



Skatteverkets allmänna råd om beskattning av delägare m.fl. i fåmansföretag och fåmanshandelsbolag

SKV A 2015:9
Inkomstbeskattning

Utkom från trycket
den 12 juni 2015

Skatteverket lämnar följande allmänna råd om beskattning av delägare m.fl. i fåmansföretag och fåmanshandelsbolag enligt inkomstskattelagen (1999:1229).

1. Definitioner och begrepp

1.1 Fåmanshandelsbolag

Allmänna råd till 56 kap. 4 §:

Normalt sett bör innehållet i bolagsavtalet följas. Om fyra eller färre bolagsmän, i ett handelsbolag med många delägare, genom dominerande insats i form av arbete eller kapital har ett reellt bestämmande inflytande i handelsbolaget bör bolaget dock anses vara ett fåmanshandelsbolag, oavsett vad som föreskrivits i bolagsavtalet om bestämmanderätt i bolaget.

1.2 Delägare i fåmansföretag och fåmanshandelsbolag

Allmänna råd till 56 kap. 6 § första stycket:

Innehav av interimisbevis bör jämföras med ägande, om interimisbeviset är bärare av samma rättigheter som en aktie. Beroende på omständigheterna i det enskilda fallet kan med ägande i vissa fall även jämföras rätt till förvärv av aktier i bolaget, t.ex. genom optioner eller konvertibla skuldebrev.

Ägande genom dödsbo bör jämföras med indirekt ägande.

1.3 Företagsledare i fåmansföretag och fåmanshandelsbolag

Allmänna råd till 56 kap. 6 § andra stycket:

Omständigheter som kan vara av betydelse för bedömningen av om företagsledande ställning föreligger eller inte kan vara vederbörandes ställning, arbetsuppgifter eller andra befogenheter i företaget som erhållits genom avtal eller på annan liknande grund. Även den omständigheten att särskilt fördelaktiga avtal ingåtts med företaget kan vara av betydelse för bedömningen.

Om ett företag ägs av flera personer och dessa har i stort sett samma ägarintresse och inflytande i företaget, kan var och en av dem anses som företagsledare.

Om ägarkretsen är förhållandevis stor och om det kan göras sannolikt att ingen delägare har ett större inflytande än någon av

de övriga ägarna, bör i regel ingen av dem anses som företagsledare.

1.4 Medhjälpande make till företagsledare i fåmansföretag och fåmanshandelsbolag

Allmänna råd till 60 kap. 13 §:

För att bedöma om båda eller endast en av makarna är att anse som företagsledare bör man beakta bl.a. verksamhetens art, makarnas arbetsuppgifter i företaget och om de har utbildning som kan anses ändamålsenlig med hänsyn till arbetsuppgifterna i företaget. Även sådan tidigare yrkeserfarenhet som kan ha betydelse med hänsyn till arbetsuppgifterna bör beaktas vid bedömningen av om företagsledarens make har en med företagsledare jämförlig ställning i företaget. Hur ägandet i företaget fördelar sig mellan makarna saknar däremot i regel betydelse för denna bedömning.

Om företaget har bildats av den ene maken och om verksamheten kan anses vara direkt beroende av dennes arbetsinsats och särskilda kvalifikationer, bör den andre maken i allmänhet räknas som medhjälpande make. I andra fall bör båda makarna anses som företagsledare om de har sin huvudsakliga förvärvsverksamhet förlagd till företaget.

Har sådana förhållanden inträffat under året, som medför att maken under endast viss del av året kan anses som företagsledare eller medhjälpande make, bör det förhållande som rått under större delen av året även gälla för resten av året. Undantag härifrån bör dock göras om den ene makens ställning i företaget har ändrats till följd av den andre makens död.

2 Ersättning från fåmansföretag och fåmanshandelsbolag

2.1 Ersättning till företagsledares make och barn eller företagsledares makes barn för utfört arbete

Allmänna råd till 60 kap. 12 § andra stycket och 13 §:

Med marknadsmässig ersättning bör avses vad som normalt betalas för motsvarande arbetsprestation på orten. Vad som kan anses som marknadsmässig ersättning för olika yrkeskategorier får anses framgå av lönestatistik och kollektivavtal m.m. Utbildning, branscherfarenhet och dylikt bör beaktas vid denna bedömning. Uppgift bör normalt lämnas om de grunder ersättningen beräknats efter. Någon sådan uppgift behöver dock inte lämnas om ersättningen inte överstiger 90 kr per timme.

Beloppsgränsen avser tjänsteinkomster för vilka arbetsgivaren betalar arbetsgivaravgifter. Eftersom delägare i fåmanshandelsbolag själva betalar egenavgifter på inkomsterna från

handelsbolaget får den ovan angivna timersättningen höjas med ett belopp som motsvarar nämnda avgifter.

Samtliga ersättningar och förmåner från företaget bör beaktas vid bedömningen av om ersättningen överstiger marknadsmässig ersättning för utfört arbete. Vidare bör sådana ersättningar som har ett direkt samband med verksamheten i företaget beaktas, t.ex. ersättningar och förmåner som lämnas av personalstiftelse som hör till företaget eller av ett företag som är i intressegemenskap med fåmansföretaget. Däremot bör skälig ränta på insatt respektive lånat kapital inte beaktas vid bedömningen.

2.2 Avdrag för kostnader vid inkomstöverföring

Allmänna råd:

Om företagsledaren eller dennes make beskattas för ersättning till företagsledarens eller makens barn bör den som beskattas för ersättningen få tillgodoräkna sig barnets kostnader som om dessa hade varit hans egna. Detta bör dock gälla endast i den utsträckning barnet inte kan tillgodoräkna sig avdrag för kostnaderna mot inkomsterna från företaget.

Motsvarande bör gälla i de fall företagsledaren beskattas för ersättning från företaget till maken.

2.3 Avkastning på kapitalinsats i fåmanshandelsbolag

Allmänna råd till 60 kap. 14 §:

Skälig avkastning på kapitalinsatser kan i allmänhet uppskattas med utgångspunkt i statslåneräntan vid utgången av november månad året före beskattningsåret med tillägg av fem procentenheter.

Med insatt kapital bör i normalfallet avses så stor del av den behållna kapitalförmögenheten som i genomsnitt varit insatt under beskattningsåret i handelsbolaget. Av praktiska skäl bör godtas att genomsnittsberäkningen sker utifrån insatt kapital vid ingången respektive utgången av beskattningsåret. Om större variationer i insatt kapital förekommit under beskattningsåret bör emellertid detta beaktas vid genomsnittsberäkningen.

3 Särskilda regler för beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag

3.1 Verksam i betydande omfattning

Allmänna råd till 57 kap. 4 §:

Avgörande vid bedömningen om delägaren eller någon denne närstående är eller har varit verksam i företaget i betydande omfattning bör vara den ekonomiska betydelsen av dennes

SKV A 2015:9

arbetsinsatser för företaget. Vid bedömningen av arbetsinsatsens betydelse bör hänsyn tas till företagets storlek, verksamhet, organisation och övriga omständigheter

Företagets verkställande direktör och högre befattningshavare bör regelmässigt anses verksamma i företaget i betydande omfattning. Till gruppen högre befattningshavare bör normalt räknas de chefer som är direkt underställda den verkställande direktören. I mindre företag bör även underordnade chefer och andra arbetsledare anses verksamma i betydande omfattning.

I vissa företag kan även anställda utan arbetsledande befattningar räknas som verksamma i betydande omfattning. Så är fallet om deras arbetsinsatser, till följd av företagets organisation och verksamhet, har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget. Detta bör gälla exempelvis då delägarna gemensamt bedriver sådan verksamhet som bygger på personliga arbetsinsatser, t.ex. konsult- och kunskapsföretag. Anställda utan ledarbefattning i företag med annan verksamhet som genom sin anställning förvärvat en mindre del av andelarna i företaget bör dock inte anses verksamma i företaget i betydande omfattning. Motsvarande bedömning kan göras vid innehav av andra finansiella instrument än aktier. Om det genom bolagsavtal eller på annat liknande sätt finns möjlighet för delägaren att tillgodoräkna sina andelar en individuell andel i bolagets sparade eller löpande årsvinst bör sådana ägare i regel anses verksamma i betydande omfattning oavsett ägandets storlek.

Det kan även komma i fråga att tillämpa reglerna på en delägare som inte är anställd i företaget om dennes arbetsinsatser för företaget i annan form än anställning har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget.

Det behöver inte vara fråga om heltidsarbete för att delägaren bör anses verksam i betydande omfattning. Enstaka och tillfälliga insatser i företaget, t.ex. normalt styrelsearbete, bör dock inte föranleda att andelen anses kvalificerad. Med normalt styrelsearbete bör avses de arbetsuppgifter som utförs av styrelsen i ett rörelsedrivande företag med verkställande direktör och anställda. Inte heller bör en anställning i företaget under begränsad tid, t.ex. provanställning eller kortare vikariat, medföra att andelen ska anses kvalificerad. Om en kortare anställning upprepas under den tidsperiod under vilken delägarens verksamhet i företaget ska bedömas kan det finnas grund för att tillämpa reglerna vid beskattningen av delägarens inkomster från företaget.

3.2 Lönebaserat utrymme vid beräkning av årets gränsbelopp

SKV A 2015:9

3.2.1 Ersättning till arbetstagare i ett dotterföretag

Allmänna råd till 57 kap. 17 § andra stycket:

Vid inköp av ytterligare andelar i ett företag som redan är dotterföretag eller vid avyttring av andelar i dotterföretag som även efter avyttringen är dotterföretag bör denna förändring i ägarandel beaktas vid beräkning av löneunderlaget.

3.2.2 Statliga bidrag

Allmänna råd till 57 kap. 18 §:

Oavsett om ett statligt bidrag betalats ut under annat kalenderår än ersättningen bör bidraget avräknas mot den ersättning som bidraget är avsett att täcka.

3.3 Utomståenderegeln

Allmänna råd till 57 kap. 5 § första stycket:

För att utomståenderegeln skall vara tillämplig bör andelsägaren visa att utomstående ägt minst 30 procent av andelarna och erhållit motsvarande andel av den avkastning företaget lämnat. Med avkastning bör inte avses vinster i företaget som tagits ut i form av lön, tantiem eller annan tjänsteinkomst.

Dessa allmänna råd tillämpas fr.o.m. den 1 juli 2015 och ersätter Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2006:12) om beskattning av fåmansföretag, av delägare m.fl. i sådana företag och av delägare m.fl. i fåmanshandelsbolag.

På Skatteverkets vägnar

INGEMAR HANSSON

Tomas Algotsson
(Rättsavdelningen, enhet 3)