



*IMPAKT  
om skatter  
för ägarledda  
företag  
studiematerial*

*Björn  
Forssén*

*Melker Förlag*

IMPAKT om skatter för ägarledda företag – studiematerial, av advokat, jur. dr Björn Forssén – Melker Förlag Oktober 2018, ISBN 978-91-7615-279-9

Studiematerialet innehåller frågor om olika skattesituationer i ägarledda företag med avseende på företagets ägarnivå respektive dess verksamhetsnivå, varvid olika företagsformer berörs.

**IMPAKT** som nämns i materialet står för: inkomstskatt (**I**), mervärdesskatt (**M**), punktskatt (**P**), arbetsgivaravgifter (**A**), källskatt (**K**) och tull (**T**)

## Innehåll

**Källor**, s. 4

**Vissa förkortningar**, s. 4

- I. IMPAKT – ett kom-ihåg-ord för de viktigaste skatterna och avgifterna i ett företag**, s. 5
- II. Översiktligt om I**, s. 5
- III. Ägarnivån och verksamhetsnivån vid olika företagsformer – översikt om I, A och M**, s. 6
  - a) Fysisk person ("enskild firma"), s. 6  
Ägarnivån utgörs av en (1) fysisk person=verksamhetsnivån, s. 6
  - b) Verksamheten bedrivs i ett aktiebolag, s. 6  
Ägarnivån utgörs av en eller flera fysiska personer, s. 6  
Verksamhetsnivån: Den juridiska personen innehåller verksamheten, s. 6
  - c) Verksamheten bedrivs i ett handelsbolag, s. 6  
Ägarnivån utgörs av minst två fysiska personer, s. 6  
*Inkomstskatt*  
Ägarnivån=verksamhetsnivån, s. 6  
*Mervärdesskatt (moms)*  
Ägarnivån, s. 7  
Verksamhetsnivån, s. 7  
*Socialavgifter och särskild löneskatt*, s. 7
  - d) Verksamheten bedrivs i ett kommanditbolag, s. 7  
*Inkomstskatt och moms*, s. 7  
*Socialavgifter (och särskild löneskatt)*, s. 7
- IV. Överskott eller underskott i inkomstlaget näringsverksamhet (NRV) respektive mervärdesskatt (moms) att betala eller att återfå**, s. 8
- V. Verksamhetskostnader och bolagsbildningskostnader och I och M**, s. 9
  - a) Inledning, s. 9
  - b) "Enskild firma" eller handelsbolag (eller kommanditbolaget), s. 9  
Ägarnivån=verksamhetsnivån, s. 9
  - c) Aktiebolag, s. 9  
Verksamhetsnivån, s. 9  
Ägarnivån, s. 10  
Kostnader för aktiebolagets kapitalanskaffning, s. 10

- d) Förslag från regeringen avseende bolagssektorn, s. 10  
*Regeringen har lämnat förslag om begränsning av ränteavdragen i bolagssektorn, s. 10*

**VI. Aktiebolag och förbjudet lån och I, A och M, s. 11**

- a) Allmänt, s. 11  
 b) Exempel, s. 11  
Kommentar, s. 12

**VII. Beskattningsfrågor mellan bolag: utdelningar, aktieförsäljningar och koncernbidrag, s. 13**

- a) Dubbelbeskattningsprincipen, undantag avseende kedjebeskattning, s. 13  
Ang. Aktieägartillskott, s. 13  
 b) Skattefri utdelning på näringsbetingade andelar, s. 13  
Kommentar, s. 13  
 c) Skattefri försäljning av näringsbetingade andelar, s. 14  
 d) Skalbolagsbeskattning, s. 14  
 e) Koncernbidragsreglerna, s. 14  
Exempel på äkta koncern respektive oäkta koncern, s. 14  
Koncernbidragsreglerna enligt IL – syfte etc., s. 15  
Förutsättningarna för koncernbidrag enligt IL mellan moderföretag och helägt dotterföretag, s. 15  
Kommentarer, s. 15  
 f) Koncernavdragsregler för svenskt moderföretag beträffande slutlig förlust hos ett helägt utländskt dotterföretag, s. 16

**VIII. Omstruktureringar – vissa fall i korthet, s. 17**

- a) Kvalificerad underprisöverlåtelse av aktier – undantag från uttagsbeskattning enligt IL, s. 17  
 b) Andelsbyten, s. 17  
 c) För- och nackdelar med försäljning av andelar i aktiebolag jämfört med verksamhetsöverlåtelse, s. 18  
 d) ”Paketering” av fastigheter i aktiebolag – stoppregler enligt SFS 2017:625, s. 18  
 e) Moms och omstruktureringar, s. 18

**IX. Grunderna för fåmansföretagsbeskattning, s. 19**

- a) Inledning, s. 19  
Allmänt, s. 19  
Socialavgifter och särskild löneskatt, s. 20  
 b) Fåmansföretag och fåmanshandelsbolag, s. 20  
 c) Delägare och företagsledare, s. 21  
 d) Kvalificerade andelar, s. 21  
Allmänt, s. 21  
Utdelningsbeskattningen, s. 22  
Exempel – förenklingsregeln tillämpas, s. 23  
 Frågor, s. 23  
 Svar på fråga 1), s. 23  
 Svar på fråga 2), s. 24  
Kapitalvinstbeskattningen, s. 25

Skattesatser på utdelning och kapitalvinster på kvalificerade andelar med exempel, s. 25

- e) Onoterade okvalificerade andelar och kvalificerade andelar när delägaren inte har varit verksam i betydande omfattning de senaste 5 åren – kapitalskattesatsen är 25 %, s. 26
- f) Marknadsnoterade andelar – normalskattesatsen för kapital om 30 % gäller, s. 26

**X. Avdragsrätt i NRV för M, P, A, K och T**, s. 27

Svenska skatter och avgifter

*Allmänna skatter*, s. 27

*Särskilda skatter och avgifter*, s. 27

Utländska skatter, s. 27

**XI. Tips om vissa saker för planeringen av ägarnas och företagets situation**, s. 28

- a) Starten av verksamheten – välj företagsform med tanke på framtiden, s. 28  
Pensionsrätten och intjänandetaket, s. 28  
Ombildning av "enskild firma" till aktiebolag – undantag från uttag på grund av regler om kvalificerad underprisöverlåtelse förutsatt att kapitaltillskott sker, s. 28
- b) Omprövning av hobby till NRV, s. 29
- c) "Bostaden i bolaget" eller bostaden som säkerhet för lån till bolaget, s. 29  
"Bostaden i bolaget", s. 29  
Bostaden som säkerhet för lån till bolaget, s. 30
- d) Företrädare för exempelvis ett aktiebolag – ett annat begrepp än företagsledare  
En av makarna suppleant i bolaget, s. 30  
Betalningssäkring – risk inte bara för bolaget avseende dess skatteskulder, s. 30
- e) Enkelt bolag – en samverkansform som bl.a. kan passa för syskon som t.ex. ärver en industrifastighet, s. 30

© Björn Forssén och Melker Förlag

Februari 2018

Titel: Särskilda regler om momsskyldighet

Utgivare: Melker Förlag ISBN 978-91-7615-279-9

## Källor

### Litteratur

IMPAKT – Snabborientering i det svenska skattesystemet: Andra upplagan, av Björn Forssén. Melker Förlag. Laholm 2018 (inga specifika hänvisningar till den boken)

IMPAKT – studiehandledning i inkomstskatt, socialavgifter och mervärdesskatt: Fjärde upplagan, av Björn Forssén. Melker Förlag. Laholm 2018 (inga specifika hänvisningar till den boken)

Riksskatteverkets Handledning för rörelse- och jordbruksbeskattning (1988/RSV 302 utg 6)

Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier, av Björn Forssén. Örebro Studies in Law 4. Örebro 2013 [återfinns i fulltext i databasen DiVA ([www.diva-portal.org](http://www.diva-portal.org))]

Styrelseproffs m.fl. och F-skatten, artikel av Björn Forssén, s. 20-23 i Tidningen Balans nr 5 2017, Fördjupningsbilagan ([www.tidningenbalans.se](http://www.tidningenbalans.se))

Sveriges Rikes Lag, utgiven av Johan Munck. Norstedts Juridik AB. Stockholm 2018

### Offentligt tryck

Prop. 1975/76:79 – om ändrade regler för beskattning av fåmansföretag m.m.

Prop. 1989/90:110 Del 1 – om reformerad inkomst- och företagsbeskattning

Prop. 1994/95:57 – Mervärdesskatten och EG

Prop. 1996/97:154 – Kapitalförluster och organisationskostnader vid beskattningen, m.m.

Prop. 1998/99:15 – Omstruktureringar och beskattning

Prop. 2002/03:5 – Vissa mervärdesskattefrågor, m.m.

Prop. 2005/06:40 – Reformerade beskattningsregler för ägare i fåmansföretag

Prop. 2016/17:99 – Vårändringsbudget för 2017

Prop. 2017/18:245 – Nya skatteregler för företagssektorn

Lagrådsremiss den 8 juni 2017 – Förändrade skatteregler för delägare i fåmansföretag

SOU 2016:75 – Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag

Regeringens skrivelse Skr. 2016/17:38 – Meddelande om kommande förslag om ändringar i bestämmelserna om beskattning av fastigheter som överlåts till juridiska personer

SKV:s ställningstaganden 2008-12-11 (dnr 131 751308-08/111) och 2017-06-29 (dnr 202 278405-17/111)

### Rättsfall i Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) och EU-domstolen

#### HFD

RÅ 1980 1:56; RÅ 1993 ref. 55; RÅ 1993 ref. 104; RÅ 2001 not 97-99; RÅ 2004 ref. 2; HFD 2017 ref. 41

#### EU-domstolen

268/83 (Rompelman), 1985 s. 83 [svensk specialutgåva]; C-110/94 (Inzo), REG 1996 s. I-857; C-497/01 (Zita Modes), REG 2003 s. I-14393

## Vissa förkortningar

AB, aktiebolag; ABL, aktiebolagslagen (2005:551)

IBB, inkomstbasbelopp

IL, inkomstskattelagen (1999:1229)

ML, mervärdesskattelagen (1994:200)

NRV, näringsverksamhet

Prop. Regeringens proposition

ref., referatmål

REG, Rättsfallssamling från EU-domstolen, Tribunalen och Personaldomstolen (fr.o.m. 2012 publiceras domarna endast elektroniskt)

RSV, Riksskatteverket (fr.o.m. 2004 SKV)

RÅ, Regeringsrättens årsbok (fr.o.m. 2011 HFD:s årsbok)

SAL, socialavgiftslagen (2000:980)

SFL, skatteförfarandelagen (2011:1244)

SFS, svensk författningssamling

SKV, Skatteverket

SOU, statens offentliga utredningar

## I. IMPAKT – ett kom-ihåg-ord för de viktigaste skatterna och avgifterna i ett företag

IMPAKT står för:

*I*nkomstskatt, *M*ervärdesskatt, *P*unktskatt, *A*rbetsgivaravgifter, *K*ällskatt och *T*ull.

Förkortningen ger företagaren ett enkelt kom-ihåg-ord, så att denne har överblick avseende huvuddelen av de skatter och avgifter som ingår i det svenska skattesystemet.

I studiematerialet sätts fokus på *I*, *M* och *A*, dvs. *I* för inkomstskatt, *M* för mervärdesskatt (moms) och *A* för kategorin socialavgifter (arbetsgivaravgifter och egenavgifter) och särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster.

De företagsformer som behandlas är i första hand enskild näringsidkare/"enskild firma" (dvs. företag som drivs av en fysisk person), aktiebolag och handelsbolag (eller kommanditbolag).

*K*, källskatt, hör ihop uppördsmässigt med *A*, men skatteavdrag (källskatt) utgör inte en särskild kostnad för utbetalaren, utan ingår i lönekostnaden. Därför berörs inte *K* särskilt här. När det gäller *P*, punktskatter, är dessa skatter av intresse om det är fråga om företag som t.ex. säljer energiprodukter, alkohol, alkoholhaltiga drycker eller tobaksvaror etc. Dessa är inte generella skatter och *P* berörs därför inte särskilt här. Beträffande *T*, tull, gäller det att uppmärksamma om företaget gör införsel av varor från en plats utanför Europeiska unionen (EU), dvs. import från så kallat tredje land. Tullreglerna är generella, men avsedda för just dessa situationer och därför berörs inte *T* särskilt i detta PM. Genom kom-ihåg-ordet IMPAKT ska företagaren ha just ett stöd för att komma ihåg att det finns mer än *I*, *M* och *A*.

## II. Översiktligt om I

En *fysisk persons* skattepliktiga (!) inkomster hänförs till något av de tre inkomstlagen: kapital, näringsverksamhet (NRV) eller tjänst [1:3 1 st. 1 och 2 *inkomstskattelagen* (1999:1229), IL].

Enligt 1:17 IL finns bestämmelser om inkomstskatt också i: lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel och kupongskattelagen (1970:624). [Kupongskatten är en definitiv källskatt.]

Särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (SFS 1990:659) hör systematiskt sett ihop med socialavgifterna (arbetsgivaravgifter och egenavgifter). Det finns även särskild löneskatt på pensionskostnader (SFS 1991:687).

Egentlig NRV: "Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt." [13:1 1 st. 2 men IL] Kriterierna för NRV är följande: *förvärvssyfte*, *yrkesmässighet* (varaktighet eller omfattning) och *självständighet*.

Till inkomstslaget kapital hänförs avkastning eller kapitalvinst på tillgång, om inkomsten inte ska räknas till NRV (41:1 2 st. IL).

Till inkomstslaget tjänst räknas inkomster och utgifter på grund av anställning, uppdrag eller hobbyverksamhet till den del de inte ska räknas till inkomstslaget NRV eller kapital (jfr 10:1 och 12:37 IL).

[Överskott av hobby beskattas tillsammans med övriga inkomster av tjänst, men underskott får inte dras mot andra tjänsteinkomster. Hobby behandlas som om den utgör en särskild verksamhet inom inkomstslaget tjänst.]

Inkomst av NRV och inkomst av tjänst utgör förvärvsinkomster (arbetsinkomster). Jfr 1:5 IL.

För en *juridisk person*, t.ex. ett aktiebolag, hänförs alla inkomster till NRV (1:3 2 st. och 13:2 IL).

För juridiska personer är skattesatsen ("bolagsskatten") 22 % (65:10 IL): Regeringen föreslår i prop. 2017/18:245 en sänkning av den i två steg till 21,4 % (2019) respektive 20,6 % (2021).

### III. Ägarnivån och verksamhetsnivån vid olika företagsformer – översikt om I, A och M

Förutsättningar: I detta avsnitt antas att det endast är fråga om fysiska personer på ägarnivån.

#### a) Fysisk person ("enskild firma")

Ägarnivån utgörs av en (1) fysisk person=verksamhetsnivån

Den fysiska personen beskattas

- för verksamhetens resultat *inkomstskattemässigt* sett och
- för utgående moms minus ingående moms (=skatt att betala) beträffande *moms*.

Den fysiska personen erlägger socialavgifter i form av *egenavgifter* (28,97 %) på resultatet (ett överskott netto). [Det är inte fråga om "lön" till ägaren i "enskild firma".]

Den fysiska personen erlägger socialavgifter i form av *arbetsgivaravgifter* (31,42 %) på lön till anställda.

Den fysiska personen erlägger *särskild löneskatt* om 6,15 % på lön till anställda som fyllt 65 år.

Förvärvsinkomster (arbetsinkomster) – men aldrig kapitalinkomster – kan omfattas av socialavgifter i form av arbetsgivaravgifter eller egenavgifter [*socialavgiftslagen* (2000:980), SAL] eller av särskild löneskatt [*lag (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster*].

#### b) Verksamheten bedrivs i ett aktiebolag

Ägarnivån utgörs av en eller flera fysiska personer

Den fysiska personen/-erna beskattas

- för lön och utdelning eller kapitalvinst *inkomstskattemässigt* sett.
- Ingen *moms* på delägarnivån även om fåmansföretagsreglerna enligt 57 kap. IL aktualiseras.

Verksamhetsnivån: Den juridiska personen innehåller verksamheten

Den juridiska personen – aktiebolaget – beskattas

- för verksamhetens resultat *inkomstskattemässigt* sett och
- för utgående moms minus ingående moms (=skatt att betala) beträffande *moms*.

Den juridiska personen erlägger socialavgifter i form av *arbetsgivaravgifter* på lön till delägare (eller till anställda). Exempelvis styrelsearvode utgör normalt sett lön.

Den juridiska personen erlägger *särskild löneskatt* om 6,15 % på lön till dem som fyllt 65.

Inga socialavgifter (eller särskild löneskatt) på inkomst av tjänst för utdelning eller kapitalvinst som omfattas av fåmansföretagsreglerna enligt 57 kap. IL, och inte heller på så kallat andelsbyte som omfattas av framskjuten beskattning enligt 48 a kap. 9 § IL.

#### c) Verksamheten bedrivs i ett handelsbolag

Ägarnivån utgörs av minst två fysiska personer

*Inkomstskatt*

Ägarnivån=verksamhetsnivån

- Beskattning av resultatet sker på delägarnivå (handelsbolag är inte skattesubjekt inkomstskattemässigt sett). Fördelning av resultatet sker i förhållande till huvudtalet av delägare, om inte annat avtalats mellan dem. [Det är inte fråga om ”lön” till delägare i handelsbolag.]

#### *Mervärdesskatt (moms)*

##### Ägarnivån

- Ingen moms på delägarnivån även om fåmanshandelsbolagsreglerna enligt 57 kap. IL aktualiseras.

##### Verksamhetsnivån

- Handelsbolaget (den juridiska personen) beskattas för utgående moms minus ingående moms (=skatt att betala) beträffande moms (handelsbolag utgör skattesubjekt momsmässigt sett).

#### *Socialavgifter och särskild löneskatt*

Delägarna erlägger själva socialavgifter i form av *egenavgifter* på sina respektive andelar av ett positivt resultat (överskott).

- Om en aktiv delägare har fyllt 65 år vid årets ingång, ska denne erlägga särskild löneskatt om 6,15 % på sin andel av ett positivt resultat (överskott).
- Om en delägare är passiv, ska denne erlägga särskild löneskatt om 24,26 % på sin andel av ett positivt resultat (överskott).

Inga socialavgifter (eller särskild löneskatt) på delägars vinst för avyttrad andel i fåmanshandelsbolag som omfattas av inkomst av tjänst enligt 50 kap. 7 § IL.

Handelsbolaget erlägger socialavgifter i form av *arbetsgivaravgifter* på lön till anställda. Handelsbolaget erlägger *särskild löneskatt* om 6,15 % på lön till anställda som fyllt 65 år.

d) Verksamheten bedrivs i ett kommanditbolag

#### *Inkomstskatt och moms*

Samma gäller för kommanditbolag som för handelsbolag beträffande inkomstskatt och moms.

#### *Socialavgifter (och särskild löneskatt)*

En skillnad gentemot handelsbolag är att kommanditdelägaren – till skillnad från den delägare som är komplementär i bolaget – *kan* betraktas som anställd när det gäller socialavgifter. Det rör sig i så fall om att kommanditbolaget anses ha ersatt denne utöver vederbörandes (begränsade) andel i bolagets resultat. I sådan mån kan bolaget bli skyldigt att erlägga *arbetsgivaravgifter* som om det vore fråga om lön till kommanditdelägaren.

För komplementären gäller – såsom för delägare i handelsbolag – att denne själv erlägger socialavgifter i form av *egenavgifter* på sin del av ett positivt resultat (överskott) i bolaget.

Jämför även angående handelsbolag ovan när det gäller *särskild löneskatt* i stället för socialavgifter för aktiv delägare som fyllt 65 år vid årets ingång eller för passiv delägare.



#### IV. Överskott eller underskott i inkomstslaget näringsverksamhet (NRV) respektive mervärdesskatt (moms) att betala eller att återfå

Beräkning av resultatet i NRV: Resultatet=intäkter minus kostnader (14:21 1 st. IL).

- Överskott bildar beskattningsunderlag i inkomstslaget NRV.
- Om resultatet i stället uppvisar ett underskott, ska det fastställas. Utebliven eller felaktig redovisning av underskott kan föranleda skattetillägg [49:14 *skatteförfarandelagen* (2011:1244), SFL].  
Ett *underskott* dras av nästa år och ”rullas” vidare, om det inte kan utnyttjas då (40:2 IL). Om det är en nystartad aktiv NRV, kan underskott dras som allmänt avdrag mot annan förvärvsinkomst (i praktiken mot inkomst av tjänst) samma år (62:2 1 st. IL).

Om företaget i fråga gör skattepliktiga (momspliktiga) omsättningar av varor eller tjänster, är det momsskyldigt enligt 1 kap. 2 § första st. 1 *mervärdesskattelagen* (1994:200), ML. Därmed har företaget avdragsrätt för ingående moms på förvärv av varor eller tjänster i verksamheten, enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § första st. ML. Då utgör utgående moms respektive ingående moms skuld respektive fordran (tillgång), och redovisas på balanskonton.

##### Exempel

Intäkter	100 000 kr + utgående moms	25 000 kr (antag generella momssatsen 25 %)
Utgifter	- 40 000 kr + ingående moms	- 10 000 kr = 15 000 kr i moms att betala
Resultat i NRV	60 000 kr	

Om företaget gör från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster, har det inte avdragsrätt för ingående moms enligt 8:3 första st. ML. Då utgör momsen intäkt respektive kostnad, och resultatet i NRV är följande:

Intäkter	110 000 kr
Utgifter	- 50 000 kr (40 000 + 10 000 ”latent moms”)
Resultat i NRV	60 000 kr

Om en företagare inte omfattas av momsskyldighet och därmed saknar avdragsrätt för ingående moms, uppkommer en högre kostnad (här 10 000 kr) i nästa led (kumulativ effekt). Priset 110 000 kr innehåller en ”latent moms” som inte kan dras av ett företag som mottar en faktura från det undantagna företaget, eftersom det inte ska debitera utgående moms.

Om ingående moms överstiger utgående moms i en redovisningsperiod, har den momsskyldige företagaren rätt att återfå sådan överskjutande ingående moms (moms att återfå) från Skatteverket (SKV). Det är en skillnad i förhållande till IL, som i stället innebär att underskott ”rullas” till det följande beskattningsåret.

En fysisk person eller en juridisk person bedöms på samma sätt angående huruvida denne utgör ett skattesubjekt *momsmässigt* sett. Den 1 juli 2013 frikopplades den bestämningen i 4 kap. 1 § ML från begreppet NRV i 13 kap. IL, genom SFS 2013:368. För en juridisk person, t.ex. ett aktiebolag, hänförs alla inkomster till NRV, men för att en person ska anses vara beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § första st. första men. ML gäller följande för både fysiska och juridiska personer: ”Med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.” Det motsvarar artikel 9.1 första st. i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG).

## V. Verksamhetskostnader respektive bolagsbildningskostnader och I och M

### a) Inledning

Huvudregeln om vad som ska dras av i inkomstslaget NRV:

Av 16 kap. 1 § första meningen IL framgår att ”Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska dras av som kostnad.” Av andra meningen i lagrummet framgår att ”Ränteutgifter och kapitalförluster ska dras av även om de inte är sådana utgifter.”

Huvudprincipen är således att när en förvärvskälla (inkomstkälla) har etablerats är det bara så kallade rörelsefrämmande utgifter – dvs. utgifter främmande för den aktuella verksamheten – som inte får dras i NRV. [I IL används inte begreppet förvärvskälla utan inkomst, men jag använder båda uttrycken.]

Momsmässigt sett är det avsikten att skapa skattepliktiga (momspliktiga) omsättningar av varor eller tjänster som medför att avdragsrätt för ingående moms på förvärv eller import i den ekonomiska verksamheten uppkommer. Det följer av punkt 23 i EU-domstolens mål 268/83 (Rompelman). Av punkt 24 i samma mål följer att SKV får undersöka de objektiva omständigheterna för att bedöma om en sådan avsikt föreligger, men SKV får inte kräva att skattepliktiga omsättningar faktiskt har förekommit, innan avdragsrätt medges. Av 4 kap. 1 § första st. första men. ML framgår i klartext att resultatet saknar betydelse för att någon ska anses ha karaktären av beskattningsbar person. Av punkt 25 i EU-målet C-110/94 (Inzo) följer att om nämnda avsikt har förelegat kan inte den beskattningsbara personen retroaktivt förlora sin avdragsrätt för ingående moms, även om den ekonomiska verksamheten visar sig olönsam och läggs ned utan att några momspliktiga omsättningar någonsin skapas i verksamheten

### b) ”Enskild firma” eller handelsbolag (eller kommanditbolaget)

#### Ägarnivån=verksamhetsnivån

När NRV föreligger, är det enbart rörelsefrämmande utgifter som inte medför avdragsrätt. ”Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska dras av som kostnad.”

### c) Aktiebolag

#### Verksamhetsnivån

När NRV föreligger, är det enbart rörelsefrämmande utgifter som inte medför avdragsrätt. ”Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska dras av som kostnad.”

Utgifter nedlagda innan en skattepliktig verksamhet föreligger är däremot inte avdragsgilla. *Bolagsbildningskostnader* är därför inte avdragsgilla för bolaget. Avdrag medges således i förvärvskällan/verksamheten, men inte för kostnader för förvärv av en inkomstkälla (förvärvskälla):

- Typiska kostnader som uppkommer vid bildande av ett bolag såsom t.ex. registreringskostnader, annonskostnader och juristkostnader är inte avdragsgilla för bolaget.

### Ägarnivån

- Utgifterna för bolagsbildningen kan däremot som regel läggas till delägarnas anskaffningskostnader för aktierna och därigenom dras vid en framtida avyttring av aktierna.
- I det fallet bolagsbildarna låter bolaget överta kostnaden för bildandet av bolaget bör den således för delägarna behandlas som utdelning och läggas till anskaffningsvärdet för aktierna.

[Jfr prop. 1996/97:154 s. 40.]

### Kostnader för aktiebolagets kapitalanskaffning

Riksskatteverket (RSV) – numera SKV – ansåg att ett aktiebolag som är momsskyldigt ska vara berättigat till avdrag för ingående moms på förvärv av momspliktiga tjänster som sker i samband med bolagets upplåning av kapital. Behovet av kapital är något som en företagare alltid har anledning att räkna med i sin planering av verksamhetens drift. Därför ansåg RSV att debiterad ingående moms på kostnader för att öka aktiekapitalet genom en nyemission ska vara avdragsgilla (RSV:s skrivelse dnr 9623-96/900).

Enligt min uppfattning bör sådana kapitalanskaffningskostnader också vara avdragsgilla inkomstskattemässigt sett i bolagets NRV – i motsats till vad som gäller för bolagsbildningskostnader.

#### d) Förslag från regeringen avseende bolagssektorn

#### *Regeringen lämnar i prop. 2017/18:245 förslag om begränsning av ränteavdragen i företagssektorn*

Regeringen vill att skattesystemet ska motverka att företagens vinster förs ut obeskattade från Sverige genom ränteavdrag. Det är ett av skälen till att regeringen föreslår en generell begränsning av ränteavdrag i bolagssektorn kombinerat med en sänkning av bolagsskatten till 20,6 procent. 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]. Bolagsskattesatsen sänks, som nämnts, i två steg fram till 2021. Att generellt utformade regler som begränsar ränteavdragen införs föranleder även ett behov av att definiera uttrycken *ränteutgifter* och *ränteinkomster*.

Förslaget medför en större neutralitet i beskattningen av eget respektive lånat kapital och innehåller undantagsregler som gynnar små och medelstora företag. Endast 1 procent av företagen beräknas omfattas av begränsningsreglerna medan små och medelstora företag får en skattesänkning.

Det föreslås även 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. Dessutom föreslås skatteregler om finansiella leasingavtal.

## VI. Aktiebolag och förbjudet lån och I, A och M

### a) Allmänt

Ett aktiebolag får inte lämna penninglån till delägare i bolaget eller till VD eller styrelseledamot i bolaget eller i annat bolag i samma koncern med flera (framför allt make, sambo eller släktingar till nämnda personer), enligt 21 kap. 1 § *aktiebolagslagen* (2005:551), ABL. Detsamma gäller för säkerhet som ställs för penninglån. En delägare i ett aktiebolag får däremot belåna sina aktier i bolaget.

Den som bryter mot reglerna om förbjudna lån kan dömas till böter eller fängelse i högst ett år, om det sker uppsåtligt eller av grov oaktsamhet (30:1 1 st. 4 ABL).

För övrigt får nämnas att en *koncern* föreligger enligt ABL 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 ABL).

### b) Exempel

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

1 a) Vad gäller för Pelle beträffande beloppet i fråga enligt IL?

Svar:

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

AB X påförs inte arbetsgivaravgifter, eftersom det förbjudna lånet inte utgör ersättning för arbete.

1 b) Vad är det för slags regel som aktualiseras? En fåmansföretagsregel?

Svar:

Reglerna om beskattning av fysiska respektive juridiska personer för förbjudna lån, enligt 11:45 resp. 15:3 IL, ingår inte i fåmansföretagsreglerna. De är en kvarleva från den s.k. stopplagstiftningen för fåmansföretag vilken avskaffades år 2000. Låneförbudet omfattar inte bara fåmansföretag såsom AB X, utan också andra AB.

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

Svar:

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

3) Vad gäller i så fall för AB X angående A och M?

Svar:

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

AB X påverkas inte momsmässigt sett. Det är inte fråga om att Pelle agerar i egenskap av beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML. I sådant fall hade AB X fått dra ingående moms motsvarande den utgående moms som Pelle skulle ha debiterat i faktura till AB X på ersättning för sin prestation till AB X i form av leverans av en vara eller tillhandahållande av en tjänst.

#### Kommentar:

I sistnämnda hänseende kan en styrelseledamot i egenskap av s.k. styrelseproffs fakturera AB X från annat bolag eller t.ex. från sin enskilda firma och åberopa att sådant bolag etc. är godkänt för F-skatt enligt 9 kap. SFL. Då ska AB X inte erlägga arbetsgivaravgifter, utan får dra debiterad ingående moms i fakturan som mottas från bolaget etc. i fråga. Förutsättningen är emellertid enligt min mening att styrelseproffset tillhandahåller AB X en tjänst som innebär en sådan specialkompetens för vilken AB X, med hänsyn till sin verksamhetsinriktning, inte skulle anställa någon.

Enkelt uttryckt ska det i så fall enligt min uppfattning vara fråga om att styrelseproffsets insats har något slags projektkaraktär, såsom att denne för en begränsad tid anlitas som VD och "företagsdoktor" (RÅ 1993 ref. 55) eller som styrelseledamot för ett avgränsat uppdrag, t.ex. omstrukturering av bolagets verksamhet och ägarförhållanden, nedläggande av en del av verksamheten etc. (RÅ 1993 ref. 104).

Jfr ang. förhandsbeskedet i Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) HFD 2017 ref. 41, som gällde 2 st. i 13:1 IL, vilket infördes 2009 (genom SFS 2008:1316):

- Min artikel Styrelseproffs m.fl. och F-skatten (se s. 20-23 i Tidningen Balans nr 5 2017, Fördjupningsbilagan – [www.tidningenbalans.se](http://www.tidningenbalans.se)), där jag berör HFD 2017 ref. 41 och SKV:s ställningstaganden 2008-12-11 (dnr 131 751308-08/111) och 2017-06-29 (dnr 202 278405-17/111).

## VII. 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 andelar* (24:13 1 st. IL). Regler om skattefrihet för utdelningar på eller försäljning av näringsbetingade andelar finns i 24 kap. resp. 25 och 25 a kap. IL. Aktiebolaget är ett eget skattesubjekt. Dess verksamhet beskattas hos bolaget, och ägaren beskattas för utdelning på och försäljning av aktierna i bolaget (dubbelbeskattning).

- För att undvika principiellt oönskade kedjebeskattnings effekter finns reglerna om skattefrihet för aktiebolag som mottar utdelning från ett annat aktiebolag eller på försäljning av aktierna, om aktieinnehavet är näringsbetingat, *näringsbetingade andelar*, 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. Tillskottet 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 10 % av röstetalet i det företaget och
- marknadsnoterade andelar som betingas av den rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller det närstående företaget (med vissa tidsvillkor för marknadsnoterade andelar).

Kommentar: Lageraktier i värdepappershandel utgör 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 kedjebeskattnings effekter (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 ett aktiebolag har tillskjutit kapital till ett dotterbolag, som har förbrukat tillskjutet kapital och gjort en förlust, ska beskattning för kapitalvinst inte ske av moderbolagets försäljning av dess 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, då tillskjutet kapital har förbrukats. Moderbolaget måste få avdrag för kapitalförlusten vid försäljningen av dotterbolagsaktierna. Annars kommer varken dotter- eller moderbolag att erhålla avdrag för förlusten. Det skulle innebära överbeskattning i bolagssektorn.
- Genom skattefriheten undviks kedjebeskattnings effekter. Moderbolaget får emellertid inte vara ett investmentbolag (25 a:3 IL).

## d) Skalbolagsbeskattning

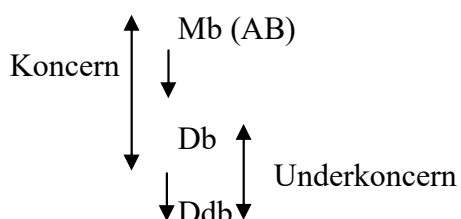
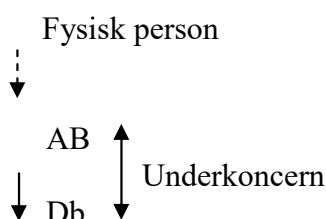
För övrigt finns i 25 a och 49 a kap. IL särskilda regler om att beskattning ska ske av kapitalvinst om en avyttrad delägar rätt hänför sig till ett skalbolag (25 a:9 1 st. IL).

- 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  $\frac{1}{2}$  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 ( $\frac{1}{2}$  av 2 milj. kr=1 miljon kr som blir jämförelsebeloppet; de likvida tillgångarna 1,1 milj. kr överstiger jämförelsebeloppet).
- När kapitalvinst på näringsbetingade andelar blev skattefri år 2003 blev det mer intressant att genomföra skalbolags transaktioner 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 erläggs som belöper på bolagets verksamhet fram till överlåtelsedagen – i den mån bolaget inte har fullgjort den skyldigheten.

## e) Koncernbidragsreglerna

Exempel på äkta koncern respektive oäkta koncern

Mb, moderbolag; Db, dotterbolag; Ddb, dotterdotterbolag
---

*Äkta koncern**Oäkta koncern (med äkta underkoncern)*

### Koncernbidragsreglerna enligt IL – syfte etc.

Koncernbidragsreglerna enligt 35 kap. IL kan omfatta en äkta koncern, men inte en oäkta koncern. Syftet med reglerna är att ge möjlighet till fullständig resultatutjämnning inom en äkta koncern. Kravet på ägarsamband innebär dock här att ett moderföretag (ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening etc.) ska äga mer än 90 % av aktierna eller andelarna i ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening (helägda dotterföretag). Det är således inte tillräckligt att fråga är om näringsbetingade andelar. Kravet på att det ska vara fråga om närmast helägda bolag inom koncernen innebär att koncernbidragsreglerna i 35 kap. IL också går utöver vad som gäller för begreppet koncern enligt ABL [se ovan under 1) i avsnitt VI.].

- Ett koncernbidrag enligt IL utjämnar resultaten så att givande bolag gör ett avdrag och mottagande bolag är skattepliktigt för bidraget.
- Det anses rimligt att en förlust i ett bolag och en vinst i ett annat bolag i en sådan koncern ska kunna kvittas skattemässigt, så att resultatberäkningen skattemässigt liknar den som hade gällt om bolagen fusionerats till ett enda aktiebolag.
- Bidraget behöver inte betalas ut kontant, utan det räcker med att fordringsförhållande uppstår och redovisas.  
[35:2 och 3 IL]

### Förutsättningarna för koncernbidrag enligt IL 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]

Kommentarer: Om det är fråga om koncernbidrag enligt IL (enbart resultatutjämnning), föreligger inte någon omsättning av vara eller tjänst mellan koncernbolagen. Det innebär att koncernbidraget som uppbärs inte föranleder moms skyldighet enligt ML.

För övrigt får nämnas beträffande moms, att möjligheten till s.k. slussning av ingående moms (under vissa omständigheter) mellan bolag som bildade en s.k. äkta koncern utmönstrades ur ML den 1 januari 2016, genom SFS 2015:888.



Här får också nämnas att oavsett om koncernbidragsreglerna gäller undantas aktiebolag som låntagare från beskattning av förbjudet lån (15:3 1 st. 2 men. 1:a strecksatsen IL).

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

EU-domstolen ansåg att det stred mot EU-rätten att koncernbidragsreglerna begränsades till att enbart avse bidrag mellan svenska koncernbolag. Därför infördes 35 a kap. i IL den 1 juli 2010 som ger 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). [EES omfattar EU-länderna samt Island, Norge och Liechtenstein.]

### VIII. Omstruktureringar – vissa fall i korthet

[Regler om omstruktureringar återfinns främst i 23 och 53 kap. och 37, 38, 38 a, 48 a och 49 kap. samt 42:16 IL. Under a) berörs 23 kap., under b) berörs 48 a och 49 kap. och under c) i avsnitt XI. berörs 38 kap. IL]

#### a) Kvalificerad underprisöverlåtelse av aktier – undantag från uttagsbeskattning enligt IL

En underprisöverlåtelse innebär en värdeöverföring motsvarande skillnaden mellan marknadsvärdet för en tillgång och tillämpad prissättning (dvs. överlåtelse sker utan ersättning eller mot ersättning under marknadsvärdet). Om en underprisöverlåtelse *inte* medför *varaktiga skattefördelar* och anses kvalificerad enligt 23 kap., ska undantag från uttag enligt 22 kap. IL kunna gälla. En kvalificerad underprisöverlåtelse innebär att ett obeskattat värde överförs till förvärvaren av tillgången, och om det fortfarande består beskattas det hos förvärvaren när tillgången senare avyttras av denne (uppskjuten beskattning).

En kvalificerad underprisöverlåtelse, med åtföljande undantag från uttagsbeskattning, kan ske mellan olika subjekt som bedriver näringsverksamhet (NRV), t.ex. genom att en fysisk person ("enskild firma") överför sin NRV till ett aktiebolag. Det förutsätter att tillämpliga villkor för aktuellt fall av en underprisöverlåtelse enligt 23 kap. 14-29 §§ IL är uppfyllda.

Tvärtom går också bra, dvs. aktiebolaget överför sin NRV till aktieägare som är fysisk person, förutsatt att det överförda värdet senare kommer att beskattas i dennes NRV.

- Det är bara för överföring av obeskattade värden som det anses motiverat med undantag från uttagsbeskattning, då dessa kan bli föremål för uppskjuten beskattning enligt kontinuitetsprincipen hos den fysiske personen i dennes NRV (23:11 2 st. IL). Obeskattat värde benämns även skattemässigt övervärde, dvs. skillnaden mellan en tillgångs marknadsvärde och skattemässiga värde. Med skattemässigt värde på t.ex. ett inventarium avses anskaffningsvärdet minskat med gjorda värdeminskningsskattningar och liknande avdrag (se definition av skattemässigt värde i 2:31-33 IL).
- Undantag från uttagsbeskattning görs således inte för överföring från AB till fysisk person av beskattade vinstmedel (jfr 23:11 2 st. IL).

Ang. överföring av NRV till AB och kapitaltillskottskravet i 23:12 IL: se under a) i avsnitt XI.

#### b) Andelsbyten

Ett vanligt omstruktureringsfall är att ett företag förvärvar ett annat företags aktier mot ersättning i form av aktier i det egna bolaget, s.k. andelsbyte, varvid regler om framskjuten (uppskjuten) beskattning finns i 48 a och 49 kap. IL:

- Reglerna om uppskovsgrundande andelsbyten i 49 kap. IL är mycket administrativt tidsödande och år 2002 infördes regler om framskjuten beskattning enligt kontinuitetsprincipen, 48 a kap. IL, för fysiska personers andelsbyten.
- För aktiebolags etc. byten av näringsbetingade andelar, t.ex. inom koncerner, behövs inte andelsbytesreglerna i 49 kap. IL tillämpas på grund av skattefriheten på näringsbetingade andelar. Tillämpningsområdet för 49 kap. IL gäller i stället huvudsakligen endast lagerandelar och aktiebolags innehav av marknadsnoterade andelar (jfr prop. 1998/99:15 s. 176ff).

För övrigt gäller, som nämnts, att socialavgifter (eller särskild löneskatt) inte påförs vid framskjuten beskattning av andelsbyte även om viss del utgör tjänstebelopp (2:23 SAL).

- c) För- och nackdelar med försäljning av andelar i aktiebolag jämfört med verksamhetsöverlåtelse

Vid försäljning av aktierna i ett aktiebolag är fördelen jämfört med en verksamhetsöverlåtelse att den skattemässiga kontinuiteten för verksamheten i aktiebolaget behålls.

En nackdel med aktieförsäljningen är att rätten att utnyttja underskottsavdrag från tiden före aktieöverlåtelsen kan gå förlorad, då den rätten är personlig och inte kan överlåtas till någon annan. Det finns nämligen enligt 40:9-14 IL två schablonmässiga spärregler för underskottsavdrag efter ägarförändringar i 40 kap. IL, en beloppsspärr (40:15-17) och en koncernbidragsspärr (40:18-19). Dessa gäller även för fusioner av aktiebolag (37:21-26 IL).

- d) ”Paketering” av fastigheter i aktiebolag – stoppregler enligt SFS 2017:625

Genom s.k. paketering – förpackningsförfarande – kunde tidigare kapitalvinst på fastighetsöverlåtelse uppskjutas. Det är inte längre möjligt, varvid följande får noteras:

I Skr. 2016/17:38/prop. 2016/17:99 föreslogs stopplagstiftning mot ”paketering”. Den trädde i kraft den 1 augusti 2017 (SFS 2017:625) och tillämpas retroaktivt på fastighetsöverlåtelser efter 2016-10-27, och gäller inte bara överlåtelser mellan fysisk person och aktiebolag, utan även mellan aktiebolag (jfr prop. 2016/17:99 s. 32).

- e) Moms och omstruktureringar

I omstruktureringsfallen uppkommer momsskyldighet endast beträffande uttag (förutsatt att uttaget avser vara eller tjänst som omfattas av den generella skatteplikten för omsättningar i 3:1 1 st. ML). Överlåtelse av verksamhet eller verksamhetsgren undantas från omsättning enligt 2:1 b ML och en överlåtelse av andel i aktiebolag eller av en fastighet utgör i och för sig omsättning men omsättningen undantas från momsplikt enligt 3:9 ML respektive 3:2 ML.

För att överlåtelsen av en verksamhet eller verksamhetsgren sålunda ska undantas från beskattning enligt 2:1 b ML gäller *mervärdesskattens egna krav på kontinuitet*: Verksamheten eller verksamhetsgrenen ska i princip återupstå oförändrad i mervärdesskatterättsligt hänseende hos förvärvaren. Om tillgångarna övergår till en förvärvare som inte blir skattskyldig enligt ML för verksamheten eller verksamhetsgrenen, gäller inte undantag, utan överlåtaren ska debitera och redovisa utgående moms på ersättningen för tillgångarna i verksamheten eller verksamhetsgrenen som övergår till förvärvaren (jfr RÅ 2001 not 97-99). Förvärvaren behöver inte ha drivit samma verksamhet före överlåtelsen, för att undantaget ska bli tillämpligt, utan det räcker att denne blir skattskyldig för verksamheten genom förvärvet [jfr EU-målet C-497/01 (Zita Modes)].

En verksamhet kan vara blandad, dvs. den innehåller en skattepliktig verksamhetsgren resp. en skattefri verksamhetsgren enligt ML. Det kan t.ex. röra sig om en konsult som omfattas av den generella skatteplikten för omsättning av varor och tjänster (se 3 kap. 1 § första st. ML) resp. bedriver utbildning som uppfyller rekvisiten för undantag från skatteplikt för utbildning i 3 kap. 8 § ML. Om konsulten för över en vara från den momspliktiga konsultdelen (verksamhetsgrenen) till den momsfria utbildningsdelen (verksamhetsgrenen), ska utgående moms redovisas som för uttag enligt 2 kap. 2 § första st. 2 ML. Uttag gäller i så fall för själva varuöverföringen. Ackumulerade ingående moms-kontot kan dock anses utgöra ett ”tak” för uttagsbeskattning av moms (jfr prop. 1994/95:57 s. 118 och prop. 2002/03:5 s. 53).

## IX. Grunderna för fåmansföretagsbeskattning

### a) Inledning

#### *Allmänt*

Fåmansföretagsreglerna avser beskattning av fysiska personer som är ägare i fåmansägda bolag. Reglerna infördes 1976 (prop. 1975/76:79). Efter skattereformen 1990/91 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 avseende fåmansföretagsreglerna, SKV A 2015:9.

Syftet med fåmansföretagsreglerna är att förhindra att vad som egentligen är arbetsinkomst omvandlas till kapitalinkomst. Reglerna i 57 kap. IL begränsar för vilka inkomster en aktieägare som arbetar i fåmansbolaget ska kunna bli aktievinstbeskattad eller erhålla utdelningsbehandling. Överskjutande belopp beskattas som inkomst av tjänst.

- Jfr en 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 var en målsättning med skattesystemet totalt sett enligt skattereformen 1990/91.

Utdelning eller kapitalvinst inom ramen för det s.k. *gränsbeloppet* omfattas av en skattebelastning motsvarande vad som gäller inkomstslaget kapital. En ”överutdelning” presumeras däremot enligt 57 kap. IL motsvara lön i inkomstslaget tjänst. Den del av en utdelning eller kapitalvinst som överstiger gränsbeloppet men inte når upp till takbeloppet, vilket är 90 inkomstbasbelopp (IBB) för utdelning respektive 100 IBB för kapitalvinst, ska hos den fysiska person som tar emot utdelningen beskattas i inkomstslaget tjänst. En överutdelning omrubriceras inte i aktiebolaget, vilket innebär att den – till skillnad från vanlig lön – inte är avdragsgill i bolaget.

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.

Den statliga skatten för fysiska personers kapitalinkomster är proportionell och normalt 30 %, men reduceras till 20 % ( $2/3 \times 30\%$ ) för utdelningar eller kapitalvinster inom gränsbeloppet till delägare i fåmansföretag och till 25 % ( $5/6 \times 30\%$ ) för utdelningar eller kapitalvinster på

okvalificerade andelar i onoterade företag (65:7, 57:20 2 men. och 21 1 st. och 42:15 a 1 st. IL). Om andelarna är marknadsnoterade gäller normalskattesatsen 30 % i inkomstslaget kapital – precis som för kapitalinkomster i övrigt för en fysisk person såsom ränteintäkter m.m.

### *Socialavgifter och särskild löneskatt*

Det ska, som nämnts, inte påföras socialavgifter (eller särskild löneskatt) på inkomst av tjänst för utdelning eller kapitalvinst som omfattas av fåmansföretagsreglerna enligt 57 kap. IL eller på delägars vinst för avyttrad andel i fåmanshandelsbolag som omfattas av inkomst av tjänst enligt 50 kap. 7 § IL. Detsamma gäller, som också har nämnts, för s.k. andelsbyte som omfattas av framskjuten beskattning enligt 48 a kap. 9 § IL.

[Jfr 2:23 SAL]

#### b) 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).

[2:22, 56:5 och 57:3 IL]

- I SOU 2016:75 (s. 237) anges att 3:12-reglerna – fåmansföretagsreglerna – omfattar ”företag med alltifrån en ensam delägare till över hundra delägare, företag med inga anställda till över tusen anställda, liksom företag med liten substans och sådana med stor substans i form av exempelvis fastigheter, inventarier och lager etc.”

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.

#### c) 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]

Jfr för övrigt presumtionen om att en höjning av inkomst av tjänst som föranleds av att SKV anser att oredovisade intäkter har förekommit i ett fåmansaktiebolag läggs på företagsledaren, om det inte kan utredas att höjningen i stället utgör lön till anställda i bolaget (jfr HFD:s avgörande RÅ 1980 1:56). I sådant fall får bolaget, till skillnad från sådan inkomst av tjänst på grund av ”överutdelning” som nämns ovan, göra avdrag för höjningen av löneunderlaget och påförda arbetsgivaravgifter.

#### d) Kvalificerade andelar

##### Allmänt

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 anses därför som mycket invecklat.

Bestämmelserna om kvalificerade andelar är, som nämnts, 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 (”utomståenderegeln” 57:5 1 st. 1 men. IL). I sådana fall saknas oftast skäl att försöka

omvandla arbetsinkomst till utdelning i syfte att få en lägre beskattning, eftersom huvudaktieägarna då också måste avstå en del av den utdelade vinsten till den utomstående. Vid bedömningen av om ”utomståenderegeln” är tillämplig ska förhållandena under beskattningsåret och den föregående 5-årsperioden beaktas (57:5 1 st. 2 men. IL).

- Enligt avsnitt 3.3 i SKV A 2015:9 bör, för att ”utomståenderegeln” ska vara tillämplig, andelsägaren visa att utomstående ägt minst 30 % av andelarna och erhållit motsvarande andel av den avkastning företaget lämnat. Med avkastning bör inte avses vinster i företaget som tagits ut i form av lön, tantiem eller annan tjänsteinkomst.

Med kvalificerad andel avses först och främst en andel i eller avseende ett fåmansföretag, där andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller inom den föregående 5-årsperioden varit *verksam i betydande omfattning* (57:4 1 st. 1 IL).

- Kravet på att delägaren eller någon närstående är eller har varit verksam i företaget i betydande omfattning har en kvalitativ karaktär. Således är inte reglerna om kvalificerade andelar tillämpliga på en delägare som endast haft en underordnad ställning i företaget. Enligt avsnitt 3.1 i SKV A 2015:9 bör det avgörande för bedömningen av aktivitetskravet vara den ekonomiska betydelsen av delägarens (eller någon närståendes) arbetsinsatser för företaget. Där anges även bl.a. att vid bedömningen av arbetsinsatsens betydelse bör hänsyn tas till företagets storlek, verksamhet, organisation och övriga omständigheter. SKV anför vidare bl.a. att företagets verkställande direktör och högre befattningshavare regelmässigt bör anses verksamma i företaget i betydande omfattning.

### Utdelningsbeskattningen

År 2012 infördes en bestämmelse om takbelopp för utdelning som placerades i 57 kap. 20 a § IL. Detta takbelopp bestämdes till 90 IBB och avser – till skillnad från takbeloppet för kapitalvinst – endast de utdelningar som har lämnats under ett beskattningsår (jfr SOU 2016:75 s. 234).

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 skälig 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”) upp till 90 IBB beskattas som inkomst av tjänst (57:20 och 20 a IL). Utdelning därutöver beskattas i inkomstslaget kapital enligt normalskattesatsen 30 %.

Se även blankett K 10 (SKV 2110, som återfinns på [www.skatteverket.se](http://www.skatteverket.se)).

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

- tillgodoräkna sig ett *schablonbelopp* enligt förenklingsregeln eller
- enligt en normalmetod (huvudregeln) fastställa ett underlag som består dels av ett *kapitalunderlag*, dels ett *lönebaserat utrymme* av vilket en viss andel får tillgodoräknas som en del av årets gränsbelopp (57:11 IL).

Normalmetoden (huvudregeln) är mycket teknisk och blankett K 10 illustrerar enklast hur den metoden tillämpas (se ”A 2. Utdelning alternativ 2 – Huvudregeln” och ”D. Lönebaserat utrymme” i blankett K 10). Här får enbart nämnas att det i 57:19 2 IL finns ett *lönekrav* på delägaren eller någon närstående, för att delägaren vid tillämpning av huvudregeln ska få beräkna ett *lönebaserat utrymme* som kan beaktas vid beräkningen av gränsbelopp att utnyttja. För beskattningsåret 2017 är lönekravet att delägaren eller någon närstående under det föregående året (2016) har erhållit kontant ersättning från företaget och dess eventuella dotterföretag med 569 280 kr eller 355 800 kr med tillägg för 5 % av den sammanlagda kontanta ersättningen i företaget och dess dotterföretag. Utöver nämnda lönekrav för att få beräkna ett totalt lönebaserat utrymme gäller kravet att delägaren vid ingången av beskattningsåret ska äga andelar som motsvarar minst 4 % av kapitalet i företaget (57:19 1 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. Emellertid kan det föreligga en politisk risk med att vänta med att utnyttja sparad utdelningsutrymme. Under 2017 kom det en lagrådsremiss om att ändra 3:12-reglerna. Bland annat skulle skattesatsen för utdelning och kapitalvinst inom gränsbeloppet höjas från 20 till 25 procent (jfr s. 1 i lagrådsremiss av den 8 juni 2017). Den här gången ledde det dock inte till någon proposition till riksdagen.

#### Exempel – förenklingsregeln tillämpas

##### Frågor

Aktiebolaget Z har i detta fall enbart en ägare, Pelle. Han har inte sålt några aktier i bolaget under beskattningsåret 2017. Han har emellertid hållit en extra bolagsstämma i bolaget och därigenom tagit en *utdelning* om 400 000 kr under beskattningsåret 2017.

Av de förtryckta uppgifterna till deklarationen för året för beslut om slutlig skatt 2018 framgår att den *sparade utdelningen från 2016* var 260 000 kr.

Pelle ska upprätta blankett K 10 för kvalificerade andelar i fåmansföretag och tillämpa den s.k. förenklingsregeln (eftersom löneuttaget har varit lågt under 2016 och lönekravet i 57:19 2 IL för beräkning av lönebaserat utrymme inte uppfylls, varför huvudregeln inte får tillämpas).

- 1) Frågorna som ställer sig är följande: Hur stor blir skatten och vilket eller vilka inkomstslag gäller? Hur stor blir eventuell sparad utdelning till nästa år?
- 2) Bör en fåmansföretagare upprätta blankett K 10 till sin inkomstdeklaration även för beskattningsår då varken utdelning från bolaget eller försäljning av aktier i bolaget skett?

##### Svar på fråga 1)

Svaret inleds med följande genomgång med kommentarer etc. av ”A 1. Utdelning alternativ 1 – Förenklingsregeln” i blankett K 10 (som finns på [www.skatteverket.se](http://www.skatteverket.se)):



## K 10 2018 (SKV 2110) – Kvalificerade andelar Fåmansföretag

## A. Utdelning på kvalificerade aktier/andelar

## 1. Alternativ 1 – Förenklingsregeln

## Beräkning av gränsbelopp

1.1 Årets gränsbelopp enligt förenklingsregeln=156 475 kr [IBB för 2016=59 300 kr [se efter 58:28 socialförsäkringsbalken (2010:110) i Sveriges Rikes Lag ("lagboken")]:  $59\,300 \times 2,75=163\,075$  kr.  $163\,075 \times \text{Antal ägda andelar vid årets ingång/Totala antalet andelar vid årets ingång}=163\,075 \times 1=163\,075$ . Se 57:11 IL].

1.2 Sparat utdelningsutrymme från föregående år (260 000)  $\times 1,0327=268\,502$  kr. [57:10 IL]

1.3 Gränsbelopp enligt förenklingsregeln=431 577 kr (163 075 + 268 502) [57:10 IL]

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

1.5 Gränsbelopp att utnyttja vid p. 1.7: 431 577 kr

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

1.6 Utdelning: 400 000 kr.

1.7 -431 577 kr.

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

1.9 31 577 kr. Sparat utdelningsutrymme.

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

1.11 Sparat utdelningsutrymme till nästa år: 31 577 kr. [57:13 IL]

Beräkning av den utdelning som ska beskattas i KAPITAL

1.12 Utdelning: 400 000 kr.

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

1.14 Utdelning i kapital: 400 000 kr.

1.15 Utdelning som ska tas upp i kapital; beloppet i p. 1.14 (400 000)  $\times 2/3=266\,667$  kr

1.16 0 kr [Kommentar: Belopp enl. 1.14 minus belopp enl. 1.5 kan inte bli lägre än 0 kr.]

1.17 266 667 kr förs till inkomst av kapital i inkomstdeklaration 1 (p. 7.2) och läggs till ev. andra kapitalinkomster (räntor m.m.).

- Inkomst av kapital avseende utdelningen (400 000) utgör 266 667 kr. Det blir inget tjänstebelopp – jfr p. 1.8. Ingen redovisning i *inkomstslaget tjänst* föranleds således.
- Skattebelastningen på utdelningen, vilken redovisas i *inkomstslaget kapital*, blir 80 000 kr (normalskattesatsen för kapital 30 %  $\times$  266 667).  
Annorlunda uttryckt: kapitalskattebelastningen på utdelningen inom gränsbeloppet blir 20 % ( $2/3 \times 20\%$ ), dvs.  $20\% \times 400\,000=80\,000$  kr.
- Sparat utdelningsutrymme till nästa år blir 31 577 kr.

Svar på fråga 2)

Delägare i fåmansföretag bör lämna blankett K 10 varje år. Det rekommenderas också av Skatteverket (se [www.skatteverket.se](http://www.skatteverket.se)). Om försäljningar av aktier i bolaget eller utdelningar inte har skett, föreligger inte någon skyldighet för delägare att lämna blankett K 10, men genom att lämna blankett K 10 uppdaterar företagaren uppgiften om sparad utdelningsutrymme. Den uppgiften anges i de förtryckta uppgifterna i anslutning till deklarationen varje år. Därmed har företagaren automatiskt uppgift om sparad utdelningsutrymme för aktuellt år och beräkningen av gränsbeloppet, när denne väl har

erhållit utdelning eller har sålt aktier i bolaget. Det kan vara svårt att rekonstruera den uppgiften i efterhand om det har gått flera år innan utdelning eller aktieförsäljning sker.

### Kapitalvinstbeskattningen

Takregeln för kapitalvinster motsvarar den för utdelningar med två undantag:

- Beloppstaket för tjänstebeskattning av kapitalvinster uppgår till 100 IBB, medan, som nämnts, taket för utdelningar är 90 IBB.
- I fråga om kapitalvinster beaktas även kapitalvinster som har tjänstebeskattats under tidigare år, de 5 föregående beskattningsåren, medan, som också har nämnts, endast beskattningsårets utdelningar beaktas vid tillämpningen av takregeln för utdelningar (jfr SOU 2016:75 s. 238).

Återstående vinst efter avdrag för sparad utdelningsutrymme beskattas i inkomstslaget tjänst upp till ett belopp om 100 IBB [ $100 \times 59\,300$  (IBB för 2016) = 5 930 000 kr]. Om delägaren eller någon närstående har redovisat kapitalvinster på andelar i ett fåmansföretag i inkomstslaget tjänst med ett sammanlagt belopp som motsvarar 100 IBB, så beskattas den överskjutande delen av vinsten således enligt vanliga kapitalvinstregler till normalskattesatsen 30 % (57:21 och 22 IL).

Enligt HFD:s avgörande i fallet RÅ 2004 ref. 2 gäller 100 IBB-regeln endast kapitalvinst inom en 5-årsperiod på kvalificerade andelar *i ett och samma fåmansföretag*. Sistnämnda rekvisit infördes sedermera, genom SFS 2005:1136, i 57 kap. 22 § IL, så att det framgår att regeln gäller per företag (se prop. 2005/06:40 s. 61, 62 och 92).

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).

### Skattesatser på utdelning och kapitalvinster på kvalificerade andelar med exempel

För utdelningar och kapitalvinster på kvalificerade andelar kan skattebelastningen bestå i tre delar (med tre olika skattesatser):

- Kapitalskatt med en skattesats om 20 % ( $2/3 \times 30\%$ ), (utdelning eller kapitalvinst upp till gränsbeloppet)
- Tjänstebeskattning med en skattesats upp till 32-57 %<sup>1</sup> och (utdelning eller kapitalvinst upp till 90 IBB resp. 100 IBB minus gränsbelopp att utnyttja resp. minus gränsbelopp hänförligt till överlåtna andelar)
- Kapitalskattesats med tillämpning av normalskattesatsen 30 %. (utdelning eller kapitalvinst över 90 IBB resp. 100 IBB)  
[Jfr 57:20 och 21 IL]

<sup>1</sup> Jag utgår ifrån att kommunalskatten i aktuell kommun är 32 % samt att beskattningsbar förvärvsinkomst i aktuellt fall överstiger både nedre och övre skiktgräns för statlig inkomstskatt i 65:5 IL, så att marginals-katten är 25 % (20 % + 5 %). Då blir högsta skattesats för tjänstebeskattning enligt fåmansföretagsreglerna 57 % (32 + 25) – jfr SOU 2016:75 s. 90. För beskattningsåret 2017 är de nämnda skiktgränserna 438 900 kr resp. 638 500 kr.

Jag illustrerar detta med följande schematiska exempel för beskattningsåret 2017:

*Utdelning*

Belopp över takbeloppet	> 5 535 000 kr	Skattesats 30 %, inkomst av kapital
Belopp mellan takbeloppet och gränsbelopp att utnyttja (5 535 000 – 250 000) [Takbeloppet: 90 IBB, 61 500 x 90=5 535 000 kr]	5 285 000 kr	Skattesats upp till 32-57 %, inkomst av tjänst
Antag gränsbelopp att utnyttja (gränsbelopp + sparad utdelningsutrymme)	250 000 kr	Skattesats 20 % (2/3 x 30 %), inkomst av kapital

*Kapitalvinst*

Belopp över takbeloppet	> 6 150 000 kr	Skattesats 30 %, inkomst av kapital
Belopp mellan takbeloppet och gränsbelopp att utnyttja (6 150 000 – 250 000) [Takbeloppet: 100 IBB, 61 500 x 100=6 150 000 kr]	5 900 000 kr	Skattesats upp till 32-57 %, inkomst av tjänst
Antag gränsbelopp hänförligt till de överlättna andelarna	250 000 kr	Skattesats 20 % (2/3 x 30 %), inkomst av kapital

- e) Onoterade okvalificerade andelar och kvalificerade andelar när delägaren inte har varit verksam i betydande omfattning de senaste 5 åren – kapitalskattesatsen är 25 %

Om andelar i ett noterat aktiebolag är okvalificerade enligt fåmansföretagsreglerna (noterade okvalificerade andelar) eller om de är kvalificerade andelar men delägaren inte har varit verksam i betydande omfattning i bolaget de senaste 5 åren, sker beskattningen i inkomstslaget kapital och skattesatsen begränsas till 5/6 av normalskattesatsen, dvs. skattesatsen är då 25 % (5/6 x 30 %) – jfr 42:15 a 1 st. 1:a strecksatsen IL.

- f) Marknadsnoterade andelar – normalskattesatsen för kapital om 30 % gäller

Även om en enda person eller familj kan inneha majoriteten i ett börsbolag, utgör, som nämnts, inte aktiebolag noterade på svensk eller utländsk börs fåmansföretag (56:3 IL). Normalskattesatsen i inkomstslaget kapital om 30 % gäller för utdelning och kapitalvinst på marknadsnoterade andelar – jfr 42:15 a 2 st. 1:a strecksatsen IL.

Ett företag anses marknadsnoterat om någon andel i företaget är marknadsnoterad (42:15 a 3 st. IL).

## X. Avdragsrätt i NRV för M, P, A, K och T

### Svenska skatter och avgifter

#### *Allmänna skatter*

”Svenska allmänna skatter får inte dras av. Som sådana skatter räknas bland annat kommunal och statlig inkomstskatt och kupongskatt” (9:4 IL). Avdragsförbudet är generellt och omfattar bl.a. skatt på inkomst som omfattas av inkomstslaget näringsverksamhet (NRV).

#### *Särskilda skatter och avgifter*

Särskilda skatter och avgifter som avser NRV ska dras av enligt 16:17 1 st. 1 men. IL. Vilka är dessa?

#### **M**ervärdesskatt?

Ja: Om företaget gör från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster enligt ML, ingår moms i intäkter respektive kostnader i NRV. Då ingår moms som en kostnad i utgifter för förvärv av varor eller tjänster eller i anskaffningsutgiften för importerad vara. Direktavdrag eller avskrivning sker i enlighet med regler därom i IL.

Nej: Om företaget gör skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster enligt ML, utgör moms inte intäkt respektive kostnad i NRV, utan skuld till respektive fordran på staten, dvs. utgående respektive ingående moms (15:6 och 16:16 IL). Utgående moms på uttag utgör dock en kostnad.

#### **P**unktskatt?

Ja: Enligt Riksskatteverkets Handledning för rörelse- och jordbruksbeskattning (1988/RSV 302 utg 6), s. 105, medges avdrag för ”speciella svenska skatter, t.ex. punktskatter.” Normalt sett bör direktavdrag ske.

#### *Arbetsgivaravgifter?*

Ja: Arbetsgivaravgifter är (direkt) avdragsgilla som lönebikostnader. Egenavgifter och särskilda löneskatter är också (direkt) avdragsgilla. [2 § lag (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster och 16:29 och 30 IL].

#### **K**ällskatt?

Nej: Lön till anställd utgör en avdragsgill kostnad i NRV (16:1 IL); skatteavdrag på löneutbetalning (**K**ällskatt) är inte en särskild kostnad, utan en del av lönekostnaden i NRV.

#### **T**ull?

Ja: Anskaffningsvärdet för inköpta varor respektive inventarier utgörs av samtliga utgifter för förvärvet, bl.a. tull (jfr 18:7 1 st. IL). Direktavdrag respektive avskrivning sker.

### Utländska skatter

Betald *utländsk skatt* är avdragsgill i NRV men får inte dras, om inkomsten undantas från beskattning i Sverige eller enligt skatteavtal (16:18 1 st. IL). *Utländsk särskild skatt* som avser NRV ska dras av (16:19 1 st. IL). Angående fråga om direktavdrag eller avskrivning: jfr i tillämpliga delar ovan beträffande svenska särskilda skatter och avgifter.

## XI. Tips om vissa saker för planeringen av ägarnas och företags situation

- a) Starten av verksamheten – välj företagsform med tanke på framtiden

### Pensionsrätten och intjänandetaket

SKV beslutar för en fysisk person även om pensionsgrundande inkomst, baserat på den beskattningsbara förvärvsinkomsten, och rapporterar den till Pensionsmyndigheten, som räknar ut den enskildes pensionsrätt. Ett tak för pensionsrätten är en pensionsgrundande inkomst för intjänandeåret om 7,5 IBB (det s.k. intjänandetaket) – [ se 2:2 och 60:5 socialförsäkringsbalken (2010:110)].

För beskattningsåret 2017 är således intjänandetaket 461 250 kr (7,5 x 61 500).

Den som påbörjar en näringsverksamhet (NRV) bör tänka på att inkomsten i en ”enskild firma”, som nämnts, inte utgör ”lön”. Denne vet kanske redan att inkomsterna i ”enskilda firman” blir höga eller att den beskattningsbara förvärvsinkomsten även kommer att innefatta en vanlig lön (inkomst av tjänst) från en anställning som vederbörande har vid sidan av sin egen verksamhet. Om intjänandetaket kan förväntas överskridas i dessa situationer, betalar personen i fråga socialavgifter i form av egenavgifter också på sådan överskjutande del, men utan att det ger någon ytterligare pensionsrätt. Detsamma gäller om verksamheten sker i ett handelsbolag (eller kommanditbolag). Dessa aspekter kan vara ett skäl till att välja företagsformen aktiebolag redan från början. Då kan delägaren själv styra hur mycket denne tar ut i lön från sitt bolag, så att bolaget enbart betalar arbetsgivaravgifter på en ersättning till denne motsvarande intjänandetaket för pensionsrätten, varvid hänsyn också tas till en eventuell lön från någon anställning som delägaren har vid sidan av det egna bolagets verksamhet.

### Ombildning av ”enskild firma” till aktiebolag – undantag från uttag på grund av regler om kvalificerad underprisöverlåtelse förutsatt att kapitaltillskott sker

Undantag från uttagsbeskattning enligt 22 kap. IL vid överlåtelse utan ersättning eller mot ersättning under marknadsvärdet av en ”enskild firma” till ett aktiebolag kan, som nämnts, ske om tillämpliga villkor för aktuellt fall av en underprisöverlåtelse enligt 23 kap. 14-29 §§ IL är uppfyllda [se ovan under a) i avsnitt VIII.]. Ett annat villkor är att ett kapitaltillskott lämnas till aktiebolaget motsvarande överförda obeskattade värden (23:12 IL):

- Om en kvalificerad underprisöverlåtelse därmed anses föreligga, överförs, som nämnts, ett obeskattat värde till förvärvaren av tillgången, och om det fortfarande består beskattas det hos förvärvaren när tillgången senare avyttras av denne (uppskjuten beskattning). Därför får inte omkostnadsbeloppet för aktierna ökas med kapitaltillskottet. [Obeskattat värde benämns, som nämnts, också skattemässigt övervärde, dvs. skillnaden mellan en tillgångs marknadsvärde och skattemässiga värde.]
- Om ett kapitaltillskott inte lämnas i det beskrivna fallet, brister villkoret i 23:12 IL och det är inte fråga om någon kvalificerad underprisöverlåtelse. Det medför att uttagsbeskattning sker i ”enskilda firman”, dvs. hos den fysiska personen, som om uttaget av en tillgång eller en tjänst i stället hade skett genom avyttring mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (22:7 IL), medan anskaffningsvärdet på aktierna ökar med värdet på vilket uttag sker (jfr 53:3 och 10 IL).

I sistnämnda fall får nämnas att uttaget också medför att den fysiska personen påförs egenavgifter (på sådan ersättning motsvarande marknadsvärdet).

Dessutom aktualiseras då även skyldighet för den fysiska personen att redovisa utgående moms på uttag, om det inte anses vara fråga om en överlåtelse av verksamhet eller verksamhetsgren enligt 2:1 b ML från ”enskilda firman” till aktiebolaget [se ovan under e) i avsnitt VIII.].

Dessa aspekter kan också utgöra skäl till att välja företagsformen aktiebolag från början. Då behöver delägaren inte fastna i problemet med *kapitaltillskott eller inte* och reglerna om kvalificerad underprisöverlåtelse, när ”enskilda firman” börjar generera hög inkomst och denne önskar ombilda till aktiebolag, för att undvika att betala egenavgifter på inkomster över intjänandetaket för pensionsrätten.

- Om aktiebolag väljs som företagsform redan vid starten, kan tillskott motsvarande aktiekapitalet utgöras av apportegendom från den eller dem som blir delägare i bolaget. Då undviks uttagsbeskattnings om verksamheten börjar som "enskild firma" och NRV däri tillskjuts som apport till ett aktiebolag vid ombildning (i stället för att kapitaltillskott lämnas enligt ovan). Jfr prop. 1998/99:15 s. 174.

En annan fördel med att välja aktiebolag som företagsform i stället för "enskild firma" eller handelsbolag är att den fysiska personen inte behöver behandla egenavgifter eller särskild löneskatt i NE-bilagan till sin Inkomstdeklaration 1 (se [www.skatteverket.se](http://www.skatteverket.se)). Det är mer invecklat än att aktiebolaget redovisar arbetsgivaravgifter eller särskild löneskatt och gör skatteavdrag på löner till delägare i bolaget och dess anställda i arbetsgivardeklarationer under beskattningsåret och redovisar arbetsgivaravgifterna eller särskild löneskatt som ingående i personalkostnaderna i bilagan räkenskapschema till aktiebolagets Inkomstdeklaration 2 (se [www.skatteverket.se](http://www.skatteverket.se)). Jag ger här en översikt avseende de mer invecklade egenavgifterna och särskild löneskatt och hur de ska hanteras i NE-bilagan:

- Egenavgifter för "enskild firma" eller för aktiv delägare i handelsbolag (eller komplementär i kommanditbolag) samt särskild löneskatt för vissa förvärvsinkomster är avdragsgilla (se 16:29 och 2:26 IL). För beskattningsåret (1) medges ett avdrag om max 25 % eller, angående särskild löneskatt avseende passiv NRV, max 20 % från överskott i NRV, och redovisas i NE-bilagan för beskattningsår 1. Om överskott därefter: egenavgifter eller särskild löneskatt debiteras i beslut om slutlig skatt (16:30 IL).
- Avdraget beskattningsår 1 återläggs i NE-bilagan för beskattningsår 2 (15:7 IL med hänvisning till 16:17, 18 och 29 IL). Debiterade egenavgifter eller särskild löneskatt för året för beslut om slutlig skatt (före 2012 och SFL benämnt taxeringsåret), avseende beskattningsår 1, dras av i NE-bilagan för beskattningsår 2. Därefter erhålls överskott eller underskott för beskattningsår 2. Om överskott uppkommer, medges avdrag om max 25 % respektive max 20 % som redovisas i NE-bilagan för beskattningsår 2 (16:30 2 st. IL). Om överskott uppkommer därefter: egenavgift eller särskild löneskatt debiteras i beslut om slutlig skatt (avseende beskattningsår 2) o.s.v.

#### b) Omprövning av hobby till NRV

Det är möjligt att inom en 5-årsperiod ompröva beslut om slutlig skatt ("taxeringen"). Det är intressant bland annat beträffande frågan om att bestämma om en verksamhet utgör hobby [med beskattning av överskott i inkomst av tjänst (jfr avsnitt II.)] eller näringsverksamhet (NRV). Om en nystartad verksamhet går med förlust, kan den bedömningen vara svår att göra. Om verksamheten pågått några år, kan bedömningen ske på säkrare grund och den fysiska personen begära omprövning, om det visar sig att NRV har förelegat från början (jfr prop. 1989/90:110 Del 1 s. 312 och 313).

Innan en sådan omprövning begärs, bör personen i fråga beakta om denne har en ordnad bokföring, så att omprövningen från hobby till NRV för tidigare år inte får till följd att vederbörande anses ha begått bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § brottbalken (1962:700), om räkenskapsinformation saknas för dessa år eller är undermålig.

#### c) "Bostaden i bolaget" eller bostaden som säkerhet för lån till bolaget

##### "Bostaden i bolaget"

En vanlig fråga är om ägarna till ett aktiebolag ska lägga "bostaden i bolaget", t.ex. sin villa i aktiebolaget där de driver verksamhet. Om de gör så, blir villan (fastigheten) en näringsfastighet (jfr 2:13 och 14 IL och prop. 1989/90:110 Del 1 s. 501). Innehav av näringsfastigheter (och näringsbostadsrätt samt avverkningsrätt till skog) räknas alltid som NRV (13:1 3 st. 1 men. IL). Jag avråder utifrån följande aspekter från att lägga "bostaden i bolaget".

En verksamhetsavyttring enligt 38 kap. IL kan föreligga beträffande avyttringar mellan vissa juridiska personer, t.ex. aktiebolag, och innebär att avyttringen omfattas av undantag från omedelbar beskattning, så att beskattning uppskjuts tills det köpande företaget avyttrar exempelvis en förvärvad verksamhetsgren i det säljande företags NRV (jfr 38:2 och 3 IL). Även ägande och förvaltning av enstaka fastighet kan i vissa fall utgöra en verksamhetsgren (jfr prop. 1998/99:15 s. 138). Således kan villan som en verksamhetsgren i bolagets NRV avyttras utan omedelbar beskattning hos bolaget.

Vid avyttring av näringsfastighet ska dock bl.a. medgivna värdeminskningssavdrag återföras till beskattning i inkomstslaget NRV (26:2 1 st. 1 IL). Det innebär att även om köpeskillingen kan undantas från omedelbar beskattning hos bolaget enligt reglerna om verksamhetsavyttring i 38 kap. IL, ska bolaget återföra värdeminskningssavdragen för villan till beskattning i NRV hos bolaget.

Momsmässigt sett gäller att fastighetsförsäljningen sker momsfritt enligt 3:2 ML, men det finns inte någon poäng avdragsmässigt sett med att lägga villan i aktiebolaget. Även om fastigheten (villan) utgör en näringsfastighet, har bolaget inte avdragsrätt för ingående moms på förvärv till villan, då den är inrättad för boende och därmed omfattas av avdragsförbudet för stadigvarande bostad i 8:9 1 st. 1 ML.

Dessutom föreligger bokföringsskyldighet för aktiebolaget även om det har avvecklat sin verksamhet, då villan i sig medför att bolaget har en NRV så länge den finns kvar däri [jfr ovan och 2:1 bokföringslagen (1999:1078)]. Det förhållandet medför problem vid en likvidation av bolaget.

#### Bostaden som säkerhet för lån till bolaget

Jag anser att makar bör undvika att använda bostaden som säkerhet för lån till NRV, t.ex. i ett aktiebolag som bara den ena av dem äger och driver. Annars *kan* bostaden anses ingå i finansieringen av NRV och omfattas av utmätning för skatteskulder hos bolaget, genom att "dold samäganderätt" anses föreligga – trots att lånet har lösts och bostaden formellt endast ägs av den andra maken/makan.

- d) Företrädare för exempelvis ett aktiebolag – ett annat begrepp än företagsledare

#### En av makarna suppleant i bolaget

Om makar äger ett aktiebolag, där den ena maken/maken enbart deltar som suppleant i styrelsen, bör de undvika att han eller hon skriver under olika handlingar i bolaget, t.ex. deklARATIONER. En sådan åtgärd kan SKV anföra för att kunna rikta en talan om företrädaransvar enligt 59 kap. 12-21 §§ SFL också mot den delägaren, om bolaget inte har erlagt skatter och avgifter. Begreppet företrädare i det hänseendet är således vidare än begreppet företagsledare enligt fåmansföretagsreglerna [jfr ovan under c) i avsnitt IX].

#### Betalningssäkring – risk inte bara för bolaget avseende dess skatteskulder

Min erfarenhet är också att SKV ibland inger ansökningar till förvaltningsrätterna om betalningssäkring enligt 46 kap. SFL inte bara mot ett aktiebolag, utan också mot delägarna i bolaget med hänvisning till att de avser att stämma dem för företrädaransvar avseende bolagets skatteskulder, och att åtminstone en förvaltningsrätt anser att det är riktigt. Desto större anledning enligt min uppfattning att från början se till att den av makarna som äger bostaden har ett så litet engagemang som möjligt i bolaget.

- e) Enkelt bolag – en samverkansform som bl.a. kan passa för syskon som t.ex. ärver en industrifastighet

Enkelt bolag (inte att förväxlas med "enskild firma") är en samverkansform. Två personer som är fysiska personer och/eller juridiska personer, t.ex. aktiebolag, kan ha ett enkelt bolag, vilket dock inte är ett rättssubjekt, till skillnad från fysiska och juridiska personer. Enligt 1:3 lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag föreligger ett enkelt bolag, om två eller flera har avtalat att utöva verksamhet i bolag utan att handelsbolag föreligger. Om två eller flera har avtalat att gemensamt utöva näringsverksamhet i bolag och det har registrerats i handelsregistret hos Bolagsverket, föreligger i stället ett handelsbolag, vilket, som nämnts, är en juridisk person (jfr 1:1 1 st. i nyss nämnda lag).

Om bolagsmännen eller delägarna i ett enkelt bolag eller partrederi enbart fördelar kostnader och intäkter, vinst och förlust, mellan sig i enlighet med bolagsavtalet, uppkommer inte några beskattningseksekvenser vare sig moms- eller inkomstskattmässigt sett (jfr s. 177 i min avhandling Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier). Enkelt bolag är enligt min uppfattning en samverkansform som kan passa för syskon som t.ex. ärver en industrifastighet. De kan i enlighet med 6:2 ML och 5:2 SFL ansöka hos SKV om att en av dem blir representant för att redovisa momsen (och ev. P, A och K) i enkla bolagets verksamhet i industrifastigheten, som t.ex. används för uthyrning av verksamhetslokaler, vilket är en verksamhet som kan omfattas av frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. ML (se mer om enkla bolag och moms i avhandlingen). Enligt 4:5 1 st. bokföringslagen (1999:1078) kan bolagsmännen ha en gemensam bokföring för enkla bolagets verksamhet.