Fåmansbolagen

Av byråchefen Anders Thornell

Inledning

I början av augusti i år överlämnade företagsskatteberedningen ett delbetänkande till finansministern om beskattningen av fåmansbolag och dess delägare (SOU 1975: 54).

Betänkandet är det åttonde i ordningen sedan beredningen i februari 1971 påbörjade sitt utredningsuppdrag. De tidigare förslagen[1] har utan mera betydande ändringar i sak godtagits av statsmakterna och föranlett lagstiftning. Som framgått av massmedia kommer en särskild expertgrupp inom beredningen att senare under hösten bli färdig med sitt uppdrag att utarbeta ett förslag till en allmän bestämmelse mot skatteflykt med en mera generell räckvidd än de skatteflyktsregler, som f n finns på speciella områden i skattelagstiftningen.[2]

Allmänna synpunkter

Enligt sina omfattande direktiv har beredningen till uppgift att se över hela företagsbeskattningen. Vid sidan av de generella riktlinjerna tar direktiven också upp en del frågor av speciell karaktär. Departementschefen pekar bl a på behovet av ingripanden mot olika former av skatteflykt på företagsbeskattningens område. Särskilt framhålls de möjligheter som föreligger att uppnå ej avsedda skattelättnader genom verksamhet i fåmansbolag m m. Krav på ingripande mot skatteundandraganden via dessa bolag har under

---

[1] 1. PM angående beskattning vid avyttring av aktier och andelar i s k vinstbolag m m (DsFi 1971 : 11, prop 1972 : 93, SkU 1972 : 31, SFS 1972 : 273)

2. Promemoria angående vissa frågor vid beskattning av rederi- och luftfartsrörelse m m (DsFi 1972 : 8, prop 1972 : 147, SkU 1973 : 2, SFS 1973 : 26–29.

3. Övergång från kontantprincip till bokföringsmässiga grunder i förvärvskällan rörelse (DsFi 1973 : 1, prop 1973 : 119, SkU 1973 : 31, SFS 1973 : 322-323)

4. Garantiavsättningar (Ds Fi 1973 : 9, prop 1973 : 207, SkU 1973 : 76, SFS 1973 : 1057–1058)

5. Interna aktieöverlåtelser (Ds Fi 1973 : 13, prop 1973 : 207, SkU 1973 : 76, SFS 1973 : 1057–1058)

6. Skattefrågor i samband med avveckling av aktiebolag (Ds Fi 1974 : 4; prop 1973 : 188, SkU 1974 : 67, SFS 1974 : 990–991)

7. Skattelättnader vid gåva av familjeföretag (Ds Fi 1974 : 12, prop 1974 : 185, SkU 1974 : 65, SFS 1974 : 1053).

[2] Betänkande numera avlämnat, jfr. SN s. 450.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:16:43

senare år framförts i en rad motioner i riksdagen, i gemensam skrivelse till finansministern från LO och TCO m m. Av ett uttalande i skatteutskottet (SkU 1973: 21) framgår att utskottet ansett det angeläget med en snar lösning. Beredningen har därför funnit lämpligt att bryta ut denna fråga från det allmänna utredningsuppdraget och behandla den med förtur.

Antal aktiebolag steg mycket kraftigt under 1960-talet och fram till 1973 års höjning av gränsen för lägsta tillåtna aktiekapital från 5 000 till 50 000 kronor. Vid 1973 års utgång var antalet aktiebolag 133 000. Därefter har trenden brutits och t o m förbytts i en viss mindre nedgång. Antalet fåmansägda av samtliga aktiebolag har beräknats till ca 85 %, d v s för närvarande ca 110 000.

Beredningen har som underlag för sina ställningstaganden gjort en omfattande kartläggning av olika förhållanden i fåmansbolag. En statistisk undersökning baserad på självdeklarationer har genomförts under medverkan från samtliga länsstyrelser. Länsstyrelserna har vidare fortlöpande rapporterat hur gällande regler tillämpats i praktiken och vilka konsekvenser detta haft vid beskattningen. I betänkandet redovisas en sammanställning av detta faktamaterial. Samtidigt redogörs för hur olika spörsmål på fåmansbolagsområdet bedömts i skattedomstolarna.

Mot bakgrund av sina undersökningar konstaterar beredningen att, även om flertalet mindre och medelstora företag lojalt följer gällande beskattningsregler, ett utbrett missbruk av skattereglerna förekommer inom fåmansbolagssektorn. Särskilt påtagligt är missbruket bland den stora grupp av bolag som på senare år bildats för att bl a ta hand om ägarens extrainkomster och där syftet är att på olika sätt uppnå skattefavörer. Detta har medfört ett avsevärt bortfall av skatter och avgifter för det allmänna. Användningen av aktiebolagsformen utanför området för egentlig företagsamhet har vidare inneburit administrativa påfrestningar på taxeringsorganisationen som inte kunnat bemästras. De i och för sig betydelsefulla punktinsatser som under senare år vidtagits inom aktiebolagsrätten och i skattelagstiftningen har inte räckt till.

Beredningen framhåller att den rådande situationen till stor del beror på att svagheter i det associationsrättsliga systemet kunnat utnyttjas vid beskattningen. Skatterätten upprätthåller i princip den civilrättsliga fiktionen att två skilda rättssubjekt föreligger – ägaren och bolaget –, trots att dessa i praktiken utgör en enhet ekonomiskt sett. Avtal mellan ägaren och bolaget, t ex av köp eller försäljning av egendom, innebär reellt därför ingenting annat än att den fysiska personen genomför en transaktion med sig själv. Huvudaktieägare som är verksamma i bolaget kan vidare dra fördel av att formellt behandlas som de i egentlig mening anställda. Taxeringsmyndigheterna ställs givetvis inför än större svårigheter då ytterligare fristående rättssubjekt tillskapas i form av syster- eller dotterbolag, andra bolagsformer och då en pen-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:16:43

sions- eller personalstiftelse knyts till bolaget. Enligt beredningens bedömning har frekvensen av sådana avtal och konstruktioner fört så långt att de materiella beskattningsfrågorna på fåmansbolagsområdet kan betecknas som mera konplexa och av större svårighetsgrad än i de stora marknadsbolagen. I betänkandet framhålls att hittillsvarande utveckling varigenom de skattskyldiga kunnat spekulera i en oklar eller ofullständig lagstiftning eller dra fördel av att praxis spekulera i en oklar eller ofullständig lagstiftning eller dra fördel av att praxis utvecklats på ett sätt som strider mot lagstiftningens syfte kan allvarligt skada företagen själva främst genom den konkurrenssnedvridning som blir följden.

Målsättningen har varit att söka nå fram till sådana beskattningsregler för fåmansbolag och deras delägare som så långt möjligt är neutrala i förhållande till andra företagsformer. Förslaget har byggts upp så att de ekonomiska mellanhavandena mellan bolaget och ägarna skall kunna genomlysas effektivt. Bruttoredovisning på särskild bilaga i aktieägarens deklaration av uppburna ersättningar, ekonomiska avtal m m och ökad redovisnings- och uppgiftsskyldighet för bolaget utgör därför en integrerad del av förslaget. Ägaren kommer att deklarera under samma inkomstslag som nu och bolaget taxeras i vanlig ordning för den del av vinsten som hålls kvar i detta. I fråga om beskattningsprincip bibehålls gällande dubbelbeskattning av aktiebolagsvinst. Några större avsteg görs ej heller från hittillsvarande praxis som medger relativt långtgående åtgärder för att undvika att vinsten i rörelsedrivande bolag dubbelbeskattas. Förslaget bygger på den grundläggande förutsättningen att en integrerad granskning av bolag och ägare i samma taxeringsnämnd blir fullständigt genomförd på ett par års sikt. Detta krav synes redan ha tillgodosetts genom den av vårriksdagen antagna prop 1975: 87 där riktlinjer dras upp för en effektivisering av skatteadministrationen och taxeringen i första instans. Ett huvudsyfte med reformen anges vara att intensifiera och koncentrera granskningsresurserna till fåmansföretag och andra svårkontrollerade skattskyldiga.

Definition m m

I definitionsfrågan har beredningen valt att anknyta till nu gällande fåmansbolagsbegrepp. Några specifika kriterier för detta begrepp, t ex det högsta antalet delägare ett sådant bolag kan ha, anges inte. Erforderliga förtydliganden torde få göras med motivuttalanden. Avgörande vid bedömningen är att en viss grupp personer, besläktade eller ej, har den reella beslutanderätten. Om denna personkrets har antingen mer än 50 % av aktierna, eller vid olika röstetal på aktierna, mer än hälften av rösterna, föreligger ett fåmansbolag. Hur många aktieägare som inryms i "ett fåtal" är inte klarlagt i gällande rätt. Enligt beredningens mening bör 20 personer med närstående räknas som ett fåtal i sammanhanget. Närståendekretsen preciseras med utgångspunkt från

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:16:43

den i samband med lagstiftningen mot interna aktieöverlåtelser införda regeln i 35 § 3 mom tionde stycket kommunalskattelagen. Börsintroducerade fåmansbolag omfattas inte av förslaget. Å andra sidan föreslås bestämmelserna även gälla bolag som till konstruktion och syfte står fåmansbolaget nära, nämligen bolag som bildats med uppgift att ackumulera individuella arbetsförtjänster och efter avdrag för administrationskostnader m m betala ut överskottet till intressenterna.

Förslagets innehåll

Beträffande de olika frågor som tas upp i betänkandet föreslås i huvudsak följande.

Beredningen påvisar hur obehöriga skattevinster uppnås genom oriktig uppdelning av bolagsinkomster på familjemedlemmar. Övergång till individuell beskattning och därefter företagna skatteomläggningar har även lett till att det ekonomiska utbytet härav blivit allt större. Nu föreslås att medhjälpande make skall ha arbetat lägst 600 timmar per kalenderår för att få lönen beaktad i skattehänseende. Arbetet skall ha utförts på ett fast driftställe eller eljest utanför bostaden, såsom vid jordbruksarbete, taxirörelse osv. Löneförmånerna får inte överstiga marknadsmässig ersättning. Enligt en kompletteringsregel får högst en tredjedel av makarnas sammanlagda inkomst beaktas vid den medhjälpande makens taxering. Kommunalskattelagens makebegrepp (65 § KL) utsträcks här att gälla även personer som sammanbor under äktenskapsliknande former. Den rätt till förvärvsavdrag om högst 1 000 kr som tillkommer egenföretagare och jordbrukare vidgas till de fall då medhjälpande make gjort viss arbetsinsats utanför bostaden utan att denna räckt till för inkomstuppdelning. I de fall då makarna utfört likvärdiga arbetsinsatser och där ingen kan sägas ha en företagsledande funktion skall inkomstuppdelningen kunna godtas utan ingående prövning. Kommunalskattelagens allmänna begränsningsregler om rätt till avdrag för lön till barn föreslås gälla även fåmansbolag. Reglerna är avsedda att tillämpas analogt på make och barn som är delägare eller anställda i handelsbolag och kommanditbolag. Utöver arbetsersättning får inkomst tillföras dem i form av ränta på kapitalinsatser.

Reglerna om lön till make har utarbetats i nära samråd med 1972 års skatteutredning, som i dagarna lagt fram förslag till inkomstuppdelning och individuell beskattning av makar i bl. a. jordbruk och rörelse.[1]. Avsikten är att även dessa kategorier skall kunna inordnas i samma regelsystem.

Beräkning av bilförmån skall enligt förslaget i högre grad än nu ta sikte på det värde som möjligheten att använda bilen privat representerar (dispositionsrätten). Den uppgivna körsträckan skall inte längre vara avgörande utan i stället att bilen kunnat användas kontinuerligt för privata resor. Vär-

[1] "Faktisk sambeskattning" (DsFi 1975 : 10).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:16:43

deringsprinciperna läggs fast i en särskild regel i kommunalskattelagen. Vid köp av dyrbarare och mera lyxbetonade bilar föreslås att tillägg görs i bolagets deklaration för belopp som överstiger anskaffningskostnaden för en för verksamheten lämpad bruksbil. Om bolagets bilanskaffning i första hand framstår som en privat angelägenhet för bolagsägaren taxeras denne för ett belopp som motsvarar anskaffningskostnaden. Om bolagsägaren använder egen bil i verksamheten reduceras i förekommande fall avskrivningsunderlaget till anskaffningskostnad för bruksbil.

I fråga om lokalkostnader påvisar beredningen hur sådana kostnader och hyreskostnader för utrymmen i eller i anslutning till bolagsägarens bostad allt oftare belastas bolagets resultat. Förslaget i denna del syftar till att förhindra avdrag för bostadskostnader. Om verksamheten bedrivs i anslutning till bostaden men i lokaler som är avskilda från denna och därmed framstår som ett egentligt driftställe medges avdrag för den del av hyres- eller fastighetskostnaderna som belöper på bolagets verksamhet. Om bolagets fasta driftställe är beläget i schablontaxerad fastighet får förslaget till följd att värdeminskningsavdrag och procentavdrag kommer att gå in under inkomst av tjänst. Har arbete utförts kontinuerligt i bostaden skall ett mindre schablonavdrag kunna medges för merutgifter såsom för el, telefon, slitage på inredning och liknande.

När det gäller köp och försäljning av egendom syftar förslaget i första hand till att stoppa förvärv av inventarier och fastigheter som inte är nödvändiga för verksamheten. Aktieägaren beskattas för hela köpeskillingen om han säljer inventarier till bolaget som inte är till nytta för bolaget. Detsamma gäller om bolaget från utomstående köper inventarier som är avsedda för ägarens privata bruk. Som exempel på icke nödvändiga inventarier nämns möbler använda i ägarens bostad, heminredningsdetaljer, konst m m. Aktieägare som låter sälja fastighet till bolaget träffas av en skärpt realisationsvinstbeskattning såtillvida att uppräkning av anskaffningskostnaden med index och fast tillägg ej medges. Rörelsefastighet skall dock kunna undantas efter dispens från riksskatteverket. Aktieägares förmån av fri bostad skall värderas med utgångspunkt från bolagets kostnader för innehav av villa- eller fritidsfastighet. Vid utköp från bolaget skall taxeringsvärdet ej längre godtas som uttryck för marknadsvärdet. I stället skall en opartisk värdering företas. Förslaget i denna del bör ses mot bakgrund av den sammanblandning av bolagets och ägarens ekonomi som nu ofta förekommer i skatteundandragande syfte. De omedelbara effekterna av att låta bolaget anskaffa egendom som uteslutande eller huvudsakligen är avsedd för bolagsägarens privata nyttjande blir desamma som vid överträdelse av låneförbudet i aktiebolagslagen.

Enligt gällande rätt kan en bolagsägare utan skattekonsekvenser sälja immateriella tillgångar som han själv förvärvat eller upparbetat. I första hand är det här fråga om hyresrätter och patenträtter. Ersättning för hyresrätt kan

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:16:43

även innefatta köpeskilling för goodwill. I ett par kända fall avseende patenträtter har miljonbelopp undgått beskattning då avyttringen ej ansetts yrkesmässig och försäljningen skett efter fem års innehav. Praxis har varit densamma vare sig försäljningen skett till eget bolag eller någon utomstående. Beredningen föreslår nu att aktieägare som säljer rättighet av detta slag, som har samband med eller eljest anknytning till fåmansbolag beskattas för skillnaden mellan köpeskilling och anskaffningskostnad. Bestämmelsen tillämpas även på motsvarande försäljningar från delägare i handels- och kommanditbolag.

Särskilt i de mindre bolagen är det vanligt att reserveringar görs i bokslutet för tantiem, löneskuld m m avseende aktieägare. Avsättningarna avpassas ofta så att beskattningsbar inkomst ej uppkommer. Härigenom undviks att den vinst som kvarstår efter gjorda löneuttag träffas av bolagsskatt. Samtidigt erhålls ofta en skattekredit då avsatt belopp beskattas hos aktieägaren för det följande året. Beloppet anses nämligen först då ha blivit tillgängligt för lyftning förutsatt att à-contouttag ej gjorts tidigare.

För att uppnå överenskommelse med andra företagsformer föreslås att sådana skuldföringar skall, med undantag för semesterlöneskuld, beskattas hos aktieägaren för det år avsättning gjorts i räkenskaperna.

När det gäller avsättningar till personalstiftelse är gällande regler generösa. Syftet att varit att animera företagen till sociala välfärdsanordningar för stora löntagargrupper. I betänkandet har utförligt dokumenterats hur bolagsägare i många fall själv förfogat över stiftelsens resurser för välfärd och därigenom uppnått obehöriga skattefördelar. För att hindra fortsatt missbruk förelås att avdragsrätt för avsättningar förbehålls företag med minst 50 anställda. Riksskatteverket skall kunna ge dispens för mindre företag om de anställdas intressen i stiftelsen tas till vara på ett betryggande sätt.

Beredningen tar även upp frågan om den skattemässiga regleringen av lagstridiga lån från bolaget. I förarbetena till lagstiftningen om låneförbudet uttalades (prop 1973: 93, s 95) att en lagstridig låneutbetalning i skattesammanhang är att betrakta som förtäckt lön eller förtäckt utdelning och därför skall tas upp till beskattning. I remiss till lagrådet 1974–08–23 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

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:16:43

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.

För att uppnå de verkningar som åsyftas vid förbudets tillkomst föreslås att sådant lån beskattas hos låntagaren som inkomst. Taxeringen skall kunna sättas ned om den skattskyldige inom fem år betalar tillbaka lånet, d v s inom samma period som han kan anföra extraordinära besvär. I de fall ränta ej uttagits på aktieägares lån skall bolaget taxeras för beräknad ränta. Procenttal fastställs av riksskatteverket med utgångspunkt i gällande marknadsränta.

På ett par områden som nyligen utretts i andra sammanhang lägger beredningen inte några egna förslag utan begränsar sig till att föra fram synpunkter på hur förhållandena på fåmansbolagsområdet bäst beaktas. Detta gäller livförsäkringsskattekommitténs förslag angående avdragsrätt för pensionsförsäkringspremier, kontoavsättning m m (SOU 1975: 21) samt förslaget om ändrade regler för traktamentsbeskattning (SOU 1974: 45). När det gäller representationskostnader avser beredningen att göra en allmän översyn av nuvarande avdragsregler och har därför avstått från att nu komma med en delösning för fåmansbolagssektorn.

En av förutsättningarna för en effektivare fåmansbolagstaxering är att informationen till taxeringsmyndigheten förbättras. Tidigare har nämnts förslaget om bruttoredovisning hos aktieägare på särskild deklarationsbilaga av löneförmåner, kostnadsersättningar m m som uppburits från bolaget. Även bolagets redovisnings- och kontrolluppgiftsskyldighet utvidgas i flera hänseenden. Bl a skall bolaget förse aktieägare med sakuppgifter som erfordras för deras redovisning i den särskilda bilagan. Kontrolluppgiftsskyldigheten beträffande naturaförmåner vidgas med undantag dock för s k trivselförmåner med obetydligt värde. Skyldigheten att förete räkenskapsutdrag utökas till att omfatta i förekommande fall avskrifter av "rörelsens konto" samt förteckning enligt 75 § c aktiebolagslagen över aktieägares m fl lån. Dispens enligt 37 § 2 mom fjärde stycket taxeringslagen från att uppge traktaments- och resekostnadsersättning föreslås ej kunna omfatta bolagsägare. Av övriga formella regler som tagits upp i företaget bör nämnas skyldighet för bolaget att separat anteckna aktieägarens uttag av varor och tjänster.

Ikraftträdande

De nya bestämmelserna är avsedda att tillämpas första gången vid 1977 års taxering.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:16:43

Reservationer

Mot vissa delar i förslaget har tre reservationer avgetts. Ledamöterna Magnusson och Nettelbrandt har bl a ansett att gränsen för lägsta arbetsinsats vid uppdelning av företagsinkomst bort sättas lägre än 600 timmar. Ledamoten Helmers menar att definitionen av fåmansbolag bort utformas i enlighet med nu gällande bestämmelse i 54 § kommunalskattelagen. Han har vidare ansett att affärsmässigt betingade transaktioner inte bör för sitt genomförande vara beroende av myndighets dispens. Han finner ej heller skäl att i fråga om lagliga lån införa en beskattningspåföljd utöver den aktiebolagsrättsliga straffsanktionen.

De förslag beredningen lagt fram på fåmansbolagsområdet skall ses mot bakgrund av målet för all taxeringsverksamhet, nämligen likformiga och rättvisa taxeringar. Denna målsättning innebär inte bara att den enskildes taxering blir materiellt riktig utan också att skatter och avgifter blir rättvist fördelade mellan olika skattskyldiga. Beredningen har därför sett kravet på en effektivt fungerande fåmansbolagsbeskattning såsom ett väsentligt rättssäkerhetsintresse för alla.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:16:43