lagrådet att förslagen kan godtas. Lagrådet har vidare pekat på några enskildheter i förslagen vad gäller bedömningen av antalet ägare i fåmansföretag respektive fåmansägt handelsbolag och ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna.

Regeringen har beaktat Lagrådets synpunkter på ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna. Regeringen har också omarbetat förslaget i remissen såvitt avser bedömningen av antalet ägare i fåmansföretag respektive fåmansägt handelsbolag. Lagrådets synpunkter behandlas i den allmänna motiveringen och i författningskommentaren till berört lagrum.

### 4 Behovet av en reform

**Regeringens bedömning:** De allra flesta stoppreglerna bör kunna slopas. En ny regel om att förbjuda lån i vissa fall tas upp som intäkt av näringsverksamhet bör införas. Definitionerna av fåmansföretag, fåmansägt handelsbolag och företagsledare bör förtydligas.

**Utredningens bedömning:** De allra flesta stoppreglerna bör kunna upphävas. Kopplingen mellan det civilrättsliga låneförbudet och skatte-reglerna bör slopas. Den skattemässiga regleringen bör begränsas till lån från fåmansägda aktiebolag och till dem anknutna pensions- och personalstiftelser. Låntagaren skall ta upp ett belopp motsvarande en och en halv gånger lånesumman som inkomst av kapital (fysisk person) eller inkomst av näringsverksamhet (juridisk person). Låntagaren får ett lika stort avdrag om lånet återbetalas. Definitionerna av fåmansföretag, fåmansägt handelsbolag och företagsledare bör förtydligas. Närståendebegreppet bör inskränkas. En ny definition av marknadsvärde bör införas i 42 § kommunalskattelagen (1928:370).

**Remissinstanserna:** Remissinstanserna är till övervägande del positiva till Stoppregelutredningens förslag men utfallet är likväl blandat. Näringslivsföreträdarna är i huvudsak positiva till förslagen men vill ha ytterligare förändringar, framför allt vad gäller reglerna om lån från företag, lön till barn under 16 år och att reglerna om skattefrihet för utbildning vid personalavveckling skall gälla även delägare i fåmansföretag. Dessutom motsätter man sig att uppgiftsskyldighet på företagsnivå införs.

*RSV, LO, Handelshögskolan i Göteborg och Civilekonomerna* ställer sig avvisande till utredningens förslag och vill inte gå lika långt. *Skogsstyrelsen* hyser vissa farhågor men tillstyrker ändå förslagen.

LO är mest negativ och anser att utredningen inte beaktat stoppregler-nas preventiva karaktär. Vissa regler bör enligt LO kunna övervägas om de ger orimliga effekter. Mot bakgrund av utredningens analys anser or-ganisationen dock att utredningen går för långt.

RSV tillstyrker eller motsätter sig inte större delen av förslagen men är kritiskt och har åtskilliga synpunkter även på de förslag som verket inte avstyrker. Verket påpekar att Stoppregelutredningen inte har haft tillgång till något erfarenhetsmaterial. Det omfattande missbruk som framgår av SOU 1975:54 har minskat sedan stoppreglerna infördes. Att sådana trans-aktioner som man ville hindra med stoppreglerna avtog efter införandet av reglerna beror enligt RSV enbart på att kännedom om reglerna och deras konsekvenser fick en allmän spridning bland ägare till fåmansföretag. Det är också inom skatteförvaltningen väl känt att revisorer många gånger direkt avråder fåmansföretagsägare och företagsledare från att vidta trans-aktioner som kan träffas av stoppreglerna.

De transaktioner som reglerna avser att hindra synes ändå ha resulterat i ett betydande skattebortfall, vilket enligt RSV kan tillskrivas det förhål-landet att det saknas ett reellt tvåpartsförhållande mellan bolaget och ägarna. Vid 1995 års s.k. ÅSA-granskning (ÅSA = Årlig Statis-tisk Acceptans-mätning) av fåmansföretag och delägare konstaterades att transaktioner dem emellan medfört att inkomster blivit för lågt redovisade med 24 miljarder kr. Om denna siffra räknas om för hela landet skulle be-loppet ha blivit 5,2 miljarder kr och en skattehöjning om 2,3 miljarder kr. De transaktioner som stod för merparten av höjningarna var förbjudna lån, anskaffning av egendom för privat bruk samt införsäljning av onyttig egendom. Detta visar att sådana transaktioner som reglerna avser att stop-pa alltså förekommer, men att de sannolikt kommer att öka i omfattning

om reglerna tas bort. Utöver skattebortfall skulle det orsaka merarbete för skattemyndigheterna.

Enligt RSV:s mening har stoppreglerna trots allt inneburit att delägare i fåmansföretag varit relativt avhållsamma med att företa transaktioner som faller in under regelsystemet. Reglerna kan därför antas uppfylla sitt syfte. RSV delar inte utredningens uppfattning att stoppreglerna är svåra att förstå, svåra att tillämpa, leder till gränsdragningsproblem och t.o.m. minskar respekten och förståelsen för skattesystemet. Verket är i stället av motsatt uppfattning. Reglerna är nu efter flera ändringar koncentrerade, tar sikte på ett antal klart angivna transaktioner eller situationer och anger tydligt den skatteeffekt som blir följd. Reglerna är jämförelsevis enkla att tillämpa och har genom sin konstruktion i allmänhet bidragit till förutsebarhet för den skattskyldige inför valet av transaktion. De allmänna reglerna är däremot fortfarande svåröverskådliga och otydliga (jfr betänkandet s. 80). En tillämpning av allmänna regler kan förväntas leda till minskad förutsebarhet på grund av bl.a. den osäkerhet som finns vad gäller innehållet i dessa samt på den grund att värderingsproblem oundvikligen kommer att uppstå.

RSV ifrågasätter om utredningens beskrivning av de allmänna reglerna i alla avseenden är korrekt. I vissa fall innebär stoppreglerna lägre beskattning än allmänna regler. Så är t.ex. fallet om ett förbjudet lån lämnas och bolaget senare skriver ned lånet. Jämfört med lönealternativet är ett förbjudet lån med efterföljande nedskrivning ur skattemässig synvinkel fördelaktigare för bolaget. Att skattekonsekvenserna i det enskilda fallet i allmänhet inte blir mer betungande med klara och enkla stoppregler än med mer allmänna och svårtillämpade regler framgår även av utredningens egen beräkning (s. 274 ff.). Det synes enligt RSV inte finnas något stöd för att de nuvarande stoppreglerna i annat än möjligen rena undantagsfall medför merbeskattning jämfört med beskattning enligt allmänna regler, under förutsättning att det rent praktiskt går att tillämpa allmänna regler och åsätta riktiga förmånsvärden. De motiv som ursprungligen låg till grund för införandet av stoppreglerna får fortfarande anses bärkraftiga.

*Civilekonomerna* delar utredningens uppfattning att det är bra om allmänna regler kan omfatta samtliga skattskyldiga och att detta skulle innebära en förenkling. Stoppregler bör i möjligaste mån undvikas, i synnerhet då de vid bokstavstolkning kan motverka sitt syfte (se t.ex. RÅ 1993 not. 372). Att stoppregler ändå måste tillgripas när avtal sluts mellan rättssubjekt där partsförhållandet endast är av formell men inte reell karaktär är en beklaglig men sannolikt ofrånkomlig nödvändighet. Vid bedömningen av utredningens förslag anser förbundet att en vidare analys måste göras än den som presenteras i betänkandet. Denna bör inte endast omfatta skattelagstiftningen inom inkomstskatteområdet utan i större utsträckning än vad som skett även avgifts- och sanktionssystemen, den civilrättsliga lagstiftningen för aktie- och handelsbolag, revisionsbestämmelser, lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter, taxeringslagen (1990:324) och mervärdesskatteområdet.

*Kammarrätten i Göteborg* ställer sig bakom den allmänna inriktningen i utredningens förslag. Kammarrätten anser att förekomsten av två parallella system ökar lagtextens omfång och komplexitet samt att det många

gångar kan vara svårt att göra gränsen så skarp mellan de kategorier skattskyldiga som skall beskattas enligt det ena eller andra systemet att tvister om kategoritillhörighet inte uppkommer. Om de materiella skillnaderna mellan de två systemen är stora uppstår dessutom tröskeeffekter som i enskilda fall kan framstå som stötande. Sådana faktorer talar enligt kammarrätten för att stoppreglerna skall slopas. Ett slopande av stoppreglerna innebär givetvis att man måste göra bedömningar av risken för obefogade skatteförmåner. Effekterna är svåra att bedöma både från kontrollsynpunkt och från ekonomiska utgångspunkter. Ställningstaganden underlättas emellertid, såvitt kammarrätten kunnat finna, av att skattebelastningen i olika situationer har utjämnats under senare år. Skatten skall naturligtvis inte vara högre för fåmansföretagare än för andra. Utredningens förslag i kapitlet om marknadsvärde m.m. (3 kap.) kommer att underlätta den framtida beräkningen av förmånsvärden. För att motverka de nämnda riskerna bör emellertid också den formella sidan av saken uppmärksammas. Det gäller främst kontrollen av att beskattningen sker på ett korrekt sätt. Utredningen har behandlat dessa frågor i särskilda avsnitt med förslag till regeländringar rörande uppgiftsskyldigheten, förslag som kammarrätten inte har något att invända mot.

*Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* framhåller att, såsom framgår av utredningen, faran med de åtgärder stoppreglerna skulle stävja har överdrivits. Utredningen kommer till slutsatsen att de flesta av stoppreglerna kan upphöra trots att den faktiska situationen i dag i stort sett är densamma som den var när reglerna infördes 1976. I några fall har ändrade skatteregler på andra områden under mellantiden gjort behovet mindre, men denna orsak är sällan skälet till utredningens ståndpunkt.

*Jordbruksverket* bedömer de i betänkandet föreslagna förändringarna som positiva eftersom de borde innebära förbättrade förutsättningar för att etablera och driva ett ekonomiskt livskraftigt företagande på landsbygden.

*NUTEK* anser att man måste sträva efter att förenkla för småföretagen att bedriva näringsverksamhet och välkomnar intentionerna i utredningen. Lagstiftarna måste undvika att ett lapptäcke av regler uppstår som fallet är med dagens stoppregler. Vidare anser NUTEK att det är viktigt att staten strävar efter att vara neutral i sin skattepolitik. Stoppreglerna innebär ett misstänkliggörande av en särskild företagskategori och leder dessutom i vissa fall till högre skatte- och avgiftsuttag än de allmänna reglerna. En förutsättning för slopande av stoppreglerna är att fåmansföretagen inte uppnår icke avsedda skatteförmåner. Neutralitet inom och mellan företagsformerna bör eftersträvas. NUTEK anser att ett småföretagarperspektiv måste finnas i lagstiftningen genom att man beaktar småföretagare utifrån deras specifika karaktär.

*Lantbrukarnas Riksförbund* och *Skogsägarnas Riksförbund* tillstyrker att stoppreglerna tas bort men påpekar att den beskattningsordning som följer av allmänna regler är av det slaget att tveksamheter inte kan bli föremål för prövning genom förhandsbesked. Om ett slopande av stoppreglerna medför att en tveksamhet uppstår, kommer därför rättsläget normalt att kunna klarläggas endast den ordinarie processvägen, för närvarande med sju – tio års fördröjning. Det är därför enligt förbunden mycket vik-

tigt att den lagstiftning som kan följa av utredningens förslag undanröjer tveksamheter genom att klart och entydigt ange vad som skall gälla.

*Näringslivets skattedelegation* tillstyrker i huvudsak utredningens förslag. Delegationen anser att utredningen på ett övertygande sätt visat att de motiv som en gång åberopades för införandet av stoppreglerna i vart fall numera inte är hållbara. Stoppreglerna är ett komplicerat regelverk som upplevs som starkt diskriminerande för fåmansägda företag och deras ägare. Utgångspunkten för lagstiftningen har nämligen genomgående varit att ägarna och företagen förmodas utnyttja systemet så snart de ges en möjlighet. Inte minst ur psykologisk synvinkel är ett slopande av särreglerna därför viktiga. För att förbättra företagsklimatet för de små och medelstora företagen är det en nödvändig förutsättning att denna diskriminering upphör. Utredningens förslag att slopa ett flertal av stoppreglerna är således mycket angeläget och bör genomföras med största skyndsamhet.

*Sveriges Advokatsamfund* anser att stoppreglerna ofta leder till skatteeffekter som avviker från de gängse på ett så dramatiskt sätt att de uppfattas som stötande och omotiverade. De innebär en avvikelse från flera av de grundläggande principerna för ett modernt skattesystem. Utredningen har anfört en rad välgrundade skäl för att stoppreglerna i största möjliga utsträckning skall begränsas. Den principiella utgångspunkten har därvid varit att enbart det förhållandet att ett företag är fåmansägt inte skall leda till att företaget och dess delägare beskattas hårdare än vad som gällt om företaget haft många ägare. Samfundet delar denna uppfattning. Som utredningen konstaterat finns i gällande rätt regler om straffbeskattning som innebär att transaktioner mellan fåmansföretag och dess ägare beskattas på samma sätt som om transaktionen företagits utanför fåmansföretagskretsen. Lika med utredningen finner samfundet att behovet av enhetlighet i skattesystemet därmed är uppfyllt och att det saknas övertygande skäl för att behålla stoppregler som innebär en form av straffbeskattning.

*Företagarnas Riksorganisation* välkomnar förslaget att ta bort stoppreglerna och anser att en ändring av 3:12-reglerna bör vara ett logiskt nästa steg i en sammantagen översyn av de omotiverade och otidsenliga specialregler som styr förhållandet mellan ett fåmansföretag och dess aktiva ägare. Även *Svensk Handel* anser att nästa steg för att öka nyföretagandet och investeringsviljan måste bli en revidering av 3:12-reglerna.

**Bakgrunden till regeringens bedömning:** År 1976 infördes särskilda regler för beskattning av fåmansföretag samt företagsledare och delägare i sådana företag (prop. 1975/76:79, bet. 1975/76:SkU28, SFS 1976:85–87). Reglerna gäller även för närstående till företagsledare och delägare. Dessa regler – stoppreglerna – syftar till att hindra att bolagsformen används för att undgå eller lindra beskattningen. Reglerna riktar sig mot olika transaktioner mellan fåmansföretaget och dess företagsledare eller delägare. Stoppreglerna behandlar sådant som att företaget anskaffar egendom för företagsledarens privata bruk, köper egendom av eller säljer egendom till delägare, hyr lokal av delägare, skriver ned delägarlån eller ger delägaren lån med låg ränta. Bestämmelserna utformades så att delägaren beskattas för förmånen som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet (numera tjänst) samtidigt som företaget helt eller delvis vägras avdrag för kostnaden. Samma år infördes även regler om den skattemässiga behand-

lingen av dels lån som är förbjudna enligt aktiebolagslagen (1975:1385), ABL, dels tantiem. Vidare infördes begränsningar i möjligheten att genom löneuttag fördela företagets inkomster mellan företagsledaren och dennes make och barn. Reglerna kompletterades med en utvidgad uppgiftsskyldighet för fåmansföretag och delägare att lämna information till skattemyndigheterna om sina ekonomiska mellanhavanden.

Lagstiftningen grundas på Företagsskatteberedningens betänkande Fåmansbolag (SOU 1975:54). Utredningen hade vid undersökningar konstaterat ett utbrett missbruk av beskattningsreglerna bland fåmansföretagen med avsevärda skatte- och avgiftsbortfall för det allmänna som följd. Utredningen ansåg sig kunna konstatera att ett stort antal bolag bildats uteslutande för att uppnå skattelättnader i fråga om inkomster som i realiteten inte var annat än arbetsinkomst för ägarna. Missbruket ansågs ha sin grund i att något egentligt tvåpartsförhållande inte fanns vid dessa slags transaktioner. Utredningen såg det inte som möjligt att bekämpa detta missbruk enbart genom förbättrad kontroll. I stället ansåg utredningen att det krävdes materiella bestämmelser i skärpande riktning och en utvidgad uppgiftsskyldighet.

Vid 1990 års skattereform ansågs att reglerna alltjämt behövdes (prop. 1989/90:110 s. 596). Den nya indelningen av inkomstslag och särbeskattningen av kapitalinkomster medförde att ersättningarna från företaget numera beskattas i inkomstslaget tjänst. Bestämmelserna finns huvudsakligen i punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370), KL. Vissa ändringar genomfördes också på grundval av Företagsskattekommitténs betänkande Beskattning av fåmansföretag (SOU 1989:2). Bl.a. begränsades reglernas räckvidd såvitt gäller fåmansägda handelsbolag. Särbeskattningen av kapitalinkomster nödvändiggjorde också nya regler enligt vilka utdelningar och realisationsvinster i viss utsträckning beskattas som inkomst av tjänst i stället för som kapitalinkomst. Dessa regler finns i 3 § 12 mom. – 3 § 12 e mom lagen (1947:576), SIL, nedan kallade 3:12-reglerna. Vidare finns bestämmelser om utökad uppgiftsskyldighet för företagsledare och deras närstående samt delägare i fåmansföretag i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter, LSK.

**Skälen för regeringens bedömning:** Det huvudsakliga syftet med regeringens förslag i propositionen är att förbättra företagsklimatet utan att eftersätta kravet på neutralitet mellan olika företagsformer.

Ett grundläggande drag i regeringens ekonomiska politik är att förbättra förutsättningarna för de små och medelstora företagen. En rad åtgärder har redan vidtagits och flera förändringar är att vänta. En del av detta är vissa ändringar av i huvudsak förenklande natur av skattereglerna för små och medelstora företag som drivs i bolagsform och deras ägare.

En lättnad i dubbelbeskattningen av inkomster i små och medelstora företag har införts fr.o.m. 1998 års taxering (3 § 1 a – 1 g mom. SIL). Lättnaden medges på ägarnivå och innebär en begränsad skattefrihet för utdelning och reavinst på aktier och andelar. De företag som omfattas av lättnaden är sådana vars aktier är onoterade. Syftet med en begränsad skattefrihet är att främja investeringar i mindre företag genom att kom-

pensera dem för den högre kapitalkostnad de kan antas ha i förhållande till större företag.

I lagen (1981:691) om socialavgifter finns fr.o.m. 1997 års taxering regler om nedsättning av arbetsgivaravgifter och egenavgifter (2 kap. 5 a § och 3 kap. 5 a §). Fr.o.m. 1998 års taxering får arbetsgivaren vid beräkning av arbetsgivaravgifter varje månad göra avdrag med 5 procent av avgiftsunderlaget, dock högst 3 550 kr. Vid beräkning av egenavgifter får enligt 3 kap. 5 a § avdrag göras med 5 procent av avgiftsunderlaget, dock högst med 9 000 kr per år. Om den försäkrade under året gjort avdrag från arbetsgivaravgifterna, får dock avdrag från egenavgifterna medges högst med ett så stort belopp att det sammanlagda avdraget från egenavgifterna och arbetsgivaravgifterna inte överstiger 42 600 kr per år (t.o.m. 1998 års taxering 30 000 kr). Avsikten med att sänka socialavgifterna är att reducera de indirekta lönekostnaderna för att stimulera nyanställningar och uppmuntra egenföretagande. Lättnaden riktar sig främst till små och medelstora företag.

Nya regler för företagens avdragsrätt för pensionskostnader (prop. 1997/98:146, bet. 1997/98:SkU27, SFS 1998:328) gäller fr.o.m. 2001 års taxering. De får dock tillämpas redan fr.o.m. 1998 års taxering om den skattskyldige begär det. Ändringarna innebär bl.a. att de skattemässiga särreglerna för personer med bestämmande inflytande har tagits bort.

En grundläggande utgångspunkt är att skattesystemet skall vara neutralt och att skattereglerna så långt som möjligt skall vara generella. Särslagstiftning för en viss kategori näringsidkare eller ägargrupp bör alltså om möjligt undvikas. Dessutom bör regler vara så enkla som möjligt.

Mot denna bakgrund anser regeringen att det är en viktig åtgärd – både ur praktisk och principiell synpunkt – att så långt som möjligt avskaffa de särregler som finns för fåmansföretagen och de fåmansägda handelsbolagen. En förutsättning för slopande av de olika reglerna är dock att en korrekt beskattning kan ske inom det vanliga systemets ram och att inte obehöriga skatteförmåner kan befaras uppkomma i alltför stor utsträckning.

Regeringens bedömning är att de allra flesta stoppreglerna kan slopas. Efter en genomgång av reglerna, deras syften och möjligheterna till beskattning enligt allmänna regler har regeringen funnit att nära nog samtliga regler kan slopas. I likhet med utredningen anser regeringen dock att regeln om skattefrihet för utbildning vid personalavveckling m.m. inte heller fortsättningsvis bör gälla för företagsledare och delägare i fåmansföretag eller fåmansägda handelsbolag och deras närstående. Vidare anser regeringen att kopplingen mellan de civilrättsliga och skatterättsliga reglerna om förbjudna lån bör behållas. Det bör dock klargöras att även lån som lämnats till juridiska personer skall tas upp som intäkt.

För att förbättra rättssäkerheten och förutsebarheten vid taxeringarna bör definitionerna av fåmansföretag, fåmansägt handelsbolag och företagsledare förtydligas. Även definitionen av ägare bör justeras.

De redovisade förändringarna kommer att förbättra förutsättningarna för verksamheten och tillväxten i små och medelstora företag.

### 5.1 Begreppet fåmansföretag

**Regeringens förslag:** Ett fåmansföretag föreligger om röstetalet för aktierna i ett svenskt aktiebolag och andelarna i en svensk ekonomisk förening till mer än hälften innehåses av fyra eller färre fysiska personer. Aktier eller andelar som ägs av en person och hans närstående anses ägda av en fysisk person. Även utländska juridiska personer som är jämförliga med svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar kan utgöra fåmansföretag.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer med regeringens bortsett från att endast aktier som ägs av makar och deras barn under 18 år anses ägda av en fysisk person och att utländska juridiska personer inte kan utgöra fåmansföretag.

**Remissinstanserna:** De flesta remissinstanserna tillstyrker förslaget. RSV motsätter sig inte att antalet delägare preciseras men anser att fyra är ett väl lågt antal. Verket anser att det saknas en närmare analys av eller förklaring till varför detta antal valts och varför endast kärnfamiljens aktieinnehav skall ses som ett. En precisering av antalet delägare till ett så lågt antal som fyra kan öka risken för att ägandet med skattetaktiskt syfte sprids på det antal personer som krävs för att hamna strax utanför det definierade området. Det borde vara relativt lätt att åstadkomma en ägarbild där företaget behärskas av en liten och besläktad eller närstående grupp personer. Om begreppet fåmansföretag ändras bör hela närståendekretsen och inte bara kärnfamiljen betraktas som en person. Det är olämpligt att röra sig med olika kretsar av närstående, eftersom det leder till en överhängande risk för missförstånd och sammanblandning.

*Kammarrätten i Göteborg* anser att utredningens förslag kommer att medföra ökad klarhet och säkerhet i tillämpningen. Att antalet bestäms till fyra anknyter också till vanligt språkbruk. Några större negativa konsekvenser av förslaget borde enligt kammarrätten knappast uppstå. *Förbundet Civilekonomerna* avstyrker förslaget. Förbundet anser att det nuvarande begreppet "ett fåtal" i definitionen av fåmansföretag skapar en möjlighet att se till det verkliga inflytandet i det enskilda fallet. Utredningens uppfattning att risken för skattebortfall vid angivande av en antalsgräns i lagtexten är ytterst liten delas inte av förbundet som särskilt vill poängtera vidden av en ändring enligt utredningens förslag. Genom att formellt lägga sig utanför den föreslagna snäva gränsen för definitionen av ett fåmansföretag undgår man hela stopplagstiftningen. Förbundet delar i och för sig utredningens uppfattning att begreppet "fåmansföretag" behöver tydligare preciseras i lagtexten eller i förarbeten. Därvid bör Riksskatte-nämndens anvisningar kunna ligga till grund.

*Byggentreprenörerna* anser att ett uttalande bör göras i lagstiftnings-ärendet av innebörden att den nya definitionen även skall gälla de regler

som finns för beskattning av byggnadsrörelse när det gäller att beskriva den personkrets vars fastighetsförvärv kan bli betraktade som omsättningstillgångar. *Sveriges advokatsamfund* anser att det skulle underlätta avsevärt om man hade en enhetlig definition av fåmansbolag inom skattelagstiftningen.

**Skälen för regeringens förslag:** *Huvuddefinitionen* av begreppet fåmansföretag finns i punkt 14 *åttonde stycket a)* av anvisningarna till 32 § KL. Enligt denna definition räknas som fåmansföretag aktiebolag och ekonomisk förening, vari en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer äger så många aktier eller andelar att dessa personer har mer än hälften av rösterna för aktierna eller andelarna i företaget. I samma stycke under b) finns den *subsidiära definitionen*, (filialregeln). Enligt denna räknas som fåmansföretag även aktiebolag och ekonomisk förening vars verksamhet är uppdelad på verksamhetsgrenar, som är oberoende av varandra, såvida en person genom aktie- eller andelsinnehav, avtal eller på därmed jämförligt sätt har den reella bestämmanderätten över sådan verksamhetsgren och självständigt kan förfoga över dess resultat. De båda definitionerna kompletteras med en bestämmelse om vem som är att anse som ägare. Enligt *elfte stycket* avses med ägare enligt åttonde och tionde styckena den som – direkt eller genom förmedling av juridisk person – äger eller på därmed jämförligt sätt innehar aktie eller andel i företaget.

Den ursprungliga definitionen av begreppet fåmansföretag tillkom genom 1976 års lagstiftning (prop. 1975/76:79, bet. 1975/76:SkU28, SFS 1976:85). Den omfattade då även handelsbolag, vilka emellertid undantogs genom 1990 års skattereform (prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650). I stället infördes begreppet fåmansägt handelsbolag, som nu definieras i punkt 14 *tionde stycket* av anvisningarna till 32 § KL (se avsnitt 7.2).

Någon allvarligare kritik synes inte kunna riktas mot det nuvarande fåmansföretagsbegreppet. Även i fortsättningen bör således reglerna ta sikte på företag som domineras av en eller ett fåtal fysiska personer. Dagens fåmansföretagsbegrepp har gett upphov till tillämpningsproblem huvudsakligen i två hänseenden, dels behandlingen av utländska företag, dels tolkningen av uttrycket ”en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer”. Regeringen kommer endast att behandla dessa aspekter. För en mer fullständig genomgång av begreppet, dess bakgrund och övriga tillämpningsfrågor hänvisas till genomgången i Stoppregelutredningens betänkande (SOU 1998:116 s. 45 ff.).

Begreppet *fåmansbolag* infördes i KL långt före 1976 års lagstiftning om fåmansföretag. Med fåmansbolag avsågs enligt 54 § femte stycket KL ett bolag i vilket aktierna till huvudsaklig del ägs eller på därmed jämförligt sätt innehas – direkt eller genom förmedling av juridisk person – av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer.

Företagsskatteberedningen uttalade (SOU 1975:54 s. 173 f.) att begreppet fåmansbolag, som förekom bl.a. i då gällande 35 § 3 mom. KL, varken i motivuttalanden eller i praxis syntens ha fått någon mer klarläggande precisering. Beredningen övervägde att utforma en begreppsbestämning som på ett mer klarläggande och entydigt sätt skulle fastlägga vad som menades med ett fåmansbolag. Övervägande skäl talade dock enligt be-

redningens mening för att ansluta till gällande fåmansbolagsbegrepp. Avgörande vid bedömningen borde vara att en viss grupp personer hade den reella beslutanderätten i bolaget. Om denna personkrets hade antingen mer än 50 procent av aktierna i bolaget eller, vid olika röstetal på aktierna, mer än hälften av rösterna, borde enligt beredningens mening ett fåmansbolag anses vara för handen. Det noterades att det i tidigare lagstiftningssammanhang inte angivits det högsta antal personer som kunde ingå i ägargruppen för att fråga skulle vara om ett fåtal. Beredningen antog dock att 10–20 personer kunde utgöra ett fåtal, sannolikt även flera om de var besläktade med varandra. Enligt beredningens uppfattning borde gränsen ligga väsentligt högre, närstående personer borde räknas som en enhet och avgörande borde vara den reella beslutanderätten i bolaget. Andra preciseringar än motivuttalanden ansågs skapa problem, både när det gällde att förhindra missbruk och vid gränsdragningar.

Departementschefen godtog beredningens förslag och tillade att begreppet fåmansbolag (sedermera valdes, bl.a. med hänsyn till att de ekonomiska föreningarna inkluderades, termen fåmansföretag) borde utformas med tanke på de situationer där ägaren eller ägarna kunde så fullständigt behärska bolaget att man i realiteten inte kunde tala om ett tvåpartsförhållande vid transaktioner mellan ägaren och bolaget (prop. 1975/76:79 s. 70). Departementschefen framhöll vidare att uttrycket "ett fåtal" måste ses som ett relativt uttryck. Avgörande var inte det totala antalet aktieägare utan antalet ägare med ett dominerande eller väsentligt inflytande i företaget. Härvid skulle familje- eller släktinnehav normalt räknas samman som individuellt ägande.

Vid riksdagsbehandlingen (bet. 1975/76:SkU28) gjordes inte något uttalande i fråga om begreppet "ett fåtal". Däremot hade regeringen föreslagit att som fåmansföretag skulle räknas "a) aktiebolag, ekonomisk förening och handelsbolag, vari aktierna eller andelarna till huvudsaklig del ägas eller på därmed jämförligt sätt innehavas..." Ordet *huvudsaklig* hade i förarbeten och rättspraxis ansetts innebära 70–80 procent. För att få ett adekvat uttryck för den åsyftade uppfattningen att ett fåmansföretag skulle anses föreligga om en begränsad personkrets innehade antingen mer än femtio procent av aktierna eller, vid olika röstetal på aktierna, mer än femtio procent av rösterna, föreslog skatteutskottet därför att ordet "*huvudsaklig*" skulle bytas ut till "*övertvägande del*" (bet. 1975/76:SkU28 s. 38). Detta blev också riksdagens beslut.

I RSV:s rekommendationer m.m. om beskattning av fåmansföretag, av delägare m.fl. i sådana företag och av delägare m.fl. i fåmansägda handelsbolag samt skatteavdrag på ersättningar från sådana företag (RSV S 1999:21, s. 4) har – vad avser huvuddefinitionen – lämnats följande rekommendation. "Som ett fåtal personer bör anses högst 10 personer. Härvid räknas hela närståendekretsens innehav som ett enda individuellt ägande. Detta innebär att antalet delägare i ett fåmansföretag kan vara väsentligt större än 10. Det saknar betydelse om delägarna är bosatta här i riket eller inte, liksom om delägarna är svenska eller utländska medborgare."

Vilket högsta antal personer som kan omfattas av uttrycket "ett fåtal fysiska personer" kan vara svårt att avgöra. Helt klart är dock att RSV:s re-

kommendation, tio personer, måste betecknas som en absolut högsta gräns.

Någon praxis från Regeringsrätten som tyder på att ett fåtal kan avse så många som tio personer finns inte. Över huvud taget är rättspraxis där frågan ställts på sin spets mager. Detta sammanhänger antagligen med att de flesta fåmansföretag domineras av en eller två personer (familjer). Vid bedömningen av antalet ägare skall varje krets av närstående ses som en enhet. Synsättet har bekräftats i praxis genom RÅ 1979 Aa 7. RÅ 1986 ref. 47 ger visst stöd för RSV:s uppfattning så till vida att sju personer synes ha ansetts utgöra ett fåtal (sju personer innehade tillsammans 52,7 procent av aktiernas röstvärde; målet återförvisades emellertid för prövning av betydelsen att aktierna var noterade på OTC-listan).

I ett senare rättsfall, RÅ 1988 ref. 94, uppkom frågan om andelarna i en bostadsrättsförening till huvudsaklig del ägdes av ett fåtal fysiska personer (målet gällde tillämpning av reglerna om interna aktieöverlåtelser, i vilka det fanns en definition av *fåmansbolag*, en definition som skilde sig från den av *fåmansföretag*). Bostadsrättsföreningen hade nio medlemmar vilket innebar att varje medlem ägde omkring 11 procent av samtliga andelar. För att uppnå kravet på huvudsaklighet, 70–80 procent, krävdes därmed att åtminstone sju av medlemmarnas aktieinnehav räknades med ( $7 \times 11 = 77$  procent). Under konstaterande att inga av medlemmarna var närstående till varandra fann Regeringsrätten att aktierna inte till huvudsaklig del ägdes eller på därmed jämförligt sätt innehades av ett fåtal personer. Den slutsats som måste dras av rättsfallet är att ett fåtal kan vara färre än sju. Se även RÅ 1984 Aa 95 där aktierna innehades till lika delar av fjorton personer. Bolaget ansågs inte utgöra ett fåmansbolag (aktierna ansågs således inte till huvudsaklig del innehas av ett fåtal personer).

Genomgången visar att den skattemässiga innebörden av uttrycket "en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer" är osäker. Det mesta talar dock för att den övre gränsen går någonstans mellan fem och tio personer. Osäkerhet föreligger också i vilken utsträckning närstående personer skall räknas som en enda person. Från tillämpningssynpunkt skulle givetvis mycket vara vunnet om dessa oklarheter undanröjdes direkt i lagtexten. Samtidigt förhåller det sig otvivelaktigt så att en precisering gör det möjligt för de skattskyldiga att lägga sig strax utanför det definierade området.

Stoppregelutredningens bedömning är att risken för skattebortfall på grund av sådana åtgärder är ytterst liten. Utredningen anser att de civil- och associationsrättsliga regelsystemen, bortsett från de fall då makten är koncentrerad till en ytterst begränsad grupp, praktiskt taget alltid torde ha långt större betydelse för fördelningen av ägande och inflytande i ett aktiebolag än de konsekvenser som kan följa av att stoppregler blir tillämpliga. Mot denna bakgrund föreslår utredningen att uttrycket en eller ett fåtal personer ersätts med en direkt antalsangivelse. Enligt utredningens uppfattning kan antalet utan effektivitetsförluster bestämmas till en lägre nivå än vad som följer av dagens praxis.

Utredningen anser det lämpligt att begränsa begreppet till sådana företag i vilka fyra eller färre fysiska personer äger så många aktier att de har mer än hälften av rösterna i bolaget. Detta tar sikte på det fallet att ak-

tierna ägs av varandra oberoende fysiska personer. Regeln ter sig enligt utredningen däremot mindre tillfredsställande om aktieägarna tillhör samma intressesfär. Att vissa närstående skall räknas som en enda person torde vara ofrånkomligt från rättvisesynpunkt. Olika meningar kan hävdas vad gäller hur snävt kretsen skall bestämmas. Den enligt utredningens mening rimligaste lösningen är att betrakta kärnfamiljen, dvs. i princip föräldrar och deras barn, som en enda person. En person bör i detta sammanhang räknas som barn till myndighetsåldern. Med denna uppfattning skulle myndiga barn behandlas som självständiga ägare. Anledning att ändra den nuvarande bestämmelsen om indirekt ägande föreligger enligt utredningen inte. Härav följer bl.a. att omyndiga barns eventuella indirekta innehav av aktier kommer att räknas samman med föräldrarnas innehav.

Regeringen delar utredningens uppfattning att det ur tillämpningssynpunkt skulle vara en fördel om begreppet fåmansföretag fick en klarare och tydligare definition. För de skattskyldiga skulle det innebära en större förutsebarhet vid inkomsttaxeringen. Regeringen anser i likhet med utredningen att antalsgränsen lämpligen kan sättas vid fyra personer.

Regeringen delar dock de farhågor som framförts av ett par remissinstanser om att en direkt angiven antalsgräns i lagtexten kan leda till att skattskyldiga genom mer eller mindre konstruerade ägarsammansättningar lägger sig strax utanför det definierade området. För att försvåra detta föreslår regeringen att en något större krets än enbart kärnfamiljen skall anses utgöra en person vid bedömningen av hur många personer som anses äga aktier eller andelar i företaget. Därvid kan konstateras att närstående personers aktieinnehav enligt förarbetena (prop. 1975/76:79 s 70 f.) bör räknas samman som individuellt ägande. Dett har också visst stöd i praxis (RÅ 1979 Aa 7). Vid den föreslagna inskränkningen av fåmansföretagsbegreppet blir detta ännu viktigare än tidigare. Regeringen anser att det inte är tillräckligt att endast betrakta kärnfamiljen som en person. För att täcka in samtliga de företag som bör omfattas av begreppet och för att inte skapa begreppsförvirring bör därför hela närståendekretsen betraktas som en person. I lagrådsremissen fanns inte någon reglering om hur kretsarna skulle bestämmas. Lagrådet har riktat kritik mot oklarheter i denna bedömning, bl.a. kunde en person tillhöra flera kretsar. För att komma ifrån dessa problem föreslår regeringen en särskild reglering av vilken person man skall utgå från när man bedömer antalet kretsar. Vid en utvärdering av flera tänkbara alternativ av utgångspunkten för denna bedömning har regeringen funnit det lämpligast att utgå från delägarnas ålder med början i den äldste och därefter i fallande åldersordning. En person som inräknats i en närståendekrets skall inte medräknas i någon ytterligare krets. Vad detta rent konkret innebär utvecklas närmare i författningskommentaren.

Av punkt 14 *nionde stycket* av anvisningarna till 32 § KL framgår att, som fåmansföretag räknas inte aktiebolag vars aktier är noterade vid en svensk eller utländsk börs. Som fåmansföretag räknas inte heller bostadsföreningar och bostadsaktiebolag som avses i 2 § 7 mom. första stycket SIL. Det var genom en lagändring som trädde i kraft den 1 juli 1997 och som skall tillämpas första gången vid 1998 års taxering (prop.

1996/97:150, bet. 1996/97:FiU20, SFS 1997:447) som aktiebolag vars aktier är noterade vid utländsk börs undantogs från begreppet. I propositionen kommenteras inte ändringen. Regeringen konstaterar endast att aktiebolag, vars aktier är noterade vid en svensk börs, enligt nu gällande lag inte räknas som fåmansföretag och att motsvarande bör gälla även om företaget är noterat på en utländsk börs.

Det har varit oklart om begreppet fåmansföretag även omfattar utländska företag. I förarbetena (prop. 1995/96:109, s. 69) till en lagändring i 3:12-reglerna (SFS 1995:1626), uttalas bl.a. följande. ”Regeringsrätten har konstaterat att 3 § 12 mom. SIL inte kan tillämpas på utländska bolag (RÅ 1994 ref. 3). Av Regeringsrättens dom torde också den slutsatsen kunna dras att detsamma gäller vid bedömningen av vad som utgör fåmansföretag enligt definitionen i KL. Ett utländskt företag omfattas alltså inte av definitionen av ett fåmansföretag i KL annat än i det avseendet att även indirekta innehav via ett utländskt företag kan beaktas.”

RSV konstaterar i sina rekommendationer m.m. om beskattning av fåmansföretag, delägare m.fl. (RSV S 1999:21, s. 3) i denna fråga följande. ”Vid bedömningen av om ett företag skall anses utgöra ett fåmansföretag beaktar man enligt punkt 14 elfte stycket av anvisningarna till 32 § KL även aktier eller andelar som innehas genom förmedling av en juridisk person. Med juridisk person kan avses såväl svenska som utländska företag. Äger en fysisk person exempelvis ett danskt aktiebolag som i sin tur har ett svenskt dotterbolag får det svenska dotterbolaget anses utgöra ett fåmansföretag.”

Den nyligen utvidgade undantaget för bolag vars aktier är noterade vid utländsk börs leder onekligen tanken till att ett utländskt bolag kan vara ett fåmansföretag. I förarbetena finns emellertid inget som tyder på att uppfattningen varit att utländska bolag kunnat vara eller bort kunna vara fåmansföretag (jfr prop. 1996/97:150 s. 191, se även definitionen av fåmansföretag i 3 § 12 a mom. fjärde stycket SIL). Den genomförda ändringen av nionde stycket bör bl.a. mot denna bakgrund kunna tolkas strikt enligt sin ordalydelse innebärande att undantaget för utländsk börsnotering enbart tar sikte på svenska aktiebolag. Lagändringen får med denna tolkning betydelse bara i det ytterst sällsynta fall att svenska fåmansägda bolags aktier inte är noterade på svensk men väl på utländsk börs.

Med utgångspunkt i stoppreglernas syften, bl.a. att förhindra att sådana transaktioner mellan företaget och dess ägare genomförs för att uppnå inte motiverade skattefordelar, framstår det som naturligt att inte begränsa reglerna till svenska företag. Om en här i riket bosatt företagsledare eller delägare, som i princip är oinskränkt skattskyldig för alla sina inkomster, uppnår förmåner genom transaktioner med ett eget företag i utlandet, talar åtskilligt för att detta bör leda till samma konsekvenser som om transaktioner genomförts med ett svenskt företag. Mot detta talar att de materiella stoppreglerna på företagsnivå inte kan tillämpas på ett utländskt företag, förutom när företaget bedriver verksamhet i Sverige från fast driftställe e.d. Det kan vidare vara svårt att få någon effekt på andra företag än filialer när det gäller den del av fåmansföretagslagstiftningen som tar sikte på företagens uppgiftsplikt.

Skäl kan alltså anföras både för och emot att låta fåmansföretagsbegreppet omfatta utländska företag och därmed företagens eventuella svenska ägarkrets. Med beaktande bl.a. av det nuvarande rättsläget anser Stoppregelutredningen att ett utländskt företag inte bör anses som ett fåmansföretag och att lagtexten bör förtydligas i detta hänseende.

Regeringen delar utredningens uppfattning om gällande rättsläge. Enligt regeringens uppfattning talar neutralitetsskäl för att även utländska juridiska personer bör omfattas av stoppreglerna när verksamhet bedrivs i en svensk filial. Det kan särskilt noteras att utländska juridiska personer omfattas av 3:12-reglerna. Det finns enligt regeringen inte några bärande skäl för att undanta dem från tillämpningen av övriga särregler för fåmansföretag. Utländska juridiska personer som är jämförliga med svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar bör därför kunna utgöra fåmansföretag. Två krav bör uppställas för att en utländsk juridisk person skall omfattas av definitionen. Den utländska juridiska personen bör civilrättsligt likna aktiebolag eller ekonomiska föreningar och dessutom i sitt hemland vara föremål för beskattning som är likartad den som dessa associationsformer är underkastade. I definitionen av fåmansföretag bör särskilt anges att som fåmansföretag räknas svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar och därmed jämförliga utländska juridiska personer som uppfyller övriga förutsättningar i definitionen.

Utredningen föreslår inte någon ändring av filialregeln. Regeringen har inte funnit att det föreligger något skäl att ändra denna förutom att även denna regel givetvis skall gälla utländska juridiska personer som är jämförliga med svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar.

De föreslagna ändringarna av fåmansföretagsbegreppet kommer att få genomslag i all lagstiftning där begreppet används, bl.a. i 3:12-reglerna och de särskilda reglerna för byggnadsrörelse och handel med fastigheter (punkt 4 av anvisningarna till 21 § KL).

## 5.2 Begreppet företagsledare

**Regeringens förslag:** För att en person skall anses som företagsledare räcker det inte med att denne har ett väsentligt inflytande i företaget på grund av sitt aktieinnehav. Det väsentliga inflytandet skall även grunda sig på dennes ställning i företaget.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** De flesta remissinstanserna tillstyrker eller har inte något att invända mot förslaget. *Kammarrätten i Göteborg* noterar att utredningen uttalat (s. 289) att ändringen även påverkar annan lagstiftning där hänvisning görs till begreppet företagsledare och anser att det hade varit av värde med en belysning av vilka lagrum som påverkas av ändringen. Eftersom några problem inte torde kunna uppkomma godtar kammarrätten dock förslaget. *Byggentreprenörerna* anser, liksom vad avser definitionen av fåmansföretag, att ett uttalande bör göras i lagstiftningsärendet av innebörden att den nya definitionen av företagsledare

även skall gälla vid tillämpningen av de befintliga reglerna för byggnadsrörelse.

**Bakgrunden till regeringens förslag:** Enligt punkt 14 *tolfte stycket* av anvisningarna till 32 § KL skall som företagsledare i fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag anses den eller de personer som till följd av eget eller närstående persons aktie- eller andelsinnehav i företaget eller annan liknande grund har ett väsentligt inflytande i företaget eller – där fråga är om företag som avses i åttonde stycket b eller tionde stycket b – den som har den reella bestämmanderätten över viss verksamhetsgren och självständigt kan förfoga över dess resultat.

Definitionen har i sak behållits oförändrad sedan den infördes år 1976. I prop. 1975/76:79 s. 73 anförde departementschefen att de föreslagna stoppreglerna i första hand var avsedda att träffa den som på grund av eget eller närstående personers aktie- eller andelsinnehav hade ett väsentligt inflytande i företaget. Inflytandet skulle således grundas på ägarintresset i företaget. Det räckte emellertid enligt departementschefen inte med att ha ett väsentligt inflytande i företaget utan det borde därtill regelmässigt krävas att denne var anställd eller styrelseledamot i företaget.

RSV har i rekommendation (RSV S 1999:21, s. 6) behandlat i vilka fall den som tillhör en familj, som genom aktie- eller andelsinnehav har ett väsentligt inflytande i företaget, kan anses som företagsledare. RSV anför följande. ”Normalt bör endast sådan familjemedlem, som genom sina arbetsuppgifter, sin utbildning eller liknande förhållanden har en inflytelserik ställning anses som företagsledare. Enbart det förhållandet att en familjemedlem är anställd eller innehar styrelseuppdrag i fåmansföretaget utgör därför inte tillräcklig grund för att vederbörande också skall anses som företagsledare.”

Väsentligt inflytande bör, enligt RSV:s rekommendation (s. 5 f.), i regel inte anses föreligga om det direkta och indirekta innehavet av aktier/andelar är mindre än 20 procent av samtliga aktier/andelar eller av samma andel av rösterna i bolaget. Omständigheterna i det enskilda fallet kan emellertid leda till annan bedömning. Som exempel på sådana omständigheter nämns i rekommendationen vederbörandes ställning, arbetsuppgifter eller andra befogenheter i företaget som han fått genom avtal eller på annan liknande grund. Även den omständigheten att särskilt fördelaktiga avtal ingåtts med företaget kan vara av viss betydelse för bedömningen av om en person är företagsledare eller inte.

Begreppet företagsledare har prövats ett antal gånger i praxis. I RÅ 1980 1:80 var det fråga om inkomstfördelning mellan makar i ett livsmedelsaktiebolag som till lika delar ägdes av dem båda. Någon VD fanns inte och styrelsen utgjordes av mannen med hustrun som suppleant. Regeringsrätten konstaterade att mannen, som i egenskap av styrelse svarade för bolagets organisation och förvaltning, var att anse som företagsledare. Det förhållandet att hustrun hade startat företaget och var utbildad i branschen ansågs inte leda till att även hon var företagsledare. RÅ 1986 ref. 111 gällde fördelning av vinst mellan företagsledaren och hans barn. Ett kommanditbolag bedrev grossiströrelse inom damkonfektions-branschen. I bolaget fanns 330 andelar. Av dessa ägde fadern 11 andelar och hans tre barn 33 andelar var. Flertalet resterande andelar ägdes av närstående till

fadern. Regeringsrätten konstaterade att fadern på heltid arbetat som VD i bolaget. Med hänsyn till eget och närståendes andelsinnehav i bolaget ansågs fadern som företagsledare. RÅ 1987 ref. 113 gäller frågan vem av två makar eller om båda skulle anses som företagsledare i bolaget I, som var ett helägt dotterbolag till aktiebolaget F. Makarna Sten och Märta ägde 20 procent var av aktierna i moderbolaget F. Resten ägdes av makarnas sex barn. Sten arbetade heltid i I utan lön. Märta var VD i F och arbetade även 1000 tim för I. Kammarrätten anförde att mannen svarade för produktion och utveckling av nya verksamheter medan hustrun var ansvarig för ekonomi, administration och personalfrågor. Kammarrätten fann inte utrett att Märta haft sådana uppgifter i dotterbolaget I att hon skulle anses som företagsledare. Regeringsrätten ändrade inte kammarrättens dom.

**Skälen för regeringens förslag:** Begreppet företagsledare har en central betydelse vid tillämpningen av stoppreglerna. Någon allvarligare kritik kan inte riktas mot den nuvarande innebörden av detta begrepp. Begreppet är medvetet vagt utformat av lagstiftaren för att kunna träffa den avsedda kretsen. RSV har preciserat begreppet genom anvisningar och rekommendationer och praxis har klarlagt begreppet ytterligare.

Det kunde möjligen från tillämpningssynpunkt att föredra att en klar gräns angavs angående det aktieinnehav som krävs för att en person skall anses ha en företagsledande ställning. Det kan dock tänkas fall då en person med endast ett mindre aktieinnehav kan ha företagsledande ställning och fall då en person med ett större aktieinnehav kan sakna sådan. Förutsättningen för att en person skall anses ha en företagsledande ställning måste enligt regeringens mening – förutom aktieinnehavet – vara att denne har en sådan ställning i företaget att han eller hon har ett väsentligt inflytande över företagets löpande förvaltning.

Av betydelse i sammanhanget är att ett fåmansföretag enligt regeringens förslag endast kan anses föreligga när högst fyra personer (med närstående) har aktiemajoriteten (röstmajoriteten) i företaget. Om exempelvis fyra personer äger drygt hälften av aktierna i ett företag utgör varje innehav – om aktieposterna är lika stora – inte mer än drygt 12,5–13 procent av det totala aktiekapitalet. Vem eller vilka som i detta fall skall anses ha ett väsentligt inflytande – eller om ingen skall anses ha detta – torde liksom tidigare (jfr departementschefens uttalande i prop. 1975/76:79 s. 73) få avgöras på grundval av deras inflytande och ställning i företaget. Regeringen bortser här från minoritetskyddsreglerna i aktiebolagslagen som syftar till att ge minoritetsaktieägare inflytande över företaget (jfr exempelvis 9 kap. 9 § andra stycket, 11 kap. 21 § och 12 kap. 3 § ABL).

Regeringen föreslår att det klart kommer till uttryck i lagtexten att det väsentliga inflytandet skall grunda sig på såväl aktieinnehavet som vederbörandes ställning i företaget. Förslaget medför en ändring i punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL.

De föreslagna ändringarna av begreppet företagsledare kommer, liksom fåmansföretagsbegreppet, att få genomslag i all lagstiftning där begreppet används, bl.a. i 3:12-reglerna och de särskilda reglerna för byggnadsrörelse och handel med fastigheter (punkt 4 av anvisningarna till 21 § KL).

<b>Regeringens bedömning:</b> Närståendebegreppet bör inte ändras.
--

**Utredningens förslag:** Närståendebegreppet inskränks till att avse endast personer med släktskap i rakt upp- och nedstigande led samt make respektive maka. Syskon skall inte räknas som närstående i andra fall än när syskonet är under 18 år. Syskons make eller avkomling räknas inte som närstående.

**Remissinstanserna:** De flesta remissinstanserna har inte yttrat sig över förslaget. RSV anser att myndiga syskon bör inräknas i närståendebegreppet. Den föreslagna åldersgränsen ger en icke tillfredsställande effekt. Om två syskon, 17 respektive 19 år, är delägare i ett fåmansföretag innebär förslaget att det yngre syskonet är närstående till det äldre syskonet medan det äldre inte är närstående till det yngre. Gruppen av personer som betraktas som närstående bör enligt verkets mening vara så homogen som möjligt, så att dessa är ömsesidigt närstående.

RSV delar inte utredningens uppfattning att en nära gemenskap inte kan presumeras föreligga mellan vuxna syskon. Syskon torde ofta ha fler intressen och möjligheter än andra att samverka i en gemensam ekonomisk verksamhet. Ett syskonförhållande kan inte utan vidare anses innebära ett sådana tvåpartsförhållande som typiskt sett medför transaktioner på marknadsmässiga villkor. Enligt verkets mening bör det övervägas om inte sammanboende som inte jämföras med äkta makar och de som har registrerat partnerskap bör infogas i begreppet närstående. Vidare påpekar verket att ett ändrat närståendebegrepp skulle innebära drastiska ändringar av privatbostadsbegreppet. Av 5 § andra stycket KL framgår att ett småhus som hyrs ut till en närstående person som avses i punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL är privatbostad. Den föreslagna ändringen kan också innebära konsekvenser för andra regelsystem, t.ex. 3:12-reglerna.

NUTEK anser att det skulle vara önskvärt med ett enhetligt närståendebegrepp inom skattelagstiftningen och saknar i utredningen en diskussion och ett ställningstagande till hur ett samboförhållande utan barn skall behandlas. *Civilekonomerna* anser att förslaget får betydande, icke beaktade och delvis negativa konsekvenser, varför förbundet avstyrker förslaget. Det skulle t.ex. innebära en drastisk ändring av privatbostadsbegreppet i 5 § KL. En ändring enligt förslaget bör också medföra att begränsningar enligt 7 § lagen (1993:1539) om avdrag för underskott i näringsverksamhet anpassas till den nya definitionen. *Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR* anser, utöver vad utredarna föreslagit, att syskon under 18 år kan uteslutas ur den nya definitionen av närståendekrets.

**Bakgrunden till regeringens bedömning:** Begreppet närstående förekommer dels i de särskilda stoppreglerna i punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL, dels i definitionen av företagsledarbegreppet.

I punkt 14 *trettonde stycket* av anvisningarna till 32 § KL definieras närstående på följande sätt. ”Vid tillämpning av denna anvisningspunkt skall såsom närstående person räknas föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make, syskon eller syskons make eller

avkomling samt dödsbo vari den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare. Med avkomling avses jämväl styvbarn och fosterbarn.”

Definitionen har inte förändrats sedan den infördes år 1976. Vid 1990 års skattereformen överfördes närståendekretsen till punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL från då gällande definition i 35 § 3 mom. nionde stycket KL. Någon närmare motivering till släktkretsens omfattning har inte lämnats i förarbetena.

Begreppet närstående finns på flera håll i skattelagstiftningen. Hänvisningar till definitionen i punkt 14 trettonde stycket av anvisningarna till 32 § KL finns i ett flertal bestämmelser, bl.a. i 46 § 1 mom. andra stycket KL, 2 § 9 mom. sjunde stycket SIL, 14 a § och 17 § lagen (1993:1536) om räntefördelning vid beskattning och 8 § andra stycket lagen (1993:1537) om expansionsmedel.

Närståendebegreppet finns även i andra regler, bl.a. i 3 § 12 a mom. SIL där ett något utvidgat begrepp gäller. Vid bedömningen av om ett fåtal personer äger aktierna i ett företag skall enligt fjärde stycket tredje meningen sådana ägare anses som en person, som själva eller genom någon närstående är eller under något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret har varit verksamma i företaget i betydande omfattning. Vidare finns närståendebegreppet i punkt 11 tredje och fjärde styckena av anvisningarna till 23 § KL angående avdrag för substansminskning av naturtillgångar. Här kan fåmansföretag och fåmansägda handelsbolag vara närstående till en fysisk person om den fysiska personen är företagsledare i ett sådant företag eller bolag eller äger aktier eller andelar i detta. Närståendebegreppet definieras också i 3 § tredje stycket lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet och vid klassificeringen av fastigheter i 5 § andra stycket KL. I samband med reglerna kring tomtrörelse (punkt 3 av anvisningarna till 21 § KL) används ett något snävare närståendebegrepp. Här ingår inte syskon och syskons make. Syftet med bestämmelserna är i samtliga fall att förhindra att vissa nära anhöriga till den skattskyldige utnyttjas för ett kringgående av lagstiftningen.

En ny bestämmelse om tillskott av kapitalbeskattad reavinstegendom som görs av fysiska personer, 3 § 1 h mom. SIL, har trätt i kraft den 1 januari 1999 (prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5, rskr. 1998/99:67, SFS 1998:1606). Bestämmelsen gäller under förutsättning att överlåtaren eller närstående direkt eller indirekt äger aktier i det bolag till vilket tillskottet lämnas. I nionde stycket av bestämmelsen finns en definition av närstående, i vilken inte syskon, syskons make eller syskons avkomling är inkluderade. Någon motivering till varför ett snävare närståendebegrepp än det som gäller enligt punkt 14 trettonde stycket av anvisningarna till 32 § KL valts finns inte i förarbetena.

Närståendekretsen i punkt 14 trettonde stycket av anvisningarna till 32 § KL sammanfaller inte heller med den som finns intagen i aktiebolagslagens låneförbudsregler (12 kap. 7 § ABL). Förbudet mot penninglån omfattar en vidare personkrets än den i KL. I kretsen för låneförbudet ingår nämligen även exempelvis svärföräldrar och makes syskon. Även vad avser återvinning i konkurs finns i 4 kap. 3 § konkurslagen

(1987:672) ett utvidgat och mer allmänt hållet närståendebegrepp. Syftet är emellertid även här huvudsakligen att förhindra kringgående av lagstiftningen.

Genom den allmänna regeln i 65 § KL utvidgas begreppet närstående. Av detta lagrum följer nämligen att bestämmelser som avser gift skattskyldig även gäller dem som, utan att vara gifta, lever tillsammans, dock endast om de tidigare varit gifta eller har eller har haft gemensamma barn. Enligt 3 kap. 1 § andra stycket lagen (1994:1117) om registrerat partnerskap skall bestämmelser i lag eller annan författning med anknytning till äktenskap och makar tillämpas på motsvarande sätt på registrerat partnerskap och registrerad partner om inte annat följer av vissa undantagsregler i samma kapitel. Eftersom dessa undantag inte berör KL skall även personer som låtit registrera sitt partnerskap anses som makar skattemässigt.

Med den valda lagstiftningstekniken har begreppet närstående naturligt nog inte vållat några större problem. Av RÅ 1987 ref. 125 framgår att delägare i dödsbo inte räknas som närstående om det är dödsboet som är skattesubjekt. Detta har ansetts otillfredsställande vad avser överlåtelse av andelar i handelsbolag, där en specialreglering införts i lagen (1992:1643) om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall. Ett utvidgat närståendebegrepp gäller enligt dessa regler (4 §). Det innebär att när ett dödsbo säljer en andel i ett handelsbolag skall delägare i dödsboet anses som närstående. I RÅ 1990 ref. 22 uppkom frågan om ett aktiebolag, som ägdes av den skattskyldiges omyn-diga barn och som förvärvat ett fritidshus till underpris från den skattskyldige, kunde anses som närstående till den skattskyldige. Frågan besvarades nekande (jfr även RÅ 1988 ref. 85) men lagen (1980:865) mot skatteflykt ansågs tillämplig.

Ett förslag till ändring av närståendekretsen har lagts fram av företagskatteutredningen i delbetänkandet SOU 1993:29 vad avser tillämpning av 3:12-reglerna. Enligt utredningens uppfattning (s. 106) har syskon typiskt sett inte sammanfallande ekonomiska intressen. Syskon och andra personer i olika syskonkretsar borde enligt utredningen kunna samverka i en ekonomisk verksamhet, t.ex. genom att ett syskon satsar kapital i en verksamhet där ett annat syskon är aktivt, och behandlas oberoende av varandra i skattehänseende. Utredningen föreslog därför att personer i olika syskonkretsar inte skulle behandlas som närstående till varandra. Förslaget har inte lett till lagstiftning.

**Skälen för regeringens bedömning:** Stoppregelutredningen har inte funnit det vara sin uppgift att göra en samlad översyn av de områden inom skattelagstiftningen där begreppet närstående förekommer. Utredningen anser att närståendebegreppet bör inskränkas såvitt gäller fåmansföretagen. För att en familj skall kunna agera som en gemensam enhet torde enligt utredningen krävas en nära släktgemenskap. Den närmare släktgemenskapen bör därvid inskränka sig till släktskap i rakt upp- och nedstigande led samt make/maka. Utredningen föreslår att kretsen skall omfatta föräldrar, mor- och farföräldrar, barn, barnbarn etc. samt make/maka. Syskon till den skattskyldige bör enligt utredningens mening inte räknas som närstående i andra fall än när syskonet är under 18 år. En nära släkt-

gemenskap kan inte på samma sätt presumeras föreligga med vuxna syskon. Syskonets make eller avkomling bör aldrig räknas som närstående.

Regeringen delar utredningens uppfattning att en samordning av de olika närståendebegrepp som förekommer inom skattelagstiftningen bör övervägas i ett annat sammanhang. Regeringen anser dock att det närståendebegrepp som gäller för fåmansföretagen inte bör inskränkas på sätt som utredningen föreslagit. Att utesluta myndiga syskon ur närståendekretsen kan leda till märkliga konsekvenser, t.ex. är ett omyndigt syskon närstående till ett myndigt syskon men inte tvärtom. Såsom RSV och Civilekonomerna har påpekat skulle en inskränkning av begreppet innebära en ändring av privatbostadsbegreppet i 5 § KL. En fastighet som hyrs ut till ett myndigt syskon skulle då kunna utgöra en näringsfastighet i stället för en privatbostadsfastighet. Detta skulle kunna innebära möjligheter att göra avdrag för kostnaden för uthyrningen i inkomstslaget näringsverksamhet. Enligt regeringens mening bör närståendebegreppet inte ändras förrän en översyn av samtliga av de regler som påverkas av begreppet gjorts och en analys av konsekvenserna av en sådan ändring genomförts. Dessutom medför det av regeringen i avsnitt 5.1 föreslagna fåmansföretagsbegreppet att det blir ännu viktigare än tidigare att samtliga personer som är närstående till delägare i företaget täcks in av begreppet för att förhindra ett kringgående av stopplagstiftningen. Regeringen är därför inte nu beredd att lägga fram något förslag om ändring av närståendebegreppet.

När det sedan gäller frågan om samboende utan barn skall omfattas av närståendebegreppet anser regeringen att det i och för sig vore naturligt om sambor likaväl som makar utgjorde närstående. En reglering med denna innebörd skulle emellertid oundvikligen leda till kontrollproblem och svåra gränsdragningar vad avser enskilda människors integritet. Av praktiska skäl läggs därför inte fram något förslag om en sådan ändring.

#### 5.4 Begreppet ägare/delägare

**Regeringens förslag:** Definitionen av ägare ändras till att avse delägare. Dessutom justeras definitionen så att den gäller generellt i stället för att endast gälla vissa stycken i punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens.

**Remissinstanserna:** Ingen remissinstans har yttrat sig i frågan.

**Bakgrunden till regeringens förslag:** Enligt punkt 14 *elfte stycket* av anvisningarna till 32 § KL avses med ägare enligt åttonde och tionde styckena den som – direkt eller genom förmedling av juridisk person – äger eller på därmed jämförligt sätt innehar aktie eller andel i företaget.

Regeln är avsedd att användas när det gäller att konstatera om ett fåmansföretag eller ett fåmansägt handelsbolag föreligger eller inte. Såvitt gäller fåmansägda handelsbolag kan definitionen emellertid sägas vara mindre lämpligt utformad eftersom begreppet ägare inte finns i definitionen av sådana bolag (se avsnitt 7.2). Om ett företag ägs av ett fåtal fysiska personer och därför utgör ett fåmansföretag kommer alltså även ett helägt

dotterföretag att utgöra ett fåmansföretag eftersom aktierna i dotterföretaget indirekt ägs av ett fåtal fysiska personer.

Att märka är att det endast är *fysiska* personer som räknas när man skall fastställa om ett fåmansföretag föreligger eller inte. Juridiska personers ägande räknas således inte med här. En annan sak är om ett bulvanförhållande skapats.

Vad gäller *indirekt ägande* genom juridisk person synes rättsläget något oklart. Någon inskränkning till enbart vissa juridiska personer, exempelvis fåmansföretag, görs inte i lagtexten. Den ger således i och för sig stöd för att ägande kan ske via alla slags juridiska personer, såväl svenska som utländska, t.ex. dödsbon, handelsbolag, börsnoterade bolag m.fl. Vissa inskränkningar torde dock föreligga i praktiken exempelvis vad gäller ideella föreningar och stiftelser. En ideell förening är att anse som juridisk person när den antagit stadgar och utsett styrelse. Man kan dock knappast tala om att en ideell förenings förmögenhet, exempelvis aktieinnehav, indirekt ägs av dess medlemmar. En stiftelse betraktas likaså som en juridisk person om den uppfyller stiftelselagens (1994:1220) föreskrifter. En stiftelse saknar ägare (självägande institut). Det ligger således i en stiftelses natur att ett indirekt ägande inte kan komma i fråga (jfr RÅ 1976 ref. 75). En annan sak är att en ideell förening eller stiftelse kan fungera som bulvan för den verkliga ägaren. Är så fallet torde, vid prövningen av om ett företag ägs av ett fåtal personer, de av bulvanen ägda aktierna anses innehavda av huvudmannen (jfr prop. 1989/90:110 s. 678).

RSV utesluter i sin rekommendation (RSV S 1999:21) inte någon grupp av juridiska personer i fråga om indirekt ägande. I Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 1999 års taxering, del 2, s. 1163, konstaterar RSV emellertid under det avsnitt som gäller begreppet delägare, att något ägande via stiftelse inte kan förekomma.

Uttrycket "äger eller på därmed jämförligt sätt innehar" syftar bl.a. på de fall som avses i 3 kap. 15 § aktiebolagslagen. I sådana fall kan rösträtt föreligga för den som genom testamente erhållit nyttjanderätten till eller rätten till avkomst av aktier om han eller hon genom bestämmelse i testamentet erhållit rätt att företräda aktierna och, beträffande avkomsträtts-havaren, att aktierna till tryggande av hans avkomsträtt skall sättas under särskild vård (jfr prop. 1989/90:110 s. 678).

RSV rekommenderar (RSV S 1999:21 s. 4) att innehav av interimisbevis bör jämföras med ägande om interimisbeviset är bärare av samma rättigheter som en aktie samt att man – beroende på omständigheterna i det enskilda fallet – med ägande bör jämföras rätt till förvärv av aktier i bolaget, t.ex. genom optionsrätt eller konvertibla skuldebrev. Inte någon av frågorna synes ha prövats i praxis.

Stoppreglerna innehåller begreppet delägare på flera ställen i punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL. Lagstiftningen innehåller emellertid inte någon uttrycklig definition av begreppet delägare.

Begreppet delägare synes inte ha samma innebörd vid tillämpning av fåmansföretagslagstiftningen som vid definitionen av begreppet fåmansföretag. Åtskillnad måste således göras mellan det fallet att fråga är om ett fåmansföretag föreligger eller inte och det fallet att saken gäller om en ägare/delägare skall träffas av en viss stoppregel.

RSV är inne på denna fråga i sin rekommendation (RSV S 1999:21) under avsnittet 2.4. och anför bl.a. följande.

”Juridisk person, vars vinst i princip dubbelbeskattas, bör vid tillämpningen av fåmansföretagslagstiftningen inte anses som delägare i fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag. Vid bedömningen av om fysisk person eller dödsbo skall anses som delägare i ett sådant företag jämföras indirekt ägande genom förmedling av juridisk person med direkt ägande. Härvid bör endast ägande genom förmedling av annat fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag beaktas och inte exempelvis ägande genom börsnoterat bolag eller annat bolag som inte är att anse som fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag. När det gäller indirekt ägande genom förmedling av utländsk juridisk person bör detta jämföras med direkt ägande om den utländska juridiska personen skulle varit att anse som ett fåmansföretag om den varit en svensk juridisk person.”

Indirekt ägande, dvs. ägande genom förmedling av en juridisk person, har således betydelse främst vid prövningen av om ett företag utgör ett fåmansföretag eller inte. Den omständigheten att ett moderbolag är delägare i ett dotterbolag – och därmed formellt omfattas av flera stoppregler – torde däremot inte kunna åberopas för en tillämpning av stoppreglerna på transaktioner inom koncernen. Något hinder mot att tillämpa stoppreglerna på transaktioner mellan exempelvis den fysiske ägaren av ett moderbolag och ett dotterbolag till moderbolaget torde enligt regeringens uppfattning inte föreligga (för en annan uppfattning se Mats Tjernberg: ”Fåmansaktiebolag”, 1999, s. 144 med hänvisningar i not 131).

**Skälen för regeringens förslag:** Definitionen av ägare i punkt 14 elfte stycket av anvisningarna till 32 § KL är som framgår av ordalydelsen avsedd att användas för att konstatera om ett fåmansföretag eller ett fåmansägt handelsbolag föreligger eller inte. När begreppet delägare används i de nuvarande stoppreglerna har det i praktiken inte samma innebörd som begreppet ägare i definitionen. Lagrådet har berört frågan i sitt yttrande över regeringens lagrådsremiss om förslag till inkomstskattelag (prop. 1999/2000:2, del 3, s. 487) och särskilt pekat på att när begreppet delägare används i reglerna om transaktioner mellan delägare och fåmansföretag avses inte samtliga rättssubjekt som äger del i ett fåmansföretag.

Den åtskillnad som föreligger mellan begreppen ägare och delägare överensstämmer inte med vad som gäller enligt allmänt språkbruk. Definitionen av begreppet bör således enligt regeringens mening i princip omfatta såväl delägare som ägare. En annan sak är att reglerna om fåmansföretag inte bör träffa samtliga ägare/delägare. En juridisk person som äger del i ett fåmansföretag bör i princip inte träffas av några särregler. Detta hindrar givetvis inte att indirekt ägande skall beaktas vid prövningen av om ett företag utgör ett fåmansföretag eller inte. Om ett aktiebolag vars aktier ägs av en enda fysisk person i sin tur har ett dotterbolag blir alltså såväl moderbolaget som dotterbolaget att anse som fåmansföretag. Detsamma gäller innehav genom exempelvis handelsbolag, ekonomiska föreningar och dödsbon.

Eftersom begreppet delägare används på fler ställen i skattelagstiftningen än begreppet ägare såvitt gäller särskilda regler för fåmansägda företag ändras definitionen till att avse det förstnämnda begreppet. Dessutom bör det markeras att definitionen gäller generellt och inte enbart i definitionerna av fåmansföretag och fåmansägda handelsbolag.

Vad regeringen anfört föranleder en mindre justering i punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL.

Prop. 1999/2000:15

## 5.5 Begreppen marknadsvärde, marknadspris, marknadsmässig

**Regeringens bedömning:** Reglerna om värdering av förmåner i annat än pengar bör inte ändras i detta sammanhang.

**Utredningens förslag:** Huvudregeln kvarstår att förmåner i pengar skall värderas till marknadsvärdet, definierat som det pris den skattskyldige fått betala om han eller hon själv skaffat sig just den speciella förmånen. Inköpsperspektivet markeras i lagtexten. Finns särskilda skäl får värdering ske till lägre belopp i sådana fall då den skattskyldige inte kunnat påverka förmånens utformning. Lägsta förmånsvärde är dock vad den skattskyldige skulle ha fått om han eller hon sålt förmånen.

**Remissinstanserna:** Flertalet remissinstanser tillstyrker förslaget. *Kammarrätten i Göteborg* anser att förutsättningarna för att åstadkomma likformiga och rättvisa taxeringar ökar med de föreslagna ändringarna. *Sveriges advokatsamfund* anser att utredningens förslag är bra eftersom det i flera hänseenden innebär en precisering. Det bör dock enligt samfundet ytterligare utredas om inte bestämmelsen kan kompletteras med regler angående den bevisning som erfordras. Begreppet marknadsvärde är ett av de mest svårtolkade i den nuvarande skattelagstiftningen. Begreppet är abstrakt, vartill skall läggas svårigheterna att utreda marknadsvärdet vid en transaktion som ligger långt tillbaka i tiden i förhållande till tidpunkten för beskattningsbeslutet. Bevisfrågorna har en framträdande position. Det är därför motiverat med en lagtext som på ett tydligt sätt utöver definitionen av begreppet anger kraven på den utredning som erfordras för att fastställa marknadsvärdet. Med hänsyn till behovet av förutsebarhet bör utgångspunkten vara att det inte ställs alltför stora krav på utredningen. Beträffande transaktioner där värdet inte omedelbart kan fastställas genom enkelt iakttagbara omständigheter (såsom priset på en ny bil eller aktier som är noterade) bör det vara tillräckligt att det görs sannolikt att det bestämda priset eller värdet motsvaras av marknadsvärdet för den skattskyldige. Samfundet medger att en sådan lagregel, som skall kunna tillämpas på ett stort antal olika transaktioner, inte är helt enkel att formulera och föreslår därför att frågan görs till föremål för ytterligare utredningsarbete. *RSV* tillstyrker att uttrycket ”marknadsvärde” preciseras på sätt utredningen föreslagit, men avstyrker införandet av särskild reglering som medför att den strikta marknadsvärderingen i vissa fall inte skall tillämpas.

**Skälen för regeringens bedömning:** Stoppregelutredningen har föreslagit att marknadsvärde i 42 § KL skall definieras som det pris den skattskyldige hade fått betala om han eller hon själv skaffat sig just den speciella förmånen. Vidare har utredningen föreslagit en ny regel av innebörden att finns det särskilda skäl får värdering ske till lägre belopp i sådana

fall då den skattskyldige inte kunnat påverka förmånens utformning. Lägsta förmånsvärde är dock vad den skattskyldige skulle ha fått om han eller hon sålt förmånen.

Enligt regeringens mening är det inte lämpligt att i det här lagstiftningsärendet ändra bestämmelser som har räckvidd för i princip hela området för förmånsbeskattning. Regeringen anser därför att reglerna om värdering av förmåner inte bör ändras i detta sammanhang.

## 6 Bestämmelser för fåmansföretag

### 6.1 Företaget anskaffar egendom för företagsledarens privata bruk

**Regeringens förslag:** Stoppregeln som hindrar fåmansföretag att skaffa egendom för företagsledarens eller denne närstående persons privata bruk avskaffas liksom det korresponderande avdragsförbudet för fåmansföretaget. Beskattning skall i stället ske enligt de allmänna reglerna om förmånsbeskattning.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer med regeringens förutom att de föreslagna reglerna om marknadsvärde (se avsnitt 5.5) skall tillämpas vid förmånsvärderingen.

**Remissinstanserna:** Flertalet remissinstanser som yttrat sig i frågan tillstyrker utredningens förslag. Några har dock synpunkter på och frågor kring hur de allmänna reglerna skall tillämpas. *RRV* tillstyrker förslaget med viss tvekan. Ett slopande av regeln förutsätter att skattemyndigheten med framgång kan hävda de allmänna reglerna. Verket anser att en översyn av dessa kan vara påkallad, särskilt om risken för undervärdering av förmåner är betydande också i företag med andra strukturer. *Skogsstyrelsen* är i grunden tveksam till att regeln upphävs men tillstyrker ändå förslaget, eftersom regeln inte gäller för enskild näringsverksamhet. *NUTEK* menar att ett slopande av stoppregeln måste leda till en förändring av de allmänna reglerna för att motverka missbruk.

*RSV* avstyrker förslaget och ifrågasätter om inte regeln i stället borde skärpas och även omfatta egendom som annan delägare eller denne närstående erhåller för privat nyttjande och täcka också tillhandahållande av olika slag av tjänster eller leasad egendom. Om stoppregeln upphävs och ersätts med beskattning enligt allmänna regler kan fåmansföretag befaras i ökad omfattning anskaffa egendom avsedd enbart för företagsledarens och dennes närståendes privata bruk. En sådan risk för sammanblandning av företagets verksamhet och ägarens privata levnadskostnader föreligger inte i andra företag där företag, ägare och anställda agerar utifrån sina egna, ofta motstående intressen.

*RSV* framhåller att det finns ett uppenbart samband mellan stoppregeln och reglerna om förbjudna lån. Den analys som lett utredningen fram till

att låneförbudet skall kvarstå borde rimligen ha medfört att även stoppregeln finns kvar. Om regeln slopas kan i vissa situationer beskattningskonsekvenserna bli förmånligare för fåmansföretag än för enskilda näringsidkare, bl.a. mot bakgrund av reglerna om negativ räntefördelning. Ett borttagande av stoppregeln kan antas leda till både kostsamma och tidskrävande utredningar om fastställande av förmånsvärden och kan antas leda till olika bedömningar av olika skattemyndigheter av förmånsvärdet av likartad egendom. Företag saknar avdragsrätt för ingående mervärdesskatt för förvärv som görs för privat nyttjande. Om stoppreglerna behålls kommer kostnaden att behandlas lika i såväl inkomst- som mervärdesskattehänseende.

*Handelshögskolan vid Göteborgs universitet* anser att stoppregeln bör behållas eftersom den utgör ett komplement till bestämmelserna om beskattning av förbjudna lån och även kan antas motverka tillämpningsproblem vid förmånsvärdering. Även *Civilekonomerna* pekar på att regeln behövs som ett komplement till låneförbudet. *LO* anser att utredningen bortser från att syftet med stopplagstiftningen inte är att åstadkomma en skatterättsligt korrekt beskattning utan att göra konsekvenserna av vissa förmåner så oförmånliga att de berörda parterna helt avstår från att göra dem.

**Bakgrunden till regeringens förslag:** I punkt 14 *första stycket* av anvisningarna till 32 § KL finns en regel som tar sikte på det fallet att ett fåmansföretag anskaffar egendom för företagsledarens privata bruk. Regeln har följande lydelse. ”Anskaffar ett fåmansföretag från annan än delägare eller delägare närstående person egendom, som uteslutande eller så gott som uteslutande är avsedd för privat bruk för företagsledare i företaget eller företagsledare närstående person, skall ett belopp motsvarande anskaffningskostnaden för egendomen tas upp som intäkt av tjänst hos företagsledaren. Vad nu sagts gäller inte anskaffning av bil som föranleder beskattning av bilförmån.”

Enligt 32 § 1 mom. första stycket i KL beskattas sådana förmåner och ersättningar m.m. som anges i punkterna 14 och 15 av anvisningarna till 32 § KL som inkomst av tjänst i en särskild intäktspost. Denna intäktspost är inte pensionsgrundande. I gengäld utgår inte några socialavgifter eller i förekommande fall särskild löneskatt för företaget. För företagsledaren ger inkomsten inte rätt till grundavdrag (48 § 2 mom. fjärde stycket KL). Regeln i punkt 14 första stycket av anvisningarna till 32 § KL kompletteras genom ett avdragsförbud för företaget (2 § 13 mom. första stycket SIL).

Regeln om fåmansföretags förvärv av egendom avsedd för företagsledarens privata bruk tillkom genom 1976 års lagstiftning men omfattade då endast lös egendom, vilket inkluderade olika immateriella rättigheter som t.ex. bostadsrätter. Fr.o.m. 1992 års taxering ändrades regeln till att omfatta även fast egendom (prop. 1990/91:54, bet. 1990:91:SkU10, SFS 1990:1421). I propositionen (s. 282) konstaterades att det nya skattesystemet byggde på en likabehandling av bostadsrätter och villor. Det dittills gällande undantaget för fastigheter ansågs därför mindre tillfredsställande.

Företagsskatteberedningen hade i sitt betänkande (SOU 1975:54) föreslagit att om bolaget anskaffade lös egendom som uteslutande var avsedd

för delägarers privata bruk så skulle delägaren beskattas för ett belopp motsvarande anskaffningskostnaden i inkomstlaget tjänst eller kapital. För bolagets del hade beredningen föreslagit att anskaffningskostnaden inte skulle föranleda någon avdragsrätt, såvida det inte var fråga om en personbil.

Departementschefen (prop. 1975/76:79 s. 86 f.) ansåg det nödvändigt att särskilt reglera att ett fåmansföretag inte skulle ha rätt till avdrag för kostnader för inventarier, som anskaffats uteslutande eller så gott som uteslutande för företagsledarens eller honom närstående persons privata bruk. Att företaget inte hade avdragsrätt för kostnaden för egendom som anskaffats för i företaget ej verksamma delägarers privata bruk följde enligt departementschefen av de allmänna bestämmelserna i 20 § KL och krävde därför ingen särskild lagregel. Enligt departementschefen var emellertid inte företagens uteblivna avdragsrätt tillräcklig för att förhindra att företaget anskaffade inventarier för företagsledaren eller honom närstående personers privata bruk. Med beaktande bl.a. av att anskaffningar av detta slag står i direkt strid mot aktiebolagslagens grundläggande principer ansåg departementschefen att det var rimligt att generellt beskatta företagsledaren för ett belopp motsvarande anskaffningskostnaden för egendomen. Beskattning skulle ske i inkomstlaget tillfällig förvärvsverksamhet. Departementschefen ansåg med hänsyn till angelägenheten att förhindra transaktioner av aktuellt slag inte att någon invändning skulle kunna riktas mot den dubbelbeskattningseffekt som skulle bli följden av den nya lagstiftningen.

Varje slag av tillhandahållande av tjänster faller utanför stoppregelns tillämpning. Den är inte heller tillämplig om egendomen anskaffats för någon som inte är företagsledare eller närstående. Beskattningen sker då enligt allmänna regler. Är personen i fråga verksam i företaget beskattas förmånen normalt som intäkt av tjänst och i andra fall som utdelning. För företaget föreligger i det förra fallet avdragsrätt vid inkomsttaxeringen samt skyldighet att erlägga arbetsgivaravgifter. Av ordalydelsen följer vidare att egendomen skall ha anskaffats från personer utanför delägar-kretsen. Om egendomen anskaffats från en delägare är således inte denna stoppregel tillämplig.

Företagsledaren skall beskattas om egendomen anskaffats för hans eget eller hans närståendes privata bruk. Eftersom närståendebegreppet har en relativt vid utformning kan företagsledaren beskattas även om egendomen är avsedd för så relativt avlägsna släktingar som vuxna syskonbarn.

Av RÅ 1990 ref. 104 framgår att uttrycket ”lös egendom för privat bruk” inte enbart gäller egendom som kan användas på ett mera fysiskt sätt, utan över huvud taget innefattar lös egendom som är anskaffad i företagsledarens intresse eller för att tillgodose hans behov (i rättsfallet en bostadsrätt). Trots att stoppregeln numera även omfattar fast egendom torde rättsfallet ändå ha ett principiellt intresse såvitt avser tolkningen av begreppet ”för privat bruk”.

Stoppregeln har inte ansetts tillämplig när ett fåmansägt handelsbolag, som till 100 procent ägdes av två aktiebolag, anskaffade egendom för företagsledarens privata bruk (RÅ 1993 not. 372). Regeringsrätten hänvisade till att bestämmelsen inte uttryckligen omfattade fåmansägda han-

delsbolag och att reglerna för fåmansägda handelsbolag blivit uttömmande behandlade under lagstiftningsarbetet. Slutsatsen att stoppreglerna inte kan tillämpas utöver ordalydelsen står också i överensstämmelse med RÅ 1987 ref. 51 och RÅ 1988 ref. 85.

I förarbetena (prop.1989/90:110 s. 598) sägs att stoppregeln inte bör tillämpas på tillgångar som utgör omsättningstillgångar i företaget. I detta fall anses vanliga uttagsbeskattningsregler böra gälla. Vilken räckvidd detta uttalande har är inte klart. Uttalandet täcks i och för sig inte av lagtexten, men det kan sägas ligga i sakens natur att tillgångar som anskaffats för privat bruk inte kan vara lager i företaget.

Bilar undantogs genom 1990 års skattereform från egendom som träffas av stoppregeln i punkt 14 första stycket. I konsekvens med detta har företaget avdragsrätt för bilkostnaderna.

Eftersom egendomen skall vara anskaffad anses egendom som leasas allmänt sett inte omfattad av stoppregeln. Företagsledaren skall i de fall egendom leasas för hans privata bruk förmånsbeskattas i inkomstslaget tjänst för värdet av förmånen att få utnyttja egendomen. Resonemanget förutsätter att det verkligen är fråga om en leasingtransaktion och inte om ett förtäckt köp.

För beskattning krävs enligt regeln att egendomen skall vara anskaffad *uteslutande* eller *så gott som uteslutande* för privat bruk. Innebörden av detta har inte närmare definierats i lagtexten. I prop. 1975/76:79 s. 87 anförs följande. "Det är givet att det inte går att dra någon skarp gräns mellan egendom, som är eller kan antas bli till nytta för ett företags verksamhet, och annan egendom. I fråga om egendom som inte har direkt samband med förvärvsverksamheten bör – i synnerhet om egendomen normalt sett räknas till personligt lösöre – taxeringsmyndigheterna inta en restriktiv hållning. En personbil bör t.ex. inte anses vara till nytta för företagets verksamhet endast av den anledningen att viss användning förekommer i verksamheten."

Vid bedömningen får således hänsyn tas till om egendomen har samband med verksamheten eller om den är utpräglad personlig. I rättspraxis har uttrycket prövats i en hel del fall (bl.a. RÅ 1989 ref. 10 och RÅ 1990 ref. 104). Det är i princip omöjligt att ur rättsfallen utläsa hur stor privat användning som krävs för att egendomen skall anses anskaffad uteslutande eller så gott som uteslutande för privat bruk. Domskålen är alltför präglade av de enskilda fallens särart för att detta skall vara möjligt. I litteraturen har ansetts att det privata användandet förmodligen bör ligga på minst ca 90 procent (Mats Tjernberg, Beskattning av fåmansföretag, fjärde upplagan, 1998, s. 107, se även SOU 1989:2 s. 134).

RSV har i en rekommendation, RSV S 1999:21 s. 18, angivit att det värde företagsledaren beskattas för i förekommande fall skall inkludera mervärdesskatt. Vidare har angivits att även om företagsledaren beskattats för egendomens anskaffningskostnad skall han därutöver beskattas för förmånen av eget eller närståendes nyttjande av egendomen. Beträffande värdet av privat nyttjande av egendomen skall detta enligt rekommendationen principiellt bestämmas till marknadsvärdet. Ett lägre värde motsvarande företagets direkta kostnader exklusive anskaffningskostnaden bör emellertid godtas om den skattskyldige visar dessa.

I rättsfallet RÅ 1985 1:81 fann Regeringsrätten att någon beskattning av företagsledaren inte skulle ske när ett fåmansföretag anskaffat en ny bil för företagsledarens privata bruk. Företaget hade inte erlagt någon annan likvid för den nya bilen än en utbytesbil som redan beskattats hos företagsledaren när denna införskaffades. Regeringsrätten anförde att företaget inte haft någon kostnad för anskaffningen av den nya bilen utöver vad företagsledaren redan blivit beskattad för.

Det kan förekomma att en företagsledare, som beskattats med stöd av stoppregeln, förvärvar egendomen i fråga från fåmansföretaget till underpris eller utan vederlag. I en sådan situation skall någon ytterligare beskattning inte äga rum (se punkt 14 fjärde stycket sista meningen av anvisningarna till 32 § KL, jfr avsnitt 6.3).

Enligt den allmänna regeln i 20 § KL föreligger rätt till avdrag i varje särskild förvärvskälla för alla kostnader för intäkternas förvärvande eller bibehållande. I 23 § KL med tillhörande anvisningar regleras under vilka förutsättningar avdrag får göras i inkomstslaget näringsverksamhet. Den i 20 § KL fastlagda huvudprincipen är att avdrag i en förvärvskälla endast medges för sådant som är en nödvändig omkostnad för intäkternas förvärvande eller bibehållande. Utgifter avseende förvärv av egendom eller tjänster som saknar anknytning till den näringsverksamhet som ett företag bedriver är alltså normalt inte avdragsgilla. Med detta synsätt kan hävdas att ett fåmansföretag inte borde få avdrag för utgifter avseende egendom som i första hand är avsedd för företagsledarens eller dennes närståendes privata bruk. Är företagsledaren eller den närstående anställd i företaget skulle emellertid – om stoppregeln inte fanns – företagets förvärv av egendomen kunna betraktas som en löneförmån. Gränsen mellan avdragsgilla löneförmåner och dispositioner av annat slag, exempelvis utdelning, är dock ofta i praktiken svårbestämd.

Enligt 32 § 1 mom. första stycket a) KL skall en förmån som utgått till en anställd för tjänsten i form av pengar, bostad eller annat, tas upp av denne som intäkt av tjänst. Arbetsgivaren får avdrag för beloppet och skall också betala socialavgifter. Enligt de allmänna reglerna beskattas den anställde som inkomst av tjänst även när förmånen utgår till en närstående till den anställde (RÅ 1962 ref. 46, RÅ 1989 ref. 57 och RÅ 1996 ref. 16). Förmånen har då ansetts först tillfalla den anställde och därefter bli vidarebefordrad till den närstående. Det är således ett slags genomsynsresonemang som ligger till grund för beskattningen i dessa fall. Ett liknande resonemang fördes i RÅ 1991 ref. 27 där en person A och hans hustru gemensamt ägde en fastighet, vilken A:s arbetsgivare förvärvade till överpris. Den del av köpeskillingen som översteg marknadsvärdet ansågs utgöra skattepliktig förmån för A. Detta gällde även den del av beloppet som tillkom hustrun i hennes egenskap av hälftenägare i fastigheten.

Värdet av skattepliktiga förmåner beräknas i huvudsak enligt bestämmelserna i 42 § KL med därtill hörande anvisningar. Värdet av förmån av räntefritt lån eller lån där räntan understiger marknadsräntan beräknas enligt punkt 10 tredje–femte styckena av anvisningarna till 32 § KL.

Av 42 § KL framgår att skattepliktiga förmåner i huvudsak skall värderas till marknadsvärdet, vilket enligt punkt 1 andra stycket av anvis-

ningarna anges vara det pris som man normalt får betala på orten för varan eller tjänsten. Vad gäller annan bostadsförmån än semesterbostad beräknas värdet i första hand med ledning av gällande hyrespris i orten eller, om tillfälle till sådan jämförelse saknas, efter annan lämplig grund. För förmån av fri kost eller bil och vissa reseförmåner finns relativt utförliga bestämmelser i anvisningarna till 42 § KL.

Genom en lagändring, som trätt i kraft den 1 januari 1998 (prop. 1996/97:173, bet. 1997/98:SkU 4, SFS 1997:770) har reglerna om värdering av bostadsförmån förtydligats. Av lagtexten framgår att förmån av fritt eller delvis fritt garage inte ingår i begreppet bostadsförmån (punkt 3 första stycket av anvisningarna till 32 § KL). I propositionen (s. 41) har uttalats att värderingsmetoderna lämpligen bör anges av RSV i rekommendationer och att det därför bör ankomma på RSV att utfärda sådana över vilka faktorer som bör beaktas och hur dessa skall påverka värdet av bostadsförmån. Härvid har RSV framhållit att det är viktigt att inte bostadsförmåner regelmässigt undervärderas eftersom detta i fråga om fåmansföretag skulle kunna medföra att bostäder säljs till det egna företaget. Några särskilda regler för fåmansföretag i fråga om värdering av bostadsförmån har inte föreslagits. I den delen har hänvisats till att detta får bedömas inom ramen för Stoppregelutredningen. I samma lagstiftningsärende föreskrevs även att förmån att för privat bruk få använda datorutrustning som arbetsgivaren tillhandahåller skall undantas från beskattning om förmånen väsentligen riktar sig till hela den stadigvarande personalen (32 § 3 c mom. andra stycket KL). Även i den delen har frågan om några särskilda regler behövs i fåmansföretag skjutits till utredningen.

Om mottagaren av förmånen har betalat för denna, skall förmånsvärdet sättas ned med ersättningens belopp. Detta framgår av punkt 4 första stycket av anvisningarna till 42 § KL samt, såvitt avser beräkningen av skatteavdrag, av 8 kap. 14 § skattebetalningslagen (1997:483), SBL. För att en anställd skall anses ha betalat för en skattepliktig förmån krävs att betalningen skett av nettolönen. En sänkning av bruttolönen innebär inte att någon betalning anses ha skett.

Underlaget för beräkning av socialavgifter skall bestämmas enligt 2 kap. 3 § lagen (1981:691) om socialavgifter, SAL. Skattepliktiga förmåner skall enligt 9 kap. 2 § SBL tas upp till ett värde som bestäms i enlighet med 8 kap. 14, 15, och 17 §§ SBL.

I ABL finns ett flertal regler som har till syfte att förhindra att otillbörliga avtal upprättas mellan bolaget och dess aktieägare. Styrelsen eller annan ställföreträdare för bolaget får enligt 8 kap. 34 § ABL inte företa rättshandling eller annan åtgärd som är ägnad att bereda otillbörlig fördel åt aktieägare eller annan och till nackdel för bolaget eller annan aktieägare. Har t.ex. avtal träffats varigenom bolaget till överpris köper egendom av aktieägaren kan skadeståndsansvar ifrågakomma för denne, styrelseledamot eller verkställande direktör (15 kap. 1 och 3 §§ ABL). Det ankommer på bolagets revisor att granska styrelsens och verkställande direktörens förvaltning och vid behov i revisionsberättelsen anmärka på rättshandlingar som kan föranleda ersättningsskyldighet (10 kap. 28–32 §§). Även revisorn kan bli skadeståndskyldig enligt 15 kap. 1 § ABL.

**Skälen för regeringens förslag:** Syftet med stoppregeln i punkt 14 första stycket av anvisningarna till 32 § KL torde i första hand vara att genom inkomstbeskattning få fåmansföretag att avstå från förvärv av egendom som inte behövs i företagets verksamhet. Att skatteuttaget vid tillämpning av stoppregeln kan bli större än vid tillämpning av de allmänna reglerna framgår tydligast om anskaffningen avser dyrbara tillgångar med lång livslängd, exempelvis fastigheter, fartyg eller konst. Tillämpas stoppregeln beskattas företagsledaren för ett belopp motsvarande hela anskaffningspriset medan en tillämpning av de allmänna reglerna leder till beskattning bara av ett till dispositionsrätten kopplat förmånsvärde. Merbeskattningen blir särskilt påtaglig om fåmansföretaget efter kort tid överlåter egendomen till annan än företagsledaren (jfr punkt 14 fjärde stycket sista meningen av anvisningarna till 32 § KL).

Ett annat syfte med stoppregeln är att den skall komplettera låneförbudet i ABL som i viss mån har ett skatterättsligt syfte (se avsnitt 6.7). Detta förbud kan kringgå om en företagsledare, som avsett att ta ett förbjudet lån för att anskaffa viss egendom, i stället låter företaget förvärva egendomen. Härvid må dock anmärkas att en tanke bakom låneförbudet är att skydda företagets borgenärer mot risken för förluster på grund av lättsinnig kreditgivning. Motsvarande förlustrisk föreligger normalt inte i de fall som omfattas av stoppregeln eftersom företaget äger den anskaffade egendomen.

Avser företagets anskaffning tillgångar av mindre värde och med relativt kort livslängd – exempelvis en TV-apparat eller ett handverktyg – blir skillnaden mellan en tillämpning av stoppregeln och de allmänna reglerna mindre. Oavsett vilket regelsystem som tillämpas torde ett belopp motsvarande tillgångens inköpspris tas till beskattning hos den som fått disponera tillgången. Är stoppregeln tillämplig vägras fåmansföretaget avdrag på grund av anskaffningen men slipper – till skillnad från vad som allmänt gäller – betala socialavgifter för förmånens värde. Undantagsvis kan de allmänna reglerna därför leda till högre skatt.

Vad som nu anförts leder sammanfattningsvis till slutsatsen att de motiv som ursprungligen låg till grund för införandet av stoppregeln fortfarande till stor del är bärkraftiga. Det kan med andra ord åberopas skäl för att det ska finnas skatteregler som avhåller enskilda personer från att belasta ett företag med utgifter av privat karaktär. Sådan sammanblandning mellan den privata sfären och företagets verksamhet kan anses strida mot en grundläggande princip för näringsverksamhets bedrivande. En sådan sammanblandning leder vidare erfarenhetsmässigt till risk för skatteundandragande och praktiska problem av olika slag. Stoppregeln kan också ses som ett komplement till det skatterättsliga låneförbudet.

För ett avskaffande av stoppregeln talar till en början att en tillämpning av regeln kan medföra klart otillfredsställande materiella effekter. En beskattning med belopp motsvarande exempelvis inköpspriset för en fastighet som används privat av företagsledaren ter sig ofta orimlig. Till saken hör också att skatteeffekten kvarstår även om fåmansföretaget kort efter förvärvet säljer "den privata" egendomen till företagsledaren eller annan. Om egendomen överlåts till underpris blir visserligen inte stoppregeln i

fjärde stycket av anvisningarna till 32 § KL tillämplig. En sådan överlåtelse kan dock komma i konflikt med aktiebolagsrättsliga regler.

Vad nu sagts ger enligt regeringen vid handen att den materiella utformningen av stoppregeln under alla förhållanden bör ändras. När Stoppregelutredningen försökte utforma en modifierad stoppregel visade det sig vara ytterst svårt att finna en naturlig gräns mellan de förvärv som borde behandlas enligt de allmänna reglerna om förmånsbeskattning och de förvärv som borde omfattas av stoppregeln. Arbetet mynnade ut i slutsatsen att skillnaden i materiellt hänseende mellan en modifierad stoppregel och de allmänna reglerna skulle vara förhållandevis liten.

Mot denna bakgrund och med tanke på det inledningsvis framhållna intresset av att så långt som möjligt behandla olika grupper av skattskyldiga på ett enhetligt sätt delar regeringen utredningens uppfattning att den i punkt 14 första stycket av anvisningarna till 32 § KL angivna stoppregeln kan undvaras. Regeringen föreslår således att de i denna regel beskrivna förvärven skall behandlas enligt KL:s allmänna regler för beskattning av förmåner som tillfaller ägare eller anställda i ett företag. En följdändring blir att det särskilda avdragsförbudet för företaget i 2 § 13 mom. SIL tas bort. Vidare kommer arbetsgivaravgifter att tas ut av företaget på förmånens värde.

Regeringen är medveten om att ett slopande av stoppregeln kan fresta företagsledare att utnyttja fåmansföretaget för anskaffning av privat egendom. De invändningar mot ett slopande av regeln som framförts av bl.a. RSV och Civilekonomerna måste tas på stort allvar. Regeringen är dock av den uppfattningen att en korrekt beskattning kan ske vid en tillämpning av allmänna regler för förmånsbeskattning. Vid värderingen av förmånerna är utgångspunkten givetvis att marknadsvärdet skall styra. När det gäller anskaffningar av dyrare egendom, t.ex. båtar och fjällstugor bör det understrykas att det är dispositionsrätten som ligger till grund för förmånsvärdet och inte det faktiska utnyttjandet, eftersom fjällstugan/båten stått till den skattskyldiges förfogande under hela året och således kunnat användas av honom när han ville. Regeringen utgår ifrån att den förmånsvärdering som kommer att göras hos skattemyndigheterna och domstolarna kommer att ta hänsyn till den typen av förmåner och även i övrigt ha en realistisk anknytning.

Stoppregelutredningen föreslog också att marknadsvärdet skulle styra förmånsvärderingen med den skillnaden att begreppet ”marknadsvärde” i utredningens förslag fått en delvis ny innebörd (se avsnitt 5.5). Regeringen bedömer att det inte krävs några nya regler utan att de allmänna grundsatserna – dvs. att marknadsvärdet i princip avser det pris som betalas på orten vid inköp av varorna i fråga – är tillräckliga.

Regeringen ämnar att noga följa rättsutvecklingen på området. Skulle det visa sig att de allmänna reglerna inte är tillräckliga för att motverka missbruk och om alltför många domstolsprocesser skulle bli följderna av att regeln slopas avser regeringen att återkomma i frågan.

Stoppregelutredningen har inte funnit det nödvändigt med särregler för fåmansföretag i fråga om värdering av bostadsförmån och förmån att för privat bruk få använda av arbetsgivaren tillhandahållen datorutrustning. Regeringen delar denna bedömning.

För att skatteundandragande genom att egendom av privat natur förvärvas av ett företag skall kunna förhindras krävs givetvis att förvärvet kommer till skattemyndighetens kännedom. Regeringen återkommer till denna problematik i det följande (se avsnitt 6.14).

Regeringens förslag medför att stoppregeln i punkt 14 första stycket av anvisningarna till 32 § KL samt det till denna regel kopplade avdragsförbudet i 2 § 13 mom. SIL kan upphävas.

## 6.2 Införsäljning till överpris

**Regeringens förslag:** Stoppregeln avseende försäljning av egendom till överpris till fåmansföretag avskaffas. Det korresponderande avdragsförbudet i 2 § 13 mom. SIL upphör att gälla och 24 § 6 mom. SIL justeras i enlighet med förslaget. Överprisförsäljningar beskattas som inkomst av tjänst eller inkomst av kapital (utdelning eller reavinst).

**Utredningens förslag:** Överensstämmer med regeringens med tillägget att en särskild värderingsregel för beräkning av överpriset föreslås.

**Remissinstanserna:** *Civilekonomerna* anser att konsekvenserna av förslaget är otillfredsställande belysta. Bl.a. framgår det inte av vem eller hur beskattning skall ske vid transaktioner mellan bolaget och mer eller mindre närstående. Det kommer att bli ett starkt ökat antal transaktioner och åtskilliga värderingsproblem och tvister. Dessutom kommer det även framdeles att vara dubbla regelsystem. Av dessa skäl avstyrker förbundet förslaget. Även *LO* avstyrker förslaget. Övriga remissinstanser som yttrat sig i frågan tillstyrker förslaget.

*RSV* tillstyrker förslaget under förutsättning att uppgiftsskyldigheten regleras på ett godtagbart sätt. Vidare har verket vissa synpunkter på den föreslagna regeln om värdering av överpriset, som innebär att det avtalade priset skall jämföras med det pris som överlåtaren skulle ha fått för egendomen om han sålt denna under marknadsmässiga villkor. En försäljning på den allmänna andrahandsmarknaden anses normalt ske på marknadsmässiga villkor men inte ens med dessa utgångspunkter är marknadsmässigt pris något entydigt eller otvistigt. Det pris som kan erhållas på den allmänna andrahandsmarknaden är inte med självklarhet samma pris som den person eller det företag som på orten yrkesmässigt handlar med begagnad egendom av det aktuella slaget kan vilja köpa in egendomen för. Det kan enligt verket inte uteslutas att det pris som bör godtas som marknadsmässigt kan ligga något högre. När en delägare i ett fåmansföretag säljer in egendom till sitt företag bör det vid bedömningen av marknadsmässigt värde beaktas att han och hans företag bör få ha samma möjlighet som en enskild säljare och en enskild köpare i en ordinär marknadssituation, dvs. att dela på i vart fall en del av den marginal som annars den yrkesmässige handlaren skulle ha tillgodogjort sig. Om i den kommande lagstiftningen med marknadsmässiga villkor och inkösperspektiv skall avses den prisnivå som råder inom den etablerade yrkesmässiga handeln måste detta komma till klart uttryck i lagstiftningsarbetet. Det faktum att överpriset skall beskattas som lön eller reavinst beroende på omständig-

heterna innebär tillämpningssvårigheter och är ägnat att föranleda diskussioner mellan skattemyndigheterna och de skattskyldiga. I detta avseende är nuvarande regler både mer lättillämpbara och mer förutsebara eftersom beskattning sker i samma inkomstslag oavsett situationen.

*Lantbrukarnas Riksförbund* och *Skogsägarnas Riksförbund* anser att det i lagstiftningsarbetet bör klargöras i vilka fall en närståendes införsäljning till överpris inte leder till tjänstebesattning, i vilken utsträckning och på vad sätt en utdelningsbesattning kan uppnås och i vilka fall överpriset kan beskattas hos annan än den som säljer in egendomen. Förbunden anser att den föreslagna särregeln om fastställande av normalpriset i vissa fall kan leda till ett materiellt felaktigt resultat, eftersom utredningen inte gjort något avsteg från regeln. Detta betyder enligt förbunden att en skattskyldig som av misstag förvärvat egendom privat kan drabbas av skatt om misstaget rättas till genom att företaget övertar köpet.

**Bakgrunden till regeringens förslag:** I punkt 14 *andra stycket* av anvisningarna till 32 § KL regleras hur beskattning skall ske vid delägars och närståendes försäljning av egendom till företaget, s.k. införsäljning. Även tredje stycket av anvisningspunkten behandlar införsäljning av egendom, i denna punkt dock endast lös egendom som kan antas vara onyttig för företaget. Regeln i andra stycket liksom utköpsregeln i fjärde stycket samma anvisningspunkt (avsnitt 6.4) betecknas också som "felprisreglerna" för att markera att det avtalade priset antingen är högre eller lägre än egendomens marknadsvärde.

Felprisreglerna infördes genom 1976 års lagstiftning (SFS 1976:85) och behandlades då gemensamt i ett stycke (35 § 1 a mom. tredje stycket KL). Genom skattereformen kom felprisreglerna att delas upp i två olika stycken, det ena gällande införsäljning till företaget och det andra gällande utköp från företaget. Införsäljningsregeln delades därefter upp i två stycken genom en lagändring som trädde i kraft den 1 januari 1994 i samband med ändrade uppskavsregler vid försäljning av villor och bostadsrätter (prop. 1993/94:45, bet. 1993/94:SkU11, SFS 1993:1470).

Av punkt 14 *andra stycket* av anvisningarna till 32 § KL (i dess nuvarande lydelse) framgår att om delägare i fåmansföretag eller delägare närstående person avyttrar egendom till företaget skall, om priset är högre än egendomens marknadsvärde, det överskjutande beloppet beskattas hos överlåtaren som intäkt av tjänst. Enligt 24 § 6 mom. första stycket SIL skall vid reavinstberäkningen vederlaget tas upp som intäkt endast till den del det inte överstiger egendomens marknadsvärde.

Det överskjutande beloppet hänförs – liksom tjänsteinkomst enligt anvisningspunktens första stycke (se föregående avsnitt) – till sådan inkomst av tjänst som anges i 32 § 1 mom. första stycket i KL. Som redan nämnts gäller härvid bl.a. att några socialavgifter inte tas ut och att inkomsten inte berättigar till grundavdrag.

Felprisregeln kompletteras med ett avdragsförbud för företaget enligt 2 § 13 mom. SIL för den del av anskaffningskostnaden för egendomen som överstiger marknadspriset. Företaget får således inte tillgodogöra sig avdrag direkt eller i form av värdeminskning för det belopp som beskattas hos delägaren eller denne närstående som inkomst av tjänst.

Som ovan nämnts omfattar felprisregeln all slags egendom. Det innebär exempelvis att en delägare (företagsledare), som säljer en bil för överpris till företaget och därefter fortsätter att använda den privat på samma sätt som tidigare, blir beskattad som inkomst av tjänst för överpriset och samtidigt även för bilförmån.

Överlåtelsen skall göras av delägaren eller dennes närstående. Huruvida delägaren måste vara en fysisk person anges inte uttryckligen i lagtexten; att den närstående måste vara en fysisk person är däremot klart. Som framhållits i avsnitt 5.4 talar det mesta dock för att delägarbegreppet vid tillämpning av de materiella stoppreglerna är begränsat till fysiska personer. Stoppreglerna utlöses med andra ord inte av felprisöverlåtelser inom äkta eller oäkta koncerner (jfr RÅ 1992 ref. 56).

Till skillnad från det i anvisningspunktens första stycke behandlade fallet sker beskattningen enligt andra stycket alltid hos den som överlåter egendomen, således antingen hos delägaren eller den till delägaren närstående personen. Förmånen av felprissättningen beskattas såsom intäkt av tjänst. Detta ter sig naturligt om överlåtaren är verksam i företaget men knappast om så inte är fallet.

Om överlåtaren i efterhand korrigerar ett förmånligt avtal mellan honom och företaget genom att exempelvis till företaget betala skillnaden mellan marknadspriset och det överenskomna priset, uppkommer frågan om korrigeringen medför att stoppregeln inte blir tillämplig. Departementschefen uttalade i prop. 1989/90:110 s. 599 att en transaktion inte borde utlösa tillämpning av en stoppregel om felet rättades inom sådan tid att rättelsen ansetts frivillig vid bedömningen av om skattetillägg bort påföras. Däremot borde enligt departementschefen ett villkor mellan parterna att avtalet var beroende av taxeringsmyndigheternas godkännande inte beaktas. Transaktionen skulle då bedömas som om den fullföljts.

Regeringsrätten har i två fall, RÅ 1989 ref. 10 I och II, prövat effekten av olika avtalsvillkor. I det ena fallet (I) hade i köpeavtalet intagits en bestämmelse om att avtalet var giltigt endast under förutsättning av att transaktionen inte skulle föranleda tillämpning av den aktuella stoppregeln. Regeringsrätten ansåg inte att denna klausul medförde att stoppregeln inte var tillämplig. I det andra fallet (II) innehöll ett köpeavtal en klausul som innebar att det av den beskattande myndigheten åsatta värdet skulle gälla som köpeskillning om den avtalade köpeskillningen underkändes. Överenskommelsen hade senare godkänts av köparen genom en särskild förbindelse att erlagga tilläggsköpeskillning. Regeringsrätten bortsåg från klausulen om tilläggsköpeskillning och ansåg den aktuella stoppregeln tillämplig.

Om egendom överlåts till överpris från en fysisk person till ett företag under sådana förhållanden att stoppregeln inte är tillämplig blir beskattningskonsekvenserna beroende på omständigheterna i det enskilda fallet. Är överlåtaren anställd i företaget blir han eller hon beskattad för skillnaden mellan det avtalade priset och marknadspriset som för en löneförmån. Den anställde torde också beskattas om egendomen överlåts av någon som är närstående till honom (jfr RÅ 1989 ref. 57, RÅ 1991 ref. 27 och RÅ 1996 ref. 16). Är överlåtaren inte anställd eller närstående till anställd men aktieägare i företaget beskattas skillnadsbeloppet som utdelning en-

ligt reglerna i 3 § 1 mom. SIL. Skall skillnadsbeloppet beskattas som löneförmån är detta avdragsgillt samtidigt som företaget får betala socialavgifter. I utdelningsfallet föreligger ingen avdragsrätt och heller ingen skyldighet att erlagga socialavgifter. Före införandet av 1976 års regler torde praxis beträffande transaktioner mellan fåmansföretag och dess delägare i form av köp och försäljning av egendomen ha varit klar såtillvida att i den mån priset avvek från det allmänna saluvärdet skulle skillnadsbeloppet beskattas hos delägaren som utdelning alternativt lön (jfr SOU 1975:54 s. 114).

Vid reavinstberäkningen gäller enligt de allmänna reglerna i 24 § SIL att som intäkt skall tas upp överenskommen köpeskilling och att avdrag medges med omkostnadsbeloppet. Skall, till följd av konstaterat överpris, viss del av köpeskillingen beskattas som inkomst av tjänst eller utdelning, torde motsvarande belopp inte medräknas vid beräkningen av reavinst och inte heller inräknas i eventuellt avskrivningsunderlag e.d. hos köparen (jfr RÅ 1980 1:28 och RÅ 1991 ref. 27).

**Skälen för regeringens förslag:** Huvudsyftet med stoppregeln är att hindra den skattskyldige från att ta ut medel från företaget till lägre skatt än vid utbetalning av lön eller utdelning. Avsikten torde också ha varit att motverka förekomsten av svårbedömbara transaktioner mellan ett fåmansföretag och dess ägarkrets.

En tillämpning av stoppregeln leder inte till någon påtaglig skärpning av skatteuttaget jämfört med om de allmänna reglerna tillämpats. Är delägaren eller den närstående till delägaren anställd i fåmansföretaget skall förmånen av överpriset enligt såväl stoppregeln som de allmänna reglerna beskattas som inkomst av tjänst. Företagets slojade rätt till avdrag för den utgivna förmånen kompenseras av att förmånen vid tillämpning av stoppregeln inte föranleder uttag av socialavgifter. Om den som överlåtitt egendomen till överpris inte är anställd (eller anhörig till anställd) hos fåmansföretaget kan det – även i avsaknad av ett formellt utdelningsbeslut – vid tillämpning av de allmänna reglerna ofta te sig naturligt att beskatta värdet av förmånen som utdelning. Skillnaden i förhållande till stoppregeln består här främst i att skattesatsen för utdelning normalt är lägre än skattesatsen för tjänsteinkomster. Beskattning enligt 3:12-reglerna kan dock bli aktuell.

Slutsatsen av det anförda är att stoppregeln i anvisningspunktens andra stycke saknar nämnvärd betydelse för skatteuttagets storlek och att grunden för stoppregeln därmed har minskat avsevärt sedan införandet år 1976. Enligt regeringens mening torde överlåtelser till överpris inom fåmansföretagssfären kunna hanteras med tillämpning av de allmänna reglerna. Därmed undviks gränsdragningen mellan två parallella system och även de något egendomliga effekter – bl.a. den undantagslösa tjänstebeskattningen av närstående – som kan uppkomma vid tillämpning av stoppregeln. Regeringen föreslår mot denna bakgrund att regeln upphävs. En förutsättning för regeringens ställningstagande är att förmånen av ett överpris kan beräknas på ett ändamålsenligt sätt och att reglerna om uppgiftsskyldighet till skattemyndigheterna har en lämplig utformning.

Regeringen återkommer senare till hur olika transaktioner inom fåmansföretagsområdet skall komma till skattemyndigheternas kännedom

(avsnitt 6.14). Vad gäller värdering av förmånen av att få överlåta egendom till överpris kan först konstateras att den förmån som en sådan överlåtelse representerar inte utgör en naturaförmån i egentlig mening. Så länge vederlaget för den överlåtna egendomen bestäms i pengar – från andra fall, dvs. bytesaffärer, kan i detta sammanhang bortses – är det ju fråga om en kontantförmån. För att storleken av denna förmån skall kunna fastställas krävs dock att det verkliga värdet på den överlåtna egendomen är känt. Beskattningen skall träffa endast skillnaden mellan avtalat pris och egendomens verkliga värde.

Vid reavinstberäkningen skall endast den del som inte överstiger egendomens marknadsvärde tas upp som intäkt. Det bör komma till uttryck i 24 § 6 mom. SIL att denna regel gäller allmänt.

Stoppregelutredningen har föreslagit att en särskild regel införs för värdering av egendom som överlåtits till överpris. Utredningen anser att utgångspunkten för denna värdering bör vara det pris som den skattskyldige skulle ha erhållit för egendomen om han eller hon sålt denna under marknadsmässiga villkor. Det avtalade priset bör därvid jämföras med vad den skattskyldige skulle ha uppburit vid försäljning av egendomen efter avdrag för försäljningskostnader om försäljningen skett på den allmänna andrahandsmarknaden.

De allmänna principerna för förmånsvärdering innebär redan i dag att den skattskyldige skall beskattas för mellanskillnaden mellan egendomens marknadsvärde och det pris som faktiskt erhållits. Regeringen har av ovan angivna skäl (se avsnitt 5.5) inte lagt fram något förslag om definition av marknadsvärde. Med marknadsvärdet avses i princip det pris som betalas på orten vid inköp av varorna i fråga (punkt 1 av anvisningarna till 42 § KL). Enligt praxis beräknas priset på samma sätt oavsett om förmånen tillfaller en delägare i ett fåmansföretag eller en person som saknar ägaranknytning till det företag som tillhandahållit förmånen. Mot denna bakgrund finner regeringen inte att det föreligger skäl att införa en särskild värderingsregel av förmåner som uppstår vid införsäljning till överpris. De allmänna reglerna får anses tillräckliga.

Regeringens förslag medför upphävande av punkt 14 andra stycket av anvisningarna till 32 § KL samt ändringar i 2 § 13 mom. och 24 § 6 mom. SIL.

### 6.3 Införsäljning av onyttig egendom

**Regeringens förslag:** Stoppregeln avseende överlåtelse av onyttig egendom till ett fåmansföretag avskaffas liksom det korresponderande avdragsförbudet.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer med regeringens med tillägget att den särskilda värderingsregeln vid inköp av egendom (se avsnitt 6.2) skall tillämpas vid bedömningen av om överlåtelsen skett till överpris.

**Remissinstanserna:** Flertalet remissinstanser tillstyrker utredningens förslag. Några har synpunkter på och frågor kring hur de allmänna regler-

na skall tillämpas om stoppregeln tas bort. *RRV* tillstyrker förslaget med viss tvekan. *RSV* avstyrker förslaget. Enligt verkets mening beror den kraftiga minskningen av dessa transaktioner i huvudsak på regelns existens. Ett slopande av stoppregeln skulle dessutom sätta reglerna i såväl *KL* som *ABL* om förbjudna lån helt ur spel. Tillämpningssvårigheterna med regeln bör inte överdrivas. I allmänhet är det inte svårt att avgöra om egendom är nyttig för företaget eller ej. Svårigheterna måste dessutom vägas mot fördelarna med att hindra dessa transaktioner. Ett slopande av regeln kommer sannolikt att leda till en ökad införsäljning av onyttig egendom. Genom en införsäljning kan i allmänhet medel skattefritt tas ut ur bolaget samtidigt som ägaren i praktiken alltjämt kan eller har möjlighet att i framtiden nyttja egendomen. Med anledning av de värderings- och bevissvårigheter som kommer att uppkomma vad gäller såväl om privat nyttjande har skett som värdet av sådant nyttjande kan man befara att den skattskyldige i stor utsträckning själv kan komma att styra över vilket belopp han eventuellt önskar att låta sig beskattas med. Beskattningen kommer att bli olikformig jämfört med enskilda näringsidkare med hänsyn till reglerna om räntefördelning. Vissa problem kan enligt *RSV* uppstå ur aktiebolagsrättslig synvinkel. Förutom att det i ett rent företagsekonomiskt perspektiv måste ifrågasättas om en stor del av företagets egna kapital skall kunna bestå av verksamhetsfrämmande tillgångar, kan konstateras att *ABL* innehåller klara spärrar för att nytt aktiekapital vid apportionering betalas genom för företaget onyttig egendom. Genom ett tillägg i 2 kap. 9 a § *ABL* gäller denna spärr även överlåtelse av egendom från delägaren i två år efter att emission har skett. Det kan enligt verket antas att ett slopande av stoppregeln kan få negativ inverkan på följsamheten av nämnda bestämmelser i *ABL*. Möjligheten att stärka ett bolags egna kapital genom ovillkorade aktieägartillskott är inte civilrättsligt reglerad. Vid tillskott genom värdeöverföring av privat egendom kan spärreglerna i *ABL* komma att kringgås. Det framstår enligt verket som tveksamt om förändringar i skattelagstiftningen skall kunna få utgöra incitament till sådana transaktioner. Avdragsmöjligheterna vid reavinstberäkningen kommer att initiera en mängd överlåtelser av onyttig egendom. *RSV* anser det angeläget att man ur skattemässig synpunkt förhindrar att rörelsefrämmande egendom över huvud taget förs in i företaget. Den omständigheten att egendomen i många fall kommer att disponeras av delägaren i förening med att antalet införsäljningar kommer att öka innebär så stora kontroll- och värderingsproblem att det för skatteförvaltningen inte är försvarbart att avskaffa regeln. *Handelshögskolan vid Göteborgs universitet* avstyrker förslaget eftersom stoppregeln motverkar skattefri disposition av fåmansföretagets medel genom införsäljning av främst lösöre som inte behövs för företaget och även problem med värdering av förmåner. Även *LO* avstyrker förslaget.

**Bakgrunden till regeringens förslag:** En speciell form av s.k. införsäljning från en delägare till företaget behandlas i punkt 14 *tredje stycket* av anvisningarna till 32 § *KL*. Bestämmelsen tar sikte på lös egendom som är onyttig för företaget och har följande lydelse. ”Avser avyttringen sådan egendom som anges i 31 § nämnda lag (*dvs. SIL*) skall, oavsett hur priset förhåller sig till marknadsvärdet, hela vederlaget, utan avdrag för

något omkostnadsbelopp, beskattas hos överlåtaren som intäkt av tjänst, såvida inte egendomen är eller kan väntas bli till nytta för företaget.”

Regeln tillkom genom 1976 års lagstiftning och fanns då som en specialregel i 35 § 4 mom. fjärde stycket KL för beräkning av realisationsvinst i de fall då en delägare i ett fåmansföretag avyttrade annan lös egendom än aktier m.m. till företaget. Genom 1990 års skattereform fördes bestämmelsen ihop med övriga stoppregler och placerades i det stycke som behandlade införsäljning till överpris. Bestämmelserna delades av redaktionella skäl upp i två stycken genom lagändring den 1 januari 1994 (SFS 1993:1470).

Vid tillämpning av stoppregeln i tredje stycket skall – i motsats till vad som gäller vid överlåtelse av fast egendom och nyttig lös egendom till överpris – inte någon del av vederlaget beskattas som inkomst av kapital hos överlåtaren, vilket framgår av 24 § 6 mom. andra stycket SIL.

Fåmansföretaget har enligt 2 § 13 mom. första stycket SIL givetvis inte rätt till avdrag för den anskaffade egendomen. I motsats till överprisregeln omfattar avdragsförbudet i detta fall hela anskaffningen. Förbudet tar i första hand sikte på beräkningen av inkomst av näringsverksamhet. I vad mån avdrag för anskaffningen kan vägras även vid beräkning av reavinst och reaförlust är enligt utredningen tveksamt.

Före 1990 års skattereform beskattades företag för reavinst och reaförlust i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. I punkt 3 av anvisningarna till 29 § KL som avsåg inkomstslaget rörelse fanns en bestämmelse som innebar att företaget inte fick göra avdrag för anskaffning av inventarier som uteslutande eller så gott som uteslutande var avsedda för företagsledares eller honom närstående persons privata bruk. Det fanns däremot inte något som hindrade företaget att göra avdrag för kostnaden i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Om ett företag förvärvade egendom som inte är eller kan antas vara till nytta för företaget ansågs det enligt den allmänna regeln i 20 § KL inte föreligga någon rätt för företaget att göra avdrag för anskaffningskostnaden. I inkomstslaget rörelse fanns dock inte någon särskild avdragsbegränsande regel beträffande denna typ av transaktioner. Delägaren reavinstbeskattades för hela köpeskillingen.

I samband med skattereformen fördes bestämmelsen om delägarers införsäljning av onyttig egendom ihop med de övriga stoppreglerna. En särskild bestämmelse togs in i 2 § 13 mom. SIL som innebar att fåmansföretaget inte hade rätt till avdrag för kostnad för anskaffande av egendom, hyra eller annan ersättning för lokal eller nedskrivning av lånefordran i de fall delägare beskattats enligt stoppreglerna. Till skillnad från vad som gällde före skattereformen gällde avdragsförbudet således inte bara anskaffningar av inventarier för företagsledarens och denne närstående persons privata bruk. Efter skattereformen hänförs all inkomst för juridiska personer till samma förvärvskälla och beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Vissa oklarheter angående räckvidden av det avdragsförbud som finns i 2 § 13 mom. SIL diskuterades i förarbetena. Det finns dock inte något som tyder på att avsikten var att utsträcka detta till att omfatta sådana transaktioner som före skattereformen hänfördes till inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Mycket talar därför för att ett fåmansföretag

har rätt att göra avdrag för anskaffning av sådan egendom som avses i punkt 14 tredje stycket av anvisningarna till 32 § KL vid en reavinstberäkning.

Egendom som avses i 31 § SIL är enligt ordalydelsen "annan egendom än sådan som avses i 25 – 30 §§" SIL. Nämnade paragrafer behandlar fastigheter o.d. (25 §), bostadsrätter o.d. (26 §), aktier o.d. (27 §), andelar i handelsbolag (28 §), fordringar o.d. (29 §) samt utländsk valuta och fordran i utländsk valuta o.d. (30 §). Av detta följer att stoppregeln i första hand omfattar personligt lösöre.

I likhet med vad som gäller enligt andra stycket är det vid tillämpning av stoppregeln i tredje stycket överlåtaren, dvs. delägaren eller den delägaren närstående, som skall beskattas.

Stoppreglerna i andra och tredje styckena kan inte tillämpas samtidigt. Föredragande statsrådet anförde följande (prop. 1989/90:110 s. 598 f.):

”Den nuvarande regeln om beskattning vid *felaktig prissättning* vid överlåtelse av egendom mellan fåmansföretag och delägare kolliderar med bestämmelserna om både företags förvärv av egendom för företagsledarens privata bruk och delägars införsäljning av onyttig lös egendom. I praxis (RÅ 1985 1:52) har bestämmelsen om felaktig prissättning inte ansetts tillämplig när företagsledare vederlagsfritt tagit ut egendom från företaget om företags förvärv av samma egendom medfört att företagsledaren beskattats för anskaffningskostnaden. Jag delar FSK:s (1980 års Företagsskattekommitté) uppfattning att denna praxis bör komma till uttryck i lagtexten. Inte heller bör en delägars införsäljning av onyttig lös egendom till överpris föranleda beskattning enligt bestämmelsen om felaktig prissättning. Regeln att hela köpeskillingen skall tas upp som skattepliktig intäkt får anses tillräcklig.”

Tillämpas stoppregeln i tredje stycket skall vederlaget för egendomen tas upp som inkomst av tjänst även om delägaren eller den närstående inte är anställd i fåmansföretaget. En närstående till en minoritetsdelägare som säljer en bil eller ett konstverk till företaget kan således – även om försäljningen sker på marknadsmässiga villkor – tjänstebeskattas för belopp motsvarande hela köpeskillingen såvida den överlåtna egendomen bedöms vara onyttig för företaget. Bedöms egendomen kunna vara till nytta kan endast reavinstbeskattning komma i fråga. Vilka faktorer som är avgörande vid prövningen av om den förvärvade egendomen är eller kan väntas bli till nytta för fåmansföretaget synes inte ha prövats i praxis. Däremot framgår av rättsfallet RÅ 1993 not. 34 att en förutsättning för stoppregelns tillämplighet är att avyttringen inte ingår som ett led i överlåtarens näringsverksamhet.

Vid avyttring av lös egendom av typen personligt lösöre gäller enligt 24 § SIL att säljaren får avdrag för sin anskaffningskostnad. Enligt 31 § andra stycket SIL får anskaffningsvärdet bestämmas till 25 procent av ersättningen för egendomen efter avdrag för kostnaden för avyttringen. Dessutom får avdrag göras med 50 000 kr från summan av vinster på grund av avyttringar av denna typ av egendom under beskattningsåret. Enligt femte stycket samma lagrum medges inte avdrag för förlust avseende egendom som innehafts för privat bruk.

Om egendomen efter överlåtelsen skall nyttjas av säljaren skall förmånen, om den kan hänföras till tjänst, av detta nyttjande beskattas enligt 32 § 1 mom. KL. Detta gäller även när stoppregeln är tillämplig. Om förmånen i stället är hänförlig till utdelning, vilket blir fallet om varken

delägaren eller närstående till denne är verksam i företaget, sker beskattning i inkomstslaget kapital. Företaget kommer då fortlöpande att uttagsbeskattas för att delägaren får disponera tillgången i fråga (punkt 1 a sjunde stycket av anvisningarna till 22 § KL).

Utgifter för egendom som varken är eller kan väntas bli till nytta för företaget är enligt 20 § KL inte avdragsgilla. Avdragsförbudet omfattar såväl utgiften för själva anskaffningen – omedelbart avdrag medges inte och inte heller årliga värdeminskningssavdrag – som löpande utgifter för drift och underhåll. Vad som händer om företaget avyttrar den onyttiga egendomen är inte helt klart. Det mesta talar dock för att sådana avyttringar behandlas enligt de allmänna bestämmelserna i 24 § SIL om beräkning av reavinst eller reaförlust. De särskilda bestämmelserna i 31 § SIL beträffande egendom som innehas för personligt bruk torde dock inte vara tillämpliga på företag. Inom ramen för reavinstbeskattningen torde således avdrag kunna medges för anskaffningskostnaden och eventuella förbättringskostnader.

**Skälen för regeringens förslag:** Stoppregeln i punkt 14 tredje stycket av anvisningarna till 32 § KL har flera syften. Ett önskemål är att motverka att företag förvärvar egendom som de inte har någon egentlig användning för. Regeln syftar vidare till att förhindra att delägare eller närstående skattefritt disponerar företagets medel genom överlåtelse av egendom som de fortfarande, låt vara indirekt, har kontroll över. I dessa fall kan stoppregeln ses som ett komplement till det skatterättsliga låneförbudet.

Det råder enligt regeringens mening inget tvivel om att nu angivna motiv för stoppregeln alltjämt är värda att beaktas. Skäl kan emellertid också anföras mot ett bibehållande av regeln. Vad som därvid först faller i ögonen är regelns starka tröskeeffekt. Bedöms den överlåtna egendomen vara onyttig för företaget skall delägaren eller den närstående, oavsett om den överenskomna köpeskillingen varit marknadsmässig eller inte, beskattas såsom inkomst av tjänst för ett belopp motsvarande köpeskillingen. Anses egendomen däremot kunna vara till nytta för företaget föranleder överlåtelser inga andra skattekonsekvenser än eventuell reavinstbeskattning.

Som framgått av bakgrunden till regeringens förslag uppträder i princip samma tröskeeffekt vid tillämpning av allmänna regler. De allmänna reglerna innebär således att skattemyndigheterna kan ingripa mot införsäljning av onyttig egendom. Det torde nämligen enligt livets regel kunna presumeras att egendomen även efter överlåtelser står till överlåtarens disposition. I sammanhanget kan anmärkas att stoppregeln i vissa fall kan kringgå genom att förvärvet – eventuellt efter ändring av bolagsordningen (se 9 kap. 30–33 §§ ABL) – görs förenligt med bolagets verksamhetsföremål.

Vad nu sagts utgör skäl för att avskaffa eller i vart fall modifiera stoppregeln i tredje stycket. Det förhållandet att stoppregeln i praktiken torde ha åberopats i ytterst få fall kan också utgöra ett argument för samma slutsats (i och för sig kan detta bero på regelns förekomst). Anföras bör vidare att en överlåtelse av egendom från den privata sfären till ett fåmansföretag typiskt sett medför att en framtida värdestegring på egendomen träf-

fas av högre skatt (dubbelbeskattning) än om någon överlåtelse aldrig ägt rum.

Regeringen anser mot denna bakgrund att den diskuterade stoppregeln kan avvaras. De regler som allmänt gäller när ett företag förvärvar egendom från personer tillhörande dess ägarkrets får anses tillräckliga. Beskattning sker i inkomstslaget tjänst när det kan anses vara fråga om en löneförmån och annars i inkomstslaget kapital.

Vid transaktioner mellan parter som ingår i samma intressegemenskap finns det alltid en risk för att avtalsvillkoren avviker från vad som skulle ha gällt om parterna varit oberoende av varandra. Det är därför angeläget att felaktig prissättning inte utnyttjas som ett sätt att för ägarna utan beskattning ta ut medel från företaget. Av intresse i nu förevarande sammanhang är att motverka att företaget betalar ett för högt pris för den egendom som förvärvas från ägarna.

Regeringen har i anslutning till behandlingen av stoppregeln i andra stycket, dvs. den regel som generellt tar sikte på överlåtelser till överpris, funnit att det inte behövs en särskild bestämmelse för beräkningen av överprisets storlek. Redan enligt de allmänna reglerna gäller nämligen att den skattskyldige skall beskattas för mellanskillnaden mellan egendomens marknadsvärde och det pris som faktiskt erhållits (se avsnitt 6.2). Marknadsvärdet är såsom angivits i regel det pris som betalas på orten vid inköp av varorna i fråga. Denna princip bör gälla – och kan få särskild betydelse – när företagets förvärv avser onyttig egendom.

I fråga om onyttig egendom som ett företag förvärvat från någon tillhörande ägarkretsen torde risken för att egendomen trots förvärvet fullt ut disponeras av den tidigare ägaren vara påtaglig. Det är därför viktigt att förmånsvärderingen sker på ett realistiskt sätt (se ovan avsnitt 6.1) och att förmånerna inte i alltför stor utsträckning undervärderas. Regeringen vill därvid understryka att värderingen enligt allmänna regler bygger på dispositionsrätten till och inte det faktiska nyttjandet av förmånen i fråga. Det är också viktigt att skattemyndigheterna kan följa upp förvärv av detta slag och bevaka att reglerna om förmåns- eller uttagsbeskattning tillämpas korrekt. Regeringen återkommer senare till denna problematik (avsnitt 6.14).

Regeringen kommer liksom vad gäller slopandet av stoppregeln i punkt 14 första stycket av anvisningarna till 32 § KL att noga följa utvecklingen. Skulle det uppkomma ett alltför omfattande missbruk ämnar regeringen återkomma i frågan.

Regeringens förslag medför att stoppregeln i punkt 14 tredje stycket av anvisningarna till 32 § KL skall upphävas samt 24 § 6 mom. SIL justeras.

## 6.4 Utköp till underpris

**Regeringens förslag:** Stoppregeln avseende delägares förvärv till underpris avskaffas. Den korresponderande uttagsbeskattningen i 2 § 13 mom. SIL slopas också. Förvärv till underpris beskattas enligt de allmänna reglerna, dvs. förmånen av underpriset beskattas som inkomst av tjänst eller utdelning.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens.

**Remissinstanserna:** Flertalet remissinstanser är positiva till förslaget. RSV påpekar att det i underprissituationen, liksom i överprissituationen, kan föreligga svårigheter att fastställa förmånens storlek. Det faktum att beskattning skall ske som för lön eller utdelning beroende på omständigheterna innebär också tillämpningsproblem.

**Bakgrunden till regeringens förslag:** I punkt 14 *fjärde stycket* av anvisningarna till 32 § KL behandlas den sista av de stoppregler som gäller egendomsöverföring mellan företaget och dess ägare. Regeln gäller s.k. utköp från företaget och stycket innehåller också en specialregel för fåmansägda handelsbolag. I fråga om fåmansföretag har stycket följande lydelse. ”Förvärvar delägare i fåmansföretag eller delägare närstående person egendom från företaget till lägre pris än egendomens marknadsvärde, skall ett belopp motsvarande skillnaden beskattas hos förvärvaren som intäkt av tjänst --- (*andra meningen behandlar fåmansägda handelsbolag*) --- Första meningen tillämpas inte när det är företagsledaren som förvärvar egendomen och denne har beskattats enligt första stycket vid företagets förvärv av egendomen. Första meningen tillämpas inte heller om uttagsbeskattning inte skall ske hos företaget på grund av bestämmelserna i lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelse till underpris.”

Enligt 2 § 13 mom. andra stycket SIL skall uttagsbeskattning ske hos fåmansföretaget i fall som avses i punkt 14 *fjärde stycket* första meningen av anvisningarna till 32 § KL om inte tredje eller *fjärde meningen* i stycket är tillämplig.

I tidigare praxis (se t.ex. RÅ 1983 1:13) har fåmansföretag inte beskattats för förtäckt reavinst vid felaktig prissättning på reavinstbeskattad egendom, t.ex. fastighet. Genom 1990 års skattereform, dvs. fr.o.m. 1992 års taxering, skall även vinst vid fastighetsförsäljningar redovisas som inkomst av näringsverksamhet. Bestämmelserna om uttagsbeskattning i bl.a. punkt 1 a av anvisningarna till 22 § KL omfattar därmed all egendom som innehas av ett fåmansföretag. Om delägaren eller den närstående är anställd i företaget aktualiseras inte någon uttagsbeskattning, eftersom utbetalningen i sådana fall kan anses utgöra lön. Företaget har rätt till avdrag för utgivna löneförmåner. Samtidigt får företaget betala socialavgifter på beloppet. Utagsbeskattning av företaget inskränker sig därför till underprisöverlåtelser till inte verksamma delägare och närstående till sådana delägare.

Stoppregeln i *fjärde stycket* utesluter inte något slag av egendom. Enligt lagtexten omfattas alltså både anläggnings- och omsättningstillgångar. RSV har emellertid i rekommendationen RSV S 1999:21 (s. 20) anfört att regeln normalt inte är tillämplig på omsättningstillgångar som förvärvas för privat konsumtion eller användning. Uppfattningen får visst stöd av RÅ 1988 ref. 97. I det målet beskattades företagsledaren i ett fåmansföretag som bedrev livsmedelshandel för att han utan vederlag tagit ut varor från företaget. Beskattningen skedde utan tillämpning av stoppregeln (något yrkande att stoppregeln skulle tillämpas hade emellertid inte framställts i målet).

Vad gäller stoppreglernas tillämpning på omsättningstillgångar, se även det i avsnitt 6.1. kommenterade uttalandet i prop. 1989/90:110 s. 598. I detta sammanhang bör även bestämmelserna i 32 § 3 f mom. KL uppmärksammas. Enligt dessa regler föreligger under vissa förutsättningar skattefrihet för förmån av personalrabatter. Huruvida stoppregeln i fjärde stycket tar över de allmänna reglerna i 32 § 3 f mom. KL synes inte ha lösts i praxis. Dock talar det mesta för att denna bestämmelse om personalrabatter även gäller vid beskattning av delägare i fåmansföretag. Detta tycks även vara RSV:s åsikt (jfr RSV S 1999:21 s. 16).

Om den skattskyldige beskattas till följd av att egendom förvärvats till lägre pris än marknadspriset bör det beskattade beloppet enligt RSV:s rekommendation (s. 20) få räknas som en del av dennes anskaffningskostnad för egendomen. Regeringsrätten har i RÅ 1980 1:28 uttalat att ingångsvärdet för X vid försäljning av en fastighet skall vara det bestämda marknadsvärdet när X vid tidigare köp av fastigheten inkomstbeskattats som löneförmån för utköp av fastigheten till underpris. Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden har likaså i ett förhandsbesked svarat ja på frågan om det beskattade skillnadsbeloppet mellan marknadspriset och köpeskillingen fick beaktas vid beräkning av ingångsvärdet vid en vidareförsäljning av egendomen (RÅ 1983 1:18).

Stoppregeln är inte tillämplig om egendomen förvärvats av en företagsledare som tidigare blivit beskattad enligt anvisningspunktens första stycke när företaget anskaffade egendomen. Undantaget omfattar emellertid endast företagsledarens egna utköp av egendomen. Detta torde få till konsekvens att en närstående till företagsledaren som köper ut egendom till lågt pris blir beskattad enligt felpreisregeln även om företagsledaren tidigare beskattats enligt anvisningspunktens första stycke.

I RÅ 1993 not. 683 var frågan om undantagsregeln i stoppregeln sista mening kunde tillämpas i följande situation. Företagsledaren hade blivit beskattad enligt anvisningspunktens första stycke när företaget anskaffade tavlor för ca 120 000 kr. Tavlorna såldes några år senare för 84 000 kr. X undrade nu – ca 10 år senare – om han skattefritt kunde ta ut 84 000 kr från bolaget. Skatterättsnämnden fann att det saknades grund för att utvidga den skattefrihet som följer av undantagsregeln till ett sådant fall. Regeringsrätten delade denna uppfattning.

En enskild persons utköp till underpris behandlas enligt de allmänna reglerna i stort sett efter samma principer som vid införsäljning till överpris. Den som förvärvar till underpris skall således beskattas för skillnaden mellan marknadspriset och inköpspriset som löneförmån om han eller hon är verksam i företaget. Är förvärvaren inte anställd men delägare beskattas förmånen som utdelning. Den anställda eller delägaren torde beskattas även om förmånen av underpriset tillfaller en denne närstående (jfr bl.a. RÅ 1989 ref. 57 och RÅ 1996 ref. 16).

Personalrabatter kan dock enligt 32 § 3 f mom. KL vara skattefria om vissa förutsättningar är uppfyllda. Bestämmelser har införts genom SFS 1995:651 samt 1996:651, se även prop. 1994/95:182 s. 33 f. Personalrabatt är skattefri om den avser inköp av en vara eller en tjänst från arbetsgivaren eller något annat företag i samma koncern om varan eller tjänsten ingår i säljarens ordinarie utbud. Detta gäller emellertid inte om rabatten

är en direkt ersättning för utfört arbete, om den överstiger den största rabatt som en konsument kan erhålla på affärsmässiga grunder eller om den uppenbart överstiger personalrabatt som är sedvanlig i branschen.

Om en tillgång tas ut ur en förvärvskälla skall uttagsbeskattning ske enligt punkt 1 a av anvisningarna till 22 § KL. Företaget skall beskattas som om tillgången i stället hade avyttrats mot en ersättning som motsvaras av marknadsvärdet, dvs. det pris som överlåtaren kan antas erhålla om tillgången bjuds ut på marknaden under villkor som med hänsyn till överlåtarens affärsmässiga situation framstår som naturliga (fjärde stycket).

Företaget får avdrag för värdet av förmånen av underpriset i de fall detta värde beskattas som en löneförmån. Det utgår därvid socialavgifter och beloppet utgör pensionsgrundande inkomst för den anställde. Om förmånen är att anse som utdelning har företaget ingen avdragsrätt.

Om företagets överlåtelse till delägaren eller den närstående avser sådan egendom och sker på sådant sätt att vinstberäkningen skall ske i reavinstsystemet bör innehållet i 24 § 3 mom. första stycket SIL beaktas. Enligt detta stycke medges inte avdrag för reaförlust om egendom avyttrats till ett pris under marknadsvärdet såvida det inte framgår av omständigheterna att överlåtaren saknat avsikt att bereda förmån för mottagaren.

**Skälen för regeringens förslag:** Syftet med stoppregeln i punkt 14 fjärde stycket av anvisningarna till 32 § KL är – liksom vad gäller den i andra stycket samma anvisningspunkt behandlade överprisregeln – att förhindra att delägare m.fl. skaffar sig obehöriga skatteförmåner och kringgår låneförbudet.

Vad regeringen anfört beträffande regeln om införsäljning till överpris (avsnitt 6.2) är giltigt även i fråga om delägares och närståendes förvärv från fåmansföretaget till underpris. De förhållandevis små skillnader som föreligger mellan stoppregeln i fjärde stycket och de allmänna reglerna när egendom förvärvas till underpris kan inte anses motivera ett bibehållande av två i stort sett parallella system. Regeringen föreslår därför att stoppregeln upphävs.

Vid tillämpning av de allmänna reglerna kommer förmånen av att få förvärva egendom till underpris att beskattas som inkomst av tjänst eller som inkomst av kapital (utdelning). Förmånens storlek utgörs av skillnaden mellan egendomens marknadsvärde och det mellan parterna avtalade priset för egendomen. Stoppregelutredningen har föreslagit att värderingen skall ske utifrån ett köparperspektiv och att det avgörande bör vara vad delägaren eller den närstående skulle ha fått betala om de själva på marknadsmässiga villkor anskaffat motsvarande egendom. Utredningen har därvid hänvisat till sitt förslag till definitionen av marknadsvärde i 42 § KL.

Regeringen lägger inte fram något förslag om värdering av förmån när delägare i ett fåmansföretag säljer in egendom till företaget till överpris eftersom regeringen bedömer att de allmänna reglerna om förmånsvärdering är tillräckliga (avsnitt 6.2). När det gäller förmån i form av utköp av egendom till underpris är utgångspunkten vid värderingen det pris som den skattskyldige fått betala om han eller hon på den öppna marknaden

förvärvat egendomen eller tjänsten. Någon särskild regel för värdering av förmån av utköp till underpris behövs därför inte heller.

Regeringens förslag medför att stoppregeln såvitt avser fåmansföretagen i punkt 14 fjärde stycket av anvisningarna till 32 § KL samt däremot svarande uttagsbeskattningsregel i 2 § 13 mom. SIL kan upphävas.

## 6.5 Uthyrning av lokal

**Regeringens förslag:** Stoppregeln avseende företagsledares uthyrning av privatbostad till företaget avskaffas. Det korresponderande avdragsförbudet i 2 § 13 mom. SIL upphävs. Beskattning sker enligt reglerna i 3 § 3 mom. tredje och fjärde styckena SIL, som utvidgas till att omfatta upplåtelse till ett företag som ingår i samma intressegemenskap som den skattskyldiges arbetsgivare.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens med tillägget att en särskild regel för värdering av förmån av uthyrning till överpris föreslås.

**Remissinstanserna:** Flertalet av de remissinstanser som yttrat sig i frågan är positiva till förslaget. *Sveriges Bokförings- & Revisionsbyråers Förbund SBRF* anser att regeln om schablonmässiga avdrag vid upplåtelse till utomstående bör gälla alla skattskyldiga för att förenkla reglerna och göra dem än mer rättvisa. *Svenska Revisorssamfundet SRS* och *Sveriges Fastighetsägareförbud* anser att även reglerna om avdrag för lokal-kostnad i enskild näringsverksamhet bör ändras. *RSV* anser att utredningens förslag kan komma att leda till en höjning av hyresersättning för lokaler i privata bostäder. För det mesta torde det enda alternativet till att hyra ut lokalen till det egna företaget vara att inte hyra ut lokalen alls. Att marknadsvärdet skall fastställas utifrån ett säljarperspektiv ger enligt verket föga ledning i praktiken. Jämförelsen med vad man skulle få vid uthyrning till utomstående bör göras utifrån vad ett företag hade varit berett att erlægga i hyra. *Civilekonomerna* avstyrker förslaget. Förbundet anser att det blir mer komplicerat genom att dubbla regelsystem måste tillämpas för anställda och icke anställda. Förslaget leder inte till ökad likformighet i förhållande till enskild näringsidkare och medför att kontroll- och processproblemen kommer att öka.

**Bakgrunden till regeringens förslag:** Enligt punkt 14 *femte stycket* av anvisningarna till 32 § KL skall, om företagsledare i ett fåmansföretag eller ett fåmansägt handelsbolag eller företagsledare närstående person har uppburit hyra eller annan ersättning från företaget för lokal, som ägs eller disponeras av företagsledaren eller honom närstående, ersättningen, såvida den inte skall beskattas såsom intäkt av näringsverksamhet, hos mottagaren beskattas som intäkt av tjänst. Mottagaren får dock skäligt avdrag för den kostnad som han haft på grund av att företaget utnyttjat lokalen i fråga.

En fastighet kan vara antingen en privatbostadsfastighet eller en näringsfastighet (5 § KL). Stoppregeln omfattar således endast uthyrning av privatbostad.

Stoppregeln om lokalhyra tillkom genom 1976 års lagstiftning. Bakgrunden var att man funnit att den då gällande schablonbeskattningen av en- eller tvåfamiljsfastigheter utnyttjades av företagsledare i fåmansföretag för att betinga sig skattefri inkomst från företaget genom uthyrning av delar av sin privatbostad. Schablonbeskattningen innebar nämligen att faktiska hyresintäkter var skattefria upp till 8 000 kr eller två procent av fastighetens taxeringsvärde. Så länge som hyran bestämdes inom dessa gränser var den skattefri. Stoppregeln innebar ursprungligen att hyran skulle tas upp som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. Liksom i dag skulle skäligt avdrag medges för kostnaderna för uthyrningen.

Genom 1990 års skattereform slopades schablonbeskattningen av småhus. Samtidigt infördes nya regler avseende uthyrning av privatbostäder. Reglerna innebär att hyran skall tas upp som intäkt av kapital samt att generellt avdrag medges med 4 000 kr. Härutöver medges avdrag vid uthyrning av småhus med 20 procent av hyresintäkten och vid annan uthyrning med den del av den egna hyran eller avgiften som belöper på det som uthyrts.

Enligt föredragande statsrådet (prop. 1989/90:110 s. 600) borde de nya reglerna inte tillämpas på fåmansföretagen eftersom företagsledaren då skulle få möjlighet att ta ut ersättning från företaget som lägre beskattad kapitalinkomst. Hela hyresersättningen borde därför redovisas i inkomstslaget tjänst. Företagsledarens avdragsrätt för kostnader för uthyrningen borde vidare begränsas till de direkta merkostnader som föranletts av företagets utnyttjande av lokalen. Någon ändring av uttrycket "skäligt avdrag" föreslogs emellertid inte.

Av 2 § 13 mom. första stycket SIL framgår att företaget inte har rätt till avdrag för den del av lokalhyran som utgör s.k. "överhyra".

I prop. 1989/90:110 s. 600 anförs att med marknadsmässig ersättning förstås vad företaget skulle ha fått betala till en utomstående för en motsvarande lokal. För den marknadsmässiga ersättningen har företaget således avdragsrätt. Beträffande den del som hos företagsledaren skall beskattas som intäkt av tjänst påförs företaget inte socialavgifter. Beloppet är inte pensionsgrundande och berättigar inte heller till grundavdrag.

Av stoppregeln i femte stycket framgår inte annat än att hela ersättningen är avsedd att behandlas enligt lagrummets speciella regler. Om ersättningen för lokalen skulle överstiga marknadsmässig hyra (dvs. innefatta en "överhyra") skulle emellertid överhyran teoretiskt sett kunna betraktas som lön eller utdelning (beroende på om upplåtaren är verksam eller inte i företaget) och beskattas som vanlig löneinkomst eller kapitalinkomst. Med ett sådant betraktelsesätt skulle företaget i lönefallet få avdrag för överhyran som en driftkostnad.

RSV rekommenderar också (RSV S 1999:21 s. 22) att lagtexten skall tolkas så att även överhyran omfattas av stoppregeln. Beträffande företags avdragsrätt konstaterar RSV (s. 26) med hänvisning till 2 § 13 mom. första stycket SIL att företaget inte har rätt till avdrag när fråga är om överhyra till företagsledaren eller någon denne närstående medan överhyra till andra i företaget verksamma delägare betraktas som lön och således är avdragsgill. Överhyra till en delägare som inte är anställd och inte

heller närstående till anställd torde normalt betraktas som utdelning och därmed inte vara avdragsgill.

Vid tillämpning av stoppregeln beskattas, som nyss nämnts, hyresintäkten som intäkt av tjänst antingen hos företagsledaren eller den närstående. Sådan beskattning ter sig naturlig om upplåtaren av lokalen är verksam i företaget men knappast om denne inte är det. RSV har i sin rekommendation (s. 23) gjort följande uttalande om vad som bör avses med hyresmottagarens rätt till "skäligt avdrag" för sina kostnader på grund av uthyrningen. "Om upplåtelsen avser endast enstaka kontorsrum eller garage o.d. i en egen privatbostadsfastighet bör avdraget begränsas till de direkta merkostnader i form av elektricitet, uppvärmning, slitage o.d. som föranletts av att företaget har använt detta utrymme. Det sammanlagda beloppet för sådana merkostnader i här avsedda fall kan vanligtvis antas variera mellan 1 000 och 3 000 kr för ett helt år beroende på förhållandena i det enskilda fallet."

Stoppregeln har inte ansetts tillämplig när ett fåmansföretag stått för utgifter för reparation eller ombyggnad av hyrda lokaler i företagsledarens privatbostad. Den av byggnadsarbetena föranledda värdeökningen på privatbostaden har alltså inte ansetts utgöra uppbyggnads hyra. Företagsledaren har i stället beskattats för förmånen (värdeökningen) enligt allmänna regler (se RÅ 1990 not. 70).

Om stoppregeln i punkt 14 femte stycket av anvisningarna till 32 § KL inte är tillämplig vid uthyrning av privatbostad blir hyresinkomsten beskattad under inkomst av kapital enligt 3 § 3 mom. SIL. Om något reellt hyresförhållande inte föreligger utan hyresavtalet framstår som en skattemässig konstruktion torde ersättningen betraktas som lön eller utdelning och beskattas som inkomst av tjänst respektive kapital. Motsvarande gäller i fråga om det överskjutande beloppet om någon del av ersättningen inte är marknadsmässig.

Såsom ovan anförts medges från intäkt på grund av upplåtelse av privatbostad m.m. enligt 3 § 3 mom. tredje stycket SIL avdrag med 4 000 kr för varje privatbostadsfastighet, privatbostad eller hyreslägenhet. Därutöver medges avdrag med 20 procent av hyresintäkten. Enligt samma moment fjärde stycket medges dock inte dessa avdrag om bostaden upplåtits till den skattskyldiges arbetsgivare eller till någon som är arbetsgivare åt en närstående till den skattskyldige. Liksom vid tillämpning av stoppregeln begränsas i dessa fall avdragsrätten till ett skäligt avdrag för kostnad som den skattskyldige fått vidkännas på grund av upplåtelsen.

För ett företag som hyr lokaler av sina anställda eller andra gäller vanliga avdragsregler. Hyreskostnaden räknas som en driftkostnad till den del den är marknadsmässig. Har överhyra erlagts blir denna avdragsgill som lön såvida uthyraren är anställd hos företaget. Företaget skall samtidigt betala socialavgifter på beloppet. Om uthyraren är delägare i företaget utan att vara anställd betraktas överhyran som utdelning och blir därmed inte avdragsgill för företaget.

I fråga om avdrag för lokalkostnad i enskild näringsverksamhet gäller särskilda regler (se punkt 27 av anvisningarna till 23 § KL). Förutsättningen för avdrag är att en för ändamålet särskilt inrättad del av en privatbostad eller annan bostad använts i innehavarens näringsverksamhet. Av-

drag medges för skälig del av kostnaderna för bostaden för hyra o.d., värme, vatten och avlopp samt elektrisk ström och för kostnader i övrigt som är omedelbart betingade av näringsverksamheten. Avdrag medges även om någon del av bostaden inte särskilt inrättats för näringsverksamheten, om arbete utförts i bostaden minst 800 timmar under beskattningsåret. Därvid beaktas endast arbete som det med hänsyn till verksamhetens art varit motiverat att utföra i bostaden samt arbete som har nära samband med verksamheten men är att hänföra till tjänst. Arbete som utförts av den skattskyldiges barn tillgodoräknas endast om barnet fyllt 16 år och arbete som utförts av den skattskyldiges make endast om makarna drivit verksamheten gemensamt. Avdrag medges med 2 000 kr om arbetet utförts i bostad på den skattskyldiges egen eller hans makes fastighet och med 4 000 kr i annat fall. Omfattar beskattningsåret annan tid än tolv månader jämkas timantalet och avdragsbeloppet med hänsyn härtill.

**Skälen för regeringens förslag:** Vad gäller lokalersättningar som är marknadsmässiga är enligt regeringens uppfattning argumenten för att en företagsledare i ett fåmansföretag skall träffas av en högre skattebelastning än "vanliga" anställda inte speciellt starka. Ersättningar för privata lokaler framstår otvivelaktigt mer som en kapitalinkomst än som en arbetsinkomst. Detta gäller i särskilt hög grad om ersättningen mottagits av sådan närstående till företagsledaren som inte är anställd i företaget. Från tillämpningssynpunkt är det givetvis också önskvärt om antalet system för reglering av beskattningen i samband med upplåtelse av privata lokaler kan reduceras.

Om det belopp som erläggs för en upplåten lokal överstiger marknadsmässig ersättning utgör skillnadsbeloppet egentligen inte lokalersättning utan något annat. Är upplåtaren anställd eller närstående till anställd ligger det nära till hands att betrakta skillnadsbeloppet som lön. Sådan lön skall liksom lön i allmänhet föranleda socialavgifter för utbetalaren och ligga till grund för sociala förmåner för mottagaren. Är det en aktieägare eller en närstående till denne som inte är verksam i företaget och som uppbär ett belopp överstigande marknadshyran utgör beloppet utdelning. Regeringen kan inte finna annat än att nu redovisade principer om möjligt bör tillämpas även inom fåmansföretagssfären.

Det kan knappast förnekas att risken för att löneförmåner av skatteskal ges formen av överbetalning för upplåtna privata lokaler är större bland fåmansföretagen än på andra håll. Att med någorlunda precision bestämma marknadshyran för privata lokaler som helt eller delvis upplåts som exempelvis kontor, lager eller garage åt ett närstående företag är förenat med betydande problem. Avsaknaden av en fungerande marknad i förening med svårigheten att i det enskilda fallet kontrollera den faktiska omfattningen av upplåtelsen gör att utrymmet för skönsmässiga bedömningar regelmässigt blir stort.

Regeringen har i det föregående (avsnitt 6.2) funnit att de allmänna reglerna om förmånsvärdering är tillräckliga för att åstadkomma en korrekt beskattning när egendom överlåtits till överpris. Enligt regeringens mening kan även risken för ogrundade skatteförmåner vid upplåtelse av privata lokaler i tillräcklig grad begränsas genom tillämpning av de allmänna principer om förmånsvärdering som redan i dag gäller.

Mot bakgrund av det anförda talar enligt regeringens uppfattning övervägande skäl för att stoppregeln avseende fåmansföretags ersättningar till företagsledare eller denne närstående personer för upplåtelse av privata lokaler kan slopas. Regeringen föreslår att upplåtelser av detta slag skall beskattas enligt det regelsystem som enligt 3 § 3 mom. fjärde stycket SIL gäller när en anställd eller närstående till en anställd uppbär ersättning för upplåtna lokaler från arbetsgivaren. Ersättningen skall således, så länge den är marknadsmässig, beskattas som inkomst av kapital. Belopp som överstiger marknadsmässig ersättning skall tas upp som inkomst av tjänst eller – om något anställningsförhållande inte föreligger men däremot delägarskap – som inkomst av kapital (utdelning). På sådan del av ersättningen som beskattas som inkomst av tjänst utgår socialavgifter och denna del ligger också till grund för sociala förmåner. Arbetsgivarens avdragsrätt bör följa allmänna regler.

Enligt nuvarande regler i 3 § 3 mom. fjärde stycket SIL bortfaller rätten till schablonmässigt beräknade avdrag när upplåtelse sker till den skattskyldiges eller honom närstående arbetsgivare. Något hinder mot att åtnjuta de förmånliga schablonavdragen synes därmed inte föreligga om det exempelvis är ett arbetsgivare närstående företag som hyr de privata lokalerna. Det finns en risk för att avdragsbegränsningen i fjärde stycket kringgås genom att upplåtelseavtalet formellt sett ingås mellan t.ex. den skattskyldige och ett dotterbolag till dennes arbetsgivare. Regeringen föreslår därför att den begränsade avdragsrätten i 3 § 3 mom. fjärde stycket SIL skall gälla inte bara vid upplåtelse till den skattskyldiges arbetsgivare utan också då lokalerna upplåts till ett företag som ingår i samma intressegemenskap som den skattskyldiges arbetsgivare.

Som regeringen redan antytt kan upplåtelse av privata lokaler ge upphov till olika slags kontrollproblem. Regeringen återkommer till detta i det följande (kapitel 6.14).

Regeringens förslag medför att punkt 14 femte stycket av anvisningarna till 32 § KL kan upphävas. Förslaget kräver vidare ändringar i 2 § 13 mom. och 3 § 3 mom. SIL.

Enligt Stoppregelutredningens bedömning har det inte framkommit något som ger anledning att ompröva de valda avdragsschablonerna för enskilda näringsidkare. Regeringen delar denna bedömning och lägger därför inte fram något förslag om ändring av punkt 27 av anvisningarna till 23 § KL.

## 6.6 Inkomstfördelning i familjen

**Regeringens bedömning:** Reglerna om inkomstfördelning i familjen bör inte ändras i detta sammanhang.

**Utredningens förslag:** De särskilda reglerna i punkt 13 av anvisningarna till 32 § KL om lön till make i fåmansföretag och fåmansägt handelsbolag slopas. Reglerna om lön till barn i samma anvisningspunkt bibehålls oförändrade.

**Remissinstanserna:** *LO* avstyrker förslaget. *RSV* tillstyrker förslaget men ifrågasätter om de allmänna reglerna i avsaknad av en fast praxis ger stöd för skattemyndigheterna att ingripa mot inkomstuppdelningar som inte står i proportion till utförda arbetsprestationer. En ökad skillnad i skatteuttaget mellan de som har höga respektive låga inkomster utgör ett starkare incitament för inkomstfördelning inom familjen. Behovet av särskilda regler för inkomstuppdelning är enligt *RSV* beroende av beskattningen i olika inkomstskikt.

De flesta av de andra remissinstanserna tillstyrker förslaget men anser att även de särskilda reglerna om lön till barn bör slopas.

**Skälen för regeringens bedömning:** Om en skattskyldig är företagsledare i ett fåmansföretag eller i ett fåmansägt handelsbolag och hans make inte har en sådan ledande ställning i företaget gäller enligt punkt 13 *första och andra styckena* av anvisningarna till 32 § KL följande i fråga om lön eller annan ersättning från företaget till maken för utfört arbete. Maken beskattas själv för den ersättning som han uppburit från företaget under förutsättning att ersättningen är att anse som marknadsmässig. För överskjutande del skall i stället företagsledaren beskattas.

Enligt *tredje stycket* samma anvisningspunkt beskattas ersättning för utfört arbete från ett fåmansföretag eller ett fåmansägt handelsbolag till företagsledares eller dennes makes barn, som ej uppnått 16 års ålder, hos den av makarna som har den högsta inkomsten från företaget, eller, om makarna har lika stor inkomst från företaget, hos den äldste maken. Detta gäller också ersättning till barn, som har fyllt 16 år, till den del ersättningen överstiger marknadsmässigt vederlag för barnets arbetsinsats.

Är företagsledares make och barn, som avses i tredje stycket, delägare i fåmansägt handelsbolag tillämpas andra och tredje styckena enligt *fjärde stycket* av anvisningspunkten i den mån inkomsten utgör ersättning för utfört arbete. Till den del inkomsten utgör skälig ersättning för i bolaget gjord kapitalinsats beskattas delägaren själv för inkomsten. Är inkomsten större beskattas företagsledaren för överskjutande del. Har båda makarna inkomst från bolaget gäller beträffande den överskjutande delen bestämmelserna i tredje stycket.

Stoppregelutredningen har föreslagit att de särskilda reglerna om inkomstfördelning mellan makar skall slopas. Skattereglerna om fördelning av inkomst mellan närstående personer följer normalt sett det civilrättsliga förhållandet. Utredningen anser inte att det finns några bärande skäl att särbehandla makar i detta avseende. Enligt utredningen innebär de allmänna reglerna att ersättning beskattas som lön endast om den står i rimlig proportion till utförd arbetsprestation. Om så inte är fallet kan, såvida den anställde äger del i bolaget, den del av lönen som överstiger marknadsmässigt vederlag behandlas som utdelning med påföljd att företaget vägras avdrag för beloppet. Om löntagaren inte är delägare i företaget, kan överlönen beskattas hos den person som genom sin ställning åstadkommit och dragit nytta av utbetalningen. Tillräckliga skäl att ha kvar en regel om att lön från fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag skall vara marknadsmässig finns därför enligt utredningen inte.

När det gäller fåmansföretags eller fåmansägt handelsbolags lön till barn under 16 år har utredningen funnit att förbudet bör kvarstå med hän-

visning till att risken för missbruk anses väga tyngre än den orättvisa som består i att företagsledares barn diskrimineras i förhållande till andra barn.

Redovisningskommittén har i sitt slutbetänkande Översyn av redovisningslagstiftningen (SOU 1996:157) ansett att vad beträffar enskild näringsverksamhet vore det en fördel för såväl de enskilda som berörda myndigheter om skattereglerna om fördelning av inkomst mellan makar följde det civilrättsliga förhållandet på samma sätt som gäller för andra närstående personer. Förslaget har i denna del ännu inte lett till någon lagstiftning. Enligt regeringens mening vore det bra om reglerna om inkomstfördelning inom familjen är likformiga för olika typer av näringsverksamhet. Det är mot bakgrund av detta lämpligt att reglerna om inkomstfördelning i fåmansföretag och fåmansägda handelsbolag ses över i samband med reglerna för enskilda näringsidkare. Regeringen lägger därför inte fram något förslag om ändring av reglerna i detta sammanhang.

## 6.7 Förbjudna lån

**Regeringens förslag:** Den skatterättsliga bestämmelsen om förbjudna lån i punkt 15 av anvisningarna i 32 § KL behålls. En ny bestämmelse om att förbjudna lån skall tas upp som intäkt av näringsverksamhet hos juridiska personer förs in som ett nytt moment i 2 § SIL. För delägare i handelsbolag som är fysiska personer och dödsbon tas handelsbolagets penninglån upp som intäkt av tjänst och för övriga delägare som intäkt av näringsverksamhet.

**Utredningens förslag:** Utredningen föreslår att anknytningen mellan det civilrättsliga låneförbudet och skattereglerna slopas. En särskild skattemässig lånebestämmelse med något mindre tillämpningsområde än det nuvarande låneförbudet införs i SIL. Är bestämmelsen tillämplig på ett lån till en aktieägare som är en fysisk person eller en närstående till denne, skall beskattningen ske i inkomstslaget kapital. Om en juridisk person träffas av lånebestämmelsen sker beskattningen normalt i inkomstslaget näringsverksamhet. För att uppnå ungefär samma beskattningseffekt som tidigare skall ett belopp motsvarande en och en halv gånger lånesumman tas upp som intäkt. Om återbetalning sker medges avdrag med motsvarande del av det återbetalade beloppet.

**Remissinstanserna:** De flesta remissinstanserna är negativa till att anknytningen mellan det civilrättsliga låneförbudet och skattereglerna slopas. RSV har inga invändningar mot den slopade kopplingen och tillstyrker att en särskild skattebestämmelse för delägare i fåmansföretag införs. *Kammarrätten i Göteborg* anser att förslaget bör godtas trots de betänkligheter som det innebär från systematisk utgångspunkt genom att man skulle bli tvungen att hålla reda på två olika regelsystem.

*Hovrätten för Nedre Norrland* anser att förslaget innebär att den slutliga regleringen av beskattningen kan hållas öppen under flera år, vilket kan få svåröverskådliga konsekvenser. Innebörden av begreppet återbetalning skulle t.ex. kunna bli föremål för olika åsikter om det långivande företags identitet eller företagsform ändras eller om fordringen överläts.

*NUTEK* och *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* anser inte att förbjudna lån skall vara skatterättsligt sanktionerade. Ett brott mot låneförbudet är straffrättsligt sanktionerat och skall naturligtvis betraktas som förtäckt utdelning om det avskrivs. *Svenska Revisorsamfundet SRS* anser inte heller att finns skäl att ha särskilda skatteregler för förbjudna lån. Allmänna skatteregler, ABL:s sanktionssystem och revisorernas granskning utgör en fullt tillräcklig garanti för att ABL:s regler skall efterlevas. Reglerna om revision är desamma oavsett om det är fråga om ett fåmansbolag eller ett annat bolag. Brott mot låneförbudet föranleder alltid en anmärkning i revisionsberättelsen och det är förhållandevis enkelt för skattemyndigheterna att följa upp dem. *Sveriges advokatsamfund* anser att de civilrättsliga låneförbuden är tillräckliga för att upprätthålla skyddet för kapitalet i bolaget respektive stiftelsen. Den nuvarande skatte-mässiga regleringen bör slopas och inte ersättas med en ny, även om den sammantaget ger rimligare beskattningseksekvenser. *Sveriges Bokförings- och Revisionsbyråers Förbund SBRF* anser att det endast finns civilrättsliga skäl till att ha kvar ett låneförbud. Uppburna lån bör skattemässigt behandlas efter allmänna bestämmelser om marknadsmässig ränta etc.

*Sveriges Fastighetsägareförbund* och *Näringslivets skattedelegation* framhåller att avdraget vid återbetalning av lån i vissa fall skulle bli mindre än den skatt som betalats vid upptagande av lånet eftersom överskott i kapital beskattas med 30 procent medan underskott leder till en skattereduktion på enbart 21 procent för underskott överstigande 100 000 kr. *Sveriges Fastighetsägareförbund* anser vidare att det saknas anledning att i beskattningshänseende göra skillnad på lån från fåmansföretag och lån från andra företag.

*Civilekonomerna* påpekar att förslaget innebär stora möjligheter till olika skatteplaneringsåtgärder. Brott mot låneförbudet är ett av de mest uppmärksammade felen vid skatterevision av fåmansbolag. Låneförbudet i KL överensstämmer med grundtanken att förmånen att driva rörelse utan personligt ekonomiskt ansvar inte uppnås utan att man tillskjuter ett kapital som utgör grundval för bolagets kreditvärdighet. Bolag skall inte vara beroende av aktietecknarens betalningsförmåga. Det vore enligt förbundet uppseendeväckande att i strid mot grunden för den civilrättsliga bolagslagstiftningen inom skatterätten godta aktieägarlån och dessutom lagstifta om hur sådana skall beskattas.

**Bakgrunden till regeringens förslag:** De civilrättsliga bestämmelserna om lån från aktiebolag finns i 12 kap. 7 § ABL och har följande lydelse.

”Aktiebolag får ej lämna penninglån till den som äger aktier i eller är styrelseledamot eller verkställande direktör i bolaget eller annat bolag i samma koncern. Detsamma gäller i fråga om penninglån till

1. den som är gift med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till aktieägare, styrelseledamot eller verkställande direktör,
2. den som är besvägrad med sådan person i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon, eller
3. juridisk person över vars verksamhet person som nämnts ovan har ett bestämmande inflytande.

Bestämmelserna i första stycket gäller ej om

1. gäldenären är kommun eller landstingskommun,
2. gäldenären är företag i koncern i vilken det långivande bolaget ingår,
3. gäldenären driver rörelse och lånet betingas av affärsmässiga skäl samt är avsett uteslutande för gäldenärens rörelse, eller

4. gäldenären eller honom närstående fysisk eller juridisk person som avses i första stycket 1–3 är aktieägare samt det sammanlagda aktieinnehavet ej uppgår till en procent av aktiekapitalet i bolaget och ej heller, om bolaget ingår i koncern, till en procent av de sammanlagda aktiekapitalen i koncernbolagen. Första stycket tillämpas dock, om gäldenären eller juridisk person över vars verksamhet han har ett bestämmande inflytande eller båda tillsammans äger mer än 500 aktier i bolaget eller, om bolaget ingår i koncern, i koncernbolagen.

Aktiebolag får icke lämna penninglån i syfte att gäldenären eller honom närstående fysisk eller juridisk person som avses i första stycket 1–3 skall förvärva aktier i bolaget eller annat bolag i samma koncern.

Är gäldenären anställd i bolaget eller i ett annat bolag i samma koncern gäller inte förbudet mot penninglån i tredje stycket, om

1. lånebeloppet jämte tidigare lån enligt detta stycke från bolaget eller annat bolag i samma koncern inte överstiger ett belopp som motsvarar två gånger gällande basbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring,

2. låneerbjudandet riktar sig till minst hälften av de anställda i bolaget och lånet skall återbetalas inom fem år genom regelbundna amorteringar samt

3. hinder mot lån inte föreligger vid en tillämpning av första och andra styckena, även om de aktier som skall förvärvas räknas med. Därvid skall dock det i första stycket angivna förbudet mot att lämna lån till styrelseledamot inte gälla i fråga om den som är styrelseledamot enligt bestämmelserna i lagen (1987:1245) om styrelserepresentation för de privatanställda.

Lån enligt fjärde stycket får inte lämnas, om det sammanlagda beloppet av sådana lån därefter skulle överstiga bolagets fria egna kapital.

Bestämmelserna i denna paragraf om förbud mot penninglån äger motsvarande tillämpning i fråga om ställande av säkerhet.

Vid tillämpningen av denna paragraf likställs äktenskapsliknande samlevnad med äktenskap, om de sammanlevande tidigare har varit gifta med varandra eller har eller har haft barn gemensamt.

Som aktieinnehav eller aktieförvärv enligt bestämmelserna i denna paragraf räknas inte innehav eller förvärv av andelar i en aktiefond eller i en aktiesparfond eller kapitalsparfond som inte är företagsanknuten.”

De ursprungliga låneförbudsreglerna tillkom genom lagstiftning år 1973. Aktiebolagsutredningen (SOU 1971:15) som tog upp frågan om låneförbud motiverade detta främst med intresset av skydd för bolagets borgenärer. I propositionen (prop. 1973:93) föreslogs ett absolut låneförbud såvitt gällde aktieägare och deras närstående (den s.k. släktkatalogen) med vissa möjligheter för länsstyrelsen att meddela dispens. Aktiebolagsutredningen hade föreslagit undantag för lån mot betryggande säkerhet och lån som motsvarades av det fria kapitalet. Om ett bolag lämnade ett förbjudet lån skulle det anses som ogiltigt såvida inte mottagaren var i god tro. Det av utredningen föreslagna undantaget ansågs inte kunna godtas bl.a. på grund av risken för att den som hade ett dominerande aktieinnehav i ett bolag tog ut pengar från bolaget för sin privata konsumtion i form av lån. På det sättet kunde denne undgå eller skjuta upp beskattningen. Till följd av låntagarens ställning i bolaget kunde det också befarsas att någon egentlig bedömning av låntagarens kreditvärdighet inte gjordes när lånet lämnades. I stället för den av utredningen föreslagna ogiltighetssanktionen fann föredraganden att rättsföljderna av att ett otillåtet lån lämnades skulle vara straffsanktionering. Förslaget antogs av riksdagen (LU 1973:19, SFS 1973:303 och 1082). En betalningsutfästelse

som strider mot låneförbudet torde emellertid inte alltid kunna göras gällande mot bolaget (jfr NJA 1992 s. 717).

Några mer ingripande ändringar av reglerna om lån gjordes inte i samband med tillkomsten av den nuvarande ABL. Näringslivet hade visserligen sedan låneförbudets införande gjort flera framställningar om ändringar i reglerna, bl.a. om att släktkatalogen skulle begränsas till att avse endast make och omyndiga barn. Föredraganden fann emellertid att näringslivets förslag skulle öppna stora möjligheter till kringgåenden i fåmansbolag och lade inte fram några ändringsförslag i den delen (prop. 1975:103, s. 492).

I 12 kap. 8 § ABL ges möjlighet för skattemyndigheten att medge dispens från 7 §. Vid förvärv av aktier i det bolag som lämnar lån eller ställer säkerhet får sådan dispens medges om lånet eller säkerheten behövs på grund av särskilda omständigheter. Sådan dispens kan endast avse privata aktiebolag. För lån till andra ändamål får skattemyndigheten medge dispens om det finns synnerliga skäl. Dispensinstitutet är främst avsett för att underlätta generationsskiften i familjeföretag.

Enligt 12 kap. 9 § ABL skall styrelse och verkställande direktör varje år upprätta en förteckning över de lån som lämnats med stöd av tillstånd enligt 8 §. Denna förteckning skall bolaget enligt 2 kap. 22 § LSK foga till självdeklarationen.

Enligt 19 kap. 1 § ABL kan den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet bryter mot 12 kap. 7 eller 9 § dömas till böter eller fängelse i högst ett år. Enligt 15 kap. 1–3 §§ ABL föreligger ersättningsskyldighet för styrelseledamot, verkställande direktör och revisor för skada som denne uppsåtligen eller av oaktsamhet vållat bolaget eller aktieägare. En aktieägare är vidare ersättningsskyldig för skada som denne uppsåtligen eller av grov oaktsamhet tillfogat bolaget, aktieägare eller annan genom att medverka till överträdelse av bl.a. ABL. Om en aktieägare såsom företrädare för bolaget beslutat om ett otillåtet lån till sig själv torde både straffpåföljd och skadeståndsskyldighet kunna uppstå för denne.

Med viss förebild i Aktiebolagsutredningens år 1973 avgivna betänkande har Aktiebolagskommittén lagt fram ett förslag om ändring av låneförbudet (SOU 1997:168). Enligt förslaget skall ett aktiebolag få lämna penninglån till den enligt gällande lag "förbjudna" personkretsen under förutsättning av att de utlånade medlen skulle ha kunnat delas ut som vinst och att betryggande säkerhet ställs för lånet. Kommittén har funnit att reglerna om lån skall ses som en del av lagens kapitalskyddsregler i vilket regelsammanhang de också har inordnats. De skattemässiga hänsynen får anses ha blivit överlämnade till skatterätten. I enlighet med detta har föreslagits att ett olagligen lämnat lån inte skall straffsanktioneras utan återbetalas om bolaget visar att låntagaren insåg eller bort inse att det var olagligt. Aktiebolagskommittén har övervägt men inte funnit det påkallat med en särskild revisorsgranskning av erbjuden säkerhet innan lånet lämnas. Härvid har hänvisats till att det ingår i den årliga revisionen att granska de säkerheter som finns för bolagets fordringar. Dispensinstitutet har tagits bort då detta i huvudsak ansetts skattemässigt betingat. Med samma motivering har det inte ansetts nödvändigt att behålla regeln om bolagets skyldighet att föra förteckning enligt 12 kap. 9 § ABL. Kommittén har

inte föreslagit att förvärvslåneförbudet, dvs. förbudet att lämna penninglån i syfte att gäldenären eller honom närstående fysiska eller juridiska personer skall förvärva aktier i bolaget eller i annat bolag i samma koncern, skall slopas. Den nya lagstiftningen avsågs av kommittén träda i kraft tidigast den 1 januari 2000. Särskilda ikraftträdande- och övergångsbestämmelser har föreslagits som bland annat innebär att ett gammalt olagligt lån kan läkas av den nya lagstiftningen. Enligt kommitténs mening bör de nya reglerna om återbetalning tillämpas på gamla olagliga lån i den mån de strider också mot de nya lånebestämmelserna. Om ett gammalt olagligt lån däremot skulle vara förenligt med de nya bestämmelserna anser kommittén att någon omedelbar återbetalningsskyldighet inte bör komma i fråga.

Kommitténs förslag i fråga om förbjudna lån har ännu inte lett till någon lagstiftning. Frågan bereds i Justitiedepartementet.

Även beträffande pensionsstiftelser finns det ett låneförbud.

Enligt 11 § första stycket lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m. (tryggandelagen) får en pensionsstiftelse låna ut pengar till arbetsgivaren, om betryggande säkerhet ställs för lånet eller tillsynsmyndigheten medger det. I övrigt förelåg vid lagens tillkomst inga särskilda inskränkningar vad gällde stiftelsens placeringar av sin förmögenhet. I samband med införandet av reglerna om den skattemässiga behandlingen av förbjudna lån förbjöds en pensionsstiftelse dock att lämna lån till aktieägare i fåmansföretag. Bestämmelsen, som finns i paragrafens tredje stycke, har följande lydelse.

”Om en pensionsstiftelse har till ändamål att trygga utfästelse om pension till arbetstagare eller arbetstagares efterlevande i aktiebolag som avses i punkten 14 i anvisningarna till 32 kommunalskattelagen (1928:370) skall, i fråga om stiftelsens rätt att lämna lån och ställa säkerhet, bestämmelserna i 12 kap. 7 och 8 §§ samt 19 kap. 1 § aktiebolagslagen (1975:1385) tillämpas.”

I förarbetena hänvisade föredragande statsrådet (prop. 1975/76:79 s. 90) särskilt till möjligheten för aktieägaren att låta bolaget göra avsättning till pensionsstiftelse och därefter ta lån i denna. Aktieägaren kunde därigenom minska sitt löneuttag eller utdelning från bolaget och för egen privat konsumtion använda medel som varken hade beskattats hos honom eller hos bolaget. Lagtekniskt anknyts till reglerna i ABL om vilka lån som är förbjudna och vilka sanktioner som kan förekomma vid överträdelse av förbudet.

Den skattemässiga behandlingen av förbjudna lån regleras i punkt 15 av anvisningarna till 32 § KL på följande sätt.

”Har penninglån lämnats i strid mot bestämmelserna i 12 kap. 7 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 11 § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m., skall lånebeloppet beskattas hos låntagaren som intäkt av tjänst, såvida inte synnerliga skäl föreligger mot detta.”

Om ett lån är skattepliktigt eller inte avgörs, som framgår av lagtexten, av de civilrättsliga bestämmelserna i ABL respektive tryggandelagen. Trots att ett av de starkaste motiven för införandet av låneförbudet år 1973 var att förhindra skatteflykt framlades i det sammanhanget inte något förslag till skatterättslig lagreglering. Det föredragande statsrådet uttalade

emellertid att en lagstridig låneutbetalning var att betrakta som förtäckt lön eller förtäckt utdelning och skulle bli föremål för beskattning (prop. 1973:93 s. 95). Detta uttalande lämnades utan erinran av lagutskottet (LU 1973:19). I lagrådsremissen med förslag till ny aktiebolagslag erinrade föredraganden ånyo om att ett olagligt lån kunde utgöra skattepliktig intäkt för låntagaren (prop. 1975:103 s. 496). Lagrådet kritiserade detta uttalande och anmärkte att ett uttalande med denna generella räckvidd inte kunde anses ha stöd i gällande skattelagstiftning eller praxis på området. Om utbetalningen även i sakligt hänseende var att bedöma som lån, fann Lagrådet att det förhållandet att lånetransaktionen stred mot låneförbudet rimligen inte kunde medföra att utbetalningen i beskattningssammanhang skulle bli betraktad som lön eller vinstutdelning (a. prop. s. 772).

Mot bakgrund av Lagrådets yttrande föreslog Företagsskatteberedningen (SOU 1975:54 s. 205) att en bestämmelse skulle införas i KL som klargjorde att ett lån som tagits i strid mot låneförbudet i ABL skulle utgöra skattepliktig inkomst för låntagaren. Flera remissinstanser kritiserade konstruktionen att ett civilrättsligt giltigt lån kunde föranleda straff samtidigt som det skattemässigt skulle behandlas som lön. Departementschefen konstaterade att det viktiga inte var om sanktioneringen av en överträdelse var tillräcklig eller inte (prop. 1975/76:79 s. 92) Det viktiga var i stället att en överträdelse av låneförbudet inte medförde civilrättslig ogiltighet, eftersom detta skulle skada borgenärerna. Vidare menade han att förbjudna lån i realiteten ofta innebar ett uttag för gott av substans i företaget och att detta därför borde utgöra utgångspunkten för skattereglernas utformning. Ett lån i strid mot låneförbudet skulle därför utgöra skattepliktig intäkt för låntagaren. Detta blev också riksdagens beslut (SFS 1976:85).

Fram till 1990 års skattereform kom det förbjudna lånet att hänföras till inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet. Motivet till detta var bl.a. att det inte ansågs lämpligt att hänföra intakten till tjänst om lånet lämnats till någon som inte var anställd i bolaget. Bestämmelserna placerades bland stoppreglerna (dåvarande 35 § 1 a mom. sjätte stycket KL) troligen på grund av att de ansågs ha sitt huvudsakliga tillämpningsområde inom fåmansföretagssfären.

Enligt förarbetena skulle endast den del av det förbjudna lånet som inte hade återbetalats beskattas. En återbetalning borde beaktas intill dess den skattskyldiges besvärsmätt löpte ut (prop. 1975/76:79 s. 93).

Företagsskattekommittén tog upp frågan om låneförbud borde definieras i KL i stället för att vara kopplat till det civilrättsliga låneförbudet i ABL (SOU 1989:2 s. 169). Kommittén kom fram till att ett skatterättsligt låneförbud i allt väsentligt skulle få konstrueras på samma sätt som låneförbudet i ABL och föreslog ingen ändring i regelsystemet.

I samband med skattereformen överfördes reglerna om förbjudna lån till en egen anvisningspunkt skild från stoppreglerna (jfr prop. 1989/90:110 s. 678). Som nyss nämnts ändrades också inkomstslaget till inkomst av tjänst.

Möjligheterna att genom återbetalning undvika beskattning av otillåtna lån kan ha minskat genom skattereformen. Enligt lagtexten kan beskattning underlåtas endast om *synnerliga skäl* föreligger. Sådana synnerliga skäl kan föreligga om lånet återbetalas före utgången av låntagarens be-

skattningsår. Frågan om en återbetalning skall utesluta beskattning måste emellertid enligt föredragande statsrådet (prop. 1989/90:110 s. 600) bedömas mycket restriktivt. Ett krav måste vara att det är fråga om en definitiv återbetalning och inte ett s.k. rullande lån, dvs. att nytt lån upptas i början av det nya beskattningsåret.

RSV har som rekommendation uttalat att den omständigheten att lånet har återbetalats genom att låntagaren eller någon honom närstående person tagit ett nytt förbjudet lån inte bör anses innebära att återbetalning skett (RSV S 1999:21 s. 29).

Enligt bestämmelsens ursprungliga lydelse (SFS 1976:85) beskattades *lån* som lämnats i strid mot bestämmelserna i 12 kap. 7 § ABL. Uttrycket lån ändrades till *penninglån* i samband med 1990 års skattereform. Föredraganden anförde att innebörden av begreppet lån i ABL och KL borde vara detsamma och att det i normalfallet skulle vara fråga om ett penninglån för att beskattning skulle ske (prop. 1989/90:110 s. 600). I förarbetena uttalas att normala varukrediter inte omfattas av bestämmelsen. Om kreditvillkoren är ovanligt fördelaktiga kunde det dock finnas anledning att behandla krediten som ett maskerat penninglån, vilket borde föranleda beskattning (prop. 1989/90:110 s. 678).

Uttrycket *penninglån* kan skapa osäkerhet om skattebestämmelsen även innefattar ställande av säkerhet. När det aktiebolagsrättsliga låneförbudet infördes var det dock klart att regeln om ställande av säkerhet även motiverades av skatteflyktsskäl. I förarbetena (prop. 1973:93 s. 135) anfördes: ”Vidare kan pekas på risken att personer i skatteflyktssyfte låter sitt bolag ställa säkerhet för lån som personen i fråga har för privata konsumtionssändamål. Med den utformning fjärde stycket har fått förhindras sådana åtgärder.”

I 12 kap. 7 § sjätte stycket ABL sägs att bestämmelserna om förbud mot penninglån äger *motsvarande tillämpning* i fråga om ställande av säkerhet. Vad en motsvarande tillämpning innebär synes inte vara helt klart. Förmodligen avser förbudet den säkerhet som bolaget ställer i stället för att lämna ett motsvarande penninglån. Genom att skattebestämmelsen hänvisar till den civilrättsliga regleringen i 12 kap. 7 § ABL torde avsikten ha varit att även ställande av säkerhet skall utlösa beskattning. Eventuell skattemässig effekt torde knappast vara relaterad till omfattningen av den ställda säkerheten utan till den skattskyldiges faktiska lånebelopp i den mån detta täcks av den förbjudna säkerheten. Några rättsfall som belyser frågan synes inte föreligga.

De civilrättsliga låneförbudet gäller även juridiska personer. I doktrinen har debatterats huruvida även de skatterättsliga reglerna skulle kunna gälla lån till juridiska personer. Det förhållandet att bestämmelsen föreskriver att beskattning skall ske i inkomstslaget tjänst har av vissa ansetts förhindra att en juridisk person beskattas. Andra har åter funnit att något hinder för att beskatta ett förbjudet lån till en juridisk person som inkomst av näringsverksamhet inte föreligger (jfr SOU 1997:2 del II s. 118, SN 1993, Grosskopf s. 116 och 566, Hulgaard s. 486 samt RSV:s Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 1999 års taxering, del 2 s. 1066).

I en proposition med förslag till ny inkomstskattelag, IL, som skall ersätta KL och SIL m.fl. författningar, har i 13 kap. 3 § IL föreslagits att förbjudna lån till juridiska personer skall räknas till inkomstslaget näringsverksamhet. Bestämmelsen föreslås också gälla för intäkter hos svenska handelsbolag (13 kap. 4 § första stycket IL). För delägare som är fysiska personer skall handelsbolagets penninglån räknas till inkomstslaget tjänst (13 kap. 4 § andra stycket IL). Vidare föreslås en uttrycklig bestämmelse i 15 kap. 3 § IL om att lånebeloppet skall tas upp som intäkt hos låntagaren eller hos en juridisk person som är delägare i ett svenskt handelsbolag som är låntagare om det inte finns synnerliga skäl mot detta.

Kammarrätten i Göteborg har i ett avgörande den 23 februari 1999 (mål nr 1371-1996) funnit att ett aktiebolag inte kan beskattas för ett förbjudet lån. Motiveringen till detta är i korthet följande. Av 2 § 1 mom. första stycket SIL framgår att bestämmelserna i KL skall tillämpas vid taxeringen till statlig inkomstskatt endast i den mån inte annat följer av SIL. Med andra ord kan varken 32 § KL eller dess anvisningar tillämpas vid taxering till statlig inkomstskatt om en uttrycklig föreskrift i SIL uttalar annat. Av 1 § 3 mom. SIL följer att juridiska personer skall erlägga statlig inkomstskatt för inkomst av näringsverksamhet. Ett aktiebolag kan således inte beskattas för inkomst av tjänst. Riksskatteverket har överklagat kammarrättens avgörande till Regeringsrätten.

**Skälen för regeringens förslag:** Ett motiv för införandet av det aktiebolagsrättsliga låneförbudet var att motverka skatteflykt. Enligt förarbetena yttrade sig denna form av skatteflykt främst i att aktieägare eller personer i ledande ställning i ett bolag tog lån från detta för privat konsumtion. Låneförbudet kompletterades därför med bestämmelser om beskattning av förbjudna lån.

Från näringslivets sida har framförts att det civilrättsliga låneförbudet bör vara fast förankrat i de flesta företagares medvetande och att några skattemässiga sanktioner därför inte längre behövs. Ett annat argument för ett avskaffande av de särskilda skattemässiga bestämmelserna är att "lån" enligt de allmänna reglerna kan betraktas som något annat än ett lån om lånevillkoren är sådana att det är tveksamt om eller när återbetalning skall ske.

Uppfattningen att kunskapen om ABL:s låneförbud är allmänt spridd inom näringslivet är säkert riktig. Det är också så att det ankommer på ett aktiebolags revisor att granska tillämpningen av lånereglerna och i sin revisionsberättelse påtala om förbjudna lån förekommit (se 10 kap. 28–32 §§ ABL). Den lindring av beskattningen av utdelning som kommit till stånd genom 1990 års skattereform kan också åberopas som stöd för att slopa beskattningen av förbjudna lån. Före skattereformen kunde en enskild persons marginalsatt på utdelning uppgå till omkring 70 procent i normala inkomstlägen och till över 90 procent i de högsta inkomstlägena. Numera beskattas utdelningar enligt huvudregeln med en skattesats på endast 30 procent och skatteuttaget är, även om 3:12-reglerna tillämpas, i princip aldrig högre än mellan 55 och 59 procent beroende på den kommunala skattesatsen.

De ovan nämnda omständigheterna tyder på att låneförbudet i dag är mindre beroende av stöd från skattelagstiftningen än vad som var fallet

när reglerna infördes för omkring 25 år sedan. Regeringen anser likväl att läget inte förändrats i så hög grad att låneförbudet i fortsättningen kan upprätthållas enbart med anlitande av ABL:s sanktionssystem. Särskilda skatteregler avseende vissa typer av lån synes därför behövliga även i framtiden.

Stoppregelutredningen har föreslagit att kopplingen mellan det civilrättsliga låneförbudet och skattereglerna skall slopas. I stället föreslås särskilda regler för beskattning av förbjudna lån hos delägare i fåmansföretag. Däremot anser utredningen inte att någon särskild skatterättslig regel för beskattning av förbjudna lån behövs för andra skattskyldiga. I dessa fall skall beskattning endast ske den dag låntagaren helt eller delvis befrias från sin skuld. Det av- eller nedskrivna beloppet bör då vara skattepliktigt om det kan ses som lön eller utdelning men i andra fall fritt från inkomstskatt. Som skäl för att behandla delägare i fåmansföretag annorlunda anges att en koppling av skatteeffekten till den faktiska förmögensöverföringen medför särskilda problem om parterna ingår i samma intressegemenskap. Eftersom det finns skäl att anta att ett låneförbud inte kan upprätthållas enbart med stöd av civil- eller straffrättsliga sanktioner anser utredningen att särregleringen bör ske på skatterättsens område. Liksom hittills bör den tidpunkt då låntagaren förfogar över lånebeloppet vara avgörande för valet av beskattningsår.

Utredningen anser det lämpligt att beskattningen av lånet skall ske i inkomstslaget kapital för fysiska personer och i inkomstslaget näringsverksamhet för juridiska personer. Fysiska delägare i handelsbolag skall beskattas i inkomstslaget kapital. Lån till juridiska personer skall endast beskattas när en eller ett fåtal fysiska personer kontrollerar såväl ett aktiebolag som ett handelsbolag eller en ekonomisk förening. För att förhindra att upptagande av lån kan framstå som ett attraktivt alternativ till uttag i form av lön eller utdelning (även med beaktande av 3:12-reglerna) anser utredningen att det inte är tillräckligt med vanlig kapitalbeskattning av lånebeloppet. Utredningen föreslår att ett belopp om en och en halv gånger lånebeloppet skall tas upp som intäkt av kapital respektive näringsverksamhet. Vidare föreslås att för det fall lånet eller delar av lånet betalas tillbaka skall i det aktuella inkomstslaget en och en halv gånger det återbetalade beloppet vara avdragsgillt. Enligt utredningen är punkt 15 av anvisningarna till 32 § KL inte helt tydlig såvitt gäller konsekvenserna i skattehänseende av att ett aktiebolag ställer säkerhet för ett lån i strid med bestämmelserna i 12 kap. 7 § ABL. Utredningen föreslår därför en uttrycklig bestämmelse om att lån som beviljats med stöd av en av bolaget ställd säkerhet bör behandlas på samma sätt som ett lån som lämnats direkt av bolaget. Vidare föreslås att lån som lämnas av ett fåmansföretags personalstiftelse skall beskattas.

Regeringen anser att ett skatterättsligt låneförbud utan direkt anknytning till civilrätten skulle kunna ha vissa fördelar. Ett sådant förbud skulle dock i allt väsentligt få konstrueras på samma sätt som det nu gällande låneförbudet i ABL. Det förslag om ändring av reglerna i ABL om förbjudna lån som lämnats av Aktiebolagskommittén (SOU 1997:168) är ännu inte färdigberett. Regeringen anser att frågan om kopplingen mellan det civilrättsliga låneförbudet och skattereglerna är av en komplex natur

och behöver övervägas ytterligare, bl.a. vad gäller utformningen av och tillämpningsområdet för ett eventuellt rent skatterättsligt låneförbud. Det kan t.ex. ifrågasättas om det är lämpligt att endast beskatta delägare i vissa typer av företag för sådana lån som än så länge även är civilrättsligt förbjudna. Regeringen anser att det i avvaktan på att frågan om den civilrättsliga regleringen av förbjudna lån blir avgjord inte är motiverat att avskaffa kopplingen mellan det civilrättsliga och det skatterättsliga låneförbudet. Något förslag av sådan innebörd läggs därför inte fram.

Regeringen anser dock att det finns behov av en särskild bestämmelse som anger att juridiska personer skall ta upp förbjudna lån som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet. Bestämmelsen bör föras in som ett nytt moment i 2 § SIL och utformas efter förebild av 13 kap. 3 och 4 §§ och 15 kap. 3 § i propositionen med förslag till ny inkomstskattelag. Fysiska personer som är delägare i handelsbolag skall enligt 13 kap. 5 § andra stycket förslaget beskattas för sin andel av lånet i inkomst av tjänst. Förslaget bygger på Skattelagskommitténs betänkande Inkomstskattelag (SOU 1997:2). Bakgrunden till Skattelagskommitténs förslag är att det i inkomstslaget tjänst redan gäller särskilda regler för inkomster i form av förbjudna lån som lämnas till fysiska personer i fråga om pensionsgrundande inkomst, socialavgifter, avdrag för pensionsförsäkringspremier och grundavdrag samt att det är lämpligt att fysiska personer som är delägare i handelsbolag behandlas på samma sätt när handelsbolaget tar ett förbjudet lån. Kommittén fann det mer rationellt att hänföra förbjudna lån till inkomstslaget tjänst för delägare som är fysiska personer än att för dessa sannolikt mycket ovanliga fall införa särregler också i inkomstslaget näringsverksamhet (jfr SOU 1997:2, del II, s. 119).

Lagrådet har i sitt yttrande över förslaget i lagrådsremissen om ny inkomstskattelag (prop. 1999/2000:2, del 3, s. 395 f) anfört att det framstår som systemfrämmande att en delägare i ett handelsbolag som fått ett förbjudet lån skall ta upp lånebeloppet i inkomstslaget tjänst. En enligt Lagrådets mening mer naturlig lösning är – trots de problem som måhända kan följa vid beräkningen av exempelvis socialavgifter och pensionsgrundande inkomst – att tillämpa huvudregeln och således i förekommande fall beskatta lånebeloppet som inkomst av näringsverksamhet. Eftersom den skattemässiga behandlingen av förbjudna lån är föremål för en allmän översyn ville Lagrådet inte motsätta sig att den av regeringen föreslagna ordningen genomfördes i avvaktan på att frågan löstes i ett större sammanhang.

Regeringen anser i och för sig att Lagrådet har rätt i att det är systemfrämmande att fysiska delägare i handelsbolag skall ta upp lånet i inkomstslaget tjänst. Av praktiska skäl är – för att slippa ytterligare undantag i reglerna om pensionsgrundande inkomst och socialavgifter – dock den av Skattelagskommittén förordade lösningen ändå den mest lämpliga. Samma regler bör även gälla för dödsbon. Detta föranleder en ändring av punkt 15 av anvisningarna till 32 § KL. Andra delägare i handelsbolag bör ta upp lånet som intäkt av näringsverksamhet.

När det gäller lån som lämnats till handelsbolag bör fördelningen av lånebeloppet ske enligt samma principer som styr fördelningen av resultatet i bolaget. Den av delägarna avtalade fördelningen skall ligga till grund för

beskattningen. Den beslutade fördelningen kan dock enligt praxis frångås om den framstår som orimlig och väsentligen är betingad av skatteskal (se bl.a. RÅ 1995 ref. 35). I sådant fall bör den skattemässiga fördelningen ske efter skälighet. Regeringen föreslår ingen regel om efter vilka grunder fördelningen av lånebeloppet skall ske. Detta får anses följa av allmänna principer.

Av hänvisningen i punkt 15 av anvisningarna till 32 § KL till 12 kap. 7 § ABL får enligt regeringen anses framgå att lån som beviljats med stöd av en av bolaget ställd säkerhet skall beskattas. Någon särskild bestämmelse av denna innebörd behövs därför inte.

Det kan förekomma att en skattskyldig försöker kringgå reglerna om beskattning av lån genom att återbetala lånet i slutet av året för att i början av nästa år ta upp ett nytt lån på samma belopp. Det får liksom hittills ankomma på praxis att ta ställning till i vad mån återbetalningar av detta slag skall medföra att betalning underlåts.

Regeringens förslag föranleder en ändring av punkt 15 av anvisningarna till 32 § KL och införande av ett nytt moment i 2 § SIL.

## 6.8 Ränfefria lån m.m.

**Regeringens förslag:** Regeln om ränteförmåner på lån avskaffas. Den korresponderande uttagsbeskattningsregeln i 2 § 13 mom. SIL slopas också. Ränteförmåner beskattas i fortsättningen enligt de allmänna reglerna i punkt 10 av anvisningarna till 32 § KL.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Samtliga remissinstanser som yttrat sig i frågan, förutom LO, tillstyrker förslaget. *Lantbrukarnas Riksförbund* och *Skogsägarnas Riksförbund* anser att det bör klargöras i lagstiftningsärendet att uttagsbeskattningen inte får någon skatteeffekt, eftersom beskattningen möts av ett motsvarande avdrag för löneförmånen.

**Bakgrunden till regeringens förslag:** Enligt punkt 14 *sjätte stycket* av anvisningarna till 32 § KL skall, om fåmansföretag lämnat företagsledare eller företagsledare närstående person förmån av räntefritt lån eller lån där räntan understiger marknadsräntan, låntagaren beskattas för värdet av förmånen som intäkt av tjänst. Förmånens värde skall beräknas enligt de allmänna reglerna för förmånliga lån till anställda i punkt 10 tredje–femte styckena av anvisningarna till 32 § KL.

Grunddragen i denna regel infördes genom 1976 års lagstiftning. Företagsskatteberedningen hade föreslagit att *fåmansföretaget* skulle beskattas för skälig ränta när företaget lånade ut medel till *delägare* på förmånliga villkor. Föredragande statsrådet ansåg (prop. 1975/76:79 s. 93) emellertid att låntagaren borde beskattas eftersom det var denne och inte företaget som åtnjöt förmånen. För att begränsa antalet tvister om vad som kunde anses som normal ränta kom regeln endast att gälla företagsledare eller någon denne närstående. Det förmånsvärde som skulle beskattas reglerades direkt i lagrummet fram till skattereformen. Vad avsåg räntefria lån skulle "sedvanlig ränta" tas upp som intäkt och vad avsåg lågförräntade

lån skulle skillnadsbeloppet mellan den avtalade räntan och den sedvanliga räntan beskattas.

Enligt 12 kap. 7 § ABL är det i princip förbjudet att lämna lån till bl.a. aktieägare. Punkt 14 sjätte stycket av anvisningarna till 32 § KL avser sådana lån som inte lämnats i strid mot detta förbud, dvs. lån som lämnats före den 6 juni 1973 då låneförbudet trädde i kraft. Det kan också vara fråga om lån som tillåtits med stöd av dispens enligt 12 kap. 8 § ABL. Om lånet har lämnats i strid mot låneförbudet skall låntagaren enligt punkt 15 av anvisningarna till 32 § KL beskattas för lånebeloppet. I dessa fall bör enligt förarbetena låntagaren inte därutöver beskattas för ränteförmån (prop. 1975/76:79 s. 93) om sådan lämnats. Till skillnad mot vad som gäller vid nedskrivning av lån finns det emellertid ingen uttrycklig regel om detta.

Förmånen av räntefritt lån utgör sådan intäkt av tjänst som inte är pensionsgrundande. Förmånen föranleder inte heller socialavgifter för arbetsgivare.

Med lån avses här en penningtransaktion som grundar sig på ett kreditavtal. Det innebär att varken förskott på lön eller normala varukrediter från arbetsgivaren bör betraktas som lån. Lånets storlek eller återbetalningstid har ingen betydelse.

Regeln i anvisningspunktens sjätte stycke hänvisar till punkt 10 tredje–femte styckena av anvisningarna till 32 § KL vad gäller förmånsvärderingen. I nämnda anvisningspunkts första och andra stycken ges allmänna regler om att en *arbetstagar*, som fått ett räntefritt lån eller ett lån med lägre ränta än marknadsräntan från sin *arbetsgivare*, skall beskattas för värdet av förmånen under intäkt av tjänst. I tredje–femte styckena regleras förmånsvärderingen, vilka regler alltså även gäller sådana lån som avses i sjätte stycket av anvisningspunkten 14.

Vid Företagsskattekommitténs översyn av 1976 års lagstiftning (SOU 1989:2 s. 172) föreslogs att ränteregeln skulle tas bort och att företagsledare i fåmansföretag i stället skulle omfattas av de allmänna reglerna för anställda. Dessa var då annorlunda utformade än i dag. Förmånen av räntefritt lån utgjorde inte en skattepliktig intäkt av tjänst utan påverkade i stället beräkningen av underlaget för tilläggsbelopp vid den statliga taxeringen. Genom 1990 års skattereform ändrades reglerna på så sätt att ränteförmånen skulle tas upp i inkomstslaget tjänst och beläggas med socialavgifter samtidigt som ett mot förmånen svarande belopp fick dras av. Dessa nya regler ansågs emellertid av föredragande statsrådet (prop. 1989/90:110 s. 600) inte vara tillräckliga för att avhålla företagsledare i fåmansföretag från att utnyttja sin speciella ställning och därigenom skaffa ett lån med fördelaktig ränta. Han föreslog därför att den särskilda ränteregeln för fåmansföretagen skulle behållas, vilket också blev riksdagens beslut.

Som framgår av lagtexten gäller bestämmelsen endast företagsledare eller någon denne närstående person. När en delägare, som inte är företagsledare och inte heller anställd eller närstående till företagsledare, fått förmån av räntefritt lån eller lån med fördelaktig ränta torde förmånen beskattas som utdelning.

Enligt 2 § 13 mom. andra stycket SIL skall företaget uttagsbeskattas i fall som avses i sjätte stycket av anvisningspunkten 14. Regeln infördes genom 1990 års skattereform utan någon särskild motivering (prop. 1989/90:110 s. 601).

RSV har givit följande rekommendationer beträffande värderingen vid denna uttagsbeskattning (RSV S 1999:21 s. 28). ”Vid uttagsbeskattningen bör värderingen ske med utgångspunkt i den förmån som ska tas upp som inkomst hos mottagaren. Inkomsten hos mottagaren ett visst kalenderår bör således motsvaras av ett lika stort uttagsbeskattat belopp hos företaget. För det fall att företaget har brutet räkenskapsår kan uttagsbeskattningsbeloppet komma att fördelas på två olika taxeringar.”

Av ordalydelsen i anvisningspunkterna 14 och 10 framgår att bestämmelsen endast skall tillämpas när det är fråga om en *förmån* av räntefritt lån eller lån med låg ränta. Detta förtydligande infördes i lagtexten genom en ändring som trädde i kraft den 1 januari 1991 (prop. 1990/91:54 s. 187 f., 282 f., SFS 1990:1421). Därvid klargjordes exempelvis att en skattepliktig förmån inte uppstår förrän en arbetsgivare – som i sin ordinarie verksamhet erbjuder lån till allmänheten – erbjuder de anställda lån till mer fördelaktiga villkor än de som allmänheten erbjuds. När det gäller övriga arbetsgivare skall vid bedömningen av huruvida en förmån utgått eller inte en jämförelse göras med de marknadsmässiga villkor avseende kreditgivning som gäller vid tiden för lånets uppkomst. Med marknadsmässiga villkor avses då inte enbart räntevillkor utan även övriga villkor. Jämförelsetidpunkten skall avse lånetillfället. Ändras villkoren därefter får ett nytt kreditavtal anses ha ingåtts och en ny bedömning göras i förmånsfrågan. I likhet med andra förmåner inträder skatteplikten när förmånen åtnjuts, dvs. löpande under kredittiden.

I rättsfallet RÅ83 1:66 har Regeringsrätten prövat om en företagsledare skulle beskattas för ränteförmån enligt stoppregeln när han erlagt viss ränta för lånet men först i februari året efter beskattningsåret. Regeringsrätten fann att det saknade betydelse att räntan erlagts först året efter det år då lånet togs upp och tog således hänsyn till den erlagda räntan vid bedömningen av förmånens storlek.

Som tidigare nämnts (se avsnitt 6.7) kan möjligheten att genom återbetalning undvika beskattning av otillåtna lån ha inskränkts sedan skattereformen 1990. Denna skärpning kan kanske även påverka bedömningen av tilläggsbetalningar avseende ränta. Här kan emellertid också jämförelse göras med vad föredraganden uttalat i fall då en senare korrigerig ägt rum vid felaktig prissättning. Enligt detta uttalande borde någon stoppregel inte utlösas om en felaktig prissättning korrigerats i efterhand genom t.ex. återbetalning av mellanskillnaden till företaget. Detta gäller dock endast om rättelse skett inom den tid som tillämpas för att skattetillägg inte ska påföras (prop. 1989/90:110 s. 599).

RÅ84 1:90 gällde ett förhandsbesked där två hälftenägare i ett bolag skulle köpa ut aktier i bolagets dotterbolag. Handpenning skulle erläggas under år 1983 då köpeavtalet upprättades. Resten av köpeskillingen skulle erläggas först efter bokslutet året därpå. Orsaken uppgavs vara att köpeskillingen skulle beräknas utifrån bokslutet. Ett beräknat marknadsvärde kunde dock redan anges vid köpetillfället. Regeringsrätten fann att bola-

get fick anses ha lämnat ett räntefritt lån på det belopp som utgjordes av skillnaden mellan det beräknade marknadsvärdet och handpenningen. Regeringsrätten prövade inte frågan om det köpeavtal som hade upprättats mellan delägarna och bolaget i sig utgjorde ett förbjudet lån och därmed borde utlösa beskattning, eftersom RSV:s beslut inte gått klagandena emot i den delen. Ett regeringsråd var skiljaktig i bl.a. denna fråga och fann att frågan skulle prövas. Han fann därvid att transaktionen utgjorde ett kreditköpsavtal och inget penninglån som kunde föranleda beskattning enligt de särskilda reglerna för fåmansföretag i dåvarande 35 § 1 a mom. fjärde eller sjätte stycket KL.

Om regeln angående förmån av räntefritt eller lågförräntat lån enligt punkt 14 sjätte stycket av anvisningarna till 32 § KL inte är tillämplig blir en företagsledare såsom anställd eller uppdragstagare beskattad enligt punkt 10 av anvisningarna till 32 § KL. Om något anställningsförhållande eller uppdragsförhållande inte föreligger kan ränteförmånliga lån till delägare eller närstående till delägare beskattas som utdelning.

Enligt punkt 10 *första stycket* av anvisningarna till 32 § KL skall således, när det gäller lån som arbetsgivare eller uppdragsgivare har lämnat arbetstagare eller uppdragstagare, förmånen av räntefrihet eller nedsatt ränta tas upp som intäkt av tjänst. Med lån från arbetsgivaren eller uppdragsgivaren likställs enligt *andra stycket* annat lån om det finns anledning anta att någon av dessa förmedlat det. Detta utgör en skillnad i förhållande till regeln i punkt 14 sjätte stycket av anvisningarna till 32 § KL som endast gäller lån som lämnats direkt av fåmansföretaget till företagsledaren eller dennes närstående.

En förutsättning för beskattning är att det är fråga om en *förmån*. Denna skall värderas enligt reglerna i *tredje–femte styckena*. Samma värderingsregler gäller vid tillämpning av motsvarande regel i anvisningspunkten 14. Bestämmelserna har följande lydelse.

”Förmånens värde skall för sådant lån i svensk valuta beträffande vilket räntan bestämts att utgå efter en fast räntesats eller i fast förhållande till marknadsräntan för lån av ifrågavarande slag, beräknas på grundval av skillnaden mellan å ena sidan statslåneräntan vid lånetillfället med tillägg av en procentenhet och å andra sidan den avtalade räntesatsen. I fråga om lån av nu angivet slag som upptagits före den 5 dec. 1986 skall, i stället för statslåneräntan vid lånetillfället, tillämpas närmast motsvarande ränta.

För annat lån i svensk valuta än lån som avses i tredje stycket skall förmånens värde beräknas på grundval av skillnaden mellan å ena sidan statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret med tillägg av en procentenhet och å andra sidan den avtalade räntan för beskattningsåret. Har vid utgången av maj under beskattningsåret statslåneräntan ändrats med minst två procentenheter i förhållande till dess storlek vid utgången av november året före beskattningsåret, skall förmånens värde för tiden juli–december beskattningsåret bestämmas till skillnaden mellan å ena sidan statslåneräntan vid utgången av maj beskattningsåret med tillägg av en procentenhet och å andra sidan den avtalade räntan.

Såvitt avser lån som tagits upp utländsk valuta tillämpas vad som sagts i tredje och fjärde styckena med den ändringen att vad som där sagts om statslåneräntan i stället skall avse närmast motsvarande ränta för lån i den aktuella valutan.”

Statslåneränta (SLR) tillskapades som lånebegrepp den 5 december 1986, varför särskilda regler gäller för lån som tecknats före detta datum liksom för lån i utländsk valuta där ett sådant begrepp saknas.

Beträffande förmånliga lån i utländsk valuta har RSV i rekommendationer (RSV S 1998:40, avsnitt 4.13.3) angivit de jämförelseräntor (marknadsränta + en procentenhet vid utgången av november 1998) beträffande vissa länder som bör tillämpas vid beräkningen av förmånsvärdet för hela eller del av beskattningsåret.

Det belopp som blir föremål för förmånsbeskattning får dras av från intäkt av kapital enligt 3 § 4 mom. andra stycket SIL. Detta innebär att såväl det beskattade förmånsbeloppet som eventuell faktiskt erlagd ränta utgör en avdragsgill kostnad i inkomstslaget kapital. I punkt 10 *sjätte stycket* av anvisningarna till 32 § KL anges uttryckligen att bestämmelsen inte gäller i fall som avses i punkt 14 *sjätte stycket* av anvisningarna.

Arbetsgivaren/uppdragsgivaren skall betala socialavgifter på förmånen. Förmånsbeloppet är förmånsgrundande och de sociala avgifterna dras av enligt vanliga regler.

I förarbetena till punkt 10 av anvisningarna till 32 § KL (prop. 1989/90:110 s. 674 f.) anges att bestämmelserna även omfattar den situationen att arbetsgivaren lämnar ett lån först när anställningsförhållandet upphört. I den mån detta följer av allmänna principer för förmånsbeskattningen torde det även gälla förmåner enligt *sjätte stycket* av anvisningspunkten 14.

Av praxis (se exempelvis RÅ 1989 ref. 57) framgår att den anställde kan beskattas även om förmånen tillfallit någon denne närstående.

**Skälen för regeringens förslag:** Ett syfte med regeln i punkt 14 *sjätte stycket* av anvisningarna till 32 § KL är att förhindra att företagsledaren till följd av sin ställning utnyttjar möjligheten att skaffa sig lindrigt beskattade förmåner och därigenom minskar sitt löneuttag.

Det råder inget tvivel om att förmån av räntefrihet eller låg ränta behandlas hårdast om den särskilda regeln i punkt 14 *sjätte stycket* av anvisningarna till 32 § KL är tillämplig. I de fall då lånet tagits upp som intäkt redan vid mottagandet framstår en löpande beskattning av eventuell ränteförmån som föga angelägen. I vart fall saknas anledning att behandla ränteförmåner avseende sådana lån hårdare än lån i allmänhet. Antingen bör en uttrycklig regel införas om att eventuell ränteförmån för redan intäktsredovisade lån inte skall beskattas eller också bör man låta allmänna regler gälla.

Det finns, helt bortsett från skattekonsekvenserna, inga skäl att främja att räntan på ett lån från ett fåmansföretag till fysiska personer inom ägar-kretsen avviker från vad som är marknadsmässigt rimligt. Mot bl.a. den bakgrunden anser regeringen att det förhållandet att låntagaren redan tidigare tagit upp lånebeloppet som intäkt av tjänst inte bör medföra att förekommande ränteförmåner blir skattefria. Regeringen föreslår därför att en sådan ränteförmån behandlas enligt de allmänna reglerna, dvs. som intäkt av tjänst om låntagaren är anställd eller uppdragstagare och annars normalt som utdelning.

I vissa fall skall lån från ett fåmansföretag till en delägare inte tas upp som intäkt med anledning av reglerna i 12 kap. 7 § ABL. Det gäller t.ex.

kommersiella lån och lån till aktieägare med obetydligt aktieinnehav. Tillräcklig anledning att ha särregler för ränteförmåner avseende dessa kategorier av lån kan inte anses föreligga. Även i dessa fall bör alltså förekommande ränteförmåner behandlas enligt de allmänna reglerna.

Regeringens förslag medför att punkt 14 sjätte stycket av anvisningarna till 32 § KL, punkt 10 sista stycket av anvisningarna till 32 § KL och 2 § 13 mom. andra stycket sista meningen SIL kan slopas.

## 6.9 Nedskrivning av lån

**Regeringens förslag:** Regeln om nedskrivna lån och det korresponderande avdragsförbudet i 2 § 13 mom. SIL slopas. Nedskrivning av lån från ett fåmansföretag till en delägare skall behandlas enligt allmänna regler.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Med undantag för *LO* tillstyrker remissinstanserna förslaget överlag. *RSV* motsätter sig inte att regeln avskaffas men ifrågasätter i vilken omfattning beskattning kommer att ske. Även vid en företagsekonomiskt motiverad nedskrivning av ett lån kan skattemyndigheterna vid uppgift om att fordringsförhållandet kvarstår befaras få uppenbara svårigheter att visa att lånet efterskänks.

**Bakgrunden till regeringens förslag:** Enligt punkt 14 *sjunde stycket* av anvisningarna till 32 § KL skall, om fåmansföretag har lämnat lån till företagsledare eller företagsledare närstående person och lånet har skrivits ned i företagets räkenskaper, det nedskrivna beloppet beskattas hos låntagaren som intäkt av tjänst. Detta gäller dock inte ”lån som avses i punkt 15”.

Vad som menas med ”lån som avses i punkt 15” är inte fullt klart. Den närmast till hands liggande tolkningen synes vara att uttrycket tar sikte på lån som skall beskattas hos låntagaren enligt punkt 15. Den särskilda nedskrivningsregeln gäller således endast delägarlån som är tillåtna enligt ABL:s regler – eventuellt efter dispens – eller i och för sig otillåtna lån som skattebefriats med tillämpning av den nuvarande undantagsbestämmelsen (”synnerliga skäl”).

Bestämmelsen om nedskrivning infördes genom 1976 års lagstiftning, och har alltsedan dess haft samma innehåll, utom såvitt gäller inkomstslaget. Företagsskatteberedningen (SOU 1975:54 s. 206) uttalade att en nedskrivning av ett lån till en huvudaktieägare i många fall framstod som uttag som kunde jämföras med lön eller utdelning och att ett uttryckligt villkor om att fordran skulle kvarstå civilrättsligt många gånger tillkom enbart av skatteskal. Trots detta föreslogs inte att en nedskrivning av lånet skulle utlösa någon beskattningseffekt. Denna ståndpunkt motiverades bl.a. med att nedskrivningen kunde vara företagsekonomiskt motiverad och att fordran kvarstod civilrättsligt gentemot aktieägaren. Departementschefen (prop. 1975/76:79 s. 94) fann emellertid att starka skäl talade för att företagsledaren skulle beskattas för det nedskrivna beloppet oavsett om fordringen formellt sett kvarstod mot låntagaren eller inte. Nedskriv-

ningen kunde nämligen ses som ett uttryck för att bolaget i realiteten gett avkall på sitt krav mot låntagaren. Skatteutskottet (bet. 1975/75:SkU28 s. 44) tillstyrkte departementschefens förslag och uttalade bl.a. att en nedskrivning i flertalet fall var att jämställa med löneuttag eller utdelning. Regeln om nedskrivning blev därför så utformad att det saknar betydelse huruvida fordringen civilrättsligt står kvar eller inte. Det civilrättsliga förhållandet har däremot betydelse i fall då regeln inte är tillämplig.

Enligt 2 § 13 mom. första stycket SIL har företaget inte rätt till avdrag för nedskrivningen i den mån motsvarande belopp enligt nedskrivningsregeln skall beskattas som intäkt av tjänst.

Lagen synes inte ge någon möjlighet till undantag från beskattning eller korrigering av tidigare beskattning i de fall då en återbetalning av det nedskrivna beloppet senare skulle ske. Likaså synes det oklart om någon ytterligare beskattningskonsekvens inträder om ett i räkenskaperna nedskrivet lån senare helt skulle avskrivas gentemot låntagaren. Däremot framgår av lagtexten att lånet kan skrivas ned utan ytterligare beskattning om låntagaren blivit beskattad för lånet enligt reglerna om förbjudna lån.

I RÅ 1979 1:96 gällde frågan om nedskrivningsregeln var tillämplig i samband med ett fåmansföretags konkurs. Genom en uppgörelse mellan konkursförvaltaren och låntagaren, som var en av huvuddelägarna i fåmansbolaget, skrevs bolagets fordran av på grund av låntagarens bristande betalningsförmåga. Regeringsrätten ansåg att det inte fanns någon omständighet som kunde föranleda att låntagaren skulle beskattas för det avskrivna beloppet. Anledningen var möjligen att beslutet om nedskrivning fattades av konkursförvaltaren och inte bolaget.

I RÅ 1987 not. 176 beskattades inte en låntagare, som hade försatts i konkurs, enligt nedskrivningsregeln. Någon nedskrivning ansågs nämligen inte ha ägt rum i bolagets räkenskaper. Fordringen hade endast tagits upp som värdelös i bolagets konkursbouppteckning på grund av låntagarens bristande betalningsförmåga.

I RÅ 1988 ref. 85 ägde två makar hälften var av ett aktiebolag och ett handelsbolag. Aktiebolaget skrev i sina räkenskaper av ett lån som hade lämnats till handelsbolaget. Kammarrätten konstaterade att handelsbolaget inte ingick i närståendekretsen och att den särskilda regeln om nedskrivning därför inte var tillämplig. Regeringsrätten uttalade sig inte i frågan utan fann att makarna befriats från sitt personliga betalningsansvar genom avskrivningen av lånet till handelsbolaget. De skulle därför beskattas – inte enligt nedskrivningsregeln – men däremot för utdelning från aktiebolaget.

Om en nedskrivning sker i ett företags räkenskaper av ett lån till en företagsledare eller annan anställd och regeln i punkt 14 sjunde stycket av anvisningarna till 32 § KL inte är tillämplig, torde beskattningskonsekvenserna vara beroende av om lånet rent faktiskt efterskänks till den nedskrivna delen eller inte.

Om det är fråga om ett efterskänkande av lånet blir den anställde beskattad som för lön. Av detta följer bl.a. att företaget får betala socialavgifter på beloppet och detta blir pensionsgrundande för den anställde. Beskattning förutsätter dock att det verkligen är fråga om ett efterskänkande av lånet (jfr Regeringsrättens dom den 16 juni 1999, mål nr

5904-1996). Om låntagaren är en till den anställde närstående person och företaget efterskänker lånet blir den anställde enligt praxis ändå beskattad för beloppet. Är låntagaren inte anställd men aktieägare i företaget kan nedskrivet belopp beskattas som utdelning.

Om fordran kvarstår gentemot låntagaren och det således inte är fråga om ett efterskänkande av lånet utan endast en företagsekonomiskt motive-rad nedskrivning i räkenskaperna på grund av att låntagarens bristande betalningsförmåga, torde i regel några beskattningsekvenser inte inträda för låntagaren.

Skattemyndigheterna har viss möjlighet att hålla kontroll över vad som sker med sådana lån till delägare m.fl. som är tillåtna enligt ABL. Det åligger nämligen bolaget enligt 12 kap. 9 § ABL att årligen upprätta en förteckning över dessa lån. Enligt 2 kap. 22 § LSK skall bolaget foga denna förteckning till självdeklarationen.

**Skälen för regeringens förslag:** Syftet med regeln i punkt 14 sjunde stycket av anvisningarna till 32 § KL är att förhindra att företagsledaren tar ut bolagets medel utan att löne- eller utdelningsbeskattning sker. Enligt allmänna regler medför en nedskrivning beskattning som för lön endast i den mån lånet rent faktiskt kan anses ha blivit efterskänt.

I de fall då lånet tagits upp som intäkt av tjänst redan vid mottagandet skall nedskrivningen enligt nu gällande rätt inte medföra någon beskattning. Det finns inte heller några skäl som talar för att man i framtiden borde beskatta nedskrivning av ett lån som tagits upp som intäkt av tjänst eller näringsverksamhet. Regeringen anser att det följer av allmänna rättsprinciper att någon ytterligare beskattning inte skall ske i dessa fall och att det därför inte är nödvändigt med en särskild bestämmelse om detta.

Lån från ett fåmansföretag till en delägare som inte utlöser beskattning enligt punkt 15 av anvisningarna till 32 § KL torde inte omfatta någon större grupp av låntagare. Här bör också erinras om att sådana lån inte kan anses tillkomna i skatteundandragande syfte. De kontrollsvårigheter som kan uppstå vad gäller frågan om lånet rent faktiskt efterskänts eller inte kan åberopas för att behålla särreglerna. Å andra sidan innebär nuvarande regler i vissa fall till skillnad från allmänna regler en oriktig beskattning när skäl för nedskrivning faktiskt föreligger. Vid denna avvägning har regeringen funnit att kontrollsvårigheterna inte bör ges en avgörande betydelse.

Sammanfattningsvis har regeringen funnit att det inte finns tillräckliga skäl att behålla särreglerna för nedskrivning av "tillåtna" lån i fåmansföretag. Om lånet skrivs ned bör beskattning ske enligt de allmänna reglerna, dvs. låntagaren bör beskattas om lånet har efterskänts. I annat fall bör en nedskrivning inte föranleda beskattning.

Regeringens förslag medför att punkt 14 sjunde stycket av anvisningarna till 32 § KL och avdragsförbudet i 2 § 13 mom. första stycket SIL kan upphävas.

**Regeringens förslag:** Den särskilda regeln om tidpunkten för fåmansföretags avdrag för tantiem avskaffas. Allmänna regler skall gälla vilket innebär att avdrag medges det år då kostnaden enligt god redovisningssed tas upp i räkenskaperna. Förslaget medför att 2 § 13 mom. tredje stycket SIL upphävs.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Samtliga remissinstanser utom *LO* tillstyrker förslaget.

**Bakgrunden till regeringens förslag:** Enligt 2 § 13 mom. tredje stycket SIL får avdrag för tantiem eller liknande ersättning från fåmansföretag till företagsledare eller företagsledare närstående person göras först under det år då ersättningen har betalats ut eller blivit tillgänglig för lyftning.

Samtidigt med 1976 års stoppregler infördes en regel om avdrag för tantiem och liknande ersättningar till företagsledare i punkt 1 trettionde stycket av anvisningarna till 41 § KL. Enligt den ursprungliga regeln fick avdrag ske först det år då utbetalning skett. Alternativet ”eller blivit tillgängligt för lyftning” lades till i samband med 1977 års lagstiftningsåtgärder för att främja de mindre och medelstora företagens utveckling (SFS 1977:1172). Regeln överfördes till SIL i samband med 1990 års skattereform.

Företagsskatteberedningen (SOU 1975:54 s. 197) konstaterade att särskilt fåmansföretagen använde olika former av skuldreserveringar för att nollställa eller väsentligt nedbringa rörelsens resultat. Härigenom undvek man enligt beredningen helt eller delvis dubbelbeskattning av den vinst som kvarstod i bolaget efter gjorda löneuttag samtidigt som man ofta erhöll en skattecredit. Företaget fick nämligen avdrag för reserveringen vid taxeringen för det år då avsättningen gjordes medan den som uppbar den mot avsättningen svarande lönen ofta inte beskattades förrän påföljande år. Normalt kunde beloppet nämligen inte anses bestämt till sin storlek förrän räkenskaperna hade avslutats och bokslutet var upprättat. Som exempel på skuldreserveringar som användes i detta syfte nämnde beredningen poster betecknade ”löneskuld, lönetillägg, extra lön, tantiem, provisionsskuld och liknande”. Eftersom denna möjlighet till skattecredit saknades för egenföretagare och delägare i handelsbolag föreslog beredningen att tantiem och liknande skuldreserveringar skulle anses vara tillgängliga för lyftning samma år som bolaget erhöll avdrag för beloppet.

Departementschefen (prop. 1975/76:79 s. 89) delade beredningens uppfattning att det framstod som otillfredsställande att fåmansföretag kunde få skattecredit genom att göra reserveringar för tantiem och liknande skulder. Han fann emellertid att praktiska skäl talade mot den av beredningen föreslagna lösningen och föreslog i stället att tantiem och liknande ersättningar skulle få dras av först under det år då utbetalning skett. Skatteutskottet tillstyrkte departementets förslag (bet. 1975/76:SkU28 s. 42) och detta blev också riksdagens beslut.

Efter det att kritik riktats mot 1976 års lagstiftning togs frågan upp på nytt i prop. 1977/78:40. Kritikerna hade bl.a. anfört att det var svårt eller omöjligt att använda tantiem för resultatreglering. Föredragande statsrådet föreslog att lagregeln skulle kompletteras så att det klart framgick att avdrag kunde medges om tantiemet hade blivit tillgängligt för lyftning under räkenskapsåret. Detta kunde anses vara fallet redan när beloppet gottskrivits företagsledaren. Lagtexten kompletterades efter föredragandens förslag med uttrycket ”eller blivit tillgängligt för lyftning” (SFS 1977:1172).

I samband med denna lagändring kommenterade föredragande statsrådet avsikten med bestämmelsen på följande sätt (prop. 1977/78:40 bilaga 3 s. 46). ”Avsikten med 1976 års lagstiftning var inte att hindra att löneutbetalningar till aktieägare i fåmansägda aktieföretag används i syfte att nollställa bolagets resultat och därmed eliminera den dubbelbeskattning som annars träffar aktieföretagens vinster. Syftet var i stället att hindra att sådana aktieföretag och deras delägare genom skuldavsättningarna skaffade sig en skattecredit som inte stod andra företagsformer till buds. Samtidigt ansågs det angeläget att förbättra taxeringsmyndigheternas kontrollmöjligheter.”

Bestämmelsen utsattes alltså för kritik och Företagsskattekommittén (SOU 1989:2 s. 181) föreslog att avdragsrätt skulle införas för avsättningen om tantiemet betalades ut inom två månader från räkenskapsårets utgång. Föredragande statsrådet (prop. 1989/90:110 s. 601) ansåg emellertid att förslaget skulle innebära en sådan tunggrodd administration att det inte borde genomföras.

RSV har givit följande rekommendation angående vad som avses med tantiem och när tantiem kan anses tillgängligt för lyftning (RSV S 1999:21 s. 10).

”Med tantiem eller liknande ersättning avses i regel ersättning som erhålls på grund av utförd prestation och som fastställs på grundval av verksamhetens resultat. Även andra ersättningsformer som ger i sak motsvarande resultatreglerande effekt bör inbegripas. Provisionsersättningar och liknande ersättningar som bestäms genom prestationsavtal o.d. och inte görs i resultatreglerande syfte är dock inte att hänföra till tantiem och liknande ersättning.

Tantiem som vid räkenskapsårets utgång gottskrivas företagsledaren eller honom närstående person får normalt anses tillgängligt för lyftning i samband med gottskrivningen.

Företagets uppgift om att gottskrivning skett före räkenskapsårets utgång bör godtas om följande villkor är uppfyllda.

–preliminärskatteavdrag har gjorts från beloppet – om mottagaren av ersättningen har A-skatt – och både den skatt och den arbetsgivaravgift som belöper på beloppet har betalats in senast under den uppbörds månad som infaller närmast efter räkenskapsårets utgång samt

–beloppet har redovisats på kontrolluppgift för det kalenderår för vilket avdraget görs, eller – vid brutna räkenskapsår – senast för det kalenderår under vilket det räkenskapsår för vilket avdrag görs har gått till ända.”

Som tantiem och liknande ersättning kan enligt RSV:s handledning inte anses vad som enligt särskild författning eller på annan liknande grund utgör lönekostnad för räkenskapsåret, t.ex. ersättning för sedvanlig semesterlön, arbetsgivaravgifter eller andra lönebaserade kostnader.

Rättsnämnden fann i ett av Regeringsrätten fastställt förhandsbesked (RÅ 1987 not. 534) att under beskattningsåret uppkommen och redovisad

löneskuld till delägarna i ett fåmansföretag skulle behandlas som tantiem eller liknande ersättning. Löneskulden hade beräknats i förhållande till delägarnas fakturerade arvodesintäkter och skulle utbetalas och beskattas hos delägarna först påföljande beskattningsår. Uttrycket ”tantiem och liknande ersättning” måste enligt nämnden ges en relativt vid innebörd om syftet med lagstiftningen skulle tillgodoses. Uttrycket ansågs bära omfatta i princip varje reservering för ersättning till företagsledaren som görs i samband med bokslutet i resultatreglerande syfte. Särregleringen ansågs alltså omfatta inte endast ersättningar som är direkt relaterade till företagets resultat utan även ersättningsformer som i sak ger motsvarande effekter. Nämnden fann vidare att bolagets avsättningar för socialavgifter som hänförde sig till de aktuella löneskulderna däremot kunde dras av på vanligt sätt eftersom specialregleringen endast omfattade ersättningar som utbetalas till företagsledaren och dennes närstående.

Enligt KL skall inkomst av näringsverksamhet i princip beräknas enligt bokföringsmässiga grunder (24 och 41 §§ KL). I enlighet härmed skall avdrag åtnjutas det år kostnaden enligt god redovisningssed bör tas upp i räkenskaperna (jfr punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 24 § KL). Genom en hänvisning i 2 § 1 mom. SIL tillämpas reglerna i KL om beräkning av inkomst av näringsverksamhet även vid taxeringen till statlig inkomstskatt. Ett aktiebolag, som inte är fåmansföretag, får därför avdrag för tantiem och liknande ersättning vid taxeringen för det år då avsättningen har gjorts förutsatt att avsättningen är förenlig med god redovisningssed. Den för vilken ersättningen är avsatt tar upp beloppet till beskattning det beskattningsår då beloppet är tillgängligt för lyftning. Avdragsrätten kan alltså i dessa fall infalla tidigare än skatteplikten.

**Skälen för regeringens förslag:** Regeln om senareläggning av fåmansföretags avdragsrätt för tantiem till företagsledare är inte avsedd att förhindra att sådana företag använder löneutbetalningar till företagsledaren för att nollställa sitt resultat. Nollställningen som sådan anses alltså fullt godtagbar. Syftet med regeln är endast att förhindra att företaget och företagsledaren utnyttjar skillnaden mellan redovisning enligt bokföringsmässiga grunder och kontantprincipen så att tantiemet blir avdragsgillt år 1 medan det tas till beskattning först år 2 eller i förekommande fall ett ännu senare år.

Regeringen har förståelse för att det ansetts stötande att ett fåmansföretag och en företagsledare, sedda som en enhet, skall kunna skaffa sig skattekrediter genom avsättningar avseende tantiem eller liknande ersättningar. Frågan är emellertid om skälen för att behålla den nuvarande särregleringen överstiger de nackdelar som är förenade med denna.

Det kan först konstateras att det ”obehöriga” skattebortfall som en tillämpning av de allmänna reglerna skulle ge upphov till i de allra flesta fallen torde vara begränsad till en ettårig skattecredit för fåmansföretaget. Med ett tantiem på 100 000 kr, en räntenivå på 5 procent och skattesatsen 28 procent kan skattebortfallet beräknas till 1 400 kr, dvs. endast 1,4 procent av avsättningen för tantiemet. Härvid är att märka att skattesatsen för ett aktiebolag var avsevärt högre vid stoppregelns tillkomst. Den fiskala vinst som särregleringen ger är således förhållandevis liten och har minskat väsentligt sedan reglerna infördes.

För ett slopande av den särskilda regeln beträffande tantiem talar önskemålet att i möjligaste mån begränsa antalet avvikelser mellan ett företags bokföringsmässiga och skattemässiga resultat. En tillämpning av särregeln innebär att det skattemässiga resultatet för år 1 måste ökas med den del av tantiemavsättningen som avser ren lön (på tantiembeloppet belöpande arbetsgivaravgifter o.d. är avdragsgilla enligt vanliga regler, se RÅ 1987 not. 534). Motsvarande justering nedåt måste sedan göras för det senare år då tantiemet blir tillgängligt för lyftning för betalningsmottagaren.

Åtskilligt merarbete kan också erfordras om ett företag söker undvika en tillämpning av särreglerna. Den preliminära skatt och de arbetsgivaravgifter som belöper på tantiembeloppet skall nämligen enligt 16 kap. 4 § SBL ha betalats in senast den 17 januari när räkenskapsåret överensstämmer med kalenderåret eller, när räkenskapsåret är brutet, endast 12 dagar efter utgången av den månad då skatteavdraget gjordes för att företaget skall få avdrag för tantiemet samma år som avsättningen gjorts. Detta leder till att företaget ofta betalar in för mycket skatt för att inbetalningen med säkerhet skall täcka det slutliga tantiembeloppet. Detta kan i sin tur leda till att skattedeklarationen måste rättas och skatt återbetalas.

Vad nu anförts leder regeringen till slutsatsen att den särskilda regeln avseende fåmansföretagens avdrag för tantiem och liknande ersättningar är förenad med större nackdelar än fördelar. Regeringen föreslår därför att regeln avskaffas.

Regeringens förslag medför att 2 § 13 mom. tredje stycket SIL kan upphävas.

## 6.11 Immateriella rättigheter

**Regeringens förslag:** Den särskilda regeln om beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet när en delägare i fåmansföretag avyttrar hyresrätt, patenträtt eller liknande rättighet avskaffas. De allmänna reglerna skall tillämpas. I de fall då avyttringen inte enligt de allmänna reglerna skall beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet innebär förslaget att eventuell vinst beskattas som inkomst av tjänst (hobbyverksamhet) eller inkomst av kapital (reavinst).

**Utredningens förslag:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Flertalet av de remissinstanser som uttalat sig i frågan tillstyrker eller motsätter sig inte utredningens förslag. RSV motsätter sig inte att regeln avskaffas men anser att det råder en viss oklarhet om innehållet i de allmänna reglerna. En lagreglering om i vilka fall innehav eller avyttring av immateriella rättigheter skall anses konstituera näringsverksamhet bör enligt verket övervägas. *Civilekonomerna* och *LO* avstyrker förslaget. Ett skäl för att behålla regeln är enligt *Civilekonomerna* att likställa beskattningen mellan olika företagsformer. En enskild näringsidkare som säljer motsvarande tillgång beskattas för hela köpeskillingen som inkomst av näringsverksamhet. Förbundet vill framhålla att problemen med hur immateriella tillgångar skall beskattas kommer att öka

på grund av företagets inriktning mot tjänste- och servicesektorn. Det finns därför all anledning att noga överväga konsekvenserna av en ändrad lagstiftning inom området. I förhållande till utredningens förslag har den nuvarande lagstiftningen tre fördelar: den är enkel, den hindrar effektivt kringgående av dubbelbeskattning och är neutral i förhållande till enskild näringsidkare.

**Bakgrunden till regeringens förslag:** I punkt 2 av anvisningarna till 21 § KL finns en särskild regel om immateriella rättigheter som avyttras av en delägare i ett fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag. Regeringen återkommer till motsvarande regler för de fåmansägda handelsbolagen i avsnitt 7.6.1. Bestämmelsen har följande lydelse.

”Näringsverksamhet anses föreligga om delägare i fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag eller närstående till sådan delägare avyttrar hyresrätt, patenträtt eller liknande rättighet, under förutsättning att ersättningen för rättigheten skulle ha utgjort intäkt av näringsverksamhet om verksamheten i företaget hade drivits av den som avyttrat rättigheten.”

Bestämmelsen tillkom i samband med 1976 års stopplagstiftning. Företagsskatteberedningen hade uppmärksammat att en delägare i ett fåmansföretag, som avyttrade olika slag av immateriella tillgångar, beskattades enligt reglerna för reavinst även om rättigheten hade ett samband med fåmansföretagets verksamhet. Stora värden kunde härigenom undgå beskattning eftersom ersättningen blev skattefri om delägaren innehaft rättigheten i fem år eller mer. Detta kunde enligt beredningen inte accepteras. Som skäl för ändrad lagstiftning anfördes även att gällande regler medförde en orättvis beskattning mellan olika företagsformer. En enskild rörelseidkare som sålde motsvarande tillgång beskattades nämligen för hela köpeskillingen som inkomst av rörelse om rättigheten hade ett samband med verksamheten.

I syfte att åstadkomma neutralitet mellan olika företagsformer föreslog beredningen (SOU 1975:54 s. 196) att en skattskyldig som sålde hyresrätt, patent och andra rättigheter som hade samband med eller på annat sätt anknytning till ett fåmansföretag i vilket den skattskyldige ägde aktier, skulle beskattas för hela köpeskillingen. Intäkten skulle hänföras till förvärvskälla i samma inkomstslag som det i vilket bolagets verksamhet redovisades. Från intäkten skulle avdrag medges för anskaffningskostnaden eller i förekommande fall oavskriven del därav.

Även departementschefen (prop. 1975/76:79 s. 89) fann det befogat att stoppa den möjlighet till skattefrihet som fanns på det aktuella området. Han ansåg det dock lämpligast att delägaren – eller närstående till delägaren – som avyttrade en sådan rättighet skulle betraktas som rörelseidkare under förutsättning att ersättningen för rättigheten skulle ha utgjort intäkt av rörelse om verksamheten hade bedrivits direkt av delägaren och inte av företaget. Bestämmelsen borde enligt föredraganden av systematiska skäl införas i anvisningarna till dåvarande 27 § KL, vilket också blev riksdagens beslut.

Vid Företagsskattekommitténs översyn av 1976 års lagstiftning konstaterades (SOU 1989:2 s. 183) att tillfrågade myndigheter och organisationer inte hade framfört några synpunkter på bestämmelserna. Kommittén fann inte heller skäl att föreslå någon ändring i dessa.

I samband med 1990 års skattereform överfördes bestämmelserna till punkt 2 av anvisningarna till 21 § KL varvid intäkt av rörelse ändrades till intäkt av näringsverksamhet. Därmed kom bestämmelsen att omfatta även sådan näringsverksamhet som tidigare utgjort jordbruk eller annan fastighet. Någon större praktisk betydelse torde denna utvidgning dock knappast ha.

Beträffande uttrycket "hyresrätt, patenträtt eller liknande rättighet" ger företagsskatteberedningens exemplifiering viss ledning. Som exempel på en liknande rättighet angav beredningen den goodwill som kunde ingå i hyresrätter. Även film- och förlagsrätter, upphovsrätter, trafikrättigheter m.fl. kunde enligt beredningen vara att anse som liknande rättigheter (SOU 1975:54 s. 196). Uttrycket torde även omfatta andra immateriella rättigheter som varumärke och firmanamn.

Hela ersättningen för den avyttrade rättigheten utgör intäkt av näringsverksamhet. Från intäkten får avdrag göras för anskaffningsutgiften. Om rättigheten varit föremål för värdeminskningssavdrag, kan endast oavskrivet restvärde dras av.

Bestämmelsen torde i praktiken endast gälla rättigheter som inköpts eller på annat sätt förvärvats från någon utomstående. Rättigheter som den skattskyldige genom eget arbete själv har upparbetat beskattas som näringsverksamhet om verksamheten bedrivits yrkesmässigt och som tjänst om det är fråga om hobby. Enstaka avyttringar beskattas inom reavinstsystemet.

Regeringsrätten har i RÅ 1996 ref. 53 funnit att ett avstående av hyresrätt genom ett förlikningsavtal varit att jämställa med avyttring vid tillämpning av punkt 5 av anvisningarna till 27 § KL (nuvarande punkt 2 av anvisningarna till 21 § KL).

En immateriell rättighet räknas som lös egendom. Detta innebär att eventuell vinst beskattas som reavinst om rättigheten avyttras av en fysisk person och avyttringen saknar samband med näringsverksamhet som personen bedriver. Vinsten beskattas med en skattesats på 30 procent (inkomst av kapital) och utan att några sociala avgifter utgår. Om rättigheten undantagsvis – exempelvis en hyresrätt – innehafts för personligt bruk gäller enligt 31 § SIL bl.a. att anskaffningsvärdet får bestämmas till 25 procent av ersättningen för egendomen efter avdrag för kostnaden för avyttringen och att avdrag får göras med 50 000 kr från den sammanlagda vinsten från sådan egendom under beskattningsåret.

Med näringsverksamhet avses enligt 21 § KL en yrkesmässig självständigt driven förvärvsverksamhet. Att en verksamhet bedrivs yrkesmässigt och självständigt innebär att den skall kännetecknas av varaktighet, självständighet och vinstsyfte. Kraven på vinstsyfte och självständighet bildar ofta gräns mot inkomst av tjänst och kravet på varaktighet bildar ofta gräns mot inkomst av kapital.

Enligt de ursprungliga reglerna i KL skulle endast tillgångar som normalt omsattes i rörelsen, vanligen betecknade som omsättningstillgångar, beskattas som rörelseinkomst. Tillgångar som mer sällan omsattes i rörelsen, vanligen betecknade som anläggningstillgångar, skulle även om de tillhörde rörelsen beskattas enligt reavinstreglerna. Dessa principer har dock efterhand avvecklats. Numera finns uttryckliga bestämmelser i

punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 22 § KL enligt vilka ersättningar avseende olika slag av avyttrade anläggningstillgångar skall beskattas som intäkt av näringsverksamhet. Hit hör ersättningar för patent, goodwill, hyresrätter och andra rättigheter som är likställda med inventarier vid beräkning av värdeminskningssavdrag (jfr punkt 16 av anvisningarna till 23 § KL). Avdrag medges i princip med vad som i beskattningshänseende kvarstår oavskrivet av den sålda rättigheten.

Gränsdragningen mellan omsättningstillgångar och anläggningstillgångar kan ha betydelse för bedömningen av om privat egendom blivit "rörelsesmittad". Om en person redan direkt eller indirekt via ett bolag bedriver yrkesmässig verksamhet kan denna verksamhet få skattemässiga effekter på förvärv vid sidan av verksamheten. Detta gäller sedan gammalt för exempelvis byggnadsrörelse. Om en företagsledare i ett fåmansföretag som bedriver byggnadsrörelse eller fastighetshandel förvärvar en fastighet, behandlas fastigheten som en omsättningstillgång om den hade utgjort omsättningstillgång i bolagets ägo, s.k. byggmästarsmitta. Detta framgår av punkt 4 av anvisningarna till 21 § KL. Företagsledaren blir således rörelsebeskattad om fastigheten säljs.

Enligt tidigare praxis ansågs "rörelsesmitta" inte drabba anläggningstillgångar. Detta torde framgå av bl.a. RÅ 1972 Fi 61 där det konstaterades att vinst avseende ett av aktieägaren innehaft patent var skattefritt trots att patentet använts i bolagets verksamhet (målet var för övrigt ett av de rättsfall som gav upphov till den nu behandlade regeln om rörelsebeskattning vid delägars avyttring av immateriella rättigheter). Genom 1990 års skattereform har dock den skillnad som tidigare rått i skattemässig behandling mellan omsättningstillgångar och anläggningstillgångar minskat betydligt.

Att förekomsten av egentlig rörelse påverkar den skattemässiga bedömningen av "privata" förvärv framgår av flera rättsfall (jfr RÅ 1987 not. 452, RÅ 1989 ref. 55, RÅ 1990 not. 399).

Ytterligare omständigheter som påverkar den skattemässiga klassificeringen av en viss rättighet är hur rättigheten har förvärvats. Här föreligger huvudsakligen tre olika förvärvssituationer, nämligen egen upparbetning, oneröst fång eller benefikt fång.

Om en fysisk person själv upparbetat en rättighet, som han eller hon sedan avyttrar, utgör rättigheten både under innehavstiden och vid försäljningen en tillgång i näringsverksamhet om verksamheten bedrivs yrkesmässigt. Patent avseende en egen uppfinning kan emellertid även ingå i hobbyverksamhet. I sådant fall beskattas eventuell försäljningsintäkt som inkomst av tjänst enligt 31 § och 33 § 1 mom. tredje stycket KL (jfr prop. 1989/90:110 s. 305 ff.). Gränsdragningen mellan näringsverksamhet och hobby är ofta svår att dra. Hobbyverksamheten fyller i regel kraven på varaktighet och självständighet men saknar direkt vinstsyfte.

Om en immateriell rättighet anskaffats genom ett oneröst fång, dvs. normalt genom köp eller byte, torde avsikten med största sannolikhet vara att den skall inbringa inkomster antingen genom avkastning eller värdestegring. Presumtionen för att redan anskaffningen konstituerar näringsverksamhet får anses stark. Den anskaffade rättigheten får därmed ställning som anläggningstillgång och den eventuella avkastningen blir löpan-

de inkomst av näringsverksamhet. Om en försäljning skulle ske omedelbart eller strax efter förvärvet blir bedömningen av om näringsverksamhet förelegat dock något osäkrare. Här torde andra omständigheter få avgörande betydelse, exempelvis från vem förvärvet skett, i vilket syfte och vilken rättighet förvärvet avser. Har exempelvis anskaffningen skett från en av förvärvaren indirekt bedriven rörelse får vanligen presumeras att rättigheten utgör tillgång i förvärvarens näringsverksamhet.

En rättigheten som erhållits genom ett benefikt fång, dvs. normalt genom arv eller gåva, torde i regel behålla den skattemässiga ställning rättigheten hade hos den tidigare innehavaren. Om rättigheten tidigare utgjort tillgång i näringsverksamhet torde alltså bedömningen bli densamma för den nye ägaren. Vad nu sagts torde gälla vare sig vidareförsäljning sker omedelbart eller efter en tids innehav.

Av den kortfattade genomgången av praxis får anses framgå att frågan om hur en delägars försäljning av hyresrätt, patent eller liknande rättigheter skulle beskattas om särregeln inte fanns knappast kan besvaras på ett klart och entydigt sätt. Tydligt är emellertid att utrymmet för lågbeskattade eller skattefria reavinster minskat avsevärt i förhållande till vad som gällde när lagstiftningen tillkom år 1976.

**Skälen för regeringens förslag:** Det främsta syftet med den särskilda regeln om beskattning i inkomstslaget rörelse när delägare i fåmansföretag avyttrar immateriella rättigheter var att förhindra att den skattemässiga bedömningen av avyttringen skedde enligt reavinstreglerna. Vid en tillämpning av sistnämnda regler kunde nämligen stora vinster bli skattefria om rättigheten innehafts fem år eller mer. Ett annat syfte med särregleringen var att åstadkomma neutralitet mellan direkt och indirekt (genom ett bolag) bedriven rörelse.

Frågan är om dessa motiv fortfarande har bärkraft. Det kan till en början slås fast att dagens skattesystem är betydligt tätare än det som gällde när den särskilda regeln om rörelsebeskattning vid avyttring av immateriella rättigheter infördes för drygt 20 år sedan. Inkomstslaget tjänst omfattar numera all inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur, om den inte är att hänföra till näringsverksamhet eller inkomst av kapital (se 31 § första stycket KL). Inkomst på grund av avyttring av ett patent eller liknande rättighet som en enskild person utvecklat utan anknytning till yrkesmässig verksamhet, dvs. inom den privata sfären (hobby), beskattas som inkomst av tjänst. För det fall den enskilde inte genom eget arbete medverkat vid tillkomsten av den immateriella rättigheten – den enskilde har exempelvis köpt ett patent eller ett varumärke – träffas, under förutsättning att innehavet inte anses ingå i näringsverksamhet, eventuell vinst vid avyttring av reavinstbeskattning.

Behovet av särregler i fråga om delägars avyttring av immateriella rättigheter är till följd av det nämnda väsentligt mindre i dag än tidigare. Till detta kommer att utrymmet för att hänföra en immateriell rättighet till den enskildes privata sfär torde vara ganska litet i de fall då rättigheten har anknytning till näringsverksamhet som den enskilde eller någon denne närstående direkt eller indirekt bedriver. Presumtionen torde i fall av dessa slag vara att rättigheten utgör tillgång i en av den enskilde bedriven näringsverksamhet.

Regeringens slutsats är att dagens allmänna regler i allt väsentligt är lämpligt utformade vad gäller den skattemässiga behandlingen av enskilda personers avyttringar av hyresrätter, patenträtter och liknande immateriella rättigheter. Regeringen föreslår därför att den nuvarande särregleringen skall upphöra att gälla.

Förslaget medför att punkt 2 av anvisningarna till 21 § KL kan upphävas.

Det får ankomma på rättspraxis att dra upp riktlinjerna för gränsdragningen vid beskattning i olika inkomstslag.

## 6.12 Avsättningar till personalstiftelse

**Regeringens förslag:** Den särskilda begränsningen för fåmansföretags rätt till avdrag för medel som sätts av till personalstiftelse avskaffas.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Flertalet av de remissinstanser som uttalat sig i frågan tillstyrker förslaget. RSV, *Civilekonomerna och LO* avstyrker förslaget. RSV anser att stoppregeln i punkt 14 första stycket av anvisningarna till 32 § KL kan kringgå om den särskilda begränsningsregeln avskaffas. Företag kan låta en stiftelse anskaffa egendom för företagsledares eller delägars privata bruk. Förfarandet skulle bli svårkontrollerat och resurskrävande för skatteförvaltningen.

RSV framhåller att arbetsgivaren (fåmansföretaget) enligt 27 § andra stycket tryggandelagen i stiftelseurkunden kan förordna att stiftelsen skall omfatta endast viss grupp av anställda. Något hinder mot att en personalstiftelse enbart avser att främja i företaget anställda delägare synes enligt RSV inte föreligga (jfr RÅ 1981 1:68). I vart fall torde inte så vara fallet om delägarna besitter t.ex. samtliga tjänste- och chefspositioner inom företaget. Det är vidare såsom Stoppregelutredningen framhåller (s. 175) ovisst om inte en stiftelse kan hänföras till personalstiftelse fast dess ändamål är att främja enbart företagsledaren och dennes närstående. Det kan förväntas att ett slopande av begränsningsregeln medför att ett stort antal fåmansföretag, vars anställda till väsentlig del utgörs av ägare med närmast anhöriga, kommer att bilda personalstiftelse. Till stiftelsen överförs obeskattat kapital som sedan i huvudsak används till att förse fåmansföretagaren och hans anhöriga med förmåner som en vanlig anställd får bekosta med egna beskattade medel. Inför ett förvärv av t.ex. en fritidsfastighet kan medel tillskjutas en personalstiftelse, varefter stiftelsen förvärvar fastigheten. Företaget får då ett omedelbart avdrag med belopp motsvarande vad som avsatts till personalstiftelsen för förvärvet. Ett slopande av regeln skulle sannolikt leda till ett större antal skattepliktiga förmåner från personalstiftelser med tillkommande svårigheter med att bestämma förmånsvärden. Så länge stiftelsen agerar i enlighet med gällande föreskrifter och tryggandelagen finns inga skäl för tillsynsmyndigheten att ingripa, vilket innebär stora möjligheter för en stiftelse att tillhandahålla förmånen till de arbetstagare som anges i stiftelseurkunden. Ett utökad antal personalstiftelser kräver mer resurser av tillsynsmyndigheten. Inte

ens en kraftigt utökad kontroll skulle vara tillräckligt för att förhindra att delägare i fåmansföretag skaffar sig skatteförmåner via stiftelser.

**Bakgrunden till regeringens förslag:** Den regel i kommunalskattelagen som bestämmer avdragsrätten för avsättningar till personalstiftelse är punkt 20 a av anvisningarna till 23 § KL. Lagrummet har följande lydelse.

”Arbetsgivare får avdrag för medel, som avsatts till personalstiftelse enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.

Har ett fåmansföretag eller ett fåmansägt handelsbolag avsatt medel till personalstiftelse, medges avdrag endast om företaget stadigvarande sysselsätter minst 30 årsarbetskrafter. Skattemyndigheten får, om särskilda skäl föreligger, efter ansökan medge undantag från detta stycke. Skattemyndighetens beslut i sådant ärende får överklagas hos riksskatteverket. Riksskatteverkets beslut får inte överklagas.”

Genom paragrafens andra stycke undantas fåmansföretagen från den generella rätten för arbetsgivare att få avdrag för avsättningar till personalstiftelse enligt tryggandelagen.

Undantaget i fråga om personalstiftelser i fåmansföretag och fåmansägda handelsbolag tillkom i samband med 1976 års stopplagstiftning. Företagsskatteberedningen (SOU 1975:54 s. 203 f.) fann att avdragsregeln hade tillämpats på ett sätt som inte var avsett vid lagstiftningens tillkomst. I fåmansföretaget kunde bolagsägaren själv råda över stiftelsen och för egen del disponera över de resurser som tillskapats i denna. Enbart en ökad kontroll från tillsynsmyndighetens sida var inte tillräcklig för att förhindra bolagsägaren från att bereda sig skattefördelar via en personalstiftelse. Beredningen föreslog därför att ett fåmansföretags avsättning till personalstiftelse skulle få beaktas vid taxeringen endast om företaget stadigvarande sysselsatte minst 50 årsarbetskrafter. Möjlighet för RSV att medge undantag skulle dock finnas.

Departementschefen (prop. 1975/76:79 s. 91) delade beredningens uppfattning att fåmansföretag med ett begränsat antal anställda i regel inte borde medges avdrag för avsättning till personalstiftelse. För att i möjligaste mån minska antalet dispensärenden hos RSV föreslog han emellertid att begränsningsregeln skulle gälla fåmansföretag med mindre än 30 anställda. Dispens borde medges endast om särskilda skäl förelåg, t.ex. att stiftelsen avsåg att genomföra en för de anställdas välfärd angelägen investering. För att dispens skulle komma i fråga borde också krävas att antalet anställda inte väsentligt understeg 30 stycken och att betryggande säkerhet fanns för att de anställdas intressen i stiftelsen tillvaratogs. Riksdagen beslöt i enlighet med regeringens förslag.

Företagsskattekommittén fann i sin översyn av fåmansföretagslagstiftningen inte skäl att föreslå någon ändring av bestämmelsen. Kommittén framhöll (SOU 1989:2 s. 185) att det inte från något håll hade hävdats att begränsningsregeln motverkade något kommersiellt intresse eller att dispensförfarandet skulle utgöra ett sådant hinder. Kommittén delade den i förarbetena uttalade uppfattningen att behovet av personalstiftelse i ett företag med få anställda normalt sett torde vara mycket litet.

Bestämmelsen ändrades inte i sak i samband med 1990 års skattereformen överfördes då till sin nuvarande plats i KL.

RSV:s beslutanderätt såvitt gällde dispenser övergick till skattemyndigheten i samband med att RSV:s nämnd för rättsärenden (rättsnämnden) bröts ut från verket (prop. 1990/91:89, bet. 1990/91:SkU21, SFS

1991:180). Härvid blev RSV i stället överinstans. Bestämmelsen att RSV:s beslut inte kunde överklagas kvarstod.

En personalstiftelse är i princip oinskränkt skattskyldig enligt SIL. Stiftelsen är också skattskyldig enligt 6 § första stycket 5 lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt. En personalstiftelse som avses i 7 § 4 mom. SIL – dvs. en personalstiftelse med uteslutande ändamål att lämna understöd vid arbetslöshet, sjukdom eller olycksfall – är dock inte skattskyldig för förmögenhet.

En förutsättning för rätt till avdrag är enligt lagtexten att medlen skall ha "avsatts till personalstiftelse". Med uttrycket torde avses att ett belopp som i ett bokslut avsätts avseende en beslutad men ej fullgjord överföring av medel till stiftelsen skall vara avdragsgillt. Något hinder mot att medge avdrag för en under löpande räkenskapsår verkställd överföring av medel torde dock inte föreligga. Enbart det förhållandet att företaget avsatt i meningen "öronmärkt" vissa medel för en framtida överföring till stiftelsen torde däremot inte ge upphov till någon avdragsrätt.

Med personalstiftelse avses enligt 27 § första stycket tryggandelagen en av arbetsgivare grundad stiftelse med ändamål att främja sådan välfärd åt arbetstagare eller arbetstagares efterlevande som ej avser pension, avlöning eller annan förmån vilken arbetsgivaren är skyldig att utge till enskild arbetstagare.

Enligt denna bestämmelse är således huvudsakligen två omständigheter avgörande för om en stiftelse kan anses vara personalstiftelse, nämligen dels att den grundats av arbetsgivaren (jfr RÅ 1984 1:72 I), dels att dess ändamålsbestämmelse överensstämmer med lagens krav. Frågan om en personalstiftelse föreligger i tryggandelagens mening prövas av länsstyrelsen vid avgörandet av om stiftelsen ska ställas under tillsyn. Enligt 32 § tryggandelagen ankommer det därefter på länsstyrelsen att bevaka att stiftelsen uppfyller lagens krav.

Avdrag kan medges trots att stiftelsen ännu inte blivit registrerad för tillsyn vid den tidpunkt då arbetsgivaren gör sin avsättning. I dessa fall torde skattemyndigheten få ta ställning till om det är fråga om en personalstiftelse eller inte.

Av RÅ 1995 ref. 37 framgår att arbetsgivaren har en obetingad avdragsrätt om stiftelsen bildats i enlighet med bestämmelserna i tryggandelagen. Fallet gällde en personalstiftelse som var gemensam för bolagen i en koncern. Stiftelsen hade upptagit lån i en bank och hade lämnat räntebilliga lån till anställda inom koncernen. Lånen var avsedda att möjliggöra köp av aktier i moderbolaget. Länsstyrelsen i Stockholms län hade i beslut i tillsynsärende den 10 december 1987 förklarat att lämnande av dessa lån inte var sådan välfärd, som avsågs i tryggandelagens bestämmelser om personalstiftelses ändamål, och hade förelagt stiftelsens styrelse att göra rättelse. Kammarrätten hade fastställt länsstyrelsens beslut i dom 26 maj 1988. (Domen vann laga kraft). Regeringsrätten fann i det refererade målet att nu nämnda omständigheter saknade betydelse för avdragsfrågan, som gällde avsättning för räkenskapsåret 1986. Avdragsrätten synes således inte vara beroende av någon ytterligare prövning, exempelvis av om stiftelsens faktiska verksamhet överensstämmer med lagens

krav (jfr RÅ 1981 1:68), om länsstyrelsen fastställt stiftelsens stadgar och beslutat att stiftelsen skall stå under länsstyrelsens tillsyn.

Principiellt sett torde det finnas möjlighet för en arbetsgivare att få avdrag för avsättning till en stiftelse, som är avsedd att främja anställdas välfärd, trots att stiftelsen inte är en personalstiftelse i tryggandelagens mening. (Se uttalande av lagrådet prop. 1967:83 s. 260–262). Avdragsrätten grundas då på den allmänna regeln om avdrag för personalkostnader i punkt 1 av anvisningarna till 23 § KL. I RÅ 1987 not. 188 gällde frågan om ett bolag var berättigat till avdrag för avsättning till en fristående stiftelse som skulle ha till ändamål att främja utbildning bland medlemsföretagens personal. (Bolaget var ett aktiebolag som ägdes och fungerade som en samarbetsorganisation för 75 detaljistföretag.) Regeringsrätten fann att rätt till avdrag inte förelåg enligt punkt 2 a första stycket av anvisningarna till 29 § KL (nuvarande punkt 20 a första stycket av anvisningarna till 23 § KL). Vidare förklarade Regeringsrätten att det av utredningen framgick att stiftelsens utgifter till betydande del skulle avse andra än bolagets anställda. Avdrag kunde därför inte heller medges enligt 29 § 1 mom. KL (nuvarande punkt 1 av anvisningarna till 23 § KL).

Ändamålet att främja arbetstagares eller dennes efterlevandes välfärd anses inbegripa nytta och trevnad för personalen. Enligt förarbetena till tryggandelagen och ändringarna i KL (prop. 1967:83 och 84) ansågs denna lydelse ersätta det i tidigare lagtext (KL) intagna villkoret för avdragsrätt, nämligen att stiftelsens ändamål var av sådan beskaffenhet, att arbetsgivaren skulle ha varit berättigad till avdrag om han eller hon själv bestritt kostnaden.

Ändamålet med stiftelsen får således inte vara att bereda förmåner åt andra än arbetsgivarens anställda eller deras efterlevande. Vidare får ändamålet inte vara att lämna sådana förmåner som utgår på grund av tjänst eller anställningsavtal, exempelvis bil-, kost- eller bostadsförmåner.

I 27 § andra stycket tryggandelagen anges att arbetsgivaren i stiftelseurkunden kan förordna, att stiftelse skall omfatta endast viss grupp av arbetstagare eller efterlevande (jfr RÅ 1981 1:68). Enligt ett uttalande av föredragande statsrådet i prop. 1975/76:79 (s. 91) torde emellertid en stiftelse inte kunna hänföras till personalstiftelse i tryggandelagens mening om de till stiftelsen överförda medlen i huvudsak skall komma endast företagsledaren eller honom närstående tillgodo. Huruvida detta uttalande har täckning i gällande rätt synes dock oklart.

I RÅ 1981 1:68 hade ett fåmansföretag ca 50 anställda men av stiftelsens stadgar framgick att bolagets personalstiftelse enbart avsåg att främja bolagets tjänstemän, vilka endast var 6 till antalet. Regeringsrätten fann att det faktum att bolaget sysselsatte mer än 30 årsarbetskrafter innebar att förutsättning för avdrag fanns enligt lagtexten. Någon grund att vägra avdrag ansågs inte föreligga.

En arbetsgivare får gottgöra sig för utgifter som denne haft inom ramen för stiftelsens ändamål. Om avdrag för avsättning till stiftelsen medgetts utgör gottgörelsen enligt punkt 15 första stycket av anvisningarna till 22 § KL skattepliktig intäkt.

Förmån som utges till en arbetstagare från en personalstiftelse anses som ett utflöde ur tjänsten hos företaget och utgör således inkomst av

tjänst hos denne (RÅ 1978 Aa 143 och 1987 ref. 81). Om förmånen är en sådan personalvårdsförmån som anges i 32 § 3 e mom. och punkt 3 b av anvisningarna till 32 § KL skall den emellertid inte tas upp som intäkt. Detta gäller exempelvis enklare slag av idrottsaktiviteter om de utövas i en anläggning som hör till en arbetsgivaren anknuten personalstiftelse. Vidare kan en förmån från en stiftelse bli skattefri för arbetstagaren om den faller inom de skattefria intäkter som anges i 19 § KL, exempelvis vissa stipendier.

**Skälen för regeringens förslag:** Rätten till avdrag för medel som överförs till en personalstiftelse medför den påtagliga fördelen att ett företags utgifter för personalfrämjande investeringar blir omedelbart avdragsgilla oavsett utgiftens karaktär. Utgiften kan alltså finansieras med obeskattat kapital även om fråga är om investeringar i mark eller byggnader. Om företaget självt svarat för anskaffningen av exempelvis en semesteranläggning skulle däremot endast avdrag för värdeminskning kunnat komma ifråga. En annan fördel med personalstiftelsesystemet torde vara att beslut om främjande av personalens välfärd kan avskiljas från företagets löpande verksamhet och fattas av ett för uppgiften speciellt utsett organ.

Någon anledning att av skatteskal utestänga företag med få anställda från de nu angivna fördelarna synes inte föreligga. Tvärtom torde den omedelbara avdragsrätten normalt vara av mindre värde om antalet anställda – och därmed även investeringsbehovet – är begränsat. Fördelen med ett särskilt beslutsorgan torde inte heller vara så framträdande i ett litet företag.

Vad som legat till grund för särregleringen av företag som sysselsätter mindre än 30 årsarbetskrafter torde således inte vara att avdragsrätten som sådan ansetts omotiverad. Att de mindre företagen undantagits har i stället berott på att stiftelsekonstruktionen befarats kunna utnyttjas för att bereda företagets ägarkrets obehöriga skatteförmåner. Risk har ansetts föreligga att stiftelserna skulle svara för utgifter – eller utan ersättning tillhandahålla tjänster – som den enskilde normalt borde bestrida med egna beskattade medel.

Enligt regeringens mening framstår risken för att en personalstiftelse skall användas för att ge ägarkretsen obehöriga skatteförmåner som förhållandevis liten, i synnerhet om stoppreglerna i punkt 14 första och tredje styckena av anvisningarna till 32 § KL slopas. I 32 § tryggandelagen föreskrivs att tillsynsmyndigheten (länsstyrelsen) skall ingripa om det kan antas att en personalstiftelse inte förvaltas i enlighet med de för stiftelsen gällande föreskrifterna eller tryggandelagen. Vid fullgörandet av sitt tillsynsarbete har länsstyrelsen betydande befogenheter (32 § tryggandelagen jämförd med 9 kap. 4–7 §§ stiftelselagen [1994:1220]). Länsstyrelsen skall vidare, om stiftelsen främjar arbetstagare med ett bestämmande inflytande i företaget, utse ordförande i stiftelsens styrelse (30 § tryggandelagen jämförd med 16 § samma lag). Möjligheten till obehöriga skattelettigheter torde därför typiskt sett vara större om ägarkretsen tillhandahåller förmåner direkt från företaget än om de kommer från företagets personalstiftelse. Regeringen anser i likhet med utredningen att den tillsynsskyldighet som finns är tillräcklig för att förhindra i varje fall de mest flagranta fallen av missbruk.

Regeringen finner mot bakgrund av det anförda att den till antalet sys-selsatta kopplade avdragsbegränsningen i fråga om medel som överförs från ett fåmansföretag till en personalstiftelse kan slopas. Den för skatte-rättvisan viktigaste faktorn är att förekommande förmåner från en sådan stiftelse – liksom från det aktuella företaget – till arbetstagare m.fl. obser-veras och värderas på ett rimligt sätt. Här kan hänvisas till vad regeringen anför om hur en förmån skall värderas när ägaren eller anställd låter fö-retaget anskaffa egendom som ägaren eller den anställde avser att använ-da privat (se avsnitt 6.1). Till kontrollfrågorna återkommer regeringen senare (avsnitt 6.14).

Regeringens förslag beträffande fåmansföretagens avdrag för överfö-ring av medel till personalstiftelser innebär, med bortseende tills vidare från handelsbolagen, att punkt 20 a andra stycket av anvisningarna till 23 § KL slopas. Samtidigt bör avdragsrätten enligt första stycket omfor-muleras enligt följande.

"Arbetsgivare får avdrag för belopp som överförs till personalstiftelse enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m."

Avdragsrätten knyts till den av företaget beslutade förmögenhetsöverfö-ringen. Frågan om till vilket beskattningsår avdragsrätten skall hänföras får bedömas med ledning av de allmänna reglerna i 24 § KL.

### 6.13 Personalavveckling

**Regeringens bedömning:** De nuvarande reglerna bör inte ändras.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** RSV delar utredningens uppfattning att de nuva-rande reglerna inte bör ändras i detta sammanhang. De övriga remissin-stanser som uttalat sig i frågan anser att det förslag som lades fram av Utredningen om beskattning av förmåner i samband med uppsägning och utbildning (SOU 1995:94) bör införas, dvs. att skattefrihet skall föreligga även i fåmansföretag för personer som varit anställda i minst halvtid i två år i följd. *Näringslivets skattedelegation* anser att utredningen närmare borde ha övervägt att utvidga skattefriheten vid utbildning. Att de gene-rella reglerna för skattefrihet innebär ett avsteg från skattereformens prin-ciper bör inte tillmätas någon avgörande betydelse. Den nuvarande situa-tionen är oacceptabel och kan leda till helt orimliga konsekvenser. En delägare i ett fåmansföretag, även med ett fåtal aktier, skall rätteligen be-skattas för en utbildning som arbetsgivaren bekostar för honom i en upp-sägningssituation till skillnad från de anställda som inte äger några aktier i företaget. Det torde strida mot vad många betecknar som en likformig och neutral beskattning. Dessutom omfattas inte företagaren och de närståen-de av det system med trygghetsavtal och liknande som gäller vid uppsäg-ning till följd av arbetsbrist. Delegationen anser att denna fråga närmare bör övervägas under det fortsatta beredningsarbetet. Därvid bör det för-slag beaktas som lämnades av Utredningen om beskattning av förmåner i samband med uppsägning och utbildning. *Sveriges Fastighetsägareför-bund* framför liknande synpunkter.

**Bakgrunden till regeringens bedömning:** Enligt 32 § 3 h mom. första stycket KL skall, om en skattskyldig är eller riskerar att bli arbetslös på grund av omstrukturering, personalavveckling eller liknande i arbetsgivarens verksamhet, en förmån avseende utbildning eller annan åtgärd som är av väsentlig betydelse för att den skattskyldige skall kunna fortsätta att förvärvsarbeta inte tas upp som intäkt. Enligt andra stycket gäller inte bestämmelserna för förmån från fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag om den anställde är företagsledare eller delägare i företaget eller närstående till sådan person. Är arbetsgivaren en fysisk person gäller bestämmelserna inte i fråga om förmåner från arbetsgivaren, om den anställde är en arbetsgivaren närstående person.

De nu återgivna reglerna infördes den 1 juli 1996 med tillämpning första gången vid 1997 års taxering (prop. 1995/96:152, bet. 1995/96:SkU25, SFS 1996:651). Från skattefrihet undantas företagsledare samt delägare eller närstående till sådana personer när arbetsgivaren är ett fåmansföretag. Om arbetsgivaren är en enskild näringsidkare gäller inte skattefriheten för den som är närstående till arbetsgivaren. Med närstående avses enligt propositionen (s. 45) samma personkrets som angetts för fåmansföretag.

Utredningen om beskattning av förmåner i samband med uppsägning och utbildning (SOU 1995:94) gjorde en kartläggning av beskattningsreglerna när det gällde olika stödåtgärder som förekom i samband med uppsägning och konstaterade att dessa åtgärder i princip var skattepliktiga. Eftersom arbetsgivarna enligt utredningens mening borde stimuleras att lämna sådana stödåtgärder och de anställda borde stimuleras till att genomgå utbildning som kunde medverka till fortsatt förvärvsarbete, föreslogs att undantag skulle göras från förmånsbeskattningen av sådana stödåtgärder.

Utredningens förslag överensstämde i huvudsak med den regel om skattefrihet som senare kom att antas av riksdagen.

I fråga om fåmansföretag hade utredningen föreslagit att bestämmelsen om skattefrihet inte skulle gälla företagsledare, delägare eller närstående till sådana personer om inte den skattskyldige arbetat i företaget i minst halvtid två år i följd. Den särskilda begränsningen för denna personalkategori skulle emellertid inte tillämpas om särskilda skäl förelåg. Motivet för särbehandlingen var enligt utredningen (s. 109) att den föreslagna regeln kunde utnyttjas i fåmansföretaget för att uppnå skattefordelar. Man kunde tänka sig att ett fåmansföretag, som började visa dåligt resultat eller som var relativt nystartat och aldrig gått särskilt bra, anställde en närstående och därefter lät denna person utbilda sig på företagets bekostnad. Detta kunde ske under förevändning att personen i fråga löpte risk att bli arbetslös och att han behövde utbildningsinsatsen för att kunna fortsätta att arbeta. Det kunde även befaras att ett fåmansföretag som hade ett gott ekonomiskt läge försökte tillskapa en uppsägningssituation för en nyanställd närstående för att denne skulle kunna komma i åtnjutande av utbildning på företagets bekostnad. Särskilda skäl för att inte tillämpa särregleringen kunde enligt utredningen vara att den anställde delägaren endast innehade en mindre aktiepost och därför var utan egentligt inflytande

över företaget. En majoritet av remissinstanserna tillstyrkte förslaget eller lämnade det utan erinran.

Föredragande statsrådet fann (prop. 1995/96:152 s. 44) emellertid att risken för missbruk kvarstod även efter tvåårsperiodens utgång. I vissa situationer kunde det visserligen vara motiverat att även en delägare i fåmansföretag kom i åtnjutande av en skattefri utbildningsinsats. Frågor som hängde ihop med dessa gruppers beskattning borde emellertid enligt föredraganden utredas ytterligare. Därvid borde neutralitetsaspekter mellan olika företagsformer och mellan företagare och löntagare beaktas. I propositionen föreslogs därför att företagsledare, delägare och närstående till sådana personer i fåmansföretag tills vidare inte skulle omfattas av de föreslagna bestämmelserna. Skatteutskottet (bet. 1995/96:SkU 25 s. 30) instämde i att de föreslagna reglerna om skattefrihet kunde vara motiverade även för fåmansföretagare m.fl. men höll med regeringen om att det fanns en risk för att reglerna missbrukades och att denna grupp därför inte borde omfattas tills vidare. Regeringens förslag antogs av riksdagen.

Undantaget avser enligt författningskommentaren i propositionen (s. 88), endast förmåner som arbetsgivaren ger. Förmåner som en trygghetsstiftelse eller liknande betalar omfattas enligt propositionen inte av undantaget i andra stycket. Sådana förmåner kan således vara skattefria även för företagsledare m.fl. i ett fåmansföretag. I detta sammanhang synes vissa tillämpnings- och tolkningsproblem kunna uppstå. Det är exempelvis osäkert om en fåmansföretagare kan kringgå bestämmelsen genom att finansiera en närståendes förmån via en personalstiftelse, som bildats för att lämna arbetslöshetsunderstöd, eller via en trygghetsstiftelse.

Före lagändringen ansågs startbidrag och studiebidrag som uppburits från Stiftelsen Tjänstemännens Trygghetsfond som skattepliktig intäkt av tjänst, se RÅ 1988 ref. 127. I rättsfallet hade den person som fått förmånerna tidigare varit anställd hos ett företag som bidragit till finansieringen av Trygghetsrådets verksamhet (Trygghetsfonden administrerades av Trygghetsrådet). Anställningen hade upphört på grund av arbetsbrist. Regeringsrätten fann att det förelåg ett sådant samband mellan bidragen och anställningen att bidragen skulle betraktas som förmåner som utgått på grund av dennes tidigare tjänst. Frågan var gränsen i dag går mellan skattepliktig intäkt av tjänst och skattefrihet enligt 32 § 3 h mom. KL har ännu inte lösts i praxis.

Samtidigt med regeln om skattefrihet i samband med personalavveckling infördes en regel om avdragsrätt för kostnader för resor mellan bostad och utbildningsplats för den som åtnjöt den skattefria förmånen. Regeln infördes i punkt 8 av anvisningarna till 33 § KL.

I samband med förslaget till avdragsrätt för resor övervägde utredningen om personkretsen kring fåmansföretagen skulle undantas på såväl förmånssidan som avdragssidan. När det gällde utbildningsinsatser konstaterade utredningen att merparten av kostnaderna ofta låg på resekostnader och ökade levnadskostnader. Utredningens ståndpunkt blev att övervägande skäl talade för att denna personkrets skulle undantas även från avdragsrätten. Detta kom så till uttryck att endast den som åtnjuter förmån av fri utbildning eller annan åtgärd enligt 32 § 3 h mom. första stycket KL har rätt till avdrag.

I betänkandet Personalavveckling, utbildning och beskattning (SOU 1995:94) konstaterades att ett flertal olika stödåtgärder förekom i samband med uppsägning. Utbildning var den vanligaste åtgärden vid sidan av pensionserbjudanden och avgångsvederlag. I vissa fall betalade arbetsgivaren lön under utbildningstiden medan kostnaderna för utbildningen betalades av någon annan, t.ex. arbetsförmedlingen eller någon trygghetsstiftelse, exempelvis Trygghetsrådet. Andra stödåtgärder var att anlita s.k. outplacementkonsulter eller lämna starta-eget-bidrag. Konsultverksamheten hade som uppgift att hjälpa den enskilde att få ett nytt arbete, att erbjuda den enskilde hjälp vid start av eget företag eller liknande stöd.

När det gällde beskattningen av avgångsvederlag och liknande förmåner konstaterade utredningen att dessa ersättningar var att jämställa med lön och skattepliktiga som inkomst av tjänst enligt huvudregeln i 32 § 1 mom. a) KL om det inte fanns något uttryckligt undantag i lag (jfr RÅ 1971 Fi 26).

Förmåner i form av fri utbildning eller andra förmåner i samband med uppsägning var inte särskilt reglerade före tillkomsten av skattefrihetsregeln i 32 § 3 h mom. KL. Den generella regeln i 32 § 1 mom. KL var således tillämplig. Lagrummet föreskriver att även förmån, som utgått för tjänsten i annan form än pengar, skall beskattas som intäkt av tjänst. Uttrycket "för tjänsten" innebär enligt praxis att det skall föreligga ett samband mellan ersättningen och tjänsten för att beskattning skall ske som för lön. En förmån ansågs således ha utgått för tjänsten inte bara när den aktuella arbetsgivaren betalade exempelvis en viss utbildning eller lämnade starta-eget-bidrag utan också när en tidigare arbetsgivare eller t.ex. en trygghetsstiftelse stod för detta (jfr RÅ 1988 ref. 127).

Vid en genomgång av de undantag från förmånsbeskattning som skattelagstiftningen innehåller fann utredningen (SOU 1995:94) att undantagen i princip inte var tillämpliga på åtgärder i samband med personalavveckling. Utredningen konstaterade emellertid att trots att de aktuella förmånerna var skattepliktiga torde de i praktiken inte ha blivit föremål för beskattning i någon större utsträckning (s. 81). Skattemyndigheternas praxis var olika och många arbetsgivare hade uppfattat de kostnader man hade i samband med personalavveckling som exempelvis personalvårds-kostnader.

Flera av de undantag från beskattning av tjänsteförmåner som finns i skattelagstiftningen kan sägas ligga i närheten av skattefrihetsregeln i 32 § 3 h mom. KL. Ett sådant undantag utgör förmån av fri rehabilitering enligt 32 § 3 b mom. KL och ett annat personalvårdsförmåner enligt 3 e mom. Sedan den 1 januari 1996 är vidare sådana förmåner som är av begränsat värde för den anställde men av väsentlig betydelse för utförandet av den anställdes arbetsuppgifter undantagna från skatteplikt (32 § 3 c mom. KL). Förmånen av många utbildningsinsatser torde vara skattefria med stöd av sistnämnda bestämmelse (jfr prop. 1995/96:152 s. 41). Stipendier, som är avsedda för mottagarens utbildning, samt stipendier, som är avsedda för andra ändamål och som inte utgör ersättning för arbete som har utförts eller skall utföras för utgivarens räkning, utgör enligt 19 § första stycket tionde respektive elfte ledet KL inte skattepliktig inkomst. Av punkt 1 sjunde stycket av anvisningarna till 19 § KL framgår vidare att

vissa bidrag är undantagna skatteplikt om de utbetalas av staten eller av en kommun enligt av regeringen eller av statlig myndighet meddelade bestämmelser. Som villkor gäller bl.a. att bidragen avser utbildning och omskolning till arbetslösa eller partiellt arbetsföra.

För vissa utbildningsformer för vilka det utgår statliga bidrag finns särskilda skattepliktsregler. En uppräknig av dessa bidrag finns i punkt 12 tredje stycket av anvisningarna till 32 § KL.

Utbildning som har samband med arbetsgivarens verksamhet och som syftar till att den anställda skall kunna fullgöra sina arbetsuppgifter förmänsbeskattas i princip inte utan betraktas då som fullgörande av tjänsten.

De i 32 § 3 h mom. KL skattebefriade förmånerna skall avse den som är eller riskerar att bli arbetslös. Uttrycket täcker således både det fallet att en anställd redan blivit arbetslös på grund av arbetsgivarens eller egen uppsägning och det fallet att den anställda riskerar att bli arbetslös. Arbetslösheten eller risken för arbetslöshet skall dock ha initierats av någon åtgärd från arbetsgivarens sida, exempelvis planer på att minska personalstyrkan eller omplacera anställda. Enligt propositionen (prop. 1995/96:152 s. 39) är det den skattskyldige som har bevisbördan för att en sådan situation föreligger. Uttrycket stämmer överens med vad som krävs för att få arbetsmarknadsutbildning enligt 3 § andra stycket förordningen (1998:1784) om arbetsmarknadspolitiska aktiviteter (före den 1 januari 1999 8 § förordningen [1987:406] om arbetsmarknadsutbildning).

I propositionen påpekas (prop. 1995/96:152 s. 39) att regelns tillämpningsområde måste begränsas till sådana åtgärder som kan leda till att den uppsägningshotade får ett nytt arbete. Regeln skall inte omfatta åtgärder som är att betrakta som förtäckta löneförmåner för de anställda. Kravet på att åtgärden skall vara av väsentlig betydelse innebär att regeln inte omfattar åtgärder som inte påtagligt ökar den anställdes möjligheter att kunna fortsätta förvärvsarbete. Detta innebär att utbildning av en anställd som redan har sådan utbildning att han eller hon kan få arbete hos en annan arbetsgivare faller utanför. Förmåner till en person som har en gedigen utbildning inom ett område med tillfällig arbetsbrist och som läser något annat i avvaktan på att arbetsmarknaden blir gynnsammare, torde också falla vid sidan av det skattefria området.

Uttrycket annan åtgärd inbegriper även åtgärdspaket som innehåller andra komponenter än utbildning. Som exempel på sådana åtgärder nämns i propositionen (s. 87) outplacementåtgärder och psykologkontakter som inte sker i sjukvårdande syfte. Insatserna skall syfta till att hjälpa den skattskyldige att få ett nytt arbete eller att i övrigt bistå den anställda på ett personligt plan i samband med att en uppsägning kan bli aktuell.

Samtidigt med införandet av skattefrihetsregeln i 32 § 3 h mom. KL infördes en regel om avdragsrätt för kostnader i samband åtnjutandet av förmånen. Avdragsrätten regleras i punkt 8 av anvisningarna till 33 § KL.

Utredningen (SOU 1995:94 s. 102) fann att det var rimligt att den skattemässiga behandlingen blev någorlunda likartad i fråga om den enskildes kostnader i samband med personalavveckling vare sig det var staten, arbetsgivaren, en trygghetsstiftelse e.d. som betalade. Härvid hänvisade utredningen till att de personer som genomgick t.ex. arbetsmarknadsutbildning fick ett skattefritt bidrag för att täcka ökade levnadskost-

nader och resekostnader. Regeringen (prop. 1995/96:152 s. 42 f.) anslöt sig till den av utredningen föreslagna regeln om avdragsrätt vilken sedan antogs av riksdagen.

Avdrag skall medges på samma sätt som för resor mellan bostad och arbetsplats enligt 33 § 2 mom. KL och punkt 4 av anvisningarna till 33 § KL. Ersättning som utgått för resorna skall tas upp till beskattning och socialavgifter skall betalas på beloppet. När den skattskyldige fått ersättning för ökade levnadskostnader jämföras denne i avdragshänseende med den som har rätt till avdrag för ökade levnadskostnader på grund av tillfälligt arbete enligt punkt 3 a första stycket av anvisningarna till 33 § KL. Utgiven ersättning är skattepliktig medan avdrag medges för de faktiska logikostnaderna och schablonbelopp för måltider m.m. Av punkt 8 andra stycket av anvisningarna till 33 § KL framgår att avdrag även kan medges för hemresor enligt punkt 3 b av anvisningarna till 33 § KL.

Det faktum att särskilda regler införts beträffande rätten till avdrag för resor och ökade levnadskostnader ger vid handen att skattefriheten enligt 32 § 3 h mom. KL inte omfattar reseersättningar och traktamenten. Vilka förmåner utöver direkta ersättningar för kursavgifter o.d. som är skattefria framstår som i viss mån oklart. Tvekan kan exempelvis råda om hur förmån av fri internutbildning skall behandlas.

För att den utvidgade avdragsrätten inte skulle öppna möjligheter till överflyttning av lön från den skattepliktiga till den skattefria sfären begränsades avdragsrätten till ett år efter uppsägningstidens utgång (prop. 1995/96:152 s. 43).

Utredningen om avdrag för ökade levnadskostnader m.m. har bl.a. haft i uppdrag att närmare undersöka om det behövs särskilda regler för utbildning under pågående anställning (Dir. 1997:128). I sitt slutbetänkande *Förmåner och ökade levnadskostnader* (SOU 1999:94) har utredningen inte funnit skäl att införa några sådana regler.

**Skälen för regeringens bedömning:** Införandet av 1996 års skattefrihetsregler motiverades med att det av arbetsmarknadspolitiska och samhällsekonomiska skäl var viktigt att främja stödåtgärder av olika slag vid personalavveckling. Önskemålet att stimulera sådana stödåtgärder ansågs väga tyngre än önskemålet om en likformig beskattning av naturaförmåner. Anledningen till att fåmansföretagens ägarkrets undantogs från skattefrihetsregeln var att det befärades att regeln kunde missbrukas.

I 31 § KL anges vad som räknas till inkomstslaget tjänst. Paragrafen har sedan 1990 års skattereform utformats så att den i högre grad än tidigare skall fungera som en allmän uppsamlingsplats för inkomster som inte hör till någon annan förvärvskälla. En grundläggande tanke bakom skattereformen var att skapa en så neutral beskattning av olika inkomster och förmåner som möjligt. Applicerat på förvärvskällan tjänst innebär detta att alla typer av ersättningar för arbetsinsatser skall beskattas på ett likformigt sätt utan undantag och undervärdering (jfr prop. 1989/90:110 s. 304).

1996 års lagstiftning innefattar ett avsteg från skattereformens principer om likformig och neutral beskattning. Lagstiftningen synes därjämte kunna ge upphov till tillämpningsproblem och – oavsett företagets storlek – obehöriga skatteförmåner. Detta utgör argument mot att utvidga skattefriheten till nya personalkategorier. Önskemålet om likabehandling av nä-

ringsverksamhet som bedrivs direkt av en fysisk person och näringsverksamhet som bedrivs indirekt genom ett fåmansföretag talar också mot att låta fåmansföretagens ägarkrets – men inte anhöriga till en enskild näringsidkare – komma i åtnjutande av skattefriheten. Risken för obehöriga skatteförmåner är dessutom betydligt större i fåmansföretag än hos andra typer av företag.

Vad nu sagts leder regeringen till slutsatsen att reglerna om skattefrihet i 32 § 3 h mom. KL inte bör utvidgas till att omfatta nya kategorier av arbetstagare. Om någon ändring i systemet skall vidtas bör denna snarast gå i motsatt riktning.

## 6.14 Uppgiftsskyldighet

**Regeringens bedömning:** Uppgiftsskyldigheten om transaktioner mellan ett fåmansföretag och dess ägarkrets bör även fortsättningsvis ligga hos företagsledare, delägare och närstående. De bestämmelser som gäller uppgiftsskyldighetens omfattning bör inte ändras.

**Utredningens förslag:** Uppgiftsskyldigheten om transaktioner mellan ett fåmansföretag och dess ägarkrets skall ligga hos fåmansföretaget i stället för hos företagsledare m.fl. Vidare skall kontrolluppgift lämnas av ett fåmansägt aktiebolag om bolaget lämnat sådant lån som enligt utredningens förslag skall beskattas som inkomst av kapital eller näringsverksamhet hos låntagaren. Samtidigt föreslås att skyldigheten enligt 2 kap. 22 § LSK att till deklarationen bifoga förteckning om förbjudna lån enligt ABL slopas.

**Remissinstanserna:** De flesta remissinstanserna anser att utredningens förslag innebär en betydande utvidgning av uppgiftsplikten som går långt utöver vad som är nödvändigt och att en uppgiftsplikt som går längre än dagens inte bör komma i fråga. *Näringslivets skattedelegation* och *Näringslivets nämnd för regelgranskning* betonar att uppgiftsplikten inte får bli mer omfattande än vad som krävs för att uppnå ett godtagbart taxeringsresultat. Näringslivets nämnd för regelgranskning föreslår för sin del att det nuvarande uppgiftslämnandet från delägare på särskild deklara-tionsblankett slopas eftersom kontrolluppgift skall lämnas enligt de allmänna reglerna när det förekommit skattepliktiga transaktioner mellan företag och delägare. Om ett särskilt uppgiftslämnande likväl anses vara nödvändigt kan detta lämpligen begränsas till en kryssmarkering i företags deklara-tion om att sådana transaktioner har förekommit.

*Svenska Revisorsamfundet SRS* kan tänka sig en viss utökad uppgiftsskyldighet om det är en förutsättning för att avskaffa stoppreglerna. Utredningen har inte visat att det finns ett verkligt behov av uppgiftslämnande utöver det som följer av reglerna om kontrolluppgifter. Det finns därför inte några bärande skäl till att betunga fåmansföretagen och dess delägare med någon ytterligare uppgiftsredovisning. Reglerna om kontrolluppgifter tillsammans med revisorernas granskning av företagets räkenskaper och förvaltning ger en tillräcklig garanti för att de företagare

som är lojala mot skattesystemet skall redovisa och beskatta eventuella förmåner på rätt sätt.

*Kammarrätten i Göteborg* delar utredningens uppfattning att det är lämpligast att lägga uppgiftsskyldigheten hos fåmansföretaget. Om stopp-reglerna slopas måste uppgiftsskyldigheten utformas så att man får möjligheter att bemästra de kontrollproblem som kan tänkas uppstå. En utökad uppgiftsskyldighet får anses vara nödvändig. Kammarrätten har ingen invändning mot utredningens förslag på denna punkt.

RSV föreslår att uppgiftsskyldigheten enligt utredningens förslag fullgörs på kontrolluppgift eller, som i dag, av företagsledaren, delägaren eller denne närstående. Om förslagen i betänkandet leder till lagstiftning anser RSV att uppgiftsskyldigheten blir en ännu viktigare fråga än tidigare. Ett komplement till de krav som följer av de allmänna reglerna om uppgiftsskyldigheten är en förutsättning för att skattemyndigheterna skall kunna genomlyska ekonomiska transaktioner mellan ett fåmansföretag och dess ägarkrets. Uppgiftslämnandet bör vara så utformat att det underlättar skattekontroll och möjliggör en riktig skattemässig bedömning av de transaktioner som förekommit mellan fåmansföretaget och dess delägare m.fl. Någon samgranskning av fåmansföretag och dess delägare sker numera inte rutinmässigt. Utredningens förslag innebär att granskningen av delägarnas deklARATIONER inte kan slutföras förrän fåmansföretagets deklARATION har lämnats, vilket normalt sker i början av juni eftersom de flesta bolag medges generella anstånd till den 15 juni om deklARATIONEN lämnas via diskett eller linjeöverföring. Det är inte ovanligt att bolaget har sitt säte i ett annat län än där delägarna är folkbokförda. Utredning rörande av företaget redovisade avtal med delägare får då göras i den region där företaget taxeras varefter uppgift sänds till den skattemyndighet där delägaren taxeras. Förfarandet är ägnat att fördröja och därigenom tidsmässigt förkorta möjligheterna till granskning och innebär dessutom inte oväsentligt praktiska olägenheter för såväl skattemyndigheterna som de skattskyldiga, särskilt i fall där företaget tillämpar brutet räkningsår.

*Civilekonomerna* ifrågasätter om den föreslagna uppgiftsskyldighetens utformning är realistisk med hänsyn till den kraftiga ökning utredningens materiella förslag medför av antalet förmånsvärden och transaktioner som årligen skall uppges, bedömas och beskattas. Förbundet vill understryka behovet av en mera ingående analys av sambanden mellan uppgiftsskyldighetens utformning i fråga om innehåll, vilken tid den skall omfatta och hur den skall fullgöras respektive deklARATIONSGRANSKNINGENS organisatoriska uppbyggnad och reella möjligheter.

**Bakgrunden till regeringens bedömning:** Som angetts i tidigare avsnitt kan regeringens förslag ge upphov till olika slags kontrollproblem. Det är därför viktigt att säkerställa att olika transaktioner inom fåmansföretagsområdet verkligen kommer till skattemyndigheternas kännedom.

För fåmansföretag och dess ägare gäller redan en utvidgad skyldighet att lämna uppgifter till ledning för taxeringen. Uppgiftsskyldigheten för såväl fysiska som juridiska personer regleras i LSK. Regeringen kommer nedan att mer översiktligt redogöra för reglerna om uppgiftsskyldighet. För en mer ingående beskrivning hänvisas till betänkandet (SOU 1998:116 s. 207 ff.).

Skattekontrollutredningen har gjort en översyn av LSK. Utredningen lämnade sitt slutbetänkande Självdeklaration och kontrolluppgifter – för enklade förfaranden (SOU 1998:12) i februari 1998. I betänkandet har lagts fram förslag till en ny lag om självdeklaration och kontrolluppgifter. Förslaget är ännu inte färdigberett. Regeringen kommer därför inte att beakta förslagen i sin redogörelse. För en redogörelse för förslagen i den del som avser fåmansföretagen hänvisar regeringen, förutom till Skattekontrollutredningens slutbetänkande, till Stoppregelutredningens framställning.

Enligt 2 kap. 4 § första stycket 2 LSK skall fysisk person lämna självdeklaration när hans bruttointäkter av tjänst i fall som avses i 32 § 1 mom. första stycket h eller i KL och av passiv näringsverksamhet uppgått till sammanlagt minst 100 kr. I 32 § 1 mom. första stycket h hänvisas till sådan utdelning på och vinst vid avyttring av aktier i fåmansföretag som enligt 3 § 12 mom. SIL skall tas upp som intäkt av tjänst samt sådan vinst vid avyttring av andel i handelsbolag som enligt 24 § 7 mom. SIL skall tas upp som intäkt av tjänst. I 32 § 1 mom. första stycket i hänvisas till sådana förmåner och ersättningar m.m. som anges i punkterna 14 och 15 av anvisningarna till 32 § KL. Från sådana inkomster, förmåner och ersättningar m.m. som avses i 32 § 1 mom. första stycket h och i KL får något grundavdrag inte göras. Deklarationsskyldighet inträder därför enligt bestämmelserna redan när bruttointäkten överstiger 100 kr.

Enligt 2 kap. 13 § punkt 2 LSK skall särskild självdeklaration lämnas om den skattskyldige är skyldig att i självdeklaration lämna uppgift om inkomst av näringsverksamhet. Enligt samma lagrum punkt 3 skall särskild självdeklaration också lämnas om den skattskyldige är företagsledare eller delägare i fåmansföretag, fåmansägt handelsbolag, företag som enligt 3 § 12 a mom. tredje stycket SIL skall behandlas som fåmansföretag eller, om uppgifter skall lämnas enligt 24 §, i företag som upphört att vara sådant företag.

Ett på visst sätt förenklat deklarationsförfarande infördes redan fr.o.m. 1987 års taxering. Fr.o.m. 1995 års taxering infördes ett ytterligare förenklat deklarationsförfarande för löntagare m.fl. (prop. 1992/93:86, bet. 1992/93:SkU11, SFS 1992:1659). Genom denna förenklingsreform kom i princip alla fysiska personer samt dödsbon – om undantag inte hade gjorts i 2 kap. 13 § LSK – att höra till den krets som kunde lämna förenklad självdeklaration. Reformen byggde på förslag från RSV i rapporten Vidareutveckling av den förenklade självdeklarationen (Rapport 1992:3). Enligt rapporten ansågs delägare i fåmansaktiebolag utgöra en kategori som borde behandlas på ett speciellt sätt. Sedan länge samgranskades delägarrens deklaration med bolagets deklaration, eftersom delägarrens inkomst var ett utflöde ur bolagets näringsverksamhet. Delägaren var dessutom skyldig att enligt 2 kap. 24 § LSK lämna särskilda uppgifter i deklarationen om förmåner och annat från bolaget. Vidare var den som lämnade kontrolluppgift och den som kontrolluppgiften avsåg oftast inte av varandra oberoende parter. Nämnade skäl ansågs tala för att delägare i fåmansföretag samt närstående till dessa i stället skulle följa den ordning som tillämpades för näringsidkare (rapporten s. 64). Det var således av

kontrollskäl som det ansågs motiverat att undanta företagsledare m.fl. från det förenklade förfarandet (jfr även prop. 1995/96:152 s. 84).

Fr.o.m. 1997 års taxering får närstående till företagsledare i fåmansföretag lämna förenklad självdeklaration (prop. 1995/96:152, bet. 1995/96:SkU25, SFS 1996:655). Detta gäller även om denne skall lämna uppgifter enligt 2 kap. 24 § LSK.

Enligt 2 kap. 16 § första stycket LSK skall fåmansföretag och företag, som enligt 3 § 12 a mom. tredje stycket SIL skall behandlas som fåmansföretag, i självdeklarationen lämna uppgifter om delägars eller honom närståendes namn, personnummer och adress och i förekommande fall aktie- eller andelsinnehav. Om det förekommer olika röstvärden för innehavet skall dessa anges. Uppgifter behöver dock inte lämnas för närstående person, som inte uppburit ersättning från, träffat avtal med eller haft liknande förhållande med företaget. Bestämmelsen infördes i den tidigare taxeringslagen (1956:623), GTL, i samband med stoppreglernas tillkomst (prop. 1975/76:79, bet. 1975/76:SkU28, SFS 1976:86). Bestämmelsen gällde fåmansföretag enligt den definition som angavs i stoppreglerna i KL. Den överfördes till LSK utan några sakliga ändringar. I anslutning till skattereformen gjordes omfattande redaktionella och sakliga ändringar i LSK. I förevarande bestämmelse utökades företagskretsen (prop. 1990/91:5, bet. 1990/91:SkU3, SFS 1990:1136) med företag som enligt den vid samma tid införda bestämmelsen i 3 § 12 mom. nionde stycket SIL skulle behandlas som fåmansföretag. Sedan 3:12-reglerna ändrats vid ett flertal tillfällen gäller uppgiftsskyldigheten fr.o.m. 1997 års taxering företag som enligt 3 § 12 a mom. tredje stycket SIL skall behandlas som fåmansföretag (prop. 1995/96:109, bet. 1995/96:SkU20, SFS 1995:1629). Den senaste ändringen innebär att det särskilda regelsystemet skall tillämpas också om aktieägaren är verksam i betydande omfattning i ett företag i vilket denne indirekt äger aktier under förutsättning att även det företaget är ett fåmansföretag. Vidare har det slagits fast att även utländska juridiska personer skall beaktas vid bedömningen av om ett fåmansföretag föreligger.

Syftet med bestämmelsen om utvidgade personuppgifter är givetvis att underlätta taxeringskontrollen och möjliggöra en skattemässig bedömning av de transaktioner som förekommit mellan fåmansföretaget och dess delägare m.fl. (prop. 1974:159 och prop. 1975/76:79).

I 2 kap. 21 § LSK finns särskilda bestämmelser om uppgiftsskyldighet för fåmansföretag m.fl. angående vissa ersättningar till mottagare i utlandet. Bestämmelsen tillkom år 1983 på initiativ av Brottsförebyggande rådet (prop. 1982/83:73, bet. 1982/83:SkU18, SFS 1983:122). Efter skattereformen gjordes vissa följdändringar i företagskretsen (prop. 1990/91:5, bet. 1990/91:SkU3, SFS 1990:1136). Motivet till bestämmelsen var att hindra eller försvåra transaktioner som företogs för att otillbörligen undvika beskattning i Sverige.

I 2 kap. 22 § första stycket första och andra meningarna LSK anges att en kopia av revisionsberättelsen skall fogas vid självdeklarationen om den är ”oren”, dvs. innehåller upplysning, uttalande eller anmärkning enligt 10 kap. 28–32 §§ ABL eller 4 kap. 10 § lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag. Denna skyldighet gäller allmänt. För fåmansfö-

retag finns därutöver i styckets tredje mening en skyldighet att lämna låneförteckning som avses i 12 kap. 9 § ABL samt uppgift om rörlig ränta på vinstandelslån till personer som avses i 2 § 9 mom. sjätte stycket SIL.

Bestämmelsen om låneförteckning infördes i samband med stoppreglernas tillkomst (prop. 1975/76:79, bet. 1975/76:SkU28, SFS 1976:86). Anledningen till att fåmansföretag därtill skall redovisa utbetald rörlig ränta till personer som avses i 2 § 9 mom. sjätte stycket SIL är att räntan i dessa fall inte är avdragsgill. Uppgiftsskyldigheten gäller när rörlig ränta betalats ut till aktie- eller andelsägare eller företagsledare i fåmansföretag eller dem närstående personer eller någon som på annan grund har intressegemenskap med företaget.

Enligt 2 kap. 24 § första stycket LSK skall företagsledare i fåmansföretag, företag som enligt 3 § 12 a mom. tredje stycket SIL skall behandlas som fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag och närstående till sådan person samt delägare i företaget, i självdeklarationen lämna de uppgifter som behövs för att tillämpa gällande bestämmelser rörande beräkningen av hans inkomst från företaget och bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL. Därvid skall uppgifter lämnas bl.a. om hans arbetsuppgifter i företaget, om vad han tillskjutit till eller uppburit från företaget i form av pengar, varor eller annat, om utgifter för hans privata kostnader som företaget betalat samt om avtal eller andra förhållanden mellan honom och företaget.

Enligt andra stycket gäller skyldighet för person som avses i första stycket att lämna de uppgifter som behövs för att tillämpa reglerna i 3 § 12 mom. SIL även efter det att företaget upphört att vara fåmansföretag eller företag, som enligt 3 § 12 a mom. tredje stycket SIL skall behandlas som fåmansföretag.

Första stycket infördes i GTL i samband med tillkomsten av 1976 års stoppregler (SFS 1976:86). Syftet var att underlätta för skattemyndigheterna att få kännedom om de transaktioner som förekommit mellan fåmansföretaget å ena sidan och dess företagsledare, dennes närstående och delägare i företaget å den andra sidan. Effekten av de föreslagna stoppreglerna kunde nämligen befaras bli förhållandevis liten om inte reglerna kompletterades med väl utbyggda informationskanaler från fåmansföretaget och dess ägare (prop. 1975/76:79 s. 69 och 94, SkU28 s. 44). Bestämmelsen överfördes till 2 kap. 24 § LSK utan några sakliga ändringar. Efter skattereformen gjordes vissa ändringar i företagskretsen (prop. 1990/91:5, SkU3, SFS 1990:1136). Sin nuvarande lydelse fick lagrummet fr.o.m. 1997 års taxering (SFS 1995:1629). Enligt RSV gäller uppgiftsskyldigheten för en närstående endast i den utsträckning denne haft något mellanhavande med företaget eller varit verksam i detta i betydande omfattning (se RSV S 1999:21 s. 69 samt prop. 1995/96:152 s. 83).

Även andra stycket lades till i samband med de ändringar av LSK som gjordes i anslutning till skattereformen. I propositionen konstaterades (prop. 1990/91:5 s. 122) att de särskilda reglerna för beskattning av reavinster och utdelning var tillämpliga även om företaget inte längre var ett fåmansföretag eller sådant företag som avses i 3 § 12 mom. nionde stycket SIL. Uppgiftsskyldighet ålades därför även efter det att företaget upphört att vara ett sådant företag.

Företag är enligt 3 kap. 4 § fjärde stycket LSK inte skyldiga att lämna kontrolluppgift i fråga om ersättning eller förmån som enligt 2 kap. 24 § skall redovisas i självdeklaration. Undantaget tillkom i samband med de ytterligare förenklingar i deklarationsförfarandet som byggde på RSV:s förslag (RSV Rapport 1992:3) och som såvitt gäller förevarande undantag trädde i kraft fr.o.m. 1994 års taxering (prop. 1992/93:86, bet. 1992/93:SkU11, SFS 1992:1659). I rapporten hade inte något undantag föreslagits. Föredraganden (prop. 1992/93:86 s. 48 f.) konstaterade emellertid att det inte torde ha varit avsikten att även dessa uppgifter skulle omfattas av huvudregeln i 3 kap. 4 § LSK, eftersom det på kontrolluppgiften inte var möjligt att ange de förhållanden som legat till grund för beräkningen av de skattepliktiga beloppens storlek. Därtill skulle dessa skattepliktiga belopp behandlas på ett särskilt sätt vid taxeringen varför de måste redovisas som en särskild post i självdeklarationen. Han föreslog därför att en uttrycklig undantagsbestämmelse skulle införas, vilket också blev riksdagens beslut.

Enligt 3 kap. 53 § första stycket LSK skall fåmansföretag och övriga företag som avses i 3 § 1 a och 1 g mom. SIL lämna företagsledaren och delägare i företaget samt dem närstående personer alla uppgifter som behövs för att de skall kunna beräkna sin skattepliktiga inkomst från företaget. Detsamma gäller handelsbolag i fråga om delägare i bolaget. Enligt andra stycket skall efter föreläggande av skattemyndigheten sådana uppgifter lämnas även till skattemyndigheten.

Uppgiftsskyldigheten för fåmansföretag tillkom i samband med stoppreglerna och infördes i GTL. Den överfördes till LSK utan några sakliga ändringar. Tillägget att regeln även skulle gälla handelsbolag tillkom i anslutning till skattereformen (prop. 1990/91:5, bet. 1990/91:SkU3, SFS 1990:1136). Tillägget beträffande företag som avses i 3 § 1 a och 1 g mom. SIL (prop. 1996/97:117, bet. 1996/97:SkU20, SFS 1997:329) tillkom i samband med den nya förmögenhetsskattelagstiftningen. Riksdagen antog under hösten 1996 ett förslag om lättnader i ägarbeskattningen i små och medelstora företag (prop. 1996/97:45, bet. 1996/97:SkU13, SFS 1996:1611). Lättnadsreglerna innebär att viss del av utdelningen på aktier i onoterade svenska och utländska företag undantas från beskattning hos aktieägaren. Underlaget för beräkning av lättnadsutrymmet utgörs av summan av anskaffningskostnaden för aktier och löneunderlaget. I propositionen om den nya förmögenhetsskattelagstiftningen (prop. 1996/97:117 s. 82 f.) uttalades att delägare i fåmansföretag m.fl. enligt 2 kap. 24 § LSK bl.a. skall beräkna hur stor del av utdelat belopp som skall undantas från skatteplikt enligt lättnadsreglerna. För att göra detta möjligt krävdes att tillägg gjordes för de aktuella företagen. Genom hänvisningen till 3 § 1 a mom. SIL omfattas svenska aktiebolag som inte är marknadsnoterade och genom hänvisningen till 3 § 1 g mom. omfattas även motsvarande utländska företag. I propositionen diskuterades även möjligheten att i stället införa en kontrolluppgiftsskyldighet beträffande uppgifterna. En sådan ansågs dock inte böra införas i avvaktan på Skattekontrollutredningens översyn av LSK.

Andra stycket lades till i samband med de förenklingar som tillkom genom 1993 års lagstiftning (prop. 1992/93:86). Motivet var enligt föredra-

ganden (s. 49) att det i vissa fall var viktigt att även skattemyndigheten fick ta del av dessa uppgifter.

I 3 kap. 57 § första stycket LSK anges som huvudregel att det i varje kontrolluppgift skall anges namn och postadress samt personnummer eller organisationsnummer för såväl den uppgiftsskyldige som den uppgiften avser. Enligt fjärde stycket skall det i en kontrolluppgift som lämnas av fåmansföretag, fåmansägt handelsbolag eller företag, som enligt 3 § 12 a mom. tredje stycket SIL skall behandlas som ett fåmansföretag, anges om personen är företagsledare eller honom närstående person eller delägare i företaget.

Bestämmelsen i fjärde stycket tillkom i samband med 1976 års stopp-regler. Den överfördes från GTL till LSK utan ändringar. I anslutning till skattereformen utökades företagskretsen med företag enligt 3:12-reglerna (SFS 1990:1136).

Enligt 4 kap. 1 § första stycket LSK är den som är deklarationsskyldig eller skyldig att lämna kontrolluppgift eller andra uppgifter till ledning för taxeringen skyldig att i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att underlag finns för att fullgöra deklarations- eller uppgiftsskyldigheten och för kontroll av den. Enligt andra stycket är fåmansföretag, fåmansägt handelsbolag och företag, som enligt 3 § 12 a mom. tredje stycket SIL skall behandlas som fåmansföretag, skyldigt att sörja för att underlag finns för kontroll av vad företagsledaren eller honom närstående person eller delägare tillskjutit till och tagit ut ur företaget av pengar, varor eller annat. Företaget skall vidare som underlag för kontroll av traktamentsersättning, som betalats ut till företagsledaren eller honom närstående person eller delägare, bevara verifikation av övernattningskostnader, om ersättningen varit avsedd att täcka sådan kostnad. Enligt tredje stycket skall underlag bevaras under sex år efter utgången av det kalenderår underlaget avser.

Bestämmelsen i andra stycket tillkom i samband med 1976 års stopplagstiftning. Vid 1990 års skattereform utökades företagskretsen.

Enligt 4 kap. 4 § LSK får RSV medge undantag från bestämmelserna om fåmansföretagens uppgiftsskyldighet. Bestämmelsen om dispens tillkom på skatteutskottets initiativ i samband med införandet av stoppreglerna (bet. 1975/76:SkU28 s. 45 f.). Utskottet fann att det med hänsyn till verksamhetens art och omfattning kunde föreligga vissa svårigheter för enskilda fåmansföretag att fullgöra det föreslagna uppgiftslämnandet. Utskottet föreslog därför att RSV i sådana fall fick medge dispens, vilket också blev riksdagens beslut.

Regelsystemet i LSK kan sägas främst syfta till att ge skattemyndigheten möjlighet att åstadkomma en riktig taxering. Tanken är även att systemet skall hindra den skattskyldige från att företa transaktioner i syfte att undgå beskattning. Också inom andra lagstiftningsområden finns regler som verkar i dessa riktningar, bl.a. regler om taxeringsrevision. Olika regler av bestraffande karaktär, såsom skattetillägg och bestämmelserna i skattebrottslagen (1971:69) får anses höra hit. I denna del hänvisar regeringen till redogörelsen i betänkandet (s. 221 ff.).

**Skälen för regeringens bedömning:** Den grundläggande tanken bakom skyldigheten att lämna uppgifter till ledning för taxeringen är att

varje person skall påföras den skatt som följer av de materiella skattereglerna. Uppgiftsskyldigheten kan således ses som ett medel att höja kvaliteten på beslut om taxering.

Det torde vara omöjligt att genom utformningen av regler om uppgiftsskyldighet förhindra att de som går in för att lämna oriktiga uppgifter också gör det. Hur uppgiftsskyldigheten än konstrueras kan den som förfogar över t.ex. ett eget aktiebolag se till att bolaget underlåter att göra skatteavdrag och avge kontrolluppgift så att ägaren därefter kan utelämna lönen i den egna självdeklarationen. Förfaranden av detta slag kan – med bortseende från den granskning som utförs genom bolagets egen revision – ofta uppmärksammas enbart vid taxeringsrevision och liknande kontrollåtgärd. Uppgiftsskyldigheten kan däremot minska risken för misstag hos den som har en ambition att göra rätt. Det är vidare möjligt att den som konfronteras med en direkt ställd fråga är mindre benägen att lämna oriktiga uppgifter än om frågan aldrig ställts. Besvarandet av frågan gör det påtagligt svårare att hävda okunnighet eller god tro.

Det anförda leder till slutsatsen att uttryckliga bestämmelser om uppgiftsskyldighet har sitt största värde i fråga om sådana personer som i princip uppträder lojalt gentemot skattesystemet. Att genom regler om uppgiftsplikt eliminera skattefusk är omöjligt.

Såvitt gäller förmåner från ett fåmansföretag till personer som tillhör företagets ägarkrets kan behövliga upplysningar inhämtas från den som uppburit förmånen (delägaren eller den delägaren närstående), företagsledaren eller fåmansföretaget. Att lägga uppgiftsplikten hos delägaren eller den närstående ter sig naturligt eftersom det är där beskattningen skall ske. Så sker också enligt 2 kap. 24 § LSK.

Stoppregelutredningen har föreslagit att uppgiftsplikten skall flyttas över på fåmansföretaget. Enligt utredningen går det att urskilja flera nackdelar med en uppgiftsplikt på delägarnivå, bl.a. att den sannolikt är ganska ineffektiv. De enda uppgifter som enligt utredningen torde komma in enbart med anledning av denna uppgiftsplikt är sådana som den skattskyldige på grund av glömska eller okunnighet annars skulle ha förtigit. Vidare medför ett obligatoriskt uppgiftslämnande att skattemyndigheterna belastas med ett stort antal ointressanta uppgifter från delägare och närstående som inte haft några mellanhavanden med företaget. Det är dessutom ytterst svårt för skattemyndigheterna att fortlöpande följa upp vilka som skall lämna uppgift. Vad som enligt utredningen kan tala för att lägga uppgiftsskyldigheten på företagsledaren är att denne normalt företräder företaget i transaktioner av nu aktuellt slag och därmed har full insyn i transaktionens ekonomiska effekter. Ett problem är dock att ett fåmansföretag kan ha flera företagsledare och flera ägarkretsar. Är så fallet måste ställning tas till vilken företagsledare som skall lämna uppgift om genomförda transaktioner. En företagsledare behöver vidare inte vara anställd i fåmansföretaget. Det är därför inte säkert att denne utan vidare har tillgång till den information och de administrativa resurser som behövs för att fullgöra uppgiftsplikten. Av dessa och andra skäl kan det enligt Stoppregelutredningen knappast komma i fråga att placera uppgiftsskyldigheten hos företagsledaren.

Det återstående alternativet, att lägga uppgiftsplikten hos fåmansföretaget, framstår enligt Stoppregelutredningen som det lämpligaste. Skyldigheten att informera om transaktioner mellan företaget och dess ägarkrets kan därigenom samordnas med vad som redan enligt de allmänna reglerna ankommer på ett företag/arbetsgivare vad gäller avdrag för skatt och lämnande av kontrolluppgifter. Det finns enligt utredningen inte tillräckliga skäl att vid sidan av denna uppgiftsplikt ha särskilda regler för företagsledare, delägare och närstående.

Stoppregelutredningen anser att det finns skäl att ålägga fåmansföretag en uppgiftsskyldighet som går utöver vad som gäller för företag som inte tillhör den kategorin. Enligt utredningen är fåmansföretagets självdeklaration en lämpligare plats för lämnande av kompletterande information än företagets kontrolluppgifter. Det föreslås dock att kontrolluppgift – utöver vad som följer av de allmänna reglerna – skall lämnas om det förekommit förbjudna lån. Uppgiftsskyldigheten i deklarationen föreslås avse avtal om överlåtelse eller upplåtelse av egendom och andra rättshandlingar mellan företaget och delägare i företaget eller delägare närstående person. Avtal som gäller transaktioner av obetydligt värde bör uttryckligen undantas. I författningskommentaren (betänkandet s. 295) anges att värden under några tusen kronor normalt torde få hänföras till begreppet obetydligt. För att förhindra dubbelarbete föreslås vidare att uppgift inte heller bör lämnas i de fall då avgivna kontrolluppgifter innehåller erforderlig information om vad som förekommit mellan företaget och delägaren.

Stoppregelutredningen menar att den utökade informationsplikten i fåmansföretagets självdeklaration rörande mellanhavanden med personer tillhörande ägarkretsen bör karaktäriseras som ett komplement till de krav som följer av de allmänna reglerna om uppgiftsskyldighet. Värdet av den utvidgade plikten består främst i att den sprider kunskap om de materiella skattereglerna och därmed också tydliggör risken för sanktioner i form av skattetillägg och straff för den som avviker från dessa regler. För den som medvetet lämnar ofullständiga eller osanna uppgifter kan det rätta förhållandet – i likhet med vad som gäller vid tillämpning av dagens system – klarläggas bara genom taxeringsrevision eller liknande granskning.

Regeringen vill för sin del anföra följande. Den uppgiftsskyldighet som gäller enligt de allmänna reglerna är i och för sig relativt omfattande men den är inte tillräcklig när det gäller transaktioner mellan fåmansföretag och dess delägare m.fl. Den omständigheten att det är fråga om avtal och andra rättshandlingar som upprättats mellan parter vars intressen inte är motstridiga med påföljande kontrollbehov gör att det är nödvändigt att ha en utvidgad uppgiftsplikt för dessa transaktioner.

Regeringen delar inte utredningens uppfattning att det är lämpligast att lägga uppgiftsskyldigheten på företaget. Det finns enligt regeringens mening starka skäl som talar emot en sådan lösning.

Många fåmansföretag har sitt säte i en region medan delägarna finns i andra – ibland i flera – regioner. Någon obligatorisk samgranskning mellan företagets deklaration och delägarnas deklarationer förekommer inte. En bestämmelse av den innebörd som utredningen föreslagit kan som RSV påtalat innebära att granskningsarbetet försenas och försvåras på grund av att de olika skattemyndigheterna måste skicka uppgifter till var-

andra. Dessutom lämnas företagets deklARATIONER senare än de fysiska personernas deklARATIONER, varför ytterligare en fördröjning kommer att ske. I de fall företagen har brutna räkenskapsår kommer en fördröjning med ytterligare ett år ske. En sådan tågordning kan knappast vara lämplig. Skattemyndigheternas möjligheter att ompröva delägarnas deklARATIONER kommer också att försvåras. I många fall kommer endast eftertaxering att stå till buds. Vid undervärdering av förmåner krävs att denna är så stor att den innebär att den skattskyldige har karakteriserat förmånen felaktigt för att den skattskyldige skall anses ha lämnat oriktig uppgift.

Om uppgiftsskyldigheten skulle flyttas över på företagsnivå skulle det mot bakgrund av de skäl regeringen redovisat vara lämpligare att den fullgjordes på kontrolluppgift i stället för i företagets deklARATION. För att skattemyndigheterna skulle kunna få tillräcklig information för att granska delägarnas deklARATIONER skulle därtill krävas att kontrolluppgifterna var utformade på ett sådant sätt att det klart framgick vilka förmåner som lämnats och värdet av varje enskild förmån. Enligt regeringens mening skulle ett sådant system inte förenkla för företagen och delägarna jämfört med vad som gäller i dag.

De skäl som talar för att flytta uppgiftsskyldigheten är enligt regeringens mening inte av en sådan styrka att de motiverar en ändring. Delägar-kretsen i fåmansföretag är sällan av en sådan storlek att det föreligger någon svårighet för delägarna att hålla sig informerade om de transaktioner de har med företaget. Det bör särskilt noteras att det inte är frågan om avtal mellan oberoende parter. Någon större svårighet för delägarna att fullgöra uppgiftsskyldigheten i deklARATIONEN kan enligt regeringens mening inte anses föreligga.

Regeringen bedömer att den uppgiftsskyldighet som redan nu gäller enligt 2 kap. 24 § LSK är tillräcklig för att tillgodose det kontrollbehov som kommer att uppstå när flera av stoppreglerna slopas. Något behov av att utöka uppgiftsplikten kan därför inte anses föreligga. Det får liksom hittills ankomma på RSV att utforma den blankett som skall användas vid uppgiftslämnandet. Regeringen lägger därför inte fram något förslag om ändring av uppgiftsskyldigheten. Om det skulle visa sig att kontrollbehovet ökar med anledning av de materiella förslag som lagts fram avser regeringen återkomma i frågan.

## 7 Fåmansägda handelsbolag

### 7.1 Inledning

De skatterättsliga reglerna för handelsbolag bygger i flera hänseenden på de civilrättsliga bestämmelser som finns i lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag, HBL. Liksom ett aktiebolag är handelsbolaget en juridisk person. Ett handelsbolag föreligger, om två eller flera har avtalat att gemensamt utöva näringsverksamhet i bolag och bolaget har förts in i handelsregistret (1 kap. 1 § HBL). Såväl fysiska som juridiska personer

kan vara delägare i ett handelsbolag och delägarna kan vara både utlänningar och utländska företag. Även omyndiga kan vara delägare. Bestämmelserna i 9 kap. föräldrabalken om underårigs rätt att själv ingå avtal m.m. kan då få betydelse.

Delägarna kan i stor utsträckning själva bestämma i rättsfrågorna sig emellan genom det avtal (bolagsavtal) som de enligt 1 kap. 1 § HBL skall träffa. De indispositiva regler som finns, dvs. regler som inte går att avtala bort, gäller rättsförhållandet till tredje man, således främst förhållandet till bolagets fordringsägare. En sådan regel är att delägarna är solidariskt ansvariga för handelsbolagets förpliktelser (2 kap. 20 § HBL). Något låneförbud, motsvarande det som finns i ABL, finns inte i HBL.

Huvudprincipen inom beskattningen enligt 53 § 2 mom. KL, punkt 10 av anvisningarna till 53 § KL samt 6 § 2 mom. SIL är att handelsbolaget inte är skattesubjekt, dvs. det taxeras inte själv för sin inkomst (med undantag för statlig fastighetsskatt m.m. sedan den 1 januari 1997, SFS 1996:1402). Bolagets nettointäkt påförs i stället delägarna med belopp som motsvarar deras andelar av intäkten. Om bolagsman avyttrat sin andel skall han eller hon härutöver beskattas för eventuell vinst på grund av innehavet. Delägarna är också skattskyldiga för den förmögenhet som finns i handelsbolaget i den mån sådan förmögenhet är skattepliktig och i den mån delägarna är skattskyldiga för förmögenhetsskatt.

Innan bolagets nettovinst kan räknas fram skall varje bolagsman tillgodoräknas ett belopp som motsvarar dels arvode för förvaltning av bolaget, dels ränta på hans i bolaget vid räkenskapsårets början inestående kapital, om inte annat har avtalats. Bolagets nettoresultat räknas herefter fram genom att kostnaderna avräknas från bruttointäkterna, avskrivningar sker på bolagets anläggningstillgångar och vissa tillåtna fondavsättningar görs. Därefter kan nettointäkten fördelas. Handelsbolagets intäkter och kostnader sammanställs för inkomst av kapital för sig och för inkomst av näringsverksamhet för sig. Så gott som alla intäkter är hänförliga till inkomst av näringsverksamhet. Att så är fallet framgår av punkt 1 tredje stycket och punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 22 § KL. All ränta och utdelning är således hänförlig till inkomst av näringsverksamhet, reavinst och reaförluster likaså utom såvitt gäller fastigheter och bostadsrätter som inte är omsättningstillgångar. I sistnämnda fall beskattas delägaren under inkomst av kapital. Detta framgår av att sådana tillgångar inte räknas upp i punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 22 § KL. Vid avyttring av sådana fastigheter och bostadsrätter beskattas dock återförda värdeminskningssavdrag och värdehöjande reparationer i inkomstslaget näringsverksamhet (se avsnitt 7.3). En delägare beskattas i princip inte under inkomst av tjänst i annat fall än då reglerna för fåmansägda handelsbolag i punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL är tillämpliga. Om delägaren är en juridisk person – fränsett dödsbon – hänförs generellt all inkomst till näringsverksamhet.

En annan grundläggande bestämmelse finns i punkt 9 av anvisningarna till 32 § KL av vilken framgår att en delägare som är fysisk person tar upp inkomst i form av avlöning från bolaget i det inkomstslag till vilket bolagets inkomst hänförs, dvs. normalt inkomst av näringsverksamhet. Oavsett om delägaren civilrättsligt sett kan vara anställd av bolaget skall lönen

således tas upp i detta inkomstslag. Vidare gäller enligt 18 § KL numera (SFS 1993:1541) att all inkomst av näringsverksamhet som bedrivs av ett handelsbolag räknas till en och samma förvärvskälla. Detta innebär att överskott och underskott i bolagets olika verksamheter kan kvittas mot varandra.

Enligt lagen (1993:1536) om räntefördelning vid beskattning kan viss del av näringsinkomsten beskattas som kapitalinkomst, s.k. positiv räntefördelning. Positiv räntefördelning innebär att den del av näringsintäkten som motsvarar skälig avkastning på investerat kapital skall hänföras till inkomst av kapital. Negativ räntefördelning sker när delägarens justerade ingångsvärde på andelen i bolaget är negativt. Ett negativt ingångsvärde kan uppstå till följd av uttag från bolaget eller underskott som delägaren kunnat utnyttja (jfr nedan). Det negativa ingångsvärdet (fördelningsunderlaget) ränteberäknas och bolagets (dvs. delägarens) näringsinkomst ökar medan delägaren medges avdrag med samma belopp vid beräkning av inkomst av kapital. Denna fördelning mellan inkomst av näringsverksamhet och inkomst av kapital skall göras efter att fördelning av nettointäkten skett mellan delägarna och görs hos varje delägare för sig. Även avsättningar till periodiseringsfond enligt lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder och expansionsmedel enligt lagen (1993:1537) om expansionsmedel görs för varje delägare för sig.

Om andelen i handelsbolaget avyttras sker reavinstberäkning. Särskilda regler för beräkning av ingångsvärdet infördes år 1988 (SFS 1988:1518) i dåvarande punkt 2 d av anvisningarna till 36 § KL. Reglerna har numera sin plats i 28 § SIL. De innebär bland annat att ingångsvärdet skall ökas med senare tillskott till bolaget och minskas med uttag från bolaget. Vidare ska det ökas med de skattepliktiga inkomster och minskas med de avdragna underskott som ägaren haft under innehavs-tiden. Det på så sätt beräknade ingångsvärdet kallas det justerade ingångsvärdet. Det justerade ingångsvärdet har betydelse inte bara vid beräkning av reavinst på grund av avyttring av andelen utan även vid den löpande beskattningen. Fördelningsunderlaget för räntefördelning och takbeloppet för expansionsmedel beräknas med utgångspunkt i det justerade ingångsvärdet.

I samband med 1990 års skattereform infördes särskilda regler beträffande fåmansföretag i 3 § 12 mom. SIL för att förhindra att arbetsinkomster från ett aktiebolag omvandlades till lägre beskattad utdelning respektive reavinst. Handelsbolagen kom inte att omfattas av dessa regler. Efter att det hade uppmärksamats att detta kunde utnyttjas skattemässigt infördes lagen (1992:1643) om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall, den s.k. överlåtelselagen. Det hade enligt skrivelse till riksdagen (skr. 1992/93:138) blivit mycket vanligt att handelsbolagsandelar överläts med tillhörande årsvinst och att syftet med detta i många fall endast var att inkomst av eget arbete skulle omvandlas till lägre beskattad kapitalinkomst.

Lagen tar sikte på överlåtelser av en fysisk persons eller ett dödsbos andel i ett handelsbolag till annan än fysisk person bosatt i Sverige. Om köparen är exempelvis ett aktiebolag skulle stora skattefördelar kunna uppnås om inkomster i aktiebolaget kunde kvittas mot den förlust som kan uppkomma när handelsbolaget likvideras (jfr exempel i RSV:s handled-

ning för 1999 års taxering, del 2, s. 1147). För att förhindra denna typ av transaktioner gäller andra beskattningsbestämmelser vid sådana överlåtelser. Huvudregeln är att överlåtaren tar upp reavinsten vid överlåtelse av andelen som inkomst av näringsverksamhet i stället för kapital. I lagen har ett utvidgat närståendebegrepp införts jämfört med stoppreglernas definition av närståendebegreppet i punkt 14 trettonde stycket av anvisningarna till 32 § KL. Det innebär att när ett dödsbo säljer en andel skall delägare i dödsboet också anses som närstående.

I fråga om svenska rättssubjekt gäller överlåtelselagen endast när handelsbolagsandelen säljs till en juridisk person. Om överlåtelselagen inte är tillämplig och andelen säljs från en fysisk person till en annan fysisk person bosatt i Sverige gäller dock i vissa särskilda fall andra regler för att förhindra skatteundandragande. Så är fallet när handelsbolaget äger aktier i ett fåmansföretag i vilket andelsägaren har varit verksam i betydande omfattning (så att 3:12-reglerna skulle vara tillämpliga). Vid en sådan andelsförsäljning skall hälften av den del av reavinsten som kan anses belöpa på aktierna beskattas som intäkt av tjänst enligt 24 § 7 mom. SIL. Det nya momentet infördes genom lagändring som trädde i kraft den 1 januari 1996 (SFS 1995:1626).

## 7.2 Begreppet fåmansägda handelsbolag

**Regeringens förslag:** Ett fåmansägt handelsbolag föreligger om fyra eller färre fysiska personer har ett bestämmande inflytande i bolaget genom sitt andelsinnehav eller på annat sätt. En person och hans närstående anses därvid utgöra en fysisk person. Även utländska juridiska personer som motsvarar svenska handelsbolag kan utgöra fåmansägda handelsbolag.

**Utredningens förslag:** Utredningen föreslår att ett fåmansägt handelsbolag föreligger om fyra eller färre fysiska personer har ett bestämmande inflytande i bolaget genom sitt andelsinnehav eller på annat sätt. Andelar som ägs av makar och deras barn under 18 år anses ägda av en fysisk person.

**Remissinstanserna:** Se redovisningen i avsnitt 5.1.

**Bakgrunden till regeringens förslag:** Som fåmansägt handelsbolag räknas enligt definitionen i punkt 14 *tionde stycket* 14 av anvisningarna till 32 § KL a) handelsbolag, vari en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer genom sitt andelsinnehav eller på annat sätt har ett bestämmande inflytande; samt b) handelsbolag, vars verksamhet är uppdelad på verksamhetsgrenar som är oberoende av varandra, såvida en person genom andelsinnehav, avtal eller på därmed jämförligt sätt har den reella bestämmanderätten över sådan verksamhetsgren.

Definitionen ansluter således till definitionen av fåmansföretag (se avsnitt 5.1). För de fall en bestämmelse skall tillämpas även på handelsbolag skall detta uttryckligen anges i lagtexten.

Den ursprungliga definitionen av fåmansföretag omfattade som redan tidigare nämnts även handelsbolag. Detta kritiserades dock alltsedan lag-

stiftningens tillkomst. Kritikerna menade att handelsbolagen, vars vinster enkelbeskattas, inte hade sin plats i ett system som byggde på dubbelbeskattning.

Först genom 1990 års skattereform utmönstrades handelsbolag från fåmansföretagsdefinitionen och i stället infördes begreppet fåmansägt handelsbolag (prop. 1989/90:110 s. 602). Begreppet skiljer sig från fåmansföretagen på så sätt att här krävs att en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer har ett bestämmande inflytande i bolaget genom sitt andelsinnehav eller på annat sätt. "På annat sätt" syftar närmast på bolagsavtalet. Genom bolagsavtalet kan huvudprincipen att varje bolagsman har lika rätt att vidta åtgärder i förvaltningen av handelsbolagets angelägenheter frångås. Begreppet fåtal har här samma innebörd som i definitionen av fåmansföretag.

Företagsskattekommittén, som föreslog att begreppet fåmansföretag inte skulle omfatta handelsbolag, tog upp frågan om fåmansföretagsreglerna skulle kunna kringgås genom en konstruktion där en fysisk person driver verksamhet i ett aktiebolag och ett av honom själv och aktiebolaget bildat handelsbolag (SOU 1989:2 s. 190 ff.). Eftersom handelsbolaget inte kunde vara ett fåmansföretag, skulle den fysiske personen kunna genomföra transaktioner med handelsbolaget som inte var möjliga med aktiebolaget. I prop. 1989/90:110 kommenterades inte denna problematik. Regeringsrätten har behandlat frågan i ett notisfall, RÅ 1993 not. 372. Målet avsåg förhandsbesked i fråga om en viss stoppregel kunde tillämpas vid ett handelsbolags förvärv av en villafastighet som skulle användas som bostad för en person vilken ägde samtliga aktier i två aktiebolag. Aktiebolagen ägde i sin tur alla andelar i handelsbolaget. Regeringsrätten klargjorde att bara de regler som uttryckligen omfattar fåmansägda handelsbolag kunde tillämpas på dessa bolag och fann således att stoppregeln inte var tillämplig.

Definitionen av fåmansägt handelsbolag kompletteras med en bestämmelse i punkt 14 *elfte stycket* av anvisningarna till 32 § KL om vad som skall avses med ägare i fåmansföretag och fåmansägda handelsbolag. Kompletteringen kan synas mindre lämplig såvitt avser handelsbolagen, eftersom begreppet ägare inte finns i definitionen av sådana bolag. Avsikten torde emellertid vara att markera att även indirekta innehav (ägande) av andelar i ett handelsbolag skall beaktas vid bedömningen av storleken av en fysisk persons andelsinnehav.

**Skälen för regeringens förslag:** Regeringen har i fråga om fåmansföretagen föreslagit att ett fåtal skall bestämmas till fyra eller färre personer (se avsnitt 5.1). Dessa skall enligt regeringens föreslagna definition äga aktier eller andelar som motsvarar mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i företaget. En person och hans närstående räknas därvid som en fysisk person.

I fråga om de fåmansägda handelsbolagen skall enligt den nu gällande definitionen högst ett fåtal personer ha ett bestämmande inflytande genom sitt andelsinnehav eller på annat sätt. Ett fåtal har samma innebörd som i definitionen av fåmansföretag. Av samma skäl som beträffande fåmansföretagen finner regeringen att uttrycket ett fåtal bör ersättas med fyra eller färre. Det finns enligt regeringens mening däremot ingen anledning att

ändra på kravet att dessa personer skall ha ett bestämmande inflytande i bolaget på grund av sitt andelsinnehav eller på annat sätt (genom bolagsavtalet) för att ett fåmansägt handelsbolag skall föreligga. En person och dennes närstående (den s.k. närståendekretsen) bör – på samma sätt som i fråga om fåmansföretag – anses som en person vid bedömningen av hur många personer som äger andelar eller på annat sätt har ett bestämmande inflytande i företaget. Precis som i fallet med fåmansföretag utgår man vid denna bedömning från personernas ålder med början i den äldste. Den närmare innebörden av detta framgår av avsnitt 5.1. och av författningens kommentaren.

Regeringen har föreslagit att även utländska juridiska personer som motsvarar svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar skall kunna utgöra fåmansföretag. Det bör noteras att 3:12-reglerna endast är tillämpliga på utländska juridiska personer som motsvarar svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar. Några bärande skäl till att undanta utländska juridiska personer som motsvarar svenska handelsbolag från de regler som tillämpas på fåmansägda handelsbolag finns emellertid enligt regeringen inte. I definitionen av fåmansägt handelsbolag skall därför anges att motsvarande juridiska personer omfattas av både huvudregeln och filialregeln. Detta innebär att 3:12-reglerna – i motsats till vad som gäller i dag – även kommer att vara tillämpliga på utländska juridiska personer som motsvarar svenska handelsbolag.

Av samma skäl som beträffande fåmansföretagen finns inte anledning att ändra på handelsbolagens filialregel på annat sätt än att även denna regel skall gälla utländska juridiska personer som motsvarar svenska handelsbolag.

### 7.3 Utköp till underpris

**Regeringens förslag:** Om handelsbolag överlåter privatbostad till underpris till en delägare skall beskattning ske som om överlåtelsen skett till marknadsvärde. Förslaget tas in som ett nytt 10 a mom. i 25 § SIL (privatbostadsfastighet) och ett nytt 9 a mom. i 26 § SIL (bostadsrätt).

**Utredningens förslag:** Överensstämmer i sak med regeringens.

**Remissinstanserna:** Flertalet remissinstanser har inte yttrat sig i frågan. RSV tillstyrker förslaget men framhåller svårigheterna med att bedöma en egendoms marknadsvärde i samband med bl.a. utköp. Vad avser fastigheter belyser rättsfallet RÅ 1989 ref.10 II de svårigheter som är förenade med fastställande av ett riktigt marknadsvärde. I rättsfallet förelåg fyra värderingar. Det lägsta värdet var 1 700 000 kr och det högsta 2 800 000 kr. *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* vill framhålla att en delägare i ett handelsbolag fritt kan ta ut kapital ur bolaget och även utan civilrättsliga restriktioner låna av bolaget. Utredningen verkar enligt fakulteten inte uppmärksamma den skillnad som finns mellan uttag och lån. Enligt utredningen skulle utköp av egendom från bolaget av en delägare till pris under marknadsvärdet få till följd att skillnaden mellan överenskommet pris och marknadsvärdet skulle behandlas som ett kapitaluttag.

Detta kan enligt fakultetens mening endast vara fallet så länge som kapitaluttaget inte överstiger det inskjutna kapitalet i bolaget. Därefter måste det vara fråga om ett lån (jfr Nils Mattson: "Om kapitaluttag och penninglån från handelsbolag" i Rättsvetenskapliga studier tillägnade Carl Hemström, Uppsala, 1996).

**Bakgrunden till regeringens förslag:** I punkt 14 *fjärde stycket* av anvisningarna till 32 § KL behandlas delägars utköp av egendom från fåmansföretag till underpris (se avsnitt 6.4). Regeln gäller fåmansägda handelsbolag endast såvitt avser utköp av privatbostad. Lagtexten har följande lydelse.

"Förvärvar delägare i fåmansföretag eller delägare närstående person egendom från företaget till lägre pris än egendomens marknadsvärde, skall ett belopp motsvarande skillnaden beskattas hos förvärvaren som intäkt av tjänst. Vad nu sagts gäller också när delägare i fåmansägt handelsbolag eller delägare närstående person förvärvar egendom från handelsbolaget, om egendomen omfattar sådant hus eller avser sådan lägenhet som i och med förvärvet blir eller kan antas komma att bli privatbostad enligt 5 § andra eller fjärde stycket eller tomtmark som avses bli bebyggd med sådan bostad. Första meningen tillämpas inte när det är företagsledaren som förvärvar egendomen och denne har beskattats enligt första stycket vid företagets förvärv av egendomen."

Felprisregeln för de fåmansägda handelsbolagen gäller bara delägars eller denne närståendes utköp av fastigheter och bostadsrätter ur bolaget till ett pris under marknadsvärdet. En tillämpning av regeln på en delägare i ett handelsbolag innebär att delägaren skall ta upp förmånen som inkomst av tjänst. Tjänsteinkomster av detta slag är inte pensionsgrundande och föranleder inte heller socialförsäkringsavgifter (jfr avsnitt 6.1).

Beskattningskonsekvensen inträder endast om den förvärvade egendomen omfattar hus eller lägenhet som i och med förvärvet blir eller kan antas komma att bli privatbostad. Detta gäller även tomtmark som avses bli bebyggd med sådan bostad. Regeln tillkom i samband med 1990 års skattereform, då även de nya skatterättsliga begreppen privatbostadsfastighet och näringsfastighet infördes i 5 § KL. Enligt andra och fjärde styckena i detta lagrum räknas en bostad som privatbostad inte bara när den används för permanent- eller fritidsboende för ägaren eller någon honom närstående utan även när den är avsedd att användas som sådan bostad. Att bostaden före en försäljning varit uthyrd under en längre tid hindrar således inte att den vid beskattningen skall anses som en privatbostad, under förutsättning att ägarens ursprungliga avsikt varit att längre fram använda den som permanentbostad eller fritidsbostad för egen räkning eller för närstående.

Eftersom beskattningen av handelsbolagets vinster inte är uppdelad i två led utan all beskattning sker direkt hos delägaren, beskattas överlåtelse till underpris av egendom från bolaget normalt med stöd av reglerna om uttagsbeskattning i punkt 1 a av anvisningarna till 22 § KL. Uttagsbeskattningen förutsätter dock att eventuell vinst skulle ha beskattats som inkomst av näringsverksamhet. Så är i princip inte fallet i fråga om fastigheter och bostadsrätter.

Felprisregeln i punkt 14 fjärde stycket av anvisningarna till 32 § KL tar, som nämnts, sikte endast på privata bostäder. Motivet för regeln var (prop. 1989/90:110, s. 599) att en fastighet eller en bostadsrätt efter en delägars utköp kunde komma att vinstbeskattas enligt de förmånliga reglerna för privatbostäder trots att utköpet gällde fastigheter eller bostadsrätter, som ingått i näringsverksamhet. Genom överföring till en privat ägare förvandlades näringsfastigheten i allmänhet till privatbostad. De regler som då kunde tillämpas vid en försäljning var mycket fördelaktiga (skatten uppgick vid denna tid till endast 9 procent av försäljningssumman). Föredraganden ansåg att en överlåtelse inte fick ske utan skattekonsekvenser och att felprisregeln borde tillämpas på sådana överlåtelser från fåmansägda handelsbolag.

Några särskilda regler finns inte för det fallet att ett handelsbolag överlåter fastigheter eller bostadsrätter som inte blir privata genom överlåtelser till en delägare. Det avtalade priset torde, åtminstone så länge överlåtelserna inte leder till förlust (jfr 24 § 3 mom. första stycket SIL), godtas i skattehänseende även om priset understiger marknadsvärdet.

Förutom att en delägars utköp av fastighet eller bostadsrätt skall beskattas enligt felprisregeln gäller enligt allmänna regler (punkterna 5 och 6 av anvisningarna till 22 § KL) att tidigare erhållna värdeminskningsskattdrag och avdrag för värdehöjande reparationer m.m. skall återföras till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet om fastigheten inte utgör omsättningstillgång (återläggning).

RSV:s rekommendationer (RSV S 1999:21 under avsnitt 7.2.2) angående utköp till underpris gäller i vissa delar även fåmansägda handelsbolag. Om den skattskyldige beskattas för förvärv av egendom till lägre pris än marknadspriset bör det beskattade beloppet enligt rekommendationerna (s. 20) få räknas som en del av dennes anskaffningskostnad för egendomen (jfr RÅ 1983 1:18).

De allmänna reglerna om beskattning av reavinst i 3, 24 – 26 §§ SIL skall tillämpas vid avyttring av fastigheter och bostadsrätter. Härvid kan den nyss berörda regeln i 24 § 3 mom. första stycket SIL uppmärksammas. Enligt detta stycke vägras avdrag för reaförlust om egendomen avyttrats till ett pris under marknadsvärdet såvida det inte framgår av omständigheterna att överlåtaren saknat avsikt att bereda förmån för mottagaren (jfr prop. 1989/90:110 s. 711). Beräkning av reavinst eller reaförlust sker i handelsbolaget men det är delägaren som beskattas för vinsten eller förlusten.

Om en delägare i ett handelsbolag – eller någon denne närstående – köpt egendom till underpris från bolaget kan någon beskattning av skillnaden mellan marknadsvärdet och underpriset som för lön inte komma i fråga (jfr beträffande fåmansföretag avsnitt 6.4). Skatterättsligt kan delägaren inte behandlas som anställd och skillnadsbeloppet kommer förmodligen att ses som ett kapitaluttag ur handelsbolaget (till den del det överstiger inskjutet kapital kan det eventuellt vara fråga om ett lån, jfr yttrande från *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet*).

Som ovan nämnts sker inte någon uttagsbeskattning enligt punkt 1 a av anvisningarna till 22 § KL när en delägare köper en fastighet, som inte utgör omsättningstillgång, till ett pris under marknadsvärdet. Reavinsten

eller reaförlusten beskattas under inkomst av kapital. Vissa tidigare medgivna avdrag skall emellertid återläggas i inkomstslaget näringsverksamhet enligt punkt 5 och 6 av anvisningarna till 22 § KL. De avdrag som här avses är bl.a. värdeminskningsavdrag och avdragsgilla utgifter för värdehöjande reparationer och underhåll m.m.

Beskattningen vid handelsbolagets försäljning av näringsfastighet som inte är omsättningstillgång sker – som ovan framgått – under inkomst av kapital. Den skattepliktiga vinsten utgör 90 procent av reavinsten (25 § 11 mom. SIL).

Om delägaren säljer fastigheten vidare är enligt huvudregeln i 25 § 11 mom. SIL (bostadsrätter 26 § 10 mom. SIL) endast hälften av den framräknade vinsten skattepliktig (gäller avyttringar efter den 8 september 1993). Skatten är 30 procent på den skattepliktiga delen av vinsten. Enligt 25 § 5 mom. andra stycket SIL skall vid reavinstberäkningen endast sådana värdeminskningsavdrag m.m. beaktas som inte tagits upp som intäkt av näringsverksamhet enligt punkt 5 första stycket av anvisningarna till 22 § KL.

**Skälen för regeringens förslag:** Om stoppregeln avseende delägares utköp av fastigheter i punkt 14 fjärde stycket av anvisningarna till 32 § KL avskaffas kan de allmänna reglerna göra det förmånligt för fysiska personer som är delägare i handelsbolag att inneha den egna bostaden genom bolaget. Löpande driftkostnader blir avdragsgilla i inkomstslaget näringsverksamhet. Om en försäljning av fastigheten till en utomstående person skulle bli aktuell kan den fysiska personen som är delägare i handelsbolaget köpa fastigheten av handelsbolaget och sedan i sin tur sälja den vidare. Om handelsbolaget säljer till underpris kan reavinstbeskattning undvikas och någon uttagsbeskattning sker inte förutom i det fall det finns någon delägare i bolaget som är juridisk person. Den fysiska personen som är delägare i handelsbolaget torde dock inte medges avdrag för reaförlust. När denne i sin tur säljer fastigheten är skatten lägre än om bolaget sålt fastigheten.

Utredningen föreslår därför att felprisregeln ersätts av en särskild beskattningsregel för de fall då ett handelsbolag överlåter privatbostad till ett pris under marknadsvärdet. Förslaget som går tillbaka på ett förslag från Industriförbundet år 1997 innebär att beskattning skall ske som om avyttringen skett till ett pris motsvarande marknadsvärdet. Regeln föreslås generellt gälla för handelsbolag.

Enligt regeringens mening är den förordade lösningen lämplig. Den innebär att en form av uttagsbeskattning införs i inkomstslaget kapital. 90 procent av den marknadsmässiga vinsten blir beskattad hos fysisk delägare, dock i inkomstslaget kapital i stället för tjänst. Regeringen föreslår därför att en särskild regel avseende handelsbolags underprisöverlåtelser till delägare av egendom som blir eller kan antas bli privatbostad för delägaren införs dels i ett nytt 25 § 10 a mom. SIL avseende privatbostadsfastigheter, dels i ett nytt 26 § 9 a mom. SIL avseende bostadsrätter.

**Regeringens förslag:** Om delägare eller delägare närstående i handelsbolag upplåter lokal till handelsbolaget skall beskattning ske som om upplåtelsen skett till arbetsgivare enligt 3 § 3 mom. fjärde stycket SIL.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Se under avsnitt 6.5.

**Bakgrunden till regeringens förslag:** I fråga om beskattning av företagsledare och företagsledare närstående person som hyr ut lokal i sin privatbostadsfastighet till företaget gäller samma regler för fåmansägda handelsbolag som för fåmansföretag. Beträffande lagtexten (punkt 14 femte stycket av anvisningarna till 32 § KL) och bakgrunden till bestämmelsen hänvisar regeringen till avsnitt 6.5.

Som framgår av lagtexten gäller stoppregeln endast uthyrning av privatbostad. Vad som är privatbostadsfastighet framgår av 5 § KL. Stoppregeln infördes genom 1976 års lagstiftning. Det främsta skälet var att man med tillämpning av då gällande schablonbeskattning av en- eller tvåfamiljsfastigheter kunde betinga sig en skattefri inkomst från företaget genom uthyrning av delar av privatbostaden. Trots att schablonbeskattningen slopades genom 1990 års skattereform ansågs regeln böra behållas eftersom företagsledaren annars skulle få möjlighet att ta ut ersättning för arbete som lägre beskattad kapitalinkomst.

Beträffande frågan om bestämmelsen även efter den föreslagna skattereformen borde gälla fåmansägda handelsbolag – sedan dessa enligt förslaget brutits ut genom ändring av begreppsbestämningen – anförde föredragande statsrådet (prop. 1989/90:110 s. 600) att motivet till bestämmelsen inte i första hand hängde samman med upprätthållandet av dubbelbeskattningen. Det borde därför enligt hans mening inte göras någon skillnad mellan en upplåtelse till aktiebolag och en upplåtelse till handelsbolag.

I vissa hänseenden skiljer sig emellertid reglerna om beskattning vid uthyrning till fåmansägda handelsbolag från reglerna vid uthyrning till fåmansföretag.

Vad först avser företagens avdragsrätt i fråga om lokalhyra gäller följande. Både fåmansföretaget och det fåmansägda handelsbolaget har rätt till avdrag för lokalhyra under förutsättning att den erlagda hyran inte överstiger vad som är marknadsmässigt. Om det är fråga om överhyra till en företagsledare eller dennes närstående har fåmansföretaget emellertid inte rätt till avdrag för överhyran enligt 2 § 13 mom. första stycket SIL. Bestämmelsen är inte tillämplig på fåmansägda handelsbolag. I propositionen har detta inte särskilt kommenterats.

Även om avdragsrätt för överhyran således inte hindras av 2 § 13 mom. SIL torde avdrag för belopp som överstiger marknadsmässig hyra kunna vägras enligt allmänna principer. Om överhyran anses vara något annat än hyra – alternativet torde normalt vara kontantuttag – kan avdrag vägras av denna anledning.

Den särskilda regeln om lokalhyra gäller enligt ordalydelsen både företagsledare och närstående till denne och beskattningen hos uthyraren sker lika i de båda företagsformerna, nämligen som inkomst av tjänst. Uthyraren får endast skäligt avdrag för de kostnader som han eller hon haft på grund av upplåtelsen (punkt 14 femte stycket av anvisningarna till 32 § KL, jfr 3 § 3 mom. fjärde stycket SIL).

Om den särskilda regeln inte är tillämplig, exempelvis när uthyraren är annan delägare än företagsledaren eller dennes närstående, sker beskattningen i fåmansägda handelsbolag inte på samma sätt som beskattningen i fåmansföretag.

Överhyra till en delägare som är verksam i ett fåmansföretag och som inte är företagsledare eller dennes närstående betraktas normalt som lön från företaget varvid avdragsrätt föreligger för lönekostnad. Överhyra till en delägare i ett fåmansägt handelsbolag torde – som tidigare framgått – betraktas som kontantuttag ur handelsbolaget. Uttaget utgör inte en driftkostnad och handelsbolaget medges inte avdrag. Handelsbolagets inkomst minskas alltså inte av överhyra och därmed inte heller delägarnas inkomst av näringsverksamhet.

Överhyra till en anställd närstående till delägare torde dock i båda företagsformerna normalt behandlas som lön och vara avdragsgill.

Marknadsmässig hyra från ett handelsbolag till delägare beskattas hos denne – i de fall då den särskilda regeln inte skall tillämpas – som inkomst av kapital. Eftersom delägaren inte anses vara anställd i handelsbolaget får denne avdrag enligt huvudregeln i 3 § 3 mom. andra stycket SIL med 4 000 kr och 20 procent av hyresintäkten. Frågan om vem som är arbetstagare respektive arbetsgivare i ett handelsbolag eller kommanditbolag är emellertid inte helt klarlagd. En kommanditdelägare med en mycket begränsad andel i bolaget skulle möjligen kunna betraktas som anställd om denne utfört arbete som annars hade utförts av anställd (jfr Mattsson, Beskattning av handelsbolag, nionde upplagan, s. 87).

**Skälen för regeringens förslag:** Om den särskilda regeln avskaffas kommer företagsledaren att beskattas enligt de regler som gäller för andra delägare i ett handelsbolag som hyr ut lokal till bolaget. En överhyra till dem kommer att ses som ett uttag. I motsats till den marknadsmässiga hyran medges inte avdrag för överhyran/uttaget. Det innebär att handelsbolagets inkomst och därmed delägarnas inkomst av näringsverksamhet inte minskas av överhyran. Den marknadsmässiga hyran skall delägaren ta upp som inkomst av kapital. Delägaren får avdrag enligt 3 § 3 mom. andra stycket SIL med 4 000 kr och 20 procent av hyresintäkten eftersom de strängare reglerna för arbetstagare inte är tillämpliga. Beskattningen enligt de allmänna reglerna blir således förmånligare för delägare i fåmansägda handelsbolag än för delägare i fåmansföretag.

Beträffande fåmansföretagen har regeringen föreslagit att särregleringen avskaffas vilket innebär att marknadsmässiga hyresupplåtelser beskattas enligt de allmänna bestämmelserna i 3 § 3 mom. SIL som intäkt av kapital. Om upplåtelse skett till den skattskyldiges arbetsgivare gäller enligt 3 § 3 mom. fjärde stycket SIL att den skattskyldige endast medges skäligt avdrag. Regeringen har föreslagit att den begränsade avdragsrätten även ska gälla när lokalerna upplåts till ett företag som ingår i samma in-

tressegemenskap som den skattskyldiges arbetsgivare, t.ex. ett dotterbolag till fåmansföretaget.

Den begränsade avdragsrätten bör enligt regeringens mening gälla även för delägars – och delägare närstående – upplåtelse av lokal till handelsbolag även om handelsbolaget skatterättsligt inte betraktas som arbetsgivare. Delägare och närstående till delägare bör alltså i detta sammanhang behandlas på samma sätt som anställda i handelsbolaget. Regeringens förslag innebär att punkt 14 femte stycket av anvisningarna till 32 § KL avskaffas även för handelsbolagens del och att regeln i 3 § 3 mom. fjärde stycket SIL utvidgas till att även omfatta alla delägare och närstående till delägare i handelsbolag.

## 7.5 Lån

**Regeringens förslag:** Om ett aktiebolag lämnar ett förbjudet lån till ett handelsbolag beskattas delägare som är juridisk person för lånet som intäkt av näringsverksamhet och delägare som är fysisk person som intäkt av tjänst.

**Utredningens förslag:** Om lån lämnas från ett fåmansägt aktiebolag till en juridisk person över vars verksamhet företagsledare i aktiebolaget har ett bestämmande inflytande skall 1,5 gånger lånebeloppet beskattas som intäkt hos den juridiska personen. Är den juridiska personen ett handelsbolag skall beloppet tas upp av delägare i handelsbolaget som inkomst av kapital om delägaren är en fysisk person, annars som inkomst av näringsverksamhet. Lån till aktiebolag omfattas inte av förslaget.

**Remissinstanserna:** Flertalet remissinstanser lämnar förslaget utan erinran. RSV tillstyrker förslaget och hänvisar till vad som anförts under avsnitt 6.7.

**Bakgrunden till regeringens förslag:** Inget hindrar en bolagsman i ett handelsbolag från att låna pengar av bolaget. Något civilrättsligt låneförbud som det som föreligger för lån från aktiebolag enligt 12 kap. 7 § ABL finns inte. Detta sammanhänger med att en bolagsman är primärt och solidariskt betalningsansvarig för ett handelsbolags förpliktelser. Det skattemässiga låneförbudet i punkt 15 av anvisningarna till 32 § KL gäller inte heller lån från ett handelsbolag till dess ägarkrets. En bolagsman kan ta ut medel ur bolaget såsom lån eller som minskning av tillskjutet kapital och för egen del använda dem utan direkta skattekonsekvenser.

Detta förhållande skulle möjliggöra försök till kringgående av det skattemässiga låneförbudet för aktiebolag. Om en fysisk person, A, äger såväl ett aktiebolag som ett handelsbolag kan aktiebolaget föra över medel till handelsbolaget som sedan lånar ut dessa till A. Om överföringen från aktiebolaget till handelsbolaget är att anse som ett lån och inte kommersiellt motiverat torde det dock falla under låneförbudet i ABL (12 kap. 7 §). Har överföringen från aktiebolaget karaktär av kapitaltillskott kan utdelningsbeskattning komma i fråga eftersom medel lämnar den dubbelbeskattade sektorn.

En viktig fråga i detta sammanhang är vilka skattemässiga konsekvenser som följer av ett otillåtet lån från ett aktiebolag till ett handelsbolag. Frågan är närmare bestämt om det otillåtna lånet kan beskattas enligt punkt 15 av anvisningarna till 32 § KL. Enligt detta lagrum skall lånebeloppet beskattas hos låntagaren som inkomst av tjänst. Handelsbolaget är inget skattesubjekt och en delägare beskattas i denna sin egenskap inte i inkomstslaget tjänst. Det torde därför vara oklart om sådant lån kan utlösa inkomstbeskattning. Frågan om beskattning av otillåtna lån inom bolagssektorn har debatterats i Skattenytt 1993 (Grosskopf, s. 116, Hulgaard s. 486 samt Grosskopf s. 566) men synes ännu inte ha fått någon lösning i praxis (jfr även SOU 1997:2 del II, s. 118). Ett alternativ till en beskattning enligt låneförbudsreglerna kan undantagsvis vara beskattning enligt utdelningsreglerna.

Bestämmelsen om ränteförmånliga lån i punkt 14 sjätte stycket av anvisningarna till 32 § KL gäller inte handelsbolag. Om ett handelsbolag lånar ut pengar till en delägare till lägre ränta än marknadsränta torde enligt regeringen skillnadsbeloppet utgöra inkomst av näringsverksamhet enligt uttagsbeskattningsregeln i punkt 1 a sjunde stycket av anvisningarna till 22 § KL. Motsvarande belopp synes delägaren kunna dra av i inkomstslaget kapital. I doktrinen synes dock råda oenighet om skillnadsbeloppet utgör inkomst av näringsverksamhet eller inte (jfr Mattsson, Beskattning av handelsbolag, nionde upplagan, s. 75 och Svensson - Tjernberg, SN 1994 s. 193).

Bestämmelsen om nedskrivning av lån i punkt 14 sjunde stycket av anvisningarna till 32 § KL gäller heller inte delägare i handelsbolag. Utdelningsbeskattning av bolagsdelägarna kan dock komma ifråga om ett aktiebolag med samma ägare som ett handelsbolag skriver ner sin lånefordran gentemot handelsbolaget (RÅ 1988 ref. 85). Vidare torde avdrag för förlust nekas ett handelsbolag enligt allmänna regler om ett handelsbolag skriver ned ett lån på en bolagsman. Någon driftförlust kan det inte vara fråga om och knappast heller sådan förlust för vilken avdrag är medgivet enligt det nyligen införda fjärde stycket i punkt 1 av anvisningarna till 23 § KL. Dit hör förluster i näringsverksamheten om annat inte följer av punkt 33 eller särskilda skäl mot avdragsrätt inte föreligger. Stycket infördes i samband med att kapitalförlustbegreppet avskaffades. Reglerna trädde i kraft den 1 december 1997 och skall tillämpas första gången vid 1999 års taxering (prop. 1996/97:154, bet. 1997/98:SkU2, SFS 1997:851).

I 17 § lagen (1993:1536) om räntefördelning vid beskattningen finns en särskild regel om att underlaget för räntefördelning skall minskas om ett handelsbolag lämnar ett lån med låg ränta till en delägare.

**Skälen för regeringens förslag:** I fråga om lån har Stoppregelutredningen på aktiebolagssidan föreslagit att anknytningen mellan det civilrättsliga låneförbudet och skattereglerna skall slopas och att en särskild skattemässig lånebestämmelse skall införas i SIL.

Regeringen har emellertid kommit fram till att kopplingen mellan det civilrättsliga och det skatterättsliga låneförbudet bör behållas (se avsnitt 6.7). Vidare har regeringen föreslagit att en uttrycklig bestämmelse skall föras in som ett nytt moment i 2 § SIL om beskattning av förbjudna lån

som lämnats till juridiska personer. Beträffande delägare i handelsbolag har regeringen föreslagit att beskattning skall ske i inkomstslaget tjänst när det gäller fysiska personer och i inkomstslaget näringsverksamhet för juridiska personer. Något skäl till att införa någon ytterligare regel i detta avseende kan inte anses föreligga.

I fråga om ränteförmånliga lån samt nedskrivning av lån anser regeringen att de allmänna bestämmelserna är tillräckliga.

## 7.6 Övrigt

### 7.6.1 Immateriella rättigheter

**Regeringens förslag:** Den särskilda regeln i punkt 2 av anvisningarna till 21 § KL om beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet när en delägare avyttrar hyresrätt m.fl. rättigheter avskaffas för de fåmansägda handelsbolagens del liksom för fåmansföretagen.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Se under avsnitt 6.11.

**Skälen för regeringens förslag:** Den särskilda regeln om hur beskattning skall ske när immateriella rättigheter avyttras av delägare i fåmansföretag gäller även delägare i fåmansägda handelsbolag. Bestämmelsen finns i punkt 2 av anvisningarna till 21 § KL och lagtexten har återgivits i avsnitt 6.11.

Denna regel har inget samband med frågan om dubbelbeskattningens upprätthållande utan är avsedd att förhindra omvandling av rörelseinkomst till reavinst. Anvisningspunkten har därför ansetts böra gälla även när en bolagsman i ett handelsbolag eller närstående till denne avyttrar immateriell rättighet (jfr SOU 1989:2 s. 187). Som framgått av avsnitt 6.11 är presumptionen även enligt de allmänna reglerna att rättighet av detta slag utgör en tillgång i en näringsverksamhet som den enskilde bedriver om rättigheten har någon anknytning till handelsbolagets verksamhet. I den mån rättigheten ändå anses höra till den privata sfären beskattas en avyttring under inkomst av tjänst eller träffas av den eviga reavinstbeskattningen. Några speciella förhållanden för fåmansägda handelsbolag synes inte föreligga och förslaget att avskaffa särregeln bör omfatta även fåmansägda handelsbolag.

### 7.6.2 Avsättningar till personalstiftelse

**Regeringens förslag:** Den särskilda regeln i punkt 20 a av anvisningarna till 23 § KL om förbud mot avdrag för avsättningar till personalstiftelse om bolaget inte sysselsätter minst 30 årsarbetskrafter avskaffas även för de fåmansägda handelsbolagens del.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Se under avsnitt 6.12.

**Skälen för regeringens förslag:** Varken fåmansföretag eller fåmansägda handelsbolag får avdrag för medel som avsatts till personalstiftelse om bolaget inte sysselsätter minst 30 årsarbetskrafter. Bestämmelsen finns i punkt 20 a av anvisningarna till 23 § KL och lagtexten är återgiven i avsnitt 6.12.

Regeln motiverades då den infördes med att risk förelåg för att stiftelsens medel i mindre företag inte användes för avsett ändamål. Bolagsägaren kunde själv råda över stiftelsen och för egen del disponera över stiftelsens resurser. Eftersom det i detta hänseende inte ansågs föreligga någon skillnad mellan aktieföretag och handelsbolag skulle regeln även gälla handelsbolagen (jfr SOU 1989:2 s. 188).

Regeringens förslag i avsnitt 6.12. beträffande fåmansföretagen är att regeln skall avskaffas. Regeringen har inte funnit någon anledning att utestänga företag med få anställda från bl.a. fördelen att få omedelbart avdrag för medel som överförs till en personalstiftelse. Detta gäller även för fåmansägda handelsbolag. Risken för att en personalstiftelse skall användas för att ge ägarkretsen obehöriga skatteförmåner synes vara förhållandevis liten. Tillsynsmyndighetens (länsstyrelsens) möjligheter att ingripa i sådana fall är relativt omfattande. Den enligt regeringen viktigaste faktorn är att förekommande förmåner från en sådan stiftelse till arbetstagar observeras och värderas på ett rimligt sätt (jfr avsnitt 6.1).

Den förmån som en delägare i ett handelsbolag åtnjuter från en personalstiftelse skall tas upp under inkomst av näringsverksamhet i stället för tjänst. Denna skillnad föranleder emellertid inget annat ställningstagande än det regeringen gjort i avsnitt 6.12, nämligen att särregeln kan avskaffas.

### 7.6.3 Personalavveckling

**Regeringens bedömning:** De nuvarande bestämmelserna bör inte ändras.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Se under avsnitt 6.13.

**Skälen för regeringens bedömning:** De förmåner av fri utbildning m.m. vid personalavvecklingssituationer som enligt 32 § 3 h mom. första stycket KL under vissa villkor är skattefria gäller enligt momentets andra stycket varken fåmansföretag eller fåmansägda handelsbolag. Lagtexten återges i avsnitt 6.13. Regeringens förslag i nämnda avsnitt är att behålla nu gällande regel. Det finns inte några speciella förhållanden för de fåmansägda handelsbolagen som leder till något annat ställningstagande för dessas del.

**Regeringens bedömning:** Företagsledares, delägares och deras närståendes uppgiftsskyldighet enligt 2 kap. 24 § LSK om transaktioner mellan bolaget och delägare bör behållas.

**Utredningens förslag:** Utredningen föreslår att företagsledares m.fl. uppgiftsskyldighet enligt 2 kap. 24 § LSK om transaktioner mellan bolaget och delägare slopas. Uppgifter om rättshandlingar mellan bolaget och delägarkretsen skall i stället lämnas av bolaget. Detta skulle föranleda en komplettering av 2 kap. 25 § LSK och ändring i 2 kap. 13 § 3 LSK.

**Remissinstanserna:** Se under avsnitt 6.14.

**Bakgrunden till regeringens bedömning:** I avsnittet om uppgiftsskyldighet (6.14) har regeringen närmare redogjort för de regler i LSK som är speciella för fåmansföretag och dess delägare. Vissa av dessa regler gäller även fåmansägda handelsbolag. Regeringen hänvisar i dessa delar till nämnda kapitel. Vad gäller de förslag som Skattekontrollutredningen lagt fram beträffande de fåmansägda handelsbolagen hänvisas till utredningens slutbetänkande (SOU 1998:12).

Enligt 2 kap. 13 § LSK skall särskild självdeklaration lämnas av företagsledare eller delägare i såväl fåmansföretag som fåmansägda handelsbolag. Enligt 2 kap. 13 § 2 LSK skall särskild självdeklaration också lämnas av skattskyldig som i självdeklaration är skyldig att lämna uppgift om inkomst av näringsverksamhet.

Enligt 2 kap. 16 § LSK skall fåmansföretag m.fl. lämna identifikationssuppgifter rörande delägaren eller honom närstående person samt i förekommande fall om dennes aktie- eller andelsinnehav. Denna bestämmelse gäller inte de fåmansägda handelsbolagen. Av andra stycket samma lagrum framgår däremot att en delägare i ett handelsbolag ska lämna de uppgifter som behövs för att beräkna det justerade ingångsvärdet för andelen i bolaget såsom andelens ursprungliga ingångsvärde, tillskott och uttag. Bestämmelsen infördes i samband med LSK:s tillkomst och kommenterades inte särskilt i propositionen (prop. 1989/90:74).

Bestämmelsen i 2 kap. 21 § LSK angående ett företags uppgiftsskyldighet såvitt gäller vissa ersättningar till mottagare i utlandet gäller även för delägare i ett fåmansägt handelsbolag. Om delägaren har gjort avdrag för exempelvis ränta eller royalty till någon i utlandet har delägaren skyldighet att lämna uppgifter om ersättningarnas sammanlagda belopp i deklARATIONEN.

Den särskilda uppgiftsskyldighet som åläggs företagsledare m.fl. i fåmansföretag enligt 2 kap. 24 § LSK gäller också företagsledare m.fl. i de fåmansägda handelsbolagen.

Enligt 2 kap. 25 § första stycket LSK skall handelsbolag och rederi för registreringspliktigt fartyg varje år till ledning för delägares taxering lämna uppgifter som avses i 19 § första och andra styckena samt för varje delägare uppgifter om hans andel av bolagets eller rederiets inkomst av varje förvärvskälla och värdet av hans andel eller lott i bolaget eller rederiet. Uppgift skall också lämnas om delägares andel av avdrag från ar-

betsgivaravgift enligt 2 kap. 5 a § lagen (1981:691) om socialavgifter. Enligt andra stycket skall handelsbolag som under beskattningsåret avyttrat fastighet till ledning för delägares taxering lämna de uppgifter som behövs för att beräkna skattepliktig realisationsvinst. Detsamma gäller om handelsbolaget under beskattningsåret överfört eller upplåtit fastighet under sådana förhållanden att överlåtelsen eller upplåtelsen enligt 25 § 2 mom. SIL skall jämföras med avyttring av fastighet. Kan intäktens totala belopp inte fastställas på grund av att den är beroende av viss framtida händelse, skall uppgift lämnas om detta.

Trots att handelsbolaget inte är skattesubjekt vid inkomsttaxeringen är det skyldigt att lämna upplysningar för taxeringen av bolagets vinst. Delägarnas skattskyldighet bygger som tidigare framgått på handelsbolagets resultat. Bolaget har därför enligt 2 kap. 25 § LSK ålagts upplysningskyldighet som om handelsbolaget var skattskyldigt. Uppgifterna lämnas till ledning för delägarnas taxering och avser uppgifter som den som har inkomst av näringsverksamhet enligt 2 kap. 19 § första och andra styckena LSK skall lämna i sin självdeklaration för varje förvärvskälla från bokföringen. Det gäller bl.a. uppgifter om intäkter, kostnader, tillgångar och skulder m.m. (första stycket punkt 1 och 2) och vad den skattskyldige satt in i form av pengar i näringsverksamheten eller tagit ut ur näringsverksamheten i varor, pengar eller annat eller på annat sätt använt för att betala levnadskostnader och andra utgifter, som inte är hänförliga till omkostnader i verksamheten, samt om andra förmåner som den skattskyldige fått av verksamheten (andra stycket punkt 5). Skyldigheten omfattar även uppgifter om varje delägares andel av bolagets inkomst samt värdet av hans andel i bolaget. Uppgifterna skall enligt 2 kap. 25 § tredje stycket lämnas enligt bestämmelserna för särskild självdeklaration och på det sätt som anges i 28 och 29 §§ samma lag. Uppgifterna skall alltså lämnas till skattemyndigheten senast den 2 maj under taxeringsåret.

I 2 kap. 17 § LSK regleras den skattskyldiges uppgiftsskyldighet för beräkning av reavinst som är hänförlig till fastighetsförsäljning under beskattningsåret för det fall att en handelsbolaget tillhörig fastighet som var anläggningstillgång avyttrats under beskattningsåret. Det hade enligt föredraganden – i samband med förslaget att göra handelsbolagen till skattesubjekt för statlig fastighetsskatt, prop. 1996/97:12 s. 43 – uppmärksamats att tveksamhet förelåg om en delägare i handelsbolag var skyldig att lämna uppgifter enligt 2 kap. 17 § LSK när en handelsbolaget tillhörig fastighet hade avyttrats. Även om detta enligt föredraganden givetvis varit avsikten ansåg han att det var bättre att uppgiftsskyldigheten i stället ålades handelsbolagen. Genom ett nytt andra stycke i 2 kap. 25 § LSK (SFS 1996:1405) ålades bolaget därför att till ledning för delägarnas taxering lämna de uppgifter som behövdes för att beräkna skattepliktig reavinst vid fastighetsavyttringar. Någon ändring gjordes emellertid inte i 2 kap. 17 § LSK, varför det är oklart om man avsett att ersätta uppgiftsskyldigheten enligt 2 kap. 17 § med den nya bestämmelsen.

Ett fåmansföretags uppgiftsskyldighet enligt 3 kap. 53 § LSK gentemot delägare m.fl. gäller sedan skattereformen även de fåmansägda handelsbolagen. Enligt 3 kap. 57 § fjärde stycket LSK skall även det fåmansägda handelsbolaget ange om den person som bolaget lämnar kontrolluppgift

för är företagsledare eller honom närstående person eller delägare i företaget. Den utvidgade skyldigheten enligt 4 kap. 1 § andra stycket LSK för fåmansföretag att bevara underlag för kontroll av vad företagsledaren eller honom närstående person eller delägare tillskjutit till och tagit ut ur företaget av pengar, varor eller annat gäller även de fåmansägda handelsbolagen. RSV kan medge undantag från uppgiftsskyldigheten även för de fåmansägda handelsbolagen enligt 4 kap. 4 § LSK. Beträffande de allmänna reglerna vilka i tillämpliga delar gäller även fåmansägda handelsbolag hänvisar regeringen till framställningen i betänkandet (s. 221 ff.).

**Skälen för regeringens bedömning:** Delägare i fåmansägda handelsbolag är enligt både 2 kap. 13 § punkt 2 och punkt 3 LSK skyldiga att lämna särskild självdeklaration. Om företagsledaren inte är delägare följer dock endast av punkt 3 att särskild självdeklaration skall lämnas. Stoppregelutredningen anser att det knappast finns någon anledning att ålägga företagsledaren att i denna egenskap lämna särskild självdeklaration. Vad gäller delägare kan enligt utredningen kravet enligt punkt 3 på särskild självdeklaration slopas. Eftersom delägaren skall lämna uppgift om inkomst av näringsverksamhet är denne enligt punkt 2 ändå skyldig att avge särskild självdeklaration. Regeringen anser för sin del att det inte är osannolikt att regeln i 2 kap. 13 § punkt 3 LSK i vissa fall behövs för att säkerställa att samtliga delägare och företagsledare i fåmansägda handelsbolag verkligen lämnar särskild självdeklaration. Regeringen är därför inte beredd att lägga fram något förslag om ändring av regeln.

Enligt 2 kap. 16 § andra stycket skall delägare lämna uppgifter om det justerade ingångsvärdet, dvs. uppgifter om hans kapitaltillskott, uttag och insättningar m.m. Stoppregelutredningens principiella utgångspunkt i fråga om uppgiftsskyldigheten såvitt gäller transaktioner mellan fåmansföretagen och dess delägare är att skyldigheten huvudsakligen skall ligga på företaget i stället för delägaren. Denna princip synes dock enligt utredningen mindre lämplig när det gäller beräkning av ingångsvärdet i ett fåmansägt handelsbolag. Handelsbolagen är inte skattesubjekt och har inte alltid full inblick i delägarens skattesituation. Det ligger därför närmast till hands att delägaren själv lämnar uppgifter om det justerade ingångsvärdet. Stoppregelutredningen föreslår därför ingen ändring i nämnda lagrum. Eftersom regeringen till skillnad från utredningen anser att uppgiftsskyldigheten även i fortsättningen skall ligga på delägarnivå finns inget skäl att ändra regeln i 2 kap. 16 § andra stycket LSK.

Stoppregelutredningen har föreslagit att uppgiftsskyldigheten om transaktioner mellan fåmansföretag och företagens delägare samt närstående skall läggas på företaget (se avsnitt 6.14). Beträffande de fåmansägda handelsbolagen anser utredningen att uppgiftsskyldigheten bl.a. bör omfatta uppgift om det skett en försäljning av en fastighet till underpris i de fall som avses i de nu föreslagna reglerna i 25 § 10 a mom. och 26 § 9 a mom. SIL (se avsnitt 7.3). Dessutom föreslås att handelsbolaget skall lämna uppgift om andra rättshandlingar mellan bolaget och delägarkretsen. I likhet med vad som föreslagits beträffande fåmansföretagen bör uppgiftsskyldigheten inte omfatta rättshandlingar som framgår av kontrolluppgift och inte heller rättshandlingar vars ekonomiska värde är obetydligt. Regeringen anser för sin del att uppgiftsskyldigheten bör behållas

på delägarnivå även i fråga om de fåmansägda handelsbolagen. Eftersom handelsbolagen inte är skattesubjekt finns än större skäl än beträffande fåmansföretagen att behålla uppgiftsskyldigheten hos de personer som beskattas för inkomsterna från handelsbolagen.

Uppgiftsskyldigheten i 2 kap. 21 § LSK om transaktioner läggs för fåmansföretagets del på företaget men för det fåmansägda handelsbolagets del på delägaren. Beträffande fåmansföretagets uppgiftsskyldighet har utredningen inte föreslagit någon ändring. Utredningen finner inte heller skäl att flytta uppgiftsskyldigheten avseende handelsbolagen. Denna uppfattning delas av regeringen.

I 2 kap. 24 § LSK åläggs företagsledare m.fl. i såväl fåmansföretag som fåmansägda handelsbolag att lämna särskilda uppgifter. De uppgifter som avses är de som behövs för att tillämpa gällande bestämmelser rörande beräkningen av den uppgiftsskyldiges inkomst från företaget. Enligt lagrummet skall uppgifter lämnas om den uppgiftsskyldiges arbetsuppgifter i företaget, vad han tillskjutit till eller uppburit från företaget i form av pengar, varor eller annat, om utgifter för hans privata kostnader som företaget betalat samt om avtal eller andra förhållanden mellan honom och företaget.

För de fåmansägda handelsbolagen föreligger skyldighet för delägare att lämna uppgifter om tillskott och uttag o.d. redan enligt 2 kap. 16 § andra stycket LSK. Handelsbolaget har vidare skyldighet att lämna uppgifter från bokföringen till skattemyndigheten enligt 2 kap. 19 § LSK. Stoppregelutredningen anser att den nuvarande uppgiftsskyldigheten enligt 2 kap. 24 § LSK kan upphävas med hänsyn till det tillägg rörande handelsbolagets uppgiftsskyldighet som föreslagits. Regeringen, som har den principiella inställningen att uppgiftsskyldigheten skall ligga hos delägarna, anser att uppgiftsskyldigheten i 2 kap. 24 § LSK är välmotiverad och bör behållas. Bestämmelsen synes redan omfatta sådana fastighetsförsäljningar som skall beskattas enligt de nya bestämmelserna i 25 § 10 a mom. och 26 § 9 a mom. SIL. Regeringen föreslår därför ingen ändring av uppgiftsskyldigheten beträffande de fåmansägda handelsbolagen. Det får liksom hittills ankomma på RSV att utforma den blankett som skall användas vid uppgiftslämnandet.

## 8 Ikraftträdande m.m.

### 8.1 Ikraftträdande

**Regeringens förslag:** De nya reglerna träder i kraft den 31 december 1999 och tillämpas första gången vid taxeringen år 2001.

**Utredningens förslag:** De nya reglerna träder i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången vid taxeringen år 2001.

**Remissinstanserna:** *Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR* anser att reglerna bör införas redan från den 1 januari 1999. Övriga remissinstanser har inte invänt mot förslaget.

**Skälen för regeringens förslag:** Sloandet av en mängd särregler för fåmansägda företag och deras ägarkrets innebär att såväl de materiella som de formella skattereglerna blir enklare att förstå och tillämpa. Det kommer även i viss mån att innebära en minskad skattebelastning för små och medelstora företag. Enligt regeringens mening bör det nya regelsystemet träda i kraft så snart som möjligt.

Regeringen har i propositionen med förslag till inkomstskattelag (prop. 1999/2000:2) – som skall ersätta bl.a. KL och SIL – föreslagit att den nya lagen skall träda i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången vid 2002 års taxering. Genom inkomstskattelagen skall också KL och SIL upphävas. De upphävda lagarna skall dock alltjämt tillämpas såvitt avser 2001 och tidigare års taxeringar samt vid senare taxeringar i fråga om skattskyldiga som taxeras för beskattningsår som påbörjats före ikraftträdandet till den del detta leder till lägre skatt. Av lagtekniska skäl bör därför de nu föreslagna bestämmelserna träda i kraft före inkomstskattelagen. Regeringen föreslår att de skall träda i kraft den 31 december 1999 och tillämpas första gången vid taxeringen år 2001.

Regeringens förslag har på någon enstaka punkt inslag av skärpande natur. Skäl att särbehandla dessa regler vad gäller ikraftträdande kan inte anses föreligga utan samtliga föreslagna regler bör behandlas på ett enhetligt sätt. Även dessa regler bör alltså i princip börja tillämpas fr.o.m. 2001 års taxering.

En komplikation i sammanhanget är att vissa juridiska personer har brutet räkenskapsår. Ett företag vars räkenskapsår omfattar exempelvis tiden den 1 maj – den 30 april taxeras år 2001 för räkenskapsåret den 1 maj 1999 – den 30 april 2000. Det kan enligt regeringens mening inte komma i fråga att låta de nya reglerna vara fullt ut tillämpliga på ett sådant räkenskapsår. En sådan tillämpning skulle – åtminstone teoretiskt sätt – kunna komma i konflikt med förbudet i 2 kap. 10 § regeringsformen mot retroaktiv lagstiftning.

I lagrådsremissen föreslogs att skattskyldiga med brutet räkenskapsår inte skulle få tillämpa de nya bestämmelserna före ikraftträdandet. Syftet var att äldre bestämmelser alltjämt skulle tillämpas på transaktioner som företagits före den 31 december 1999 och att de nya bestämmelserna skulle bli tillämpliga först för tiden därefter. Såsom Lagrådet påpekat skulle detta innebära att för transaktioner som företas just den 31 december 1999 kommer olika skatteregler att gälla för skattskyldiga beroende på om företaget har brutet räkenskapsår eller räkenskapsår som utgör kalenderår. Regeringen anser att det inte är lämpligt att låta skattskyldiga med brutet räkenskapsår börja tillämpa de nya reglerna före ingången av år 2000. Endast transaktioner som utförts efter utgången av år 1999 bör bedömas enligt de nya reglerna. Regeringen föreslår att ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna utformas i enlighet med det anförda.

Syftet med dagens regler är att de skall avhålla berörda skattskyldiga från vissa transaktioner. Det finns därför ingen information om vare sig hur vanliga dessa transaktioner är eller deras volym. Det är på grund av detta svårt att bedöma de offentligfinansiella finanserna av förslaget. Utredningen har uppskattat den varaktiga kostnaden till 0,04 miljarder kronor. Det finns inga skäl för regeringen att ifrågasätta den bedömningen.

För Riksskatteverkets del innebär de föreslagna ändringarna i fåmansföretagslagstiftningen att deklaraionsblanketter, rekommendationer m.m. måste omarbetas. Förslagen torde inte föranleda någon permanent kostnadsökning för den offentliga förvaltningen.

## 9 Författningskommentar

### 9.1 Förslaget till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

#### *32 § 1 mom.*

Ändringen i *första stycket i* är en följdändring. Eftersom samtliga beskattningsbestämmelser i punkt 14 av anvisningarna till 32 § slopas behövs inte längre någon regel om att sådana förmåner och ersättningar m.m. som anges i denna anvisningspunkt hänförs till intäkt av tjänst. Vidare justeras punkten i språkligt med anledning av att det endast är förbjudna lån – och således inga förmåner och ersättningar – som tas upp som intäkt enligt punkt 15 av anvisningarna till 32 §.

#### *Anvisningar till 21 § punkt 2*

Anvisningspunkten upphävs vilket innebär att de allmänna reglerna vid avyttring av immateriella rättigheter skall tillämpas. Innebörden av detta behandlas i avsnitt 6.11.

#### *till 23 § punkt 11*

I *fjärde stycket* görs vissa följdändringar. I stycket hänvisas till definitionerna av närstående, fåmansföretag och fåmansägda handelsbolag i punkt 14 av anvisningarna till 32 §. Eftersom definitionerna nu finns i andra stycken i sistnämnda anvisningspunkt måste hänvisningarna ändras.

#### *punkt 20 a*

I *första stycket* har ordet *medel* ändrats till *belopp* samt *avsatts* ändrats till *överförs*. Ändringen till ”belopp” är en markeringen om att förmögensöverföringen inte behöver ske i form av likvida medel. Ändringen till ”överförs” innebär att avdragsrätten knyts till förmögensöverföringen.

Frågan om till vilket beskattningsår avdragsrätten skall hänföras får bedömas med ledning av de allmänna reglerna i 24 § KL. Ett belopp som satts av i bokföringen på grund av ett i förhållande till stiftelsen bindande beslut om överföring av medel torde vara avdragsgillt även om överföringen inte fullgjorts. Den omständigheten att utbetalningen sker först senare saknar med andra ord i denna situation betydelse.

Andra stycket (nuvarande lydelse) upphävs. Fåmansföretags rätt till avdrag för belopp som överförts till personalstiftelse begränsas således inte längre av att företaget måste sysselsätta minst 30 årsarbetskrafter. Om stiftelsen främjar arbetstagare med ett bestämmande inflytande i företaget, skall länsstyrelsen (tillsynsmyndigheten) utse ordförande i stiftelsens styrelse (16 § tryggandelagen). Tillsynsmyndigheten har därmed god insyn och kan ingripa mot stiftelsens förvaltning om så anses påkallat. Myndigheten skall t.ex. ingripa om det kan antas att en personalstiftelse inte förvaltas i enlighet med de för stiftelsen gällande föreskrifterna eller enligt tryggandelagen. Ändringen motiveras i avsnitt 6.12.

*till 32 §  
punkt 10*

Nuvarande sista stycket i punkten tas bort som en konsekvens av att punkt 14 sjätte stycket av anvisningarna till 32 § KL upphävs. Motiven till detta finns i avsnitt 6.8.

*punkt 14*

*Nuvarande första stycket* upphävs. Allmänna beskattningsregler skall i stället gälla om ett fåmansföretag anskaffar egendom som skall användas privat av en företagsledare eller någon denne närstående. Förslaget behandlas i avsnitt 6.1.

*Nuvarande andra stycket* upphävs. Ändringen innebär att allmänna beskattningsregler skall gälla när en delägare i fåmansföretag eller någon denne närstående överlåter egendom till företaget för överpris. Om överlåtare är anställd beskattas förmånen (skillnaden mellan avtalat pris och marknadspris) normalt som lön. Om denne inte är anställd men delägare kan utdelningsbeskattning komma i fråga. Om överlåtare är både anställd och delägare finns en presumtion för att förmånen skall betraktas som lön. Reavinstberäkning sker enligt reglerna i 24 § SIL vilket innebär att ett på marknadsmässiga villkor baserat försäljningspris – och inte det avtalade priset – skall ligga till grund för reavinstberäkning medan överskjutande belopp beskattas som inkomst av tjänst eller utdelning. Ändringen motiveras i avsnitt 6.2.

*Nuvarande tredje stycket* upphävs. Om delägare i fåmansföretag eller någon denne närstående avyttrar onyttig lös egendom till företaget skall vanliga reavinstregler tillämpas. Detta innebär bl.a. att eventuell förlust inte är avdragsgill om egendomen innehafts för privat bruk. Även företags avdragsrätt för den anskaffade egendomen prövas enligt allmänna regler. Förslaget tas upp i avsnitt 6.3.

*Nuvarande fjärde stycket* upphävs. Allmänna förmånsbeskattningsregler skall gälla om en delägare i fåmansföretag eller någon denne närstående förvärvar egendom från företaget till underpris. Detta innebär att del-

ägaren, om denne är anställd, skall beskattas för löneförmån medan utdelningsbeskattning skall ske i andra fall. Förslaget har behandlats i avsnitt 6.4. Nuvarande andra meningen ersätts av de nya bestämmelserna i 25 § 10 a mom. och 26 § 9 a mom. SIL, se kommentarerna till de lagrummen. Nuvarande tredje meningen är inte behövlig eftersom första meningen i fjärde stycket och hela första stycket slopas. Nuvarande fjärde meningen behövs inte eftersom uttagsbeskattningsregeln i 2 § 13 mom. andra stycket SIL upphävs. Motiven till ändringarna finns i avsnitt 6.4 och 7.3.

*Nuvarande femte stycket upphävs.* Detta innebär att företagsledares inkomst vid uthyrning av lokal till sitt fåmansföretag eller fåmansägda handelsbolag beskattas enligt reglerna i 3 § 3 mom. tredje och fjärde styckena SIL (se kommentaren till dessa). Vid uthyrning av lokal till belopp överstigande marknadsmässig ersättning kommer överskjutande belopp från ett fåmansföretag att beskattas som löneförmån eller utdelning till uthyraren. Förslaget behandlas i avsnitt 6.5. För fåmansägda handelsbolag innebär ändringen att överskjutande belopp betraktas som uttag, se avsnitt 7.4.

*Nuvarande sjätte stycket upphävs.* Ändringen innebär att ränteförmånliga lån till företagsledare m.fl. skall beskattas enligt reglerna i punkt 10 av anvisningarna till 32 § KL om låntagaren är anställd eller uppdragstagare. Om låntagaren är delägare kan ränteförmånen beskattas som utdelning. Företaget torde bli uttagsbeskattat enligt punkt 1 a sjunde stycket av anvisningarna till 22 § KL. Förslaget behandlas i avsnitt 6.8.

*Nuvarande sjunde stycket upphävs.* Ändringen innebär att den förmån som följer av att ett lån skrivits ned skall beskattas enligt allmänna regler. Om ett efterskänkande av lånet utgör en förmån skall nedskrivningen tas upp som intäkt av tjänst hos låntagaren om denne är anställd eller närstående till anställd. Om låntagaren är delägare kan nedskrivningen utgöra utdelning. Om lånet tagits upp som intäkt med stöd av punkt 15 av anvisningarna till 32 § KL eller 2 § 17 mom. SIL skall ytterligare beskattning vid en nedskrivning inte ske. Även detta följer av allmänna grunder för beskattning. Motiven till förslaget finns i avsnitt 6.9.

Det nuvarande åttonde stycket bildar, efter vissa ändringar, ett nytt *första stycke*. Stycket innehåller en definition av fåmansföretag. Det klargörs att även utländska juridiska personer som är jämförliga med svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar kan utgöra fåmansföretag. För att utländska juridiska personer skall vara jämförliga med aktiebolag och ekonomiska föreningar krävs för det första att det är fråga om en liknande associationsform. Stiftelser, ideella föreningar o.dyl. kan således inte omfattas. Dessutom krävs att de utländska juridiska personerna i sitt hemland är föremål för en liknande typ av beskattning, dvs. beskattningen skall ske direkt hos den juridiska personen och inte hos delägarna.

Huvudregeln enligt nuvarande åttonde stycket a) preciseras på så sätt att uttrycket "en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer" ersätts med uttrycket "fyra eller färre fysiska personer". Av det nya *fjärde stycket* (se nedan) framgår att närstående personer skall anses som en och samme ägare vid beräkningen av antalet fysiska personer. Det framstår som sannolikt att antalet fåmansföretag minskar med den nya definitionen. Hur stor minskningen blir är dock – bl.a. beroende på att det nuvarande rättsläget är oklart – svårt att ha någon bestämd uppfattning om.

Filialregeln i nuvarande åttonde stycket b) är oförändrad förutom att även den gäller för utländska juridiska personer.

Dessutom görs vissa språkliga justeringar i stycket.

Preciseringen av begreppet fåmansföretag får genomslag på lagstiftning som hänvisar till definitionen i punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL. Sådana hänvisningar finns exempelvis i 2 § 9 mom och 3 § 12 a mom. SIL. Förslagen motiveras i avsnitt 5.1.

Det nya *andra stycket* motsvarar, efter några redaktionella justeringar, det nuvarande nionde stycket.

I det nya *tredje stycket* ändras den nuvarande (tionde stycket) definitionen av fåmansägda handelsbolag. För överensstämmelse med första stycket läggs ordet "svenskt" till framför handelsbolag. Vidare klargörs att utländsk juridisk person som är jämförlig med ett svenskt handelsbolag kan utgöra ett fåmansägt handelsbolag. För att den utländska juridiska personen skall vara jämförlig med ett handelsbolag krävs att det är fråga om en liknande associationsform och att den juridiska personen är föremål för en likartad beskattning, dvs. beskattning på delägarnivå. Uttrycket "en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer" ändras liksom beträffande fåmansföretag till "fyra eller färre fysiska personer". Ändringarna behandlas i avsnitt 7.2.

*Fjärde stycket* är nytt och motsvarar bestämmelserna i remissens andra och femte stycke. För att tillgodose lagrådet (se bilaga 4, s. 183) har bestämmelserna om fåmansföretag och fåmansägt handelsbolag förts samman till ett stycke. För att förenkla vid den praktiska tillämpningen har i bestämmelsen införts regler om hur närstående kretsarna skall bestämmas när man bedömer hur många delägare ett fåmansägt företaget har.

I stycket klargörs att vid tillämpning av det nya första stycket a och det nya tredje stycket a skall sådana personer som ingår i samma krets av närstående anses som en fysisk person. Med närståendekrets avses en person och dennes närstående enligt det nya *sjunde stycket*. Först utgår man från den äldste personen och ser vilka närstående han har. Sedan går man vidare till den äldste som inte inräknats i den kretsen och ser vilka närstående denne har osv. En person som inräknats i en närståendekrets är så att säga ute ur leken och skall inte medräknas i någon mer krets.

Ett exempel kan illustrera. Ett företag har tio delägare. A är den äldste delägaren. A och hans närstående utgör en närståendekrets (en person). Av de delägare som inte ingår i A:s krets är B äldst. Han och hans närstående utgör ytterligare en krets (en person). C som är son till A och som är gift med B:s dotter skulle i och för sig tillhöra B:s krets men har redan inräknats i A:s krets och man bortser därför från C när man bestämmer B:s krets. Detsamma gäller C:s maka. Eftersom hon redan medräknats i A:s närståendekrets skall hon inte räknas med i B:s. Utöver A:s och B:s krets finns det ytterligare en delägare i företaget. Företaget ägs av tre personer (två närståendekretsar och en enstaka fysisk person). Företaget är således ett fåmansföretag.

Om en delägare avlider under beskattningsåret gäller samma regler för dödsboet som för den avlidne (53 § 3 mom. första stycket KL).

Motiven till att införa den nya bestämmelsen framgår av avsnitt 5.1.

I *femte stycket* (nuvarande elfte stycket) anges vem som avses med delägare. Enligt styckets nuvarande lydelse avser bestämmelsen ägare och har betydelse bara vid bedömningen av om ett företag är fåmansföretag eller ett fåmansägt handelsbolag. Enligt den nya lydelsen gäller definitionen däremot generellt. Detta torde enligt regeringens mening inte innebära någon ändring i sak. Indirekt ägande genom juridisk person får samma konsekvenser som för närvarande. Av detta följer bl.a. att indirekt ägande via dödsbo skall hanteras likadant som indirekt ägande via aktiebolag. Vid bedömningen av om fyra eller färre personer har mer än hälften av rösterna får man alltså även i dödsbofallet se på antalet delägare och deras släktskap.

Lagtexten innehåller inte någon inskränkning till vissa juridiska personer. Bortsett från bulvanfall ligger det emellertid i sakens natur att indirekt ägande inte kan komma i fråga genom exempelvis ideella föreningar och stiftelser.

Juridiska personer kan såväl enligt den nuvarande som den föreslagna definitionen vara delägare i ett fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag. Ett aktiebolag som ägs av en fysisk person räknas alltså som delägare i fåmansföretag om bolaget i sin tur äger aktier i ett dotterbolag. En annan sak är att juridiska personer endast undantagsvis omfattas av de materiella särregler som kan träffa fysiska personer som är delägare i fåmansföretag. Särregeln om förvärv av bostadsrätt till underpris från handelsbolag är exempelvis inte tillämplig om låntagaren respektive förvärvaren är ett aktiebolag.

Motiveringen till ändringen av begreppet delägare finns i avsnitt 5.4.

I *sjätte stycket* (nuvarande tolfte stycket) finns en definition av vad som avses med företagsledare i ett fåmansföretag och ett fåmansägt handelsbolag. Begreppet har genom förslaget att avskaffa vissa av de materiella stoppreglerna delvis förlorat sin betydelse. Det finns dock fortfarande kvar i exempelvis reglerna om inkomstfördelning i familjen (punkt 13 av anvisningarna till 32 § KL), vinstandelslån (2 § 9 mom. SIL) och om uppgiftsskyldighet (bl.a. 2 kap. 13 § 3 LSK). Liksom tidigare skall den som har ett väsentligt inflytande i företaget anses som företagsledare. Genom den ändrade lydelsen har emellertid betydelsen av positionen i företaget lyfts fram. Enligt den nya lydelsen räcker inte enbart en persons aktie- eller andelsinnehav utan det krävs också att det väsentliga inflytandet hänger samman med personens ställning i företaget. I övrigt är ändringarna av redaktionell art. Ändringen påverkar även annan lagstiftning där hänvisning görs till definitionen av begreppet företagsledare i punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL. Förslaget behandlas i avsnitt 5.2.

I *sjunde stycket* (nuvarande trettonde stycket) finns en definition av begreppet närstående. I stycket har vissa språkliga ändringar gjorts.

#### Punkt 15

Anvisningspunkten ändras så att det klargörs vilka skattskyldiga som skall ta upp förbjudna lån som intäkt av tjänst. *Första stycket* behandlar lån som lämnats till fysisk person eller dödsbo.

I det nya *andra stycket* finns en bestämmelse om att lån som lämnats till handelsbolag skall tas upp som intäkt av tjänst hos delägare som är fysisk

person eller dödsbo. Detta skall även gälla vid indirekt ägande, dvs. om en fysisk person är delägare i ett handelsbolag som i sin tur är delägare i ett handelsbolag som fått ett förbjudet lån.

När det gäller lån som lämnats till annan juridisk person än dödsbo eller handelsbolag samt intäktsredovisning av lån hos andra delägare i handelsbolag än fysiska personer och dödsbon hänvisas till kommentaren under det nya momentet, 17 mom., i 2 § SIL.

I övrigt har vissa språkliga justeringar gjorts i bestämmelsen. Ändringarna motiveras i avsnitt 6.7 respektive 7.5.

*till 33 §*

Punkt 3 b

I *andra stycket* hänvisas till definitionen av närstående i punkt 14 trettonde stycket av anvisningarna till 32 §. Eftersom definitionerna nu finns i sjunde stycket i sistnämnda anvisningspunkt ändras hänvisningen.

Punkt 4

I *sjunde stycket* ändras hänvisningen till trettonde stycket av anvisningarna till 32 § punkt 14 med anledning av att definitionen av närstående efter ändringarna i sistnämnda anvisningspunkt nu finns i ett annat stycke.

*till 53 §*

Punkt 10

I *andra stycket b)* ändras hänvisningen till definitionen av närstående i punkt 14 av anvisningarna till 32 § så att den inte avser trettonde utan sjunde stycket där definitionen nu finns.

## **Ikraftträdandet**

Såsom framgår av allmänmotiveringen skall bestämmelserna av lagtekniska skäl träda i kraft den 31 december 1999. Syftet är dock att de endast skall få tillämpas på transaktioner som sker efter utgången av 1999. Detta skall även gälla för skattskyldiga med brutet räkenskapsår. För att undvika missförstånd och bättre tillgodose det angivna syftet bör ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna – med justering beträffande tillämpningen för skattskyldiga med brutet räkenskapsår – i enlighet med Lagrådets förslag ges följande lydelse: ”I fråga om skattskyldig vars räkenskapsår påbörjats före den 1 januari 2000 skall de äldre bestämmelserna tillämpas på förhållanden som hänför sig till tid före den 31 december 1999.” För ett aktiebolag med brutet räkenskapsår innebär detta bl.a. att bedömningen av om bolaget är ett fåmansföretag och skall träffas av någon särregel skall avgöras med ledning av äldre regler såvitt gäller transaktioner m.m. som företagits före denna tidpunkt. En transaktion som utförts under år 2000 eller senare skall däremot prövas enligt de nya reglerna.

## 9.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

Prop. 1999/2000:15

### 2 § 13 mom.

Momentet upphävs. Första stycket tas bort som en konsekvens av att bestämmelserna i punkt 14 första, andra, tredje, femte och sjunde styckena av anvisningarna till 32 § KL slopas. Även upphävandet av andra stycket är en följdändring. I stycket hänvisas till de upphävda fjärde och sjätte styckena i punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL.

Upphävandet av tredje stycket innebär att avdrag för tantiem till företagsledare eller dennes närstående i fåmansföretag medges enligt allmänna regler. En i bokslutet gjord avsättning för tantiem kommer således att vara avdragsgill för ett fåmansföretag såvida avsättningen är förenlig med god redovisningssed. Förslaget behandlas i avsnitt 6.10.

### 2 § 17 mom.

Momentet är nytt. Regeln behandlar beskattning av förbjudna lån. I *första stycket* finns en bestämmelse om att sådana lån skall tas upp som intäkt hos låntagare som är annan juridisk person än dödsbo eller handelsbolag.

I *andra stycket* finns en bestämmelse om att penninglån som lämnats till handelsbolag skall tas upp som intäkt av näringsverksamhet hos delägare som inte är fysisk person eller dödsbo. Detsamma gäller även vid indirekt ägande, dvs. för delägare i ett handelsbolag som är delägare i det handelsbolag som tagit lånet. Beträffande delägare som är fysisk person eller dödsbo hänvisas till kommentaren under punkt 15 av anvisningarna till 32 § KL.

Av *tredje stycket* framgår att beskattning av lånet inte skall ske om det finns synnerliga skäl mot detta.

Innebörden av den nya bestämmelsen behandlas i avsnitten 6.7 och 7.5.

### 3 § 3 mom.

Det nuvarande fjärde stycket har delats upp i två stycken, fjärde och sjätte styckena.

I *fjärde stycket* klargörs att de allmänna reglerna om avdrag vid uthyrning av privatbostad i tredje stycket inte gäller när (a) delägare i handelsbolag eller någon närstående till delägaren hyr ut privatbostad till handelsbolaget. Detta är en skärpning i förhållande till vad som gällt tidigare. Det skulle inte vara rimligt om en delägare i handelsbolag behandlades förmånligare än en anställd.

Reglerna i tredje stycket gäller inte heller om upplåtelsen skett till den skattskyldiges eller någon närståendes arbetsgivare (b). I praktiken torde detta undantag från de allmänna avdragsreglerna omfatta samtliga fall då en företagsledare eller en närstående till denne upplåtit privatbostad till fåmansföretaget. Bestämmelsen gäller däremot inte när en delägare (närstående) som inte är anställd hyr ut sådan bostad till fåmansföretaget.

Även den som ingår i samma intressegemenskap som sådan arbetsgivare som avses i b) är undantagen (c). Detta är en utvidgning i förhållande till nuvarande regler. Intressegemenskap kan exempelvis föreligga om upplåtelse skett till ett dotterföretag till arbetsgivaren. Med begreppet in-

tressegemenskap avses i första hand arbetsgivare som tillhör samma koncern eller som på annat sätt står under i huvudsak gemensam ledning (jfr exempelvis 2 § 4 mom. nionde stycket SIL).

I det nya *femte stycket* klargörs att begreppet närstående som används i fjärde stycket har samma innebörd som definitionen av närstående person i punkt 14 sjunde stycket av anvisningarna till 32 § KL.

Regeln i *sjätte stycket* motsvarar sista meningen i nuvarande fjärde stycket.

Motiven för regeringens förslag finns i avsnitt 6.5 och 7.4.

### 3 § 12 a mom.

Andra meningen i *fjärde stycket* om att utländska juridiska personer jämställs med svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar vid bedömningen av om ett fåmansföretag föreligger tas bort. Bestämmelsen behövs inte längre eftersom definitionen av fåmansföretag i punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL utvidgas till att avse utländska juridiska personer. Tredje meningen justeras med anledning av den nya definitionen av fåmansföretag.

### 24 § 6 mom.

Ändringen i *första stycket* innebär att momentet gäller allmänt och inte endast delägare i fåmansföretag eller delägare närstående person. När någon överlåter egendom till ett pris som överstiger marknadsvärdet och skall ta upp överpriset som intäkt av tjänst skall vid reavinstberäkningen naturligt nog endast den del av vederlaget tas upp som intäkt som motsvarar egendomens marknadsvärde.

Det kan förekomma att den del av priset som överstiger marknadsvärdet bör bedömas som utdelning och inte som inkomst av tjänst. I dessa fall spelar det ofta mindre roll om överlåtelsen i sin helhet behandlas i reavinstsystemet eller om det avtalade priset skall delas upp i en reavinstdel och en utdelningsdel. En sådan uppdelning kan dock påverka skatteutfallet om inte ens det avtalade överpriset medför reavinst eller om lättnadsreglerna i 3 § 1a – 1g mom. SIL är tillämpliga på utdelning. Det får – liksom hittills – ankomma på praxis att ta ställning till hur beskattningen skall ske i nu angivna och liknande fall.

Att det andra stycket upphävs är en följd av att bestämmelsen i punkt 14 tredje stycket av anvisningarna till 32 § KL upphävs.

### 25 § 10 a mom.

Momentet är nytt.

I *första stycket* finns en regel som gäller alla handelsbolag. Den hänger samman med att punkt 14 fjärde stycket andra meningen av anvisningarna till 32 § KL upphävs. Bestämmelsen tar sikte uteslutande på fastigheter som genom överlåtelsen blir privatbostäder och gäller därmed endast överlåtelser till fysiska personer.

I *andra stycket* klargörs att begreppet närstående som används i första stycket har samma innebörd som definitionen av närstående person i punkt 14 sjunde stycket av anvisningarna till 32 § KL.

Förslaget behandlas i avsnitt 7.3.

Momentet är nytt.

Regeln i *första stycket* gäller när handelsbolag avyttrar bostadsrätter och motsvarar första stycket i det nya 10 a mom. i 25 § avseende fastigheter.

I *andra stycket* klargörs att begreppet närstående har samma innebörd som i punkt 14 sjunde stycket av anvisningarna till 32 § KL.

Förslaget behandlas i avsnitt 7.3.

### **Ikraftträdandet**

Se kommentaren till ikraftträdandet till KL samt allmänmotiveringen.

## 9.3 Förslag till lag om ändring i lagen (1951:763) om statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst

### *Anvisningar*

#### *till 1 §*

#### Punkt 1

Av *tredje stycket* av anvisningspunkten har tidigare framgått att bl.a. in-  
täkt som beskattas med tillämpning av punkt 14 av anvisningarna till 32 §  
KL inte skall anses som ackumulerad inkomst. Eftersom de materiella  
bestämmelserna i punkt 14 av anvisningarna till 32 § slopas behövs inte  
hänvisningen längre.

### **Ikraftträdandet**

Se kommentaren till ikraftträdandet till KL samt allmänmotiveringen.

## 9.4 Förslaget till lag om ändring i lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten

### 5 §

I *punkt 3* finns en hänvisning till definitionen av närstående i punkt 14  
trettonde stycket av anvisningarna till 32 § KL. Eftersom definitionen nu  
finns i ett annat stycke i anvisningspunkten ändras hänvisningen.

### **Ikraftträdandet**

Den nya lydelsen av 5 § träder i kraft den 31 december 1999.

9.5 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen  
(1999:000)

Prop. 1999/2000:15

**56 kap.**

5 §

Bestämmelsen har tidigare motsvarat punkt 14 andra och femte styckena av anvisningarna till 32 § KL i deras lydelse enligt lagrådsremissen. Den har formulerats om för att bättre överensstämma med fjärde stycket i nämnda anvisningspunkt som ersatt andra och femte styckena i remissen. För bestämmelsens närmare innebörd hänvisas till kommentaren till punkt 14 fjärde stycket av anvisningarna till 32 § KL.

6 §

De tidigare hänvisningarna till första stycket i 2 § respektive 4 § behövs inte eftersom respektive paragraf endast innehåller ett stycke vardera.

**Ikraftträdande**

Inkomstskattelagen träder i kraft den 1 januari 2000. Ändringarna bör också träda i kraft denna dag.

# Sammanfattning av Stoppregelutredningens betänkande Stoppreglerna (SOU 1998:116)

Prop. 1999/2000:15  
Bilaga 1

## Inledning

Skattelagstiftningen innehåller i dag ett stort antal regler som tar sikte på transaktioner mellan fåmansägda företag och deras ägare. Utmärkande för dessa regler är att företaget och ägarna får högre skatt än om de allmänna skattereglerna skulle ha tillämpats. Som en gemensam beteckning för denna särslagstiftning används ofta termen stoppreglerna.

Syftet med stoppreglerna är i första hand att förhindra att den intressegemenskap som råder mellan företaget och ägarkretsen – ofta finns bara en ägare – utnyttjas i skattesammanhang. Stoppreglerna avser exempelvis felpriissättning vid överlåtelser mellan företaget och ägarna samt företags förvärv av egendom som är avsedd för ägarens privata bruk. Andra stoppregler gäller lån från företaget till ägarna och ägarens uthyrning av lokaler till företaget.

Vårt uppdrag har varit att ta ställning till om stoppreglerna helt eller delvis kan upphävas. Vid detta ställningstagande har vi haft som utgångspunkt att enbart det förhållandet att ett företag är fåmansägt inte skall leda till att företaget eller dess ägare beskattas hårdare än vad som gällt om företaget haft många ägare. En viss ägarstruktur utgör alltså inte i sig någon grund för skattemässig diskriminering. Särregler har ansetts motiverade bara i sådana fall då intressegemenskapen mellan företag och ägare kan befaras ge ett betydande utrymme för obehöriga skattelättnader.

Stoppreglerna riktar sig mot dels fåmansföretag (fåmansägda aktiebolag och ekonomiska föreningar), dels fåmansägda handelsbolag. I nästa avsnitt redovisas våra förslag rörande fåmansföretagen. Handelsbolagen behandlas i därpå följande avsnitt.

## Förslag beträffande fåmansföretag

### *Slopade stoppregler*

Vår genomgång har gett vid handen att de motiv som ursprungligen åberopats för införande av stoppreglerna bara till en del är alltjämt bärande. Vi föreslår därför att flertalet stoppregler upphävs, nämligen

1. följande regler i punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370, KL)

regeln om fåmansföretags förvärv av egendom för företagsledarens privata bruk (första stycket i anvisningspunkten)

regeln om delägars avyttring av egendom till fåmansföretaget för överpris (andra stycket i anvisningspunkten)

regeln om delägars avyttring av sådan egendom till ett fåmansföretag som inte är eller kan väntas bli till nytta för företaget (tredje stycket i anvisningspunkten)

regeln om delägars förvärv av egendom från fåmansföretaget för underpris (fjärde stycket i anvisningspunkten)

regeln om företagsledarens uthyrning av lokaler till fåmansföretaget (femte stycket i anvisningspunkten)

regeln om företagsledarens förmån av räntefritt lån från fåmansföretaget (sjätte stycket i anvisningspunkten)

regeln om fåmansföretags nedskrivning i räkenskaperna av lån till företagsledaren (sjunde stycket i anvisningspunkten);

2. regeln om delägares avyttring av immateriella rättigheter (punkt 2 av anvisningarna till 21 § KL);

3. reglerna om fördelning av inkomst mellan makar beträffande lön från fåmansföretag (punkt 13 av anvisningarna till 32 § KL);

4. regeln om begränsning av fåmansföretags avdrag för medel som avsatts till personalstiftelse (punkt 20 a av anvisningarna till 23 § KL);

5. regeln om senareläggning av fåmansföretags avdrag för tantiem till företagsledaren (2 § 13 mom. lagen [1947:576] om statlig inkomstskatt, SIL).

Till undvikande av missförstånd bör påpekas att det förhållandet att en stoppregel upphävs inte leder till att eventuella förmåner blir fria från skatt. Upphävandet innebär inte annat än att förekommande förmåner skall beskattas enligt skattelagstiftningens allmänna regler, dvs. normalt som lön eller utdelning.

### *Beskattning av lån*

Den som fått ett otillåtet lån (12 kap. 7 § aktiebolagslagen [1975:1385]) beskattas enligt nuvarande regler för lånebeloppet som inkomst av tjänst. Vi har funnit att vissa lån även framdeles bör utlösa skattemässiga konsekvenser. Vårt förslag skiljer sig emellertid i väsentliga hänseenden från dagens regler. Förslaget innebär i huvudsak

att den skattemässiga regleringen begränsas till lån från fåmansägda aktiebolag och till dem anknutna pensions- och personalstiftelser men att tillämpningsområdet i övrigt blir ungefär detsamma som i dag

att låntagaren (i princip en fysisk person som är aktieägare i bolaget) skall ta upp ett belopp motsvarande en och en halv gånger lånesumman som inkomst av kapital

att låntagaren får ett lika stort avdrag om lånet återbetalas.

Det föreslagna systemet kan något förenklat beskrivas så att låntagaren under kredittiden måste lämna en räntelös deposition hos statsverket motsvarande (1,5 x 30 % =) 45 % av lånesumman.

### *Övriga materiella regler*

Sådana särregler rörande fåmansföretagen och deras ägare som vi inte nämnt i det föregående anser vi i princip bör finnas kvar. Vi föreslår därför inte någon ändring vad gäller den skattemässiga behandlingen av lön från ett fåmansföretag till företagsledarens barn (punkt 13 av anvisningarna till 32 § KL) eller av förmån av fri utbildning som ett fåmansföretag tillhandahåller företagsledaren i företaget (32 § 3 h mom. KL). Några ändringar föreslås inte heller av de begränsningar som i vissa situationer kan gälla för fåmansföretag i fråga om rätt till avdrag för ränta på vin-

standelslån (2 § 9 mom. SIL) och för substansminskning vid utvinning av naturtillgångar (punkt 11 av anvisningarna till 23 § KL). Nuvarande regler om fusion (2 § 4 mom. SIL) och s.k. byggmästarsmitta från ett fåmansföretag som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter (punkt 4 av anvisningarna till 21 § KL) lämnas också i princip oförändrade.

### *Uppgiftsskyldighet*

De föreslagna lättnaderna beträffande omfattningen av särskilda skatte regler för fåmansföretag kan enligt vår uppfattning genomföras utan en totalt sett ökad uppgiftsskyldighet från de skattskyldigas sida. Våra förslag på detta område torde innebära en marginellt ökad uppgiftsplikt på företagsnivå men en påtaglig lindring på ägarnivå.

### **Förslag beträffande handelsbolag**

Ett handelsbolag utgör inget skattesubjekt utan bolagets inkomst beskattas hos delägarna. Denna skillnad i förhållande till fåmansföretagen har fått till följd att flera stoppregler inte är tillämpliga inom handelsbolags sfären. I den mån stoppreglerna ändå träffar handelsbolagen gäller dock våra i det föregående redovisade principiella ställningstaganden. Detta innebär bl.a. att stoppregeln avseende lön till delägars make i fåmansägt handelsbolag (punkt 13 av anvisningarna till 32 § KL), regel avseende delägars avyttring av immateriella rättigheter (punkt 2 av anvisningarna till 21 § KL) och begränsningen av rätten till avdrag för medel som avsätts till personalstiftelse (punkt 20 a av anvisningarna till 23 § KL) slopas. Vad beträffar ersättning som en delägare i ett handelsbolag uppbär från bolaget för upplåtelse av lokal föreslår vi att de allmänna regler som f.n. gäller för en anställd som upplåter lokal till sin arbetsgivare skall gälla.

En särskild bestämmelse har ansetts nödvändig om ett fåmansägt handelsbolag för underpris överlåter sådan egendom till delägaren som efter förvärvet blir eller kan antas bli privatbostad. Vi förslår att en regel införs enligt vilken beskattning skall ske som om egendomen överlåtits till marknadsvärdet (25 § 5 a mom. SIL).

### **Preciseringar av vissa begrepp**

#### *Fåmansföretag och fåmansägt handelsbolag, m.m.*

De nuvarande stoppreglerna bygger bl.a. på begreppen fåmansföretag, fåmansägt handelsbolag, företagsledare, delägare och närstående till företagsledare och delägare. Vi har behållit dessa begrepp men preciserat dem i olika hänseenden.

Enligt punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL räknas i dag som fåmansföretag, aktiebolag eller ekonomisk förening vari "en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer" äger så många aktier eller andelar att dessa personer har mer än hälften av rösterna eller andelarna i företaget. Som få-

mansägt handelsbolag räknas handelsbolag vari "en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer" genom andelsinnehav eller på annat sätt har ett bestämmande inflytande. Vi föreslår att det citerade uttrycket ändras till "fyra eller färre fysiska personer".

Som närstående person räknas enligt samma anvisningspunkt bl.a. syskon och syskons make eller avkomling. Vi föreslår att syskons make och avkomling aldrig skall räknas som närstående och att syskon skall ingå i närståendekretsen endast om det inte fyllt 18 år.

### *Marknadsvärde*

Intäkter i form av annan förmån än pengar, dvs. naturaförmåner, skall i princip värderas till marknadsvärdet. Vi föreslår att en uttrycklig regel införs (42 § KL) om att marknadsvärdet skall bestämmas från ett köparperspektiv, närmare bestämt till det pris som den skattskyldige skulle ha fått betala om han eller hon på marknadsmässiga villkor skaffat sig motsvarande förmån (egendom eller tjänst). Förmånen skall dock kunna värderas till lägre belopp än marknadsvärdet om den skattskyldige saknat inflytande över förmånens utformning. Förmånen skall emellertid aldrig värderas till lägre belopp än vad den skattskyldige skulle ha fått om förmånen utbudits till försäljning på den öppna marknaden.

### *Ikraftträdande*

De nya reglerna förslås träda i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången vid 2001 års taxering. För företag vars räkenskapsår omfattar tid såväl före som efter utgången av år 2000 skall de nya bestämmelserna dock tillämpas endast på förhållanden som hänför sig till tid efter ikraftträdandet.

### *Budgeteffekter*

Vi har funnit det omöjligt att siffermässigt ange hur ett genomförande av våra förslag kommer att påverka den offentliga sektorns skatte- och avgiftsinkomster. Det förefaller dock sannolikt att förslagen leder till ett visst inkomstbortfall för det allmänna.

Om en finansiering av våra förslag bedöms erforderlig bör denna ske inom ramen för det avdrag från arbetsgivaravgifter som en arbetsgivare får göra med stöd av 2 kap. 5 a § lagen (1981:691) om socialavgifter. Detta avdrag uppgår f.n. till 5 % av avgiftsunderlaget, dock högst 3 550 kr per månad. En minskning av detta takbelopp med 100 kr (från 3 550 kr till 3 450 kr) innebär ett intäktstillskott för det allmänna med omkring 40 milj. kr. Enligt vår bedömning täcker detta belopp väl det skatte- och avgiftsbortfall som våra förslag kan ge upphov till.

## Förteckning över remissinstanser som yttrat sig över betänkandet Stoppreglerna (SOU 1998:116)

Riksskatteverket (RSV), Hovrätten för Nedre Norrland, Kammarrätten i Göteborg, Riksrevisionsverket (RRV), Skogsstyrelsen, Jordbruksverket, Närings- och teknikutvecklingsverket (NUTEK), Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Bygg-entreprenörerna, SACO, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, Företagarnas Riksorganisation, LO, Lantbrukarnas Riksförbund, Skogsägarnas Riksförbund, Svensk Handel, Svenska Arbetsgivareföreningen (SAF), Svenska Bankföreningen, Svenska Revisorsamfundet SRS, Sveriges advokatsamfund, Sveriges Bokförings- och Revisionsbyråers Förbund SBRF, Sveriges Fastighetsägareförbund, Sveriges Industriförbund och Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF.

Yttranden har också kommit in från Svensk Industriförening, Stockholms Handelskammare och Näringslivets Nämnd för Regelgranskning.

Riksskatteverket har till sitt yttrande fogat yttranden som inhämtats från skattemyndigheterna i Stockholms, Jönköpings, Skåne, Hallands, Västra Götalands, Södermanlands, Värmlands, Dalarnas och Norrbottens län.

SAF, Svenska Bankföreningen, Sveriges Industriförbund, Svensk Industriförening och Stockholms Handelskammare har åberopat ett yttrande från Näringslivets Skattedelegation. SACO har avstått från ett eget yttrande och har i stället hänvisat till ett yttrande från medlemsförbundet Civilekonomerna.

Lantbrukarnas Riksförbund och Skogsägarnas Riksförbund har kommit in med ett gemensamt yttrande.

Bokföringsnämnden har inga synpunkter på förslagen.

Handelshögskolan i Stockholm, Företagens Uppgiftslämnardelegation, Redovisningsrådet, Svenska handelskammarförbundet, Tjänsteförbundet och TCO har avstått från att yttra sig.

# 1. Lagrådsremissens lagförslag

Prop. 1999/2000:15  
Bilaga 3

## 1.1 Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Härigenom föreskrivs i fråga om kommunalskattelagen (1928:370) dels att punkt 2 av anvisningarna till 21 § skall upphöra att gälla, dels att 32 § 1 mom. samt punkterna 11 och 20 a av anvisningarna till 23 §, punkterna 10, 14 och 15 av anvisningarna till 32 §, punkterna 3 b och 4 av anvisningarna till 33 § och punkt 10 av anvisningarna till 53 § skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

32 §

*1 mom*<sup>1</sup> Till intäkt av tjänst hänförs

a) avlöning, arvode och kostnadsersättning samt annan förmån i pengar, bostad eller annat som utgått för tjänsten,

b) pension,

c) sådan livränta som utgått på grund av sjuk-, olycksfalls- eller skadeförsäkring eller annorledes än på grund av försäkring med undantag av livränta som utgör vederlag vid avyttring av egendom, i den mån det inte är fråga om livränta som avses i d) och inte heller annat följer av 2 mom.,

d) i fråga om sådan i c) angiven livränta, som utgår till följd av personskada och på vilken 2 mom. inte är tillämpligt, den del av livräntan som avser ersättning för förlorad inkomst av skattepliktig natur eller för förlorat underhåll,

e) ersättning som utgått i annan form än livränta på grund av sjuk- eller olycksfallsförsäkring, tagen i samband med tjänst, dock inte ersättning, som avser sjukvårds- eller läkarkostnader för vård som inte är offentligt finansierad eller för vård utomlands,

f) undantagsförmåner, periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk intäkt som avses i 31 §,

g) engångsbelopp som utgår till följd av personskada och utgör skattepliktig intäkt enligt punkt 1 av anvisningarna till 19 §,

h) sådan utdelning på och vinst vid avyttring av aktier i fåmansföretag som enligt 3 § 12 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall tas upp som intäkt av tjänst samt sådan vinst vid avyttring av andel i handelsbolag som enligt 24 § 7 mom. nämnda lag skall tas upp som intäkt av tjänst,

i) *sådana förmåner och ersättningar m.m. som anges i punkterna 14 och 15 av anvisningarna,*

*i) sådan intäkt som beskattas enligt punkt 15 av anvisningarna,*

j) behållning på pensionssparkonto till den del pensionssparavtalet upphör att gälla enligt 4 kap. 6 och 14 §§ och 6 kap. 5 § lagen (1993:931) om

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1996:1240.

individuellt pensionssparande, samt till den del behållningen tas i anspråk på grund av utmätning, konkurs eller ackord.

Vid avskattning enligt första stycket j avses med pensionssparkontots behållning marknadsvärdet på kontots tillgångar efter avräkning för den skatt enligt lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel som är hänförlig till kontot.

Som intäkt av tjänst räknas jämväl annat belopp än ovan sagts – såsom vinstandel, återbäring eller vid återköp av försäkring uppburet belopp – vilket utgått på grund av pensionsförsäkring eller sådan sjuk- eller olycksfallsförsäkring, som tagits i samband med tjänst.

Har tjänsteinnehavare som löneförmån innehaft fastighet på sådant sätt, att han enligt 1 kap. 5 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) skall anses som ägare, skall dock intäkt, vilken tjänsteinnehavaren åtnjutit från fastigheten, räknas som intäkt av näringsverksamhet eller behandlas enligt reglerna för privatbostad.

Pension från sådan försäkring som anses som pensionsförsäkring enligt punkt 1 sjuttonde stycket av anvisningarna till 31 § skall inte tas upp som intäkt av tjänst till den del den skattskyldige visar att han inte har haft rätt till avdrag för försäkringspremier som han betalat eller att han förmånsbeskattats för försäkringen utan att få ett motsvarande avdrag. Detta gäller dock inte i den utsträckning avdrag inte kan medges på grund av bestämmelserna i punkt 6 andra–sjätte styckena av anvisningarna till 46 §. Vid tillämpningen av denna paragraf beaktas avdrag och beskattning i såväl Sverige som utlandet. Med avdrag likställs skattereduktion eller liknande skattelättnad i utlandet.

### **Anvisningar** till 23 §

11.<sup>2</sup> Avdrag för substansminskning på grund av utvinning av naturtillgångar samt avdrag för avsättning som avser framtida substansminskning på grund av sådan utvinning medges enligt bestämmelserna i denna anvisningspunkt.

För inträdd substansminskning medges avdrag vid taxeringen för ett visst beskattningsår med högst ett belopp som, tillsammans med de avdrag som har medgetts för tidigare beskattningsår, motsvarar den del av anskaffningsvärdet för hela tillgången som belöper på utvinningen före beskattningsårets utgång.

Har den skattskyldige genom skriftligt avtal upplåtit rätt till utvinning och har han uppburit förskottsbetalning för utvinningen, får han göra avdrag för belopp som i räkenskaperna har avsatts för framtida substansminskning. Vid taxeringen för ett visst beskattningsår medges avdrag med högst ett belopp motsvarande den del av anskaffningsvärdet för hela naturtillgången som kan anses belöpa på den framtida utvinning för vilken förskottsbetalning har erhållits. Avdraget skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

Avdrag enligt föregående stycke      Avdrag enligt föregående stycke  
medges dock inte om upplåtelse-      medges dock inte om upplåtelse-

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1990:650.

avtalet har ingåtts mellan varandra närstående personer eller mellan näringsidkare som har intressegemenskap (moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning). Som närstående till fysisk person räknas dels personer som anges i punkt 14 *sista stycket* av anvisningarna till 32 §, dels sådana fåmansföretag och fåmansägda handelsbolag som avses i *åttonde och tionde styckena* av nämnda anvisningspunkt och i vilka den fysiska personen eller någon honom närstående person är företagsledare eller – direkt eller genom förmedling av juridisk person – äger aktier eller andelar.

avtalet har ingåtts mellan varandra närstående personer eller mellan näringsidkare som har intressegemenskap (moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning). Som närstående till fysisk person räknas dels personer som anges i punkt 14 av anvisningarna till 32 §, dels sådana fåmansföretag och fåmansägda handelsbolag som avses i nämnda anvisningspunkt och i vilka den fysiska personen eller någon honom närstående person är företagsledare eller – direkt eller genom förmedling av juridisk person – äger aktier eller andelar.

Anskaffningsvärdet för en naturtillgång beräknas med utgångspunkt i den skattskyldiges faktiska utgift för förvärvet eller, om fastigheten har förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller något därmed jämförligt fång, den faktiska utgiften vid det närmast föregående köpet, bytet eller därmed jämförliga fång. Begär den skattskyldige det, skall dock till utgångspunkt tas det belopp varmed den skattskyldige skulle få avdrag enligt 25 § 3–6 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt om han vid tidpunkten för utvinningens början hade avyttrat täktmarken för ett vederlag som motsvarar dess allmänna saluvärde vid nämnda tidpunkt. Beräkning enligt nämnda moment får dock inte leda till att den till förvärvet hänförliga delen av anskaffningsvärdet tas upp till högre belopp än vad som motsvarar 75 procent av täktmarkens allmänna saluvärde vid tidpunkten i fråga. Har tillstånd enligt lag givits för utvinning av tillgången, beräknas anskaffningsvärdet endast för det område som omfattas av tillståndet och – vid tillämpning av andra och tredje meningarna – på grundval av förhållandena vid tidpunkten för utvinningens början på detta område.

I anskaffningsvärdet inräknas, förutom belopp som har beräknats enligt föregående stycke, även utgifter för tillgångens exploatering i den mån utgifterna inte har fått dras av som kostnad i den löpande driften och inte heller har beaktats vid beräkning enligt 25 § 3–6 mom. lagen om statlig inkomstskatt.

Om en fastighet, på vilken en naturtillgång har börjat uttas, har övergått till en ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller något därmed jämförligt fång, får den nye ägaren tillgodoräkna sig endast de avdrag för substansminskning på fastigheten som skulle ha tillkommit den förre ägaren, om denne fortfarande hade ägt fastigheten.

Vid tillämpningen av bestämmelserna i denna anvisningspunkt skall en fastighetsägare, som har upplåtit nyttjanderätt till täktmark mot engångsersättning, utan hinder av vad som föreskrivs i 4 § jämförd med 1

kap. 5 § första stycket f fastighetstaxeringslagen (1979:1152), betraktas som ägare till marken även efter det att upplåtelsen har skett.

Prop. 1999/2000:15  
Bilaga 3

20 a.<sup>3</sup> Arbetsgivare får avdrag för *medel*, som *avsatts* till personalstiftelse enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m. m.

*Har ett fåmansföretag eller ett fåmansägt handelsbolag avsatt medel till personalstiftelse, medges avdrag endast om företaget stadigvarande sysselsätter minst 30 årsarbetskrafter. Skattemyndigheten får, om särskilda skäl föreligger, efter ansökan medge undantag från detta stycke. Skattemyndighetens beslut i sådant ärende får överklagas hos riksskatteverket. Riksskatteverkets beslut får inte överklagas.*

20 a. Arbetsgivare får avdrag för *belopp*, som *överförs* till personalstiftelse enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m. m.

#### till 32 §

10.<sup>4</sup> Har arbetsgivare eller uppdragsgivare lämnat arbetstagare eller uppdragstagare förmån av räntefritt lån eller lån där räntan understiger marknadsräntan skall arbetstagaren eller uppdragstagaren beskattas för värdet av förmånen som intäkt av tjänst. Belopp motsvarande värdet av förmånen skall anses som en betald ränteutgift.

Med lån från arbetsgivare eller uppdragsgivare likställs annat lån om det finns anledning anta att arbetsgivaren eller uppdragsgivaren förmedlat det.

Förmånens värde skall för sådant lån i svensk valuta beträffande vilket räntan bestämts att utgå efter en fast räntesats eller i fast förhållande till marknadsräntan för lån av ifrågavarande slag, beräknas på grundval av skillnaden mellan å ena sidan statslåneräntan vid lånetillfället med tillägg av en procentenhet och å andra sidan den avtalade räntesatsen. I fråga om lån av nu angivet slag som upptagits före den 5 december 1986 skall, i stället för statslåneräntan vid lånetillfället, tillämpas närmast motsvarande ränta.

För annat lån i svensk valuta än lån som avses i tredje stycket skall förmånens värde beräknas på grundval av skillnaden mellan å ena sidan statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret med tillägg av en procentenhet och å andra sidan den avtalade räntan för beskattningsåret. Har vid utgången av maj under beskattningsåret statslåneräntan ändrats med minst två procentenheter i förhållande till dess storlek vid utgången av november året före beskattningsåret, skall förmånens

<sup>3</sup> Senaste lydelse 1991:180.

<sup>4</sup> Senaste lydelse 1992:1596.

värde för tiden juli–december beskattningsåret bestämmas till skillnaden mellan å ena sidan statslåneräntan vid utgången av maj beskattningsåret med tillägg av en procentenhet och å andra sidan den avtalade räntan.

Såvitt avser lån som upptagits i utländsk valuta tillämpas vad som sagts i tredje och fjärde styckena med den ändringen att vad som där sagts om statslåneräntan i stället skall avse närmast motsvarande ränta för lån i den aktuella valutan.

*Det som sagts i denna punkt första och andra styckena gäller ej i fall som avses i punkt 14 sjätte stycket av anvisningarna.*

14.<sup>5</sup> *Anskaffar ett fåmansföretag från annan än delägare eller delägare närstående person egendom, som uteslutande eller så gott som uteslutande är avsedd för privat bruk för företagsledare i företaget eller företagsledare närstående person, skall ett belopp motsvarande anskaffningskostnaden för egendomen tas upp som intäkt av tjänst hos företagsledaren. Vad nu sagts gäller inte anskaffning av bil som föranleder beskattning av bilförmån.*

*Avyttrar delägare i fåmansföretag eller delägare närstående person egendom till företaget skall, om priset är högre än egendomens marknadsvärde, det överskjutande beloppet beskattas hos överlåtaren som intäkt av tjänst. Av 24 § 6 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt framgår att återstående del av vederlaget skall beaktas vid beräkning av realisationsvinst.*

*Avser avyttringen sådan egendom som anges i 31 § nämnda lag skall, oavsett hur priset förhåller sig till marknadsvärdet, hela vederlaget, utan avdrag för något omkostnadsbelopp, beskattas hos överlåtaren som intäkt av tjänst, såvida inte egendomen är eller kan väntas bli till nytta för företaget.*

<sup>5</sup> Senaste lydelse 1998:1604.

*Förvärvar delägare i fåmansföretag eller delägare närstående person egendom från företaget till lägre pris än egendomens marknadsvärde, skall ett belopp motsvarande skillnaden beskattas hos förvärvaren som intäkt av tjänst. Vad nu sagts gäller också när delägare i fåmansägt handelsbolag eller delägare närstående person förvärvar egendom från handelsbolaget, om egendomen omfattar sådant hus eller avser sådan lägenhet som i och med förvärvet blir eller kan antas komma att bli privatbostad enligt 5 § andra eller fjärde stycket eller tomtmark som avses bli bebyggd med sådan bostad. Första meningen tillämpas inte när det är företagsledaren som förvärvar egendomen och denne har beskattats enligt första stycket vid företagets förvärv av egendomen. Första meningen tillämpas inte heller om uttagsbeskattning inte skall ske hos företaget på grund av bestämmelserna i lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris.*

*Har företagsledare i ett fåmansföretag eller ett fåmansägt handelsbolag eller företagsledare närstående person uppburit hyra eller annan ersättning från företaget för lokal, som ägs eller disponeras av företagsledaren eller den honom närstående, skall ersättningen, såvida den inte skall beskattas såsom intäkt av näringsverksamhet, hos mottagaren beskattas som intäkt av tjänst. Mottagaren får dock åtnjuta skäligt avdrag för den kostnad som han fått vidkännas på grund av att företaget utnyttjat lokalen i fråga.*

*Har fåmansföretag lämnat företagsledare eller företagsledare närstående person förmån av rän-*

*tefritt lån eller lån där räntan understiger marknadsräntan, skall låntagaren beskattas för värdet av förmånen som intäkt av tjänst. Förmånens värde skall beräknas på sätt som anges i punkt 10 tredje–femte styckena.*

*Har fåmansföretag lämnat lån till företagsledare eller företagsledare närstående person och har lånet skrivits ned i företagets räkenskaper, skall det nedskrivna beloppet beskattas hos låntagaren som intäkt av tjänst. Vad nu sagts gäller dock inte lån som avses i punkt 15.*

Som fåmansföretag räknas

a) aktiebolag och ekonomisk förening, *vari en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer äger så många aktier eller andelar att dessa personer har mer än hälften av rösterna för aktierna eller andelarna i företaget; samt*

b) *aktiebolag och ekonomisk förening vars verksamhet är uppdelad på verksamhetsgrenar, som är oberoende av varandra, såvida en person genom aktie- eller andelsinnehav, avtal eller på därmed jämförligt sätt har den reella bestämmanderätten över sådan verksamhetsgren och självständigt kan förfoga över dess resultat.*

Som fåmansföretag räknas *dock* inte aktiebolag vars aktier är noterade vid en svensk eller utländsk börs. *Som fåmansföretag räknas inte heller bostadsföreningar och bostadsaktiebolag som avses i 2 § 7 mom. första stycket lagen om statlig inkomstskatt.*

Som fåmansägt handelsbolag

14. Som fåmansföretag räknas *svenskt aktiebolag och svensk ekonomisk förening och motsvarande utländsk juridisk person där*

a) *fyra eller färre fysiska personer äger aktier eller andelar som motsvarar mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i företaget, eller*

b) *verksamheten är uppdelad på verksamhetsgrenar, som är oberoende av varandra, såvida en person genom aktie- eller andelsinnehav, avtal eller på därmed jämförligt sätt har den reella bestämmanderätten över sådan verksamhetsgren och självständigt kan förfoga över dess resultat.*

*Vid bedömningen av hur många fysiska personer som äger aktier eller andelar i företaget enligt första stycket a skall sådana ägare som ingår i samma krets av närstående anses som en person.*

Som fåmansföretag räknas inte a) aktiebolag vars aktier är noterade vid en svensk eller utländsk börs, *eller*

b) *bostadsförening och bostadsaktiebolag som avses i 2 § 7 mom. första stycket lagen om statlig inkomstskatt.*

Som fåmansägt handelsbolag

räknas

a) handelsbolag, *vari en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer genom sitt andelsinnehav eller på annat sätt har ett bestämmande inflytande; samt*

b) *handelsbolag, vars verksamhet är uppdelad på verksamhetsgrenar som är oberoende av varandra, såvida en person genom andelsinnehav, avtal eller på därmed jämförligt sätt har den reella bestämmanderätten över sådan verksamhetsgren.*

Med ägare *enligt åttonde och tionde styckena* avses den som – direkt eller genom förmedling av juridisk person – äger eller på därmed jämförligt sätt innehar aktie eller andel i företaget.

Som företagsledare i fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag skall anses den eller de personer som *till följd av eget eller närstående persons aktie- eller andelsinnehav i företaget eller annan liknande grund* har ett väsentligt inflytande i *företaget* eller – *där fråga är om företag som avses i åttonde stycket b eller tionde stycket b* – den som har den reella bestämmanderätten över viss verksamhetsgren och självständigt kan förfoga över dess resultat.

*Vid tillämpning av denna anvisningspunkt skall såsom närstående person räknas* föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make, syskon eller syskons make eller avkomling samt dödsbo *vari den skattskyldige eller någon av nämnda personer är*

räknas *svenskt handelsbolag och motsvarande utländsk juridisk person där*

a) *fyra eller färre fysiska personer genom sitt andelsinnehav eller på annat sätt har ett bestämmande inflytande, eller*

b) *verksamheten är uppdelad på verksamhetsgrenar som är oberoende av varandra, såvida en person genom andelsinnehav, avtal eller på därmed jämförligt sätt har den reella bestämmanderätten över sådan verksamhetsgren.*

*Vid bedömningen av hur många fysiska personer som äger andelar eller på annat sätt har ett bestämmande inflytande i företaget enligt fjärde stycket a skall personer som ingår i samma krets av närstående anses som en person.*

Med ägare i fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag avses den som – direkt eller genom förmedling av juridisk person – äger eller på därmed jämförligt sätt innehar aktie eller *annan* andel i företaget.

Som företagsledare i fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag skall anses den eller de *fysiska* personer som *genom eget eller närstående persons aktie- eller andelsinnehav och sin ställning* i företaget har ett väsentligt inflytande i *detta* eller – *i fråga om företag som avses i första stycket b eller fjärde stycket b* – den som har den reella bestämmanderätten över viss verksamhetsgren och självständigt kan förfoga över dess resultat.

*Med närstående person avses* föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make, syskon eller syskons make eller avkomling samt dödsbo *vari den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare. Med avkomling avses även* styvbarn och fosterbarn.

delägare. Med avkomling avses *jämväl* styvbarn och fosterbarn.

Prop. 1999/2000:15  
Bilaga 3

15.<sup>6</sup> *Har penninglån lämnats i strid mot bestämmelserna i 12 kap. 7 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 11 § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m., skall lånebeloppet beskattas hos låntagaren som intäkt av tjänst, såvida inte synnerliga skäl föreligger mot detta.*

15. Penninglån som lämnats i strid mot bestämmelserna i 12 kap. 7 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 11 § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m. skall beskattas som intäkt av tjänst hos låntagare som är fysisk person eller dödsbo.

*Sådant penninglån som lämnats till handelsbolag beskattas som intäkt av tjänst hos delägare som är fysisk person eller dödsbo.*

*Beskattnings enligt första eller andra stycket skall inte ske om det finns synnerliga skäl mot detta.*

#### till 33 §

3 b.<sup>7</sup> Den som på grund av sitt arbete vistas på annan ort än sin eller sin familjs hemort, äger rätt till skäligt avdrag för kostnad för en hemresa varje vecka om avståndet mellan hemorten och arbetsorten är längre än 50 kilometer. Avdraget gäller endast kostnad för resa inom eller mellan Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna.

Avdraget skall i regel beräknas efter kostnad för billigaste färdstätt. Avdrag medges dock för kostnad som inte är oskälig för tåg- eller flygresa. Om godtagbara allmänna kommunikationer saknas får avdrag medges för kostnader för resa med egen bil eller med den skattskyldiges förmånsbil med de belopp som anges i punkt 4. Detsamma gäller den som, utan att vara skattskyldig för bilförmån, företagit resa med förmånsbil för vilken sambo eller sådan närstående som avses i punkt 14 *trettonde stycket* av anvisningarna till 32 § är skattskyldig.

Avdraget skall i regel beräknas efter kostnad för billigaste färdstätt. Avdrag medges dock för kostnad som inte är oskälig för tåg- eller flygresa. Om godtagbara allmänna kommunikationer saknas får avdrag medges för kostnader för resa med egen bil eller med den skattskyldiges förmånsbil med de belopp som anges i punkt 4. Detsamma gäller den som, utan att vara skattskyldig för bilförmån, företagit resa med förmånsbil för vilken sambo eller sådan närstående som avses i punkt 14 av anvisningarna till 32 § är skattskyldig.

4.<sup>8</sup> Även för det fall, att skattskyldig enligt punkt 3 här ovan icke är berättigad till avdrag för ökade levnadskostnader, äger han dock rätt avdraga skälig kostnad för resor till och från arbetsplatsen, där denna varit belägen

<sup>6</sup> Senaste lydelse 1990:650.

<sup>7</sup> Senaste lydelse 1996:1208

<sup>8</sup> Senaste lydelse 1997:950

på sådant avstånd från hans bostad, att han behövt anlita och även anlitat särskilt forskaffningsmedel.

Om avståndet mellan den skattskyldiges bostad och arbetsplats uppgår till minst fem kilometer och det klart framgår att användandet av egen bil för resa till och från arbetsplatsen regelmässigt medför en tidsvinst på minst två timmar i jämförelse med allmänt kommunikationsmedel medges avdrag för kostnader för resa med egen bil. Sådant avdrag medges också om den skattskyldige använder bilen i tjänsten under minst 60 dagar för år räknat de dagar som bilen används i tjänsten. Om bilen används i tjänsten under minst 160 dagar för år räknat medges avdrag under alla de dagar som bilen används för resor mellan bostad och arbetsplats. Användningen i tjänsten beaktas dock endast om den uppgår till minst 300 mil för år räknat. Avdrag för andra kostnader än sådana som avses i femte stycket medges med 1 krona och 50 öre per körd kilometer.

För skattskyldig som på grund av ålder, sjukdom eller handikapp är nödsakad att använda bil tillämpas inte bestämmelserna i andra stycket. Detsamma gäller skattskyldig som är tvungen att använda större bil på grund av skrymmande last.

Skattskyldig som haft kostnader för resa inom eller mellan Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna i samband med tillträdande eller frånträdande av anställning eller uppdrag har rätt till skäligt avdrag för kostnaderna. Härvid gäller vad som sägs i punkt 3 b andra stycket.

Har den skattskyldige vid resorna haft kostnader för väg-, bro- eller färjeavgift medges avdrag för den faktiska kostnaden.

Om den som är skattskyldig för bilförmån har företagit resor som avses i första eller fjärde stycket med förmånsbilen medges avdrag under de förutsättningar som anges i denna punkt. Avdrag medges för kostnaden för dieselolja med 50 öre per körd kilometer och för kostnaden för annat drivmedel med 80 öre per körd kilometer.

Detsamma gäller den som, utan att vara skattskyldig för bilförmån, företagit resorna med förmånsbil för vilken sambo eller sådan närstående som avses i punkt 14 *tretonde stycket* av anvisningarna till 32 § är skattskyldig.

Detsamma gäller den som, utan att vara skattskyldig för bilförmån, företagit resorna med förmånsbil för vilken sambo eller sådan närstående som avses i punkt 14 av anvisningarna till 32 § är skattskyldig.

#### till 53 §

10.<sup>9</sup> Delägare i vanligt handelsbolag, kommanditbolag, enkelt bolag eller rederi beskattas för den del av bolagets eller rederiets vinst, som å honom belöper, huru denna än må hava av bolaget eller rederiet använts, och oberoende av vad han må hava lyftat av bolagets eller rederiets under beskattningsåret eller tidigare förvärvade vinst.

Vad som föreskrivs i första stycket gäller också beträffande här i riket bosatt eller hemmahörande delägare i fråga om den på delägaren belöpande delen av vinsten i annan utländsk juridisk person än sådan som

<sup>9</sup> Senaste lydelse 1993:1541.

enligt 16 § 2 mom. andra eller tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall betraktas som utländskt bolag

a) om delägaren beskattas i den stat där den utländska juridiska personen är hemmahörande för den del av den utländska juridiska personens vinst som belöper på delägaren, eller

b) om vid utgången av året närmast före taxeringsåret *dels* minst tio procent av den utländska juridiska personens kapital eller röstetal för dess samtliga andelar innehas antingen av delägaren själv eller av en krets av personer i vilken delägaren ingår och vilken består av en fysisk eller juridisk person (moderföretaget), av – om moderföretaget är en fysisk person – sådana närstående som avses i punkt 14 *trettonde stycket* av anvisningarna till 32 § samt av juridiska personer som direkt eller genom förmedling av annan juridisk person innehas av denna person och de närstående, *dels* minst hälften av den utländska juridiska personens kapital eller röstetal för dess samtliga andelar innehas eller kontrolleras, direkt eller genom förmedling av juridisk person, av här i riket bosatta eller hemmahörande personer.

b) om vid utgången av året närmast före taxeringsåret *dels* minst tio procent av den utländska juridiska personens kapital eller röstetal för dess samtliga andelar innehas antingen av delägaren själv eller av en krets av personer i vilken delägaren ingår och vilken består av en fysisk eller juridisk person (moderföretaget), av – om moderföretaget är en fysisk person – sådana närstående som avses i punkt 14 av anvisningarna till 32 § samt av juridiska personer som direkt eller genom förmedling av annan juridisk person innehas av denna person och de närstående, *dels* minst hälften av den utländska juridiska personens kapital eller röstetal för dess samtliga andelar innehas eller kontrolleras, direkt eller genom förmedling av juridisk person, av här i riket bosatta eller hemmahörande personer.

---

Denna lag träder i kraft den 31 december 1999 och tillämpas första gången vid 2001 års taxering. I fråga om skattskyldig vars räkenskapsår påbörjats före den 1 januari 2000 skall de nya bestämmelserna tillämpas endast på förhållanden som hänför sig till tid efter ikraftträdandet.

## 1.2. Förslag till lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

*dels* att 2 § 13 mom. skall upphöra att gälla,

*dels* att 3 § 3 mom., 3 § 12 a mom. samt 24 § 6 mom. skall ha följande lydelse,

*dels* att det i 2 § skall införas ett nytt moment, 17 mom., att det i 25 § skall införas ett nytt moment, 10 a mom. och att det i 26 § skall införas ett nytt moment, 9 a mom., av följande lydelse.

### *Nuvarande lydelse*

### *Föreslagen lydelse*

#### 2 §

*17 mom. Penninglån som lämnats i strid mot bestämmelserna i 12 kap. 7 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 11 § lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m., skall beskattas hos låntagare som är annan juridisk person än dödsbo eller handelsbolag.*

*Sådant penninglån som lämnats till handelsbolag beskattas som intäkt av näringsverksamhet hos delägare som inte är fysisk person eller dödsbo.*

*Beskattning enligt första eller andra stycket skall inte ske om det finns synnerliga skäl mot detta.*

#### 3 §

*3 mom.*<sup>10</sup> För privatbostadsfastighet och privatbostad, som avses i 5 § kommunalskattelagen (1928:370), beräknas inte något förmånsvärde för eget brukande.

Intäkt av upplåtelse av privatbostadsfastighet och av privatbostad samt avyttring av alster eller naturtillgångar från sådan fastighet skall tas upp som intäkt av kapital. Detsamma gäller intäkt av uthyrning av bostadslägenhet som innehas med hyresrätt.

Från intäkt som avses i andra stycket medges avdrag med 4 000 kronor för varje privatbostadsfastighet, privatbostad eller hyreslägenhet. Vid upplåtelse medges härutöver avdrag med belopp, som i fråga om småhus

<sup>10</sup> Senaste lydelse 1990:651.

som innehas med äganderätt uppgår till 20 procent av hyresintäkten och i övriga fall motsvarar den del av upplåtarens hyra eller avgift som belöper på det som uthyrs. Vid beräkning av avdragsgill avgift bortses från sådana inbetalningar till föreningen eller bolaget som är att anse som kapitaltillskott och beaktas övriga inbetalningar endast till den del de överstiger utdelning som skett på annat sätt än i förhållande till innehavda andelar i föreningen eller aktier i bolaget. Avdrag medges inte med högre belopp än som följer av detta stycke även om de faktiska kostnaderna varit högre. Avdraget får inte överstiga intäkten i fråga.

*Vad som sägs i detta moment gäller inte när intäkten enligt punkt 14 femte stycket av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen skall beskattas som intäkt av tjänst. Bestämmelserna i tredje stycket tillämpas inte heller i andra fall, när upplåtelse skett till den skattskyldiges eller honom närstående arbetsgivare. I dessa fall medges skäligt avdrag för kostnad som den skattskyldige fått vidkännas på grund av upplåtelsen.*

Bestämmelserna i tredje stycket tillämpas inte när upplåtelse skett till

*a) handelsbolag av delägare i handelsbolaget eller av någon till delägaren närstående,*

*b) den skattskyldiges arbetsgivare eller någon närståendes arbetsgivare eller*

*c) någon som kan anses ingå i samma intressegemenskap som arbetsgivare som avses i b.*

I fall som avses i fjärde stycket medges skäligt avdrag för kostnad som den skattskyldige fått vidkännas på grund av upplåtelsen.

Med kapitaltillskott menas dels medlems inbetalning på insats i föreningen och delägars inbetalning på aktie dels ock sådan ytterligare inbetalning av medlem eller delägare, som är avsedd att inom föreningen eller bolaget användas för fondering såsom genom kapitalavbetalning på skuld eller genom ny-, till- eller ombyggnad eller därmed jämförlig förbättring av fastigheten eller genom annan stadigvarande kapitalplacering. Där lägenhet är upplåten med hyresrätt och således icke med bostadsrätt eller liknande besittningsrätt, skall dock icke någon del av hyresavgiften anses såsom kapitaltillskott. Verkställs fondering inom förening eller bolag, utan att det framgår vilka medel därför användas, skall i första hand anses för fondering använda andra medel än medlemmarnas eller delägarnas inbetalningar under beskattningsåret eller de under året influtna hyror för lägenheter, som varit uthyrda till andra än medlemmar eller delägare i denna deras egenskap. Vad därefter återstår av det till fondering använda beloppet skall fördelas på nämnda inbetalningar och hyror efter deras inbördes storlek, och skall vad därvid belöper på de inbetalningar, som verkställts för de med bostadsrätt eller liknande besittningsrätt upplåtna lägenheterna, anses såsom kapitaltillskott.

Ingick egendom som utgör privatbostadsfastighet eller privatbostad före ingången av beskattningsåret i näringsverksamhet medges avdrag för skuldränta som erlagts före ingången av det aktuella beskattningsåret till den del räntan belöper på beskattningsåret eller senare. Avdrag medges inte för sådan del av en räntebetalning under beskattningsåret som belöper på tid dessförinnan. Motsvarande fördelning skall ske i fråga om inkomsträntor och hyresinkomster.

Har privatbostadsfastighet del i samfällighet, som avses i 41 a § kommunalskattelagen, tas som intäkt av kapital upp dels sådan intäkt som avses i punkt 2 av anvisningarna till paragrafen i den mån den utgör avkastning av kapital och överstiger 300 kronor, dels sådan utdelning som avses i punkt 4 av anvisningarna till samma paragraf.

*12 a mom.*<sup>11</sup> En aktie i ett fåmansföretag anses kvalificerad, om

1. aktieägaren eller någon denne närstående varit verksam i företaget i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret, eller under någon del av denna tidsperiod varit verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet, eller

2. företaget – direkt eller genom förmedling av juridisk person – under beskattningsåret eller något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret har ägt aktier i ett annat fåmansföretag i vilket aktieägaren eller någon denne närstående varit verksam i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret.

Har en aktie i ett fåmansföretag, som inte skall anses kvalificerad på grund av bestämmelserna i första stycket, under beskattningsåret eller något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret erhållits genom sådan utdelning på kvalificerad aktie i ett annat fåmansföretag som på grund av bestämmelserna i 7 a mom. inte har beskattats, skall villkoren i första stycket tillämpas som om det företag som den utdelade aktien avser är det företag som delat ut aktien.

Upphör ett företag som avses i första stycket att vara fåmansföretag, anses en aktie ändå kvalificerad under förutsättning att aktieägaren eller någon denne närstående ägde aktien när företaget upphörde att vara fåmansföretag eller förvärvat den med stöd av sådan aktie. Aktien anses dock kvalificerad längst under fem beskattningsår efter det år då företaget upphörde att vara fåmansföretag.

Vad som förstås med fåmansföretag, ägare och närstående framgår av punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370). *Vid bedömningen av om ett fåmansföretag föreligger jämförelsevis utländska juridiska personer med svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar.*

Vad som förstås med fåmansföretag, ägare och närstående framgår av punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370). *Vid bedömningen av om fyra eller färre personer äger aktierna i ett företag skall sådana ägare anses som en person, som själva eller genom någon närståen-*

<sup>11</sup> Senaste lydelse 1998:1606.

Vidare skall vid bedömningen av om ett fåtal personer äger aktierna i ett företag sådana ägare anses som en person, som själva eller genom någon närstående är eller under något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret har varit verksamma i företaget i betydande omfattning.

Avlider ägaren till en kvalificerad aktie, anses aktien kvalificerad även hos den avlidnes dödsbo. Delägare i dödsboet jämställs då med närstående

#### 24 §

6 mom<sup>3</sup>. Avyttrar delägare i fåmansföretag eller delägare närstående person egendom till företaget, skall vid vinstberäkningen vederlaget tas upp som intäkt endast till den del det inte överstiger egendomens marknadsvärde. Av punkt 14 andra stycket av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370) framgår att överskjutande del av vederlaget skall beskattas som intäkt av tjänst.

Vad som sägs i första stycket gäller inte när hela vederlaget enligt punkt 14 tredje stycket av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen skall beskattas som intäkt av tjänst. I sådana fall skall avyttringen inte till någon del beaktas vid beräkning av överlåtarens inkomst av kapital.

6 mom. När egendom avyttrats till ett pris som överstiger egendomens marknadsvärde, skall, i de fall då överskjutande del av vederlaget beskattas som intäkt av tjänst, vid vinstberäkningen vederlaget tas upp som intäkt endast till den del det inte överstiger egendomens marknadsvärde.

#### 25 §

10 a mom. Om ett handelsbolag överlåter en fastighet till delägare i handelsbolaget eller någon till delägaren närstående till ett pris som understiger marknadsvärdet vid överlåtelsen, och blir fastigheten i och med överlåtelsen eller kan den antas komma att bli privatbostad enligt 5 § andra stycket kommunallagen (1928:370), skall vid beräkning av realisationsvinst

<sup>3</sup> Senaste lydelse 1993:1471.

*eller realisationsförlust överlåtelsen anses ha skett till ett pris motsvarande marknadsvärdet. Det samma gäller vid överlåtelse av tomtmark som avses bli bebyggd med en sådan privatbostad.*

Prop. 1999/2000:15  
Bilaga 3

26 §

*9 a mom. Om ett handelsbolag överlåter en bostadsrätt till delägare i handelsbolaget eller någon till delägaren närstående till ett pris som understiger marknadsvärdet vid överlåtelsen, och blir bostadsrätten i och med överlåtelsen eller kan den antas komma att bli privatbostad enligt 5 § fjärde stycket kommunalskattelagen (1928:370), skall vid beräkning av realisationsvinst eller realisationsförlust överlåtelsen anses ha skett till ett pris motsvarande marknadsvärdet.*

---

Denna lag träder i kraft den 31 december 1999 och tillämpas första gången vid 2001 års taxering. I fråga om skattskyldig vars räkenskapsår påbörjats före den 1 januari 2000 skall de nya bestämmelserna tillämpas endast på förhållanden som hänför sig till tid efter ikraftträdandet.

### 1.3. Förslag till lag om ändring i lagen (1951:763) om statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst

Härigenom föreskrivs att punkt 1 av anvisningarna till 1 § lagen (1951:763) om statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

#### **Anvisningar**

##### till 1 §

1.<sup>12</sup> Inkomst skall enligt denna lag anses hänförlig till visst beskattningsår, om intäkten exempelvis intjänats eller eljest motprestation för densamma i någon form lämnats under ifrågavarande år.

För att en inom visst beskattningsår åtnjuten inkomst skall anses utgöra ackumulerad inkomst enligt denna lag fordras, att inkomsten hänför sig till minst två beskattningsår.

Engångsbelopp, som erhållits såsom ersättning för årlig pension, skall i allmänhet anses hänföra sig till tio år. Engångsbelopp, som beskattas med tillämpning av bestämmelserna i punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen (1928:370) eller intäkt som beskattas med tillämpning av punkt 14 av anvisningarna till 32 § nämnda lag, skall inte anses såsom ackumulerad inkomst.

Engångsbelopp, som erhållits såsom ersättning för årlig pension, skall i allmänhet anses hänföra sig till tio år. Engångsbelopp, som beskattas med tillämpning av bestämmelserna i punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen (1928:370) skall inte anses såsom ackumulerad inkomst.

Intäkt av skogsbruk skall anses hänförlig till det antal år som motsvarar förhållandet mellan intäkten, minskad med vederbörliga avdrag, och värdet av ett års skogstillväxt å fastigheten.

Har näringsverksamhet eller andel i handels- eller kommanditbolag i samband med makes död övertagits av den andra maken som ensam dödsbodelägare skall efterlevande make, om denne så yrkar, anses ha bedrivit näringsverksamheten eller innehaft andelen även under den förstnämnda makens innehav av förvärvskällan, under förutsättning att makarna då taxerades med tillämpning av 11 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt eller, om andra maken haft inkomst, skulle ha taxerats med tillämpning av nämnda bestämmelse.

Vad i föregående stycke sägs om makar skall i tillämpliga delar gälla även andra skattskyldiga, vilka taxeras med tillämpning av där angivna bestämmelse.

<sup>12</sup> Senaste lydelse 1990:1431.

Vid skatteberäkning enligt 1 § skall den avlidne och dödsboet anses som en och samma skattskyldig.

Prop. 1999/2000:15  
Bilaga 3

---

Denna lag träder i kraft den 31 december 1999 och tillämpas första gången vid 2001 års taxering. I fråga om skattskyldig vars räkenskapsår påbörjats före den 1 januari 2000 skall de nya bestämmelserna tillämpas endast på förhållanden som hänför sig till tid efter ikraftträdandet.

#### 1.4. Förslag till lag om ändring i lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten

Härigenom föreskrivs att 5 § lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

##### 5 §

Som villkor för uppskov gäller följande:

1. Är säljaren en fysisk person, skall han ha sitt egentliga bo och hemvist i Sverige eller stadigvarande vistas här.

2. Det köpande företaget skall vara en juridisk person av något av följande slag:

a. ett svenskt aktiebolag,

b. ett sådant utländskt bolag som anges i 16 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt eller

c. ett utländskt företag som är hemmahörande i en stat som är medlem i Europeiska gemenskapen och som uppfyller villkoren i artikel 3 leden a och c i det av Europeiska gemenskapernas råd den 23 juli 1990 antagna direktivet om en gemensam ordning för beskattning avseende fusioner, fissioner, överföringar av tillgångar och andelsbyten, som berör bolag från olika medlemsstater, i direktivets lydelse den 1 januari 1995 (90/434/EEG).

3. Avser avyttringen en sådan kvalificerad andel som anges i 3 § 12 a mom. lagen om statlig inkomstskatt och äger säljaren omedelbart efter avyttringen – ensam eller tillsammans med sådana närstående som anges i punkt 14 *trettonde stycket* av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370) – direkt eller indirekt andelar i det köpande företaget med minst en fjärdedel av röstetalet för samtliga andelar i företaget, gäller följande. Det köpande företagets verksamhet skall till huvudsaklig del bestå av rörelse eller direkt eller indirekt innehav av andelar i dotterföretag som till huvudsaklig del bedriver rörelse. Med rörelse avses annan verksamhet än innehav av kontanta medel eller värdepapper. Med dotterföretag avses ett företag i vilket det

3. Avser avyttringen en sådan kvalificerad andel som anges i 3 § 12 a mom. lagen om statlig inkomstskatt och äger säljaren omedelbart efter avyttringen – ensam eller tillsammans med sådana närstående som anges i punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370) – direkt eller indirekt andelar i det köpande företaget med minst en fjärdedel av röstetalet för samtliga andelar i företaget, gäller följande. Det köpande företagets verksamhet skall till huvudsaklig del bestå av rörelse eller direkt eller indirekt innehav av andelar i dotterföretag som till huvudsaklig del bedriver rörelse. Med rörelse avses annan verksamhet än innehav av kontanta medel eller värdepapper. Med dotterföretag avses ett företag i vilket det köpande företaget direkt eller indi-

köpande företaget direkt eller indirekt äger andelar med mer än hälften av röstetalet för samtliga andelar i företaget. En andel skall inte anses som kvalificerad om bestämmelserna i 3 § 12 b mom. lagen om statlig inkomstskatt inte skall tillämpas på grund av bestämmelserna i 3 § 12 e mom. den lagen.

rekt äger andelar med mer än hälften av röstetalet för samtliga andelar i företaget. En andel skall inte anses som kvalificerad om bestämmelserna i 3 § 12 b mom. lagen om statlig inkomstskatt inte skall tillämpas på grund av bestämmelserna i 3 § 12 e mom. den lagen.

4. Det överlåtna företaget skall vara en sådan juridisk person som anges i 2 eller en svensk ekonomisk förening.

5. Vid utgången av det kalenderår då avyttringen sker skall det köpande företaget inneha andelar i det överlåtna företaget med ett sammanlagt röstetal som överstiger hälften av röstetalet för samtliga andelar i det överlåtna företaget. Har särskilda skäl medfört att det köpande företaget avyttrat andelar i det överlåtna företaget efter andelsbytet, är det dock tillräckligt att ett sådant innehav har förelegat vid någon tidpunkt efter andelsbytet under det nämnda kalenderåret. Villkoret i denna punkt tillämpas inte vid fusion eller fission.

6. En skattepliktig realisationsvinst skall ha uppkommit. Har den avyttrade andelen utgjort lagertillgång hos säljaren, krävs i stället att ersättningen överstiger det värde på andelen som gäller vid beskattningen.

7. Om ersättning i pengar har utgått, skall den skattepliktiga realisationsvinsten överstiga denna del av ersättningen. Har den avyttrade andelen utgjort lagertillgång hos säljaren, krävs i stället att skillnaden mellan hela ersättningen och det skattemässiga värdet av andelen överstiger ersättningen i pengar.

---

Denna lag träder i kraft den 31 december 1999.

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 1999-09-27

Närvarande: f.d. justitierådet Lars C. Beckman, regeringsrådet  
Susanne Billum, justitierådet Göran Regner.

Enligt en lagrådsremiss den 16 september 1999 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
2. lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,
3. lag om ändring i lagen (1951:763) om statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst,
4. lag om ändring i lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av kammarrättsassessorerna Christina Rosén.

Förslagen föranleder följande yttrande av Lagrådet:

I remissen föreslås ändringar i bl.a. kommunalskattelagen och lagen om statlig inkomstskatt vilka huvudsakligen syftar till att avskaffa olika specialregler rörande transaktioner mellan fåmansägda företag och deras ägare (de s.k. stoppreglerna). Beskattning avses i fortsättningen ske enligt allmänna regler. Vidare föreslås ändringar och förtydliganden av vissa definitioner, bl.a. begreppen fåmansföretag och fåmansägda handelsbolag.

I samband med föredragningen i Lagrådet har upplysts att det samtidigt pågående arbetet med förslaget till ny inkomstskattelag är långt framskridet och att en proposition i ämnet inom kort kommer att föreläggas riksdagen. I propositionen avser regeringen att föreslå att den nya lagstiftningen träder i kraft den 1 januari 2000 med tillämpning från och med 2002 års taxering. Förslagen i den nu föreliggande remissen har utformats parallellt med den omfattande lagreform som kommer att föreslås.

Lagrådet konstaterar att de lagändringar som föreslås i remissen innebär vissa förenklingar i ett komplicerat regelverk och från denna synpunkt är välkomna. Samtidigt måste konstateras att det hade funnits utrymme för att förenkla de kvarvarande reglerna ytterligare, t.ex. genom att sammanföra de närliggande reglerna om bedömning av antalet ägare i fåmansföretag respektive fåmansägda handelsbolag i punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen. Ett annat exempel gäller det återkommande behovet av hänvisning till definitionen av närstående i samma anvisningspunkt. Med hänsyn till sambandet mellan den nu föreslagna regleringen och förslaget om en ny inkomstskattelag och till att regleringen såvitt kan bedömas endast kommer att tillämpas under en begränsad tid finner dock Lagrådet att lagförslagen bör kunna godtas; lagrådet vill samtidigt peka på några enskildheter i förslagen.

*Punkt 14 av anvisningarna till 32 §*

I det remitterade förslaget upptas som ett andra respektive femte stycke regler om beräkning av hur många fysiska personer som äger eller utövar ett bestämmande inflytande över fåmansföretag respektive fåmansägt handelsbolag. Enligt de föreslagna bestämmelserna skall personer som ingår i samma krets av närstående anses som en person. Vad som avses med närstående definieras i sista stycket av samma anvisningspunkt.

Enligt Lagrådets mening torde det utifrån den angivna regeln inte alltid kunna avgöras med säkerhet hur många delägarkretsar som finns i ett företag. Detta sammanhänger dels med att samma personer kan ingå i flera kretsar, dels med att det inte är klart vilka personer som skall tas till utgångspunkt vid bedömningen. I författningskommentaren anges att utgångspunkten bör vara den person som befinner sig "högst upp" i kretsen. Vid föredragningen har upplysts att härmed i princip avses den som är äldst. Detta synes dock inte lösa problemet med att olika personer kommer att höra till kretsen beroende på vem som bildar utgångspunkt. Ett sätt att minska detta problem är självfallet att inskränka kretsen av personer som räknas som närstående så att dessa klart kan identifieras. Det ankommer dock inte på Lagrådet att ta ställning till den sakliga avgränsningen av närståendekretsen. Lagrådet vill därför endast framhålla angelägenheten av att den angivna oklarheten görs till föremål för ytterligare överväganden i det fortsatta lagstiftningsarbetet. Därvid bör också avfattningen av andra och femte styckena ses över. Med hänsyn till att definitionen av närstående i åttonde stycket utgår från släktskap till en tänkt viss person, kan bestämmelserna i andra stycket förslagsvis lyda: "Vid bedömning enligt första stycket a av antalet ägare skall en person och hans närstående räknas som en enda person." Femte stycket kan då avfattas: " Vid bedömning enligt fjärde stycket a av antalet personer med ett bestämmande inflytande skall en person och hans närstående räknas som en enda person."

**Ikraftträdande m.m.**

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 31 december 1999 och tillämpas första gången vid taxeringen år 2001. Till lagförslagen om ändringar i kommunalskattelagen, lagen om statlig inkomstskatt och lagen om statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst har fogats likalydande övergångsbestämmelser av innebörd att de nya bestämmelserna skall, i fråga om skattskyldig vars räkenskapsår påbörjas före den 1 januari 2000, tillämpas endast på förhållanden som hänför sig till tid efter ikraftträdandet.

Av motivuttalandena framgår att syftet med övergångsbestämmelsen varit att i fråga om juridisk person, som har brutet räkenskapsår, åstadkomma att äldre bestämmelser alltjämt tillämpas på transaktioner som företagits före den 31 december 1999 och att de nya bestämmelserna blir tillämpliga först för tiden därefter. För att undvika missförstånd och bättre tillgodose det angivna syftet bör övergångsbestämmelsen ges följande lydelse: "I fråga om skattskyldig vars räkenskapsår påbörjats före den

1 januari 2000 skall de äldre bestämmelserna tillämpas på förhållanden som hänför sig till tid före ikraftträdandet."

Prop. 1999/2000:15

Bilaga 4

Lagrådet vill avslutningsvis anmärka att för transaktioner som företas just den 31 december 1999 olika skatteregler kommer att gälla för skattskyldiga beroende på om företaget har brutet räkenskapsår eller räkenskapsår som utgör kalenderår.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 30 september 1999

Närvarande: vice statsministern Hjelm-Wallén, ordförande, och statsråden  
Freivalds, Ulvskog, Lindh, Sahlin, von Sydow, Klingvall, Pagrotsky,  
Östros, Engqvist, Rosengren, Larsson, Lejon, Lövdén, Ringholm

Föredragande: statsrådet Ringholm

---

Regeringen beslutar proposition 1999/2000:15 Slopade stoppregler.