

## Företagsbeskattning, seminarieövningar ht 2013 – Björn Forssén Örebro universitet (JPS)

### Fåmansföretag

#### Övningsexempel 1

Pelle driver verksamhet i ett aktieföretag, AB X, som han äger ensam. Bolaget behövde ett finansiellt tillskott förra året. Pelle tog då personligen ett lån om 500 000 kr i banken. Utan några förbehåll satte han in hela beloppet i AB X. I år tar han ut beloppet eftersom bolaget går med vinst. Han säger att han låter bolaget låna tillbaka pengarna till honom

a 1) Vad gäller för Pelle beträffande enligt IL?

**Svar:**

Tillskottet förra året från Pelle till sitt bolag, AB X, utgjorde ett ovillkorat aktieägartillskott. Det är – till skillnad från villkorade aktieägartillskott – inte lån enligt IL. I år har därför penninglån lämnats från AB X till Pelle i strid mot 21:1-7 ABL, s.k. förbjudet lån. Enligt 11:45 IL ska Pelle ta upp lånebeloppet (500 000 kr) som intäkt i inkomstslaget tjänst. [Arbetsgivaravgifter påförs inte eftersom det förbjudna lånet inte utgör ersättning för arbete.]

a 2) Vad är det för slags regel som aktualiseras? En fåmansföretagsregel?

**Svar:**

Reglerna om beskattning av fysiska resp. juridiska personer för förbjudna lån, enligt 11:45 resp. 15:3 IL, ingår inte i fåmansföretagsreglerna. De är en kvarleva från den s.k. stopplagstiftningen för fåmansföretag vilken avskaffades år 2000. Låneförbudet omfattar inte bara fåmansföretag utan också andra AB (se Lodin m.fl. 2013 s. 401 och 469).

b) Vad gäller om Pelle i stället anför att han har utfört prestationer gentemot sitt bolag för att erhålla beloppet i år?

**Svar:**

Pelle ska deklarerera beloppet som (vanlig) lön i inkomstslaget tjänst (11:1 första st. IL).

c) Vad gäller i så fall för AB X?

**Svar:**

AB X ska erlägga arbetsgivaravgifter (31,42 %) på löneutbetalningen om 500 000 kr (2:10 SAL).

d 1) Om AB X utgjorde moderbolag i en koncern där AB Y är dotterbolag, och Pelle i stället bestämmer att AB X ska låna ut beloppet till AB Y, är frågan: vad gäller beträffande det lånet enligt IL?

**Svar:**

Det är fråga om ett vanligt lån som inte medför beskattning. Eftersom låntagaren (gäldenären), AB Y, också är ett aktiebolag och bildar en koncern med långivaren AB X, är det inte fråga om något förbjudet lån. Se 21 kap. 2 § första st. 2 ABL. Regeln i 15:3 IL om beskattning av juridisk person som låntagare beträffande förbjudna lån aktualiseras således inte.

d 2) Förändras svaret på fråga d 1 om Pelle äger även AB Y direkt, dvs. om både långivaren AB X och låntagaren AB Y ägs direkt av Pelle?

**Svar:**

Nej. Det är i och för sig inte något koncernförhållande mellan AB X och AB Y, men undantag från beskattning av förbjudet lån föreligger enligt 15 kap. 3 § första st. andra men. första strecksatsen IL beträffande låntagare som är AB.

Övningsexempel 2

I detta fall innehåller AB X en klädbutik och bolagets ägare är A, B, C och D. A, B och C äger 30 % vardera i bolaget och de är aktiva på heltid i driften av verksamheten, medan D som äger återstående 10 % är en passiv delägare. D är gift med A. Frågan är: vad gäller enligt IL beträffande utdelning från AB X till delägarna respektive beträffande kapitalvinst som delägarna skulle erhålla vid försäljning av aktierna i AB X?

**Svar:**

AB X är ett fåmansföretag (se 56 kap. 2 § första st. 1 och 5 § och 2 kap. 22 § IL). Samtliga aktier i AB X är kvalificerade andelar: A, B, och C är aktiva i betydande omfattning och D är närstående till den aktive A (se 57 kap. 4 § första st. 1 IL). Utdelning och kapitalvinst beskattas enligt reglerna i 57 kap. IL för A, B, C och D.

Övningsexempel 3

Konsultbolaget AB Y ägs av A, B och C. A och B äger 20 respektive 35 % av aktierna i bolaget, medan C äger 45 % av aktierna i bolaget. De tre delägarna är inte närstående till varandra enligt IL. A är aktiv på heltid i bolagets verksamhet och B är inte aktiv på heltid men är utsedd till VD i bolaget, medan C enbart har ställt upp med insatskapital i bolaget vid starten. Frågan är: vad gäller enligt IL beträffande utdelning och kapitalvinst avseende de tre delägarnas aktier i AB Y?

**Svar:**

AB Y är ett fåmansföretag (se 56:2 första st. 1 IL). Inga andelar i AB Y utgör kvalificerade andelar. Det beror på att den s.k. utomstående regeln i 57 kap. 5 § IL "avkvalificerar" A:s och B:s aktier, genom att C är utomstående som i betydande omfattning (minst 30 %) äger del i AB Y [se Lodin m.fl. 2013 s. 454, prop. 1989/90:110 Del 1 s. 468 och Skatteverkets Handledning för beskattning av inkomst vid 2013 års taxering (del 5) s. 2512]. Annars skulle A:s aktier ha varit kvalificerade andelar genom att denne är verksam i betydande omfattning. Detsamma skulle ha gällt B:s aktier, eftersom SKV

A 2006:12 (avsnitt 3.1) anger att en VD anses i den egenskapen verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag. Vanliga utdelnings- och kapitalvinstregler gäller för A:s, B:s och C:s aktier i AB Y.

#### Övningsexempel 4

a) I detta fall äger Pelle ensam restaurangbolaget AB Z. Lisa är har en vanlig anställning i ett företag inom datakonsultbranschen, där hon har en årslön om 420 000 kr. Lisa har emellertid också arbetat som gourmetkock. Pelle driver restaurangen som en lunchrestaurang med öppethållande på vardagarna. Nu har han övertalat Lisa att på helgerna arbeta som just gourmetkock, för att under en övergångstid etablera restaurangen som en gourmetrestaurang och i slutändan är avsikten att inte servera luncher på vardagarna, utan enbart ha gourmetinriktningen och öppet kvällstid samtliga dagar i veckan. Pelle och Lisa resonerar på följande sätt angående hur de ska gå till väga för att åstadkomma den förändrade inriktningen på restaurangen. Tanken är att Lisa inte ska erhålla någon lön från AB Z, utan i stället ska Pelle vid ett senare tillfälle utan ersättning överlåta 50 % av aktierna i AB Z till Lisa. Vad gäller skatterättsligt? Vilka skatterättsliga problem kan uppkomma för Lisa och AB Z? Kan åtgärder aktualiseras avseende flera taxeringsår?

**Svar:**

#### *Alternativ 1*

Om det inte föreligger några omständigheter som tyder på förtäckt lön, beskattas Lisa för utdelning eller kapitalvinst på de aktier hon erhåller i AB Z. Pelle och Lisa är aktiva i betydande omfattning i verksamheten i fåmansföretaget AB Z. Således är aktierna i bolaget kvalificerade andelar. För utdelning eller en kapitalvinst vid en senare försäljning av sina aktier i AB Z beskattas Lisa enligt reglerna i 57 kap. IL. En del av vad hon erhåller i utdelning eller kapitalvinst kan således komma att omfattas av inkomst av tjänst enligt dessa regler. AB Z är inte skyldigt att erlagga arbetsgivaravgifter på det slaget av inkomst av tjänst (2:23 SAL).

#### *Alternativ 2*

Beroende på omständigheterna kan det bli fråga om att Skatteverket i en utredning hävdar att Lisa inte har arbetat utan ersättning, innan hon erhåller 50 % av aktierna i AB Z. Skatteverket kan komma att påstå att AB Z har haft oredovisade intäkter som Lisa har erhållit för arbetet som gourmetkock på helgerna. Det kan således bli aktuellt med beskattningsåtgärder också avseende taxeringsår före det taxeringsår då Skatteverkets granskning sker [se 66 kap. 7, 21 och 27 §§ SFL samt 66 kap. 32 § SFL och 4 § och 14 § andra st. skattebrottslagen (1971:69) och 35 kap. 1 § brottsbalken (1962:700)]. Resonemanget blir i så fall följande:

- Skatteverket anför att värdet av 50 % av aktierna i AB Z ska beskattas som vanlig lön i inkomstslaget tjänst hos Lisa (11:1 första st. IL). I sådant fall är det således inte till någon del fråga om utdelning eller kapitalvinst som ska beskattas enligt reglerna i 57 kap. IL (jfr Exempel 11:5 på s. 470 och 471 i Lodin m.fl. 2013).
- De oredovisade intäkter (exklusive moms) som Skatteverket påstår har förekommit i AB Z:s verksamhet ”kvittar” Skatteverket mot ifrågavarande lön från bolaget till Lisa (framgår öppet i Skatteverkets revisionspromemoria avseende bolaget). [Beroende på omständigheterna kan dock påstående om höga oredovisade intäkter leda till att Skatteverket anser att en del av sådana intäkter tillkommit Pelle som lön (med samma

konsekvenser för Pelle och AB Z som för Lisa och AB Z). Jag bortser emellertid i övrigt från den aspekten i detta svarsförslag.]

- Skatteverket kräver emellertid AB Z på arbetsgivaravgifter (31,42 %) på lön till Lisa (2:10 SAL).
- Dessutom kräver Skatteverket AB Z på utgående moms på påstådda oredovisade intäkter – skattesats på servering 12 % (7 kap. 1 § andra st. 5 ML). Den lön som Skatteverket påstår att Lisa erhållit bör teoretiskt motsvara de av Skatteverket påstådda oredovisade intäkterna inklusive utgående moms.
- Inkomstskattemässigt blir konsekvensen för AB Z att bolagets redovisade överskott/underskott i näringsverksamhet sänks/ökas med ett belopp motsvarande bolagets båda skulder till Skatteverket avseende arbetsgivaravgifter och utgående moms.

I detta fall har följande betydelse för frågan om beskattningskonsekvenser uppstår för Lisa och AB Z: Ett argument emot Skatteverkets påståenden om oredovisade intäkter och lön till Lisa är att hon har haft en normal lön från annat håll (datakonsultarbetet). Otydlighet i olika hänseenden beträffande villkor i avtal mellan AB Z, Pelle och Lisa är dock till nackdel för AB Z och Lisa i en skatteprocess. För dem som biträder parterna med avtalsskrivningen är det således viktigt att tänka på skatterätten och inte bara på civilrätten.

b) Nu har det gått några år och restaurangen är en lönsam gourmetrestaurang. Pelle och Lisa säljer sina aktier i AB Z till en köpare som driver vidare verksamheten. Emellertid önskar köparen att Lisa ska finnas kvar och arbeta i verksamheten under ett år efter överlåtelsen, för att garantera en bra övergång med en förhoppningsvis fortsatt lönsamhet. Köparen erbjuder därför Lisa en tilläggsköpeskillning för hennes 50 % av aktierna i AB Z, medan Pelle inte erbjuds någon tilläggsköpeskillning för sina 50 % av aktierna i AB Z. Nu undrar Lisa: Utgör tilläggsköpeskillningen också kapitalvinst enligt reglerna i 57 kap. IL?

#### **Svar:**

I enlighet med HFD:s dom HFD 2012 not. 58 (förhandsbesked ang. inkomstskatt) utgör tilläggsköpeskillningen skatterättsligt ett lönetillägg, som inte omfattas av fårmansföretagsreglerna i 57 kap. IL utan utgör vanlig lön (11:1 första st. IL). Lisa beskattas i inkomst av tjänst för tilläggsbeloppet och utbetalaren ska erlägga arbetsgivaravgifter på det (2:10 SAL). Avgörande för att tilläggsköpeskillningen inte omfattas av 57 kap. IL är att Pelle inte fortsatte sin anställning och inte hade rätt till tilläggsköpeskillning (jfr kommentar av HFD 2012 not. 58 i Lodin m.fl. 2013 s. 463).

#### Övningsexempel 5

AB Z har i detta fall enbart en ägare, Pelle. Han har inte sålt några aktier i bolaget under beskattningsåret 2011. Han har emellertid hållit en extra bolagsstämma i bolaget och därigenom tagit en utdelning om 400 000 kr under beskattningsåret 2011. Av de förtryckta uppgifterna till deklarationen för taxeringsåret 2012 framgår att den sparade utdelningen från 2010 var 260 000 kr. Pelle ska upprätta blankett K10 för kvalificerade andelar i fåmansföretag och tillämpa den s.k. förenklingsregeln. Biträd honom med det, varvid blanketten kan hämtas

från Skatteverkets hemsida ([www.skatteverket.se](http://www.skatteverket.se)) eller så kan blanketten på s. 254 i övningsboken fyllas i.

- a) Frågorna som ställer sig är följande: Hur stor blir skatten och vilket eller vilka inkomstslag gäller? Hur stor blir eventuell sparad utdelning till nästa år?

**Svar:**

K10 2012 (SKV 2110) – Kvalificerade andelar Fåmansföretag

A. Utdelning på kvalificerade aktier/andelar

1. Alternativ 1 – Förenklingsregeln

Beräkning av gränsbelopp

1.1 Årets gränsbelopp enligt förenklingsregeln=127 750 kr [Inkomstbasbeloppet (IBB) för 2010=51 100 kr (se efter 58:28 SFB i lagboken):  $51\ 100 \times 2,5=127\ 750$  kr.  $127\ 750 \times$  Antal ägda andelar vid årets ingång/Totala antalet andelar vid årets ingång= $127\ 750 \times 1=127\ 750$ ].

1.2 Sparat utdelningsutrymme från föregående år (260 000)  $\times 1,0584=275\ 184$  kr.

1.3 Gränsbelopp enligt förenklingsregeln=402 934 kr ( $127\ 750 + 275\ 184$ )

1.4 (---) Vid avyttring eller gåva innan utdelningstillfället (eller då utdelning inte sker avyttringsåret): gränsbelopp som är hänförligt till de överlåtna andelarna

1.5 Gränsbelopp att utnyttja vid p. 1.7: 402 934 kr

Beräkning av den utdelning som ska beskattas i TJÄNST och sparad utdelningsutrymme

1.6 Utdelning: 400 000 kr.

1.7 -402 934 kr.

1.8 (---) [Min kommentar: Således beskattas ingen del av utdelningen i inkomstslaget tjänst.]

1.9 2 934 kr. Sparat utdelningsutrymme.

1.10 (---) Vid delavyttring eller gåva efter utdelningstillfället: sparad utdelningsutrymme som är hänförligt till de överlåtna andelarna enligt p. 3.7a

1.11 Sparat utdelningsutrymme till nästa år: 2 934 kr.

Beräkning av den utdelning som ska beskattas i KAPITAL

1.12 Utdelning: 400 000 kr.

1.13 (---) [Min kommentar: Inget belopp beskattas i tjänst enligt p. 1.8.]

1.14 Utdelning i kapital: 400 000 kr.

1.15 Utdelning som ska tas upp i kapital; beloppet i p. 1.14 (400 000)  $\times 2/3=266\ 667$  kr (Förs till inkomst av kapital i inkomstdeklaration 1 (ruta 50) och läggs till ev. andra kapitalinkomster (räntor m.m.).

Inkomst av kapital avseende utdelningen (400 000) utgör 266 667 kr. Skattebelastningen på utdelningen blir 80 000 kr (normalskattesatsen för kapital 30 %  $\times 266\ 667$ ). Annorlunda uttryckt: skattebelastningen i inkomstslaget kapital (inom gränsbeloppet) blir 20 % på utdelningen, dvs. 20 %  $\times 400\ 000=80\ 000$  kr.

Sparad utdelningsutrymme till nästa år blir 2 934 kr.

- b) Bör en fåmansföretagare upprätta blankett K 10 (SKV 2110) till sin inkomstskattedeklaration även för beskattningsår då varken utdelning från bolaget eller försäljning av aktier i bolaget skett?

**Svar:**

Delägare i fåmansföretag bör lämna blankett K 10 varje år. Det rekommenderas också av Skatteverket (se [www.skatteverket.se](http://www.skatteverket.se)). Om försäljningar av aktier i bolaget eller utdelningar inte har skett, föreligger inte någon skyldighet för delägare att lämna blankett K 10, men genom att lämna blankett K 10 uppdaterar företagaren uppgiften om sparutdelningsutrymme. Den uppgiften anges i de förtryckta uppgifterna i anslutning till deklARATIONEN varje år. Därmed har företagaren automatiskt uppgift om sparutdelningsutrymme för aktuellt år och beräkningen av gränsbeloppet, när denne väl har erhållit utdelning eller har sålt aktier i bolaget. Det kan vara svårt att rekonstruera den uppgiften i efterhand om det har gått flera år innan utdelning eller aktieförsäljning sker. Viss hjälp finns dock även i sådant fall att få genom program som finns på marknaden (och som redovisnings- och revisionsbyråer brukar använda).

(Extra) Övningsexempel 6

Läs artikel i Skattenytt nr 11 2013 (s. 750-756), Förslaget till förändrade fåmansföretagsregler från 2014, av Mats Tjernberg. [Avser framför allt s. 255-282 i prop. 2013/14:1 Budgetpropositionen för 2014 Förslag till statens budget för 2014, finansplan och skattefrågor.]

- a) Diskutera litet för och emot förändringar. Saknas något? Jfr t.ex. ang. 100-basbeloppsregeln (57:22 IL) och RÅ 2004 ref. 2 (se prop. 2005/06:40 s. 61; SFS 2005:1136).

**Svar:**

(Med avseende på RÅ 2004 ref. 2 och lagändringen genom SFS 2005:1136)

Regeringens förslag inför 2014 handlar om att fåmansföretagsreglerna – 3:12-regelverket – inte ska vara alltför fördelaktiga, i vart fall inte för vissa kategorier. Är det motiverat att en företagare som har flera bolag inte ska omfattas av taket för beskattning av kapitalvinst i inkomstslaget tjänst, bara för att denne har flera fåmansbolag, när en person som har en vanlig anställning kan omfattas av kapitalreglerna vid försäljning av aktier som denne har i börsnoterade och onoterade bolag, oavsett hur många bolag det gäller? På vilket sätt innebär HFD:s avgörande att neutralitet upprätthålls beträffande beskattningen av arbetsinkomster och kapitalinkomster vid jämförelse mellan fåmansföretagare och den som har en vanlig anställning?

- b) 100-basbeloppsregeln finns i 57 kap. 22 § IL. Genom SFS 2005:1136 upphävdes gamla 57 kap. IL och ersattes av ett nytt 57 kap. IL. I det gamla 57 kap. IL fanns 100-basbeloppsregeln i 57 kap. 12 § IL. Dessförinnan fanns regeln i 3 kap. 12 b mom. femte och sjätte st. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. Genom SFS 2005:1136 anges i nuvarande 57:22 IL att fråga ska vara om kapitalvinst *från ett företag* – jämfört med uttrycket *avyttring av en kvalificerad aktie* i 3:12 b fjärde st. (sedermera femte st.) lagen om statlig inkomstskatt. Att sistnämnda uttryck ersatte uttrycket *avyttring av aktier i ett fåmansföretag* bedömde HFD i RÅ 2004 ref. 2 inte ha inneburit att någon ändring i sak torde ha varit avsedd. HFD sade att lydelsen av lagrummet ”kan synas ge utrymme för olika tolkningar”. En annan tolkning vore då framför allt – i linje med den skattskyldiges argumentation – att takregeln ska tillämpas vid varje avyttring. Vad anser Du utifrån en tanke om fördjupat rättfärdigande om att HFD för sin konklusion

behövde anföra ett flertal omgångar av förarbeten och dömde till den skattskyldiges nackdel, trots att HFD ansåg att utrymme till annan tolkning fanns?

**Svar:**

Lagstiftning bör principiellt sett inte ske i förarbeten, utan i själva lagtexten. Det innebär (enligt min uppfattning) också att HFD borde ha utvecklat sin tolkning mer än vad som framgår av avgörandet när det gäller tolkningsproblemets förhållande till legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i 8 kap. 2 § första st. 2 (och 2 kap. 10 § andra st.) regeringsformen (1974:152) och det förutsebarhetshänsyn som följer därav.

- c) Hur skulle Ditt svar på fråga b påverkas av om ett liknande tolkningsproblem hade gällt en regel i IL som till skillnad från fåmansföretagsreglerna ska innebära implementering av en bestämmelse i t.ex. EU:s fusionsdirektiv, och den hade behandlats på samma sätt av HFD som i RÅ 2004 ref. 2, dvs. en tolkning baserad på flera omgångar av förarbeten beaktas.

**Svar:**

EU-domstolen har uttryckt att en nationell domstol ska företa en EU-konform tolkning så långt nationell rätt medger [se EU-målen 14/83 (von Colson), p. 28, och C-106/89 (Marleasing), p. 8 och s. 69 i Fusionsdirektivet Svensk beskattning i EG-rättslig belysning, av Kristina Ståhl. Iustus Förlag. Uppsala 2005]. De nationella tolkningsprinciperna sätter den yttersta gränsen för den EU-konforma tolkningen. Det tolkningsalternativ som ska väljas avseende en regel i IL, vilken ska innebära en implementering (genomförande) av exempelvis en bestämmelse i EU:s fusionsdirektiv, är det alternativ som är konformt med innehållet i direktivbestämmelsen och som ligger inom nämnda ram (som uppställs av de nationella tolkningsprinciperna). Den EU-konforma tolkningsskyldigheten innebär sålunda inte en skyldighet att tolka lagen i strid med dess ordalydelse (contra legem) – se s. 70 och 71 i Fusionsdirektivet Svensk beskattning i EG-rättslig belysning, av Kristina Ståhl, med hänvisningar där till andra verk.

Förfaranden är inte en rättskälla enligt EU-rätten. Ett direktiv har inga förarbeten, utan i ingressen till ett direktiv anges skälen för direktivet [Jfr ang. mervärdesskattedirektivet och t.ex. EU-målen C-280/10 (Polski Trawertyn), p. 3 och 19, och C-436/10 (BLM), p. 3 och 27]. Emellertid är lojaliteten till förarbeten så tungt förankrad i svensk rättskällehänsyn att det är en nationell tolkningsprincip att förarbeten är en sådan rättskälla som *bör* beaktas, om inte starka motstånd – främst lagregelns ordalydelse – talar för en annan tolkning (se s. 24 i Moms i praktisk tillämpning EU-domstolens och Högsta förvaltningsdomstolens domar, av Lena Hiort af Ornäs och Eleonor Kristoffersson. Liber AB. Malmö 2012; s. 66 i Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet, av Mikaela Sonnerby. Norstedts Juridik. Stockholm 2010; och s. 101 i Mål och metoder vid tolkning av skattelag – med särskild inriktning på användning av förarbeten, Jan Kellgren. Iustus Förlag. Uppsala 1997). Eftersom förarbeten – till skillnad från lagtexten – inte är en rättskälla som *ska* följas, får de inte leda till en rättstillämpning i strid med EU-rätten (se s. 75 i Fusionsdirektivet Svensk beskattning i EG-rättslig belysning, av Kristina Ståhl och s. 53 i Mål och metoder vid tolkning av skattelag – med särskild inriktning på användning av förarbeten, Jan Kellgren). Det gäller som en huvudregel, men det kan inte uteslutas att beaktande av förarbeten och HFD-praxis – tillsammans med andra hänsyn – kan leda till

en tolkning i strid med EU-rätten (se s. 75 i Fusionsdirektivet Svensk beskattning i EG-rättslig belysning, av Kristina Ståhl).

Om det hade varit fråga om en skatteregel i IL vars innehåll ska innebära en implementering av en EU-regel, t.ex. en bestämmelse i fusionsdirektivet, hade förarbetena enligt min uppfattning i vart fall inte varit lika avgörande för tolkningen som i RÅ 2004 ref. 2.