Mats Tjernberg

Innebär slopade stoppregler för fåmansföretag en förbättring av företagsklimatet?

I artikeln diskuteras huruvida det var lämpligt att avskaffa särreglerna för fåmansföretag, särskilt de avseende anskaffning av rörelsefrämmande egendom. Det undersöks i vilken omfattning en tillämpning av allmänna regler är möjlig.

1 Inledning

Att många av de s.k. stoppreglerna för fåmansföretag slopats inför år 2000 är väl en nyhet som de flesta är väl upplysta om.[1] Slopandet har i stort sett mottagits positivt av politiker, företagsföreträdare och massmedia. Vissa av de politiska partierna har velat gå ännu längre, och något parti har reserverat sig för ett återinförande av reglerna vid missbruk från företagens sida. För de som inte har läst min avhandling i ämnet vill jag redan inledningsvis markera att jag inte är lika oreserverat positivt inställd.[2] Min kritik riktar sig *inte* mot förekomsten av en företagarvänlig politik som sådan. Slopandet av stoppreglerna kan visst vara ett viktigt första steg mot förbättringar och har, i vart fall inledningsvis, en viss positiv psykologisk effekt. Den statliga utredningen har också utfört ett gediget arbete. Min kritik riktar sig bl.a. mot att uttrycket ”stoppregler” har använts utan urskiljning, och närmast givit uttryck för att de slopade reglerna har hindrat fåmansföretagarna i sin seriösa verksamhet. Flera av de slopade reglerna har knappast haft karaktär av stoppregler, utan utgjort specialreglering av vad som även gäller enligt allmänna regler, vilket innebär att slopandet inte är lika med ”grönt ljus” i alla situationer. Den politiska och massmediala presentationen av förändringarna har därför givit felaktiga signaler till företagarna. Till detta kommer att jag anser att vissa av reglerna faktiskt kan ha ett berättigande, och kanske med fördel borde ha behållits.[3] I denna artikel har jag valt att begränsa mig till de situationer som jag inledningsvis tror kommer att

[1] Jag tar här inte upp utrymme genom att redogöra för reglernas historik fram till avskaffandet, utan hänvisar i stället till min avhandling, *Fåmansaktiebolag – en skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess delägare m.fl.* 1999, s. 104 ff.

[2] Det synes angeläget eftersom min principiella kritik, till skillnad från den som olika remissinstanser anfört, varken kommenterats i propositionen (1999/2000:15) eller i den debatt som bl.a. inletts i SvSk 1999 nr 10 av RSV:s Leif Gäverth och skattekonsult Leif Eriksson.

[3] Se *Fåmansaktiebolag*, 1999, s. 111 ff. angående de olika fåmansföretagsreglernas karaktär och s. 290 ff. för en diskussion kring behovet av de olika särreglerna.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:02

skapa de största praktiska tillämpningsproblemen, och där t.o.m. en saknad av de slopade reglerna kan uppstå. Det gäller alltså företagens anskaffning av "privategendom".

De speciella fåmansföretagsreglerna, placerade framförallt i 32 § anv. 14 KL, var relativt konkret utformade både i fråga om rekvisit och rättsföljder. Uppfylldes inte rekvisiten var en tillämpning inte möjlig, även om den i så fall skulle varit önskvärd med hänsyn till reglernas allmänna syfte att upprätthålla dubbelbeskattningen och skapa neutralitet mellan olika företagsformer. Det är en etablerad uppfattning att beskattning enligt allmänna regler i dessa fall bör kunna ske av transaktioner som inneburit någon form av värdeöverföring mellan bolaget och ägaren. De allmänna regler som således är tillämpliga är *32 § 1 mom. KL* (10 kap. 1 § IL) avseende löneinkomster och *3 § 1 mom. SIL* avseende utdelningsinkomster. Båda reglerna har vida tillämpningsområden. I lönebestämmelsen anges inledningsvis: "Till intäkt av tjänst hänförs avlöning, arvode och kostnadsersättning samt annan förmån i pengar, bostad eller annat som utgått för tjänsten". När det gäller utdelningsinkomster har någon specificering av vad som skatterättsligt är utdelning inte skett i lagtexten, 3 § 1 mom. SIL. Ledning får sökas inom civilrätten, i det senare fallet närmast i 12 kap. ABL och utvecklad bolagsrättslig praxis. Därvid framkommer att utdelningsbegreppet bör omfatta såväl öppen som förtäckt utdelning. Någon skillnad görs inte mellan utdelning av pengar eller sakegendom.

Vid praxisgenomgången med anknytning till allmänna regler som jag gjorde i min avhandling försökte jag uppställa generella principer för beskattning av förtäckta förmåner.[4] En första förutsättning för att beskatta en förtäckt förmån är att ett ekonomiskt värde lämnar bolaget. Det kan bl.a. ske genom att bolaget inte betingar sig tillräckligt vederlag i pengar, egendom eller tjänster vid olika transaktioner. Bedömningen sker utifrån en jämförelse med vad som är affärsmässigt riktigt. Vid bedömningen av om något värde lämnar bolaget skall jämförelsen ske med egendomens (eller nyttjandets) marknadsmässiga värde, dvs. det pris som hade kunnat påräknas vid en affärsmässig avyttring. Vidare skall något annat subjekt än bolaget *åtnjuta* en förmån. Förmånen skall vara konkret på så sätt att den innebär att en inkomst uppkommer. Det kan bestå i att konkreta värden tillförs personen eller att personen avlastas från utgifter som rätteligen borde bäras av denne. Kravet på ett åtnjutande är enligt min mening principiellt viktigt. Enbart möjligheten att erhålla en förmån, utan ett faktiskt nyttjande eller en disposition, bör inte vara tillräcklig för beskattning. Principen har understrukits genom att man i lagtexten sedan en tid bytt ut "erhållit" mot "åtnjutit".

Man kan vidare uttrycka det som att förmånen skall *baseras* på delägarskapet i bolaget. Det innebär att det inte är nödvändigt att förmånen erhålls just från det ägda bolaget. Förmånen kan även utgå från ett dotterbolag ägt av det förstnämnda bolaget.

Enligt den s.k. subjektsprincipen skall, oavsett vem som konkret uppbär förmånen, beskattning ske hos den som i kraft av sin ställning förfogat över inkomsten. En förutsättning är att förmånen kan visas ha baserats på delägarförhållandet/anställningsförhållandet. En skattskyldig kan inte *undvika* beskattning genom att överlåta inkomst till annan person för beskattning hos denne. En annan sak är att den skattskyldige, genom att *förfoga* över sin inkomst, kan överföra medlen på annan person, men detta fråntar inte inkomsten dess karaktär av skattepliktig inkomst för överlåtaren. Något genomsyns- eller bulvanresonemang behöver därför enligt min mening inte föras. Redan ett konstaterande av *förfogandet* i sig skapar nämligen i denna situation en inkomst.

Innebörden av de allmänt utformade reglerna bör i korthet vara, att lagtexten i princip ger en beskattningsgrund så snart någon slags förmån utgått antingen på grund av ägande eller anställningsförhållande.

[4] Tjernberg; *Fåmansaktiebolag*, 1999 s. 234 ff.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:02

2 De slopade felprisreglerna i 32 § anv. p. 14 andra och fjärde styckena KL

Parallellt med särreglernas existens har utvecklats en praxis, som innebär att beskattning av förtäckta förmåner kunnat ske enligt de allmänna reglerna för lön och utdelningsinkomster.[5] Denna praxis omfattar dessutom till viss del de av speciallagstiftningen ej täckta områdena, och har på det sättet inneburit betydligt vidare beskattningsmöjligheter än vad särreglerna givit utrymme till. Samma resonemang gäller för den praxis som växte fram före fåmansföretagsreglernas införande 1976. Det innebär i princip att det ur fiscus synvinkel inte finns något behov av felprisreglerna i 32 § anv. p. 14 andra respektive fjärde stycket och KL. I den mån transaktioner av dessa slag innebär att förtäckta förmåner uppkommer, är beskattning lika fullt möjlig enligt allmänna regler. Efter avskaffandet finns två alternativa möjligheter att beskatta, nämligen 32 § 1 mom. KL som löneinkomst eller 3 § 1 mom. SIL som utdelningsinkomst, med tillämpning av 3:12-reglerna i vissa fall. I många fall uppträder den skattskyldige i såväl ägarrollen som i rollen som anställd. Det är uppenbart att beskattning enligt båda reglerna samtidigt är utesluten. Vilket av alternativen som kan sägas vara mer riktigt än det andra i varje enskilt fall, torde ofta vara mycket svårt att avgöra. Även om valet ofta innebär olika skatte- och avgiftskonsekvenser, skall problematiken inte överdrivas. Båda alternativen innebär för- och nackdelar, som normalt sett gör valet tämligen neutralt ur den skattskyldiges synvinkel. Enbart anledningen att undvika besvärliga utredningar är enligt min mening därför inte tillräcklig för att behålla de här angivna särreglerna.

Ett utmärkt exempel på tillämpning av allmänna regler är ju det s.k. sambomålet RÅ 1996 ref. 16. En delägare lönebeskattades enligt 32 § 1 mom. KL för värdet av en sambos underprisförvärv. Det faktum att samboende utan gemensamma barn inte omfattas av närståendebegreppet i fåmansföretagsreglerna hindrade inte beskattning enligt allmänna regler. De allmänna reglerna är betydligt mer oprecist utformade och ger därmed, som det visat sig i praxis, ett relativt sett större tolkningsutrymme än de angivna särreglerna.

Sammanfattningsvis var felprisreglerna i 32 § anv. p. 14, andra och fjärde stycket KL exempel på en särreglering som ur principiell synpunkt egentligen var obehövlig. En beskattning av dessa typer av förtäckta förmåner är fullt möjlig enligt allmänna regler. Är delägaren verksam i företaget kan beskattning ske som en löneförmån, 32 § 1 mom. KL. I de fall en passiv delägare förvärvar egendom för billigt från företaget, skulle beskattning av delägaren kunna ske som utdelning, 3 § 1 mom. SIL. För företagets del skulle uttagsbeskattning lika gärna kunna ske enligt den allmänna regeln i 22 § anv. p. 1 a fjärde stycket KL. Problematiken kring att fastställa marknadspriset är lika stor i båda fallen. Den angivna personkretsen, delägare eller närstående, skapar inte heller en garanti för att undvika beskattning enligt allmänna regler i de fall förmånen går till andra personer.[6] Det senare gäller även i vissa fall när förmånen erhålls från ett annat subjekt än företaget.[7] Det enda som trots allt skulle motiverat reglernas existens är undvikandet av den normkollision mellan 32 § 1 mom. KL och 3 § 1 mom. SIL som i vissa fall annars kunde uppstå. Dessa bestämmelser har därmed naturligtvis inte heller haft karaktär av stoppregler.[8]

Det är värt att erinra om att några felprisregler ursprungligen faktiskt inte heller föreslogs av Företagsskatteberedningen. Reglerna infördes först på propositionsstadiet med

[5] En redogörelse för denna och även tidigare praxis gällande allmänna regler återfinns i Tjernberg 1999 s. 166 ff.

[6] Jfr RÅ 1987 ref. 51.

[7] Se 1993 not 364.

[8] Se Tjernberg, 1999 för en diskussion kring vilka av fåmansföretagsreglerna som verkligen med rätta bör kunna åsättas etiketten "stoppregler".

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:02

motiveringen att beskattning, liksom för övriga införda fåmansföretagsregler, önskades i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet.[9]

3 De slopade särreglerna för rörelsefrämmande egendom i 32 § anv. p. 14 första och tredje styckena KL

De fall där särreglering enligt min mening fyllt en egen principiell funktion är för de transaktioner som inte innebär en egentlig värdeöverföring. Det är fråga om reglerna om anskaffning av egendom för privat bruk och införsäljning till företaget av onyttig egendom i 32 § anv. p. 14 första respektive tredje styckena KL. Även om företagsledare och delägare kan tyckas gynnas vid en sådan anskaffning, har bolaget i dessa situationer inte avhänt sig något värde. Reglerna har därför i och för sig inte haft något berättigande ur löne- eller dubbelbeskattningssynpunkt, snarare har reglerna varit motiverade av en önskan att "stoppa" vissa transaktioner.

Reglerna har således haft till syfte att motverka att företag förvärvar egendom som det inte finns något behov av. Ytterligare argument för denna typ av avskräckande regler är, att man genom att hindra införsäljningar förhoppningsvis undviker svårigheter att värdera förmåner av löpande användning av anskaffad rörelsefrämmande egendom. I avsaknad av regler mot detta är det nu som utgångspunkt möjligt att skattefritt tillgodogöra sig medel från bolaget och samtidigt indirekt behålla kontrollen över egendomen. I den mån någon förmån sedan uppstår vid ett eventuellt nyttjande, kan givetvis beskattning ske löpande enligt allmänna regler såsom lön eller utdelning.

Möjligheten att angripa även själva anskaffningen med allmänna regler kan naturligtvis diskuteras. Ett sätt kan vara att frångå anskaffningens formella rubricering och bedöma det som att det i själva verket är fåmansföretagaren själv som anskaffat egendomen eller, i fall av införsäljning från delägaren, göra bedömningen att ett skenavtal föreligger. I så fall kan beskattning ske direkt för hela anskaffningskostnaden. Bevisbördan bör dock här vila på fiscus. I de fall bolaget accepteras som rätt ägare till egendomen finns det enligt min mening emellertid ingen möjlighet att tillgripa någon beskattningsåtgärd vid själva anskaffningen.[10]

Regeringen förordade efter förslag från utredningen ett avskaffande av båda reglerna. Regeln i 32 § anv. 14 första stycket KL ansågs vid en tillämpning kunna medföra klart otillfredsställande materiella effekter. Man ansåg sig vidare inte kunna utforma en lyckad modifierad regel. Med hänsyn till det intresse av likabehandling som initierat utredningen ansågs det därför lämpligare att slopa bestämmelsen.[11] Regeln i 32 § anv. 14 tredje stycket KL konstaterades ha en stark tröskeleffekt. Bedömdes onyttighet föreligga beskattades införsäljaren för hela införsäljningspriset i tjänst, utan avdrag för anskaffningskostnaden. Accepterades nyttan i företaget uppstod inga andra skattekonsekvenser än eventuell vanlig reavinstbeskattning. Utredningen anförde att det torde vara en allmän uppfattning att tröskeleffekter i möjligaste mån bör undvikas vid utformande av skatteregler.[12]

Som jag ser det kan tröskeleffekter, i avskräckande syfte, faktiskt vara avsedda vid utformning av stoppregler. Det bör i sammanhanget beaktas att ett behållande av dessa båda regler knappast kan försvåra för de affärsverksamheter som bedrivs i företagen. Regeln träffar ju anskaffningar som inte primärt har betydelse för en normal affärsverk-

[9] Prop. 1975/76:79 s. 88.

[10] Jag förde ett resonemang kring detta redan i Skattenytt 1994, s. 531 ff.; *Införsäljning av egendom till fåmansföretag.* Gäverth, SvSkT 1999 s. 870, är också mycket tveksam till detta.

[11] SOU 1998:116 s. 83. Jfr dock det särskilda yttrandet av Söderberg, SOU 1998:116 s. 303 ff., som förordade ett behållande av reglerna.

[12] A.a. s. 96 f. Regeringen instämde i detta, prop. 1999/2000:15 s. 69.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:02

samhet. Under förutsättning att stoppregler som sådana accepteras som en skatterättslig företeelse är argumentet om tröskeleffekter inte hållbart. Jag är dock ense med utredningen att reglerna vid ett bibehållande borde ha förtydligats och modifierats något.

4 Löpande förmånsbeskattning i avsaknad av stoppreglerna

4.1 Allmänt

Förmåner som utgår löpande har inte varit föremål för särreglering för fåmansföretagen. Gällande rätt utgörs i stället av allmänna regler och utvecklad praxis. Utgångspunkten är att erläggande av en aktieägares privata utgifter i princip bör innebära att förtäckt utdelning är för handen. Är aktieägaren anställd kan det också vara aktuellt att se förmånen som en förtäckt lön. I äldre praxis på detta område är problematiken i fåmansbolag så gott som helt inriktad på huruvida eventuella förmåner bör hänföras till anställningsförhållandet eller ägarförhållandet.[13] Denna valproblematik är efter skattereformen inte längre lika relevant att undersöka. Det är fortfarande dock särskilt intressant i de fall ett hänförande till anställningsförhållandet innebär att förmånen blir skattefri.

För anställda delägare i fåmansföretag gäller i princip samma regler och värderingsprinciper vid beskattning av t.ex. fri bostad, bil, kost och andra förmåner som för andra anställda. Det innebär som huvudregel att alla förmåner som utgår för tjänsten är skattepliktiga. Skattefrihet föreligger dock i princip för bland annat viss fri hälso- och sjukvård, vissa minnesgåvor och fria arbetskläder samt trivselförmåner såsom fritt kaffe, personalrabatter och fri motion. För att en trivselförmån skall vara skattefri krävs dock bl.a. att den är av ringa värde och riktar sig mot hela personalen. För arbetsgivaren, dvs. företaget, föreligger i normalfallet avdragsrätt såsom för personalkostnad oavsett om förmånerna är skattepliktiga eller inte för de anställda.[14] Arbetsgivaren är dock skyldig att erlägga arbetsgivaravgifter eller särskild löneskatt för utgivna skattepliktiga förmåner.[15]

I de fall en ej anställd delägare erhåller en förmån som inte träffas av fåmansföretagsreglerna utgör denna naturligtvis förtäckt utdelning med de konsekvenser som tidigare redogjorts för.

Det torde inte krävas att förmånen erhållits direkt av arbetsgivaren/bolaget. En förutsättning är dock att arbetsgivaren/bolaget på ett eller annat sätt medverkat till att förmånen erhålls eller att intressebindning funnits mellan arbetsgivaren/bolaget och den som utgivit ersättningen.[16] Inställningen illustreras av följande avgörande:

I RÅ 1990 ref. 15 hade ägare och anställd läkare i fåmansföretag, med hänsyn till föreliggande intressegemenskap, beskattats för bostadsförmån som åtnjutits från en till bolaget knuten pensionsstiftelse. Stiftelsen ägde en fritidsfastighet i Båstads kommun. Personen ägde samtliga aktier i företaget och var dessutom styrelseledamot i stiftelsen. RegR ansåg att förmånen utgått för läkarens tjänst i bolaget.

---

[13] Problematiken är utförligt behandlad i Grosskopfs avhandling *Fåmansbolag*, 1976.

[14] Här bör naturligtvis RegR:s fastställande av SRN:s besked om avdragsrätt vid momsredovisningen vid anskaffning av personaldatorer kommenteras, RÅ 1999 ref. 26. Avdrag nekades eftersom datorerna inte ansågs anskaffade för att användas eller förbrukas i verksamheten. SRN avvisade kopplingen till inkomsttaxeringen. I det senare sammanhanget föreligger inget krav på förvärv för verksamheten, utan kostnaden blir istället avdragsgill som personalkostnad.

[15] Se angående beskattning av förmåner: 32 § 3 a–3 h mom. och anv. p. 3 och 3 b KL. Värderingsreglerna återfinns i 42 § KL. Huvudregeln är att en förmån skall värderas till marknadsvärdet. För kost- och bilförmån gäller dock en schablonmässig värdering. De särskilda regler för lyxbilstillägg för företagsledare i fåmansföretag vid värdering av bilförmån som fanns tidigare anses inte längre nödvändiga i det nya systemet. I RSV:s rekommendationer angående värdering av bilförmån återfinns emellertid en allmän jämkningsregel för äldre s.k. lyxbilar . Särskilda regler gäller för företagsledare m.fl. i fråga om uppgiftsskyldighet vid bl.a. erhållna förmåner.

[16] Jfr LLMS, *Inkomstskatt*, 1998 s. 100 och 106 . Jfr också RÅ 1996 ref. 16 där köp till underpris av bil skedde från det leasingföretag som ombesörjt tidigare uthyrning till bolaget.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:02

4.2 Åtnjutande av förmån

På grund av den ekonomiska intressegemenskap mellan bolag och anställd/ägare som oftast föreligger i fåmansbolag, kan det sägas finnas en stark misstänksamhet från fiscus sida om att den anställde/ägaren privat nyttjar bolagets tillgångar eller att bolaget bekostar dennes privata utgifter. Räcker det då att aktieägaren eller den anställde rent teoretiskt har haft *möjlighet* att för eget bruk utnyttja en förmån eller krävs det ett *faktiskt* eget utnyttjande alternativt ett avhändande till tredje person?[17]

Ett principiellt viktigt avgörande av generell betydelse är RÅ 1992 ref. 108 där en anställd hade haft möjlighet att erhålla fri kost från sin arbetsgivare. RegR beskattade inte den anställde med motiveringen att det var ostridigt att den anställde inte utnyttjat förmånen. Personen i fråga var vegetarian och arbetsgivaren erbjöd endast husmanskost. Domstolen fann det därmed sannolikt att den skattskyldige ej utnyttjat förmånen. Efter avgörandet gjordes en precisering i 32 § anv. p. 3 KL där det nu framgår uttryckligen att en förmån skall ha *åtnjutits*. Även i 42 § anv. p. 2 sjätte stycket KL, som gäller bilförmån, stadgas uttryckligen att beskattning inte skall ske i det fall bilförmån åtnjutits endast i ringa omfattning.[18] Förtydligandet i lagtexten skall ses som en bekräftelse på vad som redan innan ändringen torde ha varit huvudprincipen enligt praxis.[19]

Som Påhlsson påpekar var inte syftet med ändringen att förändra *tidpunkten* för beskattning av förmånen.[20] Beskattningstidpunkten styrs för både inkomstslaget kapital och tjänst av kontantprincipen, 41 § anv. p. 4 KL och 3 § 5 mom. SIL, dvs. när inkomsten blivit tillgänglig för lyftning. Därvid gäller för förmåner den tidpunkt då förmånen kommer den skattskyldige till godo, oberoende av när den intjänats.

Det finns uttalanden i propositionen till slopandet av stoppreglerna som tyder på att regeringen önskat styra upp omfattningen av de allmänna reglernas tillämplighet:

> "Vid värderingen av förmånerna är utgångspunkten givetvis att marknadsvärdet skall styra. När det gäller anskaffning av dyrare egendom, t.ex. båtar och fjällstugor bör det understrykas att det är dispositionsrätten som ligger till grund för förmånsvärdet och inte det faktiska utnyttjandet, eftersom fjällstugan/båten stått till den skattskyldiges förfogande under hela året och således kunnat användas av honom när han ville. Regeringen utgår ifrån att den förmånsvärdering som kommer att göras hos skattemyndigheterna och domstolarna kommer att ta hänsyn till den typen av förmåner och även i övrigt ha en realistisk anknytning."[21]

Det är anmärkningsvärt att på detta sätt, genom ett uttalande i en allmän motivering i ett förslag till lagstiftning, ge tydliga direktiv till myndigheter och domstolar angående tillämpning av andra regler än de som berörs av förslaget. Skrivningen har naturligtvis sin grund i rädslan för "att ett slopande av stoppregeln kan fresta företagsledare att utnyttja fåmansföretaget för anskaffning av privat egendom", men är enligt min mening resultatet av ett önsketänkande från regeringens sida som saknar all grund. En möjlig förklaring kan förstås vara att sakfrågor förväxlats med bevisfrågor.

Enbart en dispositionsmöjlighet kan således inte beskattas utan det ställs krav på ett faktiskt nyttjande eller ett avhändande till förmån för annan.[22] En annan sak är att avsaknaden av ett reellt tvåpartsförhållande i praktiken försätter saken i ett annat bevisläge

[17] Jfr LLMS 1998 s. 105.

[18] RSV rekommenderar att den privata körsträckan får uppgå till högst 100 mil och att bilen inte får användas privat vid fler är 10 tillfällen under året, RSV S 1998:41.

[19] Se prop. 1993/94:90 s. 82. Jfr också RÅ 1987 ref. 81 där möjlighet till rabatt på SJ skulle beskattas i den utsträckning som rabatten utnyttjades. Lagens lydelse var innan ändringen "tillhandahållits". Enligt förarbetena till ändringen skulle en strikt tillämpning av den lydelsen leda till orimliga konsekvenser.

[20] Påhlsson, *Riksskatteverkets rekommenationer*, 1995 s. 315. I förarbetena konstateras att rättsläget i viss mån är oklart och att problemet inte helt och hållet kan lösas av lagtext, prop. 1993/94:90 s. 82.

[21] Prop. 1999/2000:15 s. 60. Se även liknande skrivning på s. 70.

[22] Gäverth, *Från stopp- till frittframlagstiftning?*, SvSkt 1999 s. 876, är av samma uppfattning även om han diskuterar vissa alternativa tolkningsmöjligheter.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:02

när det gäller "fåmansföretagare" jämfört med vanliga anställda.[23] Av praxis följer dock att det faktiskt är möjligt för den skattskyldige att undvika förmånsbeskattning.

I RÅ80 1:27 drev en person tillsammans med en kompanjon bilverkstad och bilförsäljning i aktiebolagsform. Han hade egen personbil och bolaget hade enligt uppgift inga bilar för privat användning. En servicebil som saknade baksäte och bakre sidorutor fanns dock. Det förvarades dessutom alltid reservdelar och verktyg i den. Bilarna till försäljning var alla avställda och registrerade på bolaget. Enligt lag fick sådana bilar endast användas för prov- och demonstrationskörning. RegR undanröjde den beskattning som underinstanserna beslutat. Med hänsyn till att bilarna omedelbart avställdes och registrerades på bolaget och att de enbart fick användas för prov- och demonstrationskörning, ansåg RegR att personen inte skulle beskattas för bilförmån. Det togs också hänsyn till att personen hade egen bil.

I RÅ 1992 not. 191 räckte inte det faktum att en fåmansföretagsledare hade möjlighet att disponera en bil som företaget ägde, för att påföra beskattning av bilförmån. Bolaget ägde två lätta lastbilar som var utrustade för transporter. Bilarna garagerades i anslutning till de båda huvudaktieägarnas bostäder. RegR konstaterade att "enbart den omständigheten att ställningen som delägare i det bilägande fåmansföretaget innebär faktisk möjlighet att privat använda bilen [kan] inte utgöra grund för bedömningen att bilförmån utgått".

Det senare avgörandet gällde fastställande av underlag för arbetsgivaravgifter men bedömningen bör vara relevant även för inkomstbeskattningen.[24] En viktig omständighet i målet är att det var ostridigt att bilen faktiskt inte hade kunnat utnyttjas privat.[25]

Det bör påpekas att beskattning såsom för bilförmån var en förutsättning för att stoppregeln i 32 § anv. p. 14 första stycket KL, enligt bestämmelsens uttryckliga undantag, inte skulle bli tillämplig om bolaget anskaffade en personbil för enbart privat bruk. Det förefaller troligt att den avskräckande effekt som regeln bör ha haft, har hindrat många anskaffningar av tillgångar för privat bruk. Typiskt sett bör värderingen bli problematisk när det gäller att fastställa eventuella förmåner av faktiskt nyttjande av egendom av utpräglat privat karaktär, såsom exempelvis segelbåtar, konstverk, prydnadsföremål, möbler, kläder m.m. Stoppregeln fyllde därmed en viktig funktion genom att den avhöll skattskyldiga från att ingå transaktioner som kunde falla innanför regelns tillämpningsområde. Min hypotes är att man därmed undvek de speciella värderingsproblem som annars skulle kunna uppstå vid själva det löpande utnyttjandet.

5 Sammanfattning

De särregler som var avsedda att upprätthålla dubbelbeskattningen, dvs. felprisreglerna i 32 § anv. p. 14 andra och fjärde stycket och ränteförmånsregeln i sjätte stycket KL, var knappast behövliga ur rättslig synvinkel. Det finns inget att invända mot att dessa regler avskaffats. Inte heller kunde dessa regler tillskrivas någon egentlig stoppeffekt. I stort sett samma situationer och beskattningskonsekvenser täcks nu av de allmänna regleringarna för inkomstslagen tjänst och kapital. Däremot är det min uppfattning att det hade varit väl motiverat att behålla regler i någon form för att förhindra att företag från delägarkretsen eller utomstående anskaffar egendom som inte är behövlig i verksamheten.

[23] Jfr Båvall, *Fåmansföretag*, 1995 s. 103.

[24] Jfr Grosskopfs rättsfallskommentar Skattenytt 1993 s. 315.

[25] Se a.a. s. 316 som menar att beviskraven avseende personbilar i praktiken sannolikt är så höga, att den skattskyldige "inte når upp till dem annat än i rena undantagsfall". I bevishänseende utgör förmodligen dispositionsrätten en presumtion för att en förmån åtnjutits. Även Leidhammar, *Bevisprövning i taxeringsmål*, 1995 s. 268 f., menar att presumtionen i praktiken är närmast obrytbar. Även företagarna själva känner sig uppenbarligen uppgivna inför den svåra bevissituationen, vilket belyses i en skrift utgiven av Företagarnas riksorganisation med titeln "Får företaget ha bil?".

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:02

I dessa situationer uppstår ingen omedelbar förmögenhetsöverföring, och beskattning vid anskaffningsögenblicket är därför inte möjlig enligt allmänna regler för förmånsbeskattning. Inte kan väl dessa regler ha varit ett hinder mot sund verksamhet och tillväxt i fåmansföretagen? Slopandet innebär förvisso möjligheter till fördelar för förslagna företagare, men det kommer förmodligen inte att bli fritt fram för "privata" anskaffningar. En okvalificerad gissning är att skattemyndigheterna kommer att försöka tänja på gränserna för de "allmänna reglernas" tillämplighet.[26] Jag är ense med Gäverth om att rättsläget har förvandlats till något osäkert.[27] Däremot håller jag inte med honom att det bara kan vara till nytta för den oseriöse. Enligt min mening skapas också en rättsosäkerhet för fåmansföretagarna, eftersom regeringen genom sitt agerande förskjutit problematiken från tillämpning av uttryckliga stoppregler till rena bedömningsfrågor hos skattemyndigheter och domstolar. Gäverth har förvisso på ett initierat sätt givit uttryck för den frustration som RSV upplever inför det förändrade rättsläget. Eriksson kritiserar synen som företagarfientlig.[28] Min gissning är dock att även företagarna och deras rådgivare kommer att uppleva en stark frustration och kanske rent utav önska sig tillbaka klarare spelregler. Eller vad svarar Eriksson den klient som upprättar en lista över sitt privata bohag och undrar om det går bra att sälja in det till bolaget, och i så fall till vilket pris? Kanske kan man invända att sådana "oseriösa" skattskyldiga inte finns? Jag skulle dock vilja drista mig till att undra om ett sådant agerande verkligen är "oseriöst", eller endast en "förslagen" anpassning till det förändrade rättsläget?

Bättre hade varit om regeringen, istället för att skapa möjligheter för förslagna företagare, tidsmässigt hade prioriterat tydliga "öppna" förbättringar till företagarna genom t.ex. starkt förenklade regler och ökade möjligheter till kapitalbeskattad eller skattefri utdelning. En sådan utredning har nu tillsatts med mål att vara klar först hösten 2001.[29] Kanske var det dock taktiskt klokt att inleda med att, utan någon direkt angiven statsfinansiell kostnad, avskaffa de till stor del "ofarliga" stoppreglerna. Det kan ha berett vägen för ett tillmötesgående gentemot företagarna vad gäller 3:12-reglerna.

Mats Tjernberg, jur. dr och universitetslektor vid Lunds universitet.

[26] Gäverth, s. 872 ff., förutskickar "ett antal tungrodda processer" framöver och att processbenägenheten kommer att var hög hos både skattemyndigheterna och de skattskyldiga.
[27] Gäverth, SvSkt 1999 s. 881 f.
[28] Eriksson, SvSkt 1999 s. 864 f.
[29] Dir. 1999:72.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:02