Beskattning av fåmansbolag — en bokanmälan

1 Inledning

Juridisk litteratur löper alltid risken att bli inaktuell på grund av lagstiftarens aldrig sinande verksamhetsiver. Detta öde har Göran Grosskopfs avhandling *Beskattning av fåmansbolag* inte helt kunnat undgå. I förordet uppger G. att han inte har kunnat beakta lagstiftning och lagförslag efter den 1 oktober 1975 (avhandlingen publicerades i början av år 1976). Detta innebär att G. har tagit del av företagsskatteberedningens betänkande (SOU 1975: 54) Fåmansbolag och realisationsvinstkommitténs betänkande (SOU 1975: 53) Beskattning av realisationsvinster. Den sedermera beslutade lagstiftningen på dessa områden, vilken på många punkter skiljer sig från vad utredningarna föreslagit, har däremot utkommit efter det att G. avslutat sitt arbete. G. har inte heller haft möjlighet att granska den s. k. Pomperipossalagstiftningen, dvs. omlägningen av avdragsrätten för egenavgifter m. m., eller förslaget om allmän skatteflyktsklausul.

Det på senare tid genomförda lagstiftningsarbetet medför att det regelsystem som möter ett fåmansbolag i dag har ett delvis annat utseende än det system som gällde när G. skrev sin avhandling. Av detta kan kanske någon förledas att tro att avhandlingen har i huvudsak rättshistoriskt intresse. Så är emellertid inte alls fallet. G:s studie är av stort värde för förståelse av såväl den äldre som nuvarande lagstiftning. Till detta kan läggas att den av G. genomförda analysen säkerligen också kommer att vara till ledning vid en framtida omläggning av företagsbeskattningen.

G:s framställning är upplagd på följande sätt. I kap. 1 undersöks begreppet fåmansbolag. Dubbelbeskattning, dvs. beskattning av inkomsten först hos bolaget och sedan vid utdelning ytterligare en gång hos aktieägaren, behandlas i kap. 2. I kap. 3 redovisas i vad mån skattedomstolarna tillämpat dubbelbeskattningsprincipen på fåmansbolag. Kap. 4 innehåller en analys av transaktioner som syftar till att omvandla löpande inkomst till kapitalvinst. En sammanfattning av den genomförda undersökningen finns slutligen i kap. 5.

2 Begreppet fåmansbolag

"... billig behalt' ich
die grösste Hälfte für mich."

säger jätten Fafner till brodern Fasholt när de i Wagners opera Rhenguldet skall dela på det från Rhens botten stulna guldet. Att enfaldiga jättar kan

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:01

tala om "den största hälften" må vara förlåtet. Mer betänkligt är det om författningstext innehåller uttryck med liknande brist på precision och logik. Av G:s undersökning får anses klarlagt att så dessvärre kan vara fallet i fråga om skattelagstiftningen. Sålunda har innebörden av ordet "huvudsakligen" (i olika böjningsformer) uppenbarligen inte alltid varit klar för lagstiftaren. Uttrycket förekommer t. ex. i 35 § 3 mom. nionde stycket KL vid definition av fåmansbolag (avgörande är om aktierna till huvudsaklig del innehas av en eller ett fåtal fysiska personer), i 53 § 1 mom. e) KL vid definition av förmånsbehandlad stiftelse (stiftelse som har till huvudsakligt ändamål...) och i punkt 2 a av anv. till 36 § KL vid bedömning av rätt till 3 000-kronorstillägg vid realisationsvinstbeskattningen (byggnad som i huvudsak är avsedd att användas för bostadsändamål). I fråga om stiftelsers ändamål har huvudsaklighetskriteriet enligt G. tolkats som 90–95 % medan det vid bedömning av rätten till 3 000-kronorstillägg tolkats som 50 %. Vad gäller fåmansbolag har G. kommit till slutsatsen att uttrycket "till huvudsaklig del" i praxis ansetts innebära omkring 70–75 %. Med tanke på lagstiftningens syfte anser G. dock att ett aktiebolag skall behandlas som ett fåmansbolag redan då ett fåtal personer äger mer än 50 % av aktierna.

I samband med behandlingen av fåmansföretagspropositionen uttalade skatteutskottet (SkU 1975/76: 28 s. 37 f) att uttrycket "till huvudsaklig del" i skattesammanhang allmänt tolkats som 70–80 %. Av de nyss nämnda exemplen framgår att utskottets uttalande är alltför långtgående (påpekas kan också att ordet "huvudsakligen" så sent som i lagstiftningen om nedsättning av den allmänna arbetsgivaravgiften inom det inre stödområdet, SFS 1975: 1145, synes ha betecknat "mer än 50 %"). Såvitt gäller fåmansbolag överensstämmer dock, som G. visat, utskottets uppfattning med domstolarnas praxis. Av intresse är vidare att riksdagen på utskottets initiativ beslöt att ett aktiebolag skulle räknas som fåmansföretag om aktierna *till övervägande del*, dvs till mer än 50 %, ägdes av en eller ett fåtal fysiska personer. Denna utvidgning av tillämpningsområdet ligger alltså helt i linje med G:s uppfattning. Som bekant ansåg utskottet dock att de äldre bestämmelserna om fåmansbolag inte skulle ändras. I KL finns alltså f. n. dels begreppet fåmansbolag och dels det mer omfattande begreppet fåmansföretag.

För att ett aktiebolag skall räknas som ett fåmansföretag eller fåmansbolag krävs, som framgått av det föregående, att aktierna till övervägande resp. huvudsaklig del ägs – direkt eller indirekt – av en eller ett fåtal fysiska personer. När man skall söka fastställa innebörden av begreppet "ett fåtal" uppstår olika svårigheter. Praxis och uttalanden i förarbetena ger inte särskilt stor ledning. Det är också svårt att få full klarhet i G:s uppfattning om innehållet i gällande rätt på detta område. Tydligt är emellertid att G. anser att en alltför stor persongrupp kommit att omfattas av begreppet.

Jag tror att G:s framställning skulle ha blivit enklare att följa om han

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:01

först koncentrerat sig på det fallet att ett bolag ägs av ett antal aktieägare som inte på något sätt är släkt med varandra. I ett sådant bolag undersöks hur många aktieägare som måste tas med för att de tillsammans skall till huvudsaklig del, dvs. till minst 70–75 %, anses äga bolaget (man börjar med den största aktieägaren och fortsätter med den näst största osv.). Har huvudsaklighetskriteriet uppfyllts innan gränsen mellan ett fåtal och flertal aktieägare passerats utgör bolaget ett fåmansbolag. Med ledning av de rättsfall m. m. som G. åberopat synes gränsen mellan ett fåtal och flertal ligga mellan fem och tio personer.

Som ett andra steg i analysen borde G. enligt min mening ha undersökt i vilka situationer flera aktieägare alltid skall räknas som en ägarenhet. G. behandlar visserligen åtskilliga avgöranden i vilka aktieägarna varit släkt med varandra men synes inte ta ställning till om domstolarna dragit gränsen vid t. ex. kärnfamiljen (makar och omyndiga barn), närstående enligt punkt 2 andra stycket av anv. till 27 § eller närståendekretsen i 35 § 3 mom. tionde stycket KL. Först därefter borde undersökas om släktingar, som inte skall räknas som en ägarenhet, likväl enligt praxis behandlats på annorlunda sätt än helt obesläktade personer. Antag t. ex. att domstolarna intagit den ståndpunkten att endast medlemmar av kärnfamiljen skall räknas som en ägarenhet. Av detta kan kanske inte med bestämdhet den slutsatsen dras att ett aktiebolag, vars aktier till huvudsaklig del ägs av t. ex. tio myndiga släktingar, skall behandlas på samma sätt som ett bolag vars aktier till huvudsaklig del ägs av tio obefryndade personer.

3 Dubbelbeskattning

Kap. 2 och 3 om dubbelbeskattning utgör enligt min mening den mest givande delen av G:s avhandling. G. konstaterar inledningsvis att av lagstiftarna uppgivna motiv för dubbelbeskattning av aktiebolag i stort sett saknar relevans för rörelsedrivande fåmansbolag. Domstolarna har enligt G. också intagit en liberal attityd i fråga om dubbelbeskattningen. Som exempel nämner G. att fåmansbolag medgivits avdrag för obegränsat stora löner till sådana aktieägare i bolaget som intagit ställning av heltidsarbetande företagsledare. Denna inställning från domstolarnas sida bottnar enligt G. inte i svårigheten att korrekt värdera företagsledarens arbetsinsats utan tyder närmast på ett medvetet åsidosättande av dubbelbeskattningsprincipen. G:s tes är att enkelbeskattning, dvs. obegränsad avdragsrätt för lön till företagsledaren, tillåts för rörelsedrivande fåmansbolag såvida företagsledaren därigenom inte erhåller någon förmån utöver enkelbeskattningen.

Det förhåller sig förvisso på det sättet att ett rörelsedrivande fåmansbolag kan nollställa sig skattemässigt genom att betala ut hela överskottet som lön till företagsledaren. Följden blir att bolaget undgår beskattning och att företagsledaren träffas av ungefär samma beskattningseffekt som om han hade

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:01

drivit verksamheten i form av handelsbolag eller enskild firma. Frågan är emellertid om domstolarnas generösa inställning till avdrag för lön grundar sig på praktiska överväganden eller om det – som G. gör gällande – beror på att domstolarna anser att enkelbeskattning hos företagsledaren är materiellt befogat. Som stöd för sin uppfattning åberopar G. att man i praxis utan inskränkningar godkänt avdrag för tantiem och liknande lönetillägg till företagsledaren. Något starkare belägg synes detta dock inte vara, eftersom det torde vara lika svårt att marknadsmässigt uppskatta rimligheten av ett tantiem e. d. som företagsledarens ordinarie lön. Ungefär samma resonemang kan föras i fråga om pension som betalas ut till aktieägare som varit företagsledare i bolaget.

Handelsbolags inkomster enkelbeskattas hos delägarna oavsett vilken verksamhet som bolaget bedriver. Om ett fåmansägt aktiebolag förvaltar aktier eller fastigheter är emellertid avdragsrätten för lön väsentligt begränsad. Inkomsten beskattas då i regel först hos bolaget och därefter hos aktieägaren. Man kan mot denna bakgrund ställa sig frågan varför domstolarna skulle – annat än av praktiska skäl – tillämpa handelsbolagsprincipen för rörelsedrivande aktiebolag men dubbelbeskatta t. ex. ett fastighetsförvaltande aktiebolag. G. motiverar detta med att ett förvaltningsbolags inkomst ofta är att jämställa med kapitalinkomst och att sådan inkomst sedan gammalt äger en högre skattekraft än arbetsinkomster. Argumentet förefaller inte helt övertygande.

Som nyss nämnts hävdar G. att rätten till enkelbeskattning går förlorad om den skattskyldige sökt uppnå skatteförmåner utöver enkelbeskattningen. G. hänvisar bl. a. till rättsfallen RÅ 1970: 382, RÅ 1970: 1312 och 1315, RÅ 1972: 1000–1007 samt ett avgörande av kammarrätten i Stockholm (1974-05-02).

I målet RÅ 1970: 382 hade ett bolag yrkat omkring 34 000 kr. i avdrag för lön till fyra studerande barn. Barnens far var VD i bolaget. Antalet aktier uppgick till 500, varav (4 × 35 =) 140 ägdes av barnen och återstående 360 av barnens mor (kontorschef i bolaget). PN medgav avdrag för 20 000 kr. av det till barnen utbetalade beloppet medan 14 000 kr. ansågs utgöra förtäckt vinstutdelning till barnen. KR medgav avdrag för hela utbetalningen. RR fastställde PN:s beslut. – Omständigheterna var i stort sett desamma i målen RÅ 1972: 1000–1007 (avdrag vägrades för del av ”lön” till bolagets direktörers barn, vilka ägde huvudparten av aktierna i bolaget). I målen RÅ 1970: 1312 och 1315 hade ett bolag betalat ut 7 000 kr. till två flickor som, såvitt visats, inte utfört något arbete i bolaget. Aktierna i bolaget ägdes av flickornas mor. Modern beskattades för beloppet såsom för inkomst av kapital (förtäckt utdelning) och bolaget vägrades avdrag. – Kammarrättsavgörandet gällde avdrag för ”överlön” till företagsledarens make. Makarna

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:01

ägde hälften vardera av aktierna i bolaget. Bolaget vägrades avdrag för beloppet.

Utgången i målen RÅ 1970: 382 och RÅ 1972: 1000–1007 kan enligt min mening förklaras på följande sätt. Till barnen har betalats vissa belopp som inte utgör ersättning för utfört arbete. Eftersom barnen är aktieägare i bolaget är det naturligare att behandla utbetalningarna som utdelning till barnen än att fingera att beloppen i själva verket tillfallit föräldrarna. Den vägrade avdragsrätten är därmed en direkt konsekvens av avdragsförbudet för utdelning och kan således inte ses som någon sanktion för att de skattskyldiga sökt uppnå otillbörliga skatteförmåner. En annan sak är att bolaget sannolikt hade kunnat få avdrag för de ifrågavarande beloppen om dessa i stället hade betalats ut till företagsledaren som lön. Påpekas kan emellertid att det inte är givet att enkelbeskattning hade varit fördelaktigare för de skattskyldiga. Om de utdelade beloppen inte alls eller endast delvis träffats av effektiv beskattning hos barnen – utdelningen motsvarar t. ex. sparavdrag och grundavdrag – kan kombinationen skatt hos bolaget–utdelning hos barnen ge lägre total skatt än kombinationen nollställning av bolaget–lön till föräldrarna.

I rättsfallen RÅ 1970: 1312 och 1315 ägde barnen inte aktier i bolaget. Det var därför inte möjligt att behandla de från bolaget utbetalade beloppen som utdelning till barnen. Beloppen kunde då behandlas som lön eller aktieutdelning till modern (modern ägde samtliga aktier) eller som gåva till barnen. Av den i RÅ lämnade redogörelsen framgår inte varför utdelningsalternativet valdes. Tänkbart är dock att domstolarna inte ansett att modern varit verksam i bolaget på heltid. I målet var nämligen upplyst bl. a. att modern bedrivit biluthyrningsrörelse vid sidan av sin verksamhet i bolaget. Den i praxis accepterade möjligheten till nollställning av bolagsinkomst gäller ju endast lön till heltidsarbetande företagsledare.

Utgången i kammarrättsavgörandet synes väl förenligt med regeringsrättens inställning i målen RÅ 1970: 382 och RÅ 1972: 1000–1007 (det är rimligare att behandla ”överlön” till aktieägare som utdelning än som lön till någon anhörig).

Jag finner sammanfattningsvis att de av G. åberopade rättsfallen knappast ger stöd för tesen att domstolarna av principiella skäl accepterat enkelbeskattning av rörelsedrivande fåmansbolag. Likaså ställer jag mig något frågande inför påståendet att domstolarna använt dubbelbeskattning som en sanktion mot skattskyldiga som sökt att få obehöriga skatteförmåner. Åtskilligt tyder på att avstegen från principen om dubbelbeskattning inte grundas på principiella överväganden utan beror på praktiska svårigheter att uppskatta det marknadsmässiga värdet av företagsledarens arbetsinsats.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:01

4 Omvandling av löpande inkomst till kapitalbeskattning

I detta kapitel diskuteras Lundin-transaktioner, handel med vinstbolag och interna aktieöverlåtelser. G:s redogörelse är intresseväckande och på de flesta punkter invändningsfri.

I samband med redogörelsen för regeringens handläggning av ansökningar om dispens från bestämmelserna om beskattning av interna aktieöverlåtelser, tar G. upp frågan om en beviljad dispens har prekluderande verkan vid bedömningen av om aktieöverlåtelsen innebär förtäckt utdelning. Den förtäckta utdelningen består i så fall i att den fysiska personen överlåter sina aktier till det "egna" bolaget för ett pris som överstiger marknadspriset. G. anför att regeringens dispensprövning är mycket summarisk och att yttrande inte inhämtas från berörda länsstyrelser. Mot denna bakgrund kommer G. till den slutsatsen att en beviljad dispens inte har prekluderande verkan utan att det måste stå taxeringsmyndigheterna fritt att påvisa att den i dispensärendet uppgivna köpeskillingen delvis utgör förtäckt utdelning.

I anslutning till detta kan framhållas att ansökningar om dispens från reglerna om beskattning av interna aktieöverlåtelser numera alltid kommuniceras med länsstyrelserna. Bedömningen av köpeskillingens marknadsmässighet och övriga villkor i samband med överlåtelsen torde därför vara noggrannare än tidigare. Detta medför dock enligt min mening ingalunda att taxeringsmyndigheterna är förhindrade att hävda att den köpeskilling, som angivits och godkänts i dispensärendet, till en del är att anse som förtäckt utdelning.

5 Sammanfattande synpunkter

I det femte och sista kapitlet lämnar G. en sammanfattning av sina synpunkter på fåmansbolagens beskattning. Den genomförda undersökningen visar enligt G. att fåmansbolagen helt enkelt inte passar in i det nuvarande skattesystemet. G. föreslår därför att fåmansbolagen infogas i det system som tillämpas för handelsbolag. Enkelbeskattning av det fåmansägda aktiebolaget bör dock enligt G:s uppfattning göras beroende av delägarnas samtycke.

G:s avhandling är lättläst och uppslagsrik. Den rekommenderas till alla som är intresserade av företagsbeskattning.

S. v. B.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:01