

HANDELSHÖGSKOLAN vid  
GÖTEBORGS UNIVERSITET  
Juridiska institutionen

# **Lönekostnader i fåmansföretag**

- en skattelättande faktor för delägare -

Jur. kand. programmet  
Tillämpade studier 20 poäng  
Höstterminen 1999  
Författare: Fredrik Emanuel  
Handledare: Bo Svensson

## Innehållsförteckning

<b>1 INLEDNING</b> .....	<b>4</b>
1.1 BAKGRUND.....	4
1.2 SYFTE.....	4
1.3 AVGRÄNSNINGAR .....	5
1.4 NY LAGSTIFTNING.....	5
<b>2 REGLERNA I 57 KAP. IL</b> .....	<b>6</b>
2.1 INLEDNING .....	6
2.2 TILLÄMPNINGSSOMRÅDE.....	7
2.2.1 Fåmansföretag.....	7
2.2.2 Kvalificerade andelar.....	9
2.3 UNDANTAG FRÅN REGLERNAS TILLÄMPNINGSSOMRÅDE.....	10
2.4 GRÄNSBELOPPET.....	11
<b>3 REGLERNA OM LÖNEUNDERLAG</b> .....	<b>12</b>
3.1 INLEDNING .....	12
3.2 INNEBÖRDEN AV REGLERNA OM LÖNEUNDERLAG.....	13
<b>4 KRAV FÖR ATT LÖNEUNDERLAGET SKALL FÅ MEDRÄKNAS</b> .....	<b>14</b>
4.1 INLEDNING .....	14
4.2 FÖR VEM GÄLLER KRAVET? .....	14
4.3 HÖJD PÅ ERSÄTTNINGEN.....	15
4.4 KOMMENTAR .....	16
<b>5 LÖNEUNDERLAGET</b> .....	<b>18</b>
5.1 INLEDNING .....	18
5.2 ERSÄTTNINGAR SOM MEDRÄKNAS I LÖNEUNDERLAGET .....	18
5.2.1 Inledning.....	18
5.2.2 Begreppet ”arbetstagarna i företaget” .....	18
5.2.3 Arbetstagarbegreppet i lagen om socialavgifter .....	20
5.2.4 Ersättningar som ingår i underlaget för beräkning av arbetsgivaravgifter .....	21
5.2.5 Ersättningen skall ha utgått under året före beskattningsåret.....	23
5.2.6 Kommentar .....	23
5.3 ERSÄTTNINGAR SOM UTTRYCKLIGEN INTE FÅR MEDRÄKNAS I LÖNEUNDERLAGET .....	24
5.3.1 Inledning.....	24
5.3.2 Ersättningar som täcks av statliga bidrag för lönekostnader .....	24
5.3.3 Ersättning till arbetstagare som innehar kvalificerade andelar .....	26
5.3.4 Avdrag med tio prisbasbelopp.....	28
5.3.5 Kommentar .....	29
5.4 ERSÄTTNINGAR SOM LÄMNATS TILL UTLANDSANSTÄLLDA .....	29
<b>6 DOTTERFÖRETAG</b> .....	<b>31</b>
6.1 INLEDNING .....	31
6.2 TERMEN DOTTERFÖRETAG .....	32
6.3 KONCERNDEFINITIONEN I ABL.....	33
6.3.1 Inledning.....	33
6.3.2 Dotterföretag enligt reglerna om löneunderlag .....	34
6.3.3 Dotterföretag i form av aktiebolag.....	36

6.4 LÖNEUNDERLAG FRÅN DOTTERFÖRETAG .....	39
6.4.1 Inledning.....	39
6.4.2 Krav för att få medräkna löneunderlag från dotterföretag.....	39
6.4.3 Löneunderlag från delägda dotterföretag.....	40
6.5 KOMMENTAR .....	42
<b>7 NY UTREDNING OM REGLERNA I 57 KAP. IL .....</b>	<b>42</b>
7.1 INLEDNING .....	42
7.2 UPPDRAGET .....	43
7.2.1 Grundläggande utgångspunkter .....	43
7.2.2 Reglerna för beskattning av ägare i fåmansföretag.....	43
<b>8 AVSLUTNING .....</b>	<b>44</b>
<b>KÄLLFÖRTECKNING.....</b>	<b>46</b>

## 1 Inledning

### 1.1 Bakgrund

För verksamma delägare i fåmansföretag gäller särskilda regler för beskattning av utdelningar och kapitalvinster. Dessa regler tillkom i och med skattereformen 1990 för att säkerställa att en delägars arbetsinkomster inte togs ut som kapitalinkomster, och därigenom undgick den progressiva beskattningen i inkomstslaget tjänst. Beräkningen av den del av utdelning respektive kapitalvinst som skall beskattas i inkomstslaget kapital (det kapitalbeskattade utrymmet) utgick vid reglernas införande från delägens anskaffningsvärde för andelarna i företaget. Den borgerliga regeringen som bildades efter riksdagsvalet 1991 tyckte emellertid att reglerna behövde göras generösare och införde en alternativregel. Denna gav delägaren möjlighet att beakta företagets materiella tillgångar vid beräkningen av det kapitalbeskattade utrymmet.

Vårt samhälle genomgår förändringar hela tiden vilket tar sig uttryck i bl.a. att nya tekniker, produkter, varor och tjänster efterfrågas. På senare år har företag som tillhandahåller tjänster blivit allt vanligare, exempelvis konsultföretag och bemanningsföretag. I sådana tjänsteföretag som tillhandahåller kvalificerad personal och kvalificerat kunnande är det framförallt de anställda och deras kunskap som utgör den viktigaste tillgången, och inte varor och maskiner. I de fall dessa företag utgör fåmansföretag ger den ovan nämnda alternativregeln inte någon större effekt för delägarnas skattekostnad eftersom regeln endast tar hänsyn till materiella tillgångar. Den 1 juli 1994 trädde emellertid en ny regel i kraft som gav delägaren möjlighet att beakta de anställdas avkastning i företaget när hans kapitalbeskattade utrymme för utdelning och kapitalvinst skulle beräknas.

### 1.2 Syfte

De särskilda skattereglerna som gäller för delägars utdelningar och kapitalvinster från fåmansföretag har ofta kritiserats för att de är komplicerade. I bl.a. de svenska skattetidskrifterna har skribenter allt sedan reglernas tillkomst ifrågasatt såväl deras existens som utformning. Syftet med denna framställning är således att försöka ge en strukturerad redogörelse av vad reglerna innebär. Då regelsystemet är omfattande har jag valt att kunna göra en djupare analys valt att behandla endast en del av detta regelpaket, nämligen reglerna som tillåter en delägare att beakta de anställdas avkastning vid beräkning av sitt kapitalbeskattade utrymme, d.v.s. reglerna om löneunderlag.<sup>1</sup> Framställningen avser först och främst att belysa reglerna ur ett tillämparperspektiv, men i viss mån kommenteras reglerna också ur ett skattepolitiskt perspektiv.

En orsak till att jag valt just reglerna om löneunderlag är att de kan ge avsevärda skattelättnader i fåmansföretag med många anställda och därmed, enligt min mening, fyller en viktig funktion i näringslivet. Dessutom har en uppsats om dessa regler framstått som

---

<sup>1</sup> För att redogörelsen av reglerna om löneunderlag inte skall hänga i luften kommer dock regelpaketet som sådant att kort behandlas i kapitel 2.

intressant eftersom jag inte funnit att de blivit behandlade på ett ingående sätt tidigare. Av detta följer att källorna till information varit färre och att utmaningen att skriva om dem varit större eftersom jag fått använda egna resonemang vid bedömningen av vad reglerna innebär. Angående källor kan tilläggas, dels att förarbetena är knapphändiga och saknar definitioner av de begrepp som används i lagtexten, vilket innebär att de har ett ringa värde ur tolkningssynpunkt och dels att rättspraxis får anses som i stort sett obefintlig på området. Att de ordinära rättskällorna är mindre utförliga innebär förhoppningsvis att mina bedömningar kan vara till nytta för läsaren.

### **1.3 Avgränsningar**

Den 1 januari 1997 infördes regler om lättnad i beskattningen för fysiska delägare i onoterade företag. Lättnaden innebär att en viss del av utdelning och kapitalvinst från dessa företag undantas från beskattning. Denna skattefria del beräknas med utgångspunkt i samma regler som gäller för beskattning av utdelning och kapitalvinst på verksamma delägars andelar i fåmansföretag.<sup>2</sup> Detta föranleder en första avgränsning av uppsatsen, nämligen att även om uppsatsämnet kan vara av intresse för lättnadsreglerna behandlas inte dessa särskilt.

En andra avgränsning gäller de associationsformer som behandlas. Ett fåmansföretag kan utgöras av två associationsformer, aktiebolag och ekonomiska föreningar. I PRV:s register fanns i september 1999 ca 240 000 aktiebolag och ca 11 300 ekonomiska föreningar registrerade. Då aktiebolagsformen med stor marginal är den vanligaste associationsformen av de båda kommer uppsatsen endast att behandla fåmansföretag i form av aktiebolag.

### **1.4 Ny lagstiftning**

Under arbetet med uppsatsen har det skett ganska omfattande förändringar i skattereglerna för fåmansföretag och detta har givetvis påverkat uppsatsens utformning. En av förändringarna är att de s.k. stoppreglerna för fåmansföretag har upphört att gälla. Just detta påverkar i och för sig inte uppsatsens innehåll, men i samma lagstiftningsärende ändrades också definitionen på fåmansföretag. Detta har medfört att jag omarbetat uppsatsen i berörda delar.

Utöver stoppreglernas slopande har genom SFS 1999:1229 och 1230 samt 1231-1305 en helt ny skattelag trätt i kraft, nämligen inkomstskattelagen (IL). Denna lag har ersatt 35 skattelagar, däribland kommunalskattelagen (KL) och lagen om statlig inkomstskatt (SIL). Eftersom uppsatsen till stor del behandlar regler som tidigare fanns i SIL har den nya lagens ikraftträdande påverkat uppsatsens utformning i hög grad. I propositionen uttalas dock att syftet med den nya lagen är att göra inkomstskattelagstiftningen mer överskådlig och språkligt moderniserad, och att den endast innebär få materiella ändringar. De materiella ändringar som genomförts har i huvudsak syftat till att undanröja inkonsekvenser eller förbiseenden i tidigare

---

<sup>2</sup> Tidigare hänvisades i lättnadsreglerna (3 § 1 a-e mom. SIL) till vissa av reglerna för de särskilda skattereglerna för utdelning och kapitalvinst i fåmansföretag (3 § 12 c-d mom. SIL). Efter IL:s ikraftträdande är förhållandena omvänt, numera hänvisas från de särskilda skattereglerna för utdelning och kapitalvinst i fåmansföretag (57 kap. IL) till lättnadsreglerna (43 kap. IL).

lagstiftning.<sup>3</sup> Det skall dock uppmärksammas att regeringen påpekat att eftersom det är en omfattande omarbetning som gjorts finns det risk för att den materiella innebörden i vissa paragrafer förändrats fastän detta inte varit avsett.<sup>4</sup>

Ett problem som ikraftträdandet av IL medförde var hur jag skulle hantera förändrade begrepp och paragrafbeteckningar. En naturlig lösning skulle vara att genomgående använda de nya begrepp och paragrafbeteckningar som kommit att införas i IL. Nu är det emellertid så att fastän IL trädde i kraft 1 januari 2000 så skall de upphävda lagarna tillämpas vid 2001 års taxering.<sup>5</sup> Att då använda de nya beteckningarna kan verka aningen förvirrande för dem som fortfarande befattar sig med SIL och KL. För att ge uppsatsen möjlighet att bestå även under kommande år har jag dock bestämt mig för att använda de nya begreppen och paragrafbeteckningarna.

För att underlätta förståelsen av uppsatsen följer nu en kort redogörelse över hur de särskilda skattereglerna för utdelning och kapitalvinst i fåmansföretag har flyttats från SIL in i den nya inkomstskattelagen. Definitionerna av fåmansföretag samt delägare och företagsledare i sådana återfanns tidigare i 32 § anv. p. 14, 8-12 st. KL, dessa har intagits i 56 kap. 2-6 §§ IL. Definitionen av närstående personer som tidigare gavs i 32 § anv. p. 14, 13 st. KL har intagits i 2 kap. 22 § IL. Reglerna i 3 § 12 a-e mom. SIL har med några undantag intagits i 57 kap. IL. Undantagen är 3 § 12 c och d mom. SIL som placerats i 43 kap. 12-18 §§ IL.<sup>6</sup>

Avseende de regler uppsatsen huvudsakligen behandlar fanns tidigare ett allmänt vedertaget begrepp, nämligen ”lönesummeregeln”. Begreppet som avsåg regeln i 3 § 12 d mom. SIL, är inte längre ett lämpligt begrepp eftersom denna regel delats upp i fem paragrafer, 43 kap. 12-16 §§ IL. I uppsatsen kommer jag därför att beteckna dessa regler med begreppet ”reglerna om löneunderlag”. Därutöver fanns ännu ett begrepp som var vanligt förekommande vid behandling av de särskilda skattereglerna för utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag, ”3:12-reglerna”, vilket avsåg att beteckna regelpaketet som sådant. Efter IL:s ikraftträdande har dessa regler till huvudsaklig del införts i 57 kap. IL och jag kommer därför att beteckna dem efter deras nya placering då jag avser hela regelpaketet.

## **2 Reglerna i 57 kap. IL**

### **2.1 Inledning**

Uppsatsen avser att behandla reglerna om löneunderlag i 43 kap. 12-16 §§ IL. Jag anser dock att en redogörelse av regelsystemet, för beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag, som sådant är en nödvändighet för att förstå reglerna om löneunderlag till fullo. Jag kommer således inledningsvis att kort redogöra för dessa.

I de fall en delägars utdelning respektive kapitalvinst på andelar omfattas av de särskilda reglerna för utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag, reglerna i 57 kap. IL,

---

<sup>3</sup> Prop. 1999/2000:2 del 1, s. 1

<sup>4</sup> A. prop. del 1, s. 479

<sup>5</sup> 3 § lag (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229).

<sup>6</sup> 57 kap. 8 § IL hänvisar till dessa lagrum.

innebär detta att han skall ta upp en del av dessa som intäkt av tjänst istället för intäkt av kapital, vilket annars är det normala för intäkter av detta slag.

Grunden till att en viss del av inkomsterna skall beskattas i inkomstslaget tjänst beror endast på progressionen i skatteskalen. I övrigt behandlas inkomsten inte som tjänsteinkomster, utan redovisas som en särskild intäktspost. Detta medför att inkomsten inte belastas med uttag av sociala avgifter<sup>7</sup>, särskild löneskatt<sup>8</sup> eller allmän pensionsavgift<sup>9</sup>. Å andra sidan är inkomsten inte pensionsgrundande<sup>10</sup>, den berättigar inte till grundavdrag<sup>11</sup> och den ingår inte heller i underlaget för beräkning av avdrag för avgift för pensionsförsäkring eller pensionssparande<sup>12</sup>. Att delägarrens utdelning beskattas som intäkt av tjänst innebär emellertid inte att den ses som en lönekostnad för företaget. I företaget behandlas den som utdelning vilket medför att företaget inte erhåller avdrag som det hade gjort för en löneutbetalning.

Den del av utdelningen respektive kapitalvinsten som skall tas upp som intäkt av tjänst beräknas genom att delägaren fastställer ett gränobelopp. Vad detta består i behandlas i kapitel 2.4.

## **2.2 Tillämpningsområde**

För att reglerna i 57 kap. IL skall vara tillämpliga ställs två kriterier upp, företaget skall vara ett fåmansföretag och delägarrens andelar skall vara kvalificerade. Begreppen ”fåmansföretag” och ”kvalificerade andelar” återkommer ideligen vid behandlingen av skattereglerna för fåmansföretag och det är således viktigt att veta vad de innebär. Jag har därför valt att redogöra för dessa begrepp i de två följande avsnitten.

### **2.2.1 Fåmansföretag**

I doktrin definieras ofta ett fåmansföretag som ett företag där delägarna så fullständigt kan behärska företaget att man i realiteten inte kan tala om ett tvåpartsförhållande vid transaktioner mellan dem och företaget. Med detta menas bl.a. att delägarna själva kan avgöra på vilket sätt avkastningen i företaget skall överföras till dem, exempelvis genom löneuttag eller utdelning. I skattelagstiftningen finns dock en mer bestämd definition av begreppet och från den 1 januari 2000 gäller, vilket tidigare nämnts, en ny definition i 56 kap. 2 § IL.

Huvuddefinitionen innebär att som fåmansföretag räknas svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening eller därmed jämförlig utländsk juridisk person vari fyra eller färre fysiska personer äger andelar som motsvarar mer än 50% av rösterna för samtliga andelar i företaget.<sup>13</sup> Det finns också en subsidiärdefinition vilken innebär att företag vars näringsverksamhet är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra under vissa

---

<sup>7</sup> 2 kap. 4 §, 1 st. 12 p. lag (1981:691) om socialavgifter.

<sup>8</sup> 1 § 3 st. lag (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster.

<sup>9</sup> 3 § lag (1994:1744) om allmän pensionsavgift.

<sup>10</sup> 2 kap. 16 § lag (1998:674) om inkomstgrundande ålderspension.

<sup>11</sup> 63 kap. 5 § 2 st. IL.

<sup>12</sup> 59 kap. 4 § 1 st. 2 p. IL.

<sup>13</sup> 56 kap. 2 § 1 p. IL jämfört med 2 kap. 22 § IL.

omständigheter utgör fåmansföretag. Tjernberg menar att efter utgången av ett förhandsbesked, RÅ 1978 1:97, verkar denna definition sakna praktisk betydelse.<sup>14</sup> Det skall dock uppmärksammas att den har behållits i den nya definitionen av fåmansföretag som gäller efter 1 januari 2000. I propositionen påpekar regeringen att man inte funnit något skäl att ändra subsidiärdefinitionen.<sup>15</sup> Utredningen konstaterade att Regeringsrätten prövat filialregeln (subsidiärdefinitionen) vid två tillfällen, RÅ 1978 1:52 och RÅ 1978 1:97, men inte funnit den tillämplig.<sup>16</sup> Att den enligt utredningens mening ändå skulle finnas kvar berodde på att regeln kommit till för att förhindra kringgående av huvudregeln. Enligt utredningen skulle subsidiärdefinitionen fortfarande ha denna funktion att fylla efter förändringen av huvuddefinitionen. En ändring ansågs därför inte motiverad.<sup>17</sup>

Vissa företag räknas dock inte som fåmansföretag även om de ägs på ovan angivna sätt. I 56 kap. 3 § IL stadgas nämligen att aktiebolag vars aktier är noterade vid en svensk eller utländsk börs och privatbostadsföretag inte anses vara fåmansföretag.<sup>18</sup>

I syfte att förhindra kringgående anges vidare i 56 kap. 5 § IL att varje krets av närstående personer skall räknas som en enhet vid bedömningen av om ett fåmansföretag är för handen. Som närstående person räknas föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make, syskon eller syskons make eller avkomling samt dödsbo vari delägaren eller någon av nämnda personer är delägare. Med avkomling avses jämväl styvbarn och fosterbarn.<sup>19</sup> Även sambo kan ibland omfattas av närståendekretsen. Ett samboförhållande likställs nämligen med äktenskap om de sammanboende tidigare varit gifta eller om de gemensamt har eller har haft barn.<sup>20</sup> Detta närståendebegrepp används också vid bedömningen av huruvida andelar är kvalificerade, vilket behandlas i nästa avsnitt.

Vid tillämpning reglerna i 57 kap. IL gäller en utvidgad fåmansföretagsdefinition. När man bedömer om ett fåtal personer äger andelar i företaget skall nämligen samtliga delägare som själva eller genom någon närstående är, eller under något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret varit, verksamma i företaget i betydande omfattning räknas som en person.<sup>21</sup> Vad som avses med begreppet ”verksam i betydande omfattning” behandlas i kapitel 2.2.2. Utvidgningen innebär att det i huvudsak är passiva delägare som kan påverka antalet delägare vid bedömningen om företaget ägs av ett fåtal eller inte. Motivet bakom denna konstruktion är att även företag som drivs gemensamt av många delägare, vilka alla arbetar i företaget, skall behandlas som ett fåmansföretag.<sup>22</sup> I RÅ 1993 ref. 99 fann Regeringsrätten att den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen var tillämplig på ett tjänsteproducerande företag, vilket ägdes indirekt och med lika andelar av 150 heltidsanställda särskilt yrkeskvalificerade personer.

<sup>14</sup> Tjernberg 1998 s. 27

<sup>15</sup> Prop. 1999/2000:15 s. 42

<sup>16</sup> SOU 1998:116 s. 49

<sup>17</sup> A. SOU s. 62

<sup>18</sup> Begreppet privatbostadsföretag definieras i 2 kap. 17 § IL

<sup>19</sup> 2 kap. 22 § IL

<sup>20</sup> 2 kap. 20 § IL

<sup>21</sup> 57 kap. 3 § IL

<sup>22</sup> Prop. 1989/90:110 del 1 s. 704



### 2.2.2 Kvalificerade andelar

För att reglerna i 57 kap. IL skall vara tillämpliga krävs förutom kravet på att företaget skall vara ett fåmansföretag också att delägarens andelar är kvalificerade. Med kvalificerad andel avses andel i ett fåmansföretag under förutsättning att delägaren eller någon närstående till honom under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett annat fåmansföretag som bedriver likartad eller samma verksamhet.<sup>23</sup> Detta krav motiveras av att det annars inte skulle kunna vara fråga om omvandling av arbetsinkomster.

Som en spärr mot att reglerna skall kunna kringgås genom att fördela verksamhet och ägande mellan olika företag finns ytterligare en definition av kvalificerad andel i 57 kap. 4 § 1 st. 2 p. IL. Utöver denna spärr gäller att reglerna i 57 kap. IL kan tillämpas på ett företag även under de följande fem åren efter att det upphört att vara ett fåmansföretag. Detta gäller om delägaren eller närstående till honom ägde andelarna vid tidpunkten för upphörandet och att dessa var kvalificerade vid denna tidpunkt, eller om delägaren förvärvat andelen med stöd av sådan andel.<sup>24</sup>

I och med att det blivit tillåtet för aktiebolag att äga egna aktier trädde en ny paragraf i 57 kap. IL i kraft den 10 mars 2000, nämligen 6 a §.<sup>25</sup> Den innebär att om en aktieägare överlåter en kvalificerad andel i ett aktiebolag till bolaget och bolaget därefter överlåter en egen aktie till honom, skall den från bolaget förvärvade aktien anses som en kvalificerad andel hos aktieägaren i det fall den till bolaget överlåtna aktien skulle ha varit kvalificerad om han fortfarande innehaft den. En aktieägare som har en kvalificerad andel skall således inte genom att överlåta den till aktiebolaget och därefter köpa tillbaka den kunna ”omvandla” aktien till en okvalificerad andel.<sup>26</sup>

Vid avgörandet om andelar är kvalificerade får begreppet ”verksam i betydande omfattning” stor betydelse. Enligt specialmotiveringen i proposition 1989/90:110 s. 703 har det följande innebörd:

*”En person skall alltid anses verksam i betydande omfattning i ett företag om hans arbetsinsatser har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget. Till denna grupp av kvalificerat verksamma hör naturligtvis företagsledare och andra högre befattningshavare. I mindre företag kan arbetsledare och ibland även anställda utan någon ledarbefattning räknas till samma kategori. Detta gäller särskilt i sådana fall där delägarna kan anses bedriva en gemensam verksamhet. Det behöver inte vara fråga om ett heltidsarbete utan arbetsinsatsen måste ses i relation till företagets omfattning och övriga omständigheter. En styrelsemedlem som inte utför kontinuerligt arbete kan dock inte utan vidare anses kvalificerat verksam, även om han gjort enstaka insatser av stor betydelse t.ex. för att skaffa en viktig order till företaget.”*

RSV har i en rekommendation angivit mer detaljerade anvisningar vad som skall avses med verksam i betydande omfattning.<sup>27</sup> Liksom i specialmotiveringen ovan utgår RSV från att

---

<sup>23</sup> 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL

<sup>24</sup> 57 kap. 6 § IL

<sup>25</sup> SFS 2000:78

<sup>26</sup> Prop. 1999/2000:38 s. 42

<sup>27</sup> RSV S 1999:21 p. 11.2.2

bedömningen har sin utgångspunkt i den ekonomiska betydelsen av delägaren eller närståendes arbetsinsatser för företaget. RSV framhåller att vid bedömningen av arbetsinsatsens betydelse bör hänsyn tas till företagets storlek, verksamhet, organisation och övriga omständigheter. När det gäller anställda utan arbetsledande befattningar menar RSV att dessa kan anses verksamma i betydande omfattning om de har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget. Detta skulle kunna vara för handen när delägarna i ett företag gemensamt bedriver verksamhet som bygger på personliga arbetsinsatser, exempelvis konsult- och kunskapsföretag. RSV är dock av den uppfattningen att anställda utan ledarbefattning som genom sin anställning förvärvat en mindre del av aktierna i företaget inte bör anses vara verksamma i företaget i betydande omfattning. Med mindre del skulle då normalt anses högst 2 % av aktierna i företaget. Enligt RSV är alltså begreppet verksam i betydande omfattning också beroende av aktieinnehavets storlek. Detta rimmar, enligt min mening, inte riktigt med uttalandena i specialmotiveringen. Pålsson har i sin avhandling om Riksskatteverkets rekommendationer ställt sig tveksam till om denna schablon verkligen behövs. Han menar att förarbetena ger vid handen att det är en bedömning för de enskilda fallen som eftersträvas, och detta talar mot användande av en schablon i det här fallet.<sup>28</sup>

### **2.3 Undantag från reglernas tillämpningsområde**

I 57 kap. IL stadgas att reglerna i kapitlet under vissa förutsättningar inte skall tillämpas. Istället skall utdelningen respektive kapitalvinsten beskattas enligt huvudreglerna för kapitalinkomster.

Den ena undantaget gäller både utdelning och kapitalvinst och är tillämpligt om delägaren visar att utomstående i betydande omfattning äger del i företaget och har rätt till utdelning.<sup>29</sup> I sådant fall skall andelar endast anses kvalificerade om det finns särskilda skäl. Enligt motiven ansågs nämligen risken för omvandling av arbetsinkomster vara mindre då utomstående äger 30 % eller mer av andelarna i företaget, eftersom detta enligt huvudreglerna för vinstutdelning i aktiebolag innebär att 30 % av utdelningen då tillfaller dessa ägare.<sup>30</sup> Majoritetsägarnas andel av utdelning och kapitalvinst blir då mindre än nettobehållningen av ett motsvarande löneuttag. I doktrin har det påpekats att denna exakta procentgräns inte skall tas för given bl.a. på grund av att bolagsskattesatsen förändrats.<sup>31</sup>

Ett företag anses ägt av utomstående till den del det varken direkt eller indirekt ägs av fysiska personer som äger kvalificerade andelar i företaget eller i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet.<sup>32</sup> Lydelsen antyder att andelar som ägs indirekt av fysiska personer skulle kunna vara kvalificerade. Detta stämmer inte riktigt överens med definitionen av kvalificerade andelar i 57 kap. 4 § IL, vilket Regeringsrätten i ett nyligen avgjort mål tagit fasta på.<sup>33</sup> I målet konstaterades att samtliga andelar som ägs av andra juridiska personer än dödsbon är att anse som ägda av utomstående.

---

<sup>28</sup> Pålsson s. 240

<sup>29</sup> 57 kap. 5 § IL.

<sup>30</sup> Prop. 1989/90:110 s. 468

<sup>31</sup> Tjernberg 1998 s. 83

<sup>32</sup> 57 kap. 5 § 3 st. IL med hänvisning.

<sup>33</sup> Regeringsrättens dom den 19 november 1999, mål nr 7235-1998.

Det andra undantaget återfinns i 57 kap. 12 § 3 st. IL och gäller enbart kapitalvinster. Undantaget innebär att ett beloppstak maximerar den kapitalvinst som skall redovisas som inkomst av tjänst för en närstående krets. Beloppstaket är 100 gånger det prisbasbelopp som gäller för avyttringsåret.

## 2.4 Gränsbeloppet

För andelar i fåmansföretag utgörs gränsbeloppet av underlaget för gränsbeloppet multiplicerat med statslåneräntan, vid utgången av november året före beskattningsåret, ökad med fem procentenheter (procentsatsen som gäller för beskattningsåret 2000 är 10,57 %).<sup>34</sup> Vid utdelning gäller att den del som överstiger gränsbeloppet skall tas upp som intäkt av tjänst. Om utdelningen däremot understiger gränsbeloppet sparas återstående belopp (sparat utdelningsutrymme) och ökar det gränsbelopp som beräknas för nästa år.<sup>35</sup> När det gäller kapitalvinst stadgar reglerna att 50 % av den del av vinsten som överstiger sparat utdelningsutrymme skall tas upp som intäkt av tjänst.<sup>36</sup> Hur stor del av utdelningen respektive kapitalvinsten som skall tas upp som intäkt av tjänst beror alltså på delägarens underlag för gränsbelopp.

I 57 kap. 8 § 1 st. IL anges att underlaget för gränsbeloppet är summan av: det omkostnadsbelopp som skulle använts om andelen hade avyttrats vid tidpunkten för utdelningen, sparat utdelningsutrymme och ett löneunderlag. Omkostnadsbeloppet utgörs vanligtvis av aktiernas eller andelarnas anskaffningsutgift.<sup>37</sup> I 57 kap. 8 § 2 st. IL stadgas emellertid två alternativa beräkningsmetoder för omkostnadsbelopp.

Om andelarna förvärvats före 1990 skall anskaffningsutgiften, enligt 43 kap. 17 § IL, räknas upp med hänsyn till förändringar i det allmänna prisläget från och med anskaffningsåret. Motsvarande gäller ovillkorliga kapitaltillskott. Eftersom anskaffningsutgifterna kan vara svåra att bestämma och kontrollera avseende belopp och tidpunkt när de ligger långt tillbaka i tiden gäller att anskaffningsutgiften får räknas upp tidigast från och med år 1970, till år 1990.<sup>38</sup>

Om andelarna förvärvats före 1992 får anskaffningsutgiften, enligt 43 kap. 18 § IL, tas upp till det justerade kapitalunderlaget vilket beräknas enligt 43 kap. 19-27 §§ IL. När detta underlag används får inte uppräknings enligt 43 kap. 17 § IL ske. Dessutom gäller att denna beräkning måste användas för samtliga aktier i företaget som förvärvats före år 1992 och att regeln inte är tillämplig på andelar i utländska juridiska personer.<sup>39</sup>

I underlaget för gränsbeloppet ingår, som sagt, också eventuellt sparat utdelningsutrymme från tidigare år och ett löneunderlag. Vad som utgör sparat utdelningsutrymme har förklarats

<sup>34</sup> 57 kap. 7 § 1 st. 1 p. IL. För andra delägarrätter än andelar skall statslåneräntan ökas med endast 1 procentenhet, 57 kap. 7 § 2 st. IL.

<sup>35</sup> 57 kap. 10 § IL.

<sup>36</sup> 57 kap. 12 § IL.

<sup>37</sup> 44 kap. 14 § IL, se också bestämmelser i 48 kap. 7-17 §§ IL.

<sup>38</sup> Prop. 1990/91:54 s. 220

<sup>39</sup> 43 kap. 18 § 2 och 3 st. IL.

ovan. Löneunderlaget består av de löner som företaget betalat ut under föregående år med vissa justeringar. Det är detta löneunderlag som uppsatsen fokuserar på och i följande kapitel kommer jag att ingående redogöra för detta.

### 3 Reglerna om löneunderlag

#### 3.1 Inledning

I proposition 1993/94:234 lade regeringen fram förslag till förändrade regler för beskattning av delägares utdelningar och kapitalvinster från fåmansföretag. Ett av dessa innebar att delägare i fåmansföretag skulle få ta hänsyn till utbetalade löner vid beräkning av hur stor del av utdelning och kapitalvinst som skulle få hänföras till inkomstlaget kapital.

I propositionen skriver regeringen att det var en allmän bedömning att en stor del av den framtida tillväxtkraften i svensk ekonomi fanns hos de små och medelstora företagen. Det var därför nödvändigt att förbättra situationen för dessa företag. På skatteområdet kunde detta ske genom att bestämmelserna för beskattningen av inkomster från sådana företag på ett tydligare sätt än för närvarande inriktas på att underlätta för företagaren att omsätta sina idéer och sitt entreprenörskap i praktisk verksamhet.<sup>40</sup>

Regeringen tog därefter upp frågan om hur bestämmelserna skulle ändras för att detta mål skulle uppnås. Två alternativ diskuterades, det ena var att räntesatsen, som användes vid beräkning av det kapitalbeskattade utrymmet (i IL:s terminologi, beräkning av gränsbeloppet), skulle höjas och det andra var att andra avkastningshöjande faktorer, än det investerade kapitalet, skulle få beaktas på ett direkt sätt vid beräkning av den skattskyldiges anskaffningskostnad för andelarna (i IL:s terminologi, underlag för gränsbelopp).<sup>41</sup>

I diskussionen om val av modell för lättnad behandlade regeringen tre problemområden. Det första var att kapitalavkastningen i fåmansbolag ofta underskattades genom schablonen för beräknad avkastning. Det andra var vilka incitament som förelåg för ägarna att ta ut arbetsinkomsten som lön från bolaget. Det tredje var att det fanns tendenser till begränsning av efterfrågan på arbetskraft i fåmansbolagen och att detta följde av den relativt höga risk de mötte på marknaden.<sup>42</sup>

Regeringen kom fram till att en höjning av räntesatsen endast skulle avhjälpa mot det första problemet, underskattning av kapitalavkastningen, och var således inte en framkomlig väg.<sup>43</sup> En modell där kapitalinkomstbehandlingen av utdelningar och kapitalvinster gjordes beroende av uttaget av arbetsinkomster var däremot önskvärd. Detta skulle nämligen stimulera bolagens efterfrågan på arbetskraft genom att arbetskraftskostnaden subventionerades. Regeringen delade också den bedömning som framkommit i promemorian<sup>44</sup>, där en modell som tog

---

<sup>40</sup> Prop. 1993/94:234 s. 88

<sup>41</sup> A. prop. s. 88 f.

<sup>42</sup> A. prop. s. 89 f.

<sup>43</sup> Prop. 1993/94:234 s. 91

<sup>44</sup> Ds 1994:26

hänsyn till utbetalda löner skulle utgöra ett bättre komplement till de regler som gällde sedan tidigare.<sup>45</sup>

För att öka incitamenten till att ägare i fåmansföretag tog ut lön från företaget utformades propositionsförslaget på så sätt att möjligheten att ta hänsyn till utbetalda löner gjordes beroende på ägarens eget uttag av lön från företaget.<sup>46</sup> Förslaget antogs av riksdagen och infördes genom SFS 1994:778.

Sammanfattningsvis kan sägas att reglerna om löneunderlag infördes av två grundläggande skäl. För det första skulle beräkningen av vad som är kapitalavkastning från ett fåmansföretag göras mer rättvisande. Detta skulle ske genom att den avkastning som härrörde från de anställdas prestationer inte skulle tjänstebesattas hos delägarna enligt de särskilda skattereglerna, som numera återfinns i 57 kap. IL. För det andra ville regeringen stimulera fåmansföretagens efterfrågan på arbetskraft, således låg också en arbetsmarknadspolitisk tanke bakom införandet.

### **3.2 Innebörden av reglerna om löneunderlag**

Sedan tillkomsten 1994 har reglerna om löneunderlag förändrats vid några tillfällen. Jag skall inte redogöra för dessa förändringar här utan går direkt in på hur reglerna ser ut idag. I den fortsatta framställningen kommer jag dock att ta upp äldre lydelse då jag finner det befogat ur intressesynpunkt. För den som söker en mer ingående redogörelse över hur reglerna förändrats i etapper hänvisar jag till Tjernberg, som har behandlat detta i olika artiklar.<sup>47</sup>

När en delägare får tillgodoräkna sig löneunderlaget innebär detta att det läggs till hans underlag för gränsbelopp och ökar hans kapitalbeskattade utrymme. Löneunderlaget består av ersättningar som ingår i underlaget för beräkning av avgifter enligt 2 kap. 3 § lagen (1981:691) om socialavgifter (nedan benämnd SAL) eller 1 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (nedan benämnd SLFL) och som under året före beskattningsåret lämnats till arbetstagarna i företaget och dess dotterföretag. Vidare gäller att det totala löneunderlaget fördelas med lika belopp på andelarna i företaget. Detta innebär att även om en delägare inte till fullo utnyttjar sitt löneunderlag kan inte en annan delägare tillgodoräkna sig återstoden.

I 43 kap. 12-16 §§ IL, d.v.s. reglerna om löneunderlag, finns emellertid fler bestämmelser om huruvida en delägare får tillgodoräkna sig löneunderlag och vad löneunderlaget består i. Dessa kommer att redogöras för i följande kapitel som disponeras på följande sätt. Först, i kapitel 4, behandlas de krav som uppställs för att den skattskyldige skall få tillgodoräkna sig löneunderlaget. I det därpå följande kapitel 5 kommer jag att behandla vad själva löneunderlaget består i. Här tar jag således också upp vilka ersättningar som undantas från att ingå i löneunderlaget. Vad som avses med dotterföretag och de problem som kan uppstå då

---

<sup>45</sup> Prop. 1993/94:234 s. 91

<sup>46</sup> A. prop. s. 91

<sup>47</sup> Se Tjernberg SN 1994 s. 623-631; SN 1996 s. 97-104; SN 1997 s. 47-54.

dotterföretaget inte är helägt har jag ansett vara fördelaktigt att behandla för sig, detta behandlar jag därför för sig i 6.

## 4 Krav för att löneunderlaget skall få medräknas

### 4.1 Inledning

I propositionen som föregick införandet av reglerna om löneunderlag uttalas att det torde vara mindre vanligt att fåmansföretagaren tog ut arbetsinkomst som lön från sina företag utöver skiktgränsen.<sup>48</sup> För att öka incitamenten att ta ut lön från fåmansföretagen infördes därför ett krav på att delägaren tagit ut en viss ersättning under föregående beskattningsår för att få tillgodoräkna sig löneunderlaget.

Ursprungligen krävdes därför att en delägare tagit ut en ersättning som motsvarade minst 150 procent av den högsta ersättning som betalats ut till en anställd. En intressant aspekt är hur höjden på ersättningen diskuterades i propositionen. Regeringen diskuterar nämligen ersättningskravet med utgångspunkt i att en *företagsledarens* arbetsinkomster inte skall kunna tas ut som kapitalinkomst. Detta grundades på att en företagsledares ansvar och uppgifter i företaget motiverade att han betingade sig en högre lön än sina anställda.<sup>49</sup> Det intressanta är, att med den lydelse lagtexten fick omfattades inte bara företagsledare av kravet på uttagen ersättning utan alla delägare i företaget, naturligtvis under förutsättningen att deras andelar var kvalificerade.

Av följande kapitel framgår dock att kravet på ersättning, både avseende personkrets och höjd, har förändrats sedan reglernas tillkomst. Utöver detta krav, på uttagen ersättning, uppställs emellertid inga andra krav på en delägare för att han skall få tillgodoräkna sig löneunderlaget. Enligt Tjernberg torde det vara tillräckligt att andelarna ägs vid den tidpunkt gränsbeloppet skall beräknas för att få använda sig av löneunderlaget.<sup>50</sup> Det finns dock en begränsning, som också den, endast gäller för delägare som varit verksamma i betydande omfattning. Begränsningen innebär att delägarens sammanlagda löneunderlag inte får överstiga ett belopp som motsvarar 50 gånger den ersättning som denne året före beskattningsåret erhållit från företaget eller dess dotterföretag och som ingår i underlaget för beräkning av avgifter enligt 2 kap. 3 § SAL eller 1 § SLFL.<sup>51</sup>

### 4.2 För vem gäller kravet?

Genom SFS 1996:1611 togs kravet på lön bort för passiva delägare. Numera gäller det således bara för delägare som själva varit verksamma i betydande omfattning under året före beskattningsåret. Begreppet ”verksam i betydande omfattning” används, vilket tidigare

---

<sup>48</sup> Prop. 1993/94:234 s. 90

<sup>49</sup> A prop. s. 92

<sup>50</sup> Tjernberg 1999 s. 270 f.

<sup>51</sup> 43 kap. 16 § IL.

nämnts, också vid bedömningen av om en andel i ett fåmansföretag skall anses vara kvalificerad.<sup>52</sup> Begreppet torde ha samma innebörd i båda dessa fall.

Kravet på uttagen ersättning aktualiseras då delägaren har varit verksam i betydande omfattning *under föregående beskattningsår*, vilket medför att en intressant frågeställning uppkommer. Enligt den definition av begreppet som ges i specialmotiveringen i proposition 1989/90:110 verkar det inte finnas något krav på att den som avses är ägare till andelar i företaget.<sup>53</sup> Även en anställd utan andelsinnehav i företaget skulle således kunna anses vara verksam i betydande omfattning. Frågeställningen är då: om denne anställde erhåller andelar i företaget år 2, krävs det att han från företaget erhållit viss ersättning under år 1 (då han varit verksam i betydande omfattning i företaget, men endast i egenskap av anställd) för att han skall få tillgodoräkna sig löneunderlaget?

Tjernberg menar att tillämpning av regeln verkar förutsätta att den anställde, i ovan beskrivna exempel, erhållit ersättning av viss storlek.<sup>54</sup> I en promemoria upprättad inom RSV ges emellertid en annan ståndpunkt i denna fråga, nämligen att den anställde inte skulle omfattas av reglerna om visst minsta lönebelopp eftersom han inte ägt någon kvalificerad aktie under 1999.<sup>55</sup>

I 43 kap. 15 § IL stadgas att löneunderlag bara skall beräknas om delägaren för året före beskattningsåret erhållit ersättning från företaget eller dess dotterföretag av viss höjd. Denna skrivning tyder, enligt min mening, på att den anställde i ovan nämnda fall måste ha erhållit ersättning av viss höjd, även om han inte ägt några andelar i företaget under föregående år. Lagtexten verkar nämligen inte göra någon skillnad för under året tillkomna delägare, utan stadgar att kravet på viss ersättning gäller för den som då reglerna om löneunderlag aktualiseras äger andelar. Har delägaren under föregående beskattningsår varit verksam i betydande omfattning skall löneunderlaget få tillgodoräknas bara om denne erhållit ersättning av en viss höjd. Ser man å andra sidan till att delägaren, under föregående år i egenskap av anställd, inte haft möjlighet att själv kunna bestämma hur stor ersättning han velat ta ut kan detta krav på lön synas betungande. Det skall dock påpekas att reglerna om löneunderlag utgör s.k. fördelslagstiftning och som sådan tolkas strikt.

#### **4.3 Höjd på ersättningen**

Vid reglernas införande skulle, vilket tidigare nämnts, delägarers ersättning från företaget uppgå till minst 150 procent av den högsta ersättning som under året före beskattningsåret betalats ut till en arbetstagarare. Numera räcker det emellertid att ersättningen uppgår antingen till 120 procent av den högsta löneunderlagsgrundande ersättningen till en arbetstagarare (begreppsändringen gör ingen ändring i sak) eller 10 prisbasbelopp för året före beskattningsåret (364 000 kr för beskattningsåret 2000).<sup>56</sup>

---

<sup>52</sup> Se kapitel 2.2.2

<sup>53</sup> Specialmotiveringen återges på sidan 8 i uppsatsen.

<sup>54</sup> Tjernberg 1999 s. 269

<sup>55</sup> Jansson SvSkt 1997 s. 895

<sup>56</sup> Prisbasbeloppet framgår av 1 kap. 6 § lagen (1962:381) om allmän försäkring.

Eftersom det enligt förarbetena inte krävs att en person är heltidsarbetande i ett företag för att kunna anses verksam i betydande omfattning är en intressant fråga om kravet på viss ersättning i reglerna om löneunderlag kan proportioneras efter arbetsinsats.<sup>57</sup> Frågan är också intressant för en person som endast ägt andelar och varit verksam i betydande omfattning under en del av ett år. Ett exempel på detta skulle vara att en person köper alla andelar i ett företag den 1 augusti år 1 och samtidigt blir verksam som VD (en person som arbetar som VD torde alltid anses vara verksam i betydande omfattning).

Huruvida proportionering av kravet på ersättning är möjligt framgår inte av lagtexten. Frågan har inte heller behandlats i någon proposition, däremot har den diskuterats något i 1992 års företagsskatteutrednings delbetänkande ”Lättnad i dubbelbeskattningen av mindre företags inkomster”, SOU 1996:119.

*”Enligt gällande regler anknyter jämförelserregeln och takregeln till delägarrens lön under det aktuella beskattningsåret. Anknytningen till lönen under ett år medför risk att för att rätten att använda lönesummeregeln [reglerna om löneunderlag, min kommentar] faller bort enligt jämförelserregeln på grund av en tillfällig inkomstminskning, t.ex. på grund av barnledighet. Ett alternativ kan vara att reglerna i stället anknyts till genomsnittslönen under beskattningsåret och de, t.ex., två föregående beskattningsåren. Det är emellertid tveksamt om det är en bättre lösning, eftersom en inkomstminskning under ett år då kan medföra att rätten att använda lönesummeregeln [reglerna om löneunderlag, min kommentar] faller bort under tre år. Ett annat alternativ är att lönen får räknas upp till heltidslön för den som varit ledig en viss tid eller arbetar deltid. Detta skulle emellertid leda till problem vid tillämpningen och medföra risk för missbruk. Anknytningen bör därför även i fortsättningen ske till den faktiska lönen under det aktuella året.”*<sup>58</sup>

I den tidigare nämnda promemorian upprättad inom RSV, har detta uttalande tagits till grund för att besvara frågan om eventuell proportionering av ersättningskravet nekande.<sup>59</sup> En fråga som uppkommer är huruvida RSV tolkning är korrekt, då utredningens uttalande inte har kommenterats i den efterföljande propositionen. Det kan ifrågasättas om uttalandet har något värde över huvud taget. Jag är dock av den uppfattningen att eftersom inga rättskällor talar för att proportionering skulle vara tillåten och att reglerna om löneunderlag dessutom, vilket tidigare nämnts, utgör s.k. fördelslagstiftning torde någon proportionering av kravet på ersättningens höjd inte kunna ske.

#### **4.4 Kommentar**

För att en verksam delägare skall få tillgodoräkna sig löneunderlaget vid beräkning av det kapitalbeskattade utrymmet uppställs det ganska höga krav på uttagen lön för honom. Kravet som sådant motiverades i förarbetena med att lagstiftaren ville ge verksamma delägare i fåmansföretag incitament till att ta ut lön från sina bolag. Med tanke på att detta krav drabbar verksamma delägare även om de inte haft möjlighet att påverka sin lön under föregående år (då verksamma i egenskap av anställd) eller att de inte haft möjlighet att ta ut en hög lön p.g.a. företagets likviditet kan man ifrågasätta om det är rimligt.

<sup>57</sup> Specialmotiveringen i prop. 1989/90:110 finns återgiven på sidan 8 i uppsatsen.

<sup>58</sup> SOU 1996:119 s. 101

<sup>59</sup> Jansson SvSkt 1997 s. 893 f.



Enligt min mening ger regeln i 43 kap. 16 § IL tillräckliga incitament till löneuttag hos delägare. Denna regel innebär att löneunderlaget inte får överstiga 50 gånger den ersättning som en verksam delägare för året före beskattningsåret fått från företaget eller dess dotterföretag. Ju högre lön delägaren tar ut under ett år desto större löneunderlag får han lägga till sitt underlag för gränsbelopp nästkommande år.

Det motiv som angavs till att ersättningskravet, avseende beloppet, var så högt ställt vid införandet av reglerna om löneunderlag, talar emellertid för att ett ersättningskrav skall finnas, och detta motiv är svårt att säga emot. I propositionen angavs motivet nämligen vara det begränsade statsfinansiella utrymmet.<sup>60</sup> Genom SFS 1996:1611 sänktes ersättningens höjd, och vid det tillfället diskuterades dock ersättningskravet inte i termer av statsfinansiella skäl. Regeringens motiv var då att reglerna om löneunderlag endast skulle få utnyttjas om delägaren tagit ut en *rimlig* lön från företaget.<sup>61</sup> Att regeringen intog den ståndpunkten finner jag intressant med hänsyn till den diskussion som regeringen tidigare fört angående hur de särskilda reglerna om utdelning och kapitalvinst från fåmansföretag skall utformas. I proposition 1993/94:234 uttryckte nämligen regeringen att den naturliga utgångspunkten vore att fastställa vad som är normal lön och se resterande vinst som inkomst av kapital. Denna väg var dock inte framkomlig, som skäl anfördes:

*”Problemet med en sådan modell är givetvis att vad som är att betrakta som en normal, marknadsmässig lön måste avgöras med beaktande av en mängd faktorer. Om faktiska löneuttag skall beaktas bör dessa rimligtvis ställas i relation till marknadsmässig ersättning för varje person arbetsinsats med hänsyn till arbetstid, arbetets kvalifikationsnivå, individuell kompetens m m under den tid som personen varit verksam i bolaget. Detta är i praktiken ogörligt för den i dessa avseenden mycket heterogena grupp personer som arbetar i bolag som de själva eller någon närstående kontrollerar. Skillnaden i lön mellan olika branscher gör det dessutom orimligt att tillämpa en och samma normallön för olika situationer.*

*Regelsystemet kan således i praktiken inte bygga på en prövning av vad som i varje enskilt fall skall anses utgöra en normal lön. Eftersom det heller inte är möjligt att fastställa en rimlig schablon för löneuttag återstår endast att utforma spärreglerna så att det i stället schablonmässigt fastställs vad som kan anses utgöra kapitalavkastning. Även om kapitalavkastningen varierar mellan olika branscher är en schablon för beräknad kapitalavkastning lättare att fastställa och tillämpa än en schablon för en normal lön.”<sup>62</sup>*

Att fastställa en normal lön är alltså enligt lagstiftaren inte en framkomlig väg, däremot kan man med en enkel schablon beräkna en rimlig lön. Jag är av den uppfattningen att problemen vid fastställande av rimlig lön torde vara desamma som vid fastställande av normal lön. Då motivet till kravet inte längre verkar vara statsfinansiella skäl, och med tanke på att den redan befintliga regeln i 43 kap. 16 § IL, enligt min mening, ger tillräckliga incitament till löneuttag borde lagstiftaren kanske överväga om kravet på en viss ersättningshöjd skulle kunna tas bort.

---

<sup>60</sup> Prop. 1993/94:234 s. 92

<sup>61</sup> Prop. 1996/97:45 s. 41

<sup>62</sup> Prop. 1993/94:234 s. 76 f.

## 5 Löneunderlaget

### 5.1 Inledning

I 43 kap. 12 § IL stadgas att löneunderlaget beräknas på grundval av ersättning som ingår i underlag för beräkning av avgifter enligt 2 kap. 3 § SAL (d.v.s. arbetsgivaravgifter) eller 1 § SLFL och som under året före beskattningsåret har lämnats till arbetstagarna i företaget och i dess dotterföretag.

Hänvisningen till 1 § SLFL fanns inte med vid införandet av reglerna om löneunderlag utan tillkom genom SFS 1997:1611. Skälet till varför denna hänvisning tillkom anges varken i utredningens betänkande, propositionen eller skatteutskottets betänkande, det är dessutom endast i lagkommentaren i propositionen ändringen överhuvudtaget nämns. Eftersom skatteunderlaget i SAL och SLFL utgörs av samma underlag medförde tillägget, enligt min bedömning, endast att också ersättningar som utgår till arbetstagare som är äldre än 65 år kom att ingå i löneunderlaget.<sup>63</sup>

### 5.2 Ersättningar som medräknas i löneunderlaget

#### 5.2.1 Inledning

När det gäller frågan om vilka ersättningar som skall ingå i löneunderlaget medför den utformning lagtexten i 43 kap. 12 § IL fått viss osäkerhet. Där anges nämligen att löneunderlaget skall beräknas på grundval av ersättning som ingår i underlaget för beräkning av arbetsgivaravgifter och som lämnats till *arbetstagarna* i företaget och i dess dotterföretag. I förarbetena till reglerna om löneunderlag anges däremot att löneunderlaget skall bestå av ersättning som utgått till *anställda*.<sup>64</sup> Den fråga som uppkommer är om begreppet ”arbetstagarna i företaget och i dess dotterföretag” skall tillerkännas en särskild betydelse vid tillämpning av reglerna om löneunderlag eller om detta begrepp skall ha samma innebörd som i SAL. Denna frågeställning är, enligt min mening, av avgörande betydelse eftersom det arbetstagarbegrepp som används i socialavgiftshänseende även omfattar andra personer än de som är direkt anställda i ett företag.

#### 5.2.2 Begreppet ”arbetstagarna i företaget”

I förarbetena till reglerna om löneunderlag anges, som nämnts i inledningen, att löneunderlaget skall bestå av ersättning som utgått till andra *anställda* än aktieägare.<sup>65</sup> Propositionstexten är i övrigt intetsägande om vad som avses härmed. Ser man till att ett av ändamålen med införandet av reglerna om löneunderlag var att öka sysselsättningen i landet skulle detta möjligtvis kunna tolkas som att regeringen ville öka antalet anställda i fåmansföretag. Å andra sidan uttalas inte detta i klartext och motivet med en

---

<sup>63</sup> 1 § 3 st. SLFL

<sup>64</sup> Prop. 1993/94:234 s. 91

<sup>65</sup> A. prop. s. 92

sysselsättningsökning kan även tillgodoses genom att exempelvis självständiga uppdragstagare anlitas i högre utsträckning.

I lagtexten beskrivs emellertid löneunderlaget på ett annat sätt, nämligen genom hänvisningar till SAL och SLFL. I dessa lagar finns bestämmelser om vad som avses med arbetsgivare och arbetstagare, och det var kanske regeringens mening att dessa lagar inte endast skulle bestämma vilken typ av ersättningar som skulle ingå i löneunderlaget utan också skulle bestämma vilken personkrets som avsågs?

Min bedömning är att begreppet ”arbetstagarna i företaget” inte har en självständig innebörd i reglerna om löneunderlag, utan användningen av begreppet följer av att det används i SAL. Denna bedömning grundar jag dels på ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden, daterat 1998-06-23, dels på införandet av hänvisningen till SLFL genom SFS 1996:1611.

I ovan nämnda förhandsbesked från Skatterättsnämnden behandlas kopplingen mellan reglerna om löneunderlag och SAL och SLFL. Den fråga som ställs är huruvida ersättningar till utlandsanställda får medräknas i löneunderlaget. Förhandsbeskedet behandlar således inte exakt den problemställning jag satt upp men motiveringen till avgörandet är intressant för denna:

*”Huruvida utlandsanställdas löner kan ingå i underlaget framgår inte direkt av lagtexten. Genom hänvisningen till ersättning som ingår i underlaget för beräkning av avgifter enligt de nämnda svenska lagarna (lagen om socialavgifter och lagen om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, författarens kommentar) tycks ersättning till utlandsanställda för vilka inget sådant underlag skall beräknas ha utslutits. Det som ändock kan vålla tveksamhet är ordet ”sådan” och hänvisningen till de angivna paragraferna i lagarna ifråga som anger vilka ersättningar som underlaget skall beräknas på. Man skulle möjligen kunna uppfatta lagtexten så att denna bara beskriver det slags ersättningar som skall ingå i beräkningen av löneunderlaget. Frågan var aktuell redan då stadgandet tillkom. Visserligen var reglerna i 3 § 12 mom. [numera reglerna i 57 kap. IL, min kommentar] då inte tillämpliga på utdelning från utländska bolag men även svenska fåmansbolag och deras dotterbolag har utlandsanställda. Skatterättsnämnden finner mot denna bakgrund med hänsyn till lagtextens ordalydelse och med beaktande jämväl av att något stöd för en annan tolkning inte finns i förarbetena (se t ex prop. 1995/96:109 s. 69-70 och 92), att ersättningar till utlandsanställda som inte ingår i underlaget för beräkning av avgifter enligt lagen om vissa förvärvsinkomster inte får medtas vid beräkningen av löneunderlaget enligt 3 § 12 d mom. [numera reglerna i 43 kap. 12-16 §§ IL, min kommentar].”*

Enligt min mening, antyder Skatterättsnämndens motivering att kopplingen till SAL och SLFL inte bara beskriver det slags ersättningar som skall ingå i beräkningen av löneunderlaget, utan att reglerna i dessa lagar också bestämmer omfånget på vilka personers ersättningar som skall ingå i löneunderlaget. I sin motivering lägger Skatterättsnämnden vikt vid ordet ”sådan”, vilket i och med IL:s ikraftträdande utgått från lagtexten. Av propositionen till IL framgår dock inte huruvida någon materiell förändring är avsedd, uttalandet är således fortfarande, enligt min mening, av intresse. Det skall tilläggas att detta förhandsbesked har överklagats till Regeringsrätten. Ett annat domslut eller en annan motivering därifrån skulle kunna leda till ett frågan klagas ytterligare.

Den andra grunden jag anfört är införandet av hänvisningen till lagen om särskild löneskatt i reglerna om löneunderlag. Eftersom lagarna om sociala avgifter och särskild löneskatt använder sig av samma underlag för att beräkna avgift respektive skatt medförde införandet av den ytterligare hänvisningen att man endast utvidgade arbetstagarkretsen vid beräkning av löneunderlaget.<sup>66</sup> Detta tyder således också på att SAL och SLFL inte bara anvisar vilken typ av ersättning löneunderlaget består av utan också bestämmer omfattningen av arbetstagarbegreppet.

### 5.2.3 Arbetstagarbegreppet i lagen om socialavgifter

I 2 kap. 3 § SAL stadgas att det i underlaget för beräkning av arbetsgivaravgifter skall ingå sådan annan ersättning för utfört arbete som avses i 3 kap. 2 § 2 st. lagen (1962:381) om allmän försäkring (nedan benämnd AFL). Före skattereformen 1990 stadgades i 3 kap 2 § 2 st. AFL att ”Ersättning i pengar eller naturaförmåner för arbete som någon utfört för någon annans räkning utan att vara anställd i dennes tjänst skall, ..., anses som inkomst av anställning”. Detta innebar att för att arbetsgivaravgifter skulle utgå på utbetalda ersättningar krävdes inget anställningsförhållande, utan arbetsgivaravgifter skulle betalas även för ersättning som utgått till uppdragstagare och andra självständiga näringsidkare. Det fanns dock ett krav på att arbetet utförts för den som utbetalade ersättningen.

I ett remissvar från RSV, som delvis återges i propositionen till skattereformen, uppmärksammades att det var ett stort problem hur ersättningar som helt klart var ett utflöde av tjänsten men som kom från annan än arbetsgivaren skulle hanteras.<sup>67</sup> RSV angav vidare några exempel på olika typer av ersättningar som enligt verket borde avgiftsbeläggas. Ett av dem var att en anställd i ett bolag kunde erhålla en förmån, t.ex. fri bil, från ett annat bolag i samma koncern. Något arbetstagarförhållande till det andra bolaget fanns inte, trots detta var förmånen ett direkt utflöde av anställningen hos det första bolaget och utgjorde skattepliktig inkomst för den anställde.<sup>68</sup> Föredraganden i propositionen anförde: ”Genom att underlagen för inkomstskatten och socialavgiftsuttaget i högre utsträckning kommer att överensstämma med varandra kommer i de av RSV anförda fallen även socialavgifter att tas ut. Det bör emellertid vara den som betalt ersättningen eller förmånen som också skall betala avgiften även om något direkt anställningsförhållande inte föreligger.”<sup>69</sup>

Detta medförde att lydelsen i 3 kap. 2 § 2 st. AFL ändrades till ”Ersättning för utfört arbete i annan form än pension räknas som inkomst av anställning såvida ersättningen under ett år uppgår till minst 1000 kronor, *även om mottagaren inte är anställd hos den som utger ersättningen*. I nu angivna fall skall den som utför arbetet anses såsom arbetstagare och den som utger ersättningen såsom arbetsgivare. [min kursivering]” Detta innebär att avgiftsskyldigheten utvidgades till att också avse fall då den som utgett ersättningen och den för vars räkning arbetet utförts inte behöver vara samma person för att avgiftsskyldighet skall uppkomma. Det krävs dock att ersättningen kan ses som ersättning för utfört arbete och att en direkt eller indirekt koppling (intressegemenskap, ekonomisk gemenskap) finns mellan

<sup>66</sup> I 1 § 3 st. SLFL hänvisas till SAL (beräkningsunderlaget för arbetsgivaravgifter).

<sup>67</sup> Prop. 1989/90:110 s. 375 f.

<sup>68</sup> A prop. s. 376

<sup>69</sup> A prop. s. 377

utgivaren och den egentliga arbetsgivaren. Svenström har påpekat att kopplingen mellan den som utger ersättningen och den egentlige arbetsgivaren inte får alltför svag, hon tar som exempel upp en länsrättsdom från 1999-03-31.<sup>70</sup>

Länsrättsmålet handlade om en donationsstiftelse som beredde anställda och f.d. anställda vid länsstyrelsen och deras familjer möjlighet till rekreation genom att subventionera vistelse på semesteranläggningar, inte var skyldig att betala avgifter på värdet av förmånerna. Förmånerna ansågs inte vara ett utflöde ur tjänsten, eftersom donationsstiftelsens anknytning till arbetsgivaren/länsstyrelsen var alltför obetydlig. Stiftelsen hade ursprungligen tillkommit för att förvalta en fastighet som skänkts för att bebos av landskamreraren i Östergötlands län. Stiftelsen, vars nuvarande verksamhet grundades på ett testamentariskt förordnande, var helt fristående från arbetsgivaren och erhöll inga bidrag från denne.<sup>71</sup>

RÅ 1999 ref. 41 handlar om samma donationsstiftelse som länsrättsmålet ovan, rättsfrågan ses dock ur en annan synvinkel. Frågan i målet är om en destinatär skall beskattas i inkomstslaget tjänst vid utnyttjande av möjligheten att på förmånliga villkor hyra en av stiftelsen disponerad semesterbostad. Eftersom underlagen för inkomstskatt och socialavgiftsuttag i hög grad överensstämmer med varandra är rättsfallet intressant.<sup>72</sup> Regeringsrätten fann, liksom länsrätten i ovan angivna mål, att sambanden mellan destinatärens arbetsgivare och donationsstiftelsen var alltför svag för att föranleda beskattning i inkomstslaget tjänst för destinatären.

Ett viktigt undantag från skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter för anlitade uppdragstagare eller näringsidkare är när dessa innehar F-skattsedel. De allra flesta näringsidkare har F-skattsedel och står därigenom själv för sina socialavgifter. Men i och med att det inte finns något krav på att den som påbörjar en näringsverksamhet skall ansöka om F-skattsedel och att tilldelning inte sker ex officio kan det dock förekomma näringsidkare som saknar sådan.<sup>73</sup> Den som anlitat personen i fråga är då skyldig att betala arbetsgivaravgifter.

Sammanfattningsvis kan alltså sägas att löneunderlaget först och främst utgörs av ersättningar som lämnats till anställda i det egna bolaget. Till underlaget räknas emellertid också ersättningar som utgått till anställda i andra bolag, under förutsättning att det finns någon koppling mellan det utgivande bolaget och bolaget personen är anställd i. Dessutom ingår ersättningar som lämnats till anlitade självständiga näringsidkare som saknar F-skattsedel.

#### 5.2.4 Ersättningar som ingår i underlaget för beräkning av arbetsgivaravgifter

I föregående kapitel har konstaterats vilka personers ersättningar som får medräknas i löneunderlaget. Nästa fråga lyder: vilka olika typer av ersättningar ingår i löneunderlaget? Utgångspunkten för detta resonemang är 2 kap 3 § 1 st. SAL:

---

<sup>70</sup> Svenström SvSkT 1999 s. 446

<sup>71</sup> Länsrätten i Östergötlands län, mål nr 4056-97.

<sup>72</sup> Prop. 1989/90:110 s. 377

<sup>73</sup> Se 4 kap. 7 § skattebetalningslagen (1997:483)

Underlag för beräkning av avgifterna är summan av vad arbetsgivaren under året har utgett som lön i pengar eller annan ersättning för utfört arbete eller eljest med anledning av tjänsten, dock inte pension, eller andra skattepliktiga förmåner. I underlaget skall även ingå sådan annan ersättning för utfört arbete som avses i 3 kap. 2 § andra stycket lagen (1962:381) om allmän försäkring.

Den lydelse och innebörd paragrafen har etablerades genom skattereformen 1990. Då breddades nämligen basen för uttag av socialavgifter på arbetsinkomster. Skattereformen syftade till att inrätta en likformig beskattning av olika inkomster. I propositionen uttalas att socialavgifterna bara delvis var individrelaterade och således i stor utsträckning ekonomiskt sett utgjorde en skatt. Målet med ett neutralt skattesystem kunde uppnås enbart om reformen också fick omfatta uttaget av socialavgifter.<sup>74</sup>

Ur neutralitetssynvinkel var det angeläget att basen för inkomstskatten på förvärvsinkomster så långt möjligt var densamma som för socialavgifter. Skillnader här emellan skulle enligt föredraganden leda till ekonomiska snedvridningar bl.a. genom att det skulle uppstå en strävan från såväl arbetsgivare som anställda att övergå till löneförmåner som var avgiftsfria. Dessutom skulle det medföra väsentliga administrativa förenklingar om basen för socialavgifterna överensstämde med den för inkomstskatten.<sup>75</sup>

I paragrafens första stycke används uttrycket ”lön i pengar”. Med detta jämföras bl.a. arvode, bonus, dricks, förskott på lön, gage, gratifikationer, provision, tantiem, avgångsvederlag, obekvämhetsstillägg, resttidsersättning, semesterlön, semesterersättning, sjuklön, kontant ersättning för privata kostnader, penninggåvor från arbetsgivaren och avskrivna lån från arbetsgivaren.<sup>76</sup>

En förändring skattereformen medförde var att det tidigare använda begreppet ”naturaförmåner” byttes ut mot ”förmåner”. Skälet till detta var att man ville eliminera risken att vissa skattepliktiga ersättningar för arbete undgick arbetsgivaravgifter enbart på grund av att de varken kunde klassificeras som lön i pengar eller naturaförmåner. Exempelvis klagades att förmån av utköp av en vara till underpris från arbetsgivaren skulle belastas med arbetsgivaravgifter.<sup>77</sup> Andra avgiftspliktiga förmåner är bl.a. bilförmån, drivmedelsförmån, bostadsförmån och kostförmån. Hur förmåner värderas när de ingår i underlaget för arbetsgivaravgifter framgår av 9 kap. 2 § skattebetalningslagen (1997:483) vilken hänvisar till bestämmelserna i 8 kap. 14, 15 och 17 §§ samma lag. I flertalet fall gäller samma värdering som vid den anställdes inkomsttaxering, d.v.s. reglerna i 61 kap. IL.

Uttrycket ”eljest med anledning av tjänsten” infördes också genom skattereformen. Före 1990 krävdes att den utbetalade ersättningen skulle vara ersättning för arbete utfört för arbetsgivarens räkning. Detta innebar bl.a. att avgångsvederlag endast var avgiftsbelagt till den del som vederlaget utgjorde lön under uppsägningstid eller semesterlön och att inte heller skattepliktiga skadestånd som utgick enligt lagen (1982:80) om anställningsskydd (LAS)

---

<sup>74</sup> Prop. 1989/90:110 s. 371

<sup>75</sup> A prop. s. 372

<sup>76</sup> Norstedts laghandböcker, Socialavgifter, s. 2:5

<sup>77</sup> Prop. 1989/90:110 s. 752

omfattades av avgiftsskyldighet. Genom införandet av det nya uttrycket ansågs dessa ersättningar avgiftsbelagda.<sup>78</sup>

Sammanfattningsvis kan således konstateras att löneunderlaget består av ersättningar som lämnats för arbete i företaget, oavsett om dessa har utgått i kontanter eller andra värden. Utöver detta ingår även ersättningar som utgått utan att någon arbetsprestation utförts, bl.a. skadestånd som utbetalats till en anställd p.g.a. bestämmelser i LAS. Att denna senare typ av ersättningar ingår i löneunderlaget är intressant. Att ett fåmansföretag tvingas betala skadestånd enligt LAS torde, enligt min mening, inte medföra att en delägars kapitalavkastning från företaget ökar. Detta torde inte heller vara lagstiftarens syfte.

#### 5.2.5 Ersättningen skall ha utgått under året före beskattningsåret

I 43 kap. 12 § IL stadgas att löneunderlaget består av den ersättning som lämnats under året före beskattningsåret. Eftersom SAL styr innehållet i löneunderlaget, torde också denna lag styra huruvida en ersättning skall anses lämnad under föregående beskattningsår eller inte.

I 2 kap 3 § SAL används uttrycket ”vad arbetsgivaren under året har utgett”. Detta ger uttryck för den s.k. kontantprincipen, som innebär att avgiftsskyldighet för arbetsgivaravgifter uppkommer när ett avgiftspliktigt belopp eller en avgiftspliktig förmån har utbetalats kontant, blivit tillgängligt för lyftning eller på annat sätt faktiskt kommit arbetstagaren tillgodo.<sup>79</sup> Enligt resonemanget i ovanstående stycke, borde den s.k. kontantprincipen också avgränsa vilka ersättningar som ingår i ett visst års löneunderlag.

#### 5.2.6 Kommentar

I kapitel 5.2 har redogjorts för vilka ersättningar som ingår i löneunderlaget. Enligt reglerna i 57 kap. IL får en andelsägare lägga detta till sitt underlag för gränsbelopp vilket ökar delägars kapitalbeskattade utrymme vid utdelning. Utrymmet ökar med statslåneräntan plus en riskkompensation om 5 % av utbetald ersättning (för beskattningsåret 2000 gäller procentsatsen 10,57 %). Detta skulle kunna ses som att lagstiftaren beräknar en arbetstagers avkastning i ett företag till 10,57 % för beskattningsåret 2000. Med tanke på att företaget också betalar arbetsgivaravgifter (här antaget till 30 %) för den anställde kan den schablonmässigt bestämda avkastningen för en anställd beräknas till ca 8,1 % för beskattningsåret 2000. Företaget har antagligen också andra kostnader direkt hänförliga till den anställde, exempelvis arbetsrum, detta är dock svårt att beräkna och utesluts här. Med säkerhet kan dock sägas att det avkastningskrav lagstiftaren beräknat för en arbetstager är maximalt 8,1 % för nämnda år.

Enligt min mening torde 8,1 % understiga de avkastningskrav företag i praktiken räknar för sina arbetstager väsentligt. Att reglerna om löneunderlag således inte ens tar inte hänsyn till företagets kostnader för arbetstager i form av lön och arbetsgivaravgift medför alltså att ökningen av delägars kapitalbeskattade utrymme blir förhållandevis låg.

---

<sup>78</sup> Skatteutskottets betänkande 1990/91:10 s. 166 f.

<sup>79</sup> Prop. 1983/84:167 s. 53 och prop. 1986/87:107 s. 22

Det kan tilläggas att också Burmeister ifrågasatt om inte arbetsgivaravgifter skall medräknas i löneunderlaget. Han menar att eftersom en mycket stor del av arbetsgivaravgifterna idag i realiteten utgör skatt och kan likställas med preliminärskatt på lönekostnader borde dessa eller åtminstone en del av dessa få medräknas i löneunderlaget.<sup>80</sup>

### **5.3 Ersättningar som uttryckligen inte får medräknas i löneunderlaget**

#### 5.3.1 Inledning

I reglerna om löneunderlag undantas uttryckligen vissa ersättningar från att ingå i löneunderlaget. Det rör sig om ersättningar som täcks av statliga bidrag för lönekostnader, ersättningar som lämnats till arbetstagare som innehar kvalificerade andelar som getts ut av företaget eller dess dotterföretag samt ett belopp om 10 gånger det prisbasbelopp som gällde året före beskattningsåret. I detta kapitel skall jag mer ingående redogöra för dessa begränsningar av löneunderlaget.

#### 5.3.2 Ersättningar som täcks av statliga bidrag för lönekostnader

Vid beräkning av löneunderlaget gäller, enligt 43 kap. 13 § 1 st. 1 p. IL, att ersättningar som täcks av statliga bidrag för lönekostnader inte får medräknas. Med tanke på att det utgår en hel del statliga bidrag till privata företag blir bestämmelsen ganska betydelsefull.<sup>81</sup> Vilka bidrag är det då som avses med uttrycket statliga bidrag för lönekostnader?

I propositionen till reglerna om löneunderlag uttalas inte vad som avses med detta uttryck och inte heller varför statliga bidrag inte får beaktas. Motivet borde enligt min mening vara att det värde dessa bidrag består i inte har genererats genom företagets verksamhet och således inte skall utgöra grund för en beräkning av företagets kapitalavkastning.

Vid införandet av reglerna om löneunderlag gjorde skatteutskottet ett uttalande som ledde till ändring av den i propositionen föreslagna lydelsen. Detta uttalande medför viss ledning för vilka statliga bidrag som avses. I propositionens lagtext stadgades: ”Ersättning som täcks av lönebidrag e.d. får inte heller beaktas.”<sup>82</sup> Skatteutskottet uttalade att det är inte enbart var lönebidrag enligt förordningen (1991:333) om lönebidrag som åsyftades. Utskottet föreslog att detta skulle komma till bättre uttryck om det i lagtexten angavs att ersättning som täcks av ett statligt bidrag för lönekostnader inte få räknas in.<sup>83</sup>

Förordningen (1991:333) om lönebidrag torde således vara ett utmärkt exempel på vad som avses med statliga bidrag för täckande av lönekostnader. I förordningens andra paragraf

---

<sup>80</sup> Burmeister SN 1998 s. 751

<sup>81</sup> Under 1998 uppgick bidrag till privata företag och ekonomiska föreningar inom arbetsmarknadsområdet till 6,2 miljarder kronor. Av dessa gick 1,2 miljarder till arbetsmarknadspolitiska åtgärder, bl.a. rekryteringsstöd och bidrag till utbildning, och 2,3 miljarder till särskilt stöd för arbetshandikappade. Någon fördelning över hur stor del av de statliga bidragen som utgjorde ersättning för lönekostnader har jag inte lyckats finna men med tanke på den totala utbetalade summan torde det handla om ganska stora summor. (Ekonomistyrningsverket, ”Statens finanser 1998”, s. 46)

<sup>82</sup> Prop. 1993/94:234 s. 29

<sup>83</sup> Skatteutskottets betänkande 1993/94:25 s. 75



framgår att lönebidrag lämnas för att bereda anställning åt arbetshandikappade för vilka andra åtgärder inte lämpligen kan vidtas för att underlätta en arbetsplacering och att underlätta anställning för personer som uppbär sjukbidrag eller förtidspension. Bidraget får endast beviljas under förutsättning att lön och andra anställningsförmåner utgår efter vad som är ”normalt” i anställningen. Bidraget lämnas med ett belopp som motsvarar högst lönekostnaden (dock högst 13 000 kr), men storleken bestäms individuellt efter den arbetshandikappades arbetsförmåga.

Ett exempel på ett annat bidrag som torde minska löneunderlaget är bidrag som utgår enligt förordningen (1997:1275) om anställningsstöd. Detta stöd utgår för att stimulera anställningar av personer som har svårigheter att få ett reguljärt arbete. Ett krav är att det i anställningen lämnas ”normal” lön och andra anställningsförmåner. Stödets storlek är 50 % av lönekostnaden dock högst 350 kr per dag.

En intressant fråga är om bidrag som utgår enligt förordningen (1997:1276) om utbildningsstöd skall minska löneunderlaget. Detta utbildningsstöd får lämnas till en arbetsgivare som själv bekostar utbildning för en arbetstagare och som med anställningsstöd enligt förordningen (1997:1275) om anställningsstöd anställer en ersättare för den som deltar i utbildningen. Ett krav för att utbildningsstöd skall lämnas är att ersättaren får ”normal” lön och andra anställningsförmåner. Stödet utgår med 40 kr per utbildningstimme dock högst med 20 000 kr per anställd som utbildas. Detta syftar till att ersätta kostnader en arbetsgivare får då denne själv bekostar utbildning. Då en del av dessa extra kostnader är lönekostnader uppstår frågan om detta stöd, fastän det formellt är ett utbildningsstöd, helt eller delvis skall ses som ”ett statligt bidrag för täckande av lönekostnader” och därmed medföra att ersättningar undantas från löneunderlaget? Enligt min mening torde så inte vara fallet, dels på grund av att lagtexten uttryckligen avser statliga bidrag för täckande av lönekostnader och dels på grund av att det skulle uppstå svåra administrativa problem avseende hur stor del av bidraget som skulle hänföras till täckande av lön.

Många statliga bidrag som utgår för att täcka löner utbetalas emellertid direkt till den berörda personen och slussas således inte genom företaget denne arbetar i. Ett exempel är bidrag som utgår enligt förordningen (1994:936) om ungdomspraktikanter, enligt denna förordning erhåller praktikanten ersättning direkt från länsarbetsnämnden. Ett sådant bidrag inskränker därmed inte löneunderlaget, men å andra sidan betalar företaget inte ut någon lön till praktikanten som skulle komma att ingå i löneunderlaget.

De stöd som lämnas uppgår inte alltid till hela lönekostnaden. Lön som arbetsgivare betalar utöver bidraget borde, enligt min mening, få räknas in i löneunderlaget eftersom det i lagtexten stadgas att det är ersättning *som täcks* av statliga bidrag som inte får räknas in.

I reglerna om löneunderlag sägs inget om huruvida andra statliga stödformer skall minska löneunderlaget. Ett exempel RSV tar upp är om nedsättning av arbetsgivaravgifter inom stödområden eller för arbetstagare som arbetar utomlands skall minska löneunderlaget.<sup>84</sup> RSV

---

<sup>84</sup> RSV S 1999:21 p. 11.3.3.4

är av den ståndpunkten, i vilken jag instämmer, att löner, förmåner och ersättningar som utgår även under denna beteckning får medräknas i löneunderlaget.

Då det gäller vilken period ett statligt bidrag skall påverka löneunderlaget är RSV av den uppfattningen att det statliga bidraget bör avräknas mot den lön, förmån eller ersättning som bidraget avsett att täcka oavsett om det betalats ut under annat kalenderår än lönen, förmånen eller ersättningen.<sup>85</sup> Enligt min mening följer detta av den utformning lagtexten fått: ”Ersättning som täcks av ett statligt bidrag för lönekostnader...”. I lagtexten talas det ju om den ersättning som faktiskt täcks.

### 5.3.3 Ersättning till arbetstagare som innehar kvalificerade andelar

I 43 kap. 13 § 1 st. 2 p. IL stadgas att ersättningar till arbetstagare som har kvalificerade andelar som getts ut av företaget eller av ett annat företag inom samma koncern inte får medräknas med i löneunderlaget.

En fråga som uppkommer är vad som döljer sig bakom begreppet kvalificerade andelar. I 57 kap. 2 § 2 st. IL anges att vid tillämpning av det kapitlet likställs med andelar även andra delägarrätter som getts ut av företaget. Eftersom reglerna i 57 kap. endast är tillämpligt på fåmansföretag och då ett sådant bara kan utgöras av aktiebolag och ekonomiska föreningar borde begreppet andel vara liktydigt med andel i aktiebolag eller ekonomisk förening.<sup>86</sup> Vad begreppet delägarrätt innebär definieras i 48 kap. 2 § IL. Utöver aktie och andel i ekonomisk förening avses härmed rätt på grund av teckning av aktier, teckningsrätt, delrätt, vinstandelsbevis och konvertibelt skuldebrev i svenska kronor, termin och option vars underliggande tillgångar består av aktier eller annan tillgång än ovan nämnda med liknande konstruktion och verkningssätt.<sup>87</sup>

I RÅ 1997 ref. 71 behandlades frågan om vad begreppet ”av företaget utgivna finansiella instrument” innebar. Genom IL har begreppet ändrats till ”delägarrätter som getts ut av företaget”, rättsfallet är dock fortfarande av intresse. I målet hade ett fåmansföretag utfärdat en s.k. syntetisk option till en ledande befattningshavare i ett helägt dotterföretag mot betalning motsvarande marknadspriset. Den syntetiska optionen innebar en ovillkorlig rätt att i framtiden erhålla ett belopp som skulle beräknas med utgångspunkt i värdet på aktierna i dotterbolaget. Regeringsrätten kom fram till att optionen inte kunde anses som utgiven av företaget och därmed likställas med aktier i företaget. En eventuell vinst skulle alltså inte beskattas enligt reglerna i 3 § 12 mom. SIL. (numera reglerna i 57 kap. IL).

Den viktigaste följden, av att ersättningar till arbetstagare som innehar kvalificerade andelar inte får medräknas, är att ersättningar som lämnats till delägare som varit verksamma i betydande omfattning undantas från att ingå i löneunderlaget. Ersättningar som lämnats till verksamma delägares närstående får däremot medräknas i löneunderlaget. Enligt min mening torde det dock här finnas ett undantag och det gäller ersättning som lämnats till

---

<sup>85</sup> RSV S 1999:21 p. 11.3.3.4

<sup>86</sup> Utländska juridiska personer kan också omfattas enligt 56 kap. 2 § IL jämfört med 2 kap. 2 § IL. Här bortses emellertid från dessa.

<sup>87</sup> Definitionen i 48 kap. 2 § IL innehåller ytterligare exempel på delägarrätter. Jag har dock uteslutit dessa från uppräknningen eftersom jag funnit att de inte kan vara tillämpliga vid tillämpning av reglerna om löneunderlag.

företagsledares make eller barn.<sup>88</sup> Under vissa förutsättningar skall nämligen dessa ersättningar beskattas hos företagsledaren.<sup>89</sup> Motivet till detta är att en företagsledare inte skall kunna undgå progressionen i skatteskalen genom att fördela ”sin” ersättning på maka och barn. Dessa regler torde slå igenom i reglerna om löneunderlag, och medföra att den del av ersättningen som beskattas hos företagsledaren inte får ingå i löneunderlaget.

En annan fråga som blir aktuell, då ersättningar som lämnats till ägare av kvalificerade andelar inte får medräknas, är huruvida ersättning som lämnats till en anställd som under året före beskattningsåret blivit delägare får medräknas i löneunderlaget. Ett exempel skulle kunna vara att en anställd som under perioden 1 januari år 1 till 1 juli samma år erhåller 150 000 kr i ersättning. Den 1 juli år 1 erhåller den anställde andelar i företaget. Från denna tidpunkt och fram till 31 december år 1 är den anställde delägare och dessutom förutsätts han vara verksam i betydande omfattning. Under denna period har den anställde erhållit 200 000 kr i ersättning. Frågan är då, får ersättningen som lämnats till den anställde helt eller delvis medräknas i löneunderlaget år 2?

Inom RSV verkar man vara av den uppfattningen att den ersättning som den anställde erhållit under perioden då han endast var anställd, får medräknas i löneunderlaget men inte den lön som han erhållit som verksam delägare.<sup>90</sup> Eftersom lagtexten uttalar att det är ersättningar till arbetstagare som *har* kvalificerade andelar som inte får medräknas, och detta inte motsägs i förarbeten eller praxis, ansluter jag mig till den tolkning RSV gjort.

Ersättningar till arbetstagare som har kvalificerade andelar som getts ut av ett annat företag inom samma koncern får inte heller medräknas i löneunderlaget. Vilket koncernbegrepp som skall användas framgår varken av lagtext eller förarbeten. Användandet av civilrättsliga begrepp inom skatterätten har behandlats i en avhandling av Bergström. Enligt honom förekommer termer och uttryck, som är lånade från civilrätten, i stor utsträckning i skatterättslig lagstiftning bl.a. på grund av att det är praktiskt.<sup>91</sup> Genom en genomgång av rättspraxis har han kommit fram till att Regeringsrätten synes utgå från att civilrättsliga termer och uttryck har en enhetlig innebörd i civilrätten, som skall användas även inom skatterätten. Endast i situationer, där starka skatterättsliga skäl talat för att man måste ha olika lösningar vid tillämpningen av skilda skatterättsliga regler, har Regeringsrätten ibland använt civilrättsliga termer på ett varierande sätt i olika sammanhang.<sup>92</sup> Bergströms avhandling är från 1978 och man kan således ifrågasätta om hans undersökning av Regeringsrättens praxis står sig än idag. På senare år har emellertid Grosskopf/Grönfors<sup>93</sup> och Rabe/Johansson<sup>94</sup> uttalat att banden mellan civilrätten och skatterätten finns kvar, och att de till och med har förstärkts. Som grund för sina påståenden hänvisar de till rättsfallen RÅ 1989 ref. 62 I och II.

---

<sup>88</sup> Begreppet företagsledare definieras i 56 kap. 6 § 2 st. IL.

<sup>89</sup> 60 kap. 12-14 §§ IL.

<sup>90</sup> Jansson SvSkt 1997 s. 893

<sup>91</sup> Bergström s. 13

<sup>92</sup> A.a. s. 274

<sup>93</sup> Grosskopf & Grönfors SN 1990 s. 353

<sup>94</sup> Johansson & Rabe s. 579

Att det skulle finnas några starka skatterättsliga skäl som talar för en särskild skatterättslig koncerndefinition i det här fallet har jag inte funnit, således torde koncerndefinitionen i 1 kap. 5 § aktiebolagslagen 1975:1385 (nedan benämnd ABL) kunna tillämpas.<sup>95</sup>

En fråga som uppkommer är om ersättningar till arbetstagare som äger kvalificerade andelar som getts ut av ett annat företag inom samma koncern är en vanlig företeelse. Enligt min mening borde detta vara ganska ovanligt, speciellt med tanke på att Regeringsrätten klargjort att samtliga andelar som ägs av andra juridiska personer än dödsbon är att anse som ägda av utomstående vid tillämpning av 57 kap. 5 § IL.<sup>96</sup> För att en koncern skall vara för handen krävs enligt huvuddefinitionen i ABL att företaget där den anställde arbetar äger mer än hälften av samtliga röster för andelarna i den andra juridiska personen, vilken också den anställde äger andelar i. Äger företaget där den anställde arbetar den andra juridiska personen på så sätt som anges i ABL:s huvuddefinition innebär ju detta att den anställdes andelar inte kan vara kvalificerade p.g.a. bestämmelserna i 57 kap. 5 § IL. Regeln kan i och för sig komma att tillämpas om koncernen etablerats på så sätt som anges i de övriga koncerndefinitionerna i ABL, men tillämpningsområdet för bestämmelsen i reglerna om löneunderlag torde ändå begränsats rejält.<sup>97</sup>

#### 5.3.4 Avdrag med tio prisbasbelopp

När delägaren beräknat sitt sammanlagda löneunderlag skall han från detta räkna bort ett belopp som motsvarar tio gånger det prisbasbelopp som enligt 1 kap. 6 § lagen (1962:381) om allmän försäkring gällde året före beskattningsåret. I propositionen, som föregick införandet av reglerna om löneunderlag, förklarades detta med att kapitalavkastningen som genereras av anställda ökar med antalet anställda och att ökningen torde vara obetydlig i företag med endast några få anställda.<sup>98</sup> Således skulle ägare till företag med endast få anställda inte ha någon nytta av reglerna om löneunderlag. I proposition 1996/97:45 togs frågan om detta avdrag upp igen. Svenska Arbetsgivareföreningen och Företagarnas Riksorganisation ansåg att även de första tio basbeloppen (i IL:s terminologi prisbasbeloppen) borde få räknas med i löneunderlaget. Regeringen yttrade sig om detta:

*”Regeringen har tidigare understrukit vikten av att gynna små och medelstora företag. Inslaget i lönesummeregeln [reglerna om löneunderlag, min kommentar] som innebär att de första 10 basbeloppen [i IL:s terminologi prisbasbeloppen, min kommentar] inte får räknas med kan i vissa fall anses innebära att småföretag missgynnas. Ett slopande av den begränsningen innebär emellertid att med det reserverade budgetmässiga utrymmet kan löneunderlaget inte höjas till av utredningen föreslagna 70 % utan endast till 50 %. Regeringens uppfattning är att de första 10 basbeloppen bör avräknas så att lättnaden kan koncentreras till expanderande företag. Det innebär att underlaget kan höjas till 70%.”*<sup>99</sup>

<sup>95</sup> Jag vill påpeka att de civilrättsliga koncerndefinitioner som återfinns i aktiebolagslagen (1975:1385), årsredovisningslagen (1995:1554) och lagen om ekonomiska föreningar (1987:667) använder sig av i stort sett samma definition.

<sup>96</sup> RR:s dom den 19 november 1999, mål nr 7235-1998. Domen har också nämnts i kapitel 2.3.

<sup>97</sup> I kapitel 6.3 redogörs för de olika koncerndefinitionerna i ABL.

<sup>98</sup> Prop. 1993/94:234 s. 92

<sup>99</sup> Prop. 1996/97:45 s. 40 f.

Motivet, till att tio prisbasbelopp skall räknas av från löneunderlaget, verkar således numera vara statsfinansiella skäl, inte som regeringen uttryckte det i den tidigare propositionen att kapitalavkastningen endast ökar marginellt i företag med små löneutbetalningar d.v.s. företag med ett fåtal anställda. En annan orsak till avräkningsregeln skulle kunna vara administrativa skäl. Skulle alla småföretag få använda sig av reglerna om löneunderlag skulle detta nämligen innebära en ännu större arbetsbelastning på skattemyndigheterna, vilket inte kan anses eftersträvansvärt.

### 5.3.5 Kommentar

I propositionen som föregick införandet av reglerna om löneunderlag anges att det var nödvändigt att förbättra situationen för små och medelstora företag.<sup>100</sup> Av kapitel 5.3 har framgått att en del ersättningar undantas och att ett belopp om 10 prisbasbelopp skall avräknas innan löneunderlaget får ingå i underlaget för gränobelopp. Med tanke på dessa begränsningar ställer jag mig frågande till om reglerna om löneunderlag faktiskt gynnar en av de grupper företag som skulle gynnas genom införandet, de små företagen. Beaktar man att 66 % av alla arbetsgivare betalade ut mindre än 500 000 kr i löner under 1998, många av dessa arbetsgivare är antagligen fåmansföretag, framstår det som om det är ganska få delägare som kan utnyttja reglerna om löneunderlag.<sup>101</sup>

I doktrin har bestämmelsen om att 10 prisbasbelopp skall dras av från löneunderlaget kritiserats av bl.a. Burmeister.<sup>102</sup> Han anser att det är märkligt att de allra minsta företagen diskrimineras genom reglernas utformning när den politiska diskussionen handlat om att det just är i dessa företag som sysselsättningen skall öka. Ett slopande av denna regel synes enligt honom därför motiverat.

Angående de begränsningar som uppställs på löneunderlaget kan dessutom nämnas att Tjernberg kritiserat det faktum att de verksamma delägarnas egna löneuttag inte tillmäts någon betydelse. Han är av den uppfattningen att detta kan skapa allvarliga situationer av bristande likformighet, mellan företag med en anställd och företag med flera anställda.<sup>103</sup>

## **5.4 Ersättningar som lämnats till utlandsanställda**

I Skatterättsnämndens förhandsbesked från 1998-06-23 gav nämnden ett nekande svar på frågan huruvida ersättningar till utlandsanställda får medräknas i löneunderlaget. Eftersom Sverige sedan 1995 är medlemmar i EU blir frågan huruvida Skatterättsnämndens tolkning av reglerna om löneunderlag, i ovan nämnda förhandsbesked, strider mot EG-rättens diskriminerings- och restriktionsförbud.

---

<sup>100</sup> Prop. 1993/94:234 s. 88

<sup>101</sup> RSV, Skattestatistisk årsbok 1999 s. 41

<sup>102</sup> Burmeister SN 1998 s. 751, Se också Larsson SN 1999 s. 254

<sup>103</sup> Tjernberg 1999 s. 267 f. För en jämförelse av löneunderlagets betydelse för olika företag, se Henreksson, Ekonomisk debatt 1998 s. 130 f. Henrekssons jämförelse tar utgångspunkt i lättnadsreglerna och inte reglerna för beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag. Den är enligt min mening ändå av intresse.

Frågeställningen är först och främst intressant för en i Sverige bosatt fysisk person, som genom verksamhet i sitt svenska fåmansbolag omfattas av reglerna i 57 kap. IL. Om hans svenska fåmansbolag har ett dotterföretag i ett annat EU-land, får han vid beräkning av löneunderlaget medräkna ersättningar som lämnats till arbetstagare i detta bolag? Huruvida ersättningar till arbetstagare i dotterföretag får medräknas behandlas utförligt nedan i kapitel 6.3 och 6.4. Eftersom innehav i utländska juridiska personer kan omfattas av reglerna i 57 kap. IL blir frågeställningen också intressant för en i Sverige bosatt fysisk person som direkt äger en utländsk juridisk person.<sup>104</sup> Får han, under förutsättning att hans andelar i detta företag omfattas av reglerna i 57 kap. IL, vid beräkning av sitt underlag till gränsbelopp medräkna ett eventuellt löneunderlag i sitt utländska företag? Den praktiska betydelsen av denna frågeställning inskränks emellertid avsevärt gentemot den förra eftersom det krävs att delägaren eller någon denne närstående är verksam i betydande omfattning i den juridiska personen för att reglerna i 57 kap. skall vara tillämpliga.

Frågan om ersättningar till utlandsanställda får medräknas i löneunderlaget besvarades som sagt nekande av Skatterättsnämnden. I samma förhandsbesked behandlades emellertid också frågan om utgången hade varit annorlunda om Romfördragets regler om diskriminerings- och restriktionsförbud hade beaktats.

Skatterättsnämnden bedömde att artikel 52 (rätten att etablera verksamhet i annan medlemsstat på samma villkor som gäller för etableringslandets medborgare)<sup>105</sup> respektive artikel 73 b (vilken behandlar hinder för kapitalets fria rörlighet)<sup>106</sup> i Romfördraget borde vara föremål för prövning. Skatterättsnämndens tolkning av dessa artiklar medförde dock inte att utgången av förhandsbeskedet ändrades. Nämndens motivering till att artikel 52 i fördraget inte är tillämplig lyder:

*”Artikel 52 behandlar rätten att etablera verksamhet i annan medlemsstat på samma villkor som gäller för etableringslandets medborgare. Någon särbehandling i Sverige på grund av att sökandena inte är svenska medborgare är det inte fråga om här. Inte heller är det fråga om särbehandling på grund av att etableringen skett t ex i form av en filial istället för i form av ett svenskt bolag. Artikel 52 är därför enligt Skatterättsnämndens mening inte tillämplig. Särbehandlingen har i detta fall sin grund i att sökandena äger del i ett utländskt bolag och inte i ett svenskt.”*

Huruvida denna tolkning är korrekt kan endast EG-domstolen avgöra eftersom denna domstol är högsta instans när det gäller tolkning av EG-rätten.<sup>107</sup> Vid tolkning av bl.a. Romfördragets artiklar får nationella domstolar begära förhandsavgörande om hur artiklarna skall tolkas.<sup>108</sup> I mål C-134/97 klagade emellertid EG-domstolen att Skatterättsnämnden inte har behörighet att få förhandsavgörande då nämnden inte ansågs vara en domstol. Att Skatterättsnämnden inte begärde förhandsavgörande är således naturligt.

<sup>104</sup> 57 kap. 1 § IL jämfört med 56 kap. 2 § IL och 2 kap. 2 § IL.

<sup>105</sup> Artikeln har, i och med Amsterdamfördragets ikraftträdande, fått artikelnummer 43.

<sup>106</sup> Artikeln har, i och med Amsterdamfördragets ikraftträdande, fått artikelnummer 56.

<sup>107</sup> Steiner & Woods s. 30 och 416 ff.

<sup>108</sup> Artikel 234 st. 2 Romfördraget.

Skatterättsnämndens avgörande i detta förhandsbesked har emellertid överklagats till Regeringsrätten. Eftersom Regeringsrätten är sista instans i detta ärende skall domstolen av EG-domstolen begära ett förhandsavgörande om hur Romfördragets artiklar skall tolkas.<sup>109</sup> Att Regeringsrätten har rätt att begära förhandsavgörande i ärenden som avser förhandsbesked fastställdes av EG-domstolen i mål C-200/98.

I samma mål, C-200/98, behandlades innebörden av artikel 52 i Romfördraget. Den tolkning av artikeln som EG-domstolen framhåller är enligt min mening mycket intressant för huruvida reglerna om löneunderlag, i Skatterättsnämndens tolkning, strider mot restriktionsförbudet i artikel 52 i Romfördraget. EG-domstolen anförde nämligen följande:

*”Vad beträffar bestämmelserna om etableringsfrihet [artikel 52, min kommentar] skall det klargöras att även om dessa bestämmelser enligt ordalydelsen särskilt syftar till att säkerställa nationell behandling i värdstaten, föreskriver de samtidigt ett förbud mot att ursprungsstaten hindrar en av dess medborgare eller ett bolag som bildats i överensstämmelse med dess lagstiftning och som i övrigt motsvarar definitionen i artikel 58, från att etablera sig i en annan medlemsstat (dom av den 27 september 1988 i mål 81/87, Daily Mail and General Trust, REG 1988, s. 5483, punkt 16, svensk specialutgåva, volym 9, s. 693, och dom av den 16 juli 1998 i mål C-264/96, ICI, REG 1998, s. I-4695, punkt 21).”*

Enligt EG-domstolen föreskriver alltså artikel 52 också ett förbud mot att ursprungsstaten hindrar en av dess medborgare eller ett av dess bolag från att etablera sig i en annan medlemsstat. Om ersättningar utbetalda till EU-medborgare i andra medlemsstater än Sverige inte får medräknas i löneunderlaget kan detta, enligt min mening, innebära att reglerna om löneunderlag strider mot restriktionsförbudet i artikel 52. Regeln missgynnar nämligen etablering av företag i ett annat EU-land eftersom en svensk andelsägare inte får tillgodoräkna sig löneunderlag vid beräkning av underlag för gränsbelopp, vilket han hade fått göra om han etablerat företaget i Sverige. (Jag förutsätter att ägaren omfattas av reglerna i 57 kap. IL och att övriga kriterier i 43 kap. 12-16 §§ IL är uppfyllda). Det skall således bli mycket intressant att se vad Regeringsrätten kommer fram till.

## 6 Dotterföretag

### 6.1 Inledning

I 43 kap. 12 § IL stadgas att också ersättningar som lämnats till arbetarna i dotterföretag får räknas in i löneunderlaget. Detta stadgande medför att en hel del frågor uppkommer, vilka jag skall behandla i detta kapitel.

---

<sup>109</sup> Artikel 234 st. 3 Romfördraget.

## 6.2 Termen dotterföretag

I andra bestämmelser inom skattelagstiftningen som använder sig av termen dotterföretag ges ibland en definition av vad som avses direkt i lagtexten.<sup>110</sup> När det gäller reglerna om löneunderlag anges dock varken i lagtext eller förarbeten vad som avses med dotterföretag. I liknande fall har, vilket jag tidigare nämnt, den civilrättsliga koncerndefinitionen ibland kommit att användas.<sup>111</sup> Att detta även skulle gälla vid tillämpning av reglerna om löneunderlag har bl.a. framhållits av Tjernberg.<sup>112</sup> Han anser att det civilrättsliga koncernbegreppet i ABL skall användas vid bedömningen av huruvida ett dotterföretag är för handen. Även RSV anser att det civilrättsliga koncernbegreppet torde vara det som avses. I RSV S 1999:21 anges att med dotterföretag i reglerna om löneunderlag bör avses sådan juridisk person som utgör dotterföretag enligt 1 kap. 5 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 1 kap. 4 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar (nedan benämnd EFL). Nämda koncerndefinitioner är i stort sett likalydande bortsett från att moderbolaget utgörs av ett aktiebolag respektive en ekonomisk förening.

Utöver doktrinuttalanden pekar också den praxis som finns på området på att det är den civilrättsliga definitionen som skall användas vid bedömningen av om dotterföretag föreligger. Det finns ett förhandsbesked avgjort av Regeringsrätten som behandlar termen dotterföretag i reglerna om löneunderlag, nämligen RÅ 1998 not 265.

Förhandsbeskedet gällde om Stefan A, som var ensam ägare i Revisor Stefan A. AB (RAB), fick tillgodoräkna sig ett löneunderlag i ett kommanditbolag som RAB var delägare i. RAB var tillsammans med 15 andra aktiebolag delägare i ett kommanditbolag i vilket revisionsverksamhet bedrevs med ett sextiotal anställda. I ansökan angavs att inget av de delägande aktiebolagen hade ett sådant inflytande i kommanditbolaget att detta utgjorde dotterföretag i årsredovisningslagens mening. Personligen var Stefan A anställd i RAB och uppbar en årslön som översteg 10 basbelopp. Stefan A ville få svar på frågan om han vid beräkning av löneunderlag fick medräkna RAB's andel av utbetalda löner i kommanditbolaget. Skatterättsnämnden besvarade frågan nekande med följande motivering:

”För bl a sådana aktier som är kvalificerade enligt 3 § 12 mom. SIL [numera 57 kap. 4 § IL, min kommentar] beräknas löneunderlag enligt 3 § 12 d mom. SIL [numera 43 kap. 12-16 §§ IL, min kommentar]. I löneunderlaget ingår vissa ersättningar (lön), som utgår till arbetstagare i företaget och i dess dotterföretag. Verksamhet i kommanditbolaget kan inte, såvitt nu är ifråga, jämföras med verksamhet i RAB. Med hänsyn härtill och till att kommanditbolaget inte är ett dotterföretag till RAB får Stefan A. inte tillgodoräkna sig någon andel av de löner som utgår till arbetstagare i kommanditbolaget vid beräkning av löneunderlag avseende aktierna i RAB.”

Stefan A överklagade till Regeringsrätten, vilken gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden och således fastställde förhandsbeskedet.

<sup>110</sup> Se exempelvis reglerna om koncernbidrag, 35 kap. 2 § IL.

<sup>111</sup> Se kapitel 5.3.3.

<sup>112</sup> Tjernberg 1998 s. 72



I motiveringen till domslutet anges dock inte på vilken grund som kommanditbolaget inte kan anses vara ett dotterföretag till RAB. Indirekt kan man kanske utläsa att prövningen skett mot årsredovisningslagens (1995:1554) (nedan benämnd ÅRL) koncerndefinition.<sup>113</sup>

I ett annat förhandsbesked från Skatterättsnämnden, daterat 1997-09-23, konstaterar nämnden att inget hindrar att den dubbla koncern tillhörighet som kan uppkomma enligt 1 kap. 5 § ABL får verkan vid tillämpning av sådana skatteregler som tar sikte på koncernbolag. Således anser Skatterättsnämnden att båda bolagen som ansökt om förhandsbesked får tillgodoräkna sig löneunderlag från ett gemensamt ägt bolag eftersom båda utgör moderbolag, enligt koncerndefinitionen i ABL, till detta. Detta förhandsbesked kan alltså också tas till intäkt för att den civilrättsliga koncerndefinition, som bl.a. återfinns i 1 kap. 5 § ABL, skall användas vid tolkning av termen dotterföretag i reglerna om löneunderlag. Det skall dock tilläggas att förhandsbeskedet inte överklagades. Eftersom Regeringsrätten inte bedömt frågan är avgörandet således av mindre värde.

Sammanfattningsvis kan dock sägas att de uttalanden som finns i doktrin om termen dotterföretag i reglerna om löneunderlag framhåller att det är den civilrättsliga koncerndefinitionen som skall användas. Dessa uttalanden backas dessutom upp av de få rättsfall som finns på området. Eftersom de civilrättsliga definitionerna i ABL, ÅRL och EFL i stort sett är likalydande kommer jag i följande kapitel som utgångspunkt använda den definition som återfinns i ABL.

## **6.3 Koncerndefinitionen i ABL**

### **6.3.1 Inledning**

En koncern består av en grupp i och för sig juridiskt självständiga företag, där ett av dem såsom moderföretag behärskar de övriga, dotterföretagen.<sup>114</sup> En legal reglering av vissa associationsrättsliga problem som koncernväsendet ger upphov till skedde för Sveriges del först genom 1944 års Aktiebolagslag. Den koncerndefinition som då skapades omfattade bara aktiebolag. Vissa förändringar i koncerndefinitionen gjordes vid tillkomsten av 1975 års Aktiebolagslag, den viktigaste var att även andra, svenska såväl som utländska, associationsformer än aktiebolag godtogs som dotterföretag.

Sedan den 1 januari 1995 är Sverige medlem i den Europeiska Unionen. Detta har bl.a. inneburit att vi varit tvungna att anpassa vår bolags- och redovisningslagstiftning till EG:s krav. Ett steg var att implementera EG:s koncernredovisningsdirektiv (83/349/EEG), vilket ledde till att vår koncerndefinition förändrades. Direktivet var endast tvingande avseende medlemsstaternas redovisningsregler men av ”rättssystematiska och praktiska skäl” förändrade lagstiftaren också koncerndefinitionen i ABL.<sup>115</sup>

Koncerndefinitionen i ABL återfinns numera 1 kap. 5 §. Det första stycket i paragrafen innehåller fyra olika kriterier för vad som konstituerar en koncern.

---

<sup>113</sup> Definitionen av dotterföretag i ÅRL överensstämmer med de som återfinns i ABL och EFL.

<sup>114</sup> Nial & Johansson s. 299

<sup>115</sup> Prop. 1995/96:10 del 2 s. 110

Ett aktiebolag är moderbolag och en annan juridisk person dotterföretag, om aktiebolaget

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i den juridiska personen,
2. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar,
3. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledarmötena i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller
4. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över denna på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar.

I paragrafens andra stycke stadgas att koncernförhållande också uppstår om moderbolaget genom eller tillsammans med ett eller flera dotterföretag står i förhållande till ett ytterligare företag på sådant sätt som angivits i första stycket. Kort sagt, indirekta dotterbolagsförhållanden likställs med direkta sådana.

I svensk rätt är, som framgår av definitionen, det ägande företaget utgångspunkten när man bedömer koncernförhållanden. Koncerndefinitionen i ABL omfattar bara svenska moderaktiebolag, då lagstiftaren ansett att det skulle kunna uppkomma mycket svårlösta problem om ABL skulle tillämpas även på utländska moderbolag.<sup>116</sup>

Ett dotterföretag utgörs emellertid av ”en annan juridisk person”. Det innebär att det inte bara är aktiebolag som kan vara dotterföretag utan också andra associationsformer, även utländska, förutsatt att de är juridiska personer.

### 6.3.2 Dotterföretag enligt reglerna om löneunderlag

Som framgått i föregående kapitel kan alltså andra juridiska personer än aktiebolag utgöra dotterföretag enligt ABL:s koncerndefinition. En fråga som uppkommer är huruvida detta slår igenom i reglerna om löneunderlag.

Före IL:s ikraftträdande stadgade lagtexten att ett löneunderlag i ett dotterföretag som inte var helägt fick medräknas till så stor del av beloppet som svarade mot moderföretagets andel av antalet aktier eller andelar i dotterföretaget. Användningen av orden ”aktier eller andelar” kunde tolkas som att löneunderlag i alla de typer av juridiska personer som kunde utgöra dotterföretag enligt koncerndefinitionen i ABL fick tillgodoräknas. Även i doktrin har detta framstått som en möjlig tolkning. I en kommentar till RÅ 1998 not. 265 menar Svensson att förhandsbeskedet är ett utpräglat in casu-avgörande då Skatterättsnämnden använt sig av lokutionen ”såvitt nu är i fråga”. För egen del utesluter han därför inte att löneunderlag i kommanditbolag kan ingå i löneunderlaget, förutsatt att de övriga villkor som anges i 3 § 12 d mom. SIL (numera i 43 kap. 12-16 §§ IL) är uppfyllda.<sup>117</sup> En annan tolkning kunde emellertid vara att orden ”aktier eller andelar” bara avsåg aktier i aktiebolag och andelar i ekonomiska föreningar, eftersom reglerna i 3 § 12 mom. SIL (numera reglerna i 57 kap. IL) endast tillämpas på dessa associationsformer.

---

<sup>116</sup> Prop. 1995/96:10 del 2 s. 110 och 288

<sup>117</sup> Svensson SN 1999 s. 313 f.

Efter ikraftträdandet av IL har emellertid reglerna om löneunderlag fått en ny lydelse avseende löneunderlag i delägda dotterföretag. Numera anges: ”Om ersättningen avser arbetstagare i ett dotterföretag som inte är helägt, skall så stor del av ersättningen räknas med som motsvarar moderföretagets andel av antalet aktier i dotterföretaget.” Orden ”eller andelar” har således utgått, frågan är om en materiell ändring är avsedd och att det numera endast är löneunderlag i dotteraktiebolag (hel- eller delägda) som får medräknas.

I Skattelagskommitténs lagtextsförslag till IL finns orden ”eller andelar” med.<sup>118</sup> Orden har sedan tagits bort i propositionen utan att något skäl till detta anges i direkt anslutning till paragrafen.<sup>119</sup> I propositionens sjunde kapitel, vilket behandlar språkliga frågor, kommenteras emellertid användningen av termerna aktier och andelar i IL. Regeringen anför:

*I årsredovisningslagen (1995:1554) används ordet andel för att beteckna aktier och andra andelar, se 1 kap. 3 §. Det kan vara praktiskt att ha samma uttryckssätt i IL som i årsredovisningslagen varför uttryckssättet i IL bör ändras. Det medför att ordet aktier stryks eller byts ut mot andel i de flesta bestämmelserna. Det kommenteras inte särskilt i de enskilda paragraferna. I de fall en bestämmelse gäller bara för andelar i aktiebolag behålls emellertid ordet aktie, se t.ex. 42 kap. 16 § IL där andelarna i moderbolaget benämns aktier eftersom moderbolaget måste vara ett aktiebolag.<sup>120</sup>*

När det gäller lagtextens lydelse i reglerna om löneunderlag kan konstateras att orden ”aktier eller andelar” har ersatts med ordet ”aktier”. Detta antyder att lagstiftaren ansett att det endast är löneunderlag i dotteraktiebolag som skall få medräknas i delägarens totala löneunderlag. Som ovan nämnts har denna ändring dock inte kommenterats särskilt, och således är det oklart om min tolkning är korrekt. Regeringsrätten har emellertid i ett mål gjort ett uttalande som innebär att, den omständigheten, att lagstiftaren inte beaktat alla möjliga följder av en lagändring, inte utgör skäl att frånga lagtextens lydelse.<sup>121</sup> I målet använder sig Regeringsrätten i och för sig av formuleringen ”i förevarande fall” och det är inte säkert att man skulle komma till samma slutsats i vårt fall. En aspekt som dock talar för samma slutsats är att reglerna om löneunderlag utgör s.k. fördelslagstiftning, vilket innebär en snäv tolkning. Ytterligare en aspekt som talar för att lagtextens nya lydelse innebär en ändring är att Regeringsrätten på senare år synes ha varit mera benägen att strikt följa lagens bokstav och slagit fast att lagtextens ordalydelse, objektivt tolkad, skall följas.<sup>122</sup>

Fastän reglerna i IL inte skall tillämpas förrän beskattningsåret 2001 kommer jag, på grund av den ovan diskuterade ändringen i reglerna om löneunderlag, endast att behandla dotterföretag i form av aktiebolag.

<sup>118</sup> SOU 1997:2 del 1 s. 259

<sup>119</sup> Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 514

<sup>120</sup> A. prop. del 1 s. 512 f.

<sup>121</sup> RÅ 1992 ref. 94

<sup>122</sup> Johansson & Rabe s. 574. Författarna hänvisar till en rad rättsfall där Regeringsrätten klargjort att förarbetsuttalanden som står i strid med en lagregels ordalydelse eller med dess allmänna syfte inte skall beaktas.

### 6.3.3 Dotterföretag i form av aktiebolag

Enligt den första koncerndefinitionen föreligger ett koncernförhållande om ett aktiebolag innehar mer än hälften av rösterna i ett annat aktiebolag. Innehav av mer hälften av rösterna i ett aktiebolag innebär att man har mer än hälften av rösterna på bolagsstämman. Eftersom bolagsstämman är det högsta beslutande organet i ett aktiebolag blir följden att man har ett bestämmande inflytande.<sup>123</sup>

Enligt 3 kap. 1 § ABL gäller normalt en aktie - en röst, men enligt paragrafens andra stycke kan man i bolagsordningen bestämma att det skall finnas olika slag av aktier. En olikhet man kan införa är differentiering av röstvärdet på aktierna. Det finns dock en begränsning, ingen aktie får ha ett röstvärde som överstiger tio gånger röstvärdet för en annan aktie.<sup>124</sup> Detta innebär att ett koncernförhållande kan uppkomma utan att moderbolaget innehar mer än hälften av antalet aktier, det räcker att bolaget innehar så många aktier att det därmed har mer än hälften av rösterna på stämman. Bestämmelser om varierande röstvärde förekommer emellertid sällan.<sup>125</sup>

Innan koncerndefinitionen ändrades genom implementeringen av EG-direktivet krävdes ägande av aktier eller andelar för att ett koncernförhållande skulle vara för handen. Numera krävs endast innehav, vilket innebär att ett koncernförhållande skulle kunna uppkomma genom att någon innehar aktier eller andelar exempelvis som pant. Den grundläggande principen i svensk aktiebolagsrätt om en akties odelbarhet medför emellertid att ägande- och rösträtt inte kan skiljas åt.<sup>126</sup> En pantsättning av svenska aktier innebär därför inte att rösträtten övergår till panthavaren. Direktivet var dock tvingande på denna punkt och således fick koncerndefinitionen denna lydelse. Detta får av angivna skäl inte någon större betydelse när det gäller svenska aktier, men ett svenskt aktiebolag skulle kunna ha ett utländskt dotterbolag p.g.a. aktieinnehav i form av pant under förutsättning att rättsordningen i dotterföretagets land tillåter separation av ägande- och rösträtt.<sup>127</sup>

Tidigare stadgades i ABL att ingen fick rösta för mer än en femtedel av de på stämman företrädda aktierna, om inte annat framgick av bolagsordningen. En fråga som då uppstod var hur ett potentiellt moderbolags röstandel skulle beräknas om rösträtten begränsades, och om det över huvud taget förelåg ett koncernförhållande i en sådan situation.<sup>128</sup> Numera gäller att en aktieägare får rösta för det fulla antalet aktier som han äger eller företräder, om inte annat föreskrivs i bolagsordningen.<sup>129</sup> Problemet har därigenom blivit mindre men det kvarstår för ägare i bolag som har föreskrifter som begränsar rösträtten i sin bolagsordning.<sup>130</sup>

<sup>123</sup> Rodhe s. 162

<sup>124</sup> 3 kap. 1 § 5 st. ABL

<sup>125</sup> Rodhe s. 130

<sup>126</sup> Prop. 1995/96:10 del 2 s. 111, Se också om rösträttsöverlåtelse i Kedner, Roos & Skog "Aktiebolagslagen med kommentarer" del I s. 278. Det finns emellertid ett undantag från denna princip, nämligen 3:15 ABL, som gäller vissa aktieöverlåtelser på grund av testamente. Härom se Rodhe s. 166 f.

<sup>127</sup> Prop. 1995/96:10 del 2 s. 111 och 177

<sup>128</sup> Rutberg & Skog SvSkt 1997 s. 576

<sup>129</sup> 9 kap. 5 § ABL, se dock punkten 6 i övergångsbestämmelserna till 1998:760.

<sup>130</sup> En diskussion förs kring problemet i Rutberg & Skogs artikel i SvSkt 1997 s. 576 f.

Den andra koncerndefinitionen ger vid handen att ett koncernförhållande uppkommer då ett aktiebolag har ett ensamt bestämmande inflytande genom att det äger aktier eller andelar i en juridisk person och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar, ett s.k. konsortialavtal. Ett konsortialavtal betecknar ett avtal mellan aktieägare avseende samverkan dem emellan i deras aktieägarenskap.<sup>131</sup> Det har till syfte att binda de anslutna aktieägarnas rösträtt så att de röstar antingen i enlighet med majoritetsbeslut av konsortiet eller i enlighet med ett beslut av en konsortieledare när det blir aktuellt att fatta beslut på bolagsstämman.<sup>132</sup>

Denna andra definition stadgar, till skillnad från den första, att en del av aktierna skall innehas med äganderätt. Hur stor andel som krävs anges dock ej, men enligt Rutberg och Skog torde även ett marginellt innehav vara tillräckligt.<sup>133</sup> Utöver ägande av aktier krävs som sagt också att moderbolaget på grund av ett avtal med andra delägare förfogar över mer än hälften av rösterna på bolagsstämman. Tidigare har ett sådant avtal inte kunnat vara grunden för ett koncernförhållande, men eftersom föreskriften i direktivet var tvingande införlivades den med svensk rätt.<sup>134</sup>

Rutberg och Skog tar upp frågorna om hur långtgående ett konsortialavtal delägarna emellan måste vara för att moderbolaget i lagens mening skulle anses ”förfoga” över mer än hälften av rösterna i dotterföretaget och om en rösträttsfullmakt skulle vara tillräcklig. Den stora skillnaden mellan en rösträttsfullmakt och ett konsortialavtal är, enligt min mening, att aktieägaren vid ingående av ett konsortialavtal avsäger sig sin autonoma rösträtt på ett mer markant sätt än vid utgivande av en rösträttsfullmakt. Den senare innebär, i och för sig, i likhet med ett konsortialavtal att aktieägaren överläter sin rösträtt på bolagsstämman till någon annan, men dels kan fullmakten enligt allmänna regler återkallas när som helst och dels är fullmaktens giltighetstid begränsad i lag till ett år.<sup>135</sup> Detta förhållande ensamt anser jag medföra att innehav av rösträttsfullmakter inte kan konstituera ett koncernförhållande, strukturen är inte tillräckligt stabil.

Rutberg och Skog anlägger emellertid ett annat resonemang. De menar att det antagligen skulle krävas att det presumtiva moderbolaget ensamt och i alla frågor kunde besluta på vilket sätt rösträtten för aktierna skulle utövas, och på grund av detta skulle inte en rösträttsfullmakt vara tillräcklig.<sup>136</sup> Jag är beredd att hålla med, meningen med en rösträttsfullmakt torde vara att ombudet skall rösta efter aktieägarens instruktioner. Vidare kan antas att Rutberg och Skogs resonemang innebär att ett konsortialavtal som innebär att de anslutna aktieägarna förbinder sig att rösta på bolagsstämman efter ett majoritetsbeslut av konsortiet inte är tillräckligt, såvida moderbolaget inte har ensam majoritet vid dessa beslut.

Det skall dock påpekas att även om en part i ett konsortialavtal brutit mot de anvisningar som konsortiet gett kan inte ett bolagsstämmobeslutet klandras. I 9 kap. 39 § ABL stadgas nämligen att ett bolagsstämmobeslut endast får klandras om beslutet inte har tillkommit i

---

<sup>131</sup> Roos s. 46

<sup>132</sup> A.a. s. 87

<sup>133</sup> Rutberg & Skog SvSkt 1997 s. 577

<sup>134</sup> Prop. 1995/96:10 del 2 s. 112

<sup>135</sup> Om rösträttsfullmakt se 9 kap. 3 § ABL.

<sup>136</sup> Rutberg & Skog SvSkt 1997 s. 577 f.

behörig ordning eller på annat sätt strider mot ABL, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen.<sup>137</sup> Ett brott mot givna anvisningar kan således endast innebära ett civilrättsligt avtalsbrott, vilket exempelvis kan mynna ut i en skadeståndstalan. Detta innebär enligt min mening att inte heller ett koncernförhållande p.g.a. konsortialavtal är en riktigt stabil grund.

Den tredje definitionen innebär att om ett aktiebolag äger aktier eller andelar i en annan juridisk person och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan föreligger ett koncernförhållande. Liksom enligt den andra koncerndefinitionen krävs innehav av aktier med äganderätt.

Styrelsen utses enligt huvudregeln av bolagsstämman.<sup>138</sup> I bolagsordningen får det dock föreskrivas att en eller flera ledamöter får utses på annat sätt, dock inte av styrelsen eller av styrelseledamöter. Detta ger en öppning till den tredje koncerndefinitionen, det kan exempelvis finnas bestämmelser i bolagsordningen i ett aktiebolag att ett annat aktiebolag har rätt att utse mer än hälften av styrelseledamöterna i bolaget, eller att en ägare till en viss typ av aktier i bolaget har denna rätt. Om detta ägaraktiebolag då äger aktier i dotterbolaget föreligger en koncern.

Rutberg och Skog ifrågasätter vad ”rätten” att utse eller avsätta skall baseras på. Enligt deras mening är det uppenbart att rätten kan grundas på bestämmelse i lag, eller på grund av föreskrift i dotterbolagets bolagsordning. De anser att det är mer tveksamt om rätten kan baseras på grund av avtal mellan det presumtiva moderbolaget och andra delägare, detta vinner nämligen inte entydigt stöd i direktivtexten som ligger till grund för koncerndefinitionerna.<sup>139</sup>

Huvudregeln i ABL är att ett aktiebolags styrelsen skall bestå av minst tre ledamöter. I ett privat aktiebolag får styrelsen dock bestå av endast en ledamot, om det finns en suppleant.<sup>140</sup> Det finns alltså två typer av aktiebolag, publikt och privat, och det finns en del skillnader mellan dem. För det första skiljer sig lägsta belopp för aktiekapitalet åt, för publika bolag gäller 500 000 kr och för privata bolag gäller 100 000 kr.<sup>141</sup> För det andra får aktier i privata aktiebolag inte bli föremål för handel på börs eller annan organiserad marknadsplats.<sup>142</sup> Här kan påpekas att aktier i publika bolag får bli föremål för handel på börs. Alla publika bolag är dock inte noterade vid svensk eller utländsk börs men de som är, anses inte vara fåmansföretag enligt 56 kap. 3 § IL.

Ytterligare en skillnad mellan privata och publika bolag är att i publika bolag får endast mindre än hälften av ledamöterna utses på annat sätt än genom försorg av bolagsstämman. Denna bestämmelse innebär att denna koncerndefinition inte kan uppfyllas om det presumtiva dotterbolaget är ett publikt aktiebolag.

---

<sup>137</sup> I prop. 1995/96:10 del 2 s. 177 anges uttryckligen att om en aktieägare på bolagsstämma röstar i strid med konsortialavtalet medför inte detta att stämmans beslut blir ogiltigt.

<sup>138</sup> 8 kap. 6 § ABL

<sup>139</sup> Rutberg & Skog SvSkt 1997 s. 578

<sup>140</sup> 8 kap. 1 § ABL

<sup>141</sup> 1 kap. 3 § ABL

<sup>142</sup> 1 kap. 4 § 4 st. ABL

Den fjärde koncerndefinitionen stadgar att en koncern föreligger då ett aktiebolag äger aktier eller andelar i en annan juridisk person samt att detta kompletteras med avtal med den juridiska personen eller en föreskrift i bolagsordningen, där rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande ges.

Avtal mellan aktiebolag om att det ena ges rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande i det andra har i svensk aktiebolagsrätt inte något inflytande. Bolagsorganen har nämligen inte kompetens att träffa avtal som avsäger deras beslutanderätt. Om avtal av detta slag äger giltighet i främmande rättsordning skall det dock ge upphov till ett koncernförhållande.<sup>143</sup> Inte heller får föreskrifter skrivas in i bolagsordningen som sätter bolagsorganens beslutanderätt ur spel enligt svensk rätt.<sup>144</sup>

## 6.4 Löneunderlag från dotterföretag

### 6.4.1 Inledning

I reglerna om löneunderlag framgår att även ersättningar som under året före beskattningsåret har lämnats till arbetstagare i dotterföretag får räknas med i löneunderlaget. En första förutsättning är att dotterföretaget lämnat sådan ersättning som ingår i underlaget för beräkning av avgifter enligt 2 kap. 3 § SAL eller 1 § SLFL. Det ställs dock vissa krav för att löneunderlaget skall få tillgodoräknas och vidare gäller speciella regler för löneunderlaget i delägda dotterföretag. Dessa regler skall behandlas i detta kapitel.

### 6.4.2 Krav för att få medräkna löneunderlag från dotterföretag

De krav som ställs upp för att löneunderlag i dotterföretag skall få medräknas är först och främst att det handlar om ett dotterföretag enligt koncerndefinitionen i ABL. Som framgått av kapitel 6.3.2 innebär dock den nya lydelsen i 43 kap. 12 § IL att termen dotterföretag inskränks till att endast avse dotteraktiebolag. Därutöver följer av samma paragraf att det är ersättningar som utgått under året före beskattningsåret som får medräknas i löneunderlaget. Detta innebär följaktligen att dotterföretaget måste ha ägts under föregående beskattningsår.

En följdfråga är huruvida det ställs krav på att dotterföretaget ägts under *hela* föregående år. RSV är av den uppfattningen att lönesumman skall proportioneras om företaget inte ägts under hela året.<sup>145</sup> I ett exempel visar RSV att det inte handlar om en schablonmässig proportionering, utan om de löner etc. som faktiskt betalats ut under den del av året som aktierna ägts av moderbolaget. Tjernberg har kommenterat RSV:s uppfattning, med att detta skulle vara uttryck för en ändamålsenlig tolkning, dock praktiskt otymplig.<sup>146</sup> Om moderbolagets ägarandel i dotterbolaget förändrats under föregående beskattningsår torde enligt min mening samma proportionering ske. Ett exempel kan vara att ett moderbolag äger 60 % av aktierna, i exemplet 60 % av såväl röster som kapital, i ett dotterbolag under perioden 1 januari till 1 juli. Den 1 juli anskaffas ytterligare 20 % av aktierna som också ägs

---

<sup>143</sup> Prop. 1995/96:10 del 2 s. 177

<sup>144</sup> SOU 1994:17 s. 170

<sup>145</sup> RSV S 1999:21 p. 11.3.3.4

<sup>146</sup> Tjernberg 1999 s. 270

vid beskattningsårets utgång. Detta borde innebära att löneunderlaget från dotterföretaget består av 60 % av de ersättningar som betalats ut under det första halvåret och 80 % av de ersättningar som betalats ut under andra halvåret.

En annan fråga är huruvida dotterföretaget måste ägas vid tidpunkten för beräkning av gränsbeloppet, d.v.s. när utdelning sker. Lagtexten stadgar att löneunderlag skall beräknas på grundval av ersättning som under året före beskattningsåret lämnats till arbetstagarna i dotterföretag. Att löneunderlaget således till belopp är fastställt vid beskattningsårets ingång borde, enligt min mening, innebära att dotterföretaget inte behöver ägas vid tidpunkten för utdelningen. Denna uppfattning delas av Tjernberg.<sup>147</sup>

#### 6.4.3 Löneunderlag från delägda dotterföretag

I 43 kap. 12 § 2 st. IL stadgas att ”Om ersättningen avser arbetstagare i ett dotterföretag som inte är helägt, skall så stor del av ersättningen räknas med som motsvarar moderföretagets andel av antalet aktier i dotterföretaget”.

Att notera är att när man avgör om ett delägt företag är ett dotterföretag ser man till huruvida det presumtiva moderbolaget har ett bestämmande inflytande, på något av de fyra sätt som anges i ABL:s koncerndefinition, i företaget. När man sedan skall räkna ut hur stor del av ett eventuellt löneunderlag som får räknas med från dotterföretaget utgår man istället från moderbolagets andel av dotterföretagets totala antal aktier. Eftersom ett dotterföretag kan vara för handen utan att moderbolaget äger mer än 50 % av det totala antalet aktier, exempelvis genom att moderföretaget ändå innehar mer än 50 % av rösterna eller att moderföretaget har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av styrelseledamöterna, kan detta innebära att en mindre del av löneunderlaget än 50 % får medräknas.

Löneunderlaget från delägda dotterföretag baseras således varken på moderbolagets rösträtt eller avkastningsrätt utan på den andel aktier det äger. Det förenklar den praktiska tillämpningen avsevärt eftersom det i ett aktiebolag finns möjlighet att ha aktier med olika röstvärde, vilket tidigare nämnts, och dessutom aktier med olika avkastningsrätt (preferensaktier) medan alla aktier har samma del i bolagets egna kapital.<sup>148</sup>

Jämför man de olika koncerndefinitionerna i 1 kap. 5 § ABL inser man att de är överlappande, d.v.s. ett företag skulle kunna utgöra dotterföretag till två moderbolag. Ett exempel skulle kunna vara att företag A innehar 60 % av rösterna i företag C medan företag B äger 10 % av rösterna men därutöver också har rätt att utse och avsätta mer än hälften av styrelseledamöterna. Företaget C skulle i detta fall vara dotterföretag till A enligt första koncerndefinitionen i ABL och till B enligt den tredje. Att dubbel koncernstillhörighet kan inträffa strider mot principen om att ett moderföretag ensamt skall ha ett bestämmande inflytande i ett företag för att detta skall utgöra dotterföretag, detta har dock inte hindrat att det har ansetts möjligt.<sup>149</sup> I ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden, daterat 1997-09-23, har nämnden konstaterat att det är inget som hindrar att den dubbla koncernstillhörighet som

---

<sup>147</sup> Tjernberg 1999 s. 270

<sup>148</sup> I 1 kap. 3 § 2 st. ABL stadgas att om aktiekapitalet är fördelat på flera aktier skall dessa lyda på lika belopp.

<sup>149</sup> Prop. 1996/97:18 s. 20 f.



kan uppkomma enligt 1 kap. 5 § ABL får verkan vid tillämpning av sådana skatteregler som tar sikte på koncernbolag. I förhandsbeskedet fastslogs att två moderbolag vid beräkning av löneunderlaget fick använda de ersättningar som utgått till arbetstagarna i dotterföretaget fördelat efter respektive moderbolags ägarandel i dotterföretaget.

I 1 kap. 5 § 2 st. ABL stadgas att indirekt ägande kan innebära ett koncernförhållande. Detta medför att om ett dotterföretag till moderbolaget har ett bestämmande inflytande i ett annat företag är detta senare också dotterföretag till moderbolaget. Eftersom inget annat framgår av reglerna om löneunderlag slår detta, enligt min mening, igenom på dessa regler. En fråga som uppkommer i ett sådant fall är hur löneunderlaget skall beräknas om dotterföretagen inte är helägda.

Ett exempel kan vara att företag A äger 60 % av aktierna i företag B, medan detta företag äger 60 % av aktierna i företag C.<sup>150</sup> Att företag B och C utgör dotterföretag framgår av första koncerndefinitionen i ABL jämfört med 1 kap. 5 § 2 st. ABL. Jag är av den uppfattningen att moderbolaget i detta fall får tillgodoräkna sig av 60 % av löneunderlaget i (dotter)företag B och 36 % (d.v.s. 60% av 60 %) av löneunderlaget i (dotter)företag C.

Ett annat exempel kan vara att företag A äger 40 % i företag B och 60 % i företag C, medan företag B äger 30 % i företag C.<sup>151</sup> I detta fall är B inget dotterföretag till A eftersom andelen av rösterna inte överstiger 50 %. Företag C utgör däremot dotterföretag till A enligt den första koncerndefinitionen. Frågan här är om företag A:s innehav i företag B påverkar det löneunderlag som får medräknas från företag C. Helt klart är att företag A får medräkna 60 % av löneunderlaget i C eftersom denna andel av aktierna ägs direkt. Mer osäkert är om A får medräkna ytterligare 12 % (d.v.s. 40 % av 30 %) på grund av sitt aktieinnehav i B. Enligt min mening kan detta ses på två sätt. Det första innebär att A får medräkna ytterligare 12 % i och med att företaget indirekt faktiskt äger denna andel av C:s aktier. Det andra innebär att A inte får medräkna detta ytterligare löneunderlag då B inte utgör ett dotterföretag till A. Detta resonemang bygger på att löneunderlaget slussas etappvis mellan dotterföretag och eftersom B inte utgör ett dotterföretag kan inte löneunderlaget slussas vidare. Jag har inte funnit någonting som talar för att problemet skall bedömas på det ena eller andra sättet, således får rättsläget bedömas som oklart.

Med tanke på att det finns fyra olika koncerndefinitioner i 1 kap. 5 § ABL kan det finnas en mängd olika ägarstrukturer i koncerner. Att försöka redogöra för hur löneunderlag skall beräknas i alla varianter är enligt min mening ingen större mening eftersom jag ändå inte skulle kunna täcka in alla exempel. För den som skall räkna ut löneunderlaget i en koncernstruktur vill jag dock återigen framhålla att löneunderlaget proportioneras efter hur stor andel av det totala antalet aktier i dotterföretaget moderbolaget äger, och inte efter röst- eller avkastningsandel.

<sup>150</sup> I exemplet förutsätts att 1 % av aktierna innebär 1 % av rösträtten på bolagsstämman.

<sup>151</sup> Också i detta exempel förutsätts att 1 % av aktierna innebär 1 % av rösträtten på bolagsstämman.

## **6.5 Kommentar**

Ett av syftena med införandet av reglerna om löneunderlag var att göra gränsdragningen mellan en delägars inkomst av tjänst och inkomst av kapital mer rättvisande. Vid behandlingen av löneunderlag i dotterföretag har jag funnit faktorer som, enligt min mening, motverkar detta syfte.

Endast löneunderlag i företag som utgör dotterföretag enligt ABL:s koncerndefinition får medräknas, och dessutom endast dotterföretag i form av aktiebolag. En fråga som uppkommer är om inte alla andelsinnehav i andra företag, oavsett innehavets storlek, kan öka avkastningen i "ägarbolaget". Därutöver gäller att denna avkastningsökning aldrig skulle kunna hänföras till en verksam delägars arbetsprestation i "ägarbolaget". Av administrativa skäl krävs naturligtvis att det någon begränsning av hur små andelsinnehav som skall kunna medföra att löneunderlag skall få medräknas, men det förtar inte det faktum att gränsdragningen mellan inkomst av tjänst och inkomst av kapital inte blir rättvisande.

En annan intressant aspekt är att löneunderlag får medräknas från dotterföretag oavsett om detta företag under föregående beskattningsår fört över någon vinst eller inte till moderbolaget, ännu intressantare är kanske att det inte ens krävs att dotterföretaget gått med vinst. Detta borde faktiskt vara en grundförutsättning för att delägaren i moderbolaget skulle kunna hänföra en del av sin avkastning från dotterföretaget.

Vid beräkningen av löneunderlag från delägda dotterföretag gäller att underlaget proportioneras efter antalet aktier moderbolaget äger, d.v.s. proportioneringen sker efter andelen i dotterföretagets egna kapital. Med tanke på att delägaren i moderbolaget tillgodoräknar sig löneunderlaget på den grunden att en del av moderbolagets avkastning kommer från dotterföretaget borde proportioneringen, enligt min mening, istället ske efter moderbolagets andel i dotterföretagets avkastning. Med andra ord borde en eventuell förekomst av s.k. preferensaktier påverka proportioneringen.

## **7 Ny utredning om reglerna i 57 kap. IL**

### **7.1 Inledning**

Vid ett regeringssammanträde den 9 september 1999 beslutades att tillkalla en särskild utredare för att se över bl.a. de regler som gäller för beskattning av utdelning från och kapitalvinst vid försäljning av andelar i fåmansföretag. Utredningsuppdraget skall vara avslutat senast den 31 oktober 2001. Under hösten 1999 har Stig von Bahr utsetts till utredare. De direktiv som han har att följa återfinns i kommittédirektiv 1999:72, "Reglerna för beskattning av ägare i fåmansföretag m.m."

Utredningen gäller hela regelsystemet för beskattning av aktiva delägare i fåmansföretag och inte endast reglerna om löneunderlag. Enligt min mening är dock utredningens arbete i hög grad intressant för denna uppsats och jag kommer i detta kapitel kort att belysa de riktlinjer och utgångspunkter som direktivet ställer upp avseende förändringar av reglerna i 57 kap. IL.

## 7.2 Uppdraget

### 7.2.1 Grundläggande utgångspunkter

Utredarens uppdrag är att pröva olika möjligheter till förändring för att stimulera tillväxt, investeringar och aktivt risktagande i fåmansföretagen i Sverige. Förändringarna skall i varje enskilt fall avvägas mot övriga grundläggande mål för regelsystemet, däribland förutsägbarhet och stabilitet. På grund av den genomgående kritiken mot komplexiteten i reglerna i 57 kap. IL är en av utredarens huvuduppgifter att förenkla systemet.

### 7.2.2 Reglerna för beskattning av ägare i fåmansföretag

Förutom de grundläggande utgångspunkterna för utredningen ger direktivet utredaren följande utgångspunkter avseende reglerna för beskattning av ägare i fåmansföretag:

Även i fortsättningen behövs det särskilda regler för beskattningen av andelsägare i fåmansföretag med hänsyn till att skattesystemet är uppbyggt med en enhetlig skattesats för kapitalinkomster och en progressiv beskattning av tjänsteinkomster.

Utredaren skall analysera vilken form det särskilda regelsystemet bör ha. En strävan bör vara att fördelningen mellan kapitalinkomster och arbetsinkomster återspeglar den ekonomiskt korrekta uppdelningen mellan skälig avkastning på det kapital som delägaren riskerar och de arbetsinkomster som upparbetats i företaget.

Skattereglerna för aktiva ägare till fåmansföretag skall vara neutrala när det gäller exempelvis investeringar i svenska respektive utländska företag. Dessutom skall aktiva delägare i fåmansföretag inte missgynnas i förhållande till passiva delägare.

I övrigt ges utredaren i stor utsträckning fria händer hur förslaget till förändringar skall se ut. Det skall dock påpekas att direktivet innehåller en del förslag till lösningar och ytterligare fingervisningar.

En del av arbetet skall bestå i att kartlägga och analysera bl.a. sådana frågor som den relativa betydelsen av reglerna om löneunderlag, de olika alternativreglerna (som nu återfinns i 43 kap. 17-18 §§ IL), i vilken utsträckning ägarna har utnyttjat befintliga utrymmen för kapitalbeskattad utdelning och kapitalvinst och, motsatsvis, storleken på ännu ej utnyttjade utrymmen.

Beträffande komplexiteten i det nuvarande systemet är regeringen av den uppfattningen att det till stor del beror på att det finns ett antal alternativregler som införts i syfte att under vissa förutsättningar öka det kapitalinkomstbehandlade utrymmet. Ett förslag som framförts och som redovisas i direktivet är att ersätta den nu gällande alternativregeln i 43 kap. 18 § IL med en ordning där det egna kapitalet löpande skulle få läggas till grund för beräkning av det kapitalinkomstbeskattade utrymmet. En sådan ordning skulle enligt regeringen kunna möjliggöra avveckling av de övriga alternativen och därmed innebära en förenkling.

I direktivet uppmärksammas också att utformningen av reglerna har kritiserats för att de skulle missgynna företag vars faktiska avkastning kan komma att överstiga den schablonmässiga normen och därmed medföra att en del av en kapitalavkastning beskattas som inkomst av tjänst. Detta kan medföra att investeringar med låg risk genomförs trots att ett högriskprojekt ger en högre förväntad bruttoavkastning. Regeringen menar att eftersom det i praktiken torde vara mycket besvärligt att arbeta med alternativa klyvningsräntor, baserade på förväntad avkastning i olika företag eller branscher, skall utredaren i första hand pröva om den riskkompensationsnivån d.v.s. 5 % är korrekt.

När det gäller vilken uppbyggnad de särskilda reglerna skall ha pekar regeringen på ett alternativ till dagens schablonmässigt bestämda kapitalavkastning. Det alternativ regeringen framhåller är att reglerna i stället skulle fastställa en normallön för olika branscher eller för samtliga företag. Utdelning utöver den fastställda normallönen skulle alltid kapitalbeskattas.

Utöver de frågor som tagits upp i direktivet ges utredaren också möjlighet att utreda och lämna förslag om även andra frågor som har samband med beskattningen av utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag.

## 8 Avslutning

Av uppsatsen har framgått att reglerna om löneunderlag i 43 kap. 12-16 §§ IL är komplicerade. Enligt min mening består komplexiteten i att reglerna i hög grad är av teknisk karaktär, att de innehåller flertalet svårtillämpade begrepp och att reglerna också hämtar sin innebörd från andra rättsområden, exempelvis från associationsrätten. Till detta kommer att beräkningen av löneunderlaget inte alltid speglas av ett företagsekonomiskt tänkande. Genom denna uppsats har jag dock gjort ett försök att på ett grundläggande sätt beskriva reglernas innebörd och därigenom ge läsaren en plattform att stå på vid framtida tillämpning av dem.

Som jag konstaterat i kapitel 3.1 infördes reglerna om löneunderlag av två grundläggande skäl. Dels skulle beräkningen av vad som är kapitalavkastning från ett fåmansföretag göras mer rättvisande och dels skulle reglerna stimulera fåmansföretagens efterfrågan på arbetskraft. I de kapitel som jag kallat kommentarer har jag bl.a. pekat på att reglerna om löneunderlag kanske inte fungerar så bra som styrinstrument för huruvida avkastningen från företaget skall hänföras till delägarens tjänste- eller kapitalbeskattning. På grund av detta framstår det andra skälet till reglernas införande, att öka fåmansföretagens efterfrågan på arbetskraft, som lagstiftarens huvudsakliga. Tjernberg uttrycker det som ”att det är uppenbart att införandet av lönesummeregeln [reglerna om löneunderlag, min kommentar] mer skall ses som en stimulans till fåmansföretagen, i form av en subventionering av arbetskraftskostnaden, än ett närmande till en mer principiell korrekt lösning av fördelningsproblemet”.<sup>152</sup>

Problemet med en korrekt beskattning av delägars avkastning från fåmansföretag har alltså inte lösts genom reglerna om löneunderlag. Nu har emellertid en ny utredning, vilken beskrivits i kapitel 7, påbörjats avseende reglerna för beskattning av delägare i fåmansföretag.

---

<sup>152</sup> Tjernberg 1999 s. 267

Även om utredningen är tillsatt för att behandla hela regelpaketet som sådant är flera av de direktiv utredningen fått intressanta, då de hänvisar till problem som har tagits upp i denna uppsats.

Exempelvis kan nämnas att utredningens huvuduppgift är att göra regelsystemet mindre komplicerat. Som framgått av uppsatsen är detta det huvudsakliga problemet med reglerna om löneunderlag. Ett annat mål för utredningen är att regelpaketet så långt som möjligt skall återspegla den ekonomiskt korrekta uppdelningen i arbetsinkomster och kapitalinkomster. Att så inte är fallet när det gäller de nuvarande reglerna om löneunderlag har påtalats bl.a. i kapitel 6.5. Utredningen skall också se till att reglerna blir neutrala avseende investeringar i Sverige och utlandet. Detta är intressant med tanke på det resonemang som förts i kapitel 5.4, d.v.s. huruvida löner till anställda i andra EU-länder skall få medräknas i löneunderlaget.

Det skall bli mycket intressant att se vad utredningen kommer fram till och om det leder till förändringar i reglerna. Det kanske rent av leder till ett byte av metod för att beskatta verksamma delägare i fåmansföretag. Nu är det emellertid så att utredningens slutdatum är 31 oktober år 2001, således kommer det att dröja ett tag innan vi eventuellt får se några förändringar. Men som man säger, den som väntar på något gott han väntar aldrig för länge...

## **Källförteckning**

Offentligt tryck

### **Utskottsbetänkanden**

1990/91:SkU10 Kvarvarande frågor i reformeringen av inkomst- och företagsbeskattningen, m.m.

1993/94:SkU25 Vissa inkomst- och företagsskattefrågor, m.m.

### **Propositioner**

Proposition 1983/84:167 Om nya regler för uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare m.m.

Proposition 1986/87:107 Med förslag om uttag av socialavgifter på vinstandelsmedel.

Proposition 1989/90:110 Reformerad inkomst- och förmögenhetsbeskattning.

Proposition 1990/91:54 Fortsatt reformering av inkomst- och förmögenhetsbeskattningen.

Proposition 1993/94:234 Vissa inkomst- och förmögenhetsskattefrågor.

Proposition 1995/96:10 Års- och koncernredovisning.

Proposition 1996/97:18 Vissa företagsskattefrågor.

Proposition 1996/97:45 Lättnad i ägarbeskattningen i små och medelstora företag.

Proposition 1999/2000:2 Inkomstskattelagen

Proposition 1999/2000:15 Slopade stoppregler.

Proposition 1999/2000:38 Vissa skattefrågor med anledning av att aktiebolag skall kunna förvärva egna aktier, m.m.

### **Statens offentliga utredningar m.m.**

SOU 1994:17 Års- och koncernredovisning enligt EG-direktiv.

SOU 1996:119 Lättnad i dubbelbeskattningen av mindre företags inkomster.

SOU 1997:2 Inkomstskattelag.

SOU 1998:116 Stoppreglerna.

Ds 1994:26 Beskattning av utdelning och fåmansföretag.

### **Övrigt**

Kommittédirektiv 1999:72 Reglerna för beskattning av ägare i fåmansföretag m.m.

### **Litteratur**

Bergström, Sture, Skatter och civilrätt: en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, Stockholm 1978

Burmeister, Jari, Jämförelse av de svenska s.k. 3:12-reglerna med utländska dito samt vissa ändringsförslag, SN 1998 s. 739-752

Ekonomistyrningsverket, Statens finanser 1998

Grosskopf, Göran & Grönfors, Kurt, Civilrätt och skatterätt – hönan och ägget, SN 1990 s. 353-367

Henreksson, Magnus, De nya lättnaderna i dubbelbeskattningen – en kritik, Ekonomisk debatt 1998 s. 127-132

Jansson, Sune E, Löneunderlagsregeln, SvSkt 1997 s. 892-897

Johansson, Gunnar & Rabe, Gunnar, Det svenska skattesystemet, 12 uppl., Stockholm 1999

- Kedner, Gösta, Roos, Carl-Martin, & Skog, Rolf, Aktiebolagslagen Del I (1-9 kap.) med kommentar, 5 uppl., Stockholm 1995
- Larsson, Hans Peter, Fortsatt diskussion om ändring av 3:12-reglerna, SN 1999 s. 248-257
- Nial, Håkan & Johansson, Svante, Svensk associationsrätt i huvuddrag, 7 uppl., Stockholm 1998
- Norstedts laghandböcker, Socialavgifter, supplement 1 januari 1999, Stockholm 1999
- Påhlsson, Robert, Riksskatteverkets rekommendationer. Allmänna råd och andra uttalanden på skatterområdet, Uppsala 1995
- Rodhe, Knut, Aktiebolagsrätt, 18 uppl., Stockholm 1999
- Roos, Carl Martin, Avtal och rösträtt. En aktiebolagsrättslig studie, Stockholm 1969
- RSV, Skattestatistisk årsbok 1999
- Rutberg, Anne & Skog, Rolf, Det nya koncernbegreppet, SvSkt 1997 s. 571-584
- Steiner, Josephine & Woods, Lorna, Textbook on EC Law, 6 uppl., London 1998
- Svensson, Bo, Beskattning av handelsbolag, SN 1999 s. 313-314
- Svenström, Yvonne, Det utvidgade arbetsgivarbegreppet inom socialförsäkringen, SvSkT 1999 s. 443-455
- Tjernberg, Mats, Förändrade beskattningsregler för utdelning och reavinst på aktier i fåmansföretag, SN 1994 s. 623-631
- Ändrade regler för fåmansföretag, SN 1996 s. 97-104
  - Lättnader i ägarbeskattningen för onoterade företag samt ändringar för fåmansföretag, SN 1997 s. 47-54
  - Beskattning av fåmansföretag, 4 uppl., Stockholm 1998 (cit. Tjernberg 1998)
  - Fåmansaktiebolag, Uppsala 1999 (cit. Tjernberg 1999)

## Rättsfall m.m.

### **Regeringsrätten**

RÅ 1978 1:52

RÅ 1978 1:97

RÅ 1989 ref. 62 I och II

RÅ 1992 ref. 94

RÅ 1993 ref. 99

RÅ 1997 ref. 71

RÅ 1998 not. 265

RÅ 1999 ref. 41

Regeringsrättens dom den 19 november 1999, mål nr 7235-1998.

### **Länsrättsavgörande**

Länsrätten i Östergötlands län dom den 31 mars 1999, mål nr 4056-97.

### **Skatterättsnämnden**

Förhandsbesked daterat den 23 september 1997

Förhandsbesked daterat den 23 juni 1998

### **EG-domstolen**

Mål C-134/97, ECR I-7023

Mål C-200/98, dom den 18 november 1999