

Regeringens proposition

1975/76: 79

om ändrade regler för beskattning av fåmansföretag m. m.

beslutad den 13 november 1975.

Regeringen föreslår riksdagen att antaga de förslag som har upptagits i bifogade utdrag av regeringsprotokoll.

På regeringens vägnar

G. E. STRÄNG

ANNA-GRETA LEIJON

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen läggs fram förslag om särskilda regler för beskattning av fåmansföretag och deras ägare. Med fåmansföretag avses i första hand aktiebolag, ekonomiska föreningar och handelsbolag vars aktier eller andelar innehas av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer. Förslaget innebär bl. a. att möjligheten att genom löneuttag fördela företagets inkomst mellan företagsledare och dennes make och barn begränsas. Vidare föreslås regler som syftar till att förhindra att delägare i fåmansföretag erhåller obehöriga skatteförmåner genom att hyra ut lokaler till företaget eller genom att träffa avtal med företaget om köp eller försäljning av egendom. Propositionen innehåller också bestämmelser om den skattemässiga behandlingen av lån och tantiem från fåmansföretag och om rätten att låna pengar från en till fåmansföretag knuten pensionsstiftelse. De föreslagna reglerna kompletteras med en utvidgad skyldighet för fåmansföretag och delägare att lämna information till taxeringsmyndigheterna om sina ekonomiska mellanhanden.

De nya reglerna avses att tillämpas första gången vid 1977 års taxering.

1 Förslag till Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Härigenom föreskrives i fråga om kommunalskattelagen (1928:370)

dels att 35 § 4 mom., 42 §, 46 § 3 mom. samt punkterna 2 a och 3 a av anvisningarna till 29 §, punkt 3 av anvisningarna till 32 §, punkt 2 av anvisningarna till 36 § och punkt 1 av anvisningarna till 41 § skall ha nedan angivna lydelse,

dels att till 35 § skall fogas ett nytt moment, 1 a, till anvisningarna till 27 § en ny punkt, 3, och till anvisningarna till 32 § en ny punkt, 13, av nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

35 §

1 a m o m. Anskaffar ett fåmansföretag lös egendom, som uteslutande eller så gott som uteslutande är avsedd för företagsledarens eller honom närstående persons privata bruk, skall ett belopp motsvarande anskaffningskostnaden för egendomen hänföras till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet för företagsledaren.

Har företagsledare i ett fåmansföretag eller honom närstående person uppburit hyra eller annan ersättning från företaget för lokal, som äges eller disponeras av företagsledaren eller den honom närstående, skall ersättningen, såvida den icke skall beskattas såsom intäkt av fastighet eller intäkt av kapital, av mottagaren upptagas som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. Mottagaren får dock åtnjuta skäligt avdrag för den kostnad som han får vidkännas på grund av att företaget utnyttjat lokalen i fråga.

Till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet hänföres även förmån som delägare i fåmansföretag eller honom närstående person åtnjuter genom att avyttra egendom till företaget till högre pris eller genom att förvärva egendom från företaget till lägre pris än egendomens marknadspris.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Har fåmansföretag lämnat lån till företagsledare eller honom närstående person och utgår icke ränta på lånet eller utgår ränta med lägre belopp än som vanligen utgår på lån av liknande slag, skall sedvanlig ränta eller skillnadsbeloppet hänföras till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet för låntagaren.

Har fåmansföretag lämnat lån till företagsledare eller honom närstående person och har lånet nedskrivits i företagets räkenskaper, hänföres det nedskrivna beloppet till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet för låntagaren. Vad nu sagts gäller dock icke lån som avses i sjätte stycket.

Har lån lämnats i strid mot bestämmelserna i 12 kap. 7 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 11 § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m. m. utgör lånebeloppet, till den del återbetalning icke skett, intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet för låntagaren.

Som fåmansföretag räknas

a) aktiebolag, ekonomisk förening och handelsbolag, vari aktierna eller andelarna till huvudsaklig del ägas eller på därmed jämförligt sätt innehavas – direkt eller genom förmedling av juridisk person – av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer; samt

b) aktiebolag, ekonomisk förening och handelsbolag, vars verksamhet är uppdelad på verksamhetsgrenar, som äro 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.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

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

Vid tillämpning av detta moment 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.

4 mom.¹ Avyttras annan egendom än som avses i 2 eller 3 mom., räknas som skattepliktig realisationsvinst:

om egendomen innehafts

mindre än 2 år	100 % av vinsten
2 år men mindre än 3 år	75 % av vinsten
3 år men mindre än 4 år	50 % av vinsten
4 år men mindre än 5 år	25 % av vinsten

Skatteplikt enligt första stycket inträder endast om den skattskyldige förvärvat den avyttrade egendomen genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. Har han förvärvat egendomen genom gåva av make eller skyldeman och har egendomen av givaren förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall dock frågan om och i vad mån skattepliktig realisationsvinst skall anses föreligga bedömas med hänsyn till sistnämnda fång. Motsvarande skall gälla om make vid bodelning i anledning av andra makens död erhållit egendom, som förstnämnda make före äktenskapets ingående eller under äktenskapet förvärvat genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, eller om make vid bodelning av annan anledning än andra makens död erhållit egendom, som någondera maken före äktenskapets ingående eller under äktenskapet förvärvat genom köp, byte eller därmed jämförligt

¹ Senaste lydelse 1967:748.

Nuvarande lydelse

fång. Har även den skattskyldiges fångesman erhållit egendomen såsom gåva av make eller skyldeman eller vid sådan bodelning som nyss nämnts, skall bedömningen ske som om avyttringen verkställts av den som närmast dessförinnan förvärvat egendomen på annat sätt än genom sådan gåva eller bodelning.

Har egendom som avses i detta moment avyttrats genom sådan tvångsförsäljning som anges i 2 mom. andra stycket är vinsten skattepliktig endast om det skäligen kan antagas, att avyttringen skulle ha ägt rum även om tvång icke förelegat.

Föreslagen lydelse

Avyttras egendom, som avses i detta moment, till fåmansföretag av delägare eller honom närstående person, skall oavsett bestämmelserna i detta moment som skattepliktig realisationsvinst räknas vad den skattskyldige erhåller för egendomen, såvida denna icke är eller kan antagas bli till nytta för företagets verksamhet.

(Se vidare anvisningarna.)

42 §

Värdet av bostadsförmån skall beräknas med ledning av i orten gällande hyrespris eller, i saknad av tillfälle till sådan jämförelse, efter annan grund, som må finnas lämplig.

Värdet av produkter, varor eller andra naturaförmåner, som ingå i lön eller annan inkomst, beräknas efter ortens pris.

Vid beräkning av värde av förmån av att för privat bruk få utnyttja arbetsgivarens tillhörig bil skall, såvitt gäller företagsledare i fåmansföretag eller honom närstående person, anses som om bilen i privat bruk körts minst 1 000 mil.

(Se vidare anvisningarna.)

46 §

3 m o m.² Ha makar med hemmavarande barn under 16 år båda haft A-inkomst enligt 9 § 3 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, må den make som haft den lägsta inkomsten av sådant slag åtnjuta förvärvs-avdrag. Ha makarna haft lika stora A-inkomster, åtnjutes avdraget av den

² Lydelse enligt prop. 1975/76:77.

*Nivarande lydelse**Föreslagen lydelse*

ungsta maken. Avdraget är i fråga om inkomst av jordbruksfastighet och rörelse 25 procent av nettointäkten av förvärvskällan eller – i fall då skattskyldig vars make bedrivit verksamheten taxeras för inkomst enligt tredje stycket av anvisningarna till 52 § – 25 procent av den del av nettointäkten som taxeras hos avdragsberättigad make samt i fråga om inkomst av tjänst 25 procent av inkomsten, i samtliga fall dock högst 2 000 kronor. Vid jämförelsen av makarnas inkomster skall hänsyn tagas även till under beskattningsåret uppburen kontant inkomst ombord enligt lagen (1958:295) om sjömansskatt samt enligt 1 § 2 mom. nyssnämnda lag skattepliktig dagpenning.

Har gift skattskyldig med hemmavarande barn under 16 år haft A-inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse och har maken utfört arbete i förvärvskällan utan att taxeras för inkomst enligt tredje stycket av anvisningarna till 52 §, må den skattskyldige åtnjuta förvärvsavdrag med värdet av makens arbetsinsats, dock med högst 1 000 kronor.

Har gift skattskyldig med hemmavarande barn under 16 år haft A-inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse och har maken utfört arbete i förvärvskällan utan att taxeras för inkomst enligt tredje stycket av anvisningarna till 52 §, må den skattskyldige åtnjuta förvärvsavdrag med värdet av makens arbetsinsats, dock med högst 1 000 kronor. *Vad nu sagts skall, utan hinder av att intäkten är hänförlig till inkomstslaget tjänst, gälla även skattskyldig, som på grund av bestämmelserna i punkt 13 av anvisningarna till 32 § beskattas för makes arbetsinsats.*

Avdrag enligt första och andra styckena må åtnjutas endast av make som levttillsammans med andra maken under beskattningsåret.

Har skattskyldig med hemmavarande barn under 16 år, som under beskattningsåret antingen varit gift men icke levttillsammans med sin make eller ock varit ogift (varmed jämställes änka, änklings eller frånskild), haft A-inkomst, må han åtnjuta förvärvsavdrag. Avdraget är i fråga om inkomst av jordbruksfastighet och rörelse 25 procent av nettointäkten av förvärvskällan och i fråga om inkomst av tjänst 25 procent av inkomsten, i samtliga fall dock högst 2 000 kronor.

Avdrag enligt detta moment må åtnjutas endast av den som under större delen av beskattningsåret varit här i riket bosatt. Avdraget må åtnjutas endast om och i den mån den inkomst som berättigar till avdrag därtill förslår. Avdrag må för skattskyldig eller, om skattskyldig varit gift och levttillsammans med sin make, för makarna tillsammans icke överstiga

om avdrag ifrågakommer enligt första eller fjärde stycket: 2 000 kronor; och

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

i övriga fall: 1 000 kronor.

Avdrag enligt detta moment skall erhållas i kommun där inkomst, som berättigar till avdrag, tages till beskattning, i första hand, när så kan ske, inom hemortskommunen och i övrigt enligt fördelning som bestämmes av taxeringsnämnden i sagda kommun.

Anvisningar

till 27 §

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

till 29 §

2. a.¹ Arbetsgivare får avdrag för medel, som avsatts till personalstiftelse enligt lagen om tryggande av pensionsutfästelse m. m.

Har fåmansföretag avsatt medel till personalstiftelse, medges avdrag endast om företaget stadigvarande selsätter minst 30 årsarbetskrafter. Riksskatteverket får, om särskilda skäl föreligger, medge undantag från detta stycke. Mot beslut av riksskatteverket i sådan fråga får talan icke föras.

b.² Arbetsgivare får avdrag för medel, som avsatts till pensionsstiftelse enligt lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m. m. för att uppbringa stiftelsens tillgångar till vad som motsvarar arbetsgivarens pensionsreserv enligt allmän pensionsplan, som tryggas av stiftelsen, efter avdrag för den skuld stiftelsen själv kan ha ådragit sig.

c.³ Arbetsgivare får avdrag för så stor del av kostnaderna för pensionsförsäkring som behövs för att helt eller delvis trygga pensionsåtagande enligt allmän pensionsplan. Arbetsgivare, som enligt 25 § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m. m. är skyldig att trygga upplupen del av

¹ Senaste lydelse 1967:546.

² Senaste lydelse 1975:1347.

³ Senaste lydelse 1975:1347.

*Nuvarande lydelse**Förelaggen lydelse*

pensionsutfästelse genom att köpa pensionsförsäkring, får avdrag för hela kostnaden för sådan försäkring, om utfästelsen icke avser arbetstagare i aktiebolag eller ekonomisk förening som har bestämmande inflytande över företaget. Till grund för bedömning om en arbetstagare har bestämmande inflytande lägges det samlade innehavet av aktier eller andelar i företaget hos arbetstagaren själv jämte sådana honom närstående personer som nämns i 35 § 3 mom. tionde stycket denna lag.

d.⁶ Redovisar arbetsgivare enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m. m. pensions-skuld under rubriken Avsatt till pensioner i sin balansräkning och är vad som enligt 30 § 2 mom. taxeringslagen (1956:623) skall särskilt redovisas i fråga om pensionsåtagande enligt allmän pensionsplan större än motsvarande belopp vid utgången av föregående beskattningsår, får han avdrag för skillnaden mellan de båda beloppen.

e. Vid beräkning av avdraget enligt b eller d ovan får pensionsutfästelse beaktas endast om försäkring för utfästelsen skulle ha varit sådan pensionsförsäkring som avses i punkt 1 av anvisningarna till 31 §.

Om särskilda skäl föreligga, får riksskatteverket besluta om avdrag avseende kostnader för att trygga pensionsutfästelse utöver vad som gäller enligt b–d ovan. Mot sådant beslut får talan ej föras.

3. a.⁷ Kostnaden för anskaffande av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier avdrages i regel genom årliga värdeminskningss-avdrag antingen enligt bestämmelserna nedan i denna punkt för planenlig avskrivning eller jämlikt reglerna i punkt 4 för räkenskapsenlig avskrivning. Äro tillgångar, varom nu är fråga, underkastade hastig förbrukning, vilket vanligen kan anses vara fallet, när de beräknas hava en varaktighetstid av högst tre år, må dock oavsett om planenlig eller räkenskapsenlig avskrivning tillämpas under anskaffningsåret avdragas hela kostnaden för deras anskaffande.

Har fåmansföretag anskaffat inventarier, som uteslutande eller så gott som uteslutande äro avsedda för företagsledares eller honom närstående persons privata bruk, får avdrag som här avses ej åtnjutas.

till 32 §

3.⁸ Såsom intäkt av tjänst skall upptagas, bland annat, hyresvärdet av bostad, som kan vara åt den anställda upplåten. För den, som är anställd såsom arbetare i jordbruk med binärningar eller i rörelse eller eljest hos annan

⁶Senaste lydelse 1975:1347.

⁷Senaste lydelse 1955:255.

⁸Senaste lydelse 1975:1347.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

person och såsom löneförmån åtnjuter bostad, skall alltså värdet av denna bostadsförmån medräknas vid löneförmånernas uppskattning (jfr punkt 1 av anvisningarna till 21 §). Vidare skall såsom intäkt upptagas värdet av andra utav den skattskyldige åtnjutna förmåner, därest han icke skulle varit berättigad att åtnjuta avdrag för utgifterna för förmånernas förvärvande för den händelse, att han själv förskaffat sig dem. Såsom intäkt skall således, under nyss angivna förutsättning, upptagas exempelvis värdet av fri kost och fria resor ävensom skatter, försäkringsavgifter o. dyl., som arbetsgivaren betalat för den anställdes räkning (jfr dock punkt 8 här nedan). Arbetsgivares kostnader för tryggande av arbetstagares pension genom avsättning eller pensionsförsäkring utgör dock icke skattepliktig intäkt för den anställda.

Angående värdesättningen å bostadsförmån och andra naturaförmåner, som kunna ingå i avlöningen, meddelas bestämmelser i 42 § och därtill hörande anvisningar. Är tjänstebostad med hänsyn till vederbörande tjänstinnehavare i tjänsten åliggande representationsskyldighet större än som skäligen kan anses erforderligt för en person i motsvarande ställning men utan särskild, med tjänsten förenad representationsskyldighet, skall såsom värde å bostadsförmånen upptagas allenast vad som kan anses motsvara en bostad av sistnämnda beskaffenhet. Motsvarande gäller, därest tjänstebostad av annan anledning är större än som kan anses erforderligt för tjänstinnehavarens och hans familjs behov. Har tjänstinnehavare fått utgiva ersättning för bostadsförmån, skall givetvis bostadens uppskattade värde därmed minskas.

Förmån som avses i 32 § 3 mom. fjärde stycket kan bestå i t. ex. rabatter vid inköp av varor i arbetsgivarens rörelse, förfriskningar som utan ersättning tillhandahållas i samband med arbetet, måltider som genom arbetsgivarens försorg erhållas till ett lägre pris än i öppna marknaden eller nyttjanderätt till fastighet för vilken vederlaget bestämts till obetydligt lägre belopp än i orten gällande hyrespris. Vid bedömning av om förmånen skall upptagas såsom intäkt skall hänsyn tagas till det sammanlagda värdet av de förmåner av ifrågavarande slag som den skattskyldige åtnjuter från samme arbetsgivare. Hänsyn skall därvid ock tagas till den besparing i normala lev-

Förmån som avses i 32 § 3 mom. fjärde stycket kan bestå i t. ex. rabatter vid inköp av varor i arbetsgivarens rörelse, förfriskningar som utan ersättning tillhandahållas i samband med arbetet, måltider som genom arbetsgivarens försorg erhållas till ett lägre pris än i öppna marknaden eller nyttjanderätt till fastighet för vilken vederlaget bestämts till obetydligt lägre belopp än i orten gällande hyrespris. Vid bedömning av om förmånen skall upptagas såsom intäkt skall hänsyn tagas till det sammanlagda värdet av de förmåner av ifrågavarande slag som den skattskyldige åtnjuter från samme arbetsgivare och till arbetsgivaren hörande *personalstiftelse*. Hänsyn skall därvid

Nuvarande lydelse

nadskostnader som förmånen kan ha inneburit för den skattskyldige. För att förmånen icke skall upptagas såsom intäkt gäller vidare den förutsättningen att förmånen icke framstår som ett med lön eller pension jämförbart vederlag utan som en åtgärd för att bereda trivsel i arbetet el. likn. eller ock utgår på grund av sedvänja inom det yrke eller den verksamhet varom fråga är. Äger den skattskyldige mot avstående av förmånen erhålla ersättning i penningar, bör förmånen i regel betraktas såsom avsedd att utgöra direkt vederlag för utfört arbete.

Föreslagen lydelse

ock tagas till den besparing i normala levnadskostnader som förmånen kan ha inneburit för den skattskyldige. För att förmånen icke skall upptagas såsom intäkt gäller vidare den förutsättningen att förmånen icke framstår som ett med lön eller pension jämförbart vederlag utan som en åtgärd för att bereda trivsel i arbetet el. likn. eller ock utgår på grund av sedvänja inom det yrke eller den verksamhet varom fråga är. Äger den skattskyldige mot avstående av förmånen erhålla ersättning i penningar, bör förmånen i regel betraktas såsom avsedd att utgöra direkt vederlag för utfört arbete.

13. Är skattskyldig företagsledare i fåmansföretag och har hans make icke sådan ledande ställning i företaget gäller, i fråga om lön eller annan ersättning från företaget till maken för utfört arbete, bestämmelserna i andra stycket.

Uppgår makens arbetsinsats i företaget till minst 600 timmar under beskattningsåret, beskattas maken själv för det vederlag som han uppburit från företaget under förutsättning att ersättningen är att anse som marknadsmässig. Om maken till följd av att företaget påbörjat eller nedlagt sin verksamhet icke kunnat arbeta i företaget under hela beskattningsåret, gäller vad nyss sagts under förutsättning att arbetsinsatsen uppgår till minst 300 timmar. Understiger makens arbetsinsats vad sålunda föreskrivits eller överstiger ersättningen vad som kan anses marknadsmässigt, skall företagsledaren beskattas för makens ersättning eller den del av ersättningen som överstiger den marknadsmässiga. Arbetsinsats i ma-

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

karnas gemensamma bostadsutrymme får medräknas endast om särskild arbetslokal för verksamheten saknas och det med hänsyn till rörelsens art och andra sådana omständigheter föreligger synnerliga skäl att medräkna arbetsinsatsen. Vid bedömande av om make under beskattningsåret arbetat föreskrivet antal arbetsstimmar skall anses att han under tid, då han uppburit sjukpenning eller föräldrapenning enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring eller därmed jämförlig ersättning enligt annan författning, arbetat i samma omfattning som närmast före den tid, då sådan ersättning uppburits. Såsom marknadsmässig ersättning anses ej i något fall den del, som överstiger en tredjedel av makarnas sammanlagda inkomster från företaget.

Ersättning för utfört arbete från fåmansföretag till företagsledares eller dennes makes barn, som ej uppnått 16 års ålder, beskattas hos den av makarna som har den högsta inkomsten från företaget, eller, om makarna har lika stor inkomst från företaget, hos den äldste maken. Denna föreskrift tillämpas härjämte i fråga om ersättning till barn som fyllt 16 år om barnet på heltid bedriver studier eller genomgår annan utbildning, utom såvitt avser arbete som utförts under sommarferier eller annat uppehåll av minst en månads varaktighet. Detsamma gäller även för ersättning till barn, som fyllt 16 men ej 18 år, såvida barnets inkomst på grund av arbetet i företaget icke är så stor att den som sådan föranleder skatteplikt för barnet enligt 51 § samt för den del av ersättningen för barnets arbete som överstiger marknadsmässigt vederlag för arbetsinsatsen.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Vad i andra och tredje styckena föreskrivits äger motsvarande tillämpning i fråga om inkomst som make och barn åtnjuter i egenskap av delägare i handelsbolag, varvid dock bestämmelserna i punkt 9 av anvisningarna skall iakttagas. Hinder möter emellertid ej att, innan inkomsten från handelsbolaget uppdelas mellan makar och barn, tillgodoräkna make och barn skälig ränta på det i handelsbolaget insatta kapitalet. Omfattar beskattningsåret för handelsbolaget kortare eller längre tid än 12 månader, skall antalet erforderliga arbetstimmar jämkas med hänsyn härtill.

till 36 §

2.^o Har fastighet vid avyttringen innehafts mer än tjugo år får den skattskyldige vid vinstberäkningen, i stället för köpeskillingen vid förvärvet, avdraga ett belopp motsvarande 150 procent av det taxeringsvärde som gällde för fastigheten tjugo år före avyttringen. Har fastigheten förvärvats år 1914 eller tidigare får den skattskyldige även välja att som ingångsvärde för fastigheten räkna 150 procent av fastighetens taxeringsvärde för år 1914. Fanns taxeringsvärde ej åsatt tjugo år före avyttringen eller för år 1914, får motsvarande värde uppskattas med ledning av taxeringsvärdet för fastighet, i vilken den avyttrade egendomen ingått, eller närmast därefter åsatta taxeringsvärde.

Har avyttrad fastighet förvärvats genom arv eller testamente eller genom bodelning i anledning av makes död, får den skattskyldige, i stället för köpeskillning eller motsvarande vederlag för fastigheten vid närmast föregående köp, byte eller därmed jämförliga fång eller i stället för ett med stöd av föregående stycke framräknat värde, avdraga 150 procent av fastighetens taxeringsvärde året före det år då dödsfallet inträffade eller motsvarande i arvskattehänseende gällande värde, förutsatt att dödsfallet ägt rum efter år 1914. Fanns sådant taxeringsvärde ej åsatt får motsvarande värde uppskattas på sätt som angives i första stycket sista meningen.

Det för fastigheten gällande ingångsvärdet – antingen detta utgör köpeskillingen vid förvärvet, taxeringsvärdet tjugo år före avyttringen, taxeringsvärdet för år 1914 eller taxeringsvärdet året före dödsfallet eller mot-

²Senaste lydelse 1970:915.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

svarande värde – liksom de förbättrings- eller därmed jämförliga reparations- och underhållskostnader, för vilka avdrag får ske, skola omräknas till de belopp, vartill de skulle ha uppgått efter det allmänna prisläget under det år då avyttringen skedde. Angående omräkningen, när den skattskyldige erhållit uppskov med beskattning av realisationsvinst enligt 35 § 2 mom. tredje stycket, gälla särskilda bestämmelser.

Omräkningen sker med ledning av en indexserie, grundad på konsumentprisindex och levnadskostnadsindex, med år 1914 som basår. Om ingångsvärdet avser år före år 1914 sker omräkningen som om fastigheten förvärvats år 1914. Riksskatteverket fastställer årligen omräkningstalen.

Har avyttring av fastighet omfattat byggnad, som i huvudsak är avsedd att användas för bostadsändamål, avdrages ytterligare ett belopp av 3 000 kronor för varje påbörjat kalenderår före taxeringsåret som bostadsbyggnaden under innehavstiden funnits på fastigheten, dock icke för tidigare år än år 1914. Finnes på fastigheten mer än en bostadsbyggnad beräknas nu avsett avdrag endast för fastighetens huvudbyggnad. Sker vinstberäkningen med utgångspunkt från taxeringsvärdet tjugo år före avyttringen enligt första stycket ovan eller från taxeringsvärdet året före dödsfallet enligt andra stycket ovan eller motsvarande värden, får avdrag enligt detta stycke ej ske för tidigare år än tjugo år före avyttringen eller året före dödsfallet.

Förbättringskostnad eller därmed jämförlig reparations- och underhållskostnad, som den skattskyldige haft för den avyttrade fastigheten under innehavstiden, inräknas i de avdragsgilla omkostnaderna enligt punkt 1 ovan endast för år då de nedlagda kostnaderna uppgått till minst 3 000 kronor. Avdrag för förbättringskostnad får icke i något fall tillgodoräknas för tid före år 1914. Sker vinstberäkningen med utgångspunkt från taxeringsvärdet tjugo år före avyttringen enligt första stycket ovan eller från taxeringsvärdet året före dödsfallet enligt andra stycket ovan eller motsvarande värden, får avdrag ej ske för förbättringskostnad som uppkommit tidigare än tjugo år före avyttringen eller tidigare än året före dödsfallet.

Kostnad för förbättringsarbete eller därmed jämförligt reparations- och underhållsarbete, för vilket ersättning på grund av skadeförsäkring utgått, beaktas icke vid beräkning av realisationsvinst i vidare mån än kostnaden överstigit ersättningen. Har ersättning på grund av skadeförsäkring uppburits med större belopp än det som gått åt för skadans avhjälpande gäller följande. Fastighetens ingångsvärde, uppräknat enligt tredje och femte styckena till tiden för skadetillfället, minskas med skillnaden mellan ersättningen och kostnaden för skadans avhjälpande. För tid efter skadetillfället ligger återstoden av det uppräknade ingångsvärdet till grund för uppräknning enligt tredje stycket.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Avytttrar delägare i fåmansföretag eller honom närstående person fastighet till företaget får vid vinstberäkningen fastighetens ingångsvärde icke beräknas på grundval av taxeringsvärde enligt första eller andra stycket. Ej heller får omräkning göras enligt tredje stycket eller tillägg göras enligt femte stycket. Riksskatteverket får medge undantag från bestämmelserna i detta stycke om det kan antagas att avyttringen skett av organisatoriska eller andra synnerliga skäl. Mot beslut av riksskatteverket i sådan fråga får talan icke föras.

till 41 §

1.¹⁰ Inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Hänsyn skall därför tagas till in- och utgående lager av varor, däri inbegripet djur, råmaterial, hel- och halvfabrikat m. m., samt till fordringar och skulder. Som värde av ingående lager, fordringar och skulder skall därvid upptagas värdet av närmast föregående beskattningsårs utgående lager, fordringar och skulder. Bestämmelserna i 41 § om lager få i varvsrörelse tillämpas även i fråga om skepp eller skeppsbygge, på vilket den skattskyldige utfört eller avser att utföra arbete i icke oväsentlig omfattning, utan hinder av att den skattskyldige avyttrat skeppet eller bygget. Vad nu föreskrivits gäller dock endast intill dess skeppet eller skeppsbygget levererats till förvärvaren. Vad som avses med skepp framgår av sjölagen (1891:35 s. 1).

För skattskyldig, som haft ordnad bokföring, skall beräkningen av inkomst ske på grundval av hans bokföring med iakttagande av följande.

Därest vinstresultatet påverkats därav, att bland intäkter upptagits sådana intäkter, vilka icke skola beskattas såsom inkomst, eller uteslutits intäkt, som skolat medräknas, eller bland utgifterna avförts sådana poster, för vilka vid inkomstberäkningen avdrag icke får ske, skall företagas erforderlig justering av det bokföringsmässiga vinstresultatet till överensstämmelse med en inkomstberäkning enligt de i denna lag stadgade grunder.

Den i räkenskaperna gjorda värdesättningen å tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning (lager) skall vid inkomstberäkningen godtagas, därest denna värdesättning icke står i strid med vad nedan sägs.

¹⁰Senaste lydelse 1973:1208.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Lagret vid beskattningsårets utgång får icke upptagas till lägre belopp än fyrtio procent av lagrets anskaffningsvärde eller, om återanskaffningsvärdet på balansdagen är lägre, sistnämnda värde, i förekommande fall efter avdrag för inkurans. Dock får lager av djur på jordbruksfastighet icke upptagas till lägre belopp än fyrtio procent av de värden som riksskatteverket fastställer för olika slag av djur i skilda åldersgrupper på grundval av genomsnittspriserna på dessa djurslag under en period av tolv månader närmast före den 1 oktober beskattningsåret. Om sådant värde icke fastställts, t. ex. i fråga om särskilt dyrbara avelsdjur, får djuret upptagas lägst till fyrtio procent av allmänna saluvärdet.

Därest värdet å lagret, beräknat till anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet och i förekommande fall efter avdrag för inkurans, uppgår till lägre belopp än som motsvarar medeltalet av värdena å lagren vid utgången av de två närmast föregående beskattningsåren (jämförelseåren), må lagret vid beskattningsårets utgång i stället upptagas till lägst ett belopp motsvarande förstnämnda värde å detta lager efter avdrag med sextio procent av sagda medeltalsvärde. Därvid skola såsom värden å lagren vid jämförelseårens utgång hava upptagits anskaffningsvärdena eller, därest återanskaffningsvärdena å balansdagarna i fråga varit lägre, sistnämnda värden, i förekommande fall efter avdrag för inkurans. I fråga om djur på jordbruksfastighet gäller dock att värdet av djuren skall hava upptagits till fulla det värde som riksskatteverket fastställt enligt föregående stycke eller till fulla allmänna saluvärdet. Föreligger sådant fall att sextio procent av nyssnämnda medeltalsvärde överstiger värdet av lagret vid beskattningsårets utgång, må avdrag åtnjutas jämväl för det överskjutande beloppet, därest en häremot svarande avsättning i räkenskaperna gjorts till lagerregleringskonto. Då avdrag för sådan avsättning medgivits, skall avsättningen återföras till beskattning nästföljande beskattningsår, därvid frågan om avdrag för förnyad avsättning till dylikt konto får prövas enligt bestämmelserna ovan. Ingå i lagret råvaror eller stapelvaror, må lagret av sådana varor eller del därav upptagas till lägst sjuttio procent av värdet å tillgångarna i fråga beräknat efter lägsta marknadspris under beskattningsåret eller under något av de närmast föregående nio beskattningsåren. Därest sist angivna grund för värdering av varulagret eller del därav tillämpats, skall vad ovan sägs om värdering med hänsyn tagen till medeltalet av värdena å lagren vid utgången av de två närmast föregående beskattningsåren icke gälla.

Utan avseende å vad förut stadgats angående den lägsta värdesättning å lagret, som vid inkomstberäkningen kan godtagas, må det lägre värde å lagret godtagas som skattskyldig med hänsyn till föreliggande risk för prisfall visar vara påkallat.

Vad i femte och sjätte styckena här ovan sägs angående det lägsta värde å skattskyldigs varulager, som må vid inkomstberäkningen godtagas, har

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

icke avseende å penningförvaltande företags och försäkringsföretags placeringar av förvaltade medel i aktier, obligationer, lånefordringar m. m. eller å skattskyldigs lager av fastigheter och liknande tillgångar beträffande vilka en sådan värdesättning finnes icke vara godtagbar. Värdet å lager av nu avsedda tillgångar skall upptagas till vad som med hänsyn till risk för förlust, prisfall m. m. framstår såsom skäligt.

Förvärvas aktie i svenskt aktiebolag av skattskyldig, som driver bankelier annan penningrörelse eller försäkringsrörelse, eller av annan skattskyldig, för vilken aktien utgör varulagertillgång, och är det icke uppenbart att den skattskyldige därigenom erhåller tillgång av verkligt och särskilt värde för honom med hänsyn till hans rörelse, må sådan nedgång i aktiens värde som beror på utdelning till den skattskyldige av medel, vilka vid förvärvet funnos hos det utdelande bolaget och icke motsvara tillskjutet belopp, ej föranleda att aktien vid inkomstberäkningen för den skattskyldige upptages till lägre belopp än som motsvarar hans anskaffningskostnad för aktien. Har denna, innan sådan utdelning skett, upptagits till lägre belopp än den skattskyldiges anskaffningskostnad, må aktien vid utgången av det beskattningsår, varunder utdelningen äger rum, icke upptagas till lägre belopp än aktiens värde i beskattningshänseende vid ingången av samma år med tillägg av ett belopp, som motsvarar skillnaden mellan den skattskyldiges anskaffningskostnad för aktien och nämnda värde, dock högst av det utdelade beloppet. Sker utdelning utan att det värde för aktien, som ligger till grund för beräkningen av den skattskyldiges inkomst, påverkas och medför detta att den skattskyldige efter överlåtelse av aktien eller upplösning av bolaget redovisar förlust, skall därifrån avräknas det belopp som motsvarar utdelningen. Utdelning som avses i detta stycke anses i första hand gälla andra medel än sådana som motsvara tillskjutet belopp. Vad som sägs om aktie i detta stycke äger motsvarande tillämpning på andel i ekonomisk förening. Med tillskjutet belopp avses därvid inbetald insats.

Avdrag för inkurans må icke medgivas med större belopp än vad den skattskyldige enligt vid självdeklarationen fogad utredning visar svara mot den konstaterade värdenedgången å lagret å balansdagen. Oaktat vad nu sagts må dock avdrag för inkurans medgivas med fem procent av det lägsta utav lagrets anskaffnings- och återanskaffningsvärden, därest detta ej framstår såsom uppenbart opåkallat, eller med det högre procenttal därav som riksskatteverket kan hava för lagren inom vissa branscher eller hos vissa grupper av skattskyldiga angivit.

Vid bestämmandet av lagrets anskaffningsvärde skall så anses som om de lagertillgångar, vilka kvarligga i lagret vid beskattningsårets utgång, äro de senaste av den skattskyldige anskaffade eller av honom tillverkade. För tillgångar, som den skattskyldige framställt eller bearbetat, skola såsom anskaffningsvärde anses direkta tillverkningskostnader (materialkostnader och

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

arbetslöner) ökade med ett tillägg som motsvarar vad som av de indirekta tillverkningskostnaderna skäligen belöper å nu ifrågavarande tillgångar, därvid hänsyn dock icke behöver tagas till ränta å eget kapital.

Nedskrivning av värdet å rättigheter till leverans av lagertillgångar enligt ej fullgjorda köpekontrakt må godkännas endast i den mån det visas, att inköpspriset för tillgångar av samma slag å balansdagen understiger det kontraherade priset, eller det göres sannolikt, att dylikt prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras eller av den skattskyldige i oförändrat eller förädlad skick försäljas. Beträffande värdet å rättigheter till leverans av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier enligt ej fullgjorda köpekontrakt må nedskrivning av värdet därå godkännas endast i den mån den skattskyldige visar, att inköpspriset för tillgångar av samma slag å balansdagen understiger det kontraherade priset, eller det göres sannolikt, att dylikt prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras.

Vad här är stadgat gäller särskilt då fråga är om bestämmandet av det år, varunder en inkomst skall anses hava åtnjutits eller en utgift skall anses hava ägt rum. I sistnämnda avseende gäller alltså, att inkomst skall anses hava åtnjutits under det år, då densamma enligt allmänt vedertagen köpmannased eller enligt vad som beträffande jordbruk är allmänt brukligt bör i räkenskaperna uppföras såsom inkomstpost, även om den ännu icke av den skattskyldige uppburits i kontanta penningar eller eljest kommit honom tillhanda t. ex. i form av levererade varor, fullgjorda prestationer eller på annat härmed jämförligt sätt. Vad sålunda gäller i fråga om inkomstposterna har motsvarande tillämpning i fråga om utgiftsposterna. I fråga om tiden för inkomst- och utgiftsposters upptagande enligt bokföringsmässiga grunder tillämpas i allmänhet det förfaringsättet, att fordringar uppföras såsom inkomst under det år, då de uppkomma, och att ränteintäkter hänföres till inkomsten för det år, på vilket

Vad här är stadgat gäller särskilt då fråga är om bestämmandet av det år, varunder en inkomst skall anses hava åtnjutits eller en utgift skall anses hava ägt rum. I sistnämnda avseende gäller alltså, att inkomst skall anses hava åtnjutits under det år, då densamma enligt allmänt vedertagen köpmannased eller enligt vad som beträffande jordbruk är allmänt brukligt bör i räkenskaperna uppföras såsom inkomstpost, även om den ännu icke av den skattskyldige uppburits i kontanta penningar eller eljest kommit honom tillhanda t. ex. i form av levererade varor, fullgjorda prestationer eller på annat härmed jämförligt sätt. Vad sålunda gäller i fråga om inkomstposterna har motsvarande tillämpning i fråga om utgiftsposterna. *Avdrag för tantiem eller liknande ersättning från fåmansföretag till företagsledare eller honom närstående person får dock åtnjutas först under det år då utbetalning skett.* I fråga om tiden för inkomst- och utgiftsposters upptagande enligt bokföringsmässiga grunder tillämpas i

Nuvarande lydelse

de belöpa, i bägge fallen oberoende av huruvida de verkligen influtit under nämnda år eller icke. Å andra sidan lär det vara vedertaget, att förskottsvis influtna räntor, som till större eller mindre del belöpa å ett kommande år, till denna del bokföringsmässigt hänföras till det sistnämnda årets inkomst.

Föreslagen lydelse

allmänhet det förfaringssättet, att fordringar uppföras såsom inkomst under det år, då de uppkomma, och att ränteintäkter hänföras till inkomsten för det år, på vilket de belöpa, i bägge fallen oberoende av huruvida de verkligen influtit under nämnda år eller icke. Å andra sidan lär det vara vedertaget, att förskottsvis influtna räntor, som till större eller mindre del belöpa å ett kommande år, till denna del bokföringsmässigt hänföras till det sistnämnda årets inkomst.

Har avverkningsrätt till skog upplåtits mot betalning, som skall erläggas under loppet av flera år, må såsom intäkt för varje år upptagas den del av köpeskillingen, som under samma år influtit. Avdrag för minskning i ingående virkesförråd m. m., vartill upplåtaren kan vara berättigad, fördelas därvid på de särskilda åren i förhållande till den under varje år influtna likviden.

Om beskattningsmyndighet, med frångående av den skattskyldiges på hans räkenskaper grundade inkomstberäkning, såsom inkomst för ett år beskattat vinst, som enligt de vid bokföringen tillämpade grunderna först ett senare år framkommer såsom bokföringsmässig vinst, skall vid inkomstberäkningen för det följande år, då vinsten i bokföringen kommer till synes, det sistnämnda årets i bokföringen redovisade vinstresultat med hänsyn härtill justeras på sådant sätt, att den redan beskattade vinsten icke för det året ånyo tages till beskattning.

Motsvarande gäller för det fall, att beskattningsmyndighet ansett förlust, av beskaffenhet att avdrag därför får ske, icke böra beaktas vid inkomstberäkningen för det år, under vilket den kommit till synes i räkenskaperna, eller beskattningsmyndighet eljest något år frångått den skattskyldiges bokföring i avseende, som kan hava inflytande på följande års inkomstberäkning.

Denna lag träder i kraft en vecka efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling och tillämpas första gången på beskattningsår för vilket taxering i första instans sker år 1977.

Vid tillämpning av denna lag skall, intill dess aktiebolagslagen (1975:1385) träder i kraft, föreskriften i 75 a § lagen (1944:705) om aktiebolag äga tillämpning i stället för föreskriften i 12 kap. 7 § aktiebolagslagen.

2 Förslag till Lag om ändring i taxeringslagen (1956:623)

Härigenom föreskrives i fråga om taxeringslagen (1956:623)¹
dels att 4, 20 och 25 §§, 30 § 1 mom., 37 § 1 mom. 1. och 2 mom. samt
51 § skall ha nedan angivna lydelse,
dels att till 2 § skall fogas ett nytt moment, 3, till 30 § ett nytt moment,
3, och till 42 § ett nytt moment, 4, av nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 §

3 m o m. Beteckningarna *fåmansföretag*, *företagsledare i fåmansföretag* och *närstående till sådan företagsledare* eller *till delägare i fåmansföretag* har i denna lag samma innebörd som i kommunalskattelagen (1928:370).

4 §²

I län skola finnas lokala taxeringsdistrikt och särskilda taxeringsdistrikt.

Lokalt taxeringsdistrikt skall utgöras av kommun eller del av kommun. När särskilda skäl därtill äro, må dock två eller flera kommuner sammanföras till ett lokalt taxeringsdistrikt.

För varje lokalt taxeringsdistrikt skall finnas en lokal taxeringsnämnd, som har att verkställa taxering inom distriktet, i den mån detta icke ankommer på annan taxeringsnämnd enligt vad nedan i denna paragraf sägs.

I lögderi skall finnas minst ett särskilt taxeringsdistrikt, inom vilket särskild taxeringsnämnd verkställer taxering av fysiska personer, dödsbon och familjestiftelser, vilkas inkomstförhållanden med hänsyn till förvärvskällans art eller eljest äro av mera invecklad beskaffenhet, om sådan skattskyldig ej skall hänföras till taxeringsdistrikt som avses i femte stycket.

I län skall finnas ett eller flera särskilda taxeringsdistrikt, där särskild taxeringsnämnd verkställer taxering av andra skattskyldiga än fysiska personer, dödsbon och familjestiftelser. Till sådant taxeringsdistrikt skall, där så kan ske, hänföras även *fysisk person*, dödsbo eller familjestiftelse som *ensam eller tillsammans*

I län skall finnas ett eller flera särskilda taxeringsdistrikt, där särskild taxeringsnämnd verkställer taxering av andra skattskyldiga än fysiska personer, dödsbon och familjestiftelser. Till sådant taxeringsdistrikt skall, där så kan ske, hänföras även *delägare i fåmansföretag* och *honom närstående person* samt dödsbo eller

¹ Lagen omtryckt 1971:399. Senaste lydelse av rubriken 1974:773.

² Senaste lydelse 1974:991.

Nuvarande lydelse

med ett fåtal andra skattskyldiga äger aktierna i aktiebolag eller andelarna i ekonomisk förening samt delägare i handelsbolag.

Föreslagen lydelse

familjestiftelse som direkt eller genom förmedling av annan äger eller på därmed jämförligt sätt innehar aktier eller andelar i sådant företag.

Länsstyrelsen i Stockholms län förordnar årligen i Stockholm en för riket gemensam taxeringsnämnd eller, om det behöves flera sådana taxeringsnämnder att verkställa dels taxering till statlig inkomstskatt och statlig förmögenhetsskatt av skattskyldiga, som sakna hemortskommun i riket, ävensom av sådana i 17 § lagen om statlig inkomstskatt och 17 § lagen om statlig förmögenhetsskatt omförmälda skattskyldiga, som jämlikt 20 och 39 §§ folkbokföringsförordningen skola mantalsskrivas i Storkyrkoförsamlingen i Stockholm, dels ock taxering till kommunal inkomstskatt, som skall ske för gemensamt kommunalt ändamål.

Taxering, som verkställles av en för riket gemensam nämnd, anses äga rum å särskild ort och i särskilt taxeringsdistrikt.

20 §

Den som enligt denna lag är skyldig att avgiva deklARATION eller annan uppgift till ledning för egen taxering eller ock uppgift till ledning för annans taxering är jämväl skyldig att i skäligen omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att underlag finnes för deklARATIONS- eller uppgiftsskyldighetens fullgörande och för kontroll därav.

Fåmansföretag är skyldigt att sörja för att underlag finnes för kontroll av vad företagsledaren eller honom närstående person eller delägare tillskjutit till och uttagit ur företaget av pengar, varor eller annat. Företaget skall vidare som underlag för kontroll av trakamentsersättning, som utbetalats till företagsledaren eller honom närstående person eller delägare, bevara verifikation av övernattningskostnader, om ersättningen varit avsedd att täcka sådan kostnad.

Skyldighet att sörja för att underlag finnes och att bevara detta kvarstår under sex år efter utgången av det kalenderår underlaget avser.

Om skyldighet i vissa fall att föra räkenskaper är särskilt stadgat.

25 §¹

Allmän självdeklARATION skall upptaga:

1) den skattskyldiges namn och postadress, hemortskommun, där sådan finnes, och hemvist därstädes, personnummer samt nummer å för honom

¹Senaste lydelse 1974:868.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

utfärdad debetsedel å preliminär skatt för året näst före taxeringsåret ävensom beträffande utlänning nationalitet, beträffande utländsk juridisk person det land, där styrelsen haft sitt säte, samt beträffande skattskyldig, som allenast under någon del av beskattningsåret varit i riket bosatt, uppgift om den tid, han sålunda haft bostad härstädes,

2) alla förvärvskällor, beträffande vilka skattskyldighet för beskattningsåret åligger den skattskyldige; och skall därvid i fråga om förvärvskälla, i vilken skattepliktig fastighet ingått, särskilt angivas dels beskaffenheten av den skattskyldiges innehav av fastigheten, dels fastighetens taxeringsvärde året näst före taxeringsåret eller, om sådant värde det året icke varit fastigheten åsatt, dess eljest antagliga värde vid taxeringsårets ingång, dels ock, därest fastigheten icke ingått i förvärvskällan under hela beskattningsåret eller fastigheten ingått däri endast till viss del, huru lång tid eller till vilken del fastigheten sålunda ingått i förvärvskällan,

3) de intäkter och de avdrag, som äro att hänföra till varje förvärvskälla, dock att ersättning, som enligt bestämmelserna i 37 § 1 mom. 1. g) icke behöver upptagas i kontrolluppgift, ej heller behöver upptagas i deklarationen såsom intäkt,

4) de allmänna avdrag, som den skattskyldige yrkar få tillgodonjuta vid taxeringen,

5) den skattskyldiges tillgångar och skulder vid slutet av beskattningsåret, ändå att förmögenheten icke uppgår till skattepliktigt belopp, dock endast om och i den mån skattskyldighet för förmögenhet åligger honom,

6) beloppet av den preliminära skatt, som genom skatteavdrag erlagts för året näst före taxeringsåret, ävensom

7) garantibelopp, vilket skall upptagas såsom skattepliktig inkomst för den skattskyldige i dennes hemortskommun,

8) om deklarationen avser *juridisk person, vari aktierna eller andelarna ägas av fysisk person, dödsbo eller familjestiftelse ensam eller tillsammans med en fåtal andra skattskyldiga, ägarens eller ägarnas namn, personnummer och adress eller adresser.*

8) om deklarationen avser *fä-mansföretag, delägares eller honom närstående persons namn, personnummer och adress och i förekommande fall aktie- eller andelsinnehav tillika med angivande av röstvärde, om olika röstvärden förekomma, dock att uppgifter icke behöva lämnas för närstående person, som ej uppburit ersättning från, träffat avtal eller haft annat därmed jämförligt förhållande med företaget.*

Allmän självdeklaration skall därjämte innehålla de uppgifter, som för särskilda fall föreskrivas i denna lag eller som erfordras för beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen om allmän försäkring.

Ha makar, som ingått äktenskap före ingången av beskattningsåret och

Nuvarande lydelse

under detta år levt tillsammans, var för sig inkomst att taxera enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, skall vardera maken uppgiva huruvida inkomst av förvärvskälla är A-inkomst eller B-inkomst enligt 9 § 3 mom. nämnda lag. Vad nu sagts om makar skall i tillämpliga delar jämväl gälla i fråga om skattskyldiga som avses i 65 § sista stycket kommunalskattelagen (1928:370).

Har skattskyldig under beskattningsåret varit gift, skall han jämväl uppgiva sådan boets eller andra makens inkomst och förmögenhet, över vilken förvaltningen rättsligen tillkommit honom. Åligger skattskyldigheten andra maken, skall uppgiften lämnas å särskild blankett. Då skattskyldig skall taxeras för barns eller annans förmögenhet, skall uppgift lämnas jämväl om sådan förmögenhet.

Belopp, som upptagas i självdeklaration, skola utföras i hela krontal, så att överskjutande öretal bortfalla.

30 §

1 m o m.⁴ Har deklarationskyldig under beskattningsåret fört räkenskaper i rörelse, jordbruk eller skogsbruk som bedrivits av honom, skall vid hans självdeklaration fogas bestyrkt avskrift av balansräkning för beskattningsåret och balansräkning för det närmast föregående räkenskapsåret samt av vinst- och förlusträkning för beskattningsåret, om sådan räkning ingått i bokföringen. Har i bokföringen intagits särskilt balanskonto eller vinst- och förlustkonto och avviker sådant konto från räkning som nyss sagts, skall vid deklarationen jämväl fogas bestyrkt avskrift av kontot.

1 m o m. Har deklarationskyldig under beskattningsåret fört räkenskaper i rörelse, jordbruk eller skogsbruk som bedrivits av honom, skall vid hans självdeklaration fogas bestyrkt avskrift av balansräkning för beskattningsåret och balansräkning för det närmast föregående räkenskapsåret samt av vinst- och förlusträkning för beskattningsåret, om sådan räkning ingått i bokföringen. Har i bokföringen intagits särskilt balanskonto eller vinst- och förlustkonto och avviker sådant konto från räkning som nyss sagts, skall vid deklarationen jämväl fogas bestyrkt avskrift av kontot. *Har fåmansföretag i sin bokföring använt annat samlingskonto för intäkter och kostnader, skall bestyrkt avskrift av sådant konto bifogas. Redovisar fåmansföretag likvida medel i sammansatt post i balansräkningen, skall i självdeklarationen belopp utvisande kassabehållningen uppges särskilt.*

⁴Senaste lydelse 1972:745.

Nuvarande lydelse

Vid självdeklaration, som ovan sägs, skola vidare fogas uppställningar enligt fastställt formulär med uppgifter erforderliga för tillämpning av gällande bestämmelser rörande avdrag för värdeminskning så ock utdrag av räkenskaperna till styrkande av dessa uppgifter.

För aktiebolag, ekonomisk förening och ömsesidigt försäkringsbolag skall avlämnas bestyrkt avskrift eller tryckt exemplar av förvaltnings- och revisionsberättelser, som avgivits för beskattningsåret.

Föreslagen lydelse

För aktiebolag, ekonomisk förening och ömsesidigt försäkringsbolag skall avlämnas bestyrkt avskrift eller tryckt exemplar av förvaltnings- och revisionsberättelser, som avgivits för beskattningsåret. *För fåmansföretag skall jämväl lämnas förteckning som avses i 12 kap. 9 § aktiebolagslagen (1975:1385).*

3 m o m. Företagsledare i fåmansföretag och närstående till sådan person samt delägare i företaget skall vid självdeklaration föga uppställning enligt fastställt formulär med uppgifter erforderliga för tillämpning av gällande bestämmelser rörande beräkningen av hans inkomst från företaget. Därvid skall uppgift 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 bestridit, samt om avtal eller andra därmed jämförliga förhållanden mellan honom och företaget.

37 §

Nuvarande lydelse

1 m o m. Till ledning vid inkomsttaxering skola varje år utan anmaning uppgifter (kontrolluppgifter) för nästföregående kalenderår avlämnas på sätt framgår av följande uppställning:

Uppgiftsskyldig	Vem uppgiften skall avse	Vad uppgiften skall avse
1. a) Statlig och kommunal myndighet,	Den som hos den uppgiftsskyldige inne-	Avlöning, arvode, annan ersättning eller

⁵Senaste lydelse 1975:1382.

Nuvarande lydelse

Uppgifts-
skyldig

b) aktiebolag, ekonomisk förening, fond, stiftelse och annan juridisk person än dödsbo,

c) fysisk person och dödsbo, som bedrivit rörelse eller jordbruk, däri inbegripet skogsbruk, i fråga om förmåner, som utgått från sådan förvärvskälla, samt

d) fysisk person och dödsbo, som innehaft annan fastighet, i fråga om förmåner som utgått från sådan förvärvskälla.

Vem uppgiften skall avse haft anställning eller uppdrag eller utfört tillfälligt arbete eller som av den uppgiftsskyldige åtnjutit pension, livränta eller periodiskt utgående ersättning, ävensom den som åtnjutit förmån från personalstiftelse eller annan stiftelse.

Vad uppgiften skall avse förmån, oavsett huruvida denna utgått kontant eller såsom naturaförmån samt oavsett om densamma utgör ersättning för kostnader, som mottagaren haft att bestrida. Har mottagaren haft att erlægga vederlag för åtnjuten naturaförmån, skall uppgift om förmånen och vederlaget lämnas.

U n d a n t a g:

a) folkpension, när tilläggspension enligt lagen om allmän försäkring icke åtnjutes,

b) ersättning och förmån i anledning av tillfälligt arbete, om det som mottagaren sammanlagt åtnjutit haft ett lägre värde än 100 kronor för hela året,

c) ersättning och förmån till någon i anledning av tillfälligt arbete å annan fastighet än jordbruksfastighet, om vad som sammanlagt utgivits har lägre värde än 300 kronor för hela året och det icke utgör avdragsgill omkostnad i förvärvskällan rörelse,

d) utbetalning till rörelseidkare av ersätt-

*Nuvarande lydelse*Uppgifts-
skyldigVem uppgiften
skall avseVad uppgiften
skall avse

ning för tillfälligt arbete, om ersättningen utgör intäkt av rörelse för mottagaren,

e) i tjänst som avses i punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen utgiven förmån, som icke utgör skattepliktig intäkt för mottagaren,

f) förmåner i annat än penningar, om det som mottagaren i sådant hänseende sammanlagt från den uppgiftsskyldige åtnjutit, efter avdrag för vederlag, uppenbarligen haft ett värde icke överstigande 600 kronor för helt år räknat.

g) ersättning för resa i tjänsten, motsvarande gjorda utlägg som sammanlagt icke överstiga 500 kronor, och representationsersättning, motsvarande gjorda utlägg, sammanlagt icke överstigande 500 kronor, samt därjämte traktamentsersättning vid vistelse i tjänsten utom tjänstgöringsorten, som sammanlagt icke överstiger 500 kronor eller icke avser mer än 24 dagar

Nuvarande lydelse

Uppgifts- skyldig	Vem uppgiften skall avse	Vad uppgiften skall avse för år räknat, därest i kontrolluppgiften an- märkes, att trakta- mentsersättning utgått (se även 2 mom. fjärde stycket), h) förmån från stif- telse, om vad som ut- givits uppenbarligen icke utgör skattepliktig intäkt för mottagaren, samt i) ersättning eller förmån, för vilken mottagaren erlagt sjömansskatt.
----------------------	-----------------------------	---

Föreslagen lydelse

1 mom. Till ledning vid inkomsttaxering skola varje år utan anmaning uppgifter (kontrolluppgifter) för nästföregående kalenderår avlämnas på sätt framgår av följande uppställning:

Uppgifts- skyldig	Vem uppgiften skall avse	Vad uppgiften skall avse
1.a) Statlig och kom- munal myndighet, b) aktiebolag, eko- nomisk förening, fond, stiftelse och annan ju- ridisk person än döds- bo, c) fysisk person och dödsbo, som bedrivit rörelse eller jordbruk, däri inbegripet skogs- bruk, i fråga om förmå- ner, som utgått från så- dan förvärvskälla, samt	Den som hos den uppgiftsskyldige inne- haft anställning eller uppdrag eller utfört till- fälligt arbete eller som av den uppgiftsskyldi- ge åtnjutit pension, liv- ränta eller periodiskt utgående ersättning, ävensom den som åtn- jutit förmån från per- sonalstiftelse eller an- nan stiftelse.	Avlöning, arvode, annan ersättning eller förmån, oavsett huru- vida denna utgått kon- tant eller såsom natu- raförmån samt oavsett om densamma utgör ersättning för kostna- der, som mottagaren haft att bestrida. Har mottagaren haft att er- lägga vederlag för åtn- juten naturaförmån, skall uppgift om förmå-

Föreslagen lydelse

Uppgifts-
skyldig

d) fysisk person och dödsbo, som innehaft annan fastighet, i fråga om förmåner som utgått från sådan förvärvskälla.

Vem uppgiften
skall avse

Vad uppgiften
skall avse
nen och vederlaget
lämnas.

Undantag:

a) folkpension, när tilläggspension enligt lagen om allmän försäkring icke åtnjutes,

b) ersättning och förmån i anledning av tillfälligt arbete, om det som mottagaren sammanlagt åtnjutit haft ett lägre värde än 100 kronor för hela året,

c) ersättning och förmån till någon i anledning av tillfälligt arbete å annan fastighet än jordbruksfastighet, om vad som sammanlagt utgivits har lägre värde än 300 kronor för hela året och det icke utgör avdragsgill omkostnad i förvärvskällan rörelse,

d) utbetalning till rörelseidkare av ersättning för tillfälligt arbete, om ersättningen utgör intäkt av rörelse för mottagaren,

e) i tjänst som avses i punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen utgiven förmån, som icke utgör skattepliktig intäkt för mottagaren,

*Föreslagen lydelse*Uppgifts-
skyldigVem uppgiften
skall avseVad uppgiften
skall avse

f) förmåner i annat än penningar, om det som mottagaren i sådant hänseende sammanlagt från den uppgiftsskyldige åtnjutit, efter avdrag för vederlag, uppenbarligen haft ett värde icke överstigande 600 kronor för helt år räknat, *om ej förmånen – oavsett värdet – i sin helhet är att hänföra till skattepliktig intäkt.*

g) ersättning för resa i tjänsten, motsvarande gjorda utlägg som sammanlagt icke överstiga 500 kronor, och representationsersättning, motsvarande gjorda utlägg, sammanlagt icke överstigande 500 kronor, samt därjämte traktamentsersättning vid vistelse i tjänsten utom tjänstgöringsorten, som sammanlagt icke överstiger 500 kronor eller icke avser mer än 24 dagar för år räknat, därest i kontrolluppgiften anmärkes, att traktamentsersättning utgått (se även 2 mom. fjärde stycket),

h) förmån från stiftelse, om vad som utgivits uppenbarligen

*Föreslagen lydelse*Uppgifts-
skyldigVem uppgiften
skall avse

Vad uppgiften
skall avse
icke utgör skattepliktig
intäkt för mottagaren,
samt
i) ersättning eller
förmån, för vilken
mottagaren erlagt
sjömansskatt.

*Undantagen gäller ej
fåmansföretag, eller till
sådant företag hörande
personalstiftelse i fråga
om uppgifter avseende
företagsledaren eller ho-
nom närstående person
eller delägare i företaget.*

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

2 m o m.* Vid avlämnande av uppgifter, varom stadgas i 1 mom., skall iakttagas följande.

Avser sådan förmån, varom i 1 mom. första och andra punkterna förmäles, endast en del av året, skall upplysning meddelas om den tidrymd, för vilken förmånen utgått.

I kontrolluppgift, som upptager särskild resekostnads- och traktamentsersättning, skall angivas beloppet av dels resekostnadsersättning och dels traktamentsersättning jämte tid för vilken traktamentsersättning utgått. Därvid skola uppgifter lämnas om traktamentsersättning dels för förrättningar inom riket i enlighet med vad nedan sägs och dels för förrättningar utom riket. I fråga om förrättningar inom riket skola uppgifter lämnas särskilt för förrättningar som icke varit förenade med övernattning (endagsförrättningar), förrättningar som varit förenade med övernattning men icke medfört vistelse mer än femton dygn i följd på en och samma ort (korttidsförrättningar) samt övriga resor (långtidsförrättningar). För endagsförrättningar uppgives utgiven traktamentsersättning och antal dagar. Vid beräkning av antalet dagar för endagsförrättningar medräknas icke sådan endagsförrättning, som varat högst fyra timmar; förrättning som varat mer än fyra timmar men högst tio timmar räknas som halv dag; längre förrättning räknas som hel dag. För korttids- och långtidsförrättningar uppgives utgiven traktamentsersättning och antal nätter övernattning skett. De första femton dyg-

*Senaste lydelse 1973:376.

Nuvarande lydelse

nen av varje långtidsförrättning uppgivas såsom korttidsförrättning. – I kontrolluppgift skall i förekommande fall särskilt anmärkas, att arbetsgivaren utöver traktamentsersättningen, haft utgifter för den anställdes bostad eller uppehälle under förrättningen.

Om skattechefen i det län där arbetsgivarens hemortskommun är belägen medger det, behöver arbetsgivaren, i stället för att lämna uppgift enligt tredje stycket om traktamentsersättning vid förrättning inom riket, endast anmärka i kontrolluppgiften att sådan ersättning utgått. Förutsättning för medgivande är att ersättning utgår enligt sådana grunder att den kan antagas icke komma att överstiga avdragsgill ökning i levnadskostnaderna. Motsvarande medgivande kan lämnas även beträffande resekostnadsersättning för färd med allmänt kommunikationsmedel. Medgivande lämnas endast om arbetsgivaren har ett större antal anställda, som mera regelbundet företager tjänsteresor, och medgivandet bedömes vara utan olägenhet för taxeringsarbetet. Medgivande gäller tills vidare. Det kan begränsas till viss grupp av anställda. – Ansökan om medgivande göres hos länsstyrelsen senast den 31 oktober året före taxeringsåret. Talan mot beslut, varigenom ansökan om medgivande avslagits eller medgivande återkallats, föres hos riksskatteverket genom besvär som skola ha inkommit till verket inom en månad från den dag då klaganden erhöll del av beslutet. Mot riksskatteverkets beslut får talan icke föras.

Föreslagen lydelse

Om skattechefen i det län där arbetsgivarens hemortskommun är belägen medger det, behöver arbetsgivaren, i stället för att lämna uppgift enligt tredje stycket om traktamentsersättning vid förrättning inom riket, endast anmärka i kontrolluppgiften att sådan ersättning utgått. Förutsättning för medgivande är att ersättning utgår enligt sådana grunder att den kan antagas icke komma att överstiga avdragsgill ökning i levnadskostnaderna. Motsvarande medgivande kan lämnas även beträffande resekostnadsersättning för färd med allmänt kommunikationsmedel. Medgivande lämnas endast om arbetsgivaren har ett större antal anställda, som mera regelbundet företager tjänsteresor, och medgivandet bedömes vara utan olägenhet för taxeringsarbetet. *Medgivande får ej lämnas fåmansföretag i fråga om uppgifter rörande företagsledaren och honom närstående personer samt delägare i företaget.* Lämnat medgivande gäller tills vidare. Det kan begränsas till viss grupp av anställda. – Ansökan om medgivande göres hos länsstyrelsen senast den 31 oktober året före taxeringsåret. Talan mot beslut, varigenom ansökan om medgivande avslagits eller medgivande återkallats, föres hos riksskatteverket genom besvär som skola ha inkommit till verket inom en månad från den dag då klaganden erhöll del av beslutet. Mot riksskatteverkets beslut får talan icke föras.

Nuvarande lydelse

Därest vid avlönings utbetalande avdrag skett för löntagares eller hans efterlevandes pensionering, skall i kontrolluppgiften upptagas bruttolön och vad som avdragits.

I kontrolluppgift enligt 1 mom. första, andra eller sjunde punkten skall angivas, huruvida arbetsgivaren har att för utgivet belopp erlagga avgift enligt 19 kap. 1 § lagen om allmän försäkring.

I kontrolluppgift skall särskilt för sig upptagas sådant skatteavdrag som skett för uttagande av preliminär A-skatt.

Särskild uppgiftshandling skall avlämnas för varje person, varom fråga är. Därvid skall fullständigt angivas personens namn, personnummer, hemvist och bostadsadress. Där så kan ske, bör uppgift lämnas även om numret på för honom utfärdad debetsedel å preliminär skatt för året näst före taxeringsåret.

Föreslagen lydelse

Särskild uppgiftshandling skall avlämnas för varje person, varom fråga är. Därvid skall fullständigt angivas personens namn, personnummer, hemvist och bostadsadress. Där så kan ske, bör uppgift lämnas även om numret på för honom utfärdad debetsedel å preliminär skatt för året näst före taxeringsåret. *På uppgiftshandling som lämnas av fåmansföretag skall angivas om personen är företagsledare eller honom närstående person eller delägare i företaget.*

Kontrolluppgift, som i 1 mom. tredje punkten sägs och som avser pensionsförsäkring tagen annorledes än i samband med tjänst, skall innehålla uppgift om tidigare och nuvarande ägare till försäkringen och, om möjligt, fång varigenom äganderätten övergått samt, i förekommande fall, den som erhållit förfoganderätten till försäkringen. Kontrolluppgift, som avser pensionsförsäkring tagen i samband med tjänst, skall innehålla uppgift om den, som enligt tjänstcavtalet skall åtnjuta pensionsförmånen.

Uppgift skall avfattas å blankett enligt fastställt formulär eller å annan för ändamålet lämpad blankett.

42 §

4 m o m. Det åligger fåmansföretag att lämna företagsledaren och delägare i företaget samt dem närstående personer alla uppgifter som erfordras för att de skola kunna beräkna sin skattepliktiga inkomst från företaget.

51 §

Anmaning som avses i 22 § 2 mom., 24 § 2 mom., 31 § 2 mom., 33 och 36 §§, 39 § 1 mom. samt 45 § må utfärdas av taxeringsnämnd och

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

taxeringsintendent. Samma rätt tillkommer tjänsteman, som verkställer taxeringsrevision, dock att sådan tjänsteman icke äger anmana någon att avlämna självdeklaration.

Anmaning som avses i 39 § 2 mom. må endast utfärdas av skattechefen i det län, där den uppgiftsskyldige är bosatt.

Anmaning som avses i 39 § 2 mom. utfärdas av skattechefen i det län, där den uppgiftsskyldige är bosatt eller, efter skattechefens förordnande, av annan tjänsteman.

I de fall som avses i 39 § 3 mom., 41 § samt 42 § 2 mom. må anmaning göras av taxeringsintendent.

Denna lag träder i kraft en vecka efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling och tillämpas första gången vid 1977 års taxering.

Vid tillämpning av denna lag skall, intill dess aktiebolagslagen (1975:1385) träder i kraft, föreskriften i 75 c § lagen (1944:705) om aktiebolag äga tillämpning i stället för föreskriften i 12 kap. 9 § aktiebolagslagen.

3 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m. m.

Härmed föreskrives att 11 § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m. m. skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

11 §¹

Pensionsstiftelse får icke mottaga fordran mot arbetsgivaren. Avtal i strid härmed är ogiltigt. Stiftelsen äger dock utlåna medel till arbetsgivaren, om betryggande säkerhet ställes för lånet eller tillsynsmyndigheten medger det.

Stiftelse får icke från arbetsgivaren mottaga egendom på villkor, som väsentligt begränsar stiftelsens rätt att förfoga över egendomen. Ej heller får stiftelse, som grundats av aktiebolag, utan att tillsynsmyndigheten godkänner det äga aktier i bolaget eller i bolag, vilket står i sådant förhållande till detta, som avses i 1 kap. 2 § aktiebolagslagen (1975:1385).

Har pensionsstiftelse till ändamål att trygga utfästelse om pension till arbetstagare eller arbetstagares efterlevande i aktiebolag som avses i 35 § 1 a mom. 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) äga motsvarande tillämpning.

Denna lag träder i kraft en vecka efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling. Vid tillämpning av lagen skall, intill dess aktiebolagslagen (1975:1385) träder i kraft, bestämmelserna i 75 a, 75 b och 213 §§ lagen (1944:705) om aktiebolag äga tillämpning i stället för bestämmelserna i 12 kap. 7 och 8 §§ samt 19 kap. 1 § aktiebolagslagen.

¹Senaste lydelse 1975:1388.

FINANSDEPARTEMENTET

Utdrag
PROTOKOLL
vid regeringssammanträde
1975-11-13

Närvarande: statsrådet Sträng, ordförande, och statsråden Andersson, Johansson, Holmqvist, Aspling, Geijer, Bengtsson, Norling, Lidbom, Carlsson, Gustafsson, Zachrisson, Leijon, Hjelm-Wallén, Peterson

Föredragande: statsrådet Sträng

Proposition om ändrade regler för beskattning av fåmansföretag m. m.

1 Inledning

Företagsskatteberedningen¹ (Fi 1970:77) har enligt sina direktiv till uppgift att företa en översyn av hela företagsbeskattningen. Vid sidan av de mer generella riktlinjerna för utredningens arbete tas i direktiven också upp frågor av mera speciell karaktär. I direktiven pekas bl. a. på behovet av ingripande mot olika former av skatteflykt på företagsbeskattningens område. Särskilt framhålls de möjligheter som föreligger att uppnå inte avsedda skattelättnader genom verksamhet i fåmansbolag.

Beredningen har i juli 1975 avlämnat delbetänkandet (SOU 1975:54) Fåmansbolag. I betänkandet anges att beredningens målsättning varit att utforma sådana beskattningsregler för fåmansbolag och deras delägare som i görligaste mån är neutrala i förhållande till andra företagsformer. Förslaget kan sägas omfatta tre delar, en lagstiftningsdel, en anvisningsdel och en informationsdel. Lagstiftningsdelen syftar till att motverka vissa förfaranden som ansetts civilrättsligt giltiga men medfört oacceptabla verkningar vid beskattningen. Denna lagstiftning föreslås kompletterad med anvisningar från riksskatteverket. Informationsdelen tar sikte på att genom vidgad upplysningsplikt förbättra taxeringsmyndigheternas möjligheter att genomlyska ekonomiska transaktioner mellan fåmansbolag och deras delägare. Aktieägaren skall t. ex. enligt förslaget på en särskild deklara-tionsbilaga brut-

¹ Riksdagsledamöterna Erik Wärnberg (ordförande), Alvar Andersson, Tage Johansson, Tage Magnusson, Cecilia Nettelbrandt och Otto Stadling, numera regeringsrådet Sven Brodén, docenten Dag Helmers, numera sekreteraren i LO Rune Molin samt numera förbundsordföranden Sune Tidefelt.

toredovisa samtliga löneförmåner, kostnadsersättningar m. m. och lämna uppgift om andra ekonomiska mellanhavanden med bolaget.

Tre av beredningens ledamöter, nämligen docenten Dag Helmers samt riksdagsledamöterna Tage Magnusson och Cecilia Nettelbrandt har avgett reservationer mot förslaget.

Efter remiss har yttranden över betänkandet avgetts av kammarrätten i Stockholm, riks försäkringsverket, bankinspektionen, riksskatteverket (RSV), kommerskollegium, patent- och registreringsverket, länsstyrelserna i Stockholms, Södermanlands, Östergötlands, Jönköpings, Malmöhus, Göteborgs och Bohus, Älvsborgs, Värmlands, Örebro, Jämtlands, Västerbottens samt Norrbottens län, 1972 års skatteutredning (Fi 1972:02) bostadsskattekommittén (Fi 1972:08) och 1974 års bolagskommitté (Ju 1974:21).

Yttranden har efter remiss även avgetts av Centralorganisationen SACO/SR, Familjeföretagens förening, Föreningen auktoriserade revisorer (FAR), Föreningen Sveriges kommunala taxeringsrevisorer, Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer, Landsorganisationen i Sverige (LO), Lantbrukarnas riksförbund (LRF), Landstingsförbundet, Skånes handelskammare, Svensk industriförening, Svenska arbetsgivareföreningen (SAF), Svenska företagares riksförbund, Svenska revisorsamfundet, Sveriges advokatsamfund, Sveriges grossistförbund, Sveriges hantverks- och industriorganisation (SHIO), Sveriges industriförbund, Svenska kommunförbundet, Sveriges köpmannaförbund, Sveriges redovisningskonsulters förbund, Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund och Tjänstemännens centralorganisation (TCO).

Kommerskollegium har till sitt yttrande fogat yttranden av handelskammaren i Jönköpings län, Kronobergs och Blekinge handelskammare, Handelskamrarna i Göteborg och Karlstad samt Västerbottens handelskammare. Länsstyrelsen i Jönköpings län hänvisar i sitt yttrande till bl. a. bifogade yttranden av Jönköpings läns Näringslivsråd och Jönköpings läns företagarförening, ek. för. LO har inhämtat yttrande från Svenska Byggnadsarbetareförbundet och bifogat detta till sitt eget yttrande. LRF har åberopat yttrande av Lantbrukarnas skattedelegation. SAF och Sveriges industriförbund har åberopat yttrande av Näringslivets skattedelegation.

2 Den skattemässiga behandlingen av olika företagsformer

2.1 Nuvarande regler

2.1.1 Inledning

Tre företagsformer är f. n. i allmänhet tänkbara för rörelse som skall bedrivas med en eller ett fåtal fysiska personer som delägare. Företaget kan bedrivas som enskild firma, handelsbolag (varav kommanditbolag utgör en variant) eller aktiebolag. I fråga om själva inkomstberäkningen är skillnaderna obetydliga. Möjligheterna till vinstreglerande dispositioner genom nedskrivning av varulager, fordringar m. m. samt avskrivning på anlägg-

ningstillgångar är således desamma. Konsolidering genom avsättningar till konjunkturinvesteringsfond samt vinstöverföringar genom s. k. öppna koncernbidrag har dock förbehållits aktiebolagen och kan inte förekomma i enskild firma eller handelsbolag. De betydande olikheter som tidigare förelåg vid taxering av företagsförmögenhet har utjämnats genom 1974 års ändringar i kapitalbeskattningen.

2.1.2 Enskild firma

Företagets ägare beskattas för hela inkomsten av verksamheten i inkomstkällan rörelse. Någon beskattning under inkomst av kapital för ränta på egen kapitalinsats i rörelsen eller under tjänst för värdet av den egna arbetsinsatsen sker alltså inte. Vid taxeringen får avdrag inte ske för lön till make eller barn under 16 år (i vissa fall 18 år), som utfört arbete i rörelsen. Detta medför att det totalt intjänade rörelseresultatet inte kan delas upp på familjemedlemmar, något som vid högre inkomstnivåer får särskild betydelse genom progressiviteten i den statliga beskattningen. Å andra sidan kan skattereduktion utgå med högst 1 800 kr. Vidare kan förvärvsavdrag erhållas med 1 000 kr. då make arbetat i rörelsen. Har maken egen arbetsinkomst, kan dock sådant avdrag erhållas med 2 000 kr.

Egenföretagaren får vid beräkning av rörelseinkomsten inte beakta skuld för semesterlön, pensionskostnader, lön, provision och liknande avseende honom själv eller familjemedlemmar. Skuldföring av andel i årsvinst är givetvis inte heller möjlig.

Försäljning av rörelse betraktas som den sista affärshändelsen och försäljningssumman utgör skattepliktig intäkt i sin helhet. Detta innebär att tidigare konsolidering genom lagernedskrivning och övercravskrivning av anläggningstillgångar liksom även upparbetad goodwill tas fram till beskattning, oavsett den tid rörelsen bedrivits. Viss lindring i progressiviteten vid den statliga beskattningen kan erhållas genom rätten till särskild skatteberäkning för s. k. ackumulerad inkomst.

Vid ombildning av enskild firma till bolag kan tillgångar och skulder föras över till bokförda värden. Den företagsekonomiska kontinuitetsprincipen godtas i dessa fall och dolda reserver behöver alltså inte tas fram till beskattning.

2.1.3 Handelsbolag

Till skillnad från enskild firma utgör handelsbolaget en juridisk person. Bolaget är dock inte särskilt skattesubjekt och skall därför inte taxeras. Tekniskt sker beskattningen hos delägarna, som var och en taxeras för sin andel i bolagets inkomst. Även garantibelopp på fastighet fördelas. Oberoende av hur delägarans andel i vinsten rubriceras – t. ex. ränta på insatt kapital, lön, företagavinst etc. – tas denna upp under det inkomstslag, van-

ligtvis rörelse, till vilket verksamheten varit att hänföra om skattskyldighet förelegat för bolaget. Inkomsten kan delas upp på familjemedlemmar aningen genom att dessa tas in som delägare eller avlönas för faktiskt utfört arbete. Utan hänsyn till kapitalinsatser eller andelstal kan delägarna efter eget val fördela vinsten mellan sig. Reserveringar för löneskuld, semesterersättning och liknande får ske för de medlemmar av delägarens familj som betraktas som anställda. Även för kostnader för deras framtida pensionering medges avdrag. För avsättning till skuldkonto krävs dock att utfästelserna ingår i allmän pensionsplan.

Beskattningen i samband med försäljning av företag i handelsbolagets form kan sägas ske efter två skilda principer beroende på hur avtalet utformats. Avser överlåtelsen bolagets tillgångar och skulder (inkrån) beskattas säljaren på samma sätt som vid försäljning av enskild firma, dvs. för upplösta reserver, goodwill etc. Köparen får härvid använda överlåtelsevärdena som av- och nedskrivningsunderlag. Det andra tillvägagångssättet är att avyttra andelen i handelsbolaget, varvid beskattningen sker enligt realisationsvinstregler. Bokföringen i handelsbolaget påverkas då inte av överlåtelsen. Köparen fortsätter driften av bolagets rörelse med samma av- och nedskrivningsunderlag som säljaren.

2.1.4 Aktiebolag

Ett aktiebolag utgör såväl juridisk person som särskilt skattesubjekt. Bolaget åsätts egna taxeringar och får härvid göra avdrag för vad som utgetts till aktieägarna, förutsatt att ersättningarna är att betrakta som kostnader i bolagets verksamhet. Vinsten dubbelbeskattas i princip, först hos bolaget och därefter hos delägarna, i den mån den utdelats. Vinst som kvarstår i bolaget utskiftningsbeskattas i samband med bolagets upplösning eller nedläggning av aktiekapitalet. Både i skattelagstiftning och praxis har dock avsteg gjorts från dubbelbeskattningsprincipen. Sålunda föreligger enligt särskilda bestämmelser en på visst sätt begränsad avdragsrätt för lämnad utdelning på nyemitterade aktier. I rörelsedrivande fåmansbolag kan vidare vinsten ofta disponeras så att dubbelbeskattning undviks. I regel kan hela vinsten tas ut i form av lön till den aktieägare som leder verksamheten i stället för genom utdelning. Denna möjlighet föreligger inte i förvaltningsbolag, där avdrag för lön till aktieägare i praxis begränsats till viss procent av skattepliktiga bruttointäkter.

Någon begränsning i rätten att avlöna aktieägare och dem närstående personer för deras arbetsinsatser i bolaget föreligger inte. Inkomsten kan således delas upp på familjemedlemmar. Genom att låta en del av vinsten stå kvar i bolaget kan vissa fördelar uppnås, bl. a. från progressionssynpunkt.

Möjligheter föreligger att skjuta upp beskattningen genom skuldföring av lön, tantiem, semesterersättning m. m. avseende aktieägare och närstå-

ende personer. Eftersom även huvudaktieägare får betraktas som anställda, är förutsättningarna väsentligt större i aktiebolag att erhålla räntefria skattekrediter genom vinstreglerande dispositioner av detta slag. Som en följd härav kan bolagets resultat nollställas vid taxering för det år reservering skett i räkenskaperna medan beskattningen hos aktieägaren sker först för kalenderår då medlen lyfts.

I fråga om avdrag för pensionskostnader kan nämnas att aktiebolag har större möjligheter att göra kontoavsättningar. I motsats till handelsbolaget beaktas även utfästelse till delägare. Med undantag för personer med bestämmande inflytande behöver utfästelserna inte omfattas av allmän pensionsplan.

Aktiebolaget har till skillnad från handelsbolaget och den enskilda firman möjlighet till öppen vinstreservering genom avsättning till investeringsfond för konjunkturutjämning. För aktiebolag föreligger vidare en rätt till öppen resultatutjämning mellan olika företag genom koncernbidrag.

Rätt att vid taxeringen erhålla avdrag för tidigare års underskott genom förlustavdrag föreligger för såväl fysiska som juridiska personer. Genom att inkomsten från handelsbolag och enskild firma taxeras hos ägarna, åtnjuter dessa personligen förlustavdrag till följd av tidigare rörelseunderskott. Förlustavdraget kan även utnyttjas av sambeskattad make. I aktiebolag tillkommer förlustavdraget detta och kan inte föras över till ägarna.

Vid avyttring av rörelsen genom försäljning av aktierna i bolaget sker beskattning enligt realisationsvinstreglerna. Försäljningen kan givetvis, såsom vid handelsbolag, i stället avse inkråmet, varvid vinsten beskattas i bolaget.

Aktiebolaget är inte skattskyldigt för förmögenhet. I stället åligger det delägarna att ta upp värdet av aktierna vid beräkning av skattepliktig förmögenhet. Förmögenhetsvärdet på aktierna grundas i allmänhet på en substansvärdering, varvid tillgångar och skulder värderas på samma sätt som för egenföretagaren. Aktiebolagsformen ger emellertid här vissa fördelar. Pensionslöften, som lämnats aktieägare utan bestämmande inflytande, får beaktas. Vidare medges avdrag för del av beräknad utskiftningsskatteskuld trots att nuvärdet i de fall verksamheten kommer att fortsättas under över-skådlig tid är praktiskt taget obefintligt.

2.2 Beredningens allmänna överväganden

En av beredningen företagen undersökning visar att omkring 85 % av aktiebolagen utgörs av fåmansbolag. Av dessa redovisade vid 1971 års taxering omkring hälften inte någon beskattningsbar inkomst, medan ytterligare 25 % redovisade en beskattningsbar inkomst av högst 1 000 kr. Beredningen anför att den främsta anledningen till det stora antalet aktiebolagsbildningar under senare år torde ha varit att uppnå skilda fördelar vid beskattningen. Detta gäller enligt beredningen i första hand den stora grupp nytillkomna

bolag i vilka verksamheten är uppbyggd på bolagsägarens särskilda kvalifikationer och den arbetsinsats denne kan tillföra bolaget. Som exempel nämns enskilt bedriven verksamhet som läkare, tandläkare, revisor samt utövar av litterär eller konstnärlig verksamhet såsom författare, skådespelare, musiker. Beredningen betecknar den nu rådande situationen inom den del av företagsbeskattningen som rör fåmansbolag och deras ägare som otillfredsställande. Läget har enligt beredningen markant förvärrats under senare år.

Beredningen konstaterar att den grundläggande bristen i den skattemässiga behandlingen av fåmansbolagen och deras ägare ligger i det förhållandet att bolaget och ägaren accepterats som två självständiga, av varandra oberoende personer. Att uppdelningen på bolag och ägare bara är en illusion framträder enligt beredningen inte minst vid de allt vanligare avtalen om köp och försäljning av olika slags egendom. Reellt innebär sådana avtal inget annat än att aktieägaren avtalar med sig själv. Den omständigheten att ett tvåpartsförhållande formellt sett föreligger har i praktiken möjliggjort för aktieägaren att komma i åtnjutande av skatteförmåner genom att dela upp bolagets inkomst på flera familjemedlemmar och genom att belasta bolagets resultat med privata levnadskostnader.

Beredningen framhåller att målsättningen inte är att skärpa beskattningen av fåmansägda bolag utan att söka skapa neutralitet i skattehänseende mellan sådana bolag och övriga företagsformer. Målet sägs således vara att uppnå en likformig och rättvis beskattning av företagsinkomster oberoende av vilken juridisk form som valts för verksamheten. Härtill krävs enligt beredningen såväl nya materiella regler som utökad skyldighet för fåmansbolag och dess delägare att lämna upplysningar om sina ekonomiska mellanhanden.

Vad gäller de materiella reglernas innehåll diskuterar beredningen olika principiella metoder inom dubbelbeskattningens ram ävensom lösningar som innebär en övergång till enkelbeskattning. Sistnämnda slag av lösningar har emellertid befunnits mindre lämpliga. Beredningen har också övervägt att framlägga förslag till skärpning av nuvarande praxis som tillåter att dubbelbeskattningseffekten elimineras genom att vinst utbetalas som lön till aktieägare. Flera skäl har emellertid ansetts tala emot en sådan skärpning. Enligt beredningen uppfylls önskemålet om neutral beskattning av företagsinkomster bäst om nu gällande system för beskattning av fåmansbolag och delägare bibehålls. Systemet föreslås dock böra kompletteras med bestämmelser som begränsar möjligheten till obehöriga skattelättnader.

2.3 Remissyttrandena

Praktiskt taget samtliga remissinstanser delar beredningens uppfattning att beskattningsreglerna för fåmansbolagen och deras delägare bör utformas så att reglerna i största möjliga utsträckning är neutrala i förhållande till

andra företagsformer. Beredningens uppfattning att en lösning av fåmansbolagen och delägarnas beskattning bör sökas inom nu gällande dubbelbeskattningsram godtas också av remissinstanserna. Vad gäller behovet av nya regler är meningarna däremot mer delade. *Kammarrätten i Stockholm, RSV, samtliga länsstyrelser, 1972 års skatteutredning, Föreningen Sveriges kommunala revisorer, LO, Landstingsförbundet, Svenska kommunförbundet och TCO* tillstyrker att ett materiellt regelsystem införs för fåmansbolagen och deras delägare, vilket system kompletteras med anvisningar från RSV och ökad uppgiftsskyldighet från de skattskyldigas sida. I de remissyttranden som avgetts av organisationer med anknytning till näringslivet hävdas däremot – under anförande bl. a. att beredningens redogörelse för fåmansbolagens skatteförhållanden innebär en svartmålning av verkligheten – att de föreslagna materiella reglerna i huvudsak är onödiga och att det missbruk som trots allt förekommer i stället bör bekämpas med ökad taxeringskontroll.

Bankinspektionen anför att beredningens förslag i åtskilliga avseenden är av mycket ingripande slag och att konsekvenserna kan bli mycket betungande för fåmansbolagens ekonomi. Enligt inspektionen vill det synas som om beredningen gått väl långt i sina strävanden att skapa regler mot olika slags transaktioner mellan fåmansbolagen och deras ägare, som kan innebära skatteflykt. Liknande synpunkter framförs av bl. a. *SHIO*.

3 Taxering av fåmansbolag och delägare

3.1 Begreppet fåmansbolag

3.1.1 Nuvarande regler

Skattelagstiftningen innehåller på flera punkter särbestämmelser för fåmansbolag. Någon enhetlig definition av begreppet fåmansbolag finns inte. På en del ställen i KL definieras fåmansbolag som ett aktiebolag, vari 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. En annan definition är ett bolag vari den skattskyldige ensam eller tillsammans med närstående har ett bestämmande inflytande. Vid inkomsttaxeringen gäller särskilda bestämmelser för fåmansbolag – i vissa fall inkluderas handelsbolag och ekonomiska föreningar – beträffande bl. a. skattskyldighet för utdelningsinkomster (54 § femte stycket KL), avdrag för koncernbidrag (43 § 3 mom. KL), bedömningen om tomtrörelse skall anses föreligga (punkt 2 av anvisningarna till 22 § KL), avdrag för pensionsavsättning (punkt 2 anvisningarna till 29 § KL), avyttring av aktier i fastighetsbolag (35 § 3 mom. sjunde stycket KL), avyttring av aktier i vinstbolag (35 § 3 mom. åttonde stycket KL) och interna aktieöverlåtelser (35 § 3 mom. nionde stycket KL). En utförligare redovisning av hithörande bestämmelser finns på s. 60 och 61 i betänkandet.

3.1.2 Beredningen

Beredningen framhåller att avgörande för om ett aktiebolag enligt nuvarande praxis räknas som fåmansbolag är om mer än 50 % av aktierna i bolaget eller, vid olika röstetal på aktierna, mer än hälften av rösterna innehas av ett fåtal personer. Hur stor eller liten denna grupp måste vara för att uppfylla kravet på "ett fåtal" personer kan inte utläsas av lagtexten. Beredningen, som konstaterar att det f. n. torde antas att i allt fall 10–20 aktieägare inryms i begreppet "ett fåtal", avstår också från att söka i lagtexten ange vid vilket aktieägarantal ett aktiebolag förlorar karaktären av fåmansbolag. Beredningen är dock av den bestämda uppfattningen att gränsen för fåmansbolag bör kunna ligga väsentligt högre än 10–20 personer. Det avgörande bör nämligen enligt beredningen här vara att närstående personer räknas som en enhet. Om aktierna är spridda på tio olika familjer skall enligt beredningen ett fåmansbolag anses föreligga oavsett hur många aktieägarna är totalt. Närståendekretsen bör enligt beredningen kunna preciseras med utgångspunkt i regeln i 35 § 3 mom. tionde stycket KL, dvs. föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling och avkomlings make, syskon eller syskons make eller avkomling samt dödsbo vari den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare. Med avkomling likställs styvbarn och fosterbarn.

Beredningen anser vidare det nödvändigt att låta fåmansbolagsbegreppet utsträckas till att avse ytterligare en kategori bolag, nämligen bolag som tillkommit för att först ackumulera och därefter återbetala inkomster som i realiteten inte är annat än individuella arbetsförtjänster. Beredningen åsyftar bl. a. det fallet att aktierna i bolaget visserligen är spridda på ett flertal händer men där verksamheten är uppdelad på flera avgränsade rörelsegrenar som var och en fungerar som ett självständigt fåmansbolag. Ett antal läkare, som formellt är anställda av ett och samma aktiebolag, kan exempelvis bedriva läkarpraktik med fri bestämmanderätt och separat resultatredovisning. Beredningen framhåller vidare att denna utvidgning av fåmansbolagsbegreppet inte skall kunna kringgås genom att aktierna överförs till t. ex. en stiftelse eller en ideell organisation. Det avgörande bör således vara om de i bolaget faktiskt verksamma har det reella inflytandet över sin del av verksamheten.

Aktiebolag, som inte utgör fåmansbolag, kallar beredningen för marknadsbolag. Enligt beredningen bör ett aktiebolag aldrig anses som fåmansbolag om dess aktier noteras på Stockholms fondbörs eller på fondhandlarlistan. Beredningen motiverar detta med att bolag av denna storleksordning får anses vara utsatta för en så stark kontroll från de anställdas och allmänhetens sida att missbruk inte behöver befaras på samma sätt som i renodlade fåmansbolag.

Den av beredningen valda definitionen av fåmansbolag har intagits som ett nytt moment i 32 § KL. Vad som i detta moment föreskrivits för ak-

tiebolag skall enligt beredningen i vissa hänseenden gälla även för handelsbolag och ekonomisk förening.

Ledamoten Helmers har med instämmande från ledamöterna Magnusson och Nettelbrandt reserverat sig mot den föreslagna utvidgningen av begreppet fåmansbolag. Helmers anför bl. a. att den i 54 § KL nu gällande definitionen av fåmansbolag – även om den inte är strikt – omfattar alla aktiebolag som inte kan betraktas som företag i egentlig mening.

3.1.3 Remissyttrandena

Beredningens förslag om en utvidgning av fåmansbolagsbegreppet tillstyrks i princip av bl. a. *RSV, länsstyrelserna i Jönköpings, Malmöhus och Örebro län. Kammarrätten i Stockholm, kommerskollegium, länsstyrelserna i Värmlands och Västerbottens län* samt så gott som samtliga remissinstanser inom den privata sektorn anser däremot att beredningen givit begreppet fåmansbolag en alltför vidsträckt definition. Ett i remissyttrandena ofta uttalat önskemål är vidare att det av lagtext och motivuttalanden klart skall framgå vad som menas med fåmansbolag.

3.2 Lön till närstående

3.2.1 Nuvarande regler

Enligt 20 § KL får vid inkomsttaxeringen avdrag inte göras för värdet av arbete, som i den skattskyldiges förvärvsverksamhet utförts av den skattskyldige själv, andre maken eller hemmavarande barn under 16 år. Avdrag får inte heller göras för lön till hemmavarande barn, som fyllt 16 men inte 18 år, såvida barnet inte kan anses tillhöra arbetspersonalen. För att barnet skall anses tillhöra arbetspersonalen krävs bl. a. att dess sammanlagda inkomst är så stor att den föranleder skatteplikt enligt 51 § KL (har barnet enbart inkomst av tjänst inträder skatteplikt vid 4 700 kr.).

Avsaknaden av avdragsrätt för lön till make och – med vissa undantag – hemmavarande barn under 18 år avser endast verksamhet som bedrivs av den skattskyldige själv såsom enskild firma. I fråga om utbetalningar från fåmansbolag gäller i princip samma regler för aktieägarens make och barn som för utomstående personer. Ersättningen för utfört arbete skall således redovisas som inkomst av tjänst och räknas som pensionsgrundande inom ramen för den allmänna tilläggs pensioneringen. Den uppburna ersättningen ger båda makarna – samt även eventuella barn – rätt till var sitt grundavdrag. Vad nu sagts avser dock endast utbetalning till make och barn som kan anses utgöra en rimlig ersättning för utfört arbete. Till den del det utbetalade beloppet inte svarar mot någon reell motprestation, behandlas det som förtäckt utdelning eller – eventuellt – som lön till den i familjen som faktiskt varit verksam i bolaget.

3.2.2 Beredningen

Beredningen visar genom flera exempel hur betydande skattemässiga fördelar uppnås om en och samma företagsinkomst uppdelas mellan bolagets ägare och dennes familjemedlemmar. En uppdelning av företagsinkomsten på aktieägaren själv, dennes hustru och två barn medför – förutom progressionsvinsten vid den statliga taxeringen – tre extra grundavdrag och ett förvärvsavdrag. Å andra sidan bortfaller rätten till s. k. skattereduktion. Om företagsinkomsten uppgår till 100 000 kr. kan dock nettovinsten på grund av inkomstuppdelningen beräknas till 15 000–20 000 kr.

Beredningen anför att möjligheten att uppnå skattefördelar genom att fördela inkomsten mellan olika familjemedlemmar och andra närstående i många fall torde ha varit den avgörande anledningen till att verksamheten bedrivs i form av aktiebolag. Enligt beredningens uppfattning är det nödvändigt att KL kompletteras med regler som motverkar utrymmet för skattevinster genom oriktig uppdelning av bolagsinkomster i de fall då en av makarna till följd av anställningsavtal, aktieinnehav eller på annan grund har ledande ställning i fåmansbolaget (företagsledaren) och den andre maken inte har sådan ställning (medhjälpande make). Beredningen föreslår mot denna bakgrund att medhjälpande make skall taxeras för lön från bolaget endast under förutsättning att arbetsinsatsen i bolaget uppgått till minst 600 timmar under beskattningsåret och att vederlaget är att anse som marknadsmässigt. Understiger den medhjälpande makens arbetsinsats 600 timmar eller överstiger lönen vad som kan anses som marknadsmässigt, skall företagsledaren taxeras för makens lön eller den del av lönen som överstiger det marknadsmässiga. I intet fall skall dock som marknadsmässigt vederlag anses den del av vederlaget som överstiger en tredjedel av makarnas sammanlagda inkomst från bolaget. Vid bedömningen av om arbetsinsatsen uppgått till 600 timmar skall enligt förslaget arbete i makarnas gemensamma bostadsutrymme inte medräknas.

Med make avser beredningen i detta sammanhang jämväl person med vilken företagsledaren sammanbor under äktenskapsliknande former. Sistnämnda bestämmelse, som innebär en utvidgning av det i skattesammanhang använda makebegreppet (jfr 65 § KL), skall enligt beredningen tillämpas endast i mer uppenbara fall, såsom när det av yttre omständigheter klart framgår att personerna stadigvarande sammanbor.

Det inkomstbelopp som belöper på medhjälpande make och därför hänförs sig till dennes arbetsinsats utgör A-inkomst enligt 9 § 3 mom. SI och berättigar därför till förvärvsavdrag enligt vanliga regler. Om förutsättningarna för inkomstuppdelning inte är uppfyllda men medhjälpande make ändå gjort viss arbetsinsats i bolaget, föreslås att företagsledaren får åtnjuta förvärvsavdrag enligt nuvarande regler, dvs. med högst 1 000 kr.

För att stävja missbruk och dessutom uppnå likformighet med enskilda näringsidkare bör enligt beredningen även inkomstöverflyttningar till barn stoppas. Beredningen föreslår att den av makarna som har den högsta in-

komsten från bolaget skall taxeras för vederlag till hemmavarande barn såvida barnet inte uppnått 16 års ålder. Detsamma skall gälla om barnet inte har inkomst som föranleder skatteplikt enligt 51 § KL och – om vederlaget i andra fall överstiger vad som kan anses marknadsmässigt – den del av vederlaget som överstiger det marknadsmässiga.

De nu beskrivna spärreglerna mot inkomstuppdelning i aktiebolag bör enligt beredningen gälla också lön från handelsbolag (inklusive kommanditbolag) och annan inkomst från sådant bolag. I fråga om makar eller barn som är delägare i handelsbolag bör emellertid inkomst kunna tillföras dem i form av beräknad ränta på kapitalinsats. Räntesatsen, som bör kunna beräknas något högre än gällande inlåningsränta, bör enligt beredningen årligen fastställas av riksskatteverket.

Ledamöterna Magnusson och Nettelbrandt reserverar sig mot kravet på att medhjälpande makes sysselsättning skall – för att kunna beaktas vid taxeringen – vara förlagd utanför hemmet. De anser vidare att medhjälpande make själv skall beskattas för lön även om arbetsinsatsen understigit 600 timmar under året. Enligt reservanternas mening är det inte heller nödvändigt att begränsa medhjälpande makes beskattning för utfört arbete i bolaget till en tredjedel av makarnas sammanlagda inkomst från bolaget.

3.2.3 Remissyttrandena

I åtskilliga remissyttrandena påpekas att frågan om lön från ett fåmansbolag till företagsledarens make eller andra närstående måste samordnas med 1972 års skatteutrednings i september 1975 avlämnade betänkande (Ds Fi 1975:10) Faktisk sambeskattnig. Med hänvisning till vad skatteutredningen föreslagit avvisar flertalet remissinstanser företagsskatteberedningens förslag att det skattemässiga makebegreppet skall omfatta även person med vilken företagsledaren sammanbor under äktenskapsliknande former.

Remissinstanser med anknytning till det privata näringslivet avstyrker genomgående förslaget att arbete, som utförs i makarnas gemensamma bostadsutrymme, inte får medräknas vid bedömningen om medhjälpande make skall beskattas för vederlag från bolaget och anför vidare att den av beredningen föreslagna tidsspärren – 600 timmar per år – under alla omständigheter satts alltför högt. Nämnda remissinstanser är också negativt inställda till beredningens förslag om att föräldrar skall beskattas för lön som utbetalas till barn.

I flera yttranden från länsstyrelserna påpekas att varje regel som tar sikte på att begränsa företagsledarens möjlighet att fördela bolagsinkomst mellan sig själv och de anhöriga förutsätter att kontrollproblemen kan bemästras. 1972 års skatteutredning framhåller att vissa frågor inte behandlats av företagsskatteberedningen, t. ex. vem av makarna som skall ha betalningsansvaret för skatter och avgifter och vad som skall hända då medhjälpande make på grund av sjukdom varit förhindrad att arbeta.

3.3 Bilkostnader

3.3.1 Nuvarande regler

Om en personbil, som anskaffats av ett fåmansbolag för att användas i den av bolaget bedrivna verksamheten, utnyttjas av aktieägare för privat bruk, skall denne, om han är anställd i bolaget, redovisa förmånen härav som intäkt av tjänst. RSV har i november 1974 utfärdat anvisningar rörande värderingen av denna förmån vid 1975 års taxering. Av en tabell i anvisningarna framgår bl. a. att värdet av förmånen av att utan kostnad få disponera en arbetsgivaren tillhörig personbil i 29 000 kronorsklassen (t. ex. Volvo i 240-serien) skall beräknas till 4 500 kr. vid en årlig privat körsträcka av 500 mil. Förmånen skall enligt tabellen värderas till 5 900 kr. vid en körsträcka av 1 000 mil, till 7 800 kr. vid en körsträcka av 1 500 mil, till 9 200 kr. vid en körsträcka av 2 000 mil och till 10 500 kr. vid en körsträcka av 2 500 mil. Om den årliga körsträckan för privat körning över- eller understiger i tabellen angivna körsträckor skall förmånsvärdet i motsvarande mån justeras. I anvisningarna utalas dock att värdet inte utan särskilda skäl bör tas upp lägre än till det i tabellen angivna beloppet för 500 mils körning. Har förmånstagaren ersatt arbetsgivaren med visst belopp för att åtnjuta förmånen bör förmånsvärdet sänkas med motsvarande belopp. – Hos arbetsgivaren (fåmansbolaget) räknas bilen som ett rörelseinventarium. Vid beräkningen av rörelseinkomsten får bolaget därför åtnjuta avdrag för kostnaderna för bilen inklusive värdeminskning.

De nu återgivna reglerna avser det fallet att den av fåmansbolaget ägda bilen behövs i den av bolaget bedrivna verksamheten. De i RSV:s anvisningar angivna värdena av bilförmån är således inte tillämpliga om bilen uppenbarligen anskaffats för aktieägares privata bruk. I sådana fall bör, allt efter bilens användning, hela eller större delen av bolagets kostnader för bilen tas till beskattning hos aktieägaren.

Det kan också förekomma att aktieägaren själv äger bilen och i stället tar ut bilersättning från bolaget. Bilersättningen bör i detta fall motsvara den del av aktieägarens totala kostnad för bilen som kan anses belöpa på körning i bolagets verksamhet. Taxeringsmyndigheterna torde dock ofta godta yrkanden om ersättning enligt de statliga bestämmelserna om bilersättning.

3.3.2 Beredningen

Beredningen anför att bilkostnaderna utgör ett ständigt återkommande problem vid beskattning av fåmansbolagen och deras ägare. Detta gäller vare sig bilen ingår som ett inventarium i rörelsen eller ägs av aktieägare privat. Anledningen härtill är i första hand att det i stor utsträckning sker en avsiktlig underskattning av den privata användningen varigenom en

orimligt stor andel av kostnaderna får bäras av bolaget. Med hänsyn bl. a. till bilkostnadernas i allmänhet stora andel av de totala levnadsutgifterna är det enligt beredningen utomordentligt stötande att vissa skattskyldiga skall ha möjlighet att låta ett företag stå för utgifterna. Beredningen anser det därför nödvändigt att tillskapa regler som gör det möjligt att på riktigt sätt avgränsa de privata bilutgifterna från de kostnader som belöper på bolagets verksamhet.

Enligt en år 1966 företagen enkät bland statstjänstemän, till vilken beredningen hänvisar, är den årliga privata körsträckan i genomsnitt 1 300 mil oavsett total körning med bilen (Ds Fi 1968:7). Beredningen har mot bakgrund härav och utvecklingen på privatbilismens område funnit det rimligt att anta att den genomsnittliga privata körsträckan i dag överstiger 1 300 mil. Härtill kommer med beredningens synsätt att inte bara faktisk körsträcka skall beaktas vid värderingen av bilförmån utan också det egenvärde som ligger i själva dispositionsrätten till bilen. Beredningen föreslår att som huvudregel skall gälla att det lägsta förmånsvärdet beräknas med utgångspunkt i en antagen årlig privatkörning av 1 500 mil. Den uppgivna körsträckan föreslås därför vara utan betydelse i den mån den understiger 1 500 mil. Om bilen står till aktieägarens förfogande i endast ringa omfattning bör förmånen, som då till största delen består av själva dispositionsrätten, kunna värderas lägre. Större reduktion än till 1 000 mils körsträcka enligt riksskatteverkets schablon bör dock enligt beredningen inte komma i fråga. I vissa undantagsfall bör ytterligare jämkning kunna komma till stånd.

Beredningen föreslår att de nya principerna för värdering av bilförmån anges i en särskild regel i 42 § KL. Enligt beredningen bör dessa principer gälla även för andra förmånshavare än aktieägare i fåmansbolag. Beredningen förutsätter att riksskatteverket i anslutning härtill omarbetar sina anvisningar på området.

Vad gäller fåmansbolagens taxering anser beredningen att den del av bilanskaffningskostnaden som överstiger inköpspriset för en normal och för flertalet verksamheter behövlig bruksbil, bör betraktas såsom inte nödvändig för intäkternas förvärvande och bibehållande. Gränsen bör enligt beredningen sättas vid nuvarande prisklass IV enligt riksskatteverkets anvisningar, vilket innebär att anskaffningskostnad upp till 40 000–50 000 kr. godtas i sin helhet. För en dyrare bil föreslås att överskjutande belopp tas upp som tillkommande post vid bolagets taxering för anskaffningsåret. Om det med hänsyn till verksamhetens art och omfattning, t. ex. beträffande mycket stora företag med vidsträckt affärskontakter i utlandet, är uppenbart att företaget har behov av en dyrare bil, bör dock hela anskaffningskostnaden kunna godtas utan tillägg för överskjutande anskaffningskostnad.

I de fall då bil med hänsyn till verksamhetens art eller begränsade omfattning inte rimligen erfordras, utan ett bilköp i realiteten framstår som en privat angelägenhet för bolagsägaren, föreslår beredningen en regel som syftar till att förhindra att anskaffningen i fortsättningen sker i bolaget.

Regeln innebär att ett belopp motsvarande bilens anskaffningskostnad tas upp som skattepliktig intäkt hos förmånshavaren. En avgränsning mot nödvändiga inventarier anses i regel inte vålla nämnvärda svårigheter. Det är enligt beredningen t. ex. uppenbart att bilen inte kan anses nödvändig i bolag för administration av extrainkomster samt i en rad verksamheter hänförliga till fria yrken.

Något ingripande mot själva förvärvet kan enligt beredningen inte ske såvitt gäller de bilar som fåmansbolagen redan innehar när de föreslagna bestämmelserna träder i kraft. Är bilen inte nödvändig för bolagets verksamhet bör dock samtliga driftkostnader inklusive värdeminskningsskatt redovisas som intäkt i förmånshavarens deklaration. Å andra sidan skall ett schablonavdrag – normalt mellan 500 och 2 000 kr. – motsvarande inbesparade rese- och transportkostnader medges. En avdragsrätt efter dessa linjer ansluter sig enligt beredningen nära till vad som nu tillämpas i praxis.

Om aktieägaren själv innehar en bil som inte är nödvändig för bolagets verksamhet bör enligt beredningens mening utgångspunkten vara att denne skall svara för hela bilkostnaden. Aktieägaren bör dock ha rätt till ersättning av bolaget med 500–2 000 kr. för inbesparade rese- och transportkostnader. Har bilen använts förhållandevis mycket i rörelsen, anser beredningen att kostnaderna bör proportioneras allt efter bilens användning enligt de regler som f. n. tillämpas vid beräkning av inkomst av tjänst. Avskrivningsunderlaget skall därvid i förekommande fall anpassas nedåt till prisklass IV enligt riksskatteverkets anvisningar. Vid bedömningen av hur stor del av den totala körsträckan som avser privat körning måste enligt beredningen stora krav ställas på ett korrekt underlag i form av kontinuerligt förda anteckningar i körjournal e. d.

3.3.3 Remissyttrandena

RSV avstyrker att det i 42 § KL införs uttrycklig regel om att inte bara omfattningen av den privata körningen utan också dispositionsrätten skall beaktas vid beräkningen av värde av bilförmån. En sådan regel kan enligt RSV ge upphov till den felaktiga föreställningen att dispositionsrätt skall beaktas endast såvitt gäller bilar. RSV framhåller också att de förmånsvärden, som angivits i de av RSV utfärdade tabellerna, beräknats under hänsynstagande till förmånen av att ha en bil till disposition.

Flera länsstyrelser tillstyrker förslaget att förmånen av att privat få utnyttja arbetsgivarens bil normalt bör värderas med utgångspunkt i en antagen privat körsträcka av minst 1 500 mil. Flertalet remissinstanser på den privata sektorn är emellertid negativt inställda till förslaget och anför att behov över huvud taget inte föreligger av nya regler på detta område.

Den skattemässiga behandlingen av lyxbil, som anskaffas av fåmansbolag, bör enligt RSV och Föreningen Sveriges kommunala taxeringsrevisorer inte regleras i lagtexten utan i RSV:s anvisningar. Länsstyrelsen i Jönköpings

län framhåller att beredningen inte tagit upp vad som skall gälla då fåmansbolag försäljer lyxbil eller inköper begagnad lyxbil.

Länsstyrelsen i Södermanlands län hävdar att det i praktiken kan bli mycket svårt att skilja mellan bilar som behövs i fåmansbolagets verksamhet och sådana som uteslutande är avsedda för aktieägares privata bruk. Även andra remissinstanser pekar på svårigheten att tillförlitligt fastställa hur stor del av bilens totala användning som belöper på bolagets verksamhet resp. privatkörning.

3.4 Fördrade levnadskostnader, resekostnader

3.4.1 Nuvarande regler

Generellt gäller enligt 20 § KL att avdrag inte medges för den skattskyldiges levnadskostnader. Däremot föreligger under vissa förutsättningar avdragsrätt för ökning i levnadskostnaden. Såvitt gäller resor i tjänsten krävs för att avdrag skall kunna komma i fråga att resorna företagits utom den vanliga verksamhetsorten. Den vanliga verksamhetsorten omfattar enligt riksskatteverkets anvisningar normalt ett område vars yttre gräns är belägen på ett vägvstånd av 10 km från den skattskyldiges tjänsteställe (i vissa fall bostad). Ligger tjänstestället (bostaden) i en tätort omfattar dock den vanliga verksamhetsorten hela tätorten.

I fråga om avdrag i samband med tjänsteresor har en schablon skapats för skattskyldiga som uppburit traktamente. Schablonregeln (punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 33 § KL) innebär i stort sett att den avdragsgilla ökningen av en i enskild tjänst gjord resa skall anses ha uppgått till belopp motsvarande uppburen traktamentsersättning förutsatt att ersättningen inte överstiger vissa av riksskatteverket fastställda normalbelopp. För år 1975 har normalbelopp för t. ex. en korttidsförrättning fastställts till 112 kr. per dygn och för en endagsförrättning, som varat mer än tio timmar i följd, till 45 kr.

I fråga om avdrag för ökade levnadskostnader finns inte några särskilda regler för delägare i fåmansbolag. Schablonregeln har dock i rättspraxis inte utan vidare tillämpats då traktamente utgått till delägare i fåmansbolag (RÅ 1974 ref. 24 I och II).

Traktamentsbeskattningsutredningen har i sitt betänkande (SOU 1974:45) Samordnad traktamentsbeskattnings gjort en fullständig översyn av traktamentsbeskattningen och därmed sammanhängande uppgiftsskyldighet. Utredningens förslag har ännu inte föranlett lagstiftning.

3.4.2 Beredningen

Företagsskatteberedningen anför att ett vanligt sätt för skatteundandragande i fåmansbolag är att ge ersättningar, som i själva verket är rena löneförmåner, oriktiga beteckningar. En variant på detta är att beteckna lön

som resekostnad e. d. Det är enligt beredningens uppfattning mycket svårt att i det praktiska taxeringsarbetet utröna i vad mån tjänsteresor i uppgiven omfattning erfordrats i bolagets verksamhet.

I avvaktan på att frågan om traktamentsbeskattning skall tas upp till en samlad prövning i anslutning till traktamentsutredningens betänkande anser sig företagsskatteberedningen inte böra lägga fram något eget förslag av materiell natur. Den allmänna målsättningen att genom ökad uppgiftsskyldighet förbättra möjligheterna till kontroll av fåmansbolagen föranleder emellertid beredningen att föreslå att alla uttag som ges beteckningen traktamente eller ersättning för kostnader under resa skall bruttoredo visas på den särskilda bilaga, som varje aktieägare i fåmansbolag enligt beredningens förslag skall foga till sin självdeklaration (30 § 2 mom. TL). Detsamma gäller när sådana kostnader direkt bestritts av bolaget, t. ex. om kreditkort tillhandahållits.

Enligt 37 § 2 mom. fjärde stycket TL kan skattechefen under vissa förutsättningar medge dispens från skyldigheten att på kontrolluppgift ange utbetald traktaments- och resekostnadsersättning. Beredningen föreslår att aktieägare i fåmansbolag inte skall omfattas av detta undantag.

3.4.3 Remissyttrandena

Flertalet av de remissinstanser som uttalat sig om beredningens förslag beträffande fördrade levnadskostnader och resekostnader tillstyrker förslaget eller lämnar detta utan erinran.

3.5 Representationskostnader

3.5.1 Nuvarande regler

Utgifter för representation och liknande ändamål är enligt punkt 1 av anvisningarna till 20 § KL att hänföra till kostnader i förvärvskällan endast om det har omedelbart samband med verksamheten. Avdrag får i det enskilda fallet inte åtnjutas med större belopp än vad som kan anses skäligt. Den som yrkar avdrag för representation skall enligt 25 a § TL specificera kostnaderna för olika typer av representation på deklarationsbilaga enligt fastställt formulär. För att närmare ange ramarna, såväl beloppsmässigt som i fråga om vad som skall hänföras till avdragsgill representation, har riksskatteverket utfärdat anvisningar.

3.5.2 Beredningen

Beredningen erinrar om att den i enlighet med beslut av 1972 års riksdag har fått i uppdrag att göra en allmän översyn av principerna för avdrag för representationskostnader. Med hänsyn härtill har beredningen ansett det mindre lämpligt att lägga fram särbestämmelser enbart för fåmansbo-

lagens del. Beredningen anser dock att de särskilda förhållandena i fåmansbolagen, främst frånvaron av intern kontroll, måste beaktas genom att riksskatteverkets anvisningar kompletteras och förtydligas. Enligt beredningen torde också vissa modifieringar i deklarationsformuläret vara möjliga för att få en klarare redovisning av representationen i fåmansbolag.

3.5.3 Remissyttrandena

Vad beredningen anfört rörande kostnader för representation har inte föranlett några invändningar från remissinstansernas sida. Några länsstyrelser anser dock att avdragsreglerna för representationskostnader inte är tillräckligt restriktiva och att högre krav bör ställas på den skattskyldiges utredningsskyldighet.

3.6 Lokalkostnader

3.6.1 Nuvarande regler

Vid beräkning av ett bolags avdrag för lokalkostnader är det nödvändigt att skilja mellan det fallet att bolaget självt äger lokalen och det fallet att bolaget hyr lokalen av en utomstående. Äger bolaget en fastighet, som används i rörelsen, får avdrag vid inkomsttaxeringen enligt 29 § KL göras för räntor, som hänför sig till fastigheten, kostnader för reparation och underhåll, värdeminskning m. m. Såsom i rörelsen använda räknas, förutom produktions-, kontors- och lagerlokaler o. d., fastigheter som upplåtits till bostad för den i rörelsen anställda arbetspersonalen i denna dess egenskap. Används fastigheten delvis i rörelsen och delvis för annat ändamål, skall den del av fastigheten som kan anses belöpa på rörelsen beskattas enligt rörelsereglerna och övrig del som inkomst av annan fastighet (24 § 2 mom. KL). Om en fastighet visserligen tillhör en rörelseidkare men inte till någon del kan anses använd i rörelsen, skall endast de för annan fastighet föreskrivna reglerna tillämpas (från jordbruksfastighet bortses i detta sammanhang).

Inkomst av annan fastighet beräknas enligt antingen konventionell metod (24 § 1 mom. samt 25 § 1 och 2 mom. KL) eller s. k. schablonmetod (24 § 2 och 3 mom. samt 25 § 3 mom. KL). Vid tillämpning av den konventionella metoden sker inkomstberäkningen på ungefär samma sätt som vid beräkning av inkomst av rörelse. Som intäkt skall redovisas influtna hyror m. m. medan avdrag får göras för kostnader för räntor, reparation och underhåll, värdeminskning m. m. Vid tillämpning av schablonmetoden redovisas som intäkt viss andel av taxeringsvärdet och som enda avdragsposter räntor, tomträttsavgäld eller annan liknande avgäld. Schablonmetoden tillämpas beträffande fastigheter som är inrättade till bostad åt högst två familjer (villor). Om en villa "i icke allenast ringa omfattning" utnyttjas på annat sätt

än för uthyrning till stadigvarande bostad eller bostad för ägaren, får schablonmetoden dock inte tillämpas. Enligt punkt 6 av anvisningarna till 24 § KL bör en villa anses i allenast ringa omfattning utnyttjad för otillåtet ändamål om den därigenom förvärvade årliga bruttointäkten uppgår till högst 2 400 kr. eller överstiger detta belopp men inte 2 % av fastighetens taxeringsvärde.

3.6.2 Beredningen

Beredningen uttalar att det i fåmansbolag blir allt vanligare att verksamheten belastas med lokal- och hyreskostnader avseende utrymmen i eller i anslutning till aktieägares bostad. Förfarandet betecknas som ett genomgående inslag bland de åtgärder som vidtas för att kunna ta ut vinstmedel från bolaget i annan form än lön. Såvitt gäller aktieägare som innehar villa bestäms enligt beredningen ersättningen för lokalkostnad i fastigheten ofta till knappa 2 % av taxeringsvärdet, varigenom ersättningen enligt aktieägarens uppfattning inte inverkar på schablonbeskattningen. Eftersom ersättningen inte tas upp på kontrolluppgift och inte heller direkt framgår av bolagets deklaration blir den, om den inte deklarerats av aktieägaren, normalt inte uppmärksammas på taxeringsnämndsstadiet. Därigenom undgår aktieägaren att beskattas för den uppburna ersättningen eller den del därav som rätteligen utgör löneförmån.

Beredningen anser att det förhållandet att aktiebolag använts inte får leda till att avdragsrätten bedöms gynnsammare än om verksamheten bedrivits utan förmedling av juridisk person. Mot bakgrund av den restriktiva praxis i fråga om avdrag för lokalkostnader vid beräkning av inkomst av tjänst föreslås därför att ett fåmansbolag, som har fast driftställe på annan plats än aktieägarens bostad, inte skall få avdrag för ersättning avseende lokal i bostaden endast av den anledningen att visst arbete av olika skäl utförts där. Samma princip föreslås gälla även om faktiskt driftställe saknas, vilket enligt beredningen är typiskt för bolag som tillkommit av skatteskal. Om verksamheten haft inte obetydlig omfattning och medfört att arbete kontinuerligt utförts i bostaden, föreslås dock ett mindre schablonavdrag kunna medges, vilket i allmänhet bör kunna beräknas till något hundratal kronor.

Bedriver bolaget sin verksamhet i anslutning till aktieägarens bostad men i lokaler som är avskilda från denna, bör enligt beredningen avdrag medges för den del av bostadskostnaden som belöper på de i verksamheten använda lokalerna. Som typisk verksamhet där en proportionering bör komma i fråga nämns detaljhandel från butik i bostadsfastighet och tandläkarpraktik med lokaler i omedelbar anslutning till bostadslägenhet.

Om bolagets fasta driftställe är beläget i en villa, som ägs eller på därmed jämförligt sätt innehas av aktieägare, föreslås att de i punkt 3 av anvisningarna till 25 § KL intagna bestämmelserna angående fastighet som används helt eller delvis i ägarens rörelse skall i tillämpliga delar gälla vid

ägarens beskattning på grund av fastighetsinnehavet. Detta innebär bl. a. att aktieägaren vid beräkning av inkomst av tjänst får åtnjuta värdeminskingsavdrag och procentavdrag avseende den egna villan. Förslaget innebär vidare att en övergång till konventionell beskattning enligt punkt 6 av anvisningarna till 24 § KL i nu avsedda fall aldrig kan komma i fråga. Har lokalerna upplåtits i en aktieägaren tillhörig konventionellt taxerad fastighet (hyresfastighet) kommer dock ersättningen liksom hittills att utgöra inkomst av annan fastighet. Vid upplåtelse av lägenhet tillhörig bostadsförening eller bostadsaktiebolag innebär beredningens förslag att hyresinkomsten skall redovisas som intäkt av tjänst såvida inte bestämmelserna i punkt 2 tredje stycket av anvisningarna till 38 § KL äger tillämpning.

Alla ersättningar vilka aktieägaren betingat sig eller låtit tillföra närstående personer avseende lokaler i eller i anslutning till sin bostad skall – oavsett om bostaden är belägen i bolagsägarens egen fastighet eller är förhyrd – enligt beredningen tas upp som intäkt av tjänst i bolagsägarens deklARATION. Detsamma skall gälla samtliga utgifter för lokaler och bostadsfastigheter som direkt bestritts av bolaget. Bolagsägarens avdragsrätt skall sedan bedömas med utgångspunkt i de nyss nämnda principerna. Har bolaget upplåtit bostad till bolagsägaren eller honom närstående person skall värdet av förmånen beräknas med ledning av bolagets kostnader för bostaden och inte – som nu är fallet – med ledning av hyresnivån på orten. Förmånen bör enligt beredningen sättas i relation till en viss av riksskatteverket fastställd del av fastighetens taxeringsvärde. Beredningen anför att förslaget därigenom kommer att innebära att avdrag för lokalkostnader likabehandlas i taxeringshänseende oavsett företagsform och inkomstslag.

3.6.3 Remissyttrandena

RSV och åtskilliga länsstyrelser tillstyrker på det hela taget beredningens förslag i fråga om beskattning av fåmansbolagsägare på grund av uthyrning av egen bostad till bolaget. Enligt RSV:s uppfattning bör dock gränsen mellan de olika fall då bolagsägaren uppbär ersättning för upplåtna lokaler preciseras. *Länsstyrelsen i Södermanlands län* anför att det är en mindre tilltalande teknisk lösning att aktieägare, som upplåtit villafastighet till fåmansbolag, vid beräkning av inkomst av tjänst skall kunna erhålla avdrag för värdeminskning och s. k. procentavdrag.

Förslaget att värdet av förmån av fri bostad i fåmansbolaget tillhörig fastighet bör värderas med utgångspunkt i bolagets kostnader och inte efter ortens pris har mottagits ganska negativt. Några remissinstanser framhåller i detta sammanhang att en eventuell regel av innebörd att värdet av bostadsförmånen skall sättas i relation till fastighetens taxeringsvärde av tydlighetsskäl bör införas i lagtexten. Enligt *bostadsskattekommitténs* uppfattning

bör lagstiftning rörande fåmansbolagens och deras ägares lokalkostnader anstå till dess kommitténs betänkande rörande bostadsbeskattningen föreligger.

3.7 Diverse förmåner

3.7.1 Förmåner av mindre värde

3.7.1.1 Nuvarande regler

Vid beräkning av inkomst av tjänst skall enligt 32 § 3 mom. KL såsom intäkt inte upptas förmån av mindre värde som utgått i annat än pengar, om förmånen kan antas inte vara avsedd att utgöra direkt vederlag för arbete. I punkt 3 av anvisningarna till samma paragraf anges att, vid bedömande om förmånen skall tas upp som intäkt, hänsyn skall tas till det sammanlagda värdet av de förmåner av ifrågavarande slag som den skattskyldige åtnjuter från samma arbetsgivare. Hänsyn skall också tas till den besparing i normala levnadskostnader som förmånen kan ha inneburit. För att en förmån skall vara skattefri krävs vidare att den inte framstår som ett med lön eller pension jämförbart vederlag utan som en åtgärd för att bereda trivsel i arbetet eller liknande eller också utgår på grund av sedvänja inom yrket eller verksamheten i fråga. Slutligen anges att en förmån i regel bör betraktas som skattepliktig om skattskyldig, som avstår från förmånen, i stället erhåller ersättning i pengar.

Någon beloppsgräns för dessa naturaförmåner har inte angetts i kommunalskattelagen. Däremot har en bestämmelse intagits i TL som direkt anknyter till det praktiska tillvägagångssättet man har tänkt sig. I 37 § TL stadgas att kontrolluppgift som lämnas av arbetsgivare inte behöver innehålla uppgift om förmåner i annat än pengar, om förmånernas sammanlagda värde, efter avdrag för eventuellt vederlag, inte överstigit 600 kr. för helt år räknat.

Riksskatteverket har lämnat anvisningar för tillämpning av de nu redovisade bestämmelserna. Därvid har naturaförmånerna indelats i tre grupper. I den första gruppen ingår förmåner som över huvud taget inte bör anses som skattepliktiga. Hit hänförs förmåner av obetydligt ekonomiskt värde för mottagaren, s. k. trivselförmåner samt förmåner, vilkas värde visserligen kan vara större men som före bestämmelsernas tillkomst inte ansetts som skattepliktiga och därför undantagits av praktiska skäl. Som exempel nämns bl. a. fria överdrags- och skyddskläder samt fri tvätt av dessa, förfrysningar under arbetet – kaffe och liknande – av beskaffenhet att inte kunna anses som måltid, sedvanliga rabatter åt anställda vid inköp av varor som säljs eller produceras av arbetsgivaren samt sedvanliga gåvor från arbetsgivare – annat än penninggåvor – med karaktär av personalomkostnader. Förmåner av det här slaget behöver således inte redovisas på kontrolluppgift och inte heller av den skattskyldige medräknas vid tillämpning av beloppsgränsen.

Till den andra gruppen räknas förmåner med något större värde och som är skattefria endast om deras sammanlagda värde inte överstiger 600 kr. för helt år räknat. Denna typ av förmåner exemplifieras bl. a. med subventionerad kost, såsom lunch till nedsatt pris, subventionerad bostad, såsom hyresbillig tjänstebostad, tillhandahållande till nedsatt pris av kläder (andra än överdrags- och skyddskläder) i och för tjänsten samt fri eller subventionerad telefon i bostaden.

Den tredje gruppens förmåner avser sådana som inte kan hänföras till åtgärder från arbetsgivarens sida för att bereda trivsel i arbetet utan som regelmässigt måste betraktas som direkt ersättning för utfört arbete. Dessa förmåner är därför skattepliktiga oavsett det värde vartill de uppskattas. Som exempel nämns i anvisningarna hyresfri bostad, fri kost, fritt bränsle, fri el, rätt att för privat bruk använda arbetsgivaren tillhörig bil, rabatt åt anställda överstigande vad som är sedvanligt och fria kläder i tjänsten. Med fri förmån skall också jämföras sådana fall, där den anställde visserligen betalar ersättning till arbetsgivaren för att få åtnjuta förmånen, men där ersättningen motsvarar en så obetydlig del av förmånens värde att förfarandet får anses ha tillkommit för att kringgå bestämmelsen om ovillkorlig skatteplikt för den hela fria förmånen. Den begränsning i arbetsgivarens uppgiftsskyldighet, som gäller för naturaförmåner med ett värde uppenbarligen inte överstigande 600 kr. för helt år räknat, omfattar i princip även de till denna tredje grupp hörande förmånerna. Den omständigheten att arbetsgivaren underlåter att redovisa sådan förmån i kontrolluppgiften, medför emellertid inte – lika litet som i fråga om andra skattepliktiga förmåner – befrielse för den skattskyldige att i självdeklaration ta upp förmånen.

3.7.1.2 Beredningen

Bestämmelserna om skattefrihet för smärre trivselförmåner m. m. har enligt beredningen i allt större utsträckning kommit att utnyttjas av aktieägare i fåmansbolag på sätt som inte avsetts vid lagstiftningens tillkomst. I stället för att öka kontanta löneuttag får bolaget stå för kostnader som reellt sett inte utgör annat än aktieägarens privata levnadskostnader. Föreskriften om att redovisningsskyldighet föreligger om det sammanlagda förmånsbeloppet, med undantag för s. k. trivselförmåner av obetydligt värde, överstiger 600 kr. iakttas enligt beredningen i ett flertal fall inte. Även om utgående förmåner var för sig representerar förhållandevis begränsade belopp innebär dessa inte oväsentliga besparingar i levnadskostnaden. Jämfört med den som själv har att med beskattade medel betala motsvarande utgifter leder förfarandet till skattevinster som vida överstiger värdet av den aktuella förmånen. Enligt beredningens mening måste dessa skatteorättvisor så långt möjligt förhindras.

Beredningen föreslår mot denna bakgrund att aktieägaren i den särskilda deklarationsbilagan skall, oavsett förmånens värde, redovisa samtliga ut-

gående naturaförmåner med undantag för trivselförmåner av obetydligt ekonomiskt värde. Vid prövning av om skattepliktgränsen, 600 kr., överskridits skall vidare beaktas även förmåner från personalstiftelse knuten till bolaget. Beredningen föreslår dessutom att bestämmelsen i 37 § 1 mom. f) TL om undantag från skyldighet att i kontrolluppgift lämna uppgift om naturaförmåner ändras så att bestämmelsen inte omfattar ovillkorligt skattepliktiga förmåner. I detta sammanhang betonas att naturaförmåner som allmänt sett innebär en direkt inbesparing av levnadsutgifterna – arbetsgivaren tillhandahåller t. ex. fri telefon eller erlägger prenumerationsavgift på dagstidning eller mottagningsavgift för radio eller TV – bör göras ovillkorligt skattepliktiga.

3.7.1.3 Remissyttrandena

Länsstyrelsen i Älvsborgs län och Föreningen Sveriges kommunala taxeringsrevisorer tillstyrker de föreslagna ändringarna av den skattemässiga behandlingen av förmåner av mindre värde. *LRF* anser däremot att regler av innehåll att naturaförmåner som f. n. är skattefria skall beskattas, komplicerar skatteförfattningarna och avstyrker förslaget i denna del. *SAF* och *Sveriges industriförbundet* anför att förmån av billig lunch skattemässigt bör behandlas lika oavsett om arbetsgivaren är fåmansbolag eller inte.

3.7.2 Varuuttag

3.7.2.1 Nuvarande regler

Enligt 28 § 1 mom. KL skall till intäkt av rörelse hänföras värdet av de varor och produkter som tas ut för rörelseidkarens, hans familjs eller övriga hushållsmedlemmars räkning. Motsvarande bestämmelser finns beträffande inkomstlagen jordbruksfastighet och annan fastighet. Någon regel om skatteplikt för varuuttag finns däremot inte för inkomstlaget tjänst. Av ordalydelsen i 32 § 1 mom. KL framgår emellertid att förutom vissa uppräknade ersättningar även annat som utgått för tjänsten skall beskattas. Värdet av varor och produkter, som ingår i lön eller annan inkomst, skall enligt 42 § KL beräknas efter ortens pris, dvs. i regel efter det allmänna saluvärdet.

Egenföretagaren skall enligt 6 § bokföringslagen (1929:117) i den löpande bokföringen ange vad han i pengar eller annat tagit ut ur rörelsen. Detta innebär att värdet av varuuttag skall bokföras synligt i särskilda poster i räkenskaperna.

Gällande regler och praxis om separat redovisning av varuuttag är inte tillämpliga på aktiebolag. Om en fåmansbolagsägare hävdar att han erlagt kontant betalning för sina varuuttag och att dessa likvider ingår i redovisade dagskassor kan ett sådant påstående inte bemötas med att förfarandet strider mot lagbestämmelser.

3.7.2.2 Beredningen

Beredningen föreslår att en särskild bestämmelse tas in i 30 § TL om skyldighet för fåmansbolag att separat redovisa aktieägares uttag av varor och tjänster. Redovisningen skall enligt förslaget omfatta uttag även utanför bolagets ordinarie sortiment, t. ex. varuinköp för bolagsägarens räkning via bolaget. Bestämmelsen föreslås få samma innehåll som 6 § bokföringslagen. Uppgift skall lämnas på den särskilda bilagan om det sammanlagda uttagsvärdet.

3.7.2.3 Remissyttrandena

Beredningens förslag rörande varuuttag har tillstyrkts eller lämnats utan erinran av de remissinstanser som uttalat sig i saken. *LRF* anser dock att de föreslagna reglerna inte passar i fråga om större fåmansbolag.

3.8 Köp och försäljning av egendom

3.8.1 Nuvarande regler

I skatteförfattningarna finns inte några särskilda bestämmelser som tar sikte på köp och försäljning av egendom mellan fåmansbolag och dess aktieägare. Vid den skattemässiga bedömningen av sådana transaktioner får i stället ledning hämtas från domstolarnas praxis. Därvid torde för det första gälla att ett bolag inte har rätt att behandla tillgångar, som inte behövs i den av bolaget bedrivna verksamheten, som rörelsetillgångar. Anskaffar ett bolag, som saknar fast driftställe, t. ex. möbler och konstverk, torde rätten till avdrag för anskaffningskostnaden inte föreligga. Detta gäller vare sig inventarierna köpts av aktieägare eller av någon utomstående.

Avdragsrätt föreligger däremot, om den av fåmansbolaget förvärvade tillgången kan antas vara till nytta för bolaget. Har tillgången förvärvats från aktieägare skall emellertid, i den mån priset överstiger det allmänna saluvärdet, skillnadsbeloppet beskattas hos bolagsägaren som utdelning (eventuellt som lön). Motsvarande beskattning inträder om aktieägare förvärvar tillgång av bolaget till underpris.

I fråga om fastighet godtas normalt taxeringsvärdet som uttryck för fastighetens allmänna saluvärde. I ett flertal rättsfall har dock ett yrkande av den skattskyldige att i stället få tillämpa ett väsentligt högre marknadsvärde accepterats. Den skattskyldige har alltså viss valrätt mellan de olika värdena.

3.8.2 Beredningen

Inledning

Beredningen framhåller att fåmansbolagen genom att köpa tillgångar som inte behövs i bolagets verksamhet kan tillgodoföra aktieägare betydande skattevinster. Detsamma gäller om tillgångar, som i och för sig är till nytta för bolaget, säljs till aktieägaren för underpris eller köps av honom för överpris. Beredningen konstaterar vidare att en första förutsättning för att komma till rätta med transaktioner av dessa slag – vilka ökat i omfattning efter införandet av förbudet för aktieägare att låna medel av bolaget – är att taxeringsmyndigheterna erhåller ett tillräckligt faktaunderlag. Beredningen föreslår därför att aktieägaren i den särskilda deklarationsbilagan skall lämna uppgift om köpeavtal och andra därmed jämförliga transaktioner mellan köpare och bolaget.

Lös egendom

Vad gäller de materiella reglerna föreslår beredningen beträffande lös egendom att det bör skattemässigt förhindras att fåmansbolag tillförs andra tillgångar än sådana som är nödvändiga för dess verksamhet. Anskaffar bolaget egendom som uteslutande är avsedd för aktieägares privata bruk, bör enligt beredningen denne beskattas för ett belopp motsvarande hela köpeskillingen för tillgången i fråga. Beloppet skall av aktieägaren redovisas som intäkt av tjänst eller intäkt av kapital. Har egendomen förvärvats av aktieägaren eller någon honom närstående skall vederlaget för egendomen anses utgöra skattepliktig realisationsvinst. För bolagets vidkommande föreslås att anskaffningskostnaden inte skall föranleda avdragsrätt, vare sig på en gång eller i form av värdeminskningsavdrag. Egendom av detta slag skall alltså hos bolaget betraktas som inte avskrivningsbara tillgångar. Förlust på avyttring av tillgången skall inte utgöra avdragsgill kostnad.

Om det kan konstateras att den egendom som aktieägaren säljer till bolaget är nödvändig för verksamheten, bör enligt beredningen nuvarande regler gälla. Beskattning såsom för förtäckt utdelning bör komma i fråga om priset överstiger tillgångens verkliga värde. Som framgått av avsnitt 3.2.2 föreslås dock en specialregel för det fall att fåmansbolag anskaffar dyrbarare bilar. Den del av priset som överstiger anskaffningskostnaden för en bruksbil föreslås bli tillagd hos bolaget.

Fast egendom

Vid försäljning av fastighet från aktieägare till bolaget bör enligt beredningen aktieägarens realisationsvinst beräknas utan indexuppräknings och utan det fasta tillägget på 3 000 kr. per år. Vinstberäkningen skall alltså

ske på samma sätt som nu gäller i fråga om realisationsförlust (punkt 3 av anvisningarna till 36 § KL). Avser förvärvet en rörelsefastighet skall bolagets avskrivningsunderlag, såsom f. n., fastställas med utgångspunkt i köpeskillingen.

Beredningen har dock funnit att möjlighet bör öppnas att medge undantag från den särskilda realisationsvinstberäkningen. Dispens föreslås kunna komma i fråga när försäljningen sker av organisatoriska skäl och inte syftar till att uppnå skatteförmåner. Riksskatteverket föreslås vara dispensmyndighet.

I praxis har godtagits att taxeringsvärdet används som uttryck för fastighetens värde vid försäljning från ett bolag till aktieägare och att det aktuella dagsvärdet används vid försäljning från aktieägare till bolaget. Enligt beredningens uppfattning bör i båda fallen fastighetens värde fastställas med utgångspunkt i en opartisk värdering. Någon författningsbestämmelse härom har inte ansetts nödvändig.

3.8.3 Remissyttrandena

Förslaget att aktieägaren skall beskattas för belopp motsvarande anskaffningskostnaden för inventarier som är avsedda för aktieägarens privata bruk och att bolaget skall vägras värdeminskningssavdrag för egendomen i fråga, tillstyrks av bl. a. *RSV, länsstyrelsen i Stockholms län* och *Föreningen Sveriges kommunala taxeringsrevisorer. Kammarrätten i Stockholm* och några länsstyrelser framhåller att avsaknaden av avdragsrätt för bolaget kan synas vara en tillräcklig sanktion mot förfaranden av detta slag. Vägrad avdragsrätt i kombination med beskattning av aktieägaren leder enligt dessa remissinstanser till en dubbelbeskattnings effekt som ur materiell synvinkel synes vara svårmotiverad.

LRF anför att beredningen inte klarlagt hur fåmansbolag och delägare skall beskattas vid inköp av onödig egendom i de fall då fåmansbolaget har flera delägare. *SAF* och *Sveriges industriförbund* avstyrker förslaget och hävdar att särskilda beskattningsregler bör inträda endast när bolaget inköper personligt lösöre e. d.

Kammarrätten i Stockholm anser att den föreslagna bestämmelsen om att marknadsvärdet alltid skall ligga till grund för bedömningen om förtäckt utdelning e. d. föreligger vid överlåtelse av fast egendom bör komma till uttryck i lagtexten. Enligt *LRF:s* uppfattning saknas anledning att införa särskilda regler för beräkning av realisationsvinst om aktieägare säljer fastighet till bolaget för marknadspris. *LRF* anför vidare att dispensbeslut efter besvär bör kunna prövas av regeringsrätten.

3.9 Hyresrätt, patenträtt m. m.

3.9.1 Nuvarande regler

Till intäkt av rörelse räknas enligt punkt I andra stycket av anvisningarna till 28 § KL intäkt vid avyttring av patenträtt eller liknande tidsbegränsad rättighet. Detsamma gäller intäkt vid avyttring av hyresrätt och av varumärke, firmanamn eller annan rättighet av goodwill natur. En enskild rörelseidkare eller ett rörelsedrivande bolag, som säljer rättighet av nu angivet slag, skall således redovisa försäljningslikviden som intäkt av rörelse. Bedömningen har emellertid blivit annorlunda i de fall då rörelsen bedrivits av ett bolag men rättigheten innehafts av bolagsägaren privat. I flera rättsfall har nämligen regeringsrätten funnit att ersättning, som aktieägaren uppburit på grund av försäljning av hyresrätt, patenträtt e. d., inte skall beskattas såsom intäkt av rörelse utan enligt reglerna för beskattning av realisationsvinst. Eftersom dessa rättigheter är hänförliga till sådan lös egendom som avses i 35 § 4 mom. KL, sker inte någon beskattning av vinsten efter fem års innehav.

3.9.2 Beredningen

Enligt beredningens uppfattning utgör nuvarande regler för beskattning av ersättning som aktieägare uppbär vid försäljning av hyresrätt och patenträtt o. d. en betydande lucka i skattelagstiftningen. Något sakligt skäl att inte behandla dessa ersättningar på samma sätt oberoende av använd företagsform sägs inte föreligga. Beredningen föreslår därför att skattskyldig som säljer hyresrätt, patent och andra rättigheter, som har samband med eller eljest anknytning till fåmansbolag i vilket han äger aktier, beskattas för hela köpeskillingen. Intäkten skall därvid hänföras till förvärvskälla i samma inkomstslag under vilket bolagets verksamhet skall redovisas. Från intäkten medges avdrag för anskaffningskostnaden eller i förekommande fall oavskriven del därav. Bestämmelsen föreslås även gälla försäljningar från delägare i handels- och kommanditbolag.

3.9.3 Remissyttrandena

Beredningens förslag om beskattning av vederlag för hyresrätt, patenträtt och annan liknande rättighet som avyttras av delägare i fåmansbolag tillstyrks av RSV, Föreningen Sveriges kommunala revisorer, LRF och de länsstyrelser som yttrat sig i saken. SAF och Sveriges industriförbund avstyrker förslaget och åberopar därvid att vederlaget vid ett genomförande av realisationsvinstkommitténs förslag (SOU 1975:53) kommer att träffas av den s. k. eviga realisationsvinstbeskattningen.

3.10 Skuldrreserveringar, tantiem m. m.

3.10.1 Nuvarande regler

Som tantiem räknas i allmänhet arvode som – vid sidan av fast lön eller annan beloppsmässigt fixerad ersättning – utgår till styrelseledamot, VD eller annan ledande befattningshavare i bolaget. Tantiem utgår regelmässigt i förhållande till vinstens eller omsättningens storlek och kan därför beloppsmässigt fastställas först sedan bolagets räkenskapsår gått till ända.

Vid beräkning av inkomst av rörelse får ett bolag göra avdrag för avlöningar och andra kostnader för personal som är eller har varit anställd i rörelsen. Till sådan kostnad hänförs även tantiem, såvida utgivandet av detta inte undantagsvis är att bedöma som en vinstdisposition (förtäckt utdelning). Inkomst av rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder varav följer att avdraget för tantiem får åtnjutas vid taxeringen för det år avsättningen gjorts. Bolagsägaren beskattas emellertid normalt för tantiemet nästföljande år, eftersom det först då anses till sitt belopp känt och därmed tillgängligt för lyftning.

3.10.2 Beredningen

Beredningen anför att tantiem och liknande dispositioner i stor omfattning används för att nollställa bolagets resultat och därigenom eliminera dubbelbeskattningen. Samtidigt erhålls ofta en skattecredit genom att tantiem, bonustillägg, provisionsersättning o. d. lyfts av aktieägaren först under det därpå följande året. Genom användningen av brutet räkenskapsår kan denna skattecredit förlängas ytterligare. Beredningen framhåller att motsvarande möjlighet inte föreligger för egenföretagaren och inte heller för delägare i handelsbolag och kommanditbolag.

För att uppnå överensstämmelse med andra företagsformer föreslår beredningen att reserveringar för obetalda löneförmåner och därmed jämförliga kostnader avseende aktieägare i fåmansbolag skall tas upp som intäkt hos aktieägaren för det år för vilket avsättningen gjorts i bolagets räkenskaper. Reservering för semesterlön föreslås dock bära godtas på samma sätt som för anställda utanför ägarkretsen. Beredningen framhåller dock att större avsättningar än enligt de i semesterlagen (1963:114) angivna minimireglerna inte bör accepteras. Reserveringar avseende tantiem och liknande löneskulder skall enligt förslaget redovisas på den särskilda deklarationsbilagan.

3.10.3 Remissyttrandena

Beredningens förslag rörande tantiem o. d. till delägare i fåmansbolag har mött viss kritik. I några remissyttranden anfördes att det föreligger problem att fastställa storleken av tantiemet för visst år i sådan tid att bolagsägaren kan redovisa beloppet i sin självdeklaration för året i fråga. Man pekar också

på svårigheter beträffande den preliminära skatt som belöper på tantiemet och på behovet av särskilda övergångsbestämmelser det är då omläggningen träder i kraft. Enligt *kammarrätten i Stockholm* bör vidare det för tantiemet föreslagna undantaget från kontantprincipen inte behandlas i anvisningarna till 32 § KL utan i 41 § KL.

3.11 Pensionskostnader

3.11.1 Nuvarande regler

Livförsäkringsskattekommittén har i april 1975 avlämnat delbetänkandet (SOU 1975:21) Pensionsförsäkringar – Avdragsrätt vid inkomstbeskattningen för försäkringspremie och kontoavsättning m. m. I betänkandet, som innehåller en utförlig redogörelse för den skattemässiga behandlingen av pensioner, föreslås nya villkor för att en försäkring skall kunna godtas som pensionsförsäkring och begränsningar i avdragsrätten för premie för sådan försäkring. Vidare föreslås begränsningar i rätten att med obeskattade medel göra avsättning för tryggnad av pension.

3.11.2 Beredningen

Företagsskatteberedningen anser att de av livförsäkringsskattekommittén föreslagna reglerna är i väsentlig grad ägnade att förhindra att fåmansbolag i fortsättningen missbrukar avdragsreglerna för pensionskostnader. Beredningen har i sitt betänkande inte lagt fram något förslag i ämnet.

3.11.3 Remissyttrandena

Vad gäller avdrag för pensionskostnader m. m. hänvisar flertalet remissinstanser till vad de anfört med anledning av livförsäkringsskattekommitténs betänkande (se härom prop. 1975:31 s. 94–111).

3.12 Personalstiftelser

3.12.1 Nuvarande regler

Enligt punkt 2 a av anvisningarna till 29 § KL får arbetsgivare göra avdrag för medel, som avsätts till personalstiftelse enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m. m. (tryggandelagen). Som förutsättning för avdragsrätten gäller i princip att stiftelsen har till ändamål att främja annan välfärd åt arbetstagare – eller arbetstagares efterlevande – hos företaget än sådan som omfattas av arbetsgivarens skyldighet enligt anställningsavtal. Avsatta medel skall överlämnas till stiftelsen kontant eller i form av aktier, obligationer och därmed jämförliga tillgångar. Stiftelsen skall stå under tillsyn enligt lagen (1929:116) om tillsyn över stiftelser.

I likhet med förmåner som utgår från arbetsgivaren direkt är anställda – eller tidigare anställda – i princip skattskyldiga för förmåner från personalstiftelse. Även här undantas dock förmån av mindre värde som utgått i annat än pengar, såvida förmånen kan antas inte vara avsedd att utgöra direkt vederlag för utfört arbete. I praxis har av personalstiftelse utgivna resesubventioner avseende semestermål i Sverige och utlandet inte ansetts vara förmån av mindre värde. Subventionerna har följaktligen ansetts skattepliktiga. Förmånen av att få hyra en semesterstuga i Sverige till ett med omkring 200 kr. nedsatt pris har däremot inte föranlett beskattning.

3.12.2 Beredningen

Beredningen framhåller att tryggandelagens bestämmelser om personalstiftelse inte beaktar de speciella förhållanden som råder i fåmansbolag. Lagstiftningens huvudsakliga syfte, nämligen att uppmuntra företagen till sociala välfärdsanordningar för det stora flertalet anställda, kommer såvitt gäller fåmansbolagen ofta i andra hand. Av en undersökning, som beredningen genomfört, framgår sålunda att bolagets ägare ofta kan råda över stiftelsen och för egen del disponera över de resurser för välfärd som tillskapats i denna.

Mot denna bakgrund föreslår beredningen att avsättning till personalstiftelse skall beaktas vid taxeringen endast om fåmansbolaget stadigvarande sysselsätter minst 50 anställda årsarbetskrafter. Riksskatteverket föreslås dock få möjlighet att medge dispens från denna spärregel om det föreligger betryggande säkerhet för att de anställdas intressen i stiftelsen tillvaratas. I fråga om beskattning av förmån av mindre ekonomiskt värde föreslår beredningen att förmåner från personalstiftelse sammanläggs med förmåner från bolaget vid bedömningen av om skattepliktsgränsen, 600 kr., överskridits eller inte.

3.12.3 Remissyttrandena

Flertalet av de remissinstanser, som yttrat sig över beredningens förslag om personalstiftelser, anser att avdrag för avsättning till sådan stiftelse bör få åtnjutas även om antalet arbetstagare understiger 50. *RSV* och *kammarrätten i Stockholm* anför i det sammanhanget att avgörande för avdragsrätten bör vara om arbetstagarna i fåmansbolaget har ett verkligt inflytande i stiftelsen. *Föreningen auktoriserade revisorer* samt *SAF* och *Sveriges industriförbund* hävdar att eventuellt förekommande missbruk bör stävjas genom ökad kontroll och inte genom införandet av regler som utestänger det stora flertalet fåmansbolag från möjligheten att utnyttja personalstiftelser för personalens välfärd.

3.13 Lån från bolaget

3.13.1 Nuvarande regler

Ett vanligt sätt för huvudaktieägare att tillgodogöra sig obeskattade vinstmedel i fåmansbolag har tidigare varit uttag i form av lån. Förutom att lånen inte föranlett beskattning uppställdes ofta inga krav på säkerhet, ränta eller amorteringar. Lånen medförde därför skattemässiga fördelar samtidigt som bolagets reella ställning försämrades. Mot denna bakgrund har i 75 a § AL införts ett principiellt förbud för aktieägare att uppta lån i sitt bolag (prop. 1973:93, LU 1973:19, rskr 1973:238; SFS 1973:303). Förbudet, som gäller lån efter den 5 juni 1973, avser förutom aktieägare styrelseledamot och VD i bolaget samt vissa närstående personer. Genom särskilda undantagsregler omfattar låneförbudet inte lån mellan koncernföretag och lån till aktieägare som äger mindre än 1 % av aktiekapitalet, dock högst 500 aktier. Förutom undantagsbestämmelserna kan länsstyrelsen enligt 75 b § AL medge dispens från låneförbudet om synnerliga skäl talar för detta.

I remiss till lagrådet den 23 augusti 1974 av förslag till ny aktiebolagslag anför föredragande statsrådet bl. a. att de skäl som uppbär låneförbudet inte är av sådan art att ogiltighet bör anses inträda för de försträckningsavtal som ingåtts i strid mot låneförbudet. Däremot kan enligt föredraganden, som hänvisar till sina uttalanden i prop. 1973:93, ett olagligt lån utgöra skattepliktig intäkt för låntagaren. I lagrådets yttrande kritiserades dessa båda uttalanden. Lagrådet anmärker att ett uttalande med denna generella räckvidd inte kan anses ha stöd i gällande skattelagstiftning eller praxis på området. I och för sig kan det, anför lagrådet, ibland tänkas att en såsom lån betecknad betalning från ett aktiebolag med hänsyn till de särskilda omständigheterna är att betrakta som lön eller vinstutdelning. I sådant fall torde utbetalningen i skattehänseende naturligen komma att bedömas efter sitt reella innehåll. Föreligger emellertid inte en sådan situation, utan utbetalningen även i sakligt hänseende är att bedöma som ett lån, kan det förhållandet att lånetransaktionen strider mot utlåningsförbudet rimligen inte medföra att utbetalningen i beskattningssammanhang skulle bli att betrakta som lön eller vinstutdelning. I prop. 1975:103 konstaterar föredragande statsrådet att lagrådets yttrande i detta sammanhang kan leda till osäkerhet om hur lagstridiga låneutbetalningar skall behandlas i taxeringssammanhang. F. n. torde således viss osäkerhet föreligga på detta område.

3.13.2 Beredningen

Beredningen, som erinrar om att det ursprungliga motivet för låneförbudet i första hand var att förhindra skatteflykt, föreslår att en bestämmelse införs i KL av innehåll att lån, som tagits i strid mot bestämmelserna i 75 a § AL, skall utgöra skattepliktig inkomst för låntagaren. Eftersom en sådan bestämmelse likväl i undantagsfall kan komma att medföra inte avsedda

skatteeffekter, bör enligt beredningen en möjlighet öppnas att korrigera taxeringen för det fall att den skattskyldige inom fem år återbetalar lånet, dvs. inom samma period som han kan anföra extraordinära besvär. Beredningen föreslår därför att skattskyldig, som visar att återbetalning skett, skall ha rätt att anföra besvär mot den av lånet föranledda taxeringen i särskild ordning.

Ledamoten Helmers reserverar sig med instämmande från ledamoten Magnusson mot förslaget att utöver straffsanktion enligt AL införa en ony-anserad beskattning såsom en extra påföljd för olagliga aktieägarlån.

3.13.3 Remissyttrandena

RSV och *flertalet länsstyrelser* tillstyrker i princip beredningens förslag om att skattemässigt behandla lån som lön. *RSV* framhåller emellertid att det är nödvändigt att på ett lämpligt sätt beakta möjligheten till rättelse. *Länsstyrelsen i Södermanlands län* anser att endast lån, som inte återbetalats, bör utgöra skattepliktig inkomst. *Länsstyrelserna i Malmöhus* samt *Göteborgs och Bohus län* framhåller att särskilda regler måste införas för det fall att det är huvudaktieägarens make eller barn som tagit upp det olagliga lånet. *Föreningen auktoriserade revisorer, LRF, SAF, Sveriges industriförbund* och *Sveriges advokatsamfund* avstyrker att civilrättsligt giltiga lån skall kunna föranleda straff enligt AL samtidigt som lånet skattemässigt behandlas som lön.

3.14 Ränta på aktieägares lån

3.14.1 Nuvarande regler

Efter de år 1973 införda reglerna om begränsning i aktieägares m. fl. rätt att låna pengar av aktiebolag förekommer i princip endast två grupper av lån till aktieägare i fåmansbolag. Den ena gruppen avser lån som tillåtits med stöd av dispensregeln i 75 b § AL och den andra gruppen lån som lämnats före den 5 juni 1973. Enligt 75 c § AL skall i båda dessa fall namnet på låntagaren anges i en särskild förteckning.

Är låne- och räntevillkoren marknadsmässiga, medför lånet inte någon belastning för bolagets ekonomi och inte någon fördel för aktieägaren. Räntan skall i detta fall som regel av bolaget redovisas som intäkt av kapital och av aktieägaren som avdragspost vid beräkningen av inkomst (underskott) av kapital. Utgår däremot inte någon ränta är det delvis oklart i vad mån denna förmån för aktieägaren inverkar på bolagets beskattning. Det torde å ena sidan förhålla sig så att bolaget beskattas för beräknad ränta på lånet om förfarandet anses innebära ett kringgående av gällande regler om dubbelbeskattning eller kedjebeskattnings av aktiebolags inkomst. Om ett förvaltningsbolag lämnar ett räntefritt lån till bolagets ägare, torde sålunda

bolaget beskattas för beräknad ränta. Å andra sidan torde taxeringsmyndigheterna ofta bortse från det räntelösa lånet i de fall då aktieägaren kan eliminera beskattningseffekten genom att höja sitt löneuttag med ett belopp motsvarande vad han skall erlægga i ränta.

3.14.2 Beredningen

Beredningen framhåller att det i hittillsvarande rättspraxis inte synes ha beaktats att räntefria lån från bolag till aktieägare kan ha andra påtagliga fördelar för bolagsägaren än de skattemässiga. Som exempel på sådana fördelar nämns att underlaget för arbetsgivaravgifter kan reduceras till följd av lägre löneuttag. Beredningen påpekar också att den tysta kvittningen mellan ränta och lön kan ge aktieägaren större möjlighet att utnyttja det s. k. sparavdraget.

Beredningen föreslår att fåmansbolag beskattas för ränta på dels äldre lån av det slag som träffas av låneförbudet i 75 a § AL, dels lån som lämnats efter dispens enligt 75 b § AL. Enligt beredningen bör det ankomma på RSV att efter en marknadsmässig bedömning årligen fastställa det procenttal efter vilket räntebeskattning skall ske. Om lägre ränta tillämpas skall bolaget beskattas för det skillnadsbelopp som uppkommer.

3.14.3 Remissyttrandena

De remissinstanser som uttalat sig om beredningens förslag rörande ränta på aktieägares lån i fåmansbolag har allmänt tillstyrkt förslaget. *Kammarrätten i Stockholm* anser emellertid att en uttrycklig undantagsbestämmelse bör övervägas i fråga om lån från äldre vilande bolag.

3.15 Nedskrivning av fordran mot aktieägare

3.15.1 Nuvarande regler

Om ett aktiebolag efterskänker en fordran mot en huvudaktieägare, s. k. AL-fordran, torde aktieägaren normalt beskattas för det efterskänkta beloppet. Enbart den omständigheten att en AL-fordran avförs ur bolagets balansräkning har emellertid inte föranlett beskattning. Skattedomstolarna har nämligen godtagit aktieägares påstående att fordringen formellt sett kan stå kvar trots att den inte längre redovisas i balansräkningen.

3.15.2 Beredningen

Beredningen anför att det i och för sig inte kan anses orimligt att beskatta huvudaktieägare för ett mot nedskrivning av AL-fordran svarande belopp,

även om denne gör gällande att bolagets fordran kvarstår civilrättsligt. Eftersom emellertid nedskrivningen kan vara företagsekonomiskt motiverad och då fordringen formellt sett kvarstår, har beredningen inte ansett sig böra föreslå att en beskattningseffekt skall utlösas. Beredningen framhåller emellertid att bokföringsåtgärder av detta slag ofta innebär svårigheter vid taxeringskontrollen. Vid varje års taxering måste utrönas om fordringsförhållandet består eller har ändrats. Vidare måste ställning tas till frågan om räntebeskattnings. För att taxeringsnämnden skall få nödvändig information föreslår beredningen att avskrift av förteckning enligt 75 c § AL skall fogas till bolagets självdeklaration.

3.15.3 Remissyttrandena

De remissinstanser som behandlat frågan om nedskrivning av AL-fordringar har överlag tillstyrkt beredningens förslag eller lämnat detta utan erinran. Några länsstyrelser anser dock att beredningen varit väl försiktig och hävdar att aktieägaren bör kunna beskattas för nedskrivet belopp även om fordringen formellt sett kvarstår.

3.16 Uppgiftsskyldighet m. m.

3.16.1 Nuvarande regler

I taxeringslagen (1956:623), TL, finns ett stort antal bestämmelser som behandlar omfattningen av skyldigheten att lämna uppgifter om egna och andra personers inkomstförhållanden m. m. Endast en mindre del av dessa bestämmelser tar direkt sikte på fåmansbolag och deras delägare. Ett exempel på en sådan bestämmelse är dock föreskriften i 4 § TL om att aktieägare i fåmansbolag bör taxeras av samma taxeringsnämnd som taxerar bolaget. Ett annat exempel är bestämmelserna i 25 § TL om att fåmansbolag i sin deklaration skall lämna uppgift om aktieägarnas namn, adress och personnummer.

3.16.2 Beredningen

Vad beredningen föreslagit beträffande skyldighet för fåmansbolag och deras delägare har till en del redovisats i anslutning till beredningens förslag angående de materiella skattereglerna. Den följande redogörelsen innebär därför på vissa punkter en upprepning av beredningens uppfattning på detta område.

Beredningen föreslår att i 20 § TL införs en föreskrift om att fåmansbolag skall sörja för att underlag finns för kontroll av vad delägare i bolaget eller honom närstående tillskjutit till och uttagit från bolaget av pengar, varor eller annat. Fåmansbolag bör vidare enligt beredningen åläggas att bevara

verfikationer avseende övernattningskostnader, om traktamentsersättning för sådan kostnad utgått till delägare eller honom närstående.

Bestämmelsen i 25 § TL om att fåmansbolag i sin deklaration skall lämna uppgift om namn och adress m. m. på delägare bör enligt beredningen utvidgas till att omfatta även närstående till delägare som under beskattningsåret uppburit ersättning, ingått avtal eller haft andra ekonomiska mellanhavanden med bolaget. Beredningen föreslår vidare att delägare i fåmansbolag eller handelsbolag, ävensom närstående till sådan person, skall till sin deklaration foga en särskild bilaga med de uppgifter som behövs för att beräkna inkomsten från bolaget. Enligt beredningen bör delägare i fåmansbolag och närstående till honom i den särskilda deklara-tionsbilagan redovisa alla naturaförmåner från bolaget med undantag för s. k. trivsel-förmåner av obetydligt värde. Bolagets skyldighet att avlämna kontrolluppgifter föreslås utvidgas i motsvarande mån. Förslaget att naturaförmåner från bolaget skall läggas samman med naturaförmåner från personalstiftelse (se avsnitt 4.2.10) bör enligt beredningen föranleda en på motsvarande sätt utvidgad deklara-tions- och uppgiftsskyldighet.

För att förbättra taxeringsnämndernas beslutsunderlag föreslås att fåmansbolags skyldighet att till deklarationen foga bl. a. utdrag ur räkenskaper-na skall ändras i några avseenden. Förslaget innebär en utvidgning av bestämmelsen i 30 § TL om att rörelseidkare m. fl. i vissa fall skall till sin deklaration foga särskilt balanskonto eller vinst- och förlustkonto. Beredningen föreslår sålunda att om fåmansbolag haft annat samlingskonto för intäkter och kostnader än vinst- och förlustkonto, t. ex. ett konto med beteckningen rörelsekonto, skall även detta i avskrift ingå i det räkenskaps-utdrag som skall fogas till deklarationen. Enligt beredningen bör vidare förteckning avseende aktieägares lån från fåmansbolag (75 c § AL) biläggas bolagets deklaration.

3.16.3 Remissyttrandena

Så gott som samtliga remissinstanser inom den offentliga sektorn tillstyrker beredningens förslag att utvidga skyldigheten för fåmansbolag och deras delägare att lämna uppgifter till ledning för taxeringsmyndigheternas arbete. *RSV* anför att enbart en utvidgning av fåmansbolagens informations- och uppgiftsplikt kan ha avsevärda skattemässiga effekter och att denna del av förslaget utgör själva kärnpunkten i beredningens förslag. *LRF*, *SAF* och *Sveriges industriförbund* anför att en ökad uppgiftsplikt kan vara motiverad för fåmansbolagen och deras delägare, men framhåller att full klarhet måste råda om vilka som skall lämna uppgift och vad uppgifterna skall innehålla. Centralorganisationen *SACO/SR* och några handelskammare befarar att ett genomförande av beredningens förslag angående uppgiftsskyldighet får till följd att de administrativa rutinerna blir så betungande för fåmansbolagen att en fortsättning av driften i denna verksamhetsform äventyras.

4 Föredraganden

4.1 Allmänna överväganden

Olika civilrättsliga former står till förfogande, om en eller ett fåtal fysiska personer ämnar bedriva rörelse i detta land. Rörelsen kan bedrivas under enskild firma, i handelsbolag (varav kommanditbolag utgör en variant) eller i aktiebolag. Jag har i ett tidigare avsnitt lämnat en redogörelse för de beskattningsregler som gäller för dessa företagsformer och skall här endast konstatera att inkomstberäkningen utförs på i princip samma sätt oavsett i vilken företagsform verksamheten bedrivs. De betydelsefulla möjligheterna till vinstreglerande dispositioner genom nedskrivning av varulager och avskrivning på anläggningstillgångar är t. ex. desamma. Framhållas kan emellertid att, om verksamheten bedrivs som enskild firma eller i form av handelsbolag, ägaren skall beskattas för verksamhetens överskott eller sin del därav. Varken den enskilda firman eller handelsbolaget utgör således något självständigt skattesubjekt. Ett aktiebolag åsätts däremot egna taxeringar. Den i verksamheten uppkomna vinsten skall i princip bli föremål för dubbelbeskattning, först hos bolaget och därefter hos delägaren i den mån den utdelas. Om ett rörelsedrivande aktiebolag ägs av en eller ett fåtal fysiska personer, kan dock i praktiken denna dubbelbeskattning elimineras genom att aktieägaren tar ut hela vinsten i form av lön.

Företagsskatteberedningen (Fi 1970:77) har avlämnat delbetänkandet (SOU 1975:54) Fåmansbolag. Beredningen har på grundval av material, som länsstyrelserna har ställt till beredningens förfogande, funnit att aktiebolag, som ägs av en eller ett fåtal personer, i betydande omfattning används för att uppnå inte avsedda skatteförmåner. Beredningen betecknar den nu rådande situationen på detta område som otillfredsställande och påpekar vidare att läget har markant förvärrats under senare år.

Beredningen framhåller att den grundläggande bristen i den skattemässiga behandlingen av fåmansbolag och deras delägare ligger i det förhållandet att bolaget och aktieägaren oftast måste accepteras som två självständiga, av varandra oberoende personer. Att uppdelningen på bolag och aktieägare bara är en formalitet utan reell innebörd framträder enligt beredningen inte minst vid de ofta förekommande avtalen om överlåtelse av egendom. I verkligheten innebär sådana avtal, vilka kan utnyttjas för att uppnå skattemässiga fördelar, inget annat än en ensidig disposition av bolagets ägare.

Beredningen framhåller att dess mål inte har varit att skärpa beskattningen för fåmansägda aktiebolag utan att söka skapa neutralitet i skattehänseende mellan sådana bolag och övriga företagsformer. Härför krävs enligt beredningen nya materiella regler i skatteförfattningarna (lagstiftningsdelen). De materiella reglerna föreslås skola kompletteras med anvisningar av RSV (anvisningsdelen). Beredningen anser vidare att de skattskyldiga bör åläggas att genom ökad uppgiftsplikt förbättra taxeringsmyndigheternas möjligheter att genomlyska ekonomiska transaktioner mellan fåmansbolag och deras ägare (informationsdelen).

Så gott som samtliga remissinstanser har anslutit sig till beredningens uppfattning att neutralitet bör åstadkommas i inkomstredovisningen i förhållande till valet av företagsform. Vad gäller utformningen av förslaget är meningarna däremot delade. Flertalet myndigheter samt LO och TCO är positivt inställda till förslaget, medan de flesta remissinstanser med anknytning till det privata näringslivet hävdar att de föreslagna materiella reglerna är i huvudsak onödiga. Sistnämnda remissinstanser anser att det missbruk som förekommer kan bekämpas genom ökad taxeringskontroll.

För egen del vill jag inledningsvis framhålla att beskattningsreglerna bör vara så utformade att de inte lämnar utrymme för obehöriga skatteförmåner. Detta innebär också att man bör eftersträva skattemässig rättvisa i form av neutralitet vid inkomstberäkningen mellan olika företagsformer. Ett sådant syfte har godtagits av remissinstanserna. Syftet kan emellertid enligt min mening inte tillgodoses enbart genom förbättrad taxeringskontroll. Visserligen har den fr. o. m. 1973 års taxering införda möjligheten att taxera bolag och dess delägare i samma taxeringsdistrikt, s. k. integrerad taxering, i hög grad underlättat för taxeringsmyndigheterna att fastställa den verkliga innebörden av olika transaktioner mellan bolaget och delägarna. Beredningens redogörelse för det sätt varpå fåmansägda bolag utnyttjas i skatteundandragande syfte ger emellertid vid handen att det föreligger ett påtagligt behov av att införa materiella regler som direkt tar sikte på dessa bolag och deras delägare. Dessa materiella regler bör, som beredningen föreslagit, kompletteras med anvisningar från RSV och med en utvidgad skyldighet för bolagen och deras ägare att lämna upplysningar om sina ekonomiska mellanhavanden.

De regler som beredningen har föreslagit innefattar inte någon principiell avvikelse från nu gällande system för beskattning av aktiebolag och deras ägare. Även jag är av den uppfattningen att önskemålet om neutralitet vid inkomstberäkningen av rörelseinkomster tills vidare bör lösas inom ramen för nuvarande system. I detta sammanhang kan påpekas att 1974 års bolagskommitté (Ju 1974:21) f. n. utreder behovet av en ny och för de mindre bolagen särskilt anpassad företagsform. Om bolagskommittén finner att en sådan företagsform bör tillskapas, är det lämpligt att företagsskatteberedningen i ett senare skede tar upp frågor om dubbelbeskattning eller enkelbeskattning av företagsinkomst m. m. Att nu genom en dellösning föregripa det pågående utredningsarbetet på detta område är enligt min mening mindre välbetänkt.

4.2 Taxering av fåmansbolag och delägare, m. m.

4.2.1 Begreppet fåmansbolag

Begreppet fåmansbolag förekommer i kommunalskattelagen (1928:370), KL, i olika sammanhang och med ibland skiftande betydelse. Företagsskatteberedningen har utgått från den definition av fåmansbolag som fö-

rekommer i 35 § 3 mom. nionde stycket KL, dvs. ett aktiebolag, vari 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. Beredningen framhåller att lagtexten inte direkt anger det högsta antal personer som kan ingå i ägargruppen för att det skall vara fråga om ett fåtal men konstaterar att 10–20 personer torde kunna inrymmas i begreppet. Beredningen är vidare av den uppfattningen att varje krets av närstående personer skall räknas som en enhet. Som närstående bör enligt beredningen anses den krets av personer som uppräknas i 35 § 3 mom. tionde stycket KL, dvs. föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling och avkomlings make, syskon och syskons make eller avkomling samt dödsbo, vari den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare. Med avkomling likställs styvbarn och fosterbarn.

Aktiebolag, som inte är fåmansbolag, betecknar beredningen som marknadsbolag. Ett bolag som noteras på Stockholms fondbörs eller på fondhandlarlistan bör enligt beredningen alltid anses som ett marknadsbolag även om ett fåtal fysiska personer äger – eller röstar för – mer än 50 % av aktierna.

Till fåmansbolag bör dessutom – oavsett antalet aktieägare – enligt beredningen räknas bolag, vars verksamhet är uppdelad på flera av varandra oberoende rörelsegrenar, såvida den som på grund av aktieinnehav, avtal eller därmed jämförligt sätt förestår sådan verksamhetsgren självständigt kan förlöpa över dess resultat.

Flertalet remissinstanser anser att beredningen vill ge fåmansbolagsbegreppet en alltför vidsträckt omfattning. Ett i remissyttrandena ofta uttryckt önskemål är vidare att nämnda begrepp klarare avgränsas i lagtext eller motivuttalanden.

För egen del vill jag framhålla följande. Som allmän utgångspunkt i detta lagstiftningsärende bör man som nyss påpekats ha strävandet efter neutralitet vid inkomstberäkningen oberoende av företagsform. Olikheterna i praktiken är mest påfallande mellan fåmansbolag å ena sidan och enskilda rörelseidkare å andra sidan. Begreppet fåmansbolag bör utformas med tanke på de situationer där ägaren eller ägarna kan så fullständigt behärska bolaget att man i realiteten inte kan tala om ett tvåpartsförhållande vid transaktioner mellan ägare och bolaget. Sådana situationer är från skattesynpunkt mycket lika den där rörelsen bedrivs utan förmedling av juridisk person. Jag är medveten om att mycket stora svårigheter föreligger både tekniskt och praktiskt när det gäller att klart avgränsa de typer av bolag där förhållandet är det nu skildrade. Man kan säkerligen inte komma närmare en generell avgränsning än vad beredningen gjort. Jag är således beredd att godta beredningens förslag i princip på denna punkt. Jag vill i detta sammanhang betona att uttrycket ett fåtal måste ses som ett relativt uttryck. Avgörande är inte det totala antalet aktieägare utan antalet ägare med dominerande eller väsentligt inflytande i företaget. Härvid skall familje- eller släktinnehav

normalt räknas samman som individuellt ägande.

Det nu anförda bör emellertid – som beredningen också ansett – inte tillämpas i fråga om företag som har inregistrerats vid Stockholms fondbörs eller som noteras på fonhandlarlistan. I vad mån reglerna om fåmansbolag skall tillämpas på andra slag av marknadsbolag – dvs. bolag där aktierna säljs och köps i någorlunda utsträckning på marknaden – får bli beroende på omständigheterna i det särskilda fallet.

Beredningen har vidare föreslagit att en viss kategori aktiebolag skall anses som fåmansbolag, oavsett antalet aktieägare. Beredningen åsyftar här bolag, som visserligen ägs av ett stort antal personer, men vars verksamhet är uppdelad på flera avgränsade rörelsegrenar vilka var och en i stort sett fungerar som ett självständigt fåmansbolag.

Även enligt min mening är det nödvändigt att utsträcka fåmansbolagsbegreppet till denna kategori bolag. I annat fall är det risk för att fria yrkesutövare, som nu bedriver sin verksamhet i eget aktiebolag, frestas att med behållande av sitt reella inflytade formellt överföra verksamheten till ett aktiebolag med många aktieägare. Det förtjänar att ytterligare påpekas att vid den bestämning av begreppet fåmansbolag som skall ske i förevarande sammanhang det inte i första hand är av intresse att fastställa kriterier för vad som skall anses utgöra ett fåtal personer utan att avgränsa de bolag vari rörelsen kan drivas så att ett reellt tvåpartsförhållande mellan ägaren å ena sidan och den juridiska personen – eventuellt en självständig verksamhetsgren inom densamma – å andra sidan inte föreligger. En annan sak är att denna brist på reellt tvåpartsförhållande är typisk i de utpräglade fåmansbolagen.

Enligt beredningen bör de särskilda bestämmelserna för fåmansbolag tillämpas även beträffande ekonomiska föreningar, om ägarförhållandena eller verksamhetens uppbyggnad i föreningen är sådan att föreningen – om den vore ett aktiebolag – skulle anses utgöra ett fåmansbolag. Beredningen har vidare föreslagit att fåmansbolagsreglerna i vissa hänseenden skall tillämpas på handelsbolag.

Ägarstrukturen hos ekonomiska föreningar medför att föreningens och den enskilde medlemmens ekonomiska förhållanden i regel hålls i sär. Några särskilda bestämmelser för ekonomiska föreningar liknande dem för fåmansägda aktiebolag behövs därför normalt inte. Det kan emellertid – i synnerhet beträffande föreningar som har bildats enligt äldre lagstiftning – förekomma att en ekonomisk förening domineras av en eller ett fåtal fysiska personer och att därvid sammanblandning av ekonomin kan förekomma. Jag delar därför beredningens uppfattning att de för aktiebolagen föreslagna reglerna bör äga motsvarande tillämpning beträffande ekonomiska föreningar. De särskilda reglerna synes vidare böra omfatta även handelsbolag som ägs av en eller ett fåtal fysiska personer eller vars verksamhet är uppdelad på flera självständiga verksamhetsgrenar.

De särskilda bestämmelserna bör således enligt min mening tillämpas

på vissa aktiebolag, ekonomiska föreningar och handelsbolag. I det följande använder jag termen *fåmansföretag* som en gemensam beteckning på dessa bolag och föreningar. Som en konsekvens härav betecknar uttrycket delägare i fåmansföretag antingen aktieägare i aktiebolag eller delägare i ekonomisk förening eller handelsbolag.

Med den valda definitionen kommer ett mycket stort antal företag att falla in under begreppet fåmansföretag. Jag vill emellertid betona att de särskilda regler, som jag i det följande kommer att föreslå, i mycket begränsad omfattning kommer att beröra det stora antalet lojala fåmansföretag. Reglerna kommer nämligen att ta sikte på transaktioner som kan genomföras endast av den anledningen att något reellt tvåpartsförhållande inte föreligger mellan företaget och dess ägare och vars enda och egentliga syfte är att åstadkomma lindring i beskattningen. Som exempel på sådana transaktioner kan nämnas oriktig lönesättning för arbete som utförs av personer tillhörande ägarkretsen, för ägarna förmånliga avtal rörande disposition av bil och lokaler och felaktig prissättning vid överlåtelse av egendom. Ett genomgående drag hos dessa transaktioner är att de strider mot de grundprinciper som den civilrättsliga företagslagstiftningen bygger på. De sanktioner som finns i lagen (1944:705) om aktiebolag, AL, och brottsbalken (1962:700) m. m. är dock i dessa fall ofta inte effektiva nog att förhindra att ägarna tillförsäkras sig förmåner på företagets bekostnad. Att i dessa särskilda fall införa skärpta skatteregler är enligt min mening ofrånkomligt.

Vid utformningen av de särskilda reglerna för fåmansföretagen och deras ägare uppkommer fråga om i vilket inkomstslag den förmån som en delägare uppbär från ett sådant företag skall beskattas.

Enligt nuvarande praxis torde en förmån från ett fåmansföretag beskattas som intäkt av tjänst om den som åtnjuter förmånen är anställd i företaget. Uppbär personen förmånen i egenskap av delägare i företaget skall förmånen – utom såvitt gäller delägare i handelsbolag – däremot normalt redovisas som intäkt av kapital. Företaget får avdrag med belopp motsvarande förmånen om denna skall redovisas som intäkt av tjänst. Skall förmånen redovisas som intäkt av kapital är den däremot inte avdragsgill för företaget. Huruvida en förmån skall tas upp som intäkt av tjänst eller som intäkt av kapital har också betydelse för bedömningen av om förmånen skall anses vara pensionsgrundande m. m. för mottagaren och om den skall medräknas vid fastställande av underlaget för företagets skyldighet att erlägga socialförsäkringsavgifter och allmän arbetsgivaravgift.

Det är f. n. inte sällan svårt att avgöra, om en förmån från ett fåmansföretag till en delägare eller någon honom närstående person skall beskattas som intäkt av tjänst eller som intäkt av kapital. Som framgår av det föregående medför emellertid valet av tillämpligt inkomstslag omfattande konsekvenser i fråga om bl. a. avdragsrätt, socialförsäkringsavgifter och pensionsgrundande inkomst. För att undvika dessa komplikationer finns det enligt min mening anledning att överväga, om inte ifrågasvarande förmåner bör genom en uttryck-

lig regel hänförs till ett visst inkomstslag. Jag har därvid funnit att förmåner av nu diskuterat slag i vissa fall bör redovisas som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. En sådan regel medför betydande praktiska fördelar. Dessutom markeras att företaget inte skall få avdrag för den utgivna förmånen såsom en lönekostnad.

Som jag nyss framhållit torde fåmansföretag, som avstår från att i skatteundandragande syfte utnyttja den bristande intressebegränsningen mellan företaget och delägarna, inte komma att beröras av de särskilda reglerna i nämnvärd utsträckning. Jag vill i anslutning härtill också påpeka att reglerna inte är avsedda att träffa varje person som äger en aktie eller en andel i ett fåmansföretag. Den omständigheten att t. ex. en anställd äger del i företaget bör således normalt inte medföra att hans ekonomiska mellanhanden med företaget bedöms på annorlunda sätt än om han helt saknar ägarintresse i företaget. Detta bör gälla, oavsett om den anställde har en ledande ställning i företaget eller inte. Förslaget kommer i första hand att beröra den som på grund av eget eller närstående personers aktie- eller andelsinnehav har ett väsentligt inflytande i företaget. Inflytandet skall alltså vara grundat på ägarintresse i företaget. Den som till följd av eget eller närstående personers aktie- eller andelsinnehav har ett väsentligt inflytande i företaget kommer i det följande att kallas *företagsledare*.

Den omständigheten att en familj genom sitt aktie- eller andelsinnehav har ett väsentligt inflytande i företaget medför inte automatiskt att varje familjemedlem räknas som företagsledare. För att en person skall anses som företagsledare bör regelmässigt krävas att han är anställd eller styrelseledamot i företaget. Att som regel endast en av familjemedlemmarna bör anses som företagsledare har dock i praktiken inte så stor betydelse. Som senare kommer att visas tar reglerna sikte på såväl företagsledaren själv som honom närstående personer.

Som fåmansföretag räknas – förutom företag som ägs av en eller ett fåtal fysiska personer – företag vars verksamhet är uppdelad på flera av varandra oberoende verksamhetsgrenar, under förutsättning att en person har den reella bestämmanderätten över viss verksamhetsgren och självständigt kan förfoga över dess resultat. Den som på detta sätt leder en självständig verksamhetsgren bör också räknas som företagsledare.

I det utpräglade fåmansföretaget, t. ex. när en läkare, revisor eller en konsult bedriver sin verksamhet i aktiebolagsform, föreligger inte någon svårighet att avgöra vem som är företagsledare. Äger ett fåtal personer tillsammans ett fåmansföretag och har de i stort sett lika stort inflytande över företagets drift och resultat, bör normalt envar av dem anses som företagsledare. Vissa gränsdragningsproblem kan givetvis uppkomma om såväl företagets aktier eller andelar som de företagsledande funktionerna är spridda på ett flertal olika händer. I sådana situationer får hänsyn tas till samtliga faktiska omständigheter. Den omständigheten att en person med ägarintressen i ett fåmansföretag träffar ett för honom påtagligt fördelaktigt avtal

med företaget torde exempelvis ofta utgöra ett tecken på att personen i fråga – eller någon honom närstående – är företagsledare i företaget. Bedömningen skall således inriktas på det reella inflytandet och inte på det formellt juridiska ägandet, även om detta givetvis också måste beaktas. Fall kan också tänkas då ingen person kan sägas ha företagsledande funktion framför andra – t. ex. om ett stort antal personer är kompanjoner i ett konsultbolag. Därvid kan det emellertid bli aktuellt att tillämpa de särskilda regler som föreslås för företag vars verksamhet är uppdelad på avgränsade rörelsegrenar.

4.2.2 Lön till närstående

Jag har i det föregående flera gånger uttalat att syftet vid utformningen av nya skatteregler för fåmansföretag bör vara att skapa neutralitet vid inkomstberäkningen mellan olika företagsformer. Detta medför, såvitt gäller ersättningar från företaget till delägares make och barn, behov av en samordning med den skattemässiga behandlingen av makes och barns inkomster från t. ex. enskild firma.

Som tidigare nämnts får i fråga om verksamhet, som bedrivs som enskild firma, avdrag inte göras för lön till make eller – bortsett från vissa undantag – hemmavarande barn under 18 år. I en nyligen av regeringen beslutad proposition (prop. 1975/76:77) finns förslag om ändring av dessa regler. Förslaget innebär i huvudsak att om en av makarna har ledande ställning i jordbruk eller rörelse, som makarna bedriver tillsammans, så skall den andre maken (medhjälpande make), under förutsättning att han eller hon har arbetat i verksamheten minst 600 timmar under beskattningsåret, beskattas för så stor del av nettointäkten av förvärvskällan som motsvarar marknadsmässigt vederlag för arbetet, dock högst en tredjedel av nettointäkten. Av kontrollskäl föreslås att arbete, som utförs i makarnas bostad, skall få medräknas endast i särskilda fall, nämligen när särskild arbetslokal saknas och det med hänsyn till verksamhetens art och liknande omständigheter föreligger synnerliga skäl att beakta arbetet.

Beträffande lön till skattskyldigs barn föreslås i nämnda proposition en uttrycklig föreskrift om att avdraget inte får överstiga vad som kan anses utgöra marknadsmässigt vederlag för barnets arbete. Avdrag för lön till barn under 16 år skall alltid vägras. Lön till barn över 16 år skall inte vara avdragsgill, om lönen avser arbete under tid då barnet bedriver studier eller genomgår annan utbildning på heltid. Är barnet mellan 16 och 18 år, skall för avdragsrätt dessutom fordras att redan barnets inkomst från föräldrarna är tillräckligt stor för att leda till skatteplikt. De nu beskrivna reglerna skall enligt förslaget – till skillnad mot nuvarande regler – gälla oavsett om barnet är hemmavarande hos föräldrarna eller inte.

Den avdragsrätt som sålunda har föreslagits för medhjälpande makes och

barns arbetsinsats i rörelse eller jordbruksfastighet som bedrivs i form av enskild firma bör – i enlighet med det allmänna syftet att uppnå neutralitet vid inkomstberäkningen mellan olika företagsformer – bilda utgångspunkt för den skattemässiga behandlingen av ersättningar från fåmansföretag till delägares make och barn.

De särskilda reglerna om lön till närstående i fåmansföretag bör mot bakgrund av det anförda omfatta make och barn till företagsledare i fåmansföretag. Som makar anses jämväl ogifta som lever tillsammans, om de tidigare varit gifta med varandra eller gemensamt har eller har haft barn (jfr 65 § KL). I överensstämmelse med regeringens ställningstagande i prop. 1975/76:77 bör dock reglerna inte gälla annan person med vilken företagsledaren sammanbor under äktenskapsliknande former. En förutsättning för att reglerna skall få tillämpas på företagsledarens make bör vidare vara att inte jämväl denne kan anses ha ledande ställning i företaget. De särskilda regler som jag föreslår i det följande skall således inte tillämpas om båda makarna är företagsledare eller om ingen av makarna har ledande ställning i fåmansföretaget.

Som företagsskatteberedningen har föreslagit bör företagsledarens make (medhjälpande make) beskattas för lön eller annan ersättning från företaget endast under förutsättning att arbetsinsatsen uppgått till minst 600 timmar under beskattningsåret och att ersättningen är marknadsmässig. Understiger den medhjälpande makens arbetsinsats 600 timmar, bör företagsledaren beskattas för ersättningen. Överstiger ersättningen vad som är marknadsmässigt, bör företagsledaren beskattas för ersättningen eller den del av ersättningen som överstiger det marknadsmässiga. Huruvida medhjälpande make varit anställd hos företaget eller utfört uppdrag utan att ha varit anställd bör sakna betydelse.

Som marknadsmässig ersättning från företaget skall emellertid inte anses den del av ersättningen som överstiger en tredjedel av makarnas sammanlagda inkomst från företaget. I överensstämmelse med förslaget i prop. 1975/76:77 anser jag att arbetsinsats i makarnas bostadsutrymme bör få beaktas i vissa fall. Detta bör få ske, om särskilda arbetslokaler saknas och det med hänsyn till verksamhetens art och andra omständigheter föreligger synnerliga skäl att beakta arbetsinsatsen. Bedömningen om synnerliga skäl föreligger bör vara restriktiv. Det förhållandet att ett företag, vars huvudsakliga uppgift är att administrera en persons extraarbeten, saknar arbetslokal bör t. ex. inte medföra att medhjälpande make skall kunna beskattas för sin arbetsinsats i företaget.

Vid bedömningen av om medhjälpande makes arbetsinsats under beskattningsåret uppgått till 600 timmar bör – i likhet med vad som föreslagits angående den faktiska sambeskattningen – anses som om maken, under den tid då han eller hon har uppburit sjukpenning eller föräldrapenning enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring eller därmed jämförlig författning, arbetat i företaget i samma omfattning som närmast före den tid

då sådan ersättning uppburits.

I prop. 1975/76:77 har föreslagits att kravet på arbetsinsats skall jämkas, om beskattningsåret omfattar kortare eller längre tid än tolv månader. Är beskattningsåret t. ex. sex månader räcker det med att medhjälpande make har arbetat 300 timmar medan kravet på arbetsinsats ökar till minst 900 timmar om beskattningsåret utsträcks till aderton månader. Eftersom beskattningsåret i inkomstslaget tjänst – till skillnad mot inkomstslagen jordbruksfastighet och rörelse – alltid sammanfaller med kalenderåret, finns det av denna anledning inget behov av en jämningsregel för medhjälpande make som har uppburit ersättning för arbete i fåmansföretag. Det kan däremot vara rimligt att införa en jämningsregel om medhjälpande make till följd av att företaget påbörjat eller lagt ned sin verksamhet inte kunnat arbeta i företaget under hela beskattningsåret. I nu avsedda fall synes enligt min mening kravet på arbetsinsats kunna schablonmässigt begränsas från 600 till 300 timmar. Jämningsregeln bör i princip tillämpas endast om företaget bildats eller avvecklats under beskattningsåret. Att företagets verksamhet ändrat inriktning under beskattningsåret eller att verksamheten är säsongbetonad bör alltså inte medföra att lägre arbetsinsats än 600 timmar kan godtas.

I prop. 1975/76:77 har vidare tagits upp frågor om skattskyldigs ansvar för medhjälpande makes skatt. Tillräckliga skäl att införa motsvarande regler beträffande ersättning från fåmansföretag till medhjälpande make föreligger enligt min mening inte. Företaget är i princip skyldigt att innehålla och redovisa preliminär skatt vid utbetalning av lön till såväl företagsledaren som medhjälpande make. Skall medhjälparen själv beskattas för lönen, uppkommer inte några svårigheter vid debiteringen av slutlig skatt, eftersom den för var och en av makarna innehållna preliminära skatten kan antas ungefär svara mot den slutliga skatten på grund av inkomsten från företaget. Det kan emellertid inträffa att taxeringsnämnden inte godtar den gjorda inkomstuppdelningen utan beskattar företagsledaren för all inkomst från företaget. Detta kan leda till att företagsledaren påförs kvarstående skatt jämte kvarskatteavgift medan medhjälpande make, som alltså inte beskattas för sin lön från företaget, har rätt att återfå den för honom eller henne inbetalade preliminära skatten jämte s. k. ö-skatteeränta. Vid prövning av om en make skall erlägga kvarskatteavgift eller har rätt till ö-skatteeränta tas nämligen inte någon hänsyn till den andre makens skatteförhållanden.

Mot bakgrund av detta uppkommer fråga om skäl föreligger att göra undantag från den individuella beräkningen av kvarskatteavgift och ö-skatteeränta i de fall då taxeringsmyndighet, med stöd av de särskilda reglerna för uppdelning av lön från fåmansföretag, avviker från makes deklaration. Ett sådant avsteg från nu gällande principer för debitering av slutlig skatt skulle emellertid – i synnerhet om makarna har inkomster vid sidan av lönen från företaget – i hög grad komplicera debiteringsförfarandet. Jag är därför inte beredd att införa särbestämmelser för nu avsedda fall.

Jag vill också erinra om att kvarskatteavgift enligt 85 § 2 mom. UL kan nedsättas till 3 % om den kvarstående skatten beror av förhållande varöver den skattskyldige inte kunnat råda.

I detta sammanhang vill jag vidare peka på möjligheten för företagsledaren och medhjälpande make att begära jämkning av den preliminära skatten. Framstår det t. ex. vid beskattningsårets ingång som sannolikt att medhjälpande makes arbetsinkomst inte blir så omfattande att vederbörande själv skall beskattas för ersättning från bolaget, bör preliminär skatt inte erläggas avseende medhjälparen. För företagsledaren bör däremot i sådant fall erläggas preliminär skatt med hänsyn även till medhjälparens inkomst. Har å andra sidan makarna från början utgått från att medhjälpande make skall beskattas för sin ersättning men visar det sig sedermera att kravet på arbetsinsats inte uppfylls, bör medhjälpande make begära jämkning och återbetalning av sin preliminära skatt. Företagsledaren bör i detta fall genom förhöjt skatteavdrag eller fyllnadsinbetalning se till att den egna preliminära skatten ungefärligen kommer att motsvara den slutliga skatten.

De avdragsregler som har föreslagits i prop. 1975/76:77 beträffande ersättning från föräldrar till barn bör ligga till grund för den skattemässiga behandlingen av ersättning från fåmansföretag till företagsledarens barn. Företagsledaren bör i enlighet härmed beskattas för ersättning från företaget till barn under 16 år, oavsett om barnet varit hemmavarande eller inte. Detsamma bör, oavsett barnets ålder, gälla om barnet bedrivit studier eller genomgått annan utbildning på heltid. Ersättning avseende arbete, som har utförts under sommarferier eller annat uppehåll i studierna av minst en månads varaktighet, bör dock i detta fall kunna beskattas hos barnet. Är barnet mellan 16 och 18 år bör som ytterligare villkor för att barnet skall beskattas föreskrivas, att redan inkomsten från fåmansföretaget är så stor att den löranleder skatteplikt för barnet enligt 51 § KL. Även i fråga om ersättning till barn bör givetvis gälla att företagsledaren skall beskattas för ersättning till den del som överstiger vad som är marknadsmässigt.

Är båda föräldrarna att anse som företagsledare, bör ersättningen till barnet i förekommande fall beskattas hos den av föräldrarna som har den högsta inkomsten från företaget. Skulle det i något undantagsfall inträffa att föräldrarna har lika stor inkomst från företaget, synes den äldste börja beskattas för ersättningen.

De nu beskrivna reglerna avser lön eller annan ersättning som fåmansföretag utbetalar till medhjälpande make eller barn. Detta innebär att reglerna, såvitt gäller handelsbolag, är tillämpliga endast om maken eller barnet inte är delägare i bolaget. Den inkomst som en delägare åtnjuter från bolaget utgör nämligen – även om den betecknas som lön – andel av bolagets vinst.

Den omständigheten att två makar är delägare i ett handelsbolag bör inte medföra att de med verkan i skattehänseende skall kunna fördela bolagets inkomst som de själva önskar. Reglerna om överflyttning av lön

eller annan ersättning från fåmansföretag bör därför äga motsvarande tillämpning beträffande delägares inkomst från handelsbolag. Medhjälpande make och barn som är delägare i handelsbolag bör dock, liksom hittills, ha rätt att tillgodoräkna sig skälig ränta på sitt i bolaget insatta kapital innan eventuell överföring av bolagsinkomsten äger rum. Denna kapitalavkastning kommer normalt att utgöra intäkt av rörelse för delägaren.

Den inkomst från handelsbolag, som i enlighet med det föregående flyttas över från make och barn till företagsledaren, skall denne inte redovisa som inkomst av tjänst. Inkomsten skall i stället hänföras till den förvärvskälla som gällt för handelsbolaget, om detta varit ett självständigt skattesubjekt (jfr punkt 9 av anvisningarna till 33 § KL). Normalt torde alltså inkomsten böra redovisas som inkomst av rörelse. I inkomstslaget rörelse – och jordbruksfastighet – kan beskattningsåret omfatta kortare eller längre tid än tolv månader. Mot denna bakgrund bör i detta speciella fall hänsyn tas till beskattningsårets längd vid bedömning av om medhjälpande makes arbetsinsats har varit tillräcklig eller inte. I överensstämmelse med vad jag har föreslagit beträffande den faktiska sambesattningen bör således kravet på arbetsinsats t. ex. kunna begränsas till 300 timmar om beskattningsåret omfattar endast sex månader.

Enligt 46 § 3 mom. andra stycket KL kan skattskyldig med hemmavarande barn under 16 år få förvärvsavdrag med högst 1 000 kr. under förutsättning bl. a. att han haft A-inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse och att hans make har utfört arbete i förvärvskällan. Inkomst av tjänst kan däremot inte medföra rätt till förvärvsavdrag av detta slag. Den inkomst som flyttas över från medhjälpande make eller barn till företagsledare i fåmansföretag skall emellertid – utom såvitt gäller delägare i handelsbolag – redovisas som inkomst av tjänst. Av rättviseskäl bör, såsom beredningen föreslagit, företagsledaren i denna situation kunna få förvärvsavdrag med högst 1 000 kr.

4.2.3 Bilkostnader

Enligt företagsskatteberedningen vållar bilkostnader stora svårigheter vid taxering av fåmansföretag och deras delägare. Detta gäller vare sig bilen ägs av företaget eller av delägaren. Svårigheterna består huvudsakligen i att få fram ett tillfredsställande underlag för att avgöra hur mycket bilen har använts i företagets verksamhet och hur mycket den har använts av delägaren privat.

Beredningen har lagt fram förslag om en relativt utförlig reglering av de frågor som uppkommer i samband med bilinnehav i fåmansföretag. Remissinstanserna redovisar olika uppfattningar om förslaget på denna punkt. Ett ofta återkommande påpekande är att åtskilligt av vad beredningen har föreslagit inte behöver regleras i lag utan med fördel kan inarbetas i RSV:s anvisningar rörande värdering av bilförmån m. m.

För egen del vill jag anföra följande. Enligt nu gällande regler är kostnaden för en bil, som ägs av ett fåmansföretag, avdragsgill i sin helhet såvida bilen är avsedd uteslutande för företagets verksamhet och inte till någon del disponeras av delägaren privat. Det är likaledes klart att företaget inte är berättigat till avdrag för bilkostnader, om företaget saknar behov av bil i sin verksamhet.

Om en bil, som tillhör ett fåmansföretag, används delvis i företagets verksamhet och delvis av anställd delägare privat, bör företaget få avdrag för kostnaden för bilen inklusive värdeminskningsavdrag och delägaren beskattas för värdet av förmånen av att få disponera bilen för privatkörning. Vid värderingen av denna förmån skall hänsyn självfallet tas till själva förmånen som sådan, dvs. för rätten att disponera bilen för privat bruk (dispositions-rätten). Väsentliga faktorer vid värderingen av bilförmånen är vidare typen av bil och hur långt bilen i verkligheten körts privat. Biltypen kan f. ö. vara av betydelse också vid bedömningen om bilen är nödvändig i företagets verksamhet. *Det är sålunda enligt min mening uppenbart att ett fåmansföretag endast i mycket speciella undantagsfall bör medges avdrag för kostnad för t. ex. en sportbil.*

Som beredningen har framhållit är det ofta mycket svårt för taxeringsmyndigheterna att klarlägga hur mycket en bil har använts i tjänsten och hur mycket den använts privat. I synnerhet torde detta vara fallet beträffande bilar som kan disponeras av företagsledare i ett fåmansföretag eller någon honom närstående person. För att minska utrymmet för obehöriga skattefordelar bör därför enligt min mening i 42 § KL uttryckligen föreskrivas att företagsledaren – eller honom närstående person – så snart han över huvud taget har möjlighet att använda en fåmansföretaget tillhörig bil för privat bruk, vid beräkning av värde av bilförmån skall anses ha kört bilen privat minst 1 000 mil. Denna minimiregel kan ses som ett uttryck för att själva rätten att disponera bilen är mer värd för en företagsledare i ett fåmansföretag än för en annan anställd. Om ett fåmansföretag innehar t. ex. en Volvo i 240-serien skall företagsledaren, om han har rätt att disponera bilen för privat bruk, med tillämpning av RSV:s anvisningar för 1975 års taxering, beskattas för minst 5 900 kr. Är den privata körsträckan längre än 1 000 mil, skall bilförmånen givetvis värderas högre.

Beredningen har tagit upp även det fallet att en bil, som tillhör delägare, har använts delvis i fåmansföretagets verksamhet. Huvudregeln bör, som beredningen har föreslagit, vara att kostnaderna för bilen proportioneras enligt de regler som f. n. tillämpas för bil som används i rörelse som inte bedrivs i bolagsform. Används bilen förhållandevis litet i rörelsen, bör dock bilägaren medges avdrag endast med ett schablonbelopp, som motsvarar bolagets inbesparade rese- och transportkostnader.

Jag vill avslutningsvis framhålla att RSV vid utformningen av sina anvisningar rörande bilförmån bör beakta de särskilda förhållanden som kan råda i fåmansföretag. Det finns t. ex. enligt min uppfattning anledning att

ställa högre krav på utredning angående företagets behov av en personbil och fördelning av bilens totala körsträcka, om bilen ägs av ett fåmansföretag än om bilen ägs av ett annat företag.

Beträffande beredningens förslag om beskattning av fåmansföretag och delägare i de fall då företaget förvärvar en bil som inte behövs i verksamheten hänvisar jag till avsnittet Köp och försäljning av egendom (4.2.8).

4.2.4 Fördyrade levnadskostnader

Traktamentsbeskattningsutredningen har i sitt betänkande (SOU 1974:45) Samordnad traktamentsbeskattning gjort en fullständig översyn av traktamentsbestämmelserna och därmed sammanhängande uppgiftsskyldighet. Detta förslag har ännu inte föranlett någon lagstiftningsåtgärd.

I avvaktan på att traktamentsbeskattningen tas upp till prövning har företagskatteberedningen inte ansett sig böra lägga fram förslag om materiella regler för beskattning av traktamenten. Önskemålet att genom ökad uppgiftsskyldighet förbättra möjligheterna till kontroll av fåmansföretagen har emellertid föranlett beredningen att föreslå att alla traktamenten och kostnadsersättningar vid resor skall bruttoredovisas.

Vad beredningen har anfört har inte föranlett några väsentliga invändningar från remissinstansernas sida.

I likhet med beredningen anser jag att de materiella reglerna för beskattning av traktamenten och andra liknande ersättningar bör övervägas i ett sammanhang. Att i detta lagstiftningsärende införa särskilda regler om traktamenten o. d. för fåmansföretagen och deras ägare anser jag inte motiverat. Vad gäller den ökade uppgiftsskyldigheten får jag hänvisa till avsnitt 4.2.16.

4.2.5 Representationskostnader

I företagskatteberedningens uppdrag ingår att göra en allmän översyn av principerna för avdrag för representationskostnader. Med hänsyn härtill har beredningen ansett det mindre lämpligt att föreslå särbestämmelser för fåmansföretagens del utöver komplettering och förtydligande i de anvisningar som RSV meddelar.

Vad beredningen har anfört har i stort sett godtagits vid remissbehandlingen.

Jag delar beredningens uppfattning och anser att det f. n. inte är motiverat att införa bestämmelser om avdrag för representation som är särskilt inriktade på fåmansföretag.

4.2.6 Lokalkostnader

Om en fastighet används i rörelse, får vid beräkningen av inkomsten av rörelsen avdrag göras för räntor, kostnader för reparation och underhåll,

värdeminskning m. m. Används fastigheten delvis i rörelsen och delvis för annat ändamål, skall den del av fastigheten som kan anses belöpa på rörelsen beskattas enligt rörelsereglerna och övrig del som inkomst av annan fastighet. Tillhör fastigheten en rörelseidkare men används den inte till någon del i rörelsen – så är t. ex. normalt fallet om ett fåmansföretag äger en villafastighet som disponeras av en delägare – skall fastigheten i sin helhet redovisas i inkomstslaget annan fastighet.

Inkomst av annan fastighet beräknas enligt antingen konventionell metod eller s. k. schablonmetod. Vid den konventionella metoden sker inkomstberäkningen på ungefär samma sätt som vid beräkning av inkomst av rörelse. Schablonmetoden används för en- och tvåfamiljsfastigheter (villor). Den innebär i princip att viss andel av taxeringsvärdet skall tas upp som intäkt och att avdrag inte medges för andra kostnader än räntor, tomträttsavgäld och liknande avgäld. Även en villa taxeras emellertid enligt den konventionella metoden, om den används för annat ändamål än för uthyrning till stadigvarande bostad eller bostad åt ägaren. Avgörande är här om den ersättning som ägaren uppbär för sådant annat ändamål överstiger såväl 2 % av fastighetens taxeringsvärde som 2 400 kr.

Beredningen föreslår att alla ersättningar, som delägare i fåmansföretag har betingat sig eller låtit tillföra honom närstående person avseende lokaler i eller i anslutning till sin bostad, skall – oavsett om bostaden är belägen i delägarens egen fastighet eller är förhyrd – tas upp som intäkt av tjänst hos delägaren. Detsamma skall enligt beredningen gälla samtliga utgifter för bostaden som direkt har betalats av företaget. Delägarens avdragsrätt bör enligt beredningen bedömas restriktivt.

Om de lokaler som företaget hyr visserligen ligger i anslutning till delägarens bostad men är klart avskilda från denna och därmed framstår som ett egentligt driftställe, skall delägaren medges avdrag för den del av bostadskostnaden som belöper på de av företaget utnyttjade lokalerna. Denna proportioneringsmetod föreslås dock inte skola tillämpas, om företaget har ett fast driftställe i villa, som delägaren äger. I detta fall föreslås delägaren få avdrag enligt de regler som skulle ha gällt om han hade bedrivit verksamheten i fastigheten utan förmedling av samheten i fastigheten utan förmedling av företaget. Avdraget skall emellertid åtnjutas i inkomstslaget tjänst, eftersom delägaren redovisar sin hyresinkomst från företaget som inkomst av tjänst. Det nu anförda innebär bl. a. att delägaren avses få tillgodogöra sig värdeminskningsavdrag och procentavdrag, som hänför sig till fastigheten i inkomstslaget tjänst.

I de fall när företaget upplåter bostad till delägaren eller denne närstående person föreslår beredningen att värdet av förmånen skall beräknas med ledning av företagets kostnader och inte med ledning av hyresnivån på orten. Är bostaden belägen i villa, som företaget äger, bör förmånen enligt beredningen sättas i relation till fastighetens taxeringsvärde. Sådana relationstal bör enligt beredningen bestämmas av RSV.

Vid remissbehandlingen har bl. a. RSV anfört att beredningen inte till-

räckligt preciserat de olika fallen av ersättning för upplåtelse av lokaler. Länsstyrelsen i Södermanlands län har kritiserat den tekniska lösningen att medge värdeminskingsavdrag och procentavdrag i inkomstslaget tjänst. I övrigt har vad beredningen anfört om delägarrens uthyrning av lokaler till fåmansföretag i huvudsak godtagits av remissinstanserna. Bostadsskattekommittén (Fi 1972:08) har dock föreslagit att frågan om lagstiftning rörande fåmansföretags och deras delägarers lokalkostnader vilar till dess kommitténs betänkande beträffande bostadsbeskattningen föreligger.

För egen del vill jag anföra följande. Med hänsyn till det utredningsarbete som f. n. bedrivs av bostadsskattekommittén är det enligt min mening olämpligt att nu göra större ingrepp i sådana beskattningsregler som berör fastigheter. De ändringar som i detta sammanhang kan komma i fråga bör vara av sådan natur att de inte föregriper bostadsskattekommitténs arbete.

Jag är mot denna bakgrund inte beredd att godta beredningens förslag att avdrag för värdeminskning på fastigheten och procentavdrag skall få åtnjutas i inkomstslaget tjänst. Enligt min mening bör således schablonmetoden tillämpas, även om delägare upplåter en del av sin villa till fåmansföretaget förutsatt givetvis att ersättningen för lokalerna inte överstiger 2 % av fastighetens taxeringsvärde och 2 400 kr. För att förhindra obehöriga skatteförmåner genom upplåtelser bör dock föreskrivas att ersättning, som utges av fåmansföretag till företagsledare – eller honom närstående person – på grund av upplåtelse av del av villa, utgör skattepliktig inkomst för villaägaren. Med tanke bl. a. på att det kan förekomma att den som äger villan inte är anställd i företaget, bör ersättningen för upplåtelsen tas upp som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. Den som äger villan bör få åtnjuta avdrag med den del av kostnaden för fastigheten som skäligen kan anses belöpa på de uthyrda lokalerna. Härvid bör beaktas att schablonmetoden är anpassad så att villaägaren i princip skall anses tillgodosedd för såväl driftkostnader som värdeminskning för hela villan. Det bör således inte komma i fråga att medge avdrag på grundval av faktiska driftkostnader eller värdeminskning på den uthyrda delen. En lämplig utgångspunkt är i stället intrånget, beräknat enligt den praxis som gäller vid avdrag för användning av egna lokaler i inkomstslaget tjänst. I den mån ersättningen från företaget överstiger detta avdrag, blir ersättningen således effektivt beskattad. Är företags behov av lokaler i villan ringa, vilket är fallet om upplåtelsen t. ex. avser endast enklare kontorsgörmål, bör emellertid avdrag över huvud taget inte medges.

Hyrt företag lokaler i fastighet, som taxeras enligt konventionell metod, uppstår inte några särskilda problem vid beskattningen. Fastighetsägaren skall redovisa hyran som intäkt av annan fastighet. Vid inkomstberäkningen får avdrag åtnjutas på vanligt sätt för räntor, reparation och underhåll, värdeminskning m. m. Någon ändring av nuvarande regler på denna punkt behövs inte.

Om företagsledaren eller någon av honom närstående helt eller delvis

upplåter en av honom hyrd bostad eller anna lokal till fåmansföretag, bör – i enlighet med vad jag har föreslagit beträffande villor – den som uppstår hyresersättningen redovisa denna som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. Avser ersättningen bostad eller annan förmån, som har tillkommit företagsledaren eller den honom närstående i dennes egenskap av medlem i bostadsförening e. d., bör dock ersättningen liksom hittills tas upp som intäkt av kapital (jfr punkt 2 tredje stycket av anvisningarna till 38 § KL och punkt 3 första stycket av anvisningarna till 39 § KL). Vid beräkningen av inkomsten av tillfällig förvärvsverksamhet bör avdrag medges för den del av kostnaden för hela lokalen som kan anses belöpa på de av företaget utnyttjade utrymmena. Som företagsskatteberedningen har anfört finns det anledning att inta en restriktiv hållning till avdrag av dessa slag. Avdrag bör i regel medges endast om företaget har ett särskilt driftställe i de lokaler som företagsledaren eller den honom närstående hyr ut till företaget.

Beredningen har föreslagit att värdet av förmånen av fri bostad skall beräknas med ledning av fåmansföretagets kostnader för fastigheten. Denna koppling anser jag vara mindre lämplig. Regeln kan medföra tillämpningssvårigheter bl. a. vid bedömningen av hur utgifterna för större renoveringar skall periodiseras. Redan gällande regler ger f. ö. möjlighet att beakta företagets kostnader för fastigheten, såvida någon bestämd hyresnivå inte finns på orten för bostäder av det aktuella slaget. Enligt min mening föreligger inte tillräckliga skäl att i denna fråga föregripa bostadsskattekommitténs arbete.

4.2.7 Diverse förmåner

Förmåner av mindre värde

I fråga om innehållet i nuvarande beskattningsregler för förmåner av mindre värde hänvisar jag till min redogörelse i avsnitt 3.7.1.1. Jag vill bara här erinra om att RSV i sina anvisningar har delat upp förmåner av detta slag i tre olika grupper. I den första gruppen ingår förmåner som över huvud taget inte anses skattepliktiga. Hit hänförs i första hand förmåner av obetydligt ekonomiskt värde, s. k. trivselförmåner. Till den andra gruppen räknas förmåner av något större värde och som är skattefria endast om deras sammanlagda belopp inte överstiger 600 kr. för helt år räknat. Den tredje gruppen avser förmåner som regelmässigt måste betraktas som ersättning för utfört arbete. Dessa förmåner, t. ex. hyresfri bostad och fri kost, är skattepliktiga oavsett det värde vartill de uppskattas.

För att hindra att bestämmelserna om förmåner av mindre värde utnyttjas i obehörigt syfte föreslår beredningen att delägaren i sin särskilda deklara-tionsbilaga skall, oavsett förmånens värde, redovisa samtliga naturaför-måner med undantag för trivselförmåner av obetydligt ekonomiskt värde. Vid prövningen av om skattepliktsgränsen, 600 kr., överskridits skall beaktas

även eventuella förmåner som lämnats av en till bolaget knuten personalstiftelse. Beredningen föreslår dessutom att bestämmelsen i 37 § 1 mom. f) TL om undantag från skyldighet att i kontrolluppgift lämna uppgift om naturaförmåner ändras så att bestämmelserna inte omfattar ovillkorligt skattepliktiga förmåner.

Beredningens förslag har i huvudsak lämnats utan erinran vid remissbehandlingen.

Beredningens förslag att eventuella förmåner från personalstiftelse bör tas med vid prövningen av om skattepliktsgränsen, 600 kr., har överskridits, är enligt min mening välmotiverad och bör genomföras. Några ytterligare ingrepp i de materiella skattebestämmelserna anser jag däremot inte nödvändiga. Det får här ankomma på skattedomstolarna och RSV att med beaktande av bl. a. samhällsutvecklingen ta ställning till vad som kan anses som skattefri förmån av mindre värde. Enligt min mening bör t. ex. förmåner som innebär en direkt inbesparing av normala levnadskostnader såsom fri telefon, fria radio- och TV-licenser, fri dagstidning anses skattepliktiga oavsett förmånens värde. Vad slutligen gäller den föreslagna utvidgningen av skyldigheten att lämna upplysningar om förmåner av mindre värde får jag hänvisa till avsnitt 4.2.16.

Varuuttag

Beredningen föreslår att en särskild bestämmelse tas in i 30 § TL om skyldighet för fåmansföretag att separat redovisa aktieägares uttag (köp) av varor och tjänster från företaget. Uppgift skall lämnas på den särskilda bilagan om det sammanlagda uttagsvärdet.

Min uppfattning angående uppgiftsskyldigheten på grund av uttag (köp) av varor m. m. redovisas i avsnitt 4.2.16.

4.2.8 Köp och försäljning av egendom

Beredningen framhåller att ett fåmansföretag genom att köpa tillgångar, som inte behövs i bolagets verksamhet, kan tillgodoföra delägarna betydande skattevinster. Samma effekt uppnås om tillgångar, som i och för sig är till nytta för företaget, säljs till delägare för underpris eller köps av honom för överpris. Beredningen konstaterar vidare att en förutsättning för att skatteeringsmyndigheterna skall komma till rätta med transaktioner av dessa slag är att myndigheterna får kännedom om transaktionerna. Beredningen föreslår därför att delägare och honom närstående person i fåmansföretag skall lämna uppgift om köpeavtal m. m. mellan honom och företaget.

Vad gäller företagets köp av lös egendom skiljer beredningen mellan det fallet att egendomen förvärvas från delägaren i företaget och det fallet att förvärvet sker från utomstående. Har lös egendom, som inte är eller kan antas bli till nytta för företaget, förvärvats från delägare i företaget – eller av någon honom närstående – föreslås vederlaget för egendomen utgöra skatte-

pliktig realisationsvinst för överlåtaren. Förvärvar företaget inventarier från utomstående, och är dessa inventarier avsedda uteslutande för delägarer eller någon honom närstående privata bruk, avses delägaren eller den närstående skola beskattas för ett belopp som motsvarar anskaffningskostnaden för inventarierna. Beloppet avses skola redovisas som intäkt av tjänst eller som intäkt av kapital.

Om ett fåmansföretag anskaffar inventarier, som uteslutande eller så gott som uteslutande är avsedda för delägarer eller honom närståendes privata bruk, föreslås företaget böra gå miste om rätten till värdeminskningsskatt på inventarierna. Denna regel skall enligt beredningen dock inte gälla vid anskaffning av personbil. Anskaffar företaget en personbil och överstiger anskaffningskostnaden för en personbil, som kan anses anpassad för rörelsens behov, skall företaget ta upp överstigande belopp som intäkt av rörelse.

Vid avyttring av fast egendom från delägare eller honom närstående till fåmansföretaget skall enligt beredningens förslag realisationsvinstberäkningen ske på det sätt som nu gäller vid beräkning av realisationsförlust. Detta innebär att den faktiska anskaffningskostnaden skall vara ingångsvärde, att indexuppräkningskostnader inte skall ske och att s. k. 3 000 kr.-avdrag inte får åtnjutas. RSV föreslås dock kunna medge dispens, om försäljningen sker av organisatoriska skäl. För att hindra vinstöverföringar genom fastighetsöverlåtelser föreslår beredningen vidare att marknadsvärdet skall anses utgöra fastighetens värde vid försäljning såväl från delägaren till företaget som i omvänd riktning. Någon författningsbestämmelse härom har dock inte ansetts erforderlig.

Beredningen förslår angående köp och försäljning av lös egendom har tillstyrkts av bl. a. RSV och länsstyrelsen i Stockholms län. Kammarrätten i Stockholm och några länsstyrelser framhåller dock att avsaknaden av avdragsrätt för företaget i kombination med beskattning av delägaren föranleder en dubbelbeskattningseffekt som synes svårmotiverad. I fråga om överlåtelse av fast egendom anser kammarrätten i Stockholm bl. a. att den föreslagna bestämmelsen om att marknadsvärdet skall ligga till grund för bedömning om en fastighetsöverlåtelse skall anses innefatta förtäckt utdelning e. d. bör komma till uttryck i lagtexten.

För egen del vill jag anföra följande. Ett fåmansföretag kan genom förvärv av egendom, som inte behövs i verksamheten, och genom felaktig prisättning vid avtal med delägaren om köp och försäljning av egendom, uppnå i stort sett samma effekt som genom att låna pengar från företaget. Hit hörande frågor har, såvitt gäller aktiebolag, berörts i den i våras avlämnade propositionen med förslag till ny aktiebolagslag m. m. (prop. 1975:103). Föredragande statsrådet anförde i anslutning till reglerna om inbetalning av aktiekapital (s. 207 f.) bl. a. att det förekommer att som apportegendom används föremål som inte rimligen kan ha något värde för den verksamhet som bolaget skall bedriva. Som exempel härpå nämns att arkitekter, läkare och konsulenter bildar bolag där apporten utgörs av deras personliga lösöre. För att för-

hindra detta oskick föreslogs att endast egendom, som är eller kan antas bli till nytta för bolagets verksamhet, skall få utgöra apportegendom. Motsvarande synsätt föreslogs gälla i fråga om vissa transaktioner mellan bolaget och aktieägare sedan bolaget bildats. Har t. ex. avtal träffats varigenom bolaget till överpris köper egendom av aktieägaren, kan skadeståndsansvar ifrågakomma för aktieägaren, styrelseledamot eller verkställande direktören. Kontrollen av att otillbörliga avtal inte förekommer mellan bolag och aktieägare föreslogs böra utövas av bolagets revisorer.

Det finns enligt min mening anledning att räkna med att de i nämnda proposition föreslagna reglerna på sikt kan begränsa omfattningen av transaktioner, vars syfte är att ge aktieägare förmåner på bolagets bekostnad. De sanktioner som i propositionen föreslås mot köpeavtal o. d. mellan bolaget och dess ägare torde dock, åtminstone såvitt gäller bolag som domineras av en eller ett fåtal personer, inte vara tillräckliga. Med hänsyn till de betydande fördelar i skattehänseende som transaktioner av detta slag kan medföra för aktieägare, synes det vara motiverat att skärpa skattereglerna på detta område. Härjämte kan nämnas att de föreslagna reglerna gäller endast aktiebolag och således inte ekonomiska föreningar och handelsbolag.

Vid beräkning av inkomsten från särskild förvärvskälla får enligt 20 § KL avdrag i princip göras endast för kostnader som är nödvändiga för intäkternas förvärvande och bibehållande. Kostnader som inte har någon direkt anknytning till förvärvsverksamheten är alltså inte avdragsgilla. Härav torde följa bl. a. att avdragsrätt inte föreligger, om ett företag anskaffar egendom som inte är eller kan antas bli till nytta för företaget verksamhet.

Vid bedömningen om viss egendom kan anses vara till nytta för företaget eller inte kan viss tveksamhet uppkomma beträffande egendom, som inte har annat samband med den bedrivna verksamheten än att egendomen får utnyttjas av företaget anställda privat. Ett företag kan exempelvis anskaffa personbilar och TV-apparater som uteslutande är avsedda för de anställdas privata bruk. Vilka beskattningskonsekvenser sådana anskaffningar medför för företaget och de anställda torde f. n. inte vara fullt klart. Starka skäl talar emellertid enligt min mening för att av fåmansföretag anskaffade inventarier, som uteslutande eller så gott som uteslutande är avsedda för företagsledares eller någon honom närstående persons privata bruk, inte skall ge företaget någon rätt till värde- eller utrangeringsavdrag enligt punkterna 3 eller 4 av anvisningarna till 29 § KL. Huruvida företagsledaren eller den honom närstående är anställd i företaget eller inte bör sakna betydelse i sammanhanget. Vad jag nu har föreslagit bör komma till uttryck i en särskild regel i punkt 3 a av anvisningarna till 29 § KL. Regeln bör gälla alla inventarier, således även t. ex. personbilar. – Att avdragsrätt inte föreligger, om den av företaget anskaffade egendomen är avsedd för privat användning av delägare, som inte utfört arbete i företaget, följer av 20 § KL och kräver därför ingen lagändring.

Fråga uppkommer härnäst om den uteblivna avdragsrätten är en tillräckligt effektiv sanktion för att förhindra att fåmansföretag anskaffar egendom

som är avsedd för företagsledares eller någon honom närstående persons privata bruk. Enligt min mening är det uppenbart att så inte är fallet. Den förlorade avdragsrätten kan mer än väl kompenseras av att företagsledaren eller den honom närstående inte behöver använda egna beskattade medel för anskaffningen i fråga. Med hänsyn härtill bör avdragsförbudet kompletteras med en regel om beskattning av värdet av förmånen. Med hänsyn bl. a. till att anskaffningar av detta slag står i direkt strid mot AL:s grundläggande principer, synes det rimligt att generellt beskatta företagsledaren för ett belopp motsvarande anskaffningskostnaden för egendomen. Företagsledaren bör alltså beskattas även om egendomen är avsedd för någon honom närstående persons privata bruk. Beskattningen bör ske i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Genom att företagsledaren skall redovisa ett belopp motsvarande egendomens anskaffningskostnad som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet – och inte som intäkt av tjänst – markeras att företaget inte skall få avdrag för anskaffningskostnaden såsom lönekostnad. Med hänsyn till angelägenheten av att förhindra transaktioner av detta slag, synes någon invändning inte kunna riktas mot denna dubbelbeskattningseffekt. Den nu redovisade regeln bör gälla all lös egendom men inte fastigheter.

Om ett fåmansföretag, som har behov av t. ex. en personbil, anskaffar en betydligt dyrare bil än vad som kan anses motiverat med hänsyn till den bedrivna verksamheten, bör avdrag för värdeminskning, driftkostnader och utrangering medges med utgångspunkt i anskaffnings- och driftkostnaden för en till företagets verksamhet anpassad bil. Högre anskaffningskostnad än 50 000 kr., dvs. i stort sett motsvarande prisklass IV enligt RSV:s anvisningar bör enligt min mening godtas endast i undantagsfall. Merkostnaden för den dyrare bilen bör inte till någon del få belasta rörelseresultatet. Används bilen för privat bruk av delägaren eller någon anställd, bör värdet av förmånen normalt beräknas på grundval av bilens faktiska kostnadsklass. Den omständigheten att delägaren eller den anställde blir beskattad för värde av bilförmån med högre belopp än vad som skulle ha gällt för en billigare bil, synes i regel inte böra påverka storleken av företagets avdrag för bilkostnader.

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.

Vad jag nu har anfört har avsett den situationen att ett fåmansföretag från utomstående har förvärvat egendom, som inte är eller kan antas bli till nytta för företaget. Det kan emellertid givetvis inträffa att förvärvet sker från företagsledare eller någon honom närstående. Inte heller mot

sådana överlåtelse är vägrad avdragsrätt för företaget en tillräckligt effektiv sanktion. Avser företagets förvärv lös egendom bör den vägrade avdragsrätten kompletteras med en regel om att företagsledaren skall beskattas för ett belopp motsvarande köpeskillingen för egendomen. Företagsledaren bör således beskattas, oavsett om egendomen har förvärvats från honom eller från någon närstående till honom. Köpeskillingen för den avyttrade egendomen bör, som företagsskatteberedningen har föreslagit, beskattas som realisationsvinst för företagsledaren.

Beredningen har i fråga om fast egendom föreslagit att ingångsvärdet på fastighet, som delägare eller någon honom närstående avyttrar till fåmansföretag, vid realisationsvinstberäkningen skall fastställas enligt de regler som f. n. gäller vid beräkning av realisationsförlust. Förslaget innebär bl. a. att säljaren inte får tillgodoräkna sig indexuppräknings och avdrag med 3 000 kr. per innehavsår. Om det kan antas att avyttringen skett av organisatoriska eller andra synnerliga skäl, föreslås dock RSV kunna genom dispens medge att vinstberäkningen sker på vanligt sätt.

För att förhindra obehöriga skatteförmåner vid internförsäljningar av denna typ är det även enligt min mening nödvändigt att beskattningen sker på annat sätt än efter de nu gällande realisationsvinstreglerna. Beredningens förslag att realisationsvinsten skall beräknas utan indexuppräknings och 3 000 kr.-tillägg är enligt min mening välgrundat. I vissa fall bör dock – såsom beredningen föreslagit – ges möjligheter att dispensvägen få göra vinstberäkningar på vanligt sätt.

Vad jag nu sagt får inte förväxlas med det fallet att egendom säljs av delägare till företaget för överpris. Sådana överlåtelse medför redan enligt nuvarande regler att delägaren skall redovisa skillnaden mellan marknadsvärdet och det avtalade priset som skattepliktig inkomst. Motsvarande gäller om delägare förvärvar egendom från företaget för underpris. Delägaren skall sålunda ta upp skillnadsbeloppet som intäkt av tjänst eller som intäkt av kapital. Även jag är av den uppfattningen att detta belopp bör bli föremål för beskattning. Till skillnad mot vad som f. n. gäller anser jag dock att delägaren bör redovisa beloppet som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet.

Vad jag nu har föreslagit bör gälla även om felaktig prissättning skulle förekomma vid överlåtelse av egendom mellan fåmansföretag och närstående till delägare. I detta fall bör alltså den närstående ta upp skillnadsbeloppet som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet.

De regler som jag har föreslagit för att förhindra skatteförmåner i samband med felaktig prissättning bör tillämpas även vid överlåtelse av fast egendom. För att undanröja den valfrihet som f. n. enligt praxis ibland föreligger i fråga om vilket värde som skall ligga till grund för bedömningen om överlåtelsen har skett till över- eller underpris, bör i lagtexten uttryckligen anges att egendomens marknadspris skall anses utgöra egendomens verkliga värde.

4.2.9 Hyresrätt, patenträtt

I rättspraxis har i flera fall skatteplikt för ersättning, som delägare i fåmansföretag har uppburit på grund av försäljning av hyresrätt, patenträtt e. d., bedömts enligt reglerna om realisationsvinst, även om den sålda rättigheten haft ett klart samband med fåmansföretagets verksamhet. Företagskatteberedningen betecknar detta som en lucka i lagstiftningen och föreslår att delägaren eller honom närstående skall beskattas för ersättningen om intäkten, för den händelse vederbörande själv skulle ha drivit företagets verksamhet, normalt hade varit att räkna med och ingått som ett led i denna verksamhet. Från intäkten skall dock avdrag få göras för anskaffningskostnaden för rättigheten eller oavskriven del därav.

Beredningens förslag har godtagits eller lämnats utan erinran av flertalet remissinstanser. Även jag anser det befogat att stoppa den möjlighet till skattefrihet vid försäljning av hyresrätt, patenträtt och liknande rättighet som f. n. finns. Den lämpligaste lösningen synes därvid vara att betrakta delägare i fåmansföretag, som avyttrar hyresrätt, patenträtt e. d., som rörelseidkare, om ersättningen för den avyttrade rättigheten, för den händelse företagets verksamhet skulle ha drivits av delägaren, hade utgjort intäkt av rörelse. Denna bestämmelse, som av systematiska skäl bör införas i anvisningarna till 27 § KL, bör gälla såväl delägare i fåmansföretag som närstående till sådana personer.

4.2.10 Skuldrserveringar, tantiem m. m.

Beredningen konstaterar att avdrag för tantiem, löneskuld och jämförliga reserveringar får åtnjutas vid taxeringen för det år avsättning har gjorts. Den som uppburit tantiemet beskattas emellertid normalt för detta nästföljande år, eftersom det först då anses till sitt belopp känt och därmed tillgängligt för lyftning. Eftersom denna möjlighet till skattecredit saknas för bl. a. egenföretagare, föreslår beredningen att tantiem och därmed jämförliga förmåner avseende delägare i fåmansföretag skall anses ha varit tillgängliga för lyftning under det år för vilket avdrag har gjorts i bolagets räkenskaper.

Beredningens förslag har föranlett invändningar från några remissinstanser. Det påpekas bl. a. att tantiem o. d. ofta fastställs så sent att delägaren inte kan lämna uppgift om det i sin självdeklaration och att problem uppkommer beträffande den preliminära skatt som belöper på tantiemet.

Jag delar beredningens uppfattning att det framstår som otillfredsställande att fåmansföretag – till skillnad mot t. ex. företag som drivs som enskild firma – skall få skattecredit genom att göra reserveringar för tantiem och liknande skulder. Den av beredningen föreslagna lösningen är emellertid förenad med betydande praktiska svårigheter. En lämpligare lösning är att föreskriva att tantiem, som fåmansföretag betalar ut till företagsledare eller någon honom närstående, får dras av först under det räkenskapsår då utbetalning

görs. En regel härom bör införas i punkt I trettonde stycket av anvisningarna till 41 § KL.

4.2.11 Pensionskostnader

I prop. 1975/76:31 har jag lagt fram förslag om begränsningar i rätten till avdrag för pensionsförsäkringar och möjligheten att med obeskattade medel göra avsättning för tryggnad av pension. Därvid har jag också förutskickat (s. 145) att en ytterligare översyn av frågorna om avtappning av konto Avsatt till pensioner och återföring av medel som avsatts till stiftelse skall göras. Anledning föreligger inte att vidare ta upp dessa frågor i detta sammanhang.

Däremot finns det anledning att diskutera möjligheten för pensionsstiftelse att låna ut pengar. Enligt 11 § lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m. m. (tryggandelagen) får pensionsstiftelse låna ut medel till arbetsgivaren, om betryggande säkerhet ställs för lånet eller tillsynsmyndigheten medger det. I övrigt finns i tryggandelagen inte några bestämmelser, som reglerar pensionsstiftelses rätt att låna ut pengar. Något förbud mot att lån lämnas till aktieägare i fåmansägt aktiebolag finns t. ex. inte.

Genom att låta bolaget göra avsättning till pensionsstiftelse och ta lån i denna kan en aktieägare i bolaget för egen privat konsumtion använda medel som varken har beskattats hos honom eller hos bolaget. Lån från pensionsstiftelse kan således från aktieägarens synpunkt te sig förmånligare än de numerera i princip förbjuda lånen från bolaget. Denna möjlighet för aktieägare att genom lån från aktiebolagets pensionsstiftelse minska löneuttag – eller utdelning från bolaget – bör enligt min mening stoppas. Jag föreslår därför – efter samråd med chefen för justitiedepartementet – att bestämmelserna i 75 a och 75 b §§ AL om förbud för aktieägare, styrelseledamot eller verkställande direktör och anhöriga till dessa att ta upp lån skall äga motsvarande tillämpning i fråga om lån från pensionsstiftelse, som har grundats av sådana aktiebolag som är att anse som fåmansföretag. Detta föranleder en ändring i 11 § tryggandelagen. Förbudet för pensionsstiftelse att låna ut medel till aktieägare m. fl. i bolaget bör inte kunna kringgås genom att stiftelsen i stället ställer säkerhet för lånet. Låneförbudet bör därför kompletteras med en regel om förbud mot att sådan stiftelse ställer säkerhet för lån till här avsedda personkategorier.

Tillräckliga skäl att införa särskilda bestämmelser för lån från pensionsstiftelser som avsatts av ekonomisk förening eller handelsbolag föreligger f. n. inte.

4.2.12 Personalstiftelser

Beredningen har föreslagit att fåmansföretag skall få avdrag för avsättning till personalstiftelse endast under förutsättning att företaget stadigvarande

sysselsätter minst 50 årsarbetskrafter. RSV föreslås dock få möjlighet att ge dispens från denna regel, om det föreligger betryggande säkerhet för att de anställdas intressen i stiftelsen tillvaratas. I fråga om beskattning av förmån av mindre värde (jfr avsnitt 4.3.7.1) föreslås vidare, att förmån från personalstiftelse skall sammanläggas med förmån från fåmansbolag vid bedömning om skattepliktsgränsen, 600 kr., överskridits eller inte.

Flera remissinstanser har uttalat att kravet på att bolaget skall ha minst 50 anställda för att avdragsrätt skall föreligga innebär en alltför långtgående inskränkning i rätten att grunda personalstiftelse.

För egen del vill jag anföra följande. I början av detta år tillsattes en utredning med uppgift att företa en översyn av lagstiftningen om stiftelser (JU 1975:01). I utredningens uppdrag ingår som ett viktigt led att lägga fram förslag till åtgärder för att förbättra tillsynen av stiftelser. Vad stiftelseutredningen föreslår kan i sin tur få betydelse för företagsskatteberedningens överväganden angående beskattning av stiftelser m. m. Innan detta utredningsarbete är genomfört anser jag det mindre lämpligt att göra principiella ändringar i rätten att grunda personalstiftelse.

Jag delar beredningens uppfattning att fåmansbolag med ett begränsat antal anställda i regel inte bör medges avdrag för avsättning till personalstiftelse. Om antalet anställda i bolaget är litet, torde behovet av en personalstiftelse normalt vara ganska ringa samtidigt som risken för att stiftelsens medel används för inte avsett ändamål ökar. I sammanhanget kan även påpekas att frånvaron av avdragsrätt för avsättning till personalstiftelse inte medför att fåmansföretaget går miste om möjligheten till avdrag för personalvårdande åtgärder. Löpande utgifter för personalens välfärd är nämligen avdragsgilla som driftkostnad.

Beredningen har föreslagit att fåmansföretag, som har mindre än 50 anställda, skall medges avdrag för avsättning till personalstiftelse endast efter särskilt dispensbeslut från RSV. Enligt min mening är det angeläget att i möjligaste mån begränsa antalet dispensärenden. Med hänsyn bl. a. härtill anser jag att dispensförfarandet bör omfatta endast företag med mindre än 30 anställda. Dispens bör medges endast om särskilda skäl föreligger, t. ex. att stiftelsen avser att genomföra en för de anställdas välfärd angelägen investering. För att dispens skall komma i fråga bör också krävas att antalet anställda inte väsentligt understiger 30 och att betryggande säkerhet finns för att de anställdas intressen i stiftelsen tillvaratas. Jag vill också erinra om att det förhållandet att bolaget har minst 30 anställda inte medför att avdrag utan vidare bör medges för avsättning till personalstiftelse. Framgår det exempelvis att avsatta medel i huvudsak skall komma företagsledaren eller honom närstående tillgodo, torde stiftelsen inte kunna hänföras till personalstiftelse i trygghandelagens mening. I sådant fall föreligger inte avdragsrätt för avsättningen.

4.2.13 Lån från aktiebolag

I 75 a § AL föreskrivs att aktiebolag inte får lämna penninglån till den som äger aktier i eller är styrelseledamot eller verkställande direktör i bolaget eller i annat bolag i samma koncern. Låneförbudet gäller även anhöriga till nu nämnda personer. Vissa undantag görs dock, bl. a. för aktieägare som tillsammans med anhöriga äger mindre än 1 % av aktiekapitalet, dock högst 500 aktier. I huvudsak samma regler har införts i 12 kap. 7 § i förslaget till ny aktiebolagslag.

Beredningen föreslår, under anförande bl. a. att det ursprungliga motivet för låneförbudet i första hand var att förhindra skatteflykt, att lån som tagits i strid mot bestämmelserna skall anses utgöra skattepliktig inkomst för låntagaren. Om överträdelsen av lånet framstår som ursäktlig, bör dock skattskyldig, som visar att lånet återbetalats, ha rätt att anföra besvär mot taxeringen i särskild ordning.

Beredningen har inte varit enhällig på denna punkt. Två reservanter vänder sig mot att ett lån skall utöver straffsanktion enligt AL kunna ge upphov till påföljd vid beskattningen. Flera remissinstanser kritiserar också att ett civilrättsligt giltigt lån skall kunna föranleda straff samtidigt som lånet skattevässigt behandlas som lön.

För egen del vill jag anföra följande. Det här aktuella problemet bör inte i första hand ses som en fråga huruvida sanktionerna mot en överträdelse av det aktiebolagsrättsliga låneförbudet är tillräckliga eller inte. Vad som är väsentligt är i stället att en sådan överträdelse inte bör medföra civilrättslig ogiltighet, eftersom detta skulle skada de legitima intressen till vars skydd låneförbudet har kommit till.

Erfarenheten har visat att de transaktioner som nu täcks av låneförbudet i realiteten ofta är något annat än ett vanligt lån. Innebörden är ett uttag för gott av substans i företaget. Skattereglerna bör utformas med denna utgångspunkt. Som beredningen föreslagit bör således ett lån i strid mot låneförbudet utgöra skattepliktig intäkt för låntagaren.

Beredningen har inte föreslagit någon regel om i vilket inkomstslag intäkten skall redovisas. Härmed kan problem uppkomma. Närmast till hands synes vara att hänföra intäkten till inkomst av tjänst som löneuttag. Detta är emellertid inte lämpligt om lånet lämnats till någon som inte varit anställd i bolaget. Dessutom skulle situationen bli komplicerad om lånet lämnats till make som hjälper företagsledare. Mitt förslag är i stället att alltid hänföra intäkt av nu avsett slag till inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Intäkten bör således inte berättiga till sedvanliga avdrag i inkomstslaget tjänst. Inte heller bör intäkten räknas som A-inkomst vid beräkning av t. ex. rätt till avdrag för pensionsförsäkringspremier.

Sedan låneförbudet infördes finns ingen anledning att begagna låneformen för låne-, vinst- eller kapitaluttag ur bolaget. Därmed finns inget skäl att tillmötesgå krav om rätt till avdrag för bolaget. Har lånet återbetalats under

den tid besvärsmöjligheten för den skattskyldige står öppen, bör emellertid denne slippa taxeras för lånet. Återbetalningen bör således beaktas intill dess den skattskyldiges besvärsmöjlighet gått till ända. Något behov av en särskild regel om rätt att anföra besvär i särskild ordning föreligger däremot inte. Att lånet har återbetalats påverkar inte frågan om transaktionens straffbarhet.

4.2.14 Räkna på aktieägares lån

Beredningen föreslår att fåmansföretag, som har lämnat räntefritt lån till delägare eller någon honom närstående, skall beskattas för skälig ränta på lånet. Utgår lägre ränta på lånet än vad som kan anses normalt, bör enligt beredningen företaget beskattas för skillnadsbeloppet.

Det är i och för sig möjligt att, som beredningen har föreslagit, beskatta fåmansföretag för skälig ränta när företaget lånar ut medel till delägare på förmånliga villkor. Eftersom det i dessa fall är låntagaren – och inte företaget – som åtnjuter en förmån, är det dock enligt min mening lämpligare att beskatta låntagaren i stället för företaget för skillnaden mellan normal ränta och den aktuella räntan på lånet. Beloppet bör av låntagaren redovisas som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. Med hänsyn bl. a. till önskvärdheten av att begränsa antalet tvister om vad som kan anses vara normal ränta, bör den nu beskrivna regeln emellertid tillämpas endast i fråga om lån som har lämnats till företagsledaren eller någon honom närstående.

Jag vill i detta sammanhang erinra om att den här föreslagna bestämmelsen, såvitt gäller lån från aktiebolag, i huvudsak kommer att avse lån som lämnats innan låneförbudet trätt i kraft och lån som har lämnats med stöd av dispens. Har lånet lämnats i strid mot låneförbudet, skall låntagaren, som framgår av föregående avsnitt, beskattas för lånebeloppet i den mån detta inte återbetalats. I dessa fall torde i regel anledning saknas att beskatta låntagaren för någon ränteförmån.

4.2.15 Nedskrivning av fordran mot aktieägare

I rättspraxis har den omständigheten att en fordran mot aktieägare, s. k. AL-fordran, avförs ur aktiebolagets räkenskaper inte föranlett att aktieägaren har beskattats för det avförda beloppet. Skattedomstolarna har nämligen godtagit aktieägarens påstående att fordringen formellt sett kan stå kvar, trots att den inte längre redovisas i bolagets balansräkning.

För att taxeringsnämnden skall få nödvändig information föreslår beredningen att avskrift av förteckning över lån från bolaget till aktieägare m. fl. enligt 75 c § AL skall fogas till bolagets självdeklaration.

För egen del vill jag anföra följande. Lån som har tagits med stöd av dispensbeslut enligt 75 b § AL eller som har tagits innan låneförbudet trädde i kraft kan givetvis inte behandlas som skattepliktig intäkt. Däremot anser

jag att starka skäl talar för att företagsledaren eller honom närstående person, som har tagit lån av nu nämnt slag, bör beskattas för det belopp varmed lånet nedskrivits i bolagets räkenskaper, oavsett om fordringen formellt sett kvarstår mot låntagaren eller inte. En sådan nedskrivningsåtgärd kan nämligen ses som ett uttryck för att bolaget i realiteten ger avkall på sitt krav gentemot låntagaren. Även nedskrivning av lån bör tas till beskattning i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Vad jag nu har föreslagit innebär inte att jag anser att den i 75 c § AL angivna förteckningen är överflödigt för taxeringsmyndigheterna. En avskrift av denna förteckning bör därför, som beredningen har föreslagit, fogas till bolagets självdeklaration.

4.2.16 Uppgiftsskyldighet m. m.

Som beredningen framhållit är det av stor betydelse att taxeringsmyndigheterna erhåller kännedom om de transaktioner som förekommer mellan fåmansföretag och dess ägare. Effekten av de föreslagna beskattningsreglerna kan nämligen befaras bli förhållandevis liten om inte reglerna kompletteras med väl utbyggda informationskanaler från fåmansföretagen och deras ägare till taxeringsmyndigheterna. Det är å andra sidan viktigt att uppgiftsskyldigheten inte blir mer omfattande än vad som är nödvändigt för att i normalfallet uppnå ett godtagbart taxeringsresultat. De skattskyldiga bör således inte besvärmas med att rutinmässigt lämna uppgifter som endast sällan är av intresse vid taxeringen. Bedöms sådana uppgifter i ett enskilt fall vara av betydelse, kan taxeringsmyndigheterna i vanlig ordning anmana fåmansföretaget eller delägaren att lämna kompletterande upplysningar. Det är vidare angeläget att från den generella informationsplikten söka undanta uppgifter, som är svåra för uppgiftslämnaren att få fram.

De olika förslag som beredningen lagt fram i syfte att förbättra informationsmöjligheterna uppfyller enligt min mening i allt väsentligt dessa krav. I en del fall synes dock reglerna om uppgiftsskyldighet m. m. kunna begränsas såvitt avser personer som är närstående till delägare i företaget. Jag finner det inte nödvändigt att kräva att fåmansföretag skall sörja för att underlag finns för kontroll av vad närstående person till delägare i företaget tillskjutit till och uttagit ur företaget i pengar, varor m. m. Det synes tillräckligt att denna ökade skyldighet att bevara handlingar m. m. begränsas till tillskott och uttag som gjorts av företagsledaren eller någon honom närstående person eller av delägare i företaget. Samma begränsning i fråga om personkretsen bör gälla fåmansföretags skyldighet att spara verifierationer avseende övernattningskostnader, när traktamentsersättning varit avsedd att täcka sådana kostnader. Vidare synes den av beredningen föreslagna bestämmelsen i 30 § TL om skyldighet för delägare i fåmansföretag eller närstående till honom att till sin självdeklaration foga bilaga med uppgift om sina ekonomiska mellanhavanden med företaget för omfattande. Uppgiftsskyldigheten bör även här begränsas till den personkrets jag nyss

nämnt. Samma begränsning bör slutligen gälla för beredningens förslag att fåmansföretag i kontrolluppgift skall ange huruvida den som uppburit ersättning från bolaget är delägare i företaget eller delägare närstående person och förslaget att nämnda personer ej skall omfattas av undantagsbestämmelserna i 37 § 1 mom. TL.

Enligt 25 § TL skall i deklaration avseende juridisk person, som ägs av en eller ett fåtal personer, anges ägarens eller ägarnas namn, personnummer och adress eller adresser. Beredningen har föreslagit att uppgift jämväl skall lämnas om delägares aktie- eller andelsinnehav – i förekommande fall skall även upplysning om röstvärde lämnas – samt identitetsuppgifter beträffande sådan närstående till delägare som haft ekonomiska mellanhavanden med bolaget. Enligt beredningen bör vidare fåmansföretag lämna delägare eller honom närstående person alla upplysningar som erfordras för att denne skall kunna beräkna sin skattepliktiga inkomst från företaget. Vad beredningen föreslagit på dessa punkter bör enligt min mening genomföras.

Beredningen föreslår att fåmansföretag, som i sin bokföring använt annat samlingskonto för intäkter och kostnader än vinst- och förlustkonto, skall till sin självdeklaration foga avskrift av det särskilda kontot. Jag biträder detta förslag. Jag tillstyrker också att fåmansbolag skall – utöver förvaltnings- och revisionsberättelser – lämna förteckning enligt 75 c § AL. Dessutom föreslår jag att i de fall likvida medel i fåmansföretag redovisas i sammansatt post, särskild uppgift om kassabehållningen skall lämnas.

Enligt 37 § 2 mom. fjärde stycket TL kan skattechef medge befrielse från skyldigheten att i kontrolluppgift uppge traktaments- och resekostnadsersättning. Beredningen har föreslagit att denna dispensmöjlighet slopas såvitt gäller delägare i fåmansföretagen. Jag delar denna uppfattning.

Jag vill i sammanhanget även ta upp en särskild fråga som avser rätten att utfärda anmaning enligt 39 § 2 mom. TL. Enligt detta lagrum är bl. a. rörelseidkare skyldig att efter anmaning lämna uppgift om utbetalningar till andra näringsidkare. F. n. har endast skattechefen i det län där den uppgiftsskyldige är bosatt rätt att utfärda sådan anmaning. Vid de regionala granskningsaktioner, som RSV utför i samarbete med länsstyrelserna, är det ibland aktuellt att utfärda ett stort antal sådana anmaningar. Det är i dessa fall uppenbart opraktiskt att skattechefen ensam betungas härmed. Rätt att utfärda anmaning bör också kunna tillkomma den tjänsteman som närmast ansvarar för granskningsarbetet. Jag föreslår därför att skattechef ges möjlighet att delegera sin anmaningsrätt till annan tjänsteman. Självfallet bör rätten att anmana delegeras bara till högt kvalificerad tjänsteman, exempelvis till chef för taxeringsenhet eller revisionsenhet. De nya bestämmelserna bör tas in i 51 § TL och träda i kraft snarast.

4.3 Ikraftträdande

De nya reglerna bör träda i kraft så snart som möjligt och tillämpas första gången på beskattningsår för vilket taxering i första instans sker år 1977.

5 Hemställan

Med hänvisning till vad jag nu har anfört hemställer jag att regeringen föreslår riksdagen att antaga förslagen till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
2. lag om ändring i taxeringslagen (1956:623),
3. lag om ändring i lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m. m.

6 Beslut

Regeringen ansluter sig till föredragandens överväganden och beslutar att genom proposition föreslå riksdagen att antaga de förslag som föredraganden har lagt fram.

Innehåll

Propositionen	1
Propositionens huvudsakliga innehåll	1
Lagförslag	2
1. Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)	2
2. Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1956:623) ..	19
3. Förslag till lag om ändring i lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m. m.	33
Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde 1975-11-13.	34
1 Inledning	34
2 Den skattemässiga behandlingen av olika företagsformer	35
2.1 Nuvarande regler	35
2.1.1 Inledning	35
2.1.2 Enskild firma	36
2.1.3 Handelsbolag	36
2.1.4 Aktiebolag	37
2.2 Beredningens allmänna överväganden	38
2.3 Remissyttrandena	39
3 Taxering av fåmansbolag och delägare	40
3.1 Begreppet fåmansbolag	40
3.1.1 Nuvarande regler	40
3.1.2 Beredningen	41
3.1.3 Remissyttrandena	42
3.2 Lön till närstående	42
3.2.1 Nuvarande regler	42
3.2.2 Beredningen	43
3.2.3 Remissyttrandena	44
3.3 Bilkostnader	45
3.3.1 Nuvarande regler	45
3.3.2 Beredningen	45
3.3.3 Remissyttrandena	47
3.4 Fördyrade levnadskostnader, resekostnader	48
3.4.1 Nuvarande regler	48
3.4.2 Beredningen	48
3.4.3 Remissyttrandena	49
3.5 Representationskostnader	49
3.5.1 Nuvarande regler	49
3.5.2 Beredningen	49
3.5.3 Remissyttrandena	50
3.6 Lokalkostnader	50
3.6.1 Nuvarande regler	50
3.6.2 Beredningen	51

3.6.3	Remissyttrandena.....	52
3.7	Diverse förmåner.....	53
3.7.1	Förmåner av mindre värde.....	53
	3.7.1.1 Nuvarande regler.....	53
	3.7.1.2 Beredningen.....	54
	3.7.1.3 Remissyttrandena.....	55
3.7.2	Varuuttag.....	55
	3.7.2.1 Nuvarande regler.....	55
	3.7.2.2 Beredningen.....	56
	3.7.2.3 Remissyttrandena.....	56
3.8	Köp och försäljning av egendom.....	56
3.8.1	Nuvarande regler.....	56
3.8.2	Beredningen.....	57
	Inledning.....	57
	Lös egendom.....	57
	Fast egendom.....	57
3.8.3	Remissyttrandena.....	58
3.9	Hysesrätt, patenträtt m. m.....	59
3.9.1	Nuvarande regler.....	59
3.9.2	Beredningen.....	59
3.9.3	Remissyttrandena.....	59
3.10	Skuldreserveringar, tantiem m. m.....	60
3.10.1	Nuvarande regler.....	60
3.10.2	Beredningen.....	60
3.10.3	Remissyttrandena.....	60
3.11	Pensionskostnader.....	61
3.11.1	Nuvarande regler.....	61
3.11.2	Beredningen.....	61
3.11.3	Remissyttrandena.....	61
3.12	Personalstiftelser.....	61
3.12.1	Nuvarande regler.....	61
3.12.2	Beredningen.....	62
3.12.3	Remissyttrandena.....	62
3.13	Lån från bolaget.....	63
3.13.1	Nuvarande regler.....	63
3.13.2	Beredningen.....	63
3.13.3	Remissyttrandena.....	64
3.14	Ränta på aktieägares lån.....	64
3.14.1	Nuvarande regler.....	64
3.14.2	Beredningen.....	65
3.14.3	Remissyttrandena.....	65
3.15	Nedskrivning av fordran mot aktieägare.....	65
3.15.1	Nuvarande regler.....	65
3.15.2	Beredningen.....	65
3.15.3	Remissyttrandena.....	66

3.16	Uppgiftsskyldighet m. m.	66
3.16.1	Nuvarande regler.	66
3.16.2	Beredningen	66
3.16.3	Remissyttrandena.	67
4	Föredraganden	68
4.1	Allmänna överväganden.	68
4.2	Taxering av fåmansbolag och delägare, m. m.	69
4.2.1	Begreppet fåmansbolag	69
4.2.2	Lön till närstående	74
4.2.3	Bilkostnader	78
4.2.4	Fördyrade levnadskostnader	80
4.2.5	Representationskostnader	80
4.2.6	Lokalkostnader	80
4.2.7	Diverse förmåner.	83
	Förmåner av mindre värde.	83
	Varuuttag.	84
4.2.8	Köp och försäljning av egendom.	84
4.2.9	Hysesrätt, patenträtt	89
4.2.10	Skuldreserveringar, tantiem m. m.	89
4.2.11	Pensionskostnader	90
4.2.12	Personalstiftelser.	90
4.2.13	Lån från aktiebolag.	92
4.2.14	Ränta på aktieägares lån	93
4.2.15	Nedskrivning av fordran mot aktieägare	93
4.2.16	Uppgiftsskyldighet m. m.	94
4.3	Ikraftträdande	95
5	Hemställan	96
6	Beslut.	96

