SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNDSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

Nr 5 1976

Fåmansföretagens beskattning

Av assessorn Stig von Bahr

Inledning

I prop. 1975/76: 79 lade regeringen fram förslag om ändrade regler för beskattning av fåmansföretag m. m. Propositionen bygger på ett av företagsskatteberedningen avlämnat delbetänkande (SOU 1975: 54) Fåmansföretag. Regeringsförslaget antogs – med vissa mindre ändringar – av riksdagen den 5 mars 1976 (SkU 1975/76: 28, rskr 1975/76: 171). De nya bestämmelserna finns återgivna i SFS 1976: 85–87.

De nya lagstiftningen

1. Allmänt

Lagstiftningen om fåmansföretag innefattar inte någon principiell avvikelse från nuvarande system för beskattning av fåmansägda företag och deras ägare. Någon allmän skärpning av beskattningen är inte heller åsyftad. Vad statsmakterna eftersträvat är att uppnå skattemässig rättvisa mellan olika företagsformer. Avsikten har således varit att minska de fördelar i beskattningsavseende som fåmansföretag haft jämfört med verksamhet som bedrivits utan förmedling av juridisk person. I propositionen uttalas att reglerna tar sikte på transaktioner som kan genomföras endast av den anledningen att något reellt tvåpartsförhållande inte föreligger mellan företaget och dess ägare och vars enda och egentliga syfte är att åstadkomma lindring i beskattningen. Som exempel på sådana transaktioner nämns oriktig lönesättning för arbete som utförs av personer tillhörande ägarkretsen, för ägarna förmånliga avtal rörande disposition av bil och lokaler samt felaktig prissättning vid överlåtelse av egendom. Ett genomgående drag hos dessa transaktioner är att de strider mot de grundprinciper som den civilrättsliga företagslagstiftningen bygger på. De sanktioner som finns i lagen (1944: 705) om aktiebolag, AL, och brottsbalken m. m. är dock enligt departementschefen i dessa fall ofta inte effek-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:39

tiva nog att förhindra att ägarna tillförsäkrar sig förmåner på företagets bekostnad.

Lagstiftningen är utformad på följande sätt. I botten ligger nya regler i kommunalskattelagen (KL). Dessa materiella regler kompletteras med bestämmelser i taxeringslagen (TL) om utvidgad skyldighet för fåmansföretag och deras delägare att lämna upplysningar om sina ekonomiska mellanhavanden. Avsikten är också att riksskatteverket (RSV) skall utfärda anvisningar angående tillämpning av det nya regelsystemet.

2. Begreppet fåmansföretag m. m.

Genom den nya lagstiftningen introduceras begreppet fåmansföretag i KL (35 § 1 a mom.). Som fåmansföretag räknas aktiebolag, ekonomisk förening och handelsbolag, vari aktierna eller andelarna till övervägande del ägs eller på därmed jämförligt sätt innehas – direkt eller genom förmedling av juridisk person – av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer. Såvitt gäller aktiebolag är definitionen identisk med begreppet "fåmansbolag" i 35 § 3 mom. nionde stycket KL utom såtillvida att orden "till huvudsaklig del" bytts ut mot "till övervägande del". Denna ändring skedde på skatteutskottets initiativ. Utskottet framhöll att uttrycket "till huvudsaklig del", vilket enligt utskottet hittills ansetts innebära 70–80 %, stred mot vad departementschefen anfört i propositionens allmänna motivering. I denna hade departementschefen nämligen anslutit sig till företagsskatteberedningens uppfattning att det avgörande vid bedömningen av om ett fåmansbolag skulle anses vara för handen eller inte var om en viss grupp personer hade mer än *hälften* av aktierna i bolaget eller, vid olika röstetal, mer än *hälften* av rösterna.

Den av utskottet initierade ändringen innebär att tidigare praxis rörande innebörden av begreppet fåmansbolag inte utan vidare kan tillämpas på fåmansföretag. Utskottet tog också upp frågan om ordet "huvudsakligen" borde ändras till "övervägande" i 35 § 3 mom. nionde stycket och 54 § femte stycket KL. Enligt utskottets mening borde dock denna fråga övervägas sedan praktiska erfarenheter vunnits från lagstiftningen om fåmansföretag.

Som fåmansföretag räknas vidare aktiebolag, ekonomisk förening och handelsbolag, vars verksamhet är uppdelad på olika av varandra oberoende verksamhetsgrenar, såvida en person genom aktie- eller andelsinnehav, avtal eller på därmed jämförligt sätt har den reella bestämmanderätten över sådan verksamhetsgren och självständigt kan förfoga över dess resultat. De företag som träffas av denna definition av fåmansföretag är sådana som är uppdelade på olika verksamhetsgrenar där varje verksamhetsgren i stort sett fungerar som ett självständigt enmansföretag. Departementschefen motiverade denna utvidgning av fåmansbolagsbegreppet med att det i annat fall förelåg risk för att fria yrkesutövare, som tidigare bedrivit sin verksamhet i eget

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:39

aktiebolag, skulle med oförminskat reellt inflytande formellt flytta över verksamheten till ett aktiebolag med många delägare.

Läkartjänst AB och Tandläkartjänst AB, som har omkring 300 resp. 900 aktieägare, begärde i en skrivelse att skatteutskottet skulle uttala att bolagen inte var att anse som fåmansföretag enligt det utvidgade fåmansföretagsbegreppet. Av skrivelsen framgick att bolagens verksamhet är uppdelad på olika driftsenheter (läkarmottagningar), som förestås av en läkare (aktieägare i något av bolagen). Bolagen hävdade att varje mottagning inte kunde betraktas som ett självständigt enmansbolag, eftersom det förekom att inkomst överfördes från mottagningar med god lönsamhet till sådana med sämre lönsamhet.

Något svar på sin fråga fick Läkartjänst AB och Tandläkartjänst AB inte. Skatteutskottet anförde kort och gott att utskottet inte haft tillräckligt med material för att kunna ta ställning till om bolagen var att betrakta som fåmansföretag eller inte. Frågan fick enligt utskottet avgöras av de rättstillämpade myndigheterna.

Med den utformning begreppet fåmansföretag fått kommer flertalet aktiebolag i Sverige att räknas som fåmansföretag. Utanför denna krets kommer i huvudsak att finnas endast bolag som är börsnoterade eller föremål för liknande notering samt enstaka andra bolag med stor spridning av aktierna.

Som framgått av det föregående räknas ekonomiska föreningar och handelsbolag också som fåmansföretag om andelarna till övervägande del innehas av en eller ett fåtal fysiska personer eller om verksamheten är uppdelad på flera självständiga verksamhetsgrenar. Som en konsekvens av detta betecknar uttrycket "delägare i fåmansföretag" antingen aktieägare i ett aktiebolag eller delägare i ekonomisk förening eller handelsbolag.

3. Tillämpligt inkomstslag

De nya reglerna tar, som tidigare nämnts, sikte på skatteundandragande transaktioner som kan genomföras endast därför att något reellt tvåpartsförhållande inte föreligger mellan fåmansföretaget och dess delägare. Ett genomgående drag hos dessa transaktioner är att delägaren erhåller en förmån på företagets bekostnad. Enligt nuvarande regler torde en delägare, som är anställd i företaget, normalt beskattas för en sådan förmån som intäkt av tjänst. Tillfaller förmånen en delägare, som inte är anställd i företaget, skall förmånen i regel tas upp som intäkt av kapital. Valet av inkomstslag är av avgörande betydelse vid bedömning av företagets avdragsrätt och skyldighet att erlägga arbetsgivaravgifter samt vid beräkning av delägarens pensionsgrundande inkomst m. m.

Departementschefen anför att det inte sällan är svårt att avgöra om delägarens förmån skall redovisas som intäkt av tjänst eller som intäkt av kapital. Mot denna bakgrund föreskrivs i 35 § 1 a mom. KL att vissa förmåner som ägarkretsen erhåller från fåmansföretag skall redovisas som intäkt av

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:39

tillfällig förvärvsverksamhet. Denna regel medför enligt departementschefen betydande praktiska fördelar samtidigt som det markeras att företaget inte skall få avdrag för den utgivna löneförmånen som en lönekostnad. Med anledning av en motion framhöll skatteutskottet att departementschefens uttalande inte innebar någon begränsning av företagets rätt till avdrag för egentliga driftkostnader i verksamheten. Ett företag borde enligt utskottet exempelvis ha rätt till skäligt avdrag för lokalhyra även om delägaren skulle redovisa uppburet hyresbelopp som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet.

4. Företagsledare

Av central betydelse för tillämpning av den nya lagstiftningen är begreppet företagsledare. Åtskilliga regler träffar nämligen inte varje person som äger aktier eller andelar i ett fåmansföretag utan endast företagsledare och honom närstående personer.

Som företagsledare i fåmansföretag anses den eller de personer som till följd av eget eller närstående persons aktie- eller andelsinnehav eller annan liknande grund har ett väsentligt inflytande i företaget. I fråga om fåmansföretag vars verksamhet är uppdelad på olika verksamhetsgrenar, anses den som har den reella bestämmanderätten över viss verksamhetsgren och självständigt kan förfoga över dess resultat som företagsledare.

I fåmansföretag av sistnämnda slag kan det aldrig finnas mer än en företagsledare för viss verksamhetsgren. Vad gäller övriga fåmansföretag uttalas i propositionen bl. a. att om ett fåtal personer tillsammans äger ett fåmansföretag skall var och en av dem – under förutsättning att de har ungefär lika stort inflytande över företagets drift och resultat – anses som företagsledare. Det påpekas emellertid att vissa gränsdragningsproblem kan uppkomma om såväl företagets aktier eller andelar som de företagsledande funktionerna är spridda på ett flertal olika händer. I sådana fall får enligt departementschefen hänsyn tas till samtliga faktiska omständigheter.

För att en person skall anses som företagsledare krävs att han har ett väsentligt inflytande i fåmansföretaget. Departementschefen betonar att detta inflytande skall vara grundat på ägarintresse, dvs. eget eller närstående personers aktie- eller andelsinnehav i företaget. En VD som saknar ägarintresse i ett fåmansföretag torde således inte anses som företagsledare även om han har en ledande ställning i företaget.

Den omständigheten att en familj genom sitt aktie- eller andelsinnehav har ett väsentligt inflytande i företaget medför enligt departementschefen inte att varje familjemedlem automatiskt räknas som företagsledare. För att en person skall anses som företagsledare bör regelmässigt krävas att han är anställd eller styrelseledamot i företaget. Att som regel endast en av familjemedlemmarna bör anses som företagsledare sägs dock i praktiken inte ha så

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:39

stor betydelse, eftersom reglerna tar sikte på såväl företagsledaren själv som honom närstående personer.

Närståendekretsen är ganska vidsträckt. Som närstående räknas i detta sammanhang – liksom vid tillämpning av 35 § 3 mom. nionde stycket KL – föräldrar, far och morföräldrar, make, avkomling och avkomlings make, syskon och syskons make eller avkomling samt dödsbo, vari den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare. Med avkomling likställs styvbarn och fosterbarn.

5. Lön till make och barn

Bestämmelserna om lön från fåmansföretag till företagsledarens make och barn behandlades i riksdagen samtidigt med avvecklingen av den s. k. faktiska sambeskattningen (prop. 1975/76: 77, SkU 1975/76: 27, rskr 170, SFS 1976: 67–84). Syftet har varit att skapa samma utrymme för fördelning av företagsinkomst oavsett företagsform. För makar som har bedrivit jordbruk eller rörelse utan förmedling av juridisk person förbättras möjligheten att dela upp den sammanlagda inkomsten. För fåmansföretag, som tidigare inte sällan delat upp företagsinkomsten efter skattemässiga i stället för marknadsmässiga grunder, minskas däremot utrymmet för inkomstfördelning avsevärt.

De nya bestämmelserna om lön från fåmansföretag har införts i en ny punkt till anvisningarna till 32 § KL (punkt 13). Såvitt gäller lön till make är bestämmelserna tillämpliga endast om ena maken är företagsledare och den andra maken inte är företagsledare (sådan make kallas medhjälpande make). Bestämmelserna gäller alltså inte om båda makarna är företagsledare eller om ingen av makarna är företagsledare.

För att medhjälpande make skall beskattas för sin arbetsinsats i fåmansföretaget krävs att maken arbetat minst 600 timmar i företaget under beskattningsåret. Har maken till följd av att företaget påbörjat eller lagt ned sin verksamhet inte kunnat arbeta i företaget under hela beskattningsåret, sänks dock kravet på arbetsinsats till 300 timmar. Vid bedömningen av om antalet arbetstimmar varit tillräckligt eller inte får arbete i makarnas gemensamma bostad inte utan vidare medräknas. Sådan arbetsinsats får beaktas endast om "med hänsyn till rörelsens art och andra sådana omständigheter skäl därtill föreligger". Har medhjälpande make uppburit sjukpenning eller föräldrapenning skall han under denna tid anses ha arbetat i samma omfattning som närmast före den tid då ersättningen uppburits.

En förutsättning för att medhjälpande make själv skall beskattas för vederlag från fåmansföretaget är vidare att ersättningen är marknadsmässig. Som marknadsmässig ersättning anses inte i något fall den del av ersättningen som överstiger en tredjedel av makarnas sammanlagda inkomst för företaget.

Den nya lagstiftningen innefattar också minskade möjligheter att fördela företagsvinsten genom att betala ut ersättning till företagsledarens eller den-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:39

nes makes barn. Ett barn som inte fyllt 16 år skall aldrig självt beskattas för vederlag från företaget för utfört arbete. Detsamma gäller – oavsett barnets ålder – om barnet studerar på heltid utom såvitt avser arbete som utförts under sommarferier eller annat uppehåll av minst en månads varaktighet. För att ett barn, som fyllt 16 år men inte 18 år, skall beskattas för ersättning från fåmansföretaget krävs vidare att redan inkomsten från företaget är så stor att den föranleder skatteplikt för barnet enligt 51 § KL. Även i fråga om barn gäller att barnet inte beskattas för den del av ersättningen som överstiger vad som är marknadsmässigt vederlag för arbetet.

Den inkomst som i enlighet med det sagda inte skall beskattas hos medhjälpande make eller barn skall upptas till beskattning av företagsledaren. Är båda föräldrarna företagsledare skall barnets inkomst beskattas hos den av makarna som har den högsta inkomsten från företaget eller, om makarna har lika stor inkomst, hos den äldste av makarna.

Det förhållandet att företagsledaren kan komma att beskattas för ersättning som utbetalats till medhjälpande make och barn kan medföra att företagsledaren påförs kvarstående skatt jämte kvarskatteavgift medan medhjälpande make och barn får överskjutande skatt jämte s. k. ö-skatteränta. Departementschefen diskuterade möjligheten av att införa särskilda uppbördsbestämmelser för dessa fall men kom till den slutsatsen att sådana regler skulle bli alltför komplicerade. Samtidigt erinrade departementschefen om möjligheten att erhålla jämkning av den preliminära skatten och att göra s. k. fyllnadsinbetalning.

De nu redovisade reglerna om överflyttning av inkomst är, såvitt gäller handelsbolag, i princip tillämpliga även om medhjälpande make och barn inte är anställda i bolaget utan delägare i detta. Också i detta fall skall t. ex. företagsledaren beskattas för medhjälpande makes inkomst om maken arbetat mindre än 600 timmar i bolaget. Medhjälpande make och barn har dock alltid rätt att själva beskattas för skälig ränta på sitt i handelsbolaget insatta kapital.

Beräkning av bl. a. sjukpenning och pensionsgrundande inkomst baseras normalt på inkomsten enligt taxeringen. Genom att beskatta lön från fåmansföretaget hos företagsledaren i stället för hos medhjälpande make och barn ökar allmänt sett företagsledarens sociala förmåner medan underlaget för medhjälpande makes och barns förmåner blir mindre. Denna konsekvens av inkomstöverflyttningen har ännu inte föranlett någon ändring i socialförsäkringslagstiftningen.

Det kan slutligen nämnas att meningarna i riksdagen var påtagligt delade såvitt gäller villkoren för inkomstuppdelning. Lottning behövde tillgripas inte mindre än fyra gånger. Den första lottningen gällde 600-timmarsgränsen (prop. = utskottet vann), den andra gällde i vad mån arbete i bostaden fick beaktas (den borgerliga reservationen vann), den tredje gällde tredjedelsspär-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:39

ren vid bedömning av om medhjälpandes makes lön är marknadsmässig (prop. = utskottet vann) och den sista lottningen gällde lön till barn som fyllt sexton år (prop. = utskottet vann).

6. Bilförmån

I det praktiska taxeringsarbetet är det ofta mycket svårt att klargöra hur mycket en bil använts i tjänsten och hur mycket den använts privat. Svårigheterna torde vara särskilt stora beträffande bilar som ägs av fåmansföretag, eftersom behovet av kontroll inom företaget normalt är mycket litet i dessa fall. Mot denna bakgrund har i 42 § KL föreskrivits att företagsledare vid beräkning av värde av bilförmån skall – såvida han själv eller någon honom närstående person över huvud taget haft möjlighet att använda en företaget tillhörig bil för privat bruk – anses ha kört bilen privat minst 1 000 mil. Departementschefen anför att denna minimiregel kan ses som ett uttryck för att själva rätten att disponera bilen är mer värd för en företagsledare i ett fåmansföretag än för en annan anställd.

7. Lokalkostnader

Företagsskatteberedningen har i sitt betänkande uttalat att det blir allt vanligare att fåmansföretagens verksamhet belastas med lokal- och hyreskostnader avseende utrymmen i eller i anslutning till aktieägarens bostad. Ersättningarna gäller oftast rum, garage e. d. i villor, som ägs av företagets ägare, varvid ersättningen bestäms på sådant sätt att den inte inverkar på schablonbeskattningen (ersättningen understiger 2 400 kr eller 2 % av fastighetens taxeringsvärde). Det förekommer också att företaget betalar ersättning för kontorsrum o. d. i företagsledarens hyres- eller bostadsrättslägenhet. Genomgående för dessa fall är att företaget betraktar utbetald ersättning som avdragsgill lokalkostnad medan mottagaren bedömer ersättningen som skattefri.

Enligt den nya lagstiftningen skall företagsledare, om han uppburit hyra eller annan ersättning från fåmansföretaget för lokal som ägs eller disponeras av honom, redovisa ersättningen som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. Denna regel, som omfattar även närstående till företagsledaren, gäller dock inte om ersättningen skall beskattas som intäkt av jordbruksfastighet eller annan fastighet eller som intäkt av kapital (upplåtelse av bostadsrätt). Regeln är alltså inte tillämplig om ersättningen för en villa överstiger såväl 2 400 kr. som 2 % av taxeringsvärdet. Vid beräkning av intäkten av tillfällig förvärvsverksamhet får företagsledaren åtnjuta skäligt avdrag för den kostnad som han fått vidkännas på grund av att företaget utnyttjat lokalen i fråga. Avdragsrätten bör enligt departementschefen bedömas restriktivt. Vid uthyrning av del av villa skall hänsyn tas till att schablonbeskattningen är anpassad så att villaägaren i princip är tillgodosedd för såväl driftkostnader som värde-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:39

minskning på hela villan. Beträffande uthyrning av del av bostad anför departementschefen att avdrag bör medges endast om företaget har ett särskilt driftställe i den uthyrda lokalen.

Företaget torde få avdrag för erlagd hyra om företaget haft behov av lokalen och ersättningen varit marknadsmässig. I synnerhet vid uthyrning av schablontaxerad villa torde det kunna inträffa att företaget får avdrag för hela hyresersättningen medan företagsledaren vid beräkning av intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet får avdrag med ett belopp motsvarande blott en liten del av ersättningen.

8. Köp och försäljning av egendom

Departementschefen anför att ett fåmansföretag genom förvärv av egendom, som inte behövs i verksamheten, och genom felaktig prissättning vid köp och försäljning av egendom, kan uppnå ungefär samma effekt som vid utlåning av pengar till delägare. Enligt departementschefen är de sanktioner som finns i AL inte tillräckliga för att förhindra att aktieägare på detta sätt söker komma i åtnjutande av obehöriga skatteförmåner. Med hänsyn härtill och då reglerna i AL inte gäller för ekonomiska föreningar och handelsbolag, ansåg departementschefen det motiverat att skärpa skattereglerna på detta område.

De nya reglerna innebär för det första att ett fåmansföretag inte får avdrag för anskaffande av inventarier som uteslutande eller så gott som uteslutande är avsedda för företagsledarens eller honom närstående personers privata bruk. Företagets kostnader för anskaffning av bil, båt, TV-apparat m. m. får alltså i dessa fall varken dras av genom årliga värdeminskningsavdrag eller omedelbart i form av (indirekt) lönekostnad.

Denna uteblivna avdragsrätt har emellertid inte ansetts vara en tillräckligt effektiv sanktion för att förhindra att ett fåmansföretag anskaffar egendom som är avsedd för företagsledarens eller någon honom närstående persons privata bruk. Departementschefen anför sålunda att den förlorade avdragsrätten mer än väl kan kompenseras av att företagsledaren eller den honom närstående inte behöver använda egna beskattade medel för sin privata konsumtion. Avdragsförbudet kombineras därför med en regel om att företagsledaren skall beskattas för ett belopp motsvarande anskaffningskostnaden för egendomen. Företagsledaren beskattas alltså även om egendomen är avsedd för en närståendes privata bruk. Beloppet skall redovisas som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet.

De nu återgivna reglerna har ett uttalat prohibitivt syfte och kommer sannolikt att avhålla företagsledare från att belasta fåmansföretaget med inköp av bilar, båtar m. m. som inte behövs i företagets verksamhet. Tillämpas reglerna får de till konsekvens att företagsledaren beskattas för ett belopp motsvarande värdet av t. ex. en bil som civilrättsligt sett tillhör företaget. Detta kan ge upphov till problem om företaget senare exempelvis skänker bilen till före-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:39

tagsledaren eller låter denne använda bilen utan ersättning. Det kan således diskuteras om företagsledaren i det första fallet skall beskattas på grund av gåvan och om han i det andra fallet på vanligt sätt skall beskattas för värde av bilförmån. Dessa frågor är inte behandlade i den nya lagstiftningen. Det synes dock rimligt att utgå från att en företagsledare, som på grund av företagets förvärv av en bil beskattats för värdet av bilen, därmed skattemässigt anses vara bilens ägare. Att företaget överlåter bilen till företagsledaren utan vederlag bör därför inte utlösa någon beskattning. Någon bilförmån bör inte heller påföras företagsledaren så länge han själv svarar för bilens löpande kostnader.

Lagstiftningen om fåmansföretag innehåller vissa regler som tar sikte på överlåtelse av egendom mellan ett fåmansföretag och ägarkretsen. Avyttrar delägare eller någon honom närstående person annan egendom än fastighet eller värdepapper till fåmansföretaget utgör, såvida egendomen inte är eller kan antas bli till nytta för företaget, vederlaget för egendomen skattepliktig realisationsvinst för avyttraren. Avyttrar delägaren eller någon honom närstående fastighet till fåmansföretaget, får säljaren vid realisationsvinstberäkningen inte fastställa ingångsvärdet med ledning av fastighetens taxeringsvärde visst år. Vinstberäkningen skall således alltid grundas på den faktiska anskaffningskostnaden för fastigheten. Vidare föreskrivs att ingångsvärdet inte får indexuppräknas och att s. k. fast tillägg på 3 000 kr per innehavsår inte får åtnjutas. RSV kan dock genom dispens medge att vinstberäkningen får göras på vanligt sätt.

Opåkallade skatteförmåner kan erhållas genom att en delägare säljer egendom till fåmansföretaget för överpris eller köper egendom av fåmansföretaget för underpris. Sådana överlåtelser medför enligt nuvarande regler att delägaren skall redovisa skillnaden mellan marknadsvärdet och det avtalade priset som skattepliktig inkomst. Skillnadsbeloppet skall tas upp antingen som intäkt av tjänst eller som intäkt av kapital. Enligt de nya reglerna utgör skillnadsbeloppet intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. Vid bedömning av om felaktig prissättning förekommit skall man även i fråga om fastigheter utgå från marknadsvärdet och inte – som f. n. ibland är tillåtet – fastighetens taxeringsvärde.

9. Hyresrätt, patenträtt o. d.

I rättspraxis har i flera fall skatteplikt för ersättning, som delägare i fåmansföretag uppburit på grund av försäljning av hyresrätt, patenträtt e. d., bedömts enligt reglerna om realisationsvinst även om den sålda rättigheten haft ett klart samband med fåmansföretagets verksamhet. Ersättningen har därför ansetts skattefri om delägaren innehaft rättigheten i fem år eller mer. Hade verksamheten däremot drivits som enskild firma skulle ersättningen utgjort intäkt av rörelse för avyttraren. Denna möjlighet till skattefria ersätt-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:39

ningar stoppas genom en ny bestämmelse i anvisningarna till 27 § KL. Delägaren – eller närstående till delägaren – betraktas i detta fall som rörelseidkare under förutsättning att ersättningen för rättigheten skulle ha utgjort intäkt av rörelse om verksamheten hade drivits direkt av delägaren – eller den närstående – och inte av företaget.

9. Tantiem m. m.

Företagsskatteberedningen konstaterade i sitt betänkande att ett fåmansföretag ofta fick avdrag för tantiem, löneskuld och därmed jämförliga reserveringar vid taxeringen för det år då avsättningen gjordes. Den som uppburit tantiemet beskattades emellertid normalt för detta nästföljande år, eftersom det först då ansågs till sitt belopp känt och därmed tillgängligt för lyftning. Eftersom denna möjlighet till skattekredit saknades för bl. a. egenföretagare, föreslog beredningen att tantiem och därmed jämförliga förmåner avseende delägare i fåmansföretag skulle anses vara tillgängliga för lyftning under det år för vilket avdrag hade gjorts i bolagets räkenskaper.

Departementschefen delade beredningens uppfattning att det framstod som otillfredsställande att fåmansföretag kunde få skattekredit genom att göra reserveringar för tantiem och liknande skulder. Den av beredningen föreslagna lösningen ansågs emellertid förenad med betydande praktiska svårigheter. I propositionen föreslogs därför att tantiem, som fåmansföretag betalar ut till företagsledare eller någon honom närstående, skulle få dras av först under det räkenskapsår då utbetalning skett. Denna regel har införts i punkt 1 trettonde stycket av anvisningarna till 41 § KL.

10. Överträdelse av låneförbudet m. m.

I 75 a § AL föreskrivs att aktiebolag inte får lämna penninglån till den som äger aktier i eller är styrelseledamot eller verkställande direktör i bolaget eller i annat bolag i samma koncern. Låneförbudet gäller även anhöriga till nu nämnda personer. Vissa undantag görs dock, bl. a. för aktieägare som tillsammans med anhöriga äger mindre än 1 % av aktiekapitalet, dock högst 500 aktier. I huvudsak samma regler har införts i 12 kap. 7 § nya aktiebolagslagen.

Genom lagstiftningen om fåmansföretag har den osäkerhet, som tidigare rått om den skattemässiga behandlingen av överträdelse av låneförbudet, skingrats. Det föreskrivs således uttryckligen att lån som lämnats i strid mot låneförbudet utgör intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet för låntagaren. Har lånet återbetalats skall låntagaren dock inte beskattas för lånebeloppet. Skatteutskottet uttalade i anslutning till denna bestämmelse att någon beskattning inte torde bli aktuell om en låntagare, som först efter taxeringsmyndigheternas ingripande insett att låneförbudet överrätts, omedelbart återbetalar lånet.

Genom den nya lagstiftningen har vidare låneförbudet utvidgats till att

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:39

omfatta pensionsstiftelse enligt lagen om tryggande av pensionsstiftelser m. m. (tryggandelagen). Låneförbudet – och förbud mot ställande av säkerhet – omfattar samma personkrets som hos aktiebolagen och gäller om pensionsstiftelsen grundats av ett aktiebolag som är fåmansföretag. Överträdelse av förbudet att låna hos stiftelsen medför samma skattekonsekvenser som överträdelse av AL:s låneförbud.

Lån som tagits med stöd av särskilt dispensbeslut enligt 75 § b AL eller som tagits innan låneförbudet trädde i kraft, kan enligt departementschefen självfallet inte behandlas som skattepliktig intäkt. Däremot har departementschefen ansett att starka skäl talar för att företagsledaren eller honom närstående person, som har tagit lån av nu nämnt slag, bör beskattas för det belopp varmed sådant lån nedskrivits i bolagets räkenskaper oavsett om fordringen formellt sett kvarstår mot låntagaren eller inte. I 35 § 1 a mom. KL har därför införts en bestämmelse av innehåll att låntagaren i dessa fall skall ta upp nedskrivet belopp som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. I samma moment regleras också det fallet att ett fåmansföretag lämnar lån till företagsledaren eller honom närstående person mot lägre ränta än vad som vanligen utgår på lån av liknande slag. Är så fallet skall skillnadsbeloppet hänföras till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet för låntagaren. Departementschefen påpekar att denna bestämmelse torde vara tillämplig endast på lagliga lån, dvs. gamla lån eller dispenslån, eftersom ett olagligt lån utlöser beskattning av hela lånebeloppet.

Den nya lagstiftningen innehåller också en bestämmelse som begränsar fåmansföretags möjlighet att få avdrag för avsättning till personalstiftelse enligt tryggandelagen. Finns det mindre än 30 anställda i företaget är sådan avsättning normalt inte avdragsgill. RSV kan dock medge dispens från bestämmelsen.

11. Uppgiftsskyldighet m. m.

I TL har införts ett stort antal bestämmelser i syfte att förbättra informationen från fåmansföretag och deras delägare till taxeringsmyndigheterna. Utrymmet tillåter inte någon detaljerad redovisning av dessa bestämmelser utan här skall nämnas endast att bestämmelserna i stort sett korresponderar mot de nya materiella reglerna i KL. Tilläggas kan också att riksdagen på skatteutskottets förslag föreskrivit att RSV får, om särskilda skäl föreligger, medge dispens från den utvidgade uppgiftsskyldigheten.

12. Ikraftträdande

De nya bestämmelserna i KL och TL skall tillämpas första gången på beskattningsår för vilket taxering i första instans sker år 1977. Reglerna om beskattning av lön från fåmansföretag till medhjälpande make och barn skall således tillämpas på lön som blir tillgänglig för lyftning fr. o. m. den 1 januari

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:39

1976. Likaså skall bestämmelserna i 35 § 1 a mom. KL om att vissa förmåner från fåmansföretag skall redovisas som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet, i princip tillämpas på transaktioner som ägt rum efter 1976 års ingång.

Den nya lagstiftningen påverkar huvudsakligen fysiska personers inkomst av tjänst och inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet, dvs. inkomst som beskattas enligt kontantprincipen. På några punkter, t. ex. i fråga om rätt till avdrag för tantiem och för anskaffning av inventarier avsedda för företagsledarens eller honom närstående personers privata bruk, påverkar lagstiftningen även fåmansföretagens taxeringar. Eftersom företagen kan ha brutet räkenskapsår kan det inträffa att de nya reglerna skall tillämpas på händelser som inträffat före år 1976. Teoretiskt sett kan det också förekomma att en och samma transaktion bedöms enligt äldre bestämmelser såvitt gäller företaget och enligt de nya bestämmelserna såvitt gäller den fysiska personen.

Som framgått av avsnittet om tantiem kan ett företag, vars räkenskapsår sammanfaller med kalenderår, vid 1976 års taxering få avdrag för ett tantiem som avser räkenskapsåret 1975, utan hinder av att tantiemet betalats ut i början av år 1976. Enligt den nya lagstiftningen, dvs. fr. o. m. 1977 års taxering, är tantiem till företagsledare – och denne närstående personer – avdragsgillt först under det år då utbetalning skett. Detta innebär dock inte att ett företag, som vid 1976 års taxering fått avdrag för ett till räkenskapsåret 1975 hänförligt tantiem, kan – under åberopande att tantiemet utbetalats först under år 1976 – få avdrag för tantiemet även vid 1977 års taxering. Ett och samma tantiem är givetvis avdragsgillt endast en gång. Någon uttrycklig föreskrift om detta har inte ansetts nödvändig.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:39