



INTERNATIONELLA  
HANDELSHÖGSKOLAN  
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

# **Förmånsbeskattning av dispositionsrätter till tillgångar i fåmansföretag**

Kandidatuppsats i affärsjuridik

Författare: Marcus Genfors

Handledare: Peter Krohn

Framläggningsdatum 14 maj 2012

Jönköping maj 2012

# Kandidatuppsats i affärsjuridik

Titel: Förmånsbeskattning av dispositionsrätter till tillgångar i fåmansföretag

Författare: Marcus Genfors

Handledare: Peter Krohn

Datum: 2012-05-14

Ämnesord **förmånsbeskattning, dispositionsrätt, skatteverkets ställningstagande, faktiskt nyttjande, tvåpartsförhållande**

---

## Sammanfattning

Denna uppsats inriktar sig på området förmånsbeskattning av företagsledare och delägare i fåmansföretag. I förarbetet till nu gällande lagstiftning beträffande förmånsbeskattning, uttalades att det är dispositionsrätten som ska ligga till grund för förmånsbeskattning av företagsledare i fåmansföretag. Skatteverket har anslutit sig till regeringens uttalande. En dispositionsrätt innebär enligt skatteverket att någon har möjlighet att nyttja företagets tillgångar för privat bruk. Något faktiskt nyttjande av företagets tillgångar ska således inte vara nödvändigt för att företagsledare ska kunna påföras förmånsbeskattning.

Uppsatsens syfte är att utreda huruvida det finns en rättslig grund för att förmånsbeskatta företagsledare i fåmansföretag endast på grund av de har möjlighet att nyttja företagets tillgångar, och i så fall vilken denna grund är. Dessa frågor besvaras i uppsatsen med hjälp av den rättshierarkiska ordningen. Olika instanser har tolkat gällande rätt på något olika sätt, vilket redogörs för i uppsatsen. Sammanfattningsvis är slutsatsen att det finns en rättslig grund för att förmånsbeskatta dispositionsrätter. Domstolarna har tolkat lagen och förarbetena så att företagsledare och delägare ska förmånsbeskattas för möjligheten att nyttja företagets tillgångar, så länge företagsledarna inte kan visa på att deras dispositionsrätt varit helt eller delvis inskränkt.

Skälet för att det är dispositionsrätten och inte det faktiska nyttjandet som ligger till grund för förmånsbeskattning av företagsledare i fåmansföretag är att lagstiftaren strävar efter att uppnå neutralitet mellan företagsformen och anställningsformen. Genom att förmånsbeskatta dispositionsrätter förhindras att företagsledare avlastar privata levnadskostnader genom att låta företaget förvärva tillgångar som är avsedda för privat bruk.

## Bachelor's Thesis in commercial and tax law

Title: Taxation of benefits because of the right of disposal to assets in close corporations  
Author: Marcus Genfors  
Tutor: Peter Krohn  
Date: 2012-05-14  
Subject terms: **taxation, close corporations, key figures, shareholder, company leader, right of disposal**

---

### **Abstract**

This thesis discusses taxation of benefits, which shareholders and company leaders *can* enjoy from close corporations. The Government said in the government bill leading to the amendments regarding taxation of benefits, that it should be the possibility alone to enjoy benefits that should be the reason to impose taxes on company leaders. The Swedish tax agency (Skatteverket) has agreed to that statement. In other words, it isn't necessary that someone actually enjoys the company's assets for private use, it is enough that they have the right of disposal of them in order to be taxed. The question that arises is how a benefit can be defined as something you can enjoy rather than something you actually enjoy.

The objective of this thesis is to straighten out if there are legal grounds for imposing taxes on company leaders just because they have the right of disposal to the company's assets, and in that case which those legal grounds are.

Different courts have interpreted the law in different ways in a number of cases, which this thesis gives an account of. In summery, the conclusion is that there are legal grounds for imposing these taxes on company leaders because of their right of disposal to the company's assets. The case law has interpreted the law and the government bill, and from that interpretation developed a rule that declares that owners and leaders in close corporations shall be taxed based on their right of disposal.

The reason for this is that the vision for the enactor is to reach neutrality between people who run and own companies and people who are employed in a regular way. The rule that assess company leaders in close corporations because of their right of disposals preventing people from letting their company pay their private cost of living.

## Innehåll

<b>1</b>	<b>Inledning</b>	<b>1</b>
1.1	Bakgrund	1
1.2	Syfte och avgränsning	2
1.3	Metod och material	2
1.4	Disposition	4
<b>2</b>	<b>Om fåmansföretag</b>	<b>5</b>
2.1	Vilka företag som omfattas av definitionen	5
2.2	Företagsledare, delägare och deras närstående	5
<b>3</b>	<b>Tidigare gällande rätt - stoppregeln</b>	<b>6</b>
3.1	Innebörden av stoppregeln	6
3.2	Förarbetsuttalande i samband med avskaffandet av stoppregeln med kommentar från doktrin	7
<b>4</b>	<b>Gällande lagstiftning</b>	<b>9</b>
4.1	Inledning	9
4.2	Aktiva delägare	9
4.3	Passiva delägare	9
4.4	Värdering av förmåner	10
<b>5</b>	<b>Intressegemenskap</b>	<b>11</b>
5.1	Termen ekonomisk intressegemenskap	11
5.2	Företaget och dess ägare – samma enhet	11
<b>6</b>	<b>Skatteverkets ställningstagande</b>	<b>13</b>
6.1	Tillgångar som används i verksamheten	13
6.2	Beräkning av förmånsbeskattning	14
6.3	Sammanfattning av skatteverkets ställningstagande	15
<b>7</b>	<b>Principer med koppling till skatterätten</b>	<b>16</b>
7.1	Likhetsprincipen	16
7.2	Neutralitetsprincipen	16
7.3	Skatteförmågeprincipen	17
<b>8</b>	<b>Domstolarnas tillämpning av reglerna</b>	<b>18</b>
8.1	RÅ 2002 ref. 53	18
8.1.1	Omständigheter och domslut	18
8.1.2	Sammanfattning	18
8.2	Kammarrätten i Jönköping mål nr 2903-05	19
8.2.1	Omständigheter och domslut	19
8.2.2	Sammanfattning	19
8.3	Kammarrätten i Stockholm mål nr 3847-09	19
8.3.1	Omständigheter och domslut	19
8.3.2	Sammanfattning	20
8.4	HFD 2011 ref. 55	21
8.4.1	Omständigheter och domslut	21
8.4.2	Sammanfattning	21
<b>9</b>	<b>Analys</b>	<b>22</b>

9.1 Allmänt .....	22
9.2 Jämförelse och analys av domar .....	24
9.2.1 RÅ 2002 ref 53 .....	24
9.2.2 Kammarrätten Jönköping 2903-05 .....	24
9.2.3 Kammarrätten Stockholm 3847-09 .....	25
9.2.4 HFD 2011 ref. 55 I. ....	25
9.3 Den principiella aspekten .....	27
<b>10 Slutsats.....</b>	<b>29</b>
<b>Referenslista .....</b>	<b>30</b>

## **Förkortningslista**

IL. Inkomstskattelag

KL. Kommunalskattelag

HFD. Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ. Regeringsrättens årsbok

Ref. referat

Kap. kapitel

# I Inledning

## I.1 Bakgrund

I syfte att motverka att fåmansföretag anskaffade tillgångar som var avsedda uteslutande, eller så gott som uteslutande för att utnyttjas privat av företagsledare eller delägare, fanns tidigare en stopp-regel i Kommunalskattelag (KL). Denna regel innebar att ett belopp motsvarande hela anskaffningskostnaden för tillgången skulle tas upp som inkomst av tjänst i företagsledarens deklaration. Förmånsbeskattning uppstod därmed redan vid införskaffandet av tillgången, om rekvisiten i lagtexten var uppfyllda. Stoppregeln avskaffades från och med 2001 års taxering i samband med en lagändring. Följden av avskaffandet av stoppregeln är att företagsledare och delägare i fåmansföretag, numera ska beskattas i enlighet med allmänna regler om beskattning av förmåner som tillfaller ägare eller anställda i ett företag.<sup>1</sup> Efter att stoppregeln avskaffades har rättsläget utvecklats. Praxis visar på att företagsledare och delägare i fåmansföretag förmånsbeskattas för möjligheten att utnyttja företagets tillgångar, istället för att förmånsbeskattas för det faktiska nyttjandet.<sup>2</sup>

Ämnet är intressant bland annat avseende frågan huruvida en tillgång är en förmån när företagsledare och delägare endast haft en hypotetisk möjlighet att utnyttja denna privat. I praxis beskattas en företagsledare för möjligheten att utnyttja tillgången privat (dispositionsrätten)<sup>3</sup>.

Det kan ifrågasättas på vilken rättslig grund företagsledare i fåmansföretag och en anställd utan koppling till företagsledningen förmånsbeskattas på olika sätt. Uppsatsen är av intresse för den som är egen företagare, såväl företagsledare som passiv delägare, eftersom dessa personer omfattas av reglerna avseende förmånsbeskattning. På ett principiellt plan är ämnet intressant eftersom gällande rätt på området i vissa fall kan anses strida mot grundläggande principer inom skatterätten. En av dess principer är likabehandlingsprincipen, vilken anger att alla ska vara lika inför lagen och att lika fall ska bedömas på liknande sätt<sup>4</sup>. Frågan är om förmånsbeskattningen i fåmansföretag inte strider mot denna, genom att delägare och företagsledare i fåmansföretag förmånsbeskattas i större omfattning än andra.

---

<sup>1</sup> Prop. 1999/2000:15 s.59.

<sup>2</sup> Rå 2002 ref 53.

<sup>3</sup> Skatteverkets ställningstagande dnr 131 625311-11/111 s.1

<sup>4</sup> Inkomstskatt – en läro och handbok i skatterätt del 1 2011, Sven-Olof Lodin m.fl. Studentlitteratur, s.44-45.

## **1.2 Syfte och avgränsning**

Syftet med denna uppsats är att undersöka om det finns en rättslig grund för att delägare och företagsledare i fåmansföretag och dess närstående förmånsbeskattas för dispositionsrätter? Om så är fallet kommer även utredas vilken denna grund är.

Uppsatsen kommer endast att behandla förmånsbeskattning av företagsledare, delägare och dess närstående i fåmansföretag. Någon utförlig redogörelse för gällande rätt i andra typer av företag och verksamheter kommer inte att göras. Anledning är att beskattning av dispositionsrätter i princip endast har koppling till fåmansföretag. Fokus i uppsatsen kommer att vara anskaffade kapitaltillgångar i fåmansföretag, främst båtar och fastigheter som kan användas för privat bruk. Detta beror på att det är dessa typer av tillgångar som varit mest omtvistade i mål mellan Skatteverket och företagsledare. Förmånsbeskattning av andra förmåner, exempelvis fria måltider, semesterresor m.m. kommer inte att diskuteras. Uppsatsen kommer belysa förmånsbeskattningen ur privatpersoners synvinkel. Skattemässiga konsekvenser för fåmansföretaget i sig, kommer således inte att beröras då problematiken som uppsatsen kommer att visa på till största del drabbar företagsledarna personligen. Situationer med skattetillegg på grund av oriktig uppgift i skattskyldigs deklaration tas inte upp på grund av att det inte har med uppsatsens syfte att göra.

## **1.3 Metod och material**

I uppsatsen redogörs för tidigare gällande lagstiftning, samt innebörden av stoppregeln. Det kan tyckas underligt att skriva om tio år gammal lagstiftning när syftet är att utreda på vilken rättslig grund dispositionsrätter förmånsbeskattas idag. Detta görs dock på grund av att en del av dagens problematik uppstod i och med avskaffandet av stoppregeln. Det är alltså fundamentalt att förstå vad stoppregeln innebar för att kunna förstå vilken effekten av avskaffandet blivit och vilken påverkan det haft på rättsläget.

I uppsatsen har till stor del rättsfall använts för att besvara syftet. Anledningen till detta är att området har relativt lite lagstöd. Lagen stadgar i princip endast att förmåner ska tas upp till beskattning. För att finna svar på om, och i så fall på vilken grund dispositionsrätter ska förmånsbeskattas har vägledning sökts i förarbeten. Framförallt har förarbetet som skrevs i



samband med av avskaffandet av stoppregeln använts.<sup>5</sup> Uppsatsen bygger på problematiken med att delägare och företagsledare i fåmansföretag beskattas för förmåner som faktiskt inte har nyttjats privat. Särbehandling av fåmansföretag har funnits länge inom skatterätten<sup>6</sup>. För att utreda på vilken rättslig grund förmånsbeskattning sker hårdare i dessa, och motiven bakom detta har hjälp tagits av bland annat betänkanden från företagsskatteberedningen. Dessa redogör för beskattning av ägare till fåmansföretag i allmänhet och inte just förmånsbeskattning i synnerhet<sup>7</sup>.

För att utreda hur lagtexten och förarbetena har tillämpats i realiteten har jag analyserat ett antal rättsfall. Dessa rättsfall är utvalda i syfte att på bästa sätt redogöra för nu gällande rätt och speglar tillsammans rättsområdet på ett rättvist sätt. För att få en så aktuell bild av rättsläget som möjligt är avgörandet från Högsta förvaltningsdomstolen det senaste på området. Ett äldre mål är RÅ 2002 ref.53, vilket jag, trots dess ålder, valt att referera på grund av att det i mångt och mycket varit vägledande för andra liknade fall. Två av de refererade rättsfallen är från kammarrätten och därmed inte från högsta instans. Anledningen till att dessa ändå ges utrymme i uppsatsen är att instanserna gjort väsentligt olika tolkningar av rättsläget. Det är av vikt att redogöra för målen från kammarrätterna då omständigheterna i dessa är intressanta för att få en heltäckande bild av rättsläget. De två målen från kammarrätten är inte överklagade till Högsta förvaltningsdomstolen.

Som ett ytterligare stöd i denna uppsats har jag använt mig av doktrin för att få synpunkter och förklaringar till förarbeten och domar. Doktrinen är, i enlighet med rättskällevärdet, använd som ett stöd i situationer där någon av de högre rättskällorna lämnat rum för tolkning. Doktrinen har även använts till hjälp för att förklara vissa grundläggande principer som inte är lagstadgade men allmänt accepterade inom skatterätten.

Skatteverkets ställningstagande ges också utrymme i denna uppsats, eftersom skatteverket är part i alla tvister som rör förmånsbeskattning. Deras ställningstagande blir därför en partsinlaga i rättegångar. En partsinlaga är inte en rättskälla och ska därför inte tillmätas för stor betydelse, i detta fall har det dock varit motiverat att ge ställningstagandet utrymme. Detta eftersom domstolarna i mångt och mycket valt att acceptera ställningstagandet och att gå på skatteverkets linje i domstolstvister.

---

<sup>5</sup> Prop. 1999/2000:15.

<sup>6</sup> Fåmansaktiebolag, Mats Tjernberg, s 66.

<sup>7</sup> SOU 1989:2.

För uppsatsens formalia och källhänvisning används Att skriva juridik<sup>8</sup> Den engelska sammanfattningen av uppsatsen (abstract) är skriven med hjälp av en svensk-engelsk juridisk fackordbok.<sup>9</sup>

## 1.4 Disposition

Uppsatsen inleder sitt andra kapitel med att ge en kort introduktion till vad ett fåmansföretag är samt att redogöra för vilka nyckelpersoner som kan bli aktuella för förmånsbeskattning. Därefter ges i tredje kapitlet en presentation av tidigare gällande rätt på området och den så kallade stoppregeln. Anledningen till att äldre rätt berörs är att det krävs att man är bekant med denna för att förstå problematiken med dagens regelverk. Dagens regelverk bygger delvis på ett förarbete som skrevs i samband med avskaffandet av stoppregeln, förarbetet behandlade alltså ett avskaffande av lagstiftning, inte en nytillkommen sådan.<sup>10</sup>

I det fjärde kapitlet beskrivs den gällande lagstiftningen som finns på förmånsbeskattningsområde. Lagstödet är relativt begränsat, med paragrafer som lämnar rum för tolkning. På grund av detta ges läsaren inte någon djupare förståelse för gällande rätt enbart genom detta kapitel, utan lagtexten måste studeras i kontext med praxis och förarbeten. Femte kapitlet tar upp en definition som inte är alldeles självklar, nämligen intressegemenskapen mellan ett fåmansföretag och dess delägare. Detta tas upp för att ge läsaren förståelse kring särbehandling av fåmansföretag i skattesammanhang.

Sjätte kapitlet redogör för skatteverkets ställningstagande. Det är av vikt att studera detta då domstolarna i mångt och mycket valt att acceptera skatteverkets ställningstagande och implementera dem i sina domskäl.

Hur reglerna kring förmånsbeskattning har tillämpats behandlas i sjunde kapitlet. Här redogörs för praxis från Regeringsrätten, Högsta förvaltningsdomstolen och kammarrätten. Rättsfallen är utvald i syfte att tillsammans med lagtext och doktrin klargöra rättsläget och presenteras i kronologisk ordning. Åttonde kapitlet redogör för några allmänna principer inom skatterätten. I denna del förklaras deras innebörd och på vilket sätt de borde ha inverkan på gällande rätt. Huruvida de faktiskt har det eller inte tas upp i kapitel nio där analys och slutsats presenteras.

---

<sup>8</sup> Att skriva juridik regler och råd, Ulf Jensen m.fl.

<sup>9</sup> Juridikordbok svensk-engelsk fackordbok, Sven Martinger.

<sup>10</sup> Prop. 1999/2000:15 s.53.

## 2 Om fåmansföretag

### 2.1 Vilka företag som omfattas av definitionen

Ett fåmansföretag är enligt 56 kap. 2 § 1p. Inkomstskattelagen (IL), ett aktiebolag eller en ekonomisk förening där fyra eller färre personer äger andelar som motsvarar mer än hälften av rösterna i företaget. Ett fåmansföretag, enligt 56 kap. 2 § 2 p. IL, kan även vara näringsverksamhet som är uppdelad på olika verksamheter vilka är oberoende av varandra men där en fysisk person, genom innehav av andelar, avtal eller på annat sätt har den faktiska bestämmanderätten över verksamheterna och fritt kan förfoga över verksamhetens resultat.

### 2.2 Företagsledare, delägare och deras närstående

Eftersom förmånsbeskattningen på grund av möjligheten att disponera en tillgång drabbar företagsledare och delägare är det av vikt att redogöra för vem som anses vara företagsledare samt delägare i ett fåmansföretag. Delägare är enligt 56 kap 6 § första stycket IL en fysisk person som direkt eller indirekt äger eller på liknande sätt har andelar i företaget. I uppsatsen innebär begreppet företagsledare fortsättningsvis både personer som enligt lagen definieras som företagsledare och personer som genom sitt deläggande har väsentligt inflytande i ett fåmansföretag, så länge inget annat anges. Vem som är företagsledare stadgas i 56 kap 6 § andra stycket IL. Företagsledare är fysiska personer som genom eget eller närståendes innehav av andelar och sin ställning i företaget har väsentligt inflytande i företaget. Av denna definition följer att någon som endast är anställd och varken har direkt eller indirekt ägande i företaget inte kan anses vara företagsledare. Är alla delägare passiva är det möjligt att ingen är företagsledare, likaså kan flera personer vara företagsledare samtidigt om deras innehav och verksamhet i företaget är tillräckliga. Skatteverket anser att cirka 20 % innehav i ett fåmansföretag anses tillräckligt för att någon ska kunna vara företagsledare om denna också är verksam i företaget.<sup>11</sup>

Närståendekretsen till företagsledare är tämligen vid och definieras i 2 kap 22 § IL, häri nämns make, förälder, mor och farföräldrar, avkomling och avkomlings make, syskon, syskons make och avkomling samt dödsbo vari någon av tidigare nämnda personer är delägare i.

---

<sup>11</sup> RSV S 1999:21.

## 3 Tidigare gällande rätt - stoppregeln

### 3.1 Innebörden av stoppregeln

Bestämmelserna om förmånsbeskattning av företagsledare i fåmansföretag idag skiljer sig från tidigare gällande rätt. År 1976 infördes i svensk rätt den så kallade stoppregeln. Denna syftade till att motverka att företagsledare anskaffade tillgångar i för privat bruk i företags namn. Regeln innebar att tillgångar som införskaffades av företaget men var avsedda för företagsledares privata bruk förmånsbeskattades, genom att företagsledaren tog upp hela inköpsbeloppet som inkomst av tjänst i sin privata deklaration.<sup>12</sup>

I förarbetet till stoppregeln uttryckte regeringen att tillgången ska vara införskaffad uteslutande eller så gott som uteslutande för privat bruk för att förmånsbeskattning ska komma i fråga.<sup>13</sup> Trots detta infördes ingen definition i lagtexten om vart gränsen för vad som är privat bruk skulle gå. I propositionen uttalades att det skulle vara en bedömningsfråga. Avgörande för bedömningen var om tillgången ansågs ha ett direkt samband med förvärvsverksamheten eller inte. Det hänvisades också till att det i praxis har gjorts några försök till att klargöra vilken grad av nytta tillgången ska ha för att den ska anses ha direkt koppling till förvärvsverksamheten.<sup>14</sup> Dock medgavs i propositionen att de mål som avgjorts varit för specifika för att kunna leda till några generella slutsatser.<sup>15</sup> Som vägledning hänvisades i propositionen istället till ett äldre betänkande<sup>16</sup>. Enligt detta bör det privata användandet böra ligga på omkring 90 % för att tillgången ska anses vara införskaffad för privat bruk.<sup>17</sup> I det fall att tillgången ansågs vara införskaffad till nytta för företaget och inte för privat bruk skedde ingen beskattning av delägare eller företagsledare alls.

Stoppregeln ansågs ha en för stark tröskeeffekt för att vara motiverad. Om en tillgång var anskaffad för användning i företaget uppkom ingen förmånsbeskattning, men om tillgången endast till liten del eller inte alls ansågs vara till nytta för företaget beskattades delä-

---

<sup>12</sup> prop. 1975/76:79 s.39.

<sup>13</sup> prop. 1975:76:79 s.87.

<sup>14</sup> prop. 1975/76:79 s.87.

<sup>15</sup> prop.1999/2000:15 s.55.

<sup>16</sup> SOU 1989:2 s.134.

<sup>17</sup> prop 1999/2000 s.55.

gare och företagsledare för hela inköpsbeloppet.<sup>18</sup> Skillnaden mellan de situationer när förmånsbeskattning påfördes och när så inte var fallet ansågs således vara alltför stor.

Stoppregeln avskaffades från och med taxeringsår 2001 genom en lagändring. Grunden var att stoppregeln ansågs ha oönskade skatteeffekter för företagsledare.<sup>19</sup> Istället för stoppregeln ansåg lagstiftaren att det var lämpligare att förmånsbeskattning i fåmansföretag följde allmänna principer för förmånsbeskattning.<sup>20</sup>

### **3.2 Förarbetsuttalande i samband med avskaffandet av stoppregeln med kommentar från doktrin**

I och med avskaffandet av stoppregeln övergick förmånsbeskattning i fåmansföretag som ovan nämndes till att helt vila på allmänna principer om förmånsbeskattning. Dock gjordes några uttalanden i förarbetet till avskaffandet av stoppregeln avskaffades,<sup>21</sup> vilka är av vikt för att förstå dagens problematik. Bland annat uttalades att:

*”... avser företagets anskaffning tillgångar av mindre värde och med relativt kort livslängd – exempelvis en TV-apparat eller ett handverktyg – blir skillnaden mellan tillämpning av stoppregeln och de allmänna reglerna mindre. Oavsett vilket regelsystem som tillämpas torde ett belopp motsvarande tillgångens inköpspris tas upp till beskattning hos den som fått disponera tillgången.”<sup>22</sup>*

Detta uttalande har fått kritik för att vara sakligt felaktigt. Tjernberg anser att en värdeöverföring måste ske från företaget för att det ska kunna sägas ha tillhandahållit någon en förmån.<sup>23</sup> Då egendomen som företaget förvärvat kommer att finnas som en tillgång i företagets balansräkning har således ingen värdeöverföring skett från företaget till företagsledare. Det ska dock påpekas att detta är Tjernbergs åsikt och inte något allmänt accepterat kriterium.

---

<sup>18</sup> Innebär slopade stoppregler för fåmansföretag en förbättring av företagsklimatet, Mats Tjernberg, SN 2000, s. 182.

<sup>19</sup> prop. 1999/2000 s.58.

<sup>20</sup> prop. 1999/2000:15 s.59.

<sup>21</sup> prop. 1999/2000:15 s.58.

<sup>22</sup> prop. 1999/2000:15 s.59.

<sup>23</sup> Festschrift till Nils Mattson 2005, Mats Tjernberg s.484.

Kritik riktades också mot precisionen i ovan givna citat. Det har ifrågasatts vad som är mindre värde och vad som räknas som relativt kort livslängd.<sup>24</sup> Beskattning ska ske utifrån en rättshandlings egentliga betydelse, vilket innebär att när en tillgång av införskaffas av företaget för företagsledares privata bruk ska förmånsbeskattning påföras. Vad det är för typ av tillgång eller hur lång livstid den har ska alltså i princip sakna betydelse.<sup>25</sup>

Följande citat gjordes också av regeringen i samband med avskaffandet av stoppregeln.

*”...När det gäller anskaffning av dyrare egendom, t.ex. båtar och fjällstugor bör det understrykas att det är dispositionsrätten som ligger till grund för förmånsvärdet och inte det faktiska nyttjandet...”*<sup>26</sup>

Tjernberg anser att det är anmärkningsvärt att regeringen i ett förarbete ger klara instruktioner till hur domstolar och myndigheter ska bedöma andra regler än dem som berörs av förslaget.<sup>27</sup> Eftersom propositionen faktiskt behandlade avskaffandet av stoppregeln och inte tillkomsten av några nya regler, anser Tjernberg att uttalandet av regeringen är gjort som en uppfattning om gällande rätt och inte en anvisning om hur lagtexten ska tolkas.<sup>28</sup>

Regeringen påpekade att skattelagstiftningen och civillagstiftningen i vissa situationer kompletterar varandra. Det är förbjudet för företagsledare och dess närstående krets att ta penninglån från ett aktiebolag.<sup>29</sup> Stoppregeln fungerade som en komplement till detta låneförbud genom att förhindra att företagsledare genom företaget anskaffade tillgångar för privat bruk. Regeringen uttalade att det var viktigt att skattelagstiftningen även efter avskaffandet av stoppregeln funderade som en komplement till låneförbudet i ABL.<sup>30</sup>

---

<sup>24</sup> Festskrift till Nils Mattson 2005, Mats Tjernberg s.484.

<sup>25</sup> Festskrift till Nils Mattson 2005, Mats Tjernberg s.484.

<sup>26</sup> prop. 1999/2000:15 s.60.

<sup>27</sup> Innebär slopade stoppregler för fåmansföretag en förbättring av företagsklimatet, Mats Tjernberg, SN 2000, s. 184.

<sup>28</sup> Avgöranden i HFD om båtförmån, Mats Tjernberg, Svensk skattetidning nr 8 2011, s.691.

<sup>29</sup> 21 kap 1 § ABL.

<sup>30</sup> proposition 1999/2000:15 s.58.

## 4 Gällande lagstiftning

### 4.1 Inledning

En av de bakomliggande tankarna med att beskatta förmåner är att sträva efter neutralitet mellan olika belöningsformer från arbetsgivaren.<sup>31</sup> Lagstiftaren strävar efter att det inte ska vara gynnsammare ur skattesynpunkt att låta företaget förvärva en tillgång som är för privat bruk, än att betala ut lön och låta delägaren köpa objektet privat.

Att förmåner ska beskattas hos den som åtnjuter förmånen följer av 11 kap 1 § IL, vilken stadgar att förmåner som erhålls på grund av tjänst ska tas upp i inkomstslaget tjänst. Beaktas bör även 10 kap 8 § IL. Bestämmelsen anger att inkomster och förmåner ska tas upp det år då dessa kan disponeras eller på annat sätt kommer den skattskyldiga till del. Sistnämnda paragraf behandlar alltså beskattningstidpunkten.

### 4.2 Aktiva delägare

11 kap 1 § IL stadgar att förmåner på grund av tjänst ska tas upp som intäkt. Bestämmelsen medför att endast aktiva företagsledare som erhåller lön från företaget ska ta upp förmånen till beskattning enligt denna paragraf i inkomstslaget tjänst. Regeringsrätten har i äldre praxis uttalat att skattelagstiftningen inte innehåller någon definition av vad som innefattas i begreppet skattepliktig förmån utöver inarbetad lön.<sup>32</sup> Trots att lydelsen i IL ändrats ett flertal gånger sedan detta uttalande gjordes innehåller den fortfarande ingen definition på vad som avses med en skattepliktig förmån. Anledning till detta är enligt regeringen, att en förmån kan vara många olika saker. På grund av detta anser regeringen att en definition antingen riskerar att inte innefatta alla situationer som lagstiftaren vill, eller att bli så allmänt formulerad att den inte skulle komma att vara till någon vägledning.<sup>33</sup>

### 4.3 Passiva delägare

För passiva delägare som inte är verksamma i företaget beskattas förmåner enligt 42 kap 1 § IL som utdelning. Detta följer av lydelsen i paragrafen, vilken stadgar att utdelningar på grund av innehav ska tas upp som inkomst av kapital. Dock finns det inte stadgat inom skattelagstiftningen vad som är en utdelning i den mening som anges i 42 kap 1 § IL är. För

---

<sup>31</sup> Inkomstskatt – en läro och handbok i skatterätt 2011, Sven-Olof Lodin med flera, s 138.

<sup>32</sup> RÅ 1992 ref. 108.

<sup>33</sup> prop. 2002/03:123 s.10

att avgöra vad en sådan utdelning är måste en parallell dras till civilrätten, närmare bestämt Aktiebolagslagen (ABL) och till denna lag tillhörande praxis. I denna framkommer att utdelning kan vara såväl öppen som förtäckt, och utgöras av antingen likvida medel eller annan egendom. För att det ska vara fråga om en utdelning måste ett ekonomiskt värde ha lämnat företaget, och därutöver åt njutits av någon annan. Rekvisiten är kumulativa, det räcker såldes inte med att ett ekonomiskt värde lämnar företaget utan förmånen måste också kommit någon annan till del. En förmån kan dels bestå i att någon får likvida medel eller en tillgång överförd till sig, och dels i att någons personliga levnadskostnader avlastas.<sup>34</sup>

#### **4.4 Värdering av förmåner**

Hur en förmån ska värderas regleras i 61 kap 2 § IL. Inkomster i annat än pengar, ska värderas till marknadsvärde. Med marknadsvärde avses enligt paragrafen vad en skattskyldig person fått betala på orten om han själv köpt motsvarande varor eller tjänster mot kontant betalning.

---

<sup>34</sup> Beskattning av fåmansföretag 2006, Mats Tjernberg, Thomson fakta, s.117-118.



## 5 Intressegemenskap

### 5.1 Termen ekonomisk intressegemenskap

Intressegemenskap kan ha olika innebörd i olika sammanhang. I detta sammanhang ska ekonomisk intressegemenskap redogöras för. Detta innebär att en gemenskap uppstår mellan ett företag och dess ägare när de har samma ekonomiska intressen, och innefattar samtliga situationer där värdeöverföringar sker på grund av parternas gemensamma vilja. Tjernberg använder sig även av uttrycket skattemässig intressegemenskap, vilket har sagts vara en snävare definition. Han menar att en sådan gemenskap föreligger när två självständiga skattesubjekt samarbetar för att minska den samlade skatten.<sup>35</sup>

### 5.2 Företaget och dess ägare – samma enhet

En fysisk person som är företagsledare är frikopplad från företaget så till vida att den fysiska och den juridiska personen är två skilda skattesubjekt.<sup>36</sup> Den fysiska och den juridiska personen är även fristående på så sätt att dem inte automatiskt svarar för varandras rättigheter och skyldigheter.<sup>37</sup> Beträffande fåmansföretag är situationen ofta för handen, att företaget och dess ägare är både i en ekonomisk och skattemässig intressegemenskap med varandra. En möjlig konsekvens är att företagsledare i fåmansföretag utnyttjar intressegemenskapen mellan sig själva och företaget för att uppnå skattefördelar.<sup>38</sup> Ett exempel kan vara att en aktieägare till ett fåmansföretag köper en segelbåt för företagets pengar istället för att dela ut utdelning eller lön och sedan köpa den i egenskap av privatperson. På detta sätt undkommer ägarna kedjebeskattnings.<sup>39</sup> Om företagsledare eller delägare ska dela ut likvida medel ska vinsten först beskattas hos företaget innan den delas ut. Därefter beskattas den hos ägarna i form av inkomst av kapital innan pengarna blir möjliga att använda till privat konsumtion.

Det är den mängden kontroll som en företagsledare eller delägare anses ha i ett fåmansföretag som kan leda till att avtal som sluts mellan företag och dess ägare i realiteten sluts mel-

---

<sup>35</sup> Fåmansaktiebolag 1999, Mats Tjernberg s.66.

<sup>36</sup> Beskattnings av ägare till fåmansföretag 2006, Urban Rydin, s.29.

<sup>37</sup> Beskattnings av ägare till fåmansföretag, Urban Rydin s.17.

<sup>38</sup> Fåmansaktiebolag, Mats Tjernberg s.66.

<sup>39</sup> Kedjebeskattnings innebär att samma pengar beskattas i flera olika led innan de blir tillgängliga för konsumtion. Se Inkomstskatt – en läro och handbok i skatterätt, Sven-Olof Lodin m.fl. s.395.

lan en och samma person. Denna farhåga påtalades av företagsskatteberedningen i ett betänkande redan år 1975 där följande citat uttalades:

*”[...]kan till stor del föras till det associationsrättsliga systemet. Svagbeterna i detta har länge kunnat utnyttjas vid beskattningen. Trots att i flertalet företag endast en eller några få personer har avgörande inflytande upprätthålls i skatterätten den civilrättsliga grundsynen på att två skilda subjekt föreligger, nämligen ägaren och bolaget. Dessa behandlas helt fristående från varandra, ehuru de ekonomiskt framstår som en enhet. Att uppdelning mellan bolag och ägare bara är en illusion framträder inte minst vid de allt vanligare avtalen om köp och försäljning av olika slags egendom. Reellt innebär sådana avtal ingenting annat än att den fysiska personen genomför en transaktion med sig själv.”*<sup>40</sup>

Det är relativt vanligt förekommande med denna typ av förfarande, så kallad självkontrahering<sup>41</sup>. Tjernberg menar att det är naturligt att lagstiftare och domstolar måste ta hänsyn till intressegemenskaper, som inte har något verkligt tvåpartsförhållande, och som ofta bildas endast för att åstadkomma skattemässiga fördelar. På grund av detta menar han att viss särbehandling av fåmansföretag är acceptabelt.<sup>42</sup>

Liknande resonemang har också förts kring andra skatteregler för fåmansföretag och dess delägare. Det har ansetts nödvändigt att ha specialregler för denna typ av företag för att delägare inte ska uppnå omotiverade skattefördelar.<sup>43</sup>

---

<sup>40</sup> SOU 1975:54, s.9.

<sup>41</sup> Festskrift till Nils Mattson, Mats Tjernberg s.481.

<sup>42</sup> Fåmanakitebolag, Mats Tjernberg s.67.

<sup>43</sup> SOU 2002:52 del 1 s.107.

## 6 Skatteverkets ställningstagande

### 6.1 Tillgångar som används i verksamheten

På grund av att stoppregeln avskaffades från och med taxeringsår 2001, anser skatteverket att frestelsen för företagsledare är stor att låta företaget anskaffa tillgångar för privat bruk.<sup>44</sup> Regeringen lämnade en instruktion till domstolarna och skatteverket i förarbetet som skrevs i samband med avskaffandet av stoppregeln:

*”Regeringen utgår ifrån att den förmånsvärdering som kommer att göras hos skattemyndigheterna och domstolarna kommer att ta hänsyn till den typen av förmåner och även i övrigt ha en realistisk ankenytning”<sup>45</sup>*

När en företagsledare har möjlighet att utnyttja arbetsgivarens (företagets) kapitaltillgångar privat är det möjligheten att utnyttja, alltså dispositionsrätten, som ska ligga till grund för förmånsbeskattning.<sup>46</sup> Skatteverket anser att detta gäller även då tillgångarna används i företagets verksamhet. Ett undantag görs dock för de fall då tillgången används i verksamheten i så stor utsträckning att, företagsledare i realiteten saknar dispositionsrätt. Någon gränsdragning för när detta är fallet ges dock inte. Bevisbördan om huruvida företagsledaren haft dispositionsrätt till en tillgång eller inte, åvilar företagsledaren. Skatteverket anser att det inte finns någon motsättning i att en tillgång kan användas omfattande i verksamheten men att dispositionsrätt ändå föreligger. Detta på grund av att tillgångarna oftast är tillgängliga för företagsledare och delägare på kvällar, helger och i semestertider.<sup>47</sup>

Det faktum att exempelvis en fastighet är införskaffad som en investering för företaget medför inte automatiskt att företagsledare ska undkomma förmånsbeskattning, presumtionen är att dispositionsrätt föreligger. Skatteverket anser också att förmånsbeskattning ska ske när en fastighet används för skrivuppgifter, inläsning eller andra arbetsuppgifter. Skatteverket anser att möjlighet att disponera fastigheten utanför arbetstid fortfarande föreligger.<sup>48</sup>

---

<sup>44</sup> Skatteverkets ställningstagande dnr 131 625311-11/111, s.3.

<sup>45</sup> prop. 1999/2000:15 s.60.

<sup>46</sup> Skatteverkets ställningstagande dnr 131 625311-11/111, s.1.

<sup>47</sup> Skatteverkets ställningstagande dnr 131 625311-11/111 s.8.

<sup>48</sup> Skatteverkets ställningstagande dnr 131 625311-11/111 s.8.

När situationen gäller ett företag vars verksamhet bygger på uthyrning av kapitaltillgångar, eller liknande förhållanden, kan det enligt Skatteverket finns starka skäl som talar för att företagsledares dispositionsrätt är så pass inskränkt, att det faktiska nyttjandet istället ska till ligga grund för förmånsbeskattning. Skatteverket anser dock inte att detta gäller företag som endast hyr ut egendom till närstående och bekanta.<sup>49</sup>

Om företagsledare privat äger en tillgång som motsvarar den typ av tillgång ett fåmansföretag införskaffat, kan detta enligt skatteverket vara skäl för att förmånsbeskattning inte ska ske, eller i vissa fall sättas ned.<sup>50</sup>

Skatteverket har i sitt ställningstagande lagt stor vikt vid vad som uttalades i förarbetet i samband med reformeringen av tjänsteinkomstbeskattningen år 1994.<sup>51</sup> I förarbetet uttalade regeringen att en förmån skulle ha åtnjutits istället för tillhandahållits för att förmånsbeskattning ska påföras. Dock sades samtidigt att det inte finns en klar tidpunkt för när något kan anses ha åtnjutits. I propositionen uttalades också att skatteplikens inträde kan variera beroende på situation. Det ansågs i vissa fall att skatteplikten uppstår när förmånens adressat får inflytande eller bestämmanderätt över tillgångens användning.<sup>52</sup> Detta uttalande torde ge uttryck för att dispositionsrätten till en tillgång ska kunna förmånsbeskattas. Dock framgår inte när inflytande eller bestämmanderätten till en tillgång inträder.

## 6.2 Beräkning av förmånsbeskattning

Skatteverket anför att praxis inte har gett någon ledning på hur förmånsbeskattning ska beräknas när någon haft oinskränkt dispositionsrätt till en tillgång. I sitt ställningstagande menar skatteverket att förmånsbeskattning vid oinskränkt dispositionsrätt bör, vid fall beträffande fastigheter, beräknas utifrån motsvarande hyreskostnad på helårsbasis för den typ av egendom det rör sig om. Bedömningspunkter bör i så fall vara marknadsvärde, standard, egendomens läge m.m.<sup>53</sup>

När omständighet föreligger som gör att det anses ostridigt att dispositionsrätten till en tillgång varit inskränkt under viss tid ska förmånsbeskattningen baseras på de veckor då dis-

---

<sup>49</sup> Skatteverkets ställningstagande s.9.

<sup>50</sup> Skatteverkets ställningstagande s.6.

<sup>51</sup> prop. 1993/94:90 s.79.

<sup>52</sup> prop. 1993/94:90 S.82.

<sup>53</sup> Skatteverkets ställningstagande s.6-7.

positionsrätt funnits. Om en hyreskostnad för viss typ av egendom inte kan fastställas ska förmånsbeskattningen inte understiga det belopp som det kostar företaget att tillhandahålla förmånen.<sup>54</sup>

### **6.3 Sammanfattning av skatteverkets ställningstagande**

Efter avskaffandet av stoppregeln innehåller lagen inte någon bestämmelse som omedelbart medför förmånsbeskattning av egendom vilken är anskaffad för företagsledares privata bruk. Skatteverket har i sitt ställningstagande tagit fasta på vad som uttalades i förarbetet inför avskaffandet av stoppregeln, nämligen att dispositionsrätten till en tillgång ska ligga till grund för förmånsbeskattning. Detta för att det i praktiken är svårt att bevisa i vilken omfattning något faktiskt nyttjande har skett.<sup>55</sup>

Det är möjligt att få förmånsbeskattningen nedsatt eller helt undanröjd om en skattskyldig kan visa på att dispositionsrätten varit inskränkt i så stor omfattning att något nyttjande sannolikt inte kunnat ske, bevisbördan ligger som tidigare nämndes på den skattskyldiga. Ovan har givits några exempel beträffande fastigheter, där Skatteverket anser att förmånsbeskattning ska påföras trots att tillgången används i verksamheten, eftersom att dispositionsrätt ändå föreligger. Samtidigt anser Skatteverket att när det gäller företag vars verksamhet bygger på uthyrning bör presumtionen om att dispositionsrätt föreligger, inte vara lika stark.

Konklusionen av skatteverkets ställningstagande som redogjorts för ovan, är att fåmansföretag med blandad verksamhet riskerar att drabbas negativt. Så är fallet om exempelvis ett företag har en huvudsaklig verksamhetsinriktning men också en sidoverksamhet som innefattar en kapitaltillgång för uthyrning. Företagsledarna i företaget riskerar att bli förmånsbeskattade utan att ha utnyttjat, eller ens har tänkt att nyttja en tillgång privat.

---

<sup>54</sup> Skatteverkets ställningstagande s.8.

<sup>55</sup> Skatteverkets ställningstagande s.2.

## 7 Principer med koppling till skatterätten

### 7.1 Likhetsprincipen

Inom skatterätten finns liksom inom andra rättsområden allmänna principer, en av dessa är likhetsprincipen.<sup>56</sup> Denna är stadgad i svensk grundlag och av lydelsen i 1 kap 9 § Regeringsformen (RF) framgår att ”domstolar och myndigheter i sin verksamhet ska beakta allas likhet inför lagen samt iaktaga saklighet och opartiskhet.” Skatteverket är bundet av svensk lag och således skyldiga att hålla sig till likhetsprincipen när beslut om beskattning fattas.

Likhetsprincipen innebär att om förutsättningarna i två situationer är desamma ska situationerna också behandlas på samma juridiska sätt. Pålsson menar att det oftast inte finns några frågetecken kring principen som sådan, utan problemet ligger i att identifiera vilka fall som faktiskt är lika.<sup>57</sup> En beskrivning av likhetsprincipens innebörd i samband med beskattning, är att personer med samma faktiska inkomst ska beskattas på lika sätt. Principen syftar således till att motverka att diskriminering av vissa skattskyldiga sker.<sup>58</sup>

Tjernberg anser å ena sidan att avsteg från likabehandlingsprincipen i vissa fall är motiverat. Ett fall är när de allmänna reglerna inte ger önskad effekt på ett visst område eller om de allmänna reglerna helt och hållet faller utanför ett visst tillämpningsområde. Å andra sidan anser han att en sådan särbehandling inte får leda till att en viss grupp av skattskyldiga får betungande konsekvenser, eller att möjligheten att bedriva ekonomisk verksamhet blir svårare genom en särbehandling än vad det är inom ramen för de allmänna reglerna.<sup>59</sup> Tjernberg menar att avsteg från likabehandlingsprincipen genom särbehandling är motiverad i de fall då allmänna regler inte har önskad effekt på ett visst område, eller rent av om allmänna regler faller utanför ett visst tillämpningsområde helt och hållet.<sup>60</sup>

### 7.2 Neutralitetsprincipen

Neutralitetsprincipen ska inte medföra att en skattskyldig väljer handlingsalternativ utifrån hur skattelagstiftningen är utformad. Tjernberg ger som exempel, att det för egen företa-

---

<sup>56</sup> Robert Pålsson, konstitutionell skatterätt 2:a upplagan s.40.

<sup>57</sup> Robert Pålsson, konstitutionell skatterätt 2:a upplagan s.41.

<sup>58</sup> Inkomstskatt- en läro och handbok i skatterätt 13:e upplagan del 1 s.44.

<sup>59</sup> Mats Tjernberg, Fåmansaktiebolag s.72.

<sup>60</sup> Mats Tjernberg, Fåmansaktiebolag s.72.

gare finns flera handlingsalternativ för att tillgodogöra sig pengar från företaget. För en anställd är lön ofta den enda inkomstkällan. Tjernberg menar att det är av vikt att skattelagstiftningen utformas så att företagsledare inte bereder sig obehöriga skattefördelar. Han betonar att neutralitet i möjligaste mån ska föreligga mellan företagsformen och anställningsformen.<sup>61</sup>

Det har i doktrin uttryckts att neutralitetsprincipen inte ska ges alltför stort värde, den ska inte brukas som någon exklusiv högsta norm för hur skattelagstiftningen ska utformas. Detta eftersom det kan finnas finanspolitiska skäl för att göra avsteg från neutralitetsprincipen.<sup>62</sup>

### **7.3 Skatteförmågeprincipen**

Skatteförmågeprincipen är ytterligare en princip inom skatterätten. Den innebär att varje skattesubjekt ska betala skatt efter sin förmåga och att endast personer som har förmåga, det vill säga har inkomst i någon form, ska betala skatt.<sup>63</sup>

---

<sup>61</sup> Mats Tjernberg, Fåmansaktiebolag s.71.

<sup>62</sup> Fåmansaktiebolag, Mats Tjernberg s.67 där han håller med och hänvisar till Mutén.

<sup>63</sup> Inkomstskatt- en läro och handbok i skatterätt 13:e upplagan del 1 s.23.

## 8 Domstolarnas tillämpning av reglerna

### 8.1 RÅ 2002 ref. 53

#### 8.1.1 Omständigheter och domslut

I ett mål som avgjordes av Regeringsrätten år 2002 kom domstolen fram till att dispositionsrätter i fåmansföretag kan förmånsbeskattas. Trots att relativt lång tid har gått sedan avgörandet kom har det fortfarande betydelse, på grund av att det är det första målet som avgjordes på området efter slopandet av stoppregeln och har i mångt och mycket varit vägledande.

X var delägare i ett fåmansföretag, vilket ägde en fastighet på vilken tre bostäder fanns. Förutom delägare var X också företagsledare. Företaget hade försökt hyra ut fastigheten till utomstående men misslyckats med detta. X hävdade att det var det faktiska nyttjandet som skulle ligga till grund för förmånsbeskattningen, något sådant nyttjande hade de facto inte skett. X hävdade också att förmånsbeskattningen ska följa samma princip som för bilförmån, där gäller att någon ska ha haft dispositionsrätt till bilen, och dessutom att den nyttjats i mer än ringa omfattning för att förmånsbeskattning ska ske. kammarrätten fastslog att X såsom företagsledare haft stort inflytande och möjlighet att bestämma över hur fastigheten skulle användas. En sådan dispositionsrätt utgör en skattepliktig förmån, oavsett om något faktiskt nyttjande skett eller inte. Reglerna om bilförmån är inte tillämpliga på andra situationer än just bilar. Regeringsrätten höll med kammarrätten om att dispositionsrätten i sig själv är grund för förmånsbeskattning och att reglerna om bilförmån inte är tillämpliga på andra typer av tillgångar.

#### 8.1.2 Sammanfattning

I detta mål kan alltså konstateras att förmånen består i just den fria möjligheten att bestämma hur en viss tillgång ska användas. Tjernberg tolkar domen så, att om delägare eller företag gör sannolikt att dispositionsrätten varit inskränkt så bör förmånsbeskattningen sättas ned i motsvarande mån.<sup>64</sup>

---

<sup>64</sup> Beskattning av fåmansföretag, Mats Tjernberg s. 125.



## **8.2 Kammarrätten i Jönköping mål nr 2903-05**

### **8.2.1 Omständigheter och domslut**

Ett fåmansföretag vars verksamhet byggde på uthyrning av fastigheter hade misslyckats med att hyra ut en fastighet. Styrelseledamöter var två bröder och deras mor, alla tre är såväl delägare som företagsledare. Skatteverket ansåg att alla delägare haft dispositionsrätt till huset eftersom det stått tomt och att förmånsbeskattning därför skulle utgå. Delägarna anförde att de hade ett privatägt boende på samma ort som företagets fastighet och att inget faktiskt nyttjande hade ägt rum.

Kammarrätten fäste stor vikt vid att företaget i förevarande fall ägnade sig enbart åt fastighetsuthyrning. I ett sådant fall menade kammarrätten att det inte lämpar sig att låta enbart en dispositionsrätt leda till förmånsbeskattning, eftersom det skulle leda till att företag som ägnar sig åt uthyrning av diverse saker generellt kommer att bli förmånsbeskattade för tillgångar som företaget inte lyckats hyra ut. Istället är det ett faktiskt nyttjande som ska grunda förmånsbeskattning i detta och liknande fall. Dock krävs att företaget göra sannolikt att det vidtagit aktiva åtgärder för att försökt hyra ut tillgången. När det gäller uthyrningsföretag finns inget krav på att man försökt hyra ut objektet via en extern part. Utöver detta ska företaget göra det sannolikt att något faktisk nyttjande inte har skett.

### **8.2.2 Sammanfattning**

I detta fall har kammarrätten valt att frånga den starka princip som fastslogs i av regeringsrätten i RÅ 2002 ref. 53. Beträffande uthyrningsföretag är det enligt kammarrätten det faktiska nyttjande som ska ligga till grund för förmånsbeskattning. Det krävs dock att företaget vidtagit åtgärder för att försöka hyra ut sina tillgångar. Domstolen la tyngdpunkten i domskälen på att ett avsteg från principen som fastslogs i Rå 2002 ref.53 var nödvändig, annars skulle konsekvenser bli att företagsledare i uthyrningsföretag skulle förmånsbeskattas löpande för outhyrda objekt. Ingen av parterna sökte prövningstillstånd i HFD.

## **8.3 Kammarrätten i Stockholm mål nr 3847-09**

### **8.3.1 Omständigheter och domslut**

Kammarrätten i Stockholm har relativt nyligen avgjort ett mål där ett fåmansföretag hade ett antal kapitaltillgångar, såsom båt, fastighet och vattenskotter. Fastigheten var införskaffad i syfte till att brukas vid interna utbildningar bland företagets personal. Denna var dock i behov av renovering och företaget menade att såväl båten som två stycken vattenskottrar

var nödvändiga i verksamheten för att kunna genomföra renoveringen av fastigheten, som låg på ett svårtillgängligt läge i skärgården. Representanter för företaget menade på grund av detta att ingen förmånsbeskattning skulle utgå.

Domstolen ansåg att inköpet av fastigheten för personalutbildning inte var främmande för företagets verksamhet, dessutom hade bolaget gjort sannolikt under förhandlingarna att fastigheten inte var möjlig att nyttja överhuvudtaget under renovering. Dessa två faktorer gav vid handen att ingen förmånsbeskattning skulle ske avseende fastigheten. Beträffande båten och de två stycken vattenskottrarna godtog kammarrätten argumentet att dessa var nödvändiga för renoveringen av fastigheten och ansågs därmed vara rörelseanknutna. När en tillgång är rörelseanknuten ska det faktiska nyttjandet ligga till grund för förmånsbeskattning. Kammarrätten ansåg inte att det fanns skäl till att förmånsbeskatta delägarna eftersom något privat nyttjande inte förekommit.

Utöver detta hade företaget två stycken motorcyklar på sitt kontor som utställningsföremål. Motorcyklarna var belagda med körförbud från vägverket (nuvarande transportstyrelsen). Domstolen gick på företagsledningens linje och kom fram till att ingen förmånsbeskattning skulle påföras, detta eftersom motorcyklarna ingick i företagets inventarier och utgjorde en väsentlig del av kontorsutställningen, samt att dessa inte fritt kunde disponeras av företagsledningarna på grund av körförbud.

### **8.3.2 Sammanfattning**

Till en början ska sägas att prejudikatsvärdet i ovan refererade mål kan sägas vara något svagt då domen inte kommer från Högsta förvaltningsdomstolen utan från kammarrätten. Däremot visar målet på flera intressanta aspekter kopplade till om det finns en rättslig grund för att förmånsbeskatta delägare i förmånsföretag, varför det ändå är värt att beakta i denna uppsats. Målet blev inte överklagat till Högsta förvaltningsdomstolen

Det som skiljer denna dom från RÅ 2002 ref.53 är egentligen att kapitaltillgångarna i det här fallet ansågs vara rörelseanknutna och införskaffade för att kunna utföra nödvändiga arbetsuppgifter i företaget. Skatteverket har inte fått gehör för att det är dispositionsrätten som ska grunda förmånsbeskattning utan domskälen i målet har endast handlat om huruvida tillgångarna är rörelsefrämmande eller inte och huruvida något faktiskt privat nyttjande har förekommit eller inte.

## **8.4 HFD 2011 ref. 55**

### **8.4.1 Omständigheter och domslut**

Den kärende i målet var fastighetsmäklare i Stockholms skärgård, och var att anse som både delägare och företagsledare i ett fåmansföretag. För att kunna bedriva sin verksamhet som mäklare anskaffade företaget två båtar i syfte att transportera mäklare och kunder. Företaget förmedlade fastigheter i så stor omfattning att det inte var möjligt att använda sig av taxibåtar för att utföra sin verksamhet. Kärende hade en båt i privat ägo så något privat nyttjande av företags båtar hade inte förekommit enligt kärende.

Länsrätten accepterade att båtarna var nödvändiga för att kärende skulle kunna utföra sin verksamhet och ansåg att dessa inte var rörelsefrämmande. Länsrätten angav att i de fall då tillgångarna i ett fåmansföretag är rörelseanknutna bör förmånsbeskattning baseras på det faktiska nyttjandet.

Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) höll dock inte med utan hänvisade till principen som grundades i mål RÅ 2002 ref. 53 och konstaterade att det inte fanns anledning till att behandla båtar på annat sätt än fritidshus. Principen som grundades i 2002 års fall innebär att redan en dispositionsrätt kan grunda förmånsbeskattning, denna bör enligt HFD gälla även då tillgången används i företaget. Domstolen ansåg att dispositionsrätten till de två båtarna varit oinskränkt för mäklaren under en period av fyra veckor. Att denna ägde en annan båt privat spelade ingen roll i bedömningen om huruvida han skulle påföras förmånsbeskattning eller inte. Fastighetsmäklaren påfördes således förmånsbeskattning för de båda båtarna.

### **8.4.2 Sammanfattning**

Anledningen till att länsrättens ställning tas upp är att visa på den tolkningskillnad som föreligger mellan de olika instanserna. Länsrätten menar att tillgångar som inte är rörelsefrämmande ska vara befriande från förmånsbeskattning så länge inget faktiskt nyttjande har skett, medan HFD håller hårt på den äldre fastslagna principen om att dispositionsrätten är förmånsgrundande.

## 9 Analys

### 9.1 Allmänt

Det var i samband med avskaffandet av stoppregeln som regeringen uttalade att det skulle vara dispositionsrätten som skulle ligga till grund för förmånsbeskattning av företagsledare när fåmansföretag anskaffar kapitaltillgångar, vilka kan användas för företagsledare privata nöjen. Motiveringen som angavs var att stoppregeln syftade till att komplettera vissa civilrättsliga regler, främst låneförbudet i ABL.<sup>65</sup> Det är förbjudet för delägare och företagsledare, inklusive deras närstående, att ta penninglån från ett aktiebolag.<sup>66</sup> Regeringen ansåg att risken för att företagsledare och delägare kringgår den civilrättsliga lagstiftningen genom att låta fåmansföretaget förvärva tillgången är stor.<sup>67</sup>

En grundläggande syn på ett aktiebolag är att företaget och dess ägare ska vara frikopplade från varandra. Rättigheter och skyldigheter som företaget åtar sig, ska inte drabba de fysiska ägarna.<sup>68</sup> Detta har länge ansetts som en grundläggande princip på civilrättens område.<sup>69</sup> Jag ställer mig frågande till hur företagsskatteberedningen (beredningen) i sitt delbetänkande från år 1975 kunde påstå att det är problematiskt att fåmansföretaget och dess ägare behandlas som två skilda enheter<sup>70</sup>. Även inom företagsekonomi och redovisning är principen att ett aktiebolags ekonomi och tillgångar är åtskilt från ägarnas dito. Yttrandet från beredningen antyder, enligt mitt sätt att tolka det, att en sådan åtskillnad inte är acceptabel. Skattelagstiftningen utformas därför för att i någon mån motverka detta. Trots att detta uttalande gjordes för cirka 37 år sedan, tycks synen vara att företagsledare fortfarande försöker bereda sig otillbörliga fördelar i stor omfattning.

Jag ifrågasätter om företagsledare i fåmansföretag verkligen missbrukar en ekonomisk eller skattemässig intressegemenskap som föreligger mellan de själva och företaget, i så stor utsträckning att denna misstänksamhet ska vara utgångspunkt för gällande rätt. I uppsatsen är ett par rättsfall belysta, i vilka kapitaltillgångar förvärvats för att företaget ska kunna bed-

---

<sup>65</sup>prop. 1999/2000:15 s.58.

<sup>66</sup> 21 kap. 1 § Aktiebolagslagen (SFS 2005:551).

<sup>67</sup> prop. 1999/2000:15 s.58.

<sup>68</sup> Beskattning av ägare till fåmansföretag, Urban Rydin, s.17.

<sup>69</sup> se citat s.13 fotnot 33.

<sup>70</sup> SOU 1975:54, s.9.

riva sin verksamhet. I vissa fall har förmånsbeskattning ändå påförts på grund av företagsledares dispositionsrätt. En beskattning av enbart en dispositionsrätt måste, enligt min mening, betyda att utgångspunkten för såväl lagstiftare som skattemyndighet är, att alla delägare och företagsledare i fåmansföretag försöker avlasta sina personliga levnadskostnader genom att låta företaget köpa tillgångar för privat bruk.

Jag anser det anmärkningsvärt att lagstiftaren riktar så pass stor misstänksamhet mot fåmansföretag på skatterättens område. Mer rimligt hade det enligt mig varit om utgångspunkten beträffande förmånsbeskattning var den motsatta, nämligen att kapitaltillgångar som förvärvas av fåmansföretag inte leder till förmånsbeskattning, så länge företagsledare kan visa på att tillgången har stark koppling till företagets rörelse. Förmånsbeskattning ska dock alltid påföras när det är ostridigt att privat nyttjande förekommit. Ett måste hade då förvisso varit att på ett tydligt sätt klargöra när en tillgång är rörelsefrämmande eller inte. När stoppregeln fortfarande var gällande fanns det vaga uttalanden om att en tillgång var anskaffad för privat bruk om det privat nyttjandet låg på omkring 90 % av den totala användningen.<sup>71</sup> Jag anser att detta borde gå att tillämpa även i dagens läge, om en tillgång används mycket frekvent i verksamheten, ska den anses rörelseanknuten och i dessa fall borde det faktiska nyttjandet ligga till grund för förmånsbeskattning. Anses tillgången å andra rörelsefrämmande borde det vara mer rimligt att dispositionsrätten ligger till grund för förmånsbeskattningen, eftersom ett sådant förvärv enligt mig sannolikt syftar till att avlasta sina personliga levnadskostnader.

Anledningen till att stoppregeln avskaffades var att den dels ansågs ha för stor tröskeleffekt och dels att följderna av en förmånsbeskattning kunde bli väl hårda mot företagsledare.<sup>72</sup> Min åsikt är att genom att avskaffa stoppregeln, så har lagstiftaren uppnått sitt syfte med lagändringen. Tröskeleffekten är avskaffad, eftersom det inte längre är frågan om förmånsbeskattning ska uppstå vid själva förvärvet av en tillgång eller inte, utan förmånsbeskattning kan uppstå succesivt under innehavstiden.<sup>73</sup> Frågan kvarstår dock hur lagstiftaren kommit fram till slutsatsen att en möjlighet att utnyttja något ska klassificeras som en förmån. Lagstiftaren har valt att inte definiera i lag vad som är en förmån ur skatterättslig synpunkt, vil-

---

<sup>71</sup> prop. 1999/2000:15 s.55.

<sup>72</sup> prop. 1999/2000:15 s.58.

<sup>73</sup> prop. 1999/2000:15 s.59.

ket blir problematiskt då bedömningen får ske från fall till fall hos Skattemyndigheten och domstolar.

## **9.2 Jämförelse och analys av domar**

Domstolarna har avgjort en hel del mål beträffande förmånsbeskattning sedan stoppregeln avskaffades. Fyra av dessa refereras nedan, varav två är från kammarrätten i Jönköping respektive Stockholm och två är från högsta instans, Regeringsrätten och Högsta förvaltningsdomstolen.

### **9.2.1 RÅ 2002 ref 53**

I detta mål hade domstolen relativt fria händer att fastställa rättsläget för förmånsbeskattning, eftersom det var första avgörandet i högsta instans efter stoppregelns avskaffande. Fastigheten i målet var inte anknuten till rörelsen i företaget och delägaren hade en oinskränkt dispositionsrätt. Regeringsrätten valde att mer eller mindre rakt av anföra vad som hade sagts i propositionen<sup>74</sup> samt från Skatteverket och påförde delägare i fåmansföretaget förmånsbeskattning för dispositionsrätten. I målet hade företagsledaren anfört viss bevisning om att hon faktiskt inte nyttjat fastigheten överhuvudtaget, och samt att företaget försökt hyra ut den, men misslyckats. Det spelade dock ingen roll. Endast det faktum att hon hade möjlighet att nyttja fastigheten resulterade i att förmånsbeskattning påfördes.

Domslutet i sig är enligt min mening logiskt, det leder till att förmånsbeskattning påförs när fåmansföretag anskaffar tillgångar som är rörelsefrämmande och främst är för företagsledares privata bruk. Jag kan inte annat än att hålla med Regeringsrätten, företagets motivering för att undkomma förmånsbeskattning är svagt underbyggd och det är sannolikt inte långsökt att den är köpt som privat nöje för företagsledarna. Detta domslut fattades förmodligen i syfte att vara ett avskräckande exempel, härav var domstolen tvungen att påföra förmånsbeskattning. Om utgången av målet blivit den motsatta hade det mer eller mindre varit fritt fram för fåmansföretag att anskaffa kapitaltillgångar i syfte att använda dessa privat.

### **9.2.2 Kammarrätten Jönköping 2903-05**

Fåmansföretag vars huvudsakliga verksamhet är att hyra ut tillgångar har behandlats anorlunda i rättspraxis. I förevarande mål konstaterade domstolen att fåmansföretag som ägnar sig åt uthyrning måste vara undantagna från principen som fastslogs av Regeringsrät-

---

<sup>74</sup> prop. 1999/2000:15.

ten i 2002 års mål. Företagsledarna har sannolikt ofta dispositionsrätt till alla outhyrda tillgångar, vilket i princip grundar förmånsbeskattning. Så länge ägarna visat att något faktiskt nyttjande inte har skett ska ingen förmånsbeskattning påföras. Viktigt att notera är alltså att delägare inte automatiskt är befriade från förmånsbeskattning, utan det krävs att det görs sannolikt att aktiva åtgärder vidtagits för att försöka få tillgången uthyrd.

En väsentlig skillnad mellan de båda fallen från Regeringsrätten respektive kammarrätten i Jönköping är, att tillgångarna i företaget, i det ena fallet är rörelsefrämmande och i det andra rörelseanknutna. Jag anser att domslutet från kammarrätten i Jönköping är det ända rimliga med hänsyn till omständigheterna. Om dispositionsrätten i sig själv skulle vara grund för förmånsbeskattning även i en situation som denna, skulle det i praktiken innebära att det inte går att bedriva uthyrningsverksamhet utan att företagsledare förmånsbeskattas. Detta eftersom det skulle vara praktiskt omöjligt att se till att alla företagsledare helt och hållet saknar dispositionsrätt till outhyrda objekt.

### **9.2.3 Kammarrätten Stockholm 3847-09.**

Ett nyare avgörande från kammarrätten i Stockholm år 2010 fortsätter delvis på samma spår som avgörandet från kammarrätten i Jönköping. Det ska påpekas att domstolen enbart diskuterade huruvida tillgångarna var rörelseanknutna eller inte, jag vill betona att det inte ligger någon motsättning i att en tillgång är rörelseanknuten men att dispositionsrätt ändå föreligger. I detta fall rörde det sig bland annat om två vattenskotrar som var rörelseanknutna, det fanns dock inget som hindrade att dessa användes privat av företagsledare när vattenskotrarna inte användes i verksamheten. Att domstolen inte ens diskuterade att denna dispositionsrätt förelåg tolkar jag som att kammarrätten i Stockholm anser att tillgångar som är rörelseanknutna ska förmånsbeskattas endast i den mån något faktiskt nyttjande förekommit.

### **9.2.4 HFD 2011 I ref. 55 I.**

HFD har nyligen lämnat ett avgörande i frågan kring förmånsbeskattning. I HFD 2011 ref. 55 har domstolen avkunnat en dom som väsentligen skiljer sig från vad kammarrätten i Stockholm kom fram till i mål nr 3847-09. HFD menar i målet från år 2011 att det inte spelar någon roll att tillgångarna är rörelseanknutna, om dispositionsrätt föreligger, så ska denna grunda förmånsbeskattning. I förevarande fall ansågs företagsledare ha fyra veckors dispositionsrätt, för vilka han förmånsbeskattades. Avgörandet hänvisar till principen som fastslogs redan i 2002 års fall från Regeringsrätten, att dispositionsrätter ska förmånsbes-

kattas. Jag anser det underligt att HFD hänvisar till en äldre princip från Regeringsrätten i detta fall, eftersom omständigheterna i de båda fallen skiljer sig väsentligen åt. I det äldre fallet var en fastighet rörelsefrämmande med oinskränkt dispositionsrätt och i HFD 2011 var tillgångarna rörelseanknutna och användes mycket frekvent i verksamheten, dessutom hade delägaren en motsvarande tillgång som användes för privata nöjen. Som synes är det inte två likadana situationer, varför principen från det äldre fallet inte borde vara tillämplig rakt av på målet som avgjordes i HFD 2011. Jag anser att HFD:s avgörande är något märkligt. En fråga som uppkommer är om HFD i och med detta avgörande helt och hållet har gjort det omöjligt att bedriva verksamhet som kräver kapitaltillgångar, vilka även kan användas för privat bruk. I teorin är det möjligt att undslippa förmånsbeskattning genom att inskränka sin dispositionsrätt. I realiteten torde det vara mycket svårt att helt och hållet lyckas med detta. En alternativ lösning hade varit om HFD gjort samma tolkning av rättsläget som kammarrätten i Jönköping respektive Stockholm och påfört delägare förmånsbeskattning efter faktiskt nyttjande eftersom tillgångarna ansågs vara rörelseanknutna. Det ligger utanför ramen för denna uppsats att diskutera dispositionsrätten närmare, varför någon redogörelse inte görs om när dispositionsrätt föreligger och när denna anses inskränkt.

Eftersom domarna från kammarrätten i Stockholm mål nr 3847-09 och HFD 2011 ref. 55 skiljer sig åt väsentligen, så är det intressant att lyfta frågan huruvida HFD hade kommit fram till ett annat domslut än vad kammarrätten i Stockholm gjorde. Med tanke på hur HFD resonerade i målet från 2011 får det anses sannolikt att domstolen hade gått åt motsatt håll i detta fall jämfört med kammarrätten, och påfört förmånsbeskattning för åtminstone vattenskottrarna och motorcyklarna. Detta på grund av att dispositionsrätt till dessa förelåg. Regeringsrätten och HFD har i sina domskäl lagt tonvikt på huruvida någon haft dispositionsrätt eller inte. Om tillgången ifråga varit rörelseanknuten har inte spelat någon roll i de högsta instanserna, vilket gjordes mycket tydligt i HFD fallet från 2011.

Det återstår då att fråga sig hur HFD skulle tagit ställning till fåmansföretag som ägnar sig åt uthyrning av tillgångar. Fallet rörande uthyrningsföretag som refereras i denna uppsats är endast avgjort i kammarrätten i Jönköping mål nr 2903-05. Domstolen förde dock ett mycket, enligt mig, rimligt resonemang kring uthyrningsföretag och varför det i dessa skulle vara det faktiska nyttjandet och inte dispositionsrätter som skulle ligga till grund för förmånsbeskattning. Jag har svårt att se att HFD skulle kunna göra någon annan slutsats än den som kammarrätten gjorde. Om det skulle vara fallet, så skulle det innebära att HFD i så



fall skulle göra det svårt att bedriva uthyrningsverksamhet för personer som inte har råd att bli förmånsbeskattade. Det torde inte ligga i linje med den instruktion om realistisk förmånsbeskattning som regeringen gav i förarbetet i samband med slopandet av stoppregeln.<sup>75</sup>

Jag ställer mig frågande till hur kammarrätten och HFD har kunnat göra så olika tolkningar av rättsläget. Frågan som uppsatsen syftar till att besvara är huruvida det finns en rättslig grund för att förmånsbeskatta dispositionsrätter, och i så fall vilken denna är. Denna frågeställning blir inte lättare att besvara på grund av att två olika instanser tolkar rättsläget på så olika sätt. HFD har som högsta instans högre rättskällevärde i sina avgöranden, varför det är svårt att anföra en hållbar argumentation och påstå att det inte finns rättslig grund för att förmånsbeskatta dispositionsrätter. Det skiljer nio år mellan avgörandena RÅ 2002 ref. 53 och HFD 2011 ref. 55, båda målen slår fast att det är dispositionsrätten av kapitaltillgångar som ska ligga till grund för förmånsbeskattning. De båda målen från kammarrätten i Jönköping respektive Stockholm var båda avgjorda vid tidpunkten för avgörandet av HFD 2011 ref. 55, domskälen från de båda kammarrätterna fanns alltså till HFD:s förfogande. Dessa har HFD dock inte tagit i beaktande. Det får alltså, oavsett vilken åsikt någon har i frågan, i rättspraxis anses ha vuxit fram en rättsregel som innebär att det finns grund för Skatteverket att påföra företagsledare förmånsbeskattning för dispositionsrätter av kapitaltillgångar. När dispositionsrätt föreligger och huruvida denna är inskränkt i en viss given situation är en annan fråga vilken inte ska diskuteras här.

### **9.3 Den principiella aspekten**

Som nämndes tidigare är likabehandlingsprincipen central inom skatterätten. Tjernberg anser att avsteg från denna genom särbehandling endast är acceptabel om allmänna regler inte uppfyller sitt syfte i en viss situation.<sup>76</sup> Frågan är om det kan anses motiverat att delägare i fåmansföretag ska beskattas för dispositionsrätter när andra endast beskattas för förmåner som faktiskt åtnjuts. Min mening är att en dispositionsrätt inte är något annat än en hypotetisk förmån, varför den normalt sett inte borde beskattas. Beaktas ska dock den totala kontroll som företagsledare i fåmansföretag har över företagets tillgångar. Jag anser att det är nödvändigt att delägare i fåmansföretag särbehandlas när det gäller beskattning av förmåner. Förklaringen ligger i att det förmodligen faktiskt inte går att bevisa om en tillgång

---

<sup>75</sup> prop. 1999/2000:15 s.69.

<sup>76</sup> Mats Tjernberg, Fåmansaktiebolag s.72.

har använts privat eller inte. Även om det till viss del är besvärligt för företagsledare att visa på att dispositionsrätten varit inskränkt, är det enligt min mening ändå rimligare att lägga bevisbördan där, än att Skatteverket ska bevisa att något faktiskt nyttjande har skett för att förmånsbeskattning ska kunna påföras.

Särbehandlingen som nyss diskuterades är ett avsteg från likhetsprincipen, men har samtidigt en koppling till neutralitetsprincipen. Om dispositionsrätter inte förmånsbeskattas kommer neutralitet sannolikt inte att föreligga mellan företagsformen och anställningsformen. Företagsledare i fåmansföretag skulle kunna låta företaget förvärva tillgångar för att sedan hävda att inget faktiskt nyttjande förekommit, varpå förmånsbeskattning skulle undkommas. Min uppfattning är att ett avsteg från likhetsprincipen är ett måste för att kunna uppnå neutralitet mellan egna företagare och löntagare.

En dispositionsrätt är som sagt enligt min mening inget annat än en möjlighet att använda en tillgång. Jag anser att det skulle kunna liknas vid möjligheten att tjäna pengar. Skatteförmågeprincipen stadgar att skatteskyldiga ska betala skatt efter sin förmåga<sup>77</sup>, som jag tolkar begreppet torde det röra sig om förmågan att betala skatt i förhållande till den inkomst man har. Det finns inga tvivel om att en förmån som någon verkligen utnyttjat ska förmånsbeskattas, i syfte att uppnå neutralitet mellan olika avlöningsformer. Det blir dock lite underligt om man till exempel tar en företagsledare som med avsikt avstår från att utnyttja företagets tillgångar, men inte lyckas övertyga Skatteverket om att dispositionsrätten varit inskränkt. I mitt exempel kommer företagsledaren sannolikt att bli beskattad för något han inte tjänat eller en förmån han inte åtnjutit. Detta strider mot skatteförmågeprincipen och torde inte vara en helt ovanligt situation bland företagsledare.

Vid en sammanvägd bedömning av de tre nämnda principerna, anser jag att det trots allt finns grund för att förmånsbeskatta dispositionsrätter även med hänsyn till den principiella aspekten. Skälen till avsteg från likhetsprincipen för att uppnå neutralitet har redogjorts för ovan. När en särbehandling avseende förmånsbeskattning kan motiveras utifrån både likhetsprincipen och neutralitetsprincipen, väger detta tyngre än att gällande rätt på området inte följer skatteförmågeprincipen.

---

<sup>77</sup> Inkomstskatt- en läro och handbok i skatterätt, Sven-Olof Lodin m.fl. del 1 s.23.

## 10 Slutsats

Vid en genomläsning av lagtexten på området framkommer inte omedelbart huruvida det finns en rättslig grund eller inte för att förmånsbeskatta en dispositionsrätt. Det är först efter att ha läst förarbeten och praxis som rättsläget klarnar. Uppsatsen redogör för fyra mål i praxis, från två olika instanser. Vid en sammanvägning av domskälen i de fyra målen, tillsammans med granskning av förarbeten, kan det konstateras att det finns en rättslig grund för att förmånsbeskatta dispositionsrätter.

Grunden till att möjligheten att utnyttja en tillgång anses vara en förmån för företagsledare i fåmansföretag, är enligt min uppfattning, avsaknaden av ett reellt tvåpartsförhållande mellan företagsledare och företaget. Jag ansluter mig till Tjernbergs åsikt,<sup>78</sup> den ekonomiska och skattemässiga intressegemenskap som föreligger mellan den fysiska ägaren och företaget riskerar att leda till självkontrahering. Jag menar att det förefaller sig naturligt att en företagsledare vill minska skatten både för sig själv och företaget. Risken för att företagsledare därmed bereder sig otillbörliga skattefördelar får anses vara stor om lagstiftningen inte motverkar detta. Det torde stå klart att det föreligger en presumtion att företagsledare nyttjar företagets kapitaltillgångar för privat bruk, med möjlighet till motbevisning från företagsledarens sida. Kravet på motbevisningen som företagsledaren måste anföra kan dock tyckas vara något högt. I HFD 2011 ref.53 hade företagsledaren en båt i privat ägo, vilket enligt skatteverket ska tala för att förmånsbeskattning inte ska påföras.<sup>79</sup> Frågan mer exakt vad som krävs för att dispositionsrätt ska anses vara inskränkt, ligger utanför ramen för denna uppsats.

Jag hävdar att det är ett måste att förmånsbeskatta dispositionsrätter för att uppnå neutralitet mellan företagsformen och anställningsformen. Om dispositionsrätterna inte hade blivit förmånsbeskattade hade företagsledare helt kunnat undgå att betala för kapitaltillgångar. Detta genom att låta företaget stå för anskaffningskostnaden och senare hävda att tillgången inte nyttjats privat, vilket i så fall skulle innebära att någon beskattning inte skulle påföras. Denna möjlighet har inte en anställd utan koppling till företagsledningen. Med hänsyn till ovan nämnda aspekter anser jag att frågan om huruvida det finns en rättslig grund för att förmånsbeskatta dispositionsrätter eller inte, måste besvaras jakande.

---

<sup>78</sup> se sid 14.

<sup>79</sup> Skatteverkets ställningstagande s.6.

## Referenslista

### Offentligt tryck

#### Författningar:

Aktiebolagslagen (SFS 2005:551)

Kommunalskattelagen (SFS 1928:370)

Inkomstskattelagen (SFS 1999:1229)

#### Förarbeten:

Proposition 1975/76:79 *om ändrade regler för beskattning av fåmansföretag m.m.*

Proposition 1993/94:90 *Översyn av tjänsteinkomstbeskattningen m.m.*

Proposition 1999/2000:15 *Slopade stoppregler.*

Proposition 2002/03:123 *beskattning av vissa förmåner.*

#### Statens offentliga utredningar:

SOU 1989:2 *Beskattning av fåmansföretag – en översyn av år 1976 års lagstiftning.*

SOU 2002:53 *Beskattning av småföretag.*

#### Skatteverket:

Skatteverkets ställningstagande dnr 131 625311-11/11 *Beskattning av dispositionsrätten till fritidsbostad eller båt.*

Riksskatteverkets rekommendationer 1999:21 m.m. *om beskattning av fåmansföretag och delägare m.fl. i sådana företag.*

#### Rättsfall

##### Regeringsrätten/Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1992 ref. 108

RÅ 2002 ref. 53

HFD 2011 ref. 55

##### Kammarrätten

Kammarrättsdom mål nummer 2903-05

Kammarrättsdom mål nummer 3847-09

#### Litteratur

Jensen, Ulf, m.fl., *Att skriva juridik*, femte upplagan, Iustus förlag 2012.

Martinger, Sven, *Juridikordbok svensk-engelsk*, femte upplagan, Norstedts juridik 2010.

Rydin, Urban, *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, Norstedts juridik 2006.

## Bilagor

Tjernberg, Mats, Fåmansaktiebolag, Iustus förlag 1999.

Tjernberg, Mats, Beskattning av fåmansföretag, sjätte upplagan, Thomson fakta 2006.

Tjernberg Mats, Festskrift till Nils Mattson, Iustus förlag 2005.

Tjernberg, Mats, Innebär slopade stoppregler för fåmansföretag en förbättring av företagsklimatet?, SN 2000 s.179.

Tjernberg, Mats, Avgöranden i HFD om båtformån, SvSkT 2011 s.688

Lodin, Sven-Olof m.fl., Inkomstskatt – en läro och handbok i skatterätt, 13:e upplagan, Studentlitteratur 2011.

Påhlsson, Robert, Konstitutionell skatterätt, andra utökade upplagan, Iustus förlag 2011.