

Meddelanden från Riksskatteverket

Utg. av Skattenytt, Leksand, tel. 0247-10430 • Ansv. utgivare: Kammarrättsrådet Hans Bylin

Serie I ang. direkt skatt

Motsvarar Riksskatteverkets författningssamling (RSFS) och Riksskatteverkets förhandsbesked m.m. (RSV/FB) serie Dt = Direkt skatt – Taxering

Nr 5 1980 – Årg. 10

Riksskatteverkets anvisningar om beskattning av fåmansföretag samt delägare m fl i sådant företag;¹

RSV Dt
1980:13

RSFS 1980:33

utfärdade den 20 november 1980.

1 Allmänt om bakgrunden till lagstiftningen

För beskattning av fåmansföretag, företagsledare och delägare i sådana företag gäller särskilda regler som tillämpades första gången vid 1977 års taxering. Reglerna återfinns huvudsakligen i 35 § 1 a mom kommunal-skattelagen (KL). Bestämmelserna berör även närstående personer till företagsledare och delägare. Lagstiftningen innehåller bl a regler för sådana transaktioner mellan företaget och dess ägare vars främsta syfte är att uppnå skattemässiga fördelar och som inte kan anses motiverade med hänsyn till den bedrivna verksamheten. Syftet med lagstiftningen är dessutom att i möjligaste mån uppnå samma skattemässiga resultat oberoende av i vilken företagsform verksamheten bedrivs. I samband med denna lagstiftning infördes även särskilda regler för beskattning av ersättning från fåmansföretag till företagsledares make resp barn.

Utöver nya materiella regler innebär lagstiftningen en utvidgad skyldighet för bolag och deras ägare att redovisa sina ekonomiska mellanhavanden för taxeringsmyndigheterna, 20 § och 30 § 3 mom taxeringslagen – TL.

RSV lämnade i anslutning till lagstiftningens tillkomst anvisningar om bl a vissa tillämpningsfrågor, (RSV Dt 1976:35 och 1976:42). Under 1978 ändrades reglerna om fåmansföretagens avdragsrätt för tantiem samt för värdering av bilförmån. Grunderna för anvisningarna har därigenom i viss mån ändrats. Vidare har viss komplettering av de tidigare anvisningarna ansetts nödvändigt. På grund härav har RSV beslutat meddela nya anvisningar.

2 Definitioner och begrepp

Lagstiftningen innehåller vissa grundläggande begrepp, nämligen fåmansföretag, företagsledare i fåmansföretag, delägare i fåmansföretag samt personer som är närstående till företagsledare eller delägare.

¹ Jfr RSV Dt 1976:35 och 1976:42

RSV Dt 1980:13
RSFS 1980:33

Särskilda regler gäller dessutom för företagsledares make, om maken inte själv kan anses ha någon ledande ställning i företaget (medhjälpande make).

2.1 Fåmansföretag

Aktiebolag, ekonomiska föreningar och handelsbolag (kommanditbolag), som till övervägande del, dvs till mer än 50 %, ägs av en eller ett fåtal fysiska personer, räknas i detta sammanhang som fåmansföretag. Vid bedömandet av antalet ägare bör närståendes aktie- eller andelsinnehav normalt räknas samman och anses som ägt av *en* fysisk person.

Vid bedömning av omfattningen av ägande skall även sk indirekt ägande beaktas. Följaktligen jämföras med eget innehav t ex sådana aktier och andelar som ägs av en juridisk person (t ex aktiebolag) som man har ett direkt eller indirekt ägarinflytande i. Med ägande kan beroende på omständigheterna i det enskilda fallet även jämföras rätt till förvärv av aktier i bolaget, t ex genom optionsrätt eller konvertibla skuldebrev.

Ett företag som på sådant sätt till mer än hälften ägs av upp till 10 personer eller grupper av inbördes närstående personer bör alltid anses vara fåmansföretag. Företaget kan anses som fåmansföretag även om antalet ägare eller ägargrupper, som äger övervägande delen av företaget, överstiger 10. Avgörande för den bedömningen är bl a ägarintressets fördelning, företagets organisation och andra omständigheter, som kan vara av betydelse för bedömningen av ägarinflytandet i företaget. Det saknar betydelse om delägarna är bosatta här i riket eller inte.

Vad som avgör om ett företag skall anses som fåmansföretag eller inte är alltså hur många personer som äger den övervägande delen av företaget. Hur många som äger återstående del saknar betydelse. Antalet delägare saknar betydelse även i de fall då verksamheten är uppdelad på flera av varandra oberoende verksamhetsgrenar. I dessa fall bedömer man varje verksamhetsgren för sig. Företaget anses som fåmansföretag om en person genom aktie- eller andelsinnehav, avtal eller på annat jämförligt sätt, har den reella bestämmanderätten över en sådan verksamhetsgren och självständigt kan förfoga över dess resultat.

Som fåmansföretag räknas inte sådana aktiebolag, vars aktier noteras på fondbörs (fondhandlarlista o d) eller är föremål för liknande omsättning. I vad mån reglerna om fåmansföretag skall tillämpas på andra slag av marknadsbolag, dvs bolag där aktierna säljs och köps i någorlunda utsträckning på marknaden, beror på omständigheterna i varje särskilt fall. Normalt bör de dock inte räknas som fåmansföretag. Vidare omfattas inte heller bostadsrättsförening av begreppet fåmansföretag. Som fåmansföretag anses i regel inte heller utländska bolag.

2.2 Företagsledare i fåmansföretag

Företagsledare i fåmansföretaget är den eller de som har ett väsentligt inflytande i företaget till följd av eget eller närstående persons aktie- eller andelsinnehav eller annan liknande grund. För att en person skall anses

som företagsledare bör, förutom ägarintresse, regelmässigt krävas att han är anställd eller styrelseledamot i företaget. Om väsentligt inflytande föreligger eller inte beror således främst på ägarintresset i företaget. Om omständigheterna i det enskilda fallet inte föranleder annan bedömning bör i regel väsentligt inflytande inte anses föreligga om det direkta och indirekta aktieinnehavet är mindre än 20 % av samtliga aktier i bolaget. Som exempel på sådana omständigheter kan nämnas vederbörandes ställning, arbetsuppgifter eller andra befogenheter i företaget som han fått genom avtal eller på annan liknande grund.

Även den omständigheten att särskilt fördelaktiga avtal ingåtts med företaget kan vara av viss betydelse för bedömningen om företagsledande ställning föreligger eller inte.

Nu nämnda omständigheter medför däremot inte att en i företaget anställd chef som varken har direkt eller indirekt ägarintresse kan anses som företagsledare.

Om ett företag ägs av flera personer och om var och en av dem har i stort sett samma ägarintresse och inflytande i företaget, kan också var och en av dem anses som företagsledare. Om ägarkretsen är förhållandevis stor och om det kan göras sannolikt att ingen delägare har ett större inflytande än någon av de övriga ägarna, bör i regel ingen av dem anses som företagsledare. Är ägarintresset däremot ojämnt fördelat på så sätt att en av delägarna i förhållande till de övriga äger en betydligt större del av företaget bör denne normalt anses såsom företagsledare.

I företag, vars verksamhet är uppdelad på flera självständiga verksamhetsgrenar, är den person företagsledare som utövar den reella bestämmanderätten över en viss verksamhetsgren och kan förfoga över resultatet från den.

Att en familj genom sitt aktie- eller andelsinnehav har ett väsentligt inflytande i företaget medför i och för sig inte att varje familjemedlem alltid skall räknas som företagsledare. Normalt bör endast den familjemedlem, som genom sina arbetsuppgifter, sin utbildning eller liknande förhållanden kan anses ha ett större inflytande än övriga familjemedlemmar anses som företagsledare. Anställning eller styrelseuppdrag i fåmansföretaget är därför inte alltid tillräckligt för att man skall anses som företagsledare.

2.3 Delägare i fåmansföretag

Enligt 35 § 1 a mom KL gäller särskilda regler även för delägare i fåmansföretag och honom närstående personer t ex vid köp av egendom till underpris från företaget eller vid lån mot förmånliga räntevillkor. Lagstiftningen ger emellertid inte någon uttrycklig definition av begreppet delägare.

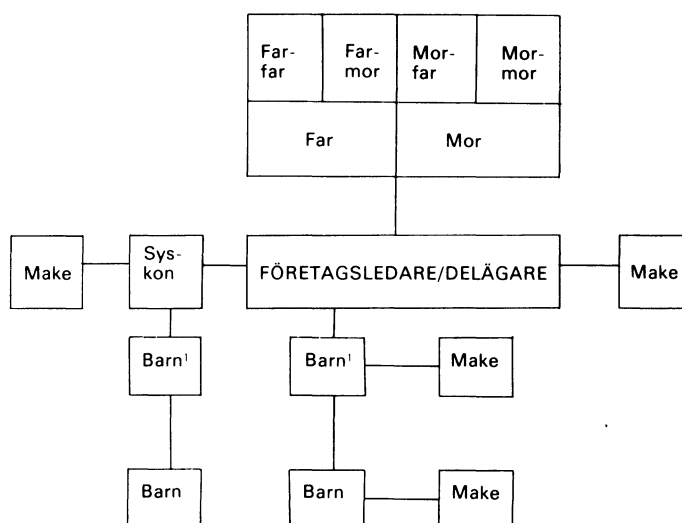
Mot bakgrund av lagstiftningens syfte kan det dock konstateras att reglerna främst tar sikte på transaktioner mellan dubbelbeskattade och enkelbeskattade skattesubjekt. Juridisk person, som dubbelbeskattas, bör därför inte anses som delägare i fåmansföretag vid tillämpningen av dessa anvisningar.

För att inte reglerna skall kunna kringgå och mot bakgrund av bl a reglernas syfte och innehåll bör med ägande jämföras ägande genom förmedling av en juridisk person, s k indirekt ägande.

RSV Dt 1980:13
RSFS 1980:33

2.4 Närstående person

Som närstående person räknas föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make, syskon eller syskons make eller avkomling samt dödsbo vari den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare (jfr nedanstående tablå). Med avkomling avses även styvbarn och fosterbarn. Barn till styvbarn eller fosterbarn bör däremot inte anses som avkomling.



¹ även styvbarn, fosterbarn

2.5 Medhjälpande make till företagsledare i fåmansföretag

Om maken till en företagsledare i ett fåmansföretag arbetar i företaget och inte själv är företagsledare, betecknas maken som *medhjälpande make*. Särskilda regler gäller för beskattning av ersättning från fåmansföretag till företagsledarens make (medhjälpande make) resp barn. Med barn avses såväl företagsledarens barn som barn till företagsledarens make.

För att bedöma om båda eller endast en av makarna är att anse som företagsledare bör man beakta bl a verksamhetens art, makarnas arbetsuppgifter i företaget, deras eventuella övriga arbetsuppgifter, och om de har utbildning som kan anses ändamålsenlig med hänsyn till arbetsuppgifterna i företaget. Även sådan tidigare yrkeserfarenhet som kan ha betydelse med hänsyn till arbetsuppgifterna bör beaktas vid bedömningen av om även företagsledarens make har en med företagsledare jämförbar ställning i företaget. Hur ägandet i företaget fördelar sig mellan makarna saknar däremot i regel betydelse för denna bedömning. Om företaget bildats av den ene maken och om verksamheten kan anses vara direkt beroende av dennes arbetsinsats och särskilda kvalifikationer, bör

den andre maken i allmänhet räknas som medhjälpande make. I andra fall bör båda makarna anses som företagsledare om de har sin huvudsakliga förvärvsverksamhet förlagd till företaget.

Har sådana förhållanden inträffat under året, som medför att den skattskyldige under endast viss del av året kan anses som företagsledare eller medhjälpande make, bör det förhållande som rått under större delen av året även gälla för resten av året. Undantag från denna regel får dock göras om den ene makens ställning i företaget ändrats till följd av andre makens död. I så fall får bedömningen göras mot bakgrund av vad som kan antas skulle ha gällt om den andre maken i stället hade levt under hela året. I regel blir dock i sistnämnda fall den efterlevande maken att anse som företagsledare.

3 Fåmansföretagets avdragsrätt för kostnader m m

3.1 Allmänt

Vissa begränsningar gäller i fråga om fåmansföretagens rätt till avdrag. Bl a kostnader för inköp av inventarier som uteslutande eller så gott som uteslutande är avsedda för företagsledarens eller någon närstående persons privata bruk är inte avdragsgilla för företaget — punkt 3 a av anvisningarna till 29 § KL. Avdrag medges inte heller för inköp av egendom från en delägare eller någon honom närstående person, såvida inte egendomen är eller kan antas bli till nytta för företaget.

Dessutom gäller särskilda regler för fåmansföretagets rätt till avdrag för avsättning till personalstiftelse samt tantiem till företagsledare eller någon honom närstående person, (punkt 2 a av anvisningarna till 29 § KL resp 1 av anvisningarna till 41 § KL).

3.2 Avdrag för tantiem eller liknande ersättning

Avdrag för tantiem eller liknande ersättning från fåmansföretag till företagsledare eller honom närstående person medges först under det år då ersättningen har betalats ut eller blivit tillgänglig för lyftning (punkt 1 av anvisningarna till 41 § KL).

Med tantiem eller liknande ersättning avses i regel ersättning som fastställs på grundval av verksamhetens resultat. Ersättningar som är oberoende av verksamhetens resultat, t ex provisionsersättningar och liknande ersättningar som bestäms genom prestationsavtal o d, omfattas därför inte av denna bestämmelse.

Med tantiem och liknande ersättning avses inte heller sådana kostnader för fåmansföretaget, som enligt särskild författning, eller på jämförlig grund, utgör lönekostnader för räkenskapsåret. Avsättning för sedvanlig semesterlön, arbetsgivaravgifter och andra löneberoende avgifter behandlas således inte som tantiem.

Med tantiem jämförlig ersättning är däremot vad som vid räkenskapsårets utgång gottskrivs företagsledaren och som fastställs på grundval av företagets resultat. Normalt får sådana belopp anses tillgängliga för lyftning i samband med gottskrivningen. Skatteavdrag skall i förekommande fall göras på beloppet och kontrolluppgift skall lämnas. Företa-

RSV Dt 1980:13
RSFS 1980:33

get medges i så fall avdrag för det beskattningsår när gottskrivningen skett.

Sådan ersättning skall redovisas såväl i löneredovisning för inbetalning av källskatt som på kontrolluppgift för samma år.

I annat fall skall, om avdrag yrkas för sådant tantiembelopp, uppgift lämnas som visar att beloppet betalats ut eller gjorts tillgängligt för lyftning före räkenskapsårets utgång.

4 Beskattning av lön eller ersättning från fåmansföretag

4.1 Ersättning till företagsledares make (medhjälpande make)

Särskilda regler gäller för beskattning av lön eller ersättning från fåmansföretag till företagsledares make som är att anse som medhjälpande make, dvs när maken inte själv är företagsledare.

Med ersättning avses samtliga löneförmåner från företaget, antingen dessa lämnats i form av kontant lön eller i annan form.

Vid tillämpning av dessa bestämmelser avses med makar såväl gifta makar som personer som vid beskattningen jämföras med gifta (65 § KL).

Om medhjälpande makes arbetsinsats i företaget uppgått till minst 400 timmar under beskattningsåret beskattas denne för lön och annan ersättning från företaget, såvida inte ersättningen överstiger vad som kan anses utgöra marknadsmässig ersättning för arbetsinsatsen. I annat fall beskattas företagsledaren för ersättningen från företaget respektive för skillnaden mellan uppuren ersättning och vad som kan anses som marknadsmässig ersättning. Om företaget börjat eller lagt ned verksamheten under året är kravet på arbetsinsats i stället minst 200 timmar. Även i det fallet gäller att ersättningen inte får överstiga marknadsmässig ersättning för att beskattningen skall ske hos den medhjälpande maken. Om medhjälpande makes arbetsinsats i företaget är mindre än 400 resp 200 timmar skall styrelsearvode tantiem o d till medhjälpande make alltid beskattas hos företagsledaren.

Med ersättning från företaget jämföras i detta sammanhang även sjukpenning och därmed liknande ersättning som uppburits på grund av anställningen i företaget.

I det antal timmar som en medhjälpande make får räkna som arbetsinsats i företaget får även räknas in lagstadgad semester och tid då sjukpenning eller föräldrapenning erhållits. Arbetsinsatsen kan då i regel anses motsvara vad som gällde närmast före avbrottet i tjänstgöringen, om arbetsinsatsen då inte avvek från vad som tidigare varit normalt.

Till deklarationen bör uppgift lämnas om bl a den medhjälpande makens arbetsuppgifter i företaget, arbetsinsatsens omfattning under året och utbildning som är av betydelse för makens arbetsuppgifter.

Om företagsledaren med stöd av dessa bestämmelser beskattats för makens ersättning från företaget gäller en särskild bestämmelse om förvärvsavdrag. Om makarna har hemmavarande barn under 16 år kan förvärvsavdrag medges med belopp motsvarande värdet av makens arbetsinsats, dock med högst 1 000 kr.

4.2 Arbete i eget bostadsutrymme m m

RSV Dt 1980:13.
RSFS 1980:33

Om det kan anses motiverat med hänsyn till rörelsens art eller av annan anledning, får arbete i makarnas gemensamma bostadsutrymme räknas in i medhjälpande makens arbetsinsats. Vanligtvis föreligger sådana skäl om det saknas särskild arbetslokal för de arbetsuppgifter som utförs för företaget. Om arbetet helt eller delvis utförts i det gemensamma bostadsutrymmet, trots att särskilda arbetslokaler funnits tillgängliga, bör den skattskyldige göra sannolikt att arbetsinsatsen varit av uppgiven art och omfattning. Han bör också lämna uppgift om skälen till att arbetet inte utförts i företagets lokaler. Arbetsinsatser som utförts i det gemensamma bostadsutrymmet bör i så fall räknas med endast när det gäller sådana arbetsuppgifter som har omedelbar anknytning till verksamheten. Tid som har gått åt till att passa telefon i den gemensamma bostaden eller till att delta i representation, får däremot inte räknas in i arbetsinsatsen.

För att arbete i bostaden överhuvudtaget skall få beaktas gäller som en allmän regel att arbetsuppgifterna bör vara av betydelse för verksamheten. Det bör också framstå som naturligt att arbetet utförts i bostaden.

4.3 Särskilt om s k extraknäcksbolag

Ersättning av verksamhet som bedrivs i bolagsform vid sidan om det ordinarie arbetet, bör normalt beskattas enbart hos företagsledaren. Sådan verksamhet har vanligtvis ett mer eller mindre direkt samband med företagsledarens övriga verksamhet, utbildning etc. Inkomstuppdelning av företagets inkomst mellan makarna och avdrag för lön till barn bör godtas endast om det kan göras troligt att arbetet som sådant varit erforderligt för företagets verksamhet och att det framstår som naturligt att arbetsinsatsens omfattning måste anses uppgå till ett inte obetydligt antal timmar.

4.4 Ersättning till företagsledares eller dennes makes barn

Ersättning från fåmansföretag till företagsledarens eller dennes makes barn skall i vissa fall beskattas hos någon av makarna. Så är fallet om barnet inte fyllt 16 år senast den 1 november året före taxeringsåret eller om ersättningen överstiger vad som är att anse som marknadsmässig lön för arbetet.

Ersättningen, respektive den del som överstiger marknadsmässig ersättning skall i så fall beskattas hos den av makarna som har den högsta inkomsten från företaget. Vid lika inkomst skall ersättningen beskattas hos den äldsta av makarna.

Med barn avses även styvbarn och fosterbarn. Däremot saknar det betydelse om barnet är hemmavarande eller inte.

Om företagsledaren eller dennes make beskattas för sådan ersättning får denne även tillgodoräkna sig de avdragsgilla kostnader som svarar mot ersättningen, t ex reseavdrag.

I fråga om barn, som inte är heltidsanställda i företaget, bör i regel uppgift om arbetsinsats och arbetsuppgifter bifogas barnets deklaration.

RSV Dt 1980:13
RSFS 1980:33

Marknadsmässig ersättning är vad som normalt betalas för motsvarande arbetsprestation på orten. Vad som kan anses som marknadsmässig ersättning för olika yrkeskategorier framgår av lönestatistik, kollektivavtal m m. Utbildning, branschfarenhet o d beaktas vid denna bedömning. Uppgift bör normalt lämnas om de grunder ersättningen beräknats efter. Någon sådan uppgift behöver dock inte bifogas om ersättningen inte överstiger *30 kr per timme*. Om arbetet utförts i makarnas gemensamma bostadsutrymme bör däremot alltid uppgift bifogas om grunderna för beräkningen av ersättningen.

Samtliga ersättningar och förmåner från företaget skall beaktas vid bedömningen av om ersättningen överstiger marknadsmässig ersättning. Vidare bör sådana ersättningar som har ett direkt samband med verksamheten i företaget beaktas, t ex ersättningar och förmåner som lämnas av personalstiftelse som hör till företaget eller av ett företag som är närstående till fåmansföretaget. Däremot bör skälig utdelning eller ränta på insatt resp lånat kapital inte beaktas vid bedömningen.

4.5 Ersättning o d från handelsbolag (kommanditbolag)

Vad som sagts vid punkterna 4.1–4.4 avser de fall då ersättningen beskattas i inkomstslaget tjänst. I huvudsak gäller samma regler om ersättningen lämnas av fåmansföretag som drivs i form av handelsbolag (kommanditbolag). Kravet på en minsta arbetsinsats på 400 timmar avser följaktligen beskattningsår om 12 månader. För en medhjälpande make som är delägare i handelsbolag får därför denna gräns jämkas om räkenskapsåret är längre eller kortare än 12 månader. Jämkningsen görs då i förhållande till räkenskapsårets längd. Likartade bestämmelser gäller även i fråga om beskattning av ersättning till företagsledarens eller dennes makes barn.

Vidare får den medhjälpande maken resp barnet — oberoende av arbetsinsats — tillgodoföras och beskattas för belopp motsvarande skälig ränta på kapital som de har satt in i handelsbolaget. Skälig ränta bör i sådant fall beräknas med utgångspunkt från vad som vanligen lämnas på lån av liknande slag, dvs med beaktande av gällande ränteläge och föreliggande risker. Räntan bör — om inte omständigheterna i det enskilda fallet föranleder en annan bedömning — inte beräknas efter högre procentsats än *fyra procent över* diskontot vid utgången av året före taxeringsåret.

Den inkomst från handelsbolaget (kommanditbolaget) som inte skall beskattas hos medhjälpande make resp företagsledarens eller dennes makes barn beskattas hos företagsledaren.

5 Beskattning av vissa naturaförmåner m m

5.1 Allmänt om beskattning av naturaförmåner

För beskattning av vissa naturaförmåner m m har RSV meddelat särskilda anvisningar (RSV Dt 1979:15). Av dessa framgår att vissa naturaförmåner inte utgör skattepliktig intäkt för mottagaren, medan andra alltid utgör skattepliktig intäkt. Till den förstnämnda kategorin hör förmåner

som kan karakteriseras som trivselförmåner, exempelvis fritt kaffe, sedvanliga rabatter och gåvor samt fria överdragskläder o d. Som skattefri förmån räknas även sk förmåner av mindre värde — t ex subventionerad lunch eller delvis fri bostad — såvida inte värdet sammanlagt för året överstiger 600 kr. I så fall är förmånen i sin helhet skattepliktig. Däremot utgör förmån av fri bil, fri kost och logi samt fri bostad alltid skattepliktig inkomst, oberoende av värdet.

Som förutsättning för denna form av beskattning gäller att arbetsgivaren tillhandahåller förmånerna. Sålunda är ersättningar som direkt avser att täcka den anställdes personliga kostnader jämförliga med kontant lön och skall följaktligen redovisas som kontant löneförmån. Exempel på det är när privata utgifter för telefon eller prenumeration av dagstidningar betalas av företaget.

För företagsledare i fåmansföretag gäller i huvudsak samma värderingsregler vid beskattning av naturaförmåner som för övriga skattskyldiga. Däremot gäller särskilda beskattningsregler i de fall företaget anskaffar lös egendom för företagsledares eller närståendes privata bruk och det inte kan anses som en sedvanlig naturaförmån. Dessutom gäller särskilda värderingsregler om företaget anskaffar en dyrare bil än som kan anses erforderlig med hänsyn till företagets verksamhet om bilen dessutom utnyttjats för privat bruk av företagsledare eller någon honom närstående person — se RSVs föreskrifter m m om värdering av förmån av fri eller delvis fri bil vid inkomst av tjänst (RSV Dt 1980:14).

5.2 Uppgifts- och anteckningsskyldighet

För företagsledaren och honom närstående personer samt för delägare i fåmansföretag skall samtliga förmåner som tillhandahållits under året anges på kontrolluppgift. Detta gäller oavsett om förmånerna föranleder beskattning eller inte. Dessutom skall mottagaren i sin deklaration ange att han haft sådana förmåner. Uppgifts- och deklarationsskyldigheten gäller dock inte sk trivselförmåner — se RSVs anvisningar om beskattning av naturaförmåner.

Vidare skall samtliga utbetalda kostnadsersättningar anges på kontrolluppgift. Sålunda skall oavsett ersättningens storlek samtliga rese- och traktamentsersättningar tas upp såväl på kontrolluppgift som i deklarationen. De kostnader som svarar mot ersättningarna får dras av enligt vanliga regler.

Företaget skall som underlag för kontroll av traktamentsersättning, som utbetalats till sådana personer, bevara verifikationer som avser övernattningskostnader, om ersättningen varit avsedd att täcka sådana kostnader (20 § TL).

6 Avdrag för bilkostnader vid inkomst av tjänst

Om företagsledaren eller honom närstående person använt egen bil helt eller delvis i företagets verksamhet medges avdrag med belopp som motsvarar kostnaderna för denna användning.

RSV Dt 1980:13
RSFS 1980:33

Har bilen använts i ringa utsträckning i verksamheten (högst ca 300 mil) bör dock avdraget begränsas till de merkostnader som uppkommit på grund av tjänsteresorna i form av drivmedel, underhåll o d. Dessa kostnader kan — om inte annat visas eller om omständigheterna inte föranleder en annan bedömning — beräknas till det belopp som RSV fastställt för resa med bil mellan bostad och arbetsplats.

Har bilen däremot använts i större utsträckning i företagets verksamhet, bör avdrag normalt medges med så stor del av bilens totala kostnader som belöper på användningen i verksamheten. Högre avdrag än vad som motsvarar lämnad ersättning bör normalt inte godtas. Avdrag bör inte heller medges med högre belopp än vad som skulle ha lämnats om ersättningen beräknats enligt det statliga bilersättningsavtalet. Högre avdrag kan emellertid medges om det kan göras sannolikt att kostnaderna för tjänsteanvändningen varit onormalt stora. För detta bör krävas att utgifterna kan visas exempelvis i form av en specificerad kostnadsberäkning samt att det med hänsyn till omständigheterna kan anses sannolikt att tjänsteanvändningen medfört höga bilkostnader. Så kan exempelvis vara fallet om tjänsteanvändningen medfört stort slitage på bilen eller att tjänsteanvändningen som sådan ställt stora krav på bilens utrymme och lastförmåga.

7 Förmåner vid köp och försäljning av egendom

7.1 Allmänt om reglerna

I beskattningsreglerna om fåmansföretag finns bestämmelser med syfte att förhindra obehöriga skatteförmåner på grund av sådana transaktioner mellan företaget och dess ägare som inte kan sägas vara motiverade i företagets verksamhet. Här åsyftas transaktioner av mera tillfällig art som i första hand genomförs för att ge ägaren särskilda förmåner eller sådana transaktioner med ägarens personliga egendom som genomförs utan att detta i realiteten inverkar på hans möjligheter att disponera över egendomen. Reglerna innebär att ägaren eller denne närstående person beskattas i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet för värdet av sådan förmån. Företaget medges inte heller avdrag för anskaffningskostnaden för sådana inköp.

De transaktioner som avses återges i 35 § 1 a mom styckena 1 och 3 samt 35 § 4 mom sista stycket KL. Bestämmelserna har för vissa typer av transaktioner avsiktligt utformats i form av s k stoppregler. Det har skett på så sätt att transaktionen medfört beskattningseffekt för såväl den fysiske personen (t ex delägaren) som den juridiske personen (företaget).

Motivet för dessa beskattningsåtgärder är att förhindra sådana transaktioner som inte kan anses erforderliga eller motiverade med tanke på företagets egentliga verksamhet. De transaktioner som åsyftas finns följaktligen beskrivna i nämnda lagrum. I lagtexten har reglerna beskrivits på sådant sätt att det i vissa fall kan förekomma att en och samma transaktion formellt sett kan omfattas förutom av den egentliga bestämmelsen — även av ytterligare någon av de s k stoppreglerna. Någon sådan tillämpning har dock inte varit åsyftad. Beskattning bör således endast komma ifråga enligt endera av dessa bestämmelser.

Någon ändring i beskattningen av vanliga förmåner och liknande normala förfaranden i affärsverksamhet är inte avsedd. Beskattningen av uttag av varor för eget bruk, natura förmåner o d skall således även i fortsättningen ske enligt tidigare gällande bestämmelser i KL och kompletterande anvisningar som meddelats av RSV.

RSV Dt 1980:13
RSFS 1980:33

7.2 Sammanfattning av reglerna

Slag av transaktion	Beskattningskonsekvens	Inkomstslag
I. Företaget anskaffar lös egendom som uteslutande eller så gott som uteslutande är avsedd för företagsledarens eller någon närstående persons privata bruk.	Företagsledaren beskattas för ett belopp motsvarande anskaffningskostnaden. Företaget medges varken värdeminskings- eller uträngeringsavdrag för sådan anskaffning.	Tillfällig förvärvsverksamhet (35 § 1 a mom första stycket KL) (punkt 3 a andra stycket anv 29 § KL)
II. Företaget förvärfvar från delägare eller någon närstående person egendom som inte är eller kan antas bli till nytta för företaget. Undantag: Egendom som avses i 35 § 2 och 3 mom KL.	Försäljningssumman anses i sin helhet som skattepliktig realisationsvinst för den som avyttrat egendomen. Företaget medges varken värdeminskings- eller uträngeringsavdrag för sådan anskaffning.	Tillfällig förvärvsverksamhet (35 § 4 mom KL)
III. Delägare eller denne närstående person avyttrar egendom till högre pris resp förvärvar egendom till lägre pris än egendomens marknadspris.	Skillnaden mellan egendomens marknadspris och köpeskilling beskattas hos den som avyttrat egendomen till respektive förvärvat egendomen från företaget.	Tillfällig förvärvsverksamhet (35 § 1 a mom tredje stycket KL)
IV. Delägare eller denne närstående person avyttrar fastighet till företaget.	För beräkning av eventuell realisationsvinst gäller särskilda regler som bl a innebär, att fastighetens ingångsvärde inte får beräknas på taxeringsvärdet tjugo år före avyttringen eller året före dödsfallet, att indexuppräknning inte får ske och att s k fasta tillägg inte får göras.	Tillfällig förvärvsverksamhet (punkt 2 a sista stycket av anvisningarna till 36 § KL)

RSV Dt 1980:13
RSFS 1980:33

Dispens:

Om det kan antas att avyttringen skett av organisatoriska eller andra synnerliga skäl kan dispens lämnas. Sådant beslut meddelas av RSV efter ansökan.

Om den skattskyldige beskattats för förvärv av egendom till lägre pris än marknadspriset får beloppet beaktas vid en eventuell senare avyttring av egendomen — se III ovan.

8 Ersättning från fåmansföretag vid upplåtelse av lokal

8.1 Allmänt om reglerna

För företagsledare eller honom närstående person är erhållen hyra eller annan ersättning för lokal, som ägs eller disponeras av någon av dem alltid skattepliktig antingen som inkomst av fastighet eller kapital, eller i övriga fall, som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet (35 § 1 a mom andra stycket KL).

Bestämmelsens syfte är att förhindra att de skattemässiga reglerna för uthyrning av fastighet eller lägenhet utnyttjas på ett sätt som inte kan anses överensstämma med reglernas egentliga syfte. Reglerna tar således sikte på uthyrning av enstaka kontorsrum i eget bostadsutrymme eller upplåtelse av garage eller lagerutrymme i egen villafastighet.

I de fall sådan ersättning inte skall tas upp till beskattning i annan ordning är den skattepliktig i inkomstlaget tillfällig förvärvsverksamhet.

Hyran eller ersättningen skall tas upp som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet i följande fall:

— Vid upplåtelse av lokal i egen en- och tvåfamiljsfastighet som inkomstbeskattas enligt den s k schablonmetoden. Schablonmetoden är vanligtvis inte tillämplig om hyresersättningen överstiger såväl 4 000 kr som 2 % av fastighetens taxeringsvärde.

— Vid upplåtelse av lokal i lägenhet som disponeras av företagsledaren eller någon denne närstående person, såvida inte fråga är om bostadsrättslägenhet som helt eller till övervägande del hyrts ut under hela eller större delen av beskattningsåret. I så fall är ersättningen skattepliktig som inkomst av kapital (Se även blankett K 3).

8.2 Avdrag för merkostnader

Om hyra eller ersättning för lokal är skattepliktig som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet får avdrag göras med skäligt belopp för de kostnader som föranletts av upplåtelsen. Att avdraget skall bedömas efter skälighet får ses mot bakgrund av syftet med bestämmelsen och de situationer där reglerna vanligtvis blir tillämpliga. Lagregeln tar följakt-

ligen främst sikte på det fallet att upplåtelsen avser en del av en egen bostadsfastighet eller ett eget bostadsutrymme. I så fall får antas att kostnaderna så gott som uteslutande belöper på boendet.

Om upplåtelsen avser endast enstaka kontorsrum eller garage o d i en egen fastighet bör avdraget begränsas till de direkta merkostnader i form av elektricitet, uppvärmning, slitage o d som föranletts av att företaget använt detta utrymme. Det sammanlagda beloppet för sådana kostnader i här avsedda fall kan vanligtvis antas variera mellan 500 och 1 000 kr för ett helt år beroende på förhållandena i det enskilda fallet. Högre avdrag kan godtas exempelvis om särskild utrustning anskaffats eller om andra kostnader nedlagts på fastigheten och kostnaderna har ett direkt samband med upplåtelsen och företagets nyttjande av lokalen. Vidare kan högre avdrag godtas om det kan göras sannolikt att förvärvet av fastigheten eller bostadslägenheten påverkats av företagets behov av lokal och att detta medfört högre kostnader än vad som annars skulle ha varit fallet. Så kan exempelvis vara fallet om anställd personal stadigvarande utnyttjar lokalerna eller att lokalerna utnyttjas vid försäljning, utställning o d. Om det för upplåtelsen nedlagts kostnader av inte obetydlig storlek bör, i den mån fastighetens värde därigenom inte ökat, dessa kostnader beaktas vid beräkning av skäligt avdrag på så sätt att kostnaderna fördelas under så lång tid som upplåtelsen kan antas omfatta, dock minst 5 år. Är kostnaderna däremot av sådan art och omfattning att de antas medföra en bestående ökning av fastighetens värde bör avdrag medges endast med så stor del som motsvarar skälig värdeminskning.

Vid bedömning av vad som kan anses vara skälig värdeminskning får bl a beaktas upplåtelsens omfattning, företagets verksamhet i lokalerna, beräknad upplåtelseperiod eller annan därmed liknande omständighet.

Avser upplåtelsen en del av en lägenhet bör avdrag i regel medges med så stor del av lägenhetshyran som svarar mot den del av lägenhetsutrymmet som upplåtits till företaget, under förutsättning att företagets verksamhet i huvudsak är förlagd till denna lokal, dvs om företaget har sitt egentliga driftställe förlagt till lokalen och helt disponerar denna. I annat fall bör avdraget motsvara endast de merkostnader som föranletts av företagets nyttjande av lokalerna.

8.3 Företagets avdragsrätt för lokalkostnad

Företagets kostnader för hyra av lokaler m m, inklusive hyresersättning som betalas till företagsledaren eller närstående person, utgör avdragsgill lokalkostnad för företaget i den mån kostnaderna motsvarar vad som är marknadsmässigt.

Om upplåtelsen avser ett enstaka kontorsrum eller garage och om lokalerna inte regelmässigt nyttjas av andra än fastighetsägaren och hans familj bör i detta sammanhang den marknadsmässiga ersättningen i huvudsak överensstämma med det belopp för vilket avdrag kan medges vid inkomsttaxeringen (skäligt avdrag).

Med marknadsmässig ersättning avses normalt vad en person kan erhålla vid uthyrning till utomstående person eller företag. Om upplåtelsen avser enstaka kontorsrum, garage o d får den marknadsmässiga

RSV Dt 1980:13
RSFS 1980:33

ersättningen i regel antas i huvudsak motsvara det skäliga avdrag som kan medges vid inkomstberäkningen av sådan uthyrning. Den marknadsmässiga ersättningen får dock beräknas efter annan grund om lokalerna används i betydande omfattning för företagets verksamhet. Så kan exempelvis vara fallet om företaget saknar andra lokalutrymmen och verksamheten kräver ett inte obetydligt kontors- eller lagerutrymme. Liknande situation får anses föreligga om andra anställda än ägarens familj har lokalerna som sin egentliga arbetsplats.

9 Beskattning i samband med lån från fåmansföretag

9.1 Ränteberäkning av lån

Om ett fåmansföretag lämnat lån till företagsledaren eller någon närstående person och ränta inte tas ut på lånet, skall ett belopp som motsvarar sedvanlig ränta tas upp som tillfällig förvärvsverksamhet hos låntagaren. Om räntan är lägre än sedvanlig ränta skall skillnaden tas upp som intäkt (35 § 1 a mom fjärde stycket KL).

Sedvanlig ränta får i dessa fall i regel inte understiga det belopp, som framkommer om beräkning sker efter en räntesats som motsvarar det lägsta av riksbankens diskonto plus två procent, antingen vid årets ingång eller utgång.

Om lånebeloppen ändrats under året kan — om inte annat visas — räntan beräknas på genomsnittet av lånebeloppet vid årets ingång respektive utgång.

Motsvarande räntesats och beräkningsgrunder bör — om inte omständigheterna föranleder annan bedömning — även tillämpas i de fall aktiebolag skall beskattas för sk beräknad ränta. Sådan beräkning kan ske om de förmånliga räntevillkoren kan anses innebära en form av förtäckt utdelning för delägaren. Beskattning hos företaget för beräknad ränta bör följaktligen endast ske om låntagaren varken är företagsledare eller närstående till denne. (Jfr Meddelanden från riksskattenämnden Serie I nr 5:1 1967).

9.2 Nedskrivning av lån

Har fåmansföretag lämnat lån till företagsledare eller honom närstående person och har lånet skrivits ned i företagets räkenskaper, skall låntagaren beskattas med ett belopp motsvarande nedskrivningen. Nedskrivet belopp är skattepliktigt som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet (35 § 1 a mom femte stycket KL). Företaget medges inte något avdrag för sådana nedskrivningar.

Vad som sagts vid punkterna 9.1 och 9.2 ovan gäller inte för lån som upptagits i handelsbolag (kommanditbolag).

9.3 Beskattning av förbjudna lån

Som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet räknas sådana lån som upptagits i aktiebolag eller i till sådant bolag hörande pensionsstiftelse

i strid mot bestämmelserna i 75 a § aktiebolagslagen (SFS 1944:705) eller i 12 kap 7 § nya aktiebolagslagen (1975:1385) respektive 11 § lagen om tryggande av pensionsutfästelse m m (1967:531) — s k förbjudna lån. Lånebeloppet är skattepliktigt för låntagaren till den del återbetalning inte skett (35 § 1 a mom sjätte stycket).

RSV Dt 1980:13
RSFS 1980:33

Beskattning bör inte ske för ett sådant lån eller den del av ett lån som återbetalats före utgången av den tid som gäller för prövning av den taxering vid vilken lånet tagits eller skulle ha tagits till beskattning. Har återbetalning skett efter denna tidpunkt får besvären prövas i särskild ordning.

Den omständigheten att lånet återbetalts genom att låntagaren eller någon honom närstående person tagit ett nytt förbjudet lån kan inte anses innebära att återbetalning skett.

Låntagaren bör inte beskattas för beräknad ränta (—9.1 ovan) eller för eventuell nedskrivning av sådant lån (—9.2 ovan), så länge lånet är skattepliktigt med stöd av bestämmelserna om beskattning av förbjudna lån.

Dessa anvisningar tillämpas fr o m 1981 års taxering.

