

F. IMPAKT – vissa frågor om företagsbeskattning

IMPAKT står för *Inkomstskatt, Mervärdesskatt, Punktskatt, Arbetsgivaravgifter, Källskatt och Tull*. Förkortningen ger läsaren ett enkelt kom-ihåg avseende huvuddelen av de materiella skatter och avgifter som ingår i det svenska skattesystemet. På åtta sidor ges här en översikt avseende vissa frågor om företagsbeskattning, vilken ger stöd för studier och undervisning i företagsbeskattning åt studenter och lärare. De e-böcker som jag hittills har publicerat i min IMPAKT-serie är:

- *IMPAKT – studiehandledning i inkomstskatt, socialavgifter och mervärdesskatt*
- *IMPAKT – Momsnyckeln*
- *IMPAKT – Avtal och momsproblem*
- *IMPAKT – Skatter och avgifter i Sverige*
- *IMPAKT om skatter för ägarledda företag – studiematerial*
- *IMPAKT – Snabborientering i det svenska skattesystemet* (med PM A-F)

Jfr också bl.a. e-boken *Skatteförfarandepraktikan – med straff- och europarättsliga aspekter*, där jag anger mer om de förfarandemässiga reglerna avseende bl.a. lämnande av mervärdesskattedeklaration. Se www.forssen.com

Innehåll

s. 2, **Grunderna för uttagsbeskattning, jämförelse med förmånsbeskattning respektive underprisöverlåtelse**

- s. 2, a) Uttag ur näringsverksamhet
- s. 2, Kommentarer
- s. 2, b) Uttag eller förmån?
- s. 2, Kommentarer
- s. 2, c) Uttag eller underprisöverlåtelse (omstruktureringar)

s. 3, **Beskattningsfrågor mellan bolag: utdelningar, aktieförsäljningar och koncernbidrag**

- s. 3, a) Dubbelbeskattningsprincipen, undantag avseende kedjebeskattnig
- s. 3, Ang. aktieägartillskott
- s. 3, b) Skattefri utdelning på näringsbetingade andelar
- s. 3, Kommentarer
- s. 3, c) Skattefri försäljning av näringsbetingade andelar
- s. 4, d) Koncernbidragsreglerna
- s. 4, Kommentarer
- s. 5, Förutsättningarna för bidrag mellan moderföretag och helägt dotterföretag
- s. 5, Koncernavdragsregler för svenskt moderföretag beträffande slutlig förlust hos ett helägt utländskt dotterföretag

s. 5, **Särskilt om begränsningarna i IL av ränteavdrag i företagssektorn från och med 2019**

s. 6, **Grunderna för fåmansföretagsbeskattning**

- s. 6, Fåmansföretag och fåmanshandelsbolag
- s. 7, Delägare och företagsledare
- s. 7, Kvalificerade andelar
 - s. 7, Utdelningsbeskattningen
 - s. 8, Kapitalvinstbeskattningen
 - s. 8, Skattebelastningen på utdelning och kapitalvinster på kvalificerade andelar

Förkortningar

BFL, bokföringslagen (1999:1078); *Dir.*, kommittédirektiv; *EBIT/EBITDA*, Earnings Before Interest and Tax, Depreciation and Amortization; *HFD*, Högsta förvaltningsdomstolen; *IBB*, inkomstbasbelopp; *IL*, inkomstskattelagen (1999:1229); *ML*, mervärdesskattelagen (1994:200); *prop.*, Regeringens proposition; *RÅ*, Regeringsrättens årsbok; *SAL*, socialavgiftslagen (2000:980); *SFL*, skatteförfarandelagen (2011:1244); *SFS*, svensk författningssamling; *SKV*, Skatteverket; *SOU*, statens offentliga utredningar; *www*, worldwide web

Stockholm den 30 november 2019
juris doktor Björn Forssén

Grunderna för uttagsbeskattning, jämförelse med förmånsbeskattning respektive underprisöverlåtelser

a) Uttag ur näringsverksamhet

Uttag ur näringsverksamheten ska behandlas som en skattepliktig intäkt. Med uttag avses att den skattskyldige tillgodogör sig en tillgång från näringsverksamheten för privat bruk eller att han för över den till en annan näringsverksamhet. Uttag föreligger också om den skattskyldige överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att det är affärsmässigt motiverat. Uttag av en tillgång eller en tjänst ska behandlas som om den avyttras mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (uttagsbeskattning). [22:2, 3 § 1 men och 7 § 1 st IL]

Kommentarer: Exempelvis en livsmedelshandlare (egenföretagare) som tar hem varor uttagsbeskattas. Däremot uttagsbeskattas inte s.k. självtjänster, dvs. att en näringsidkare använder sitt yrkeskunnande för egen räkning vid sidan om sin näringsverksamhet. T.ex. kan det vara fråga om att en revisor gör sin egen deklaration, frisören i exemplet enligt ovan klipper sig själv eller målarmästaren målar om sin bostad (se prop. 1989/90:110 Del 1 s. 660).

b) Uttag eller förmån?

Förmånsbeskattning kan ske av en anställd (inkomst av tjänst), t.ex. en anställd hos livsmedelshandlaren får varor i stället för en löneförhöjning. Livsmedelshandlaren (egenföretagare) själv uttagsbeskattas om denne tar hem varor för privat konsumtion. Har inköpet bokförts i näringsverksamheten, höjs resultatet i näringsverksamheten med ett belopp motsvarande marknadsvärdet. Om livsmedelshandlaren driver verksamheten ett aktiebolag som denne äger, blir det fråga om förmånsbeskattning av handlaren i sistnämnda situation, dvs. höjning av dennes inkomst av tjänst. Aktiebolaget får göra kostnadsavdrag för arbetsgivaravgifter som bolaget erlägger på förmånen.

Kommentarer: Jfr förmån, som inte definieras i IL. För att över huvud taget kunna tala om förmån som intäktsbegrepp ska det vara fråga om annat än kontanter. Ersättningar i form av kontanter är i princip skattepliktiga och faller utanför förmånsbegreppet. Har den anställde ett behov av det utgivna för tjänstens utförande föreligger inte någon förmån. Om de privata inslagen är större än behovet i och för arbetet, föreligger en förmån. Det kan dock föreligga ett begränsat privat värde utan att det utgivna anses utgöra en förmån (se SOU 1999:94 s. 61-62). Med marknadsvärde avses såväl beträffande förmånsbeskattning som uttag i näringsverksamhet det pris som den skattskyldige skulle ha fått betala på orten om han själv skaffat sig motsvarande varor, tjänster eller förmåner mot kontant betalning (61:2 2 st IL).

Dessutom: jfr vid tillämpning av företagsbeskattningsfrågor även med **BFL**. Viktiga regler i BFL som influerar företagsbeskattningen är t.ex. reglerna om *bokföringsskyldighet* och *affärshändelser*. En fysisk person som bedriver näringsverksamhet är bokföringsskyldig för denna (2:6 1 st BFL). En juridisk person är bokföringsskyldig, om inte annat anges i 2-5 §§ i 2 kap. BFL (2:1 BFL). Med affärshändelser förstås i BFL: alla förändringar i storleken och sammansättningen av ett företags förmögenhet som beror på företagets ekonomiska relationer med omvärlden, såsom in- och utbetalningar, uppkomna fordringar och skulder samt egna tillskott till och uttag ur verksamheten av pengar, varor eller annat (1 kap. 2 § 1 st 7 BFL). Om ett uttag ska bokföras enligt BFL, utgör det ett uttag ur näringsverksamhet även enligt 22 kap. IL, om det inte är fråga om en underprisöverlåtelse i samband med omstrukturering [jfr c)]. I sistnämnda hänseende utgår för övrigt inte heller moms, om det är fråga om överlåtelse av tillgång i samband med verksamhetsöverlåtelse (2:1b ML).

c) Uttag eller underprisöverlåtelse (omstruktureringar)?

En underprisöverlåtelse ska inte medföra uttagsbeskattning (23:9 IL). Med underprisöverlåtelse avses att en tillgång överläts utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat, om de villkor som anges i 14-29 §§ är uppfyllda (23:3 IL).

Det första villkoret är att överlåtaren och förvärvaren ska vara en fysisk person eller ett *företag* (23:14 1 st IL). Med företag avses svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening etc. (23 kap. 4 § första st. IL). Undantag från beskattning vid en underprisöverlåtelse handlar om att en sådan överlåtelse inte ska medföra varaktiga skattefördelar. Underprisöverlåtelser ska vara en kvalificerad sådan för att undantag från uttag ska föreligga, dvs. den ska uppfylla villkoren i 23:14-29 IL.

Ett typexempel på en kvalificerad underprisöverlåtelse mellan olika subjekt som bedriver näringsverksamhet, och som således inte medför beskattning, är en enskild näringsidkare som överför sin näringsverksamhet till ett aktiebolag. Tvärtom går också bra, dvs. aktiebolaget överför sin näringsverksamhet till aktieägaren. Utagsbeskattning sker inte och aktieägaren undgår utdelningsbeskattning, om det överförda värdet senare beskattas i ägarens enskilda näringsverksamhet.

Beskattningsfrågor mellan bolag: utdelningar, aktieförsäljningar och koncernbidrag

a) Dubbelbeskattningsprincipen, undantag avseende kedjebeskattning

Ett aktiebolag (eller en ekonomisk förening) kan – till skillnad från en enskild näringsidkare (fysisk person) – inneha s.k. näringsbetingade aktier (24:13 1 st IL). Regler om skattefrihet för utdelningar på eller försäljning av näringsbetingade aktier finns i 24 kap. resp. 25 och 25 a kap. IL.

Aktiebolaget är ett eget skattesubjekt. Det innebär att beskattning sker av verksamheten hos bolaget, och ägaren beskattas för utdelning på och försäljning av aktierna i bolaget. För att undvika principiellt oönskade kedjebeskattningseffekter finns reglerna om skattefrihet för aktiebolag som mottar utdelning från ett annat aktiebolag eller på försäljning av aktierna, om aktieinnehavet är näringsbetingat (**näringsbetingade aktier**) och **inte** utgör **kapitalplaceringsaktier**. För aktiebolags och ekonomiska föreningars vinster och förluster på kapitalplaceringsaktier gäller i huvudsak de vanliga reglerna för kapitalbeskattningsreglerna.

Ang. Aktieägartillskott

- Återbetalning av ovillkorliga aktieägartillskott behandlas som utdelning. Ett sådant aktieägartillskott utgör avdragsgill omkostnad vid beräkning av kapitalvinst på aktier.
- Återbetalning av villkorliga aktieägartillskott betraktas normalt som återbetalning av lån. Ett sådant aktieägartillskott sker på villkor att det kan återbetalas i framtiden om bolaget ger vinst.

b) Skattefri utdelning på näringsbetingade andelar

Utdelning från ett aktiebolag till en ägare som är fysisk person föranleder skatteplikt för aktieägaren. Om däremot en juridisk person, t.ex. ett svenskt aktiebolag, mottar utdelning från ett annat svenskt aktiebolag, föreligger skattefrihet för sådan utdelning, förutsatt att aktierna inte innehas i kapitalplaceringssyfte. Aktier där utdelningen är skattefri kallas näringsbetingade andelar, och det begreppet avser:

- andelar i icke-marknadsnoterade aktiebolag och ekonomiska föreningar,
- andelar i marknadsnoterade företag, där sammanlagda rösterna av ägarföretagets samtliga andelar i det ägda företaget uppgår till minst 10 % av röstetalet i det företaget och
- marknadsnoterade andelar som betingas av den rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller det närliggande företaget (med vissa tidsvillkor för marknadsnoterade andelar).

Kommentarer: Om fråga är om lageraktier i värdepappershandel, utgör aktierna inte näringsbetingade andelar eftersom det inte rör sig om kapitaltillgångar utan om aktier som utgör lagertillgångar.

För ägarföretag som utgör investmentbolag har särskilda regler införts för att undvika kedjebeskattningseffekter (39:14-19 IL).

c) Skattefri försäljning av näringsbetingade andelar

Skattefrihet för kapitalvinst på försäljning av näringsbetingade andelar föreligger i princip i samma utsträckning som skattefrihet åtnjuts för utdelning på samma andelar:

- Om t.ex. ett svenskt aktiebolag har tillskjutit kapital till ett dotterbolag, som förbrukat det tillskjutna kapitalet och därmed gjort en förlust, ska beskattning för kapitalvinst inte ske av moderbolagets försäljning av sina näringsbetingade andelar i dotterbolaget, om en motsvarande kapitalvinst skulle ha tagits upp på grund av försäljningen (25 a:3 och 5 IL). Dotterbolaget har inte haft vinster mot vilka förlustavdrag kunnat utnyttjas, eftersom tillskjutet kapital har förbrukats. Moderbolaget måste tillåtas göra avdrag för kapitalförlusten vid försäljningen av dotterbolagsaktierna. Annars kommer varken dotter- eller moderbolag att erhålla avdrag för förlusten. Det skulle innebära en överbeskattning inom bolagssektorn. Genom skattefriheten undviks kedjebeskattningseffekter. Moderbolaget får emellertid inte vara ett investmentbolag (25 a:3 IL). För ägarföretag som utgör investmentföretag gäller, som nämnts, särskilda regler i 39:14-19 IL.

För övrigt finns i 25 a och 49 a kap. IL också särskilda regler om att beskattning ska ske av kapitalvinst om en avyttrad delägar rätt hänför sig till ett skalbolag, s.k. skalbolagsbeskattning (25 a:9 1 st IL). Ett företag utgör skalbolag om summan av marknadsvärdet av företagets likvida tillgångar (enligt 14-16 §§) överstiger ett jämförelsebelopp som vid tidpunkten för avyttringen av samtliga delägar rätter utgör ½ av ersättningen för de avyttrade delägar rätterna (25 a:9 2 st och 17 § 1 men IL). Ett skalbolag föreligger t.ex. om ett bolag som säljs har

1,1 miljon kr i likvida medel och 10 miljoner kr i övriga tillgångar men köpeskillingen uppgår till 2 miljoner kr (½ av 2 milj. kr=1 miljon kr som blir jämförelsebeloppet; de likvida tillgångarna 1,1 milj. kr överstiger jämförelsebeloppet). Genom den skärpta beskattningen av kapitalvinster enligt 57 kap. IL vid avyttring av fåmansföretag där säljaren varit aktiv (se 8) ansågs tillräcklig neutralitet ha skapats mellan beskattning vid försäljning av bolag och vid vinstuttag. De s.k. 3:12-reglerna infördes 1990, och genom den skärpningen utmönstrades den speciella vinstbolagsbeskattningen. Emellertid ansågs s.k. skalbolagstransaktioner alltför medföra fördelar, om en köpare av bolaget inte tog den latenta skatteskulden avseende obeskattade vinstmedel på grund av en inkråmsöverlåtelse före aktieöverlåtelsen seriöst. När kapitalvinster på näringsbetingade andelar blev skattefria år 2003 blev det mer intressant att genomföra skalbolagstransaktioner och reglerna i 25 a kap. IL infördes. Utgångspunkten för skalbolagsreglerna enligt både 25 a och 49 a kap. IL är att säljaren av ett skalbolag ansvarar för att den skatt som belöper på bolagets verksamhet fram till överlåtelседagen erläggs – i den mån bolaget inte har fullgjort den skyldigheten.

d) Koncernbidragsreglerna

Koncernbeskattning avser bolagssektorn. Aktier i annan juridisk person ägs av ett aktiebolag – inte av en fysisk person.

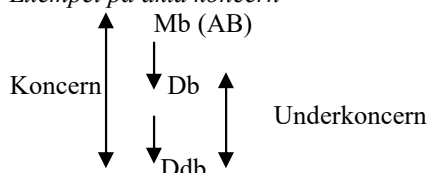
Varför finns regler om koncernredovisning? En koncernredovisning ska visa koncernens relationer till omvärlden. Ett företags redovisning ska, som nämnts, visa dess förmögenhetsförändring och försiktighetsprincipen innebär att en rättvisande bild ska ges (jfr 1:2 1 st 7 BFL ang. affärshändelser). På samma sätt får en koncerns resultat och ställning inte övervärderas, utan en rättvisande bild ska ges av koncernen som helhet [7:6 2 st årsredovisningslagen (1995:1554)]. Om t.ex. moderbolaget år 1 har förvärvat varor för 200 och säljer dem år 2 till dotterbolaget för 250, har ett vinstpåslag skett med 50. År 3 säljer dotterbolaget varorna till en utomstående för 300. För koncernen som helhet är inkomsten 300 realiserad först år 3. I koncernbokslutet för år 2 ska den för koncernen som helhet icke realiserade vinsten 50 hos moderbolaget tas bort i koncernbokslutet. Annars sker en övervärdering år 2 av förmögenhetsförändringen i koncernen som helhet för det året.

Koncernen utgör inte ett skattesubjekt. Varje bolag i koncernen utgör ett skattesubjekt.

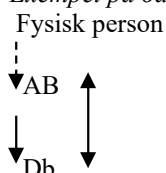
Koncernbeskattningsreglerna avser resultatöverföringar och resultatutjämningsåtgärder mellan bolag i samma koncern.

En koncern föreligger om ett aktiebolag (moderbolaget) äger så många aktier i en annan juridisk person (dotterföretaget) att moderbolaget har mer än 50 % av rösterna i dotterföretaget. På samma sätt kan dotterföretaget utöva bestämmande inflytande över en annan juridisk person, som också utgör dotterföretag till moderbolaget. Tillsammans utgör moderbolag och dotterföretag en koncern [1:11 § aktiebolagslagen (2005:551)].

Exempel på äkta koncern



Exempel på oäkta koncern (med äkta underkoncern)



Koncernbidragsreglerna avser att ge möjlighet till fullständig resultatutjämnning, om ägarsambandet innebär att ett moderföretag (ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening etc.) äger mer än 90 % av aktierna eller andelarna i ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening (helägda dotterföretag). Det är fråga om närmast helägda bolag inom koncernen. Det är således inte tillräckligt att fråga är om näringsbetingade aktier [jfr ovan b)]. Ett koncernbidrag utjämnar resultaten så att givande bolag gör ett avdrag och mottagande bolag är skattepliktigt. Inom sådana koncerner anses det rimligt att en förlust i ett bolag och en vinst i ett annat bolag inom koncernen ska kunna kvittas skattemässigt, så att resultatberäkningen skattemässigt liknar den som skulle ha skett om bolagen hade fusionerats till ett enda aktiebolag. Bidraget behöver inte betalas ut kontant, utan det räcker med att fordringsförhållande uppstår och redovisas (se 35:2 och 3 IL).

Kommentarer: Jfr det redovisningsrättsliga begreppet affärshändelse, enligt 1:2 1 st 7 BFL. Genom koncernbidraget har inte någon affärshändelse skett om koncernen ses som en enhet. Mellan koncernbolagen har inte någon varuförsäljning e.d. skett, utan koncernbidragsreglernas syfte är att ge möjlighet till resultatutjämnning, så att koncernbolaget som går med vinst inte behöver beskattas motsvarande bidraget, som i stället täcker upp förlusten hos det bolag inom koncernen som kanske går i konkurs om bidraget inte erhålls.

Förutsättningarna för bidrag mellan moderföretag och helägt dotterföretag:

Ett koncernbidrag från ett moderföretag till ett helägt dotterföretag eller från ett helägt dotterföretag till ett moderföretag ska dras av under förutsättning att

1. varken givaren eller mottagaren är ett privatbostadsföretag eller investmentföretag,
2. både givaren och mottagaren redovisar bidraget öppet i inkomstdeklarationen för ett beskattningsår som har samma deklarationstidpunkt enligt SFL eller som skulle ha haft det om inte givarens eller mottagarens bokföringsskyldighet upphör,
3. dotterföretaget har varit helägt under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan dotterföretaget började bedriva verksamhet av något slag,
4. mottagaren inte enligt ett skatteavtal ska anses ha hemvist i en utländsk stat utom i fall som avses i 2 a § andra meningen,
5. näringsverksamheten som koncernbidraget hänför sig till inte är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal, och
6. om bidraget lämnas från dotterföretaget till moderföretaget, utdelning under beskattningsåret från dotterföretaget inte ska tas upp hos moderföretaget.

[35:3 IL]

Koncernavdragsregler för svenskt moderföretag beträffande slutlig förlust hos ett helägt utländskt dotterföretag:

Denna möjlighet har införts på grund av att HFD, med hänvisning till domar från EU-domstolen, har ansett att begränsningen av koncernavdragsreglerna till att enbart avse bidrag mellan svenska koncernbolag strider mot EU-rätten. Genom införandet av ett särskilt kapitel i IL, 35 a kap., har sedan den 1 juli 2010 svenska moderföretag möjlighet att göra s.k. koncernavdrag för en slutlig förlust hos ett helägt (mer än 90 %) utländskt dotterföretag om det har försatts i likvidation och den har avslutats, förutsatt bl.a. att sådant dotterföretag har hemvist inom EES-området (35 a:2 och 5 IL).

Särskilt om begränsningarna i IL av ränteavdrag i företagssektorn från och med 2019

Den 1 januari 2019 infördes genom SFS 2018:1206 begränsningar i IL av ränteavdragen i företagssektorn. Jag återger i korthet från prop. 2017/18:245 vad de nya reglerna avses innebära. Skattelagstiftningen innehåller inte någon *allmän* definition av begreppet ränta och i förarbetena till skattereformen 1990 respektive i HFD:s praxis betecknas begreppet som ”inte helt entydigt” respektive ”inte rättsligt klart definierat” (Se prop. 1989/90:110 Del 1 s. 402 respektive RÅ 1999 ref. 14). Därför återger jag först de definitioner som *särskilt* har införts i 24 kap. IL (Räntor och utdelningar i inkomstslaget näringsverksamhet) för uttrycken ränteutgifter och ränteinkomster:

- Med *ränteutgifter* avses i 24 kap. IL ränta och andra utgifter för kredit, och utgifter som är jämförbara med ränta (se 24:2 första st. IL). Sedan hänvisas i 24:2 andra och tredje st. till de lagrum i 24 och 24 a kap. IL där det anges i vilken utsträckning leasingavgifter samt ersättningar i form av livränta och liknande utbetalningar för avyttrade tillgångar behandlas som ränteutgifter respektive i vilken utsträckning valutakursförluster omfattas av definitionen av ränteutgifter.
- Med *ränteinkomster* avses i 24 kap. IL inkomster som motsvarar ränteutgifter enligt 24:2 IL (24:3 första st. första men. IL). Sedan hänvisas i 24:3 första st. andra men. och andra st. till de lagrum i 24 och 24 a kap. IL där det anges i vilken utsträckning leasingavgifter behandlas som ränteinkomster och i vilken utsträckning valutakursvinster omfattas av definitionen av ränteinkomster.

Regeringen vill med de nya reglerna åstadkomma att skattesystemet motverkar att företagens vinster förs ut obeskattade från Sverige genom ränteavdrag. Det är ett av skälen till att den generella begränsningen av ränteavdrag i företagssektorn infördes i kombination med sänkningen av bolagsskatten från 22 till 20,6 procent, vilken sker i två steg fram till 2021 (21,4 %, 2019; och 20,6 %, 2021). Avdragsbegränsningen är utformad som en så kallad EBITDA-regel med ett avdragsutrymme om 30 procent [EBIT/EBITDA (redovisningsmässiga resultatmått): Earnings Before Interest and Tax, Depreciation and Amortization]. De nya reglerna innebär i korthet ett avdragsförbud för ränta vid vissa gränsöverskridande situationer (hybridregler) och att reglerna om begränsning av ränteavdrag för vissa interna lån som motverkar aggressiv skatteplanering snävas in och blir mer träffsäkra, så att de i princip kommer att avse rena missbruksfall. Dessutom har genom de nya reglerna också införts skatteregler om finansiella leasingavtal. Reformen förväntas medföra en större neutralitet i beskattningen av eget respektive lånat kapital och regler om undantag från begränsningarna ska gynna små och medelstora företag. Endast 1 procent av företagen beräknas omfattas av begränsningsreglerna i fråga, medan små och medelstora företag avses få en skattesänkning. Jfr prop. 2017/18:245 s. 1, 2 och 340.

Grunderna för fåmansföretagsbeskattning

Fåmansföretagsreglerna avser beskattning av fåmansägda bolag och av ägarna. Reglerna infördes 1976 (prop. 1975/76:79). Efter skattereformen 1990 återfanns reglerna i 3 § 12 mom. lagen om statlig inkomstskatt. När IL ersatte kommunalskattelagen och lagen om statlig inkomstskatt överfördes fåmansföretagsreglerna till 56, 57 och 60 kap. IL, men reglerna kallas fortfarande 3:12-reglerna:

- 56:2-7 IL innehåller definitionen av fåmansföretag
- 57 kap. IL innehåller begränsningarna av vad som ska behandlas som utdelning och kapitalvinst för fåmansföretagare
- 60 kap. familjebeskattningsregler
 - avseende fåmansföretag (aktiebolag eller ekonomiska föreningar) och fåmanshandelsbolag, 60:12-14 IL
 - avseende enskild näringsidkare som ersätter barn och make för arbete i verksamheten, 60:2-11 IL (OBS! definitionsmissigt ej fåmansföretagsregler)

SKV har utfärdat detaljerade allmänna råd rörande beskattningen av fåmansföretag, SKV A 2015:9.

Syftet med fåmansföretagsreglerna är – numera – att förhindra att vad som egentligen är arbetsinkomst omvandlas till kapitalinkomst. Reglerna i 57 kap. IL begränsar för vilka en aktieägare som arbetar i fåmansbolaget ska kunna bli aktievinstbeskattad eller erhålla utdelningsbehandling. Överskjutande belopp beskattas som inkomst av tjänst. Jfr anställds skattesituation: en arbetstagare kan förvärva börsaktier och kapitalbeskattas för utdelning och reavinst på försäljning av dessa, men kan inte omvandla sin arbetsinkomst (inkomst av tjänst) till inkomst av kapital. Neutralitet beträffande beskattning av arbets- och kapitalinkomster är en målsättning med skattesystemet.

Utdelning eller kapitalvinst inom ramen för det s.k. gränobeloppet omfattas av en skattebelastning motsvarande vad som gäller inkomstslaget kapital. En ”överutdelning” presumeras däremot enligt 57 kap. IL motsvara lön i inkomstslaget tjänst. En överutdelning omrubriceras inte i aktiebolaget, vilket innebär att den – till skillnad från vanlig lön – inte är avdragsgill i bolaget. Däremot omfattas inte utdelning eller kapitalvinst som beskattas i inkomstslaget tjänst enligt 57 kap. IL av arbetsgivaravgifter (2:23 SAL). Det går för övrigt inte att kringgå fåmansföretagsreglerna genom överlåtelse av aktiebolag till handelsbolag. Enligt 50:7 IL ska beskattning i inkomstslaget tjänst ske av den del av vinsten på en handelsbolagsförsäljning som är hänförlig till aktieinnehavet.

Om aktieförsäljningar eller utdelningar inte skett i fåmansföretaget, föreligger inte någon skyldighet för delägare att lämna blankett K 10 (SKV 2110), se www.skatteverket.se. Däremot rekommenderar Skatteverket på sin hemsida (www.skatteverket.se) att delägare i fåmansföretag ändå lämnar blankett K 10 varje år, eftersom därmed uppgift om gränobelopp för s.k. separat utdelningsutrymme därmed uppdateras. Det kan vara svårt att rekonstruera den uppgiften i efterhand om det har gått flera år innan utdelning eller aktieförsäljning sker.

Fåmansföretag och fåmanshandelsbolag

Med *fåmansföretag* avses *aktiebolag* och *ekonomiska föreningar* där

1. fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget, eller
2. näringsverksamheten är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra och där en fysisk person genom innehav av andelar, genom avtal eller på liknande sätt har den faktiska bestämmanderätten över en sådan verksamhet och självständigt kan förfoga över dess resultat. [56:2 IL]

Med *fåmanshandelsbolag* avses handelsbolag där

1. fyra eller färre delägare genom innehav av andelar eller på liknande sätt har ett bestämmande inflytande, eller
2. näringsverksamheten är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra och där en fysisk person genom innehav av andelar, genom avtal eller på liknande sätt har den faktiska bestämmanderätten över en sådan verksamhet. [56:4 IL]

Vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag ska, beträffande bedömningen av om fyra eller färre delägare förekommer, en person och hans närstående (närståendekrets) anses som en delägare. Prövningen ska göras med utgångspunkt från den äldste personen och därefter i fallande åldersordning. En person som inräknats i en närståendekrets ska inte medräknas i någon ytterligare krets.

Närståendekretsen är mycket vid och omfattar far- och morföräldrar, föräldrar, make, avkomling och avkomlings make, syskon eller syskons make (men ej makes syskon). [22:22 och 56:5 IL]

Även om en enda person eller familj kan inneha majoriteten i ett börsbolag, utgör inte aktiebolag noterade på svensk eller utländsk börs fåmansföretag (56:3 IL).

En del av fåmansföretagsreglerna gäller samtliga delägare i företaget, medan andra endast avser den som utgör företagsledare enligt definitionen i 56 kap. IL eller närstående till denne.

Delägare och företagsledare

Med *delägare* i fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag avses en fysisk person som, direkt eller indirekt, äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget.

Med *företagsledare* i ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag avses den eller de fysiska personer som genom eget eller närståendes innehav av andelar och sin ställning i företaget har ett väsentligt inflytande i företaget. Om det egna eller närståendes ägarinflytande är mindre än 20 %, anses normalt väsentligt inflytande inte föreligga.

När det gäller företag där näringsverksamheten är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra och en fysisk person har den faktiska bestämmanderätten, anses denne vara företagsledaren. Vederbörande har ensam den faktiska bestämmanderätten över verksamheten och kan självständigt förfoga över dess resultat.

Flera personer kan vara företagsledare enligt fåmansföretagsreglerna, t.ex. två makar äger ett företag och båda arbetar i företagsledande ställning (t.ex. två advokater). Ett fåmansföretag kan också sakna företagsledare i fåmansföretagsreglernas mening, om ingen närståendekrets har tillräckligt stort ägarinflytande eller om ingen i kretsen innehar inflytelserik ställning i företaget. [56:6 IL]

Kvalificerade andelar

Utdelningsbeskattningen

Handelsbolag ingår inte i fåmansföretagsbegreppet, eftersom flertalet av fåmansföretagsreglerna bara har betydelse för dubbelbeskattade subjekt. Även om det endast är andelar i fåmansföretag som kan vara kvalificerade, kan dock verksamheten i ett fåmanshandelsbolag beaktas vid bedömningen av om andelar i ett fåmansföretag är kvalificerade. Regelsystemet är därför mycket snårigt.

Bestämmelserna om kvalificerade andelar är avsedda att träffa sådan inkomst som till sin natur utgör arbetsinkomst. Passiva delägare berörs inte av bestämmelserna. För dessa gäller vanliga utdelnings- och kapitalvinstregler (dvs. inkomstslaget kapital) utan inskränkning (57:3-7 c IL). Om utomstående – personer som inte äger kvalificerade andelar – äger del i företaget och har rätt till utdelning, ska en andel anses kvalificerad endast om det föreligger särskilda skäl. I sådana fall saknas oftast skäl att försöka omvandla arbetsinkomst till utdelning i syfte att få en lägre beskattning, eftersom huvudaktieägarna i så fall också måste avstå en del av den utdelade vinsten till den utomstående.

Avsikten med reglerna om utdelningsbeskattningen i fåmansföretag är att bestämma hur mycket av en utdelning som kan anses utgöra avkastning på investerat kapital och hur mycket som kan anses motsvara den aktive aktieägarens arbetsinsats. Det sker genom fastställande av ett belopp som kan anses utgöra skäligen avkastning för den aktive aktieägaren i dennes egenskap av aktieägare, det s.k. gränsbeloppet. Det beloppet beskattas som inkomst av kapital, medan överskjutande belopp ("överutdelning") beskattas som inkomst av tjänst.

Med kvalificerad andel avses först och främst en andel i ett fåmansföretag, där andelsägaren eller honom närstående under beskattningsåret eller inom den föregående 5-årsperioden varit *verksam i betydande omfattning* (aktivitetskravet – 57:4 1 st IL). Enligt förarbetsuttalanden ska en person alltid anses verksam i betydande omfattning om hans arbetsinsats har påtaglig betydelse för vinstgenereringen i företaget. Det kravet har en kvalitativ karaktär, och således är inte reglerna om kvalificerade andelar tillämpliga på en delägare som endast haft en underordnad ställning i företaget. SKV A 2015:9 innehåller rekommendationer avseende aktivitetskravet i 57:4 1 st IL för att göra det mer konkret (se SKV A 2015:9, avsnitt 3.1 med Allmänna råd till 57 kap. 4 § IL).

Vid fastställandet av **årets gränsbelopp** för kapitalbeskattad utdelning kan ägaren välja mellan att antingen:

- tillgodoräkna sig ett *schablonbelopp* enligt **förenklingsregeln** eller

- enligt en **normalmetod** fastställa ett underlag som består dels av ett **kapitalunderlag**, dels ett lönebaserat utrymme, **löneunderlag**, av vilket en viss andel får tillgodoräknas som en del av årets gränsbelopp. [57:11 IL]

För att fastställa tillgängligt kapitalbeskattat utdelningsutrymme får till årets gränsbelopp läggas tidigare års gränsbelopp som inte utnyttjats, vilket kallas **sparat utdelningsutrymme** (57:13 IL). Att utdelning kan sparas medför att det inte uppstår någon nackdel för den fåmansföretagare som fonderar vinst för att täcka företagets investeringar och först senare år utdelar vinsten eller tar ut den först vid försäljning av bolaget.

[Se även blankett K 10, som återfinns på www.skatteverket.se.]

Kapitalvinstbeskattningen

Återstående vinst efter avdrag för sparat utdelningsutrymme avseende avyttring av kvalificerade andelar beskattas i inkomstslaget tjänst upp till ett belopp om 100 inkomstbasbelopp [100 x 59 300 (IBB för 2016)=5 930 000 kr]. Vinst därutöver beskattas i inkomstslaget kapital med 30 % (57 kap. 21 och 22 §§ IL).

I enlighet med HFD:s avgörande RÅ 2004 ref. 2 gäller 100-(inkomst)basbeloppsregeln endast kapitalvinst avyttringsåret och de 5 föregående beskattningsåren på kvalificerade andelar *i ett och samma fåmansföretag*. Basbeloppstaket (100 IBB) för kapitalvinst som ska beskattas i inkomstslaget tjänst begränsas därvidlag inte till försäljningar som en person gör utan till försäljningar gjorda av en närstående krets, och HFD:s avgörande innebär att taket endast gäller för deras försäljningar av aktier i ett och samma fåmansföretag därunder (se 57 kap. 22 § IL enligt SFS 2005:1136 och prop. 2005/06:40 s. 61, 62 och 92).

Skattebelastningen på utdelning och kapitalvinster på kvalificerade andelar

För utdelningar och kapitalvinster på kvalificerade andelar ska endast 2/3 av kapitalinkomsten inom ramen för gränsbelopp och sparat utdelningsutrymme tas upp till beskattning. Det innebär att skattebelastningen i det avseendet sänks från 30 %, som är skattesatsen för statlig inkomstskatt i inkomstslaget kapital, till 20 %. OBS! Beträffande utdelning resp. kapitalvinst kan en uppdelning av en hög utdelning resp. kapitalvinst vid försäljning av *kvalificerade andelar* behöva ske i 3 delar:

- Utdelning < gränsbeloppet=inkomst av kapital med skattebelastning 20 %
- Utdelning > gränsbeloppet (dock högst 90 IBB)=tjänsteinkomstbeskattning (32-57 %)*
- Utdelning därutöver=kapitalinkomstbeskattning utan reduktion (30 %) (se 57:20 och 20 a och 65:5 IL och prop. 2005/06:40 s. 92 och 135)
- Kapitalvinst upp till gränsbeloppet x 2/3=kapitalinkomstbeskattning 20 %
- Kapitalvinst därutöver upp till 100 IBB=tjänsteinkomstbeskattning
- Kapitalvinst över gränsbeloppet + 100 IBB=kapitalinkomstbeskattning 30 % (se 57:21 och 22 IL).

För förluster på avyttring av kvalificerade andelar inskränks avdragsrätten i inkomstslaget kapital så att endast 2/3 av förlusten är avdragsgill (genom kvittning) mot kapitalvinster på avyttring av delägaraktier (se 48:20 IL). Till den del en kapitalförlust på kvalificerade andelar inte kan dras genom sådan kvittning ska 2/3 av 70 % dras av mot andra kapitalinkomster (48:20 a 3 st IL).

[Jfr Utdelning/kapitalvinst på *andelar i onoterade företag*, skattesats 5/6 x 30 %=25 % (42:15 a 1 st. IL) resp. utdelning/kapitalvinst på *börsaktier* (marknadsnoterade aktier), normalskattesatsen för kapital 30 % gäller (65:7 IL).]

*OBS! Den s.k. värnskatten om 5 procent ska avskaffas den 1 januari 2020, så att statliga skatten och därmed marginalskatten sänks i motsvarande mån. Statliga skatten blir då 20 procent och högsta marginalskatt blir 52 procent i exemplet (om kommunalskatten antas vara 32 procent). Se Finansdepartementets promemoria Fi2019/02421/S1, Avskaffad övre skiktgräns för statlig inkomstskatt (s.k. värnskatt), från juni 2019.