



Examensarbete, kandidatnivå

FEKK01 januari 2008

# Övergångsregeln för fåmansföretagare

- en tillbakagång mot förnyelse?

Författare: Anna Barruk 790928

Handledare: Gunnar Wahlström

**Examensarbetets titel:** Övergångsregeln för fåmansföretagare – en tillbakagång mot förnyelse?

**Författare:** Anna Barruk

**Handledare:** Gunnar Wahlström

**Fem nyckelord:** fåmansföretagsregler, kapitalvinstbeskattning, övergångsregel, reglering och debatt.

**Syfte:** Uppsatsens syfte är att klargöra 3:12-reglerna för att sedan kunna undersöka övergångsregeln för kapitalvinstbeskattning och vilka skatteeffekterna blir för ägare av kvalificerade andelar.

**Metod:** En induktiv ansats användes till att börja med. Detta för att få kunskaper och förståelse inför problemet. Vid den empiriska undersökningen kom ansatsen att bli mer deduktiv med inslag av det deskriptiva. Verkligheten granskades för att kunna svara på forskningsfrågan. Intervjuerna har tolkats utifrån fenomenologin.

**Teoretiska perspektiv:** Den teoretiska basen i denna uppsats utgår från fåmansföretagsreglerna. För att kunna förstå reglering kring fåmansföretagen måste dessa förklaras. För att i en vidare kontext förstå reglering som helhet bygger även teorin på modellen för social ordning. Ett annat perspektiv för att erhålla ett kritiskt förhållningssätt är en modell för vilka krav som generellt åligger när skattelagstiftning skall åstadkommas. Propositionen 2007/08:19 skall ses som ett verktyg för bakgrunden till regeln.

**Empiri:** Svar på intervjufrågor från skattekonsulter från Deloitte och Öhrlings Pricewaterhouse Coopers. Skatteexperter från Skatteverket samt skatteexpert på Svenskt Näringsliv.

**Resultat:** Övergångsregeln införs för att lindra beskattningen för de fåmansföretag som drabbades av stora skattehöjningar vid 2006 års reformering av 3:12- reglerna. Den nuvarande regeringen har därför infört en övergångsregel som är en tillbakagång till 50/50- regeln. Det innebär att ägare till mindre fåmansföretag kommer att erhålla en mildare beskattning vid externa försäljningar av företag eller andelar. Större företag berörs inte av regeländringen eftersom reformeringen 2006 inte innebar en hårdare beskattning vid avyttring. Dock kommer en spärregel för interna andelsöverlåtelse att införas i samband med implementeringen av övergångsregeln. Denna innebär att sådana förfaranden kommer att beskattas i inkomstslaget tjänst. Ytterligare en reformering av 3:12- reglerna förväntas enligt den empiriska undersökningen.

**Title:** The transitional rule for close company owners- a regress towards regeneration?

**Seminar date:** 2008-01-18

**Course:** FEKK01, Bachelor thesis in business administration, 15 Swedish ECTS

**Authors:** Anna Barruk

**Advisor/s:** Gunnar Wahlström

**Keywords:** Taxation, close company owners, 3:12- rules, regulation, social order

**Purpose:** My purpose with this thesis is to revise the regulation of the transitional rule concerning the 3:12 –rules in which the taxation of close company owners profit are described. The purpose is also to revise whether there is the small or medium size company which gets the advantage from the transitional rule.

**Methodology:** The methodology of this thesis includes in the first step an inductive method of studying the theoretical material including the law of income, preparatory works of laws, and other facts to obtain knowledge about the regulation of taxation. In the second step of this thesis I have used deductive and descriptive approach. The interviews are interpreted in the methodology of phenomenology.

**Theoretical perspectives:** The theoretical basis emanates from the 3:12- rules. To understand regulation of close company owners these rules have to be explained. Regulation is in a holistic perspective build on institutional theory of social order. Another perspective is to obtain a critical point of view is a model of general requirements in tax regulation.

**Empirical foundation:** The empirical foundation consists of interviews with tax consultants from different companies and experts from Skatteverket and Svenskt Näringsliv.

**Conclusions:** The transitional rule has its background from the regulation of 3:12 rules in 2006. The current government has introduced a transitional rule that implicate that close company owners of small enterprises is to gain a smaller taxation than before in realization of shares. The empirical study implicates another regulation of the special rules of close companies.

# Innehållsförteckning

<b>INNEHÅLLSFÖRTECKNING</b> .....	<b>4</b>
<b>1 INLEDNING</b> .....	<b>6</b>
1.1 INKOMSTSKATTELAGEN.....	6
1.2 HISTORISK ÖVERBLICK.....	6
1.2.1 <i>Interna andelsöverlåtelser</i> .....	9
1.3 POSITIONERING.....	10
1.4 SYFTE.....	11
1.5 PROBLEMFÖRMULERING.....	11
1.6 FORSKNINGSPRÅG.....	12
1.7 AVGRÄNSNING.....	12
1.8 UPPSATSENS FORTSÄTTA DISPOSITION.....	13
<b>2 LITTERATURGENOMGÅNG</b> .....	<b>14</b>
2.1 BEGREPPSDEFINITIONER.....	14
2.1.1 <i>Fåmansföretag</i> .....	14
2.2 PRÖVNING AV FÖRETAG.....	18
2.3 KVALIFICERAD ANDEL.....	18
2.3.1 <i>Ekonomisk betydelse av arbetsinsatser</i> .....	18
2.3.2 <i>Samma eller likartad verksamhet</i> .....	19
2.3.3 <i>Utomståenderegeln</i> .....	20
2.4 DEFINITIONER FÖR UTDELNING OCH KAPITALVINST INNAN 1 JAN 2008.....	21
2.4.1 <i>Normal kapitalavkastning</i> .....	21
2.4.2 <i>Gränsbeloppet</i> .....	22
2.4.3 <i>Lönebaserade utrymmet</i> .....	23
2.4.4 <i>Lönekravsregeln</i> .....	23
2.4.5 <i>Kapitalvinstbeskattning</i> .....	24
2.5 KVALITETSKRAV PÅ EN GOD SKATTELAGSTIFTNING.....	25
2.6 SOCIAL ORDNING.....	28
2.6.1 <i>Avancerad kapitalism</i> .....	28
2.6.2 <i>Tre principer för social ordning</i> .....	29
2.6.3 <i>Kritiken mot modellen</i> .....	31
2.7 PROPOSITIONEN 2007/08:19.....	37
2.7.1 <i>Bakgrund</i> .....	37
2.7.2 <i>Regeringens proposition 2007:08/19</i> .....	39
2.7.3 <i>Interna andelsavyttringar och liknande förfaranden</i> .....	39
2.7.4 <i>Remissyttrande från Näringslivets skattedelegation</i> .....	41
2.7.5 <i>Remissyttrande från Skatteverket</i> .....	42
2.7.5 <i>Övriga åsikter</i> .....	42
2.8 SAMMANFATTNING.....	43
3.6 KVANTITATIV OCH KVALITATIV METOD.....	44
3.7 DEDUKTIV OCH INDUKTIV TEORI.....	44
3.7.1 <i>Deduktiv teori</i> .....	44
3.7.2 <i>Induktiv teori</i> .....	45
3.8 FENOMENOLOGI.....	46
3.9 METODOLOGISKT ÖVERVÄGANDE.....	47
3.10 DATAINSAMLINGSMETOD.....	48
3.10.1 <i>Primär data</i> .....	48
3.10.2 <i>Sekundär data</i> .....	48
3.10.3 <i>Semistrukturerade intervjuer</i> .....	49
3.10.4 <i>Urvalet</i> .....	49
3.11 VALIDITET OCH RELIABILITET.....	50
3.12 KÄLLKRITIK.....	51
3.13 SAMMANFATTNING.....	51

<b>4</b>	<b>EMPIRI .....</b>	<b>52</b>
4.6	3:12- REGLERNAS GRUND: DET PROGRESSIVA SKATTESYSTEMET.....	52
4.7	GENERELLA SYNPUNKTER OCH UTVECKLINGEN AV 3:12- REGLERNA .....	53
4.7.1	<i>Reformeringen år 2006 och övergångsregeln.....</i>	<i>54</i>
4.7.2	<i>Spärregeln.....</i>	<i>55</i>
4.7.3	<i>3:12- reglernas framtid .....</i>	<i>57</i>
4.8	SAMMANFATTNING.....	57
<b>5</b>	<b>EKONOMISKA BERÄKNINGAR AV KAPITALVINSTER .....</b>	<b>58</b>
5.6	EKONOMISKA GRUNDFÖRESÄTTNINGAR FÖR BERÄKNINGAR.....	58
5.6.1	<i>Kapitalvinst vid köpeskillning 2 miljoner.....</i>	<i>58</i>
5.6.2	<i>Kapitalvinst vid köpeskillning 5 miljoner.....</i>	<i>59</i>
5.6.3	<i>Kapitalvinst vid köpeskillning 7 miljoner.....</i>	<i>59</i>
5.6.4	<i>Kapitalvinst vid köpeskillning 10 miljoner.....</i>	<i>60</i>
5.7	SAMMANFATTNING.....	60
<b>6</b>	<b>SLUTDISKUSSION.....</b>	<b>61</b>
6.6	FORSKNINGSFRÅGAN BESVARAS .....	61
6.7	DET TEORETISKA BIDRAGET .....	63
6.8	REFLEKTION.....	65
6.9	FÖRSLAG PÅ FORTSATT FORSKNING .....	66
	<b>KÄLLFÖRTECKNING .....</b>	<b>67</b>
	SKRIFTLIGA KÄLLOR.....	67
	TIDSKRIFTSARTIKLAR.....	67
	PROPOSITIONER/ SOU/ PUBLIKATIONER .....	68
	ELEKTRONISKA KÄLLOR.....	68
	INTERVJUER .....	68
	<b>BILAGA.....</b>	<b>70</b>
	INTERVJUFRÅGOR .....	70

# 1 Inledning

---

*I detta kapitel kommer problemformuleringen att presenteras. Det inleds med en kort presentation av inkomstskattelagen. Det efterföljs av en kort historik av utvecklingen av fåmansföretagsreglerna, som även kallas 3:12-reglerna. Detta utmynnar till uppsatsens syfte, forskningsfråga och avgränsning.*

---

## 1.1 Inkomstskattelagen

I Sverige har vi ett progressivt skattesystem vilket innebär att skatten ökar när inkomsten överstiger vissa gränser. Den svenska skattelagstiftningen är uppdelad i tre inkomstslag: kapital, tjänst eller näringsverksamhet.<sup>1</sup>

Fysiska personer kan bli beskattade i samtliga inkomstslag. Vinster som exempelvis uppstår vid aktie- och fastighetsförsäljningar är kapitalvinster och beskattas i inkomstslaget kapital med en proportionerlig skattesats på 30 procent oavsett vinstens storlek. Inkomster som är löneinkomster beskattas i inkomstslaget tjänst med progressivitet. En fysisk person som är egen företagare beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet, men vissa inkomster kapitalvinstbeskattas.<sup>2</sup>

Juridiska personer, exempelvis aktiebolag, beskattas endast i inkomstslaget näringsverksamhet oavsett var inkomsten kommer ifrån. Det innebär att sådana inkomster som skulle klassas som kapitalinkomster för en fysisk person beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet för juridiska personer.<sup>3</sup>

## 1.2 Historisk överblick

De första lagstadgade regler som riktades mot fåmansföretag tillkom redan år 1933. Bakgrunden till reglerna var att vid kommunalskattelagen (KL) tillkomst var reglerna för

---

<sup>1</sup> Lodin m fl, (2007). Inkomstskatt- en läro- och handbok i skatterätt, s 46 ff

<sup>2</sup> Ibid, s 46 ff

<sup>3</sup> Ibid, s 46 ff

aktiebolag eller ekonomiska föreningar som förvaltade värdepapper, så kallade förvaltningsföretag. Sådana företag erhöll skattefrihet för mottagen utdelning. Problemet med detta ansågs att ägare till förvaltningsföretagen använde förvaltningsföretagen för att uppbära utdelningar från andra bolag. Det utgick dock ingen utdelning vidare från förvaltningsföretagen till fysiska personer. Vinstmedlen kunde dock ändå disponeras av sina ägare genom lån. På grund av dessa förfaranden infördes den så kallade ersättningsskatten. Syftet med denna skatt var att hindra ägare av fåmansföretag att utnyttja skatteförmåner. Lagen reglerade förvaltningsbolag som hade samlade vinstmedel utan företagsekonomisk motivering och syftet med denna kapitalmassa sannolikt var att kunna ge ägarna en skatteförmån. I sådana fall utgick ersättningsskatt med 25 procent på ett belopp som skäligen kunnat utdelas från företaget. Denna regel upphävdes i samband med skattereformen 1990.<sup>4</sup>

År 1951 implementerades den första genomgripande särregleringen gällande fåmansföretag. För första gången definierades fåmansföretagsbegreppet i lagstiftningen. Även denna gång var syftet att hindra otillbörlig utnyttjande av skattefrihet gällande utdelningar. Det följdes av att det på tidigt 1970-tal infördes en rad särregleringar för fåmansföretag. Bland annat infördes regler för interna aktieöverlåtelser. I korthet innebar regleringen att andelar i ett fåmansföretag överläts till ett annat fåmansföretag i vilket denna (köparen) eller närstående till denna hade innehav av andelar skulle denna beskattas för hela ersättningen. För att hindra återköp och andra kringgåenden sattes en tidsgräns på två år. Det innebar i de fall försäljaren eller närstående inom denna period förvärvade en större del av tillgångarna blev stoppreglerna tillämpliga.<sup>5</sup>

År 1976 infördes de så kallade stoppreglerna. Syftet med dessa var att motverka att fåmansföretagens ägare utnyttjade företaget för att lindra beskattningen. Vid en utredning av transaktioner mellan fåmansföretagen och dess ägare hade det konstaterats att det fanns ett utbrett missbruk av skattereglerna.<sup>6</sup> Stoppreglerna skulle stoppa sådana transaktioner som innebar att ägare och företagsledare anskaffade egendom för privatbruk på företagets bekostnad, samt andra egendomsöverföringar mellan företaget och ägarna. Andra transaktioner som stoppreglerna omfattade var lån som inte hade marknadsmässig ränta.<sup>7</sup> Stoppreglerna fungerade på sådant sätt att ägaren beskattades för förmånen i det dåvarande

---

<sup>4</sup> SOU 2002:52, s 107

<sup>5</sup> Ibid, s 108

<sup>6</sup> Skatteutskottets betänkande 1999/2000: SKU5

<sup>7</sup> Prop 1999/2000:15, s 34

inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet, nuvarande inkomstslag av tjänst. Företaget å andra sidan vägrades antingen helt eller delvis avdrag för kostnaden.<sup>8</sup> År 2000 slopades stoppreglerna.<sup>9</sup>

Innan år 1990 summerades en fysisk persons totala inkomster. Därmed blev resultatet att den sammanlagda inkomsten fick en progressiv beskattning, vilket innebär att skatteuttaget ökar vid en ökad inkomst. Bolagsskatten var 52 procent av vinsten, samtidigt som de sociala avgifterna ansågs ligga på en relativt låg nivå. Detta fick följderna att löneinkomster hade en lägre beskattning än inkomster av kapital. Fåmansföretagens ägare kom därför att ta ut företagets vinst som lön och undvek därmed kombination av skatt på både utdelningen och resultatet.<sup>10</sup>

År 1990 genomfördes en skattereform. Den fick innebörden att förvärvsinkomster, till exempelvis, löner blev progressivt beskattade. Den högsta marginals-katten, skatten på ytterligare intjänad krona, kunde till följd av detta bli 57 procent vid en viss kommunalskatt.<sup>11</sup> Kapitalvinster fick en fast skattesats på 30 procent. Oavsett storleken på kapitalinkomsten blev skattesatsen densamma. Resultatet blev att det blev mer förmånligt för ägarna av fåmansföretagen att tillgodogöra sig kapitalvinster ur bolaget än att ta ut överskottet som lön. För att förhindra möjligheten för ägare av fåmansföretag att slippa beskattning av arbetsinkomster genom omvandling till kapitalinkomster utformades regler, 3:12 reglerna.<sup>12</sup> Namnet härrör från det tidigare lagrummet, lagen om statlig inkomstskatt, 3 § mom.lag. Idag finns 3:12- reglerna i inkomstskattelagen.<sup>13</sup>

Den senaste omdaning av 3:12- reglerna var år 2006 då det genomfördes en rad förändringar. Denna reformering hade syftet att förbättra effekterna på näringslivets risktagande samtidigt som regelverkets förhållande funktion av skattemässig inkomstomvandling skulle behållas.<sup>14</sup> Det ansågs finnas starka incitament för fåmansföretagare att erhålla upparbetade arbetsinkomster genom så kallade interna

---

<sup>8</sup> Prop 1999/2000:15, s 34

<sup>9</sup> Ibid, s 35

<sup>10</sup> SOU 2002:52, s 109

<sup>11</sup> Prop 2005/06:40, s 35

<sup>12</sup> Edin, Hansson, Lodin (2005). *Reformerad ägarbeskattning- effektivitet, prevention, legitimitet*, s 5

<sup>13</sup> Rydin (2006). *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, s 59

<sup>14</sup> Prop 2005/06:40, s 38



andelsöverlåtelse.<sup>15</sup> Avsikten med dessa förfaranden är att ägaren skall kunna tillgodogöra sig vinstmedlen med så låg beskattning som möjligt genom nyttjande av kapitalvinstreglerna.<sup>16</sup>

### 1.2.1 Interna andelsöverlåtelse

Företagsformen aktieföretag innebär att till exempel avtal kan ingås och egendom överlåtas med rättslig verkan. Vid vinster, även de som inte är relaterade till den operativa verksamheten, är det bolagsstämman som är det beslutande organet gällande utdelning. I fåmansföretag har ägaren stor möjlighet att påverka besluten i företaget. Detta brukar kallas att det finns brister i ett verkligt tvåpartsförhållande, vilket kan ge ägaren fördelar även i andra beslut.<sup>17</sup>

En intern andelsöverlåtelse kan gå till på följande sätt. Fåmansföretagets ägare köper eller bildar ett nytt bolag som i princip endast består av ett aktiekapital på 100 000 kronor. Sedan säljs aktierna i det befintliga bolaget till det nya bolaget.<sup>18</sup> Genom aktieöverlåtelsen uppkommer en koncern. Det nybildade bolaget AB2 betalar inte köpeskillingen kontant. Vid köpet av AB1 utfärdas en räntebärande revers, det vill säga ett sorts skuldebrev. Det är inte möjligt för AB2 att betala reversen. Därför beslutar bolagsstämman i AB1 att ge utdelning<sup>19</sup> till AB2. Detta gör att AB2 nu har ett eget kapital på lika stort belopp som köpeskillingen som betalats för AB1 och en lika stor skuld till ägaren. Dock kan amortering behöva göras för att betala den kapitalvinstskatt som förfarandet innebär. Resterande köpeskillning kan ligga kvar som en fordran. Vidare amorteringar görs när ägaren har behov av detta. AB2 betalar också ränta för lånet till ägaren.<sup>20</sup> AB2 kan även finansiera köpet av AB1 genom att låna köpesumman i bank och på så sätt betala köpet. För att sedan klara räntekostnader och skapa annan betalningsförmåga kan AB1 skicka koncernbidrag<sup>21</sup> till AB2.

---

<sup>15</sup> Edin, Hansson, Lodin (2005). *Reformerad ägarbeskattning- effektivitet, prevention, legitimitet*, s 62

<sup>16</sup> Rydin (2006). *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, s 415

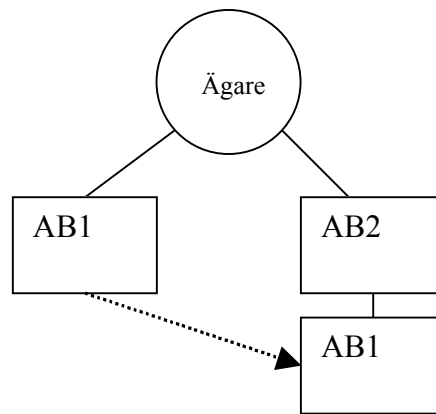
<sup>17</sup> SOU 2002, s 109

<sup>18</sup> Rydin (2006). *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, s 415

<sup>19</sup> Reglerna om utdelning finns i 24 kap IL

<sup>20</sup> Prop 2007/08:19, s 17

<sup>21</sup> Reglerna om koncernbidrag finns i 35 kap IL



Figur: Intern andelsöverlåtelse

Ett annat alternativ är att fusionera bolagen till ett bolag istället för att låta AB1 vara ett dotterbolag till AB2.<sup>22</sup> Fördelen med en intern andelsöverlåtelse är att säljaren och tillika ägaren kan tillgodogöra sig det fulla värdet av dolda reserver till låg beskattning. Priset på aktiekapitalet och beskattade vinstmedel är högre än vid externa försäljningar samt att transaktionskostnaderna dessutom är låga.<sup>23</sup>

### 1.3 Positionering

Naturligtvis har inte all forskning på gällande 3:12- reglerna kunnat studeras. Dock är uppfattningen att tidigare studier av företagsekonomisk karaktär varit mer inriktade mot analys av ekonomiska konsekvenser vid förändringar av dessa regler. Andra sätt att studera 3:12- reglerna är ur den traditionella juridiska metoden. Detta innebär bland annat att lagtext, förarbeten, doktrin och rättspraxis studeras för att klargöra en rättsregels innebörd och tolkning. Istället för att tolka problemet utifrån teorier och modeller tolkar den klassiska juridiska metoden utifrån ovanstående litteratur. På detta sätt har även tidigare studier angående 3:12- reglerna eller element av dessa genomförts.

Denna studie gällande den aktuella övergångsregeln för fåmansföretagare bör ses som en studie som ett försök att sammanlänka den juridiska klassiska metoden med den samhällsvetenskapliga forskningsmetoden, vilket resulterar i en ”ekonomiskjuridisk” studie. Först redovisas tolkning och innebörden av reglerna för att ge en förståelse för vilka företag

<sup>22</sup> Rydin (2006). *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, s 415

<sup>23</sup> *Ibid*, s 416

övergångsregeln kommer att gälla genom beskrivning av praxis. Vidare presenteras de ekonomiska konsekvenserna av övergångsregeln och sist analyseras regelns uppkomst genom den samhällsvetenskapliga forskningsmetoden med inslag av den juridiska.

## **1.4 Syfte**

Syftet med denna uppsats är att klargöra 3:12- reglerna för att sedan kunna undersöka övergångsregeln för kapitalvinstbeskattning och de huvudsakliga skatteeffekterna som den kan tänkas ge för de ägare av företag som omfattas av fåmansföretagsreglerna.

## **1.5 Problemformulering**

Den 25 oktober i år kom en proposition vars innehåll främst var ett förslag på regeländring vid försäljning av kvalificerade andelar i fåmansföretag. Propositionen resulterar i att det blir en tillbakagång till kapitalvinstbeskattningsregeln som gällde innan reformeringen av 3:12-reglerna år 2006. Det vill säga att en kapitalvinst som överstiger sparutrymme skall till hälften beskattas i inkomstlagen tjänst och kapital övergångsvis åren 2007- 2009.<sup>24</sup>

---

<sup>24</sup> Prop 2007/08:19, s 1

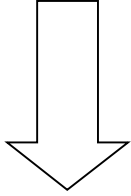
## **1.6 Forskningsfråga**

Varför implementerar regeringen övergångsregeln gällande kapitalvinstbeskattning som träder i kraft den 1 januari 2008? Vilken effekt kommer övergångsregeln att få vid en extern försäljning av andelar i ett fåmansföretag och vilka företag kommer att få de största skattelättnaderna vid ett sådant förfarande?

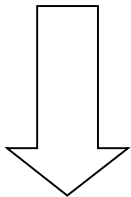
## **1.7 Avgränsning**

Uppsatsen kommer att avgränsas till att endast gälla aktiebolag och ägarna till det som kallas kvalificerade andelar. I och med reglernas komplexitet kommer inte faktorer som påverkar kapitalunderlaget genom användandet av indexregeln eller 1992- regeln att behandlas i denna uppsats. Vidare kommer placeringen av övergångsregeln i inkomstskattelagen samt generationsskiften endast översiktligt att beröras på grund av den omfattning uppsatsen skulle få vid en djupare redogörelse av dessa. Kringgåenden som innebär förfaranden där försök till ett totalt undvikande av 3:12- reglerna, det vill säga försök till att andelarna inte ska klassificeras som kvalificerade andelar, kommer heller inte att behandlas, av samma motivering som ovan.

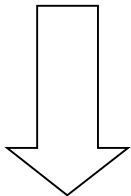
## 1.8 Uppsatsens fortsatta disposition



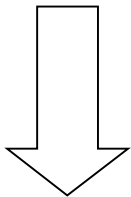
Det andra kapitlet redogör för den litteratur som använts i uppsatsen. Litteratur har använts som stöd för att förklara lagstiftningen av 3:12-reglerna. Även artiklar av vetenskaplig grund kommer att presenteras,



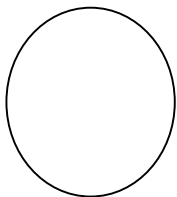
Det tredje kapitlet behandlar de metodologiska överväganden som gjorts. Även urval av respondenter kommer att presenteras samt en granskning av datan.



Det fjärde kapitlet redovisar den empiriska undersökningens bidrag till uppsatsen



Det femte kapitlet kommer att presentera ekonomiska beräkningar för att kunna understödja de slutsatser som uppkommit i både empiri och teori.



Det sjätte och sista kapitlet redogör för de slutsatser som uppsatsen givit. Förslag på fortsatt forskning kommer att ges utifrån det teoretiska bidraget.

## 2 Litteraturgenomgång

---

*I följande kapitel kommer en djupare genomgång av de regler och definitioner som reglerar fåmansföretag och dess ägare i inkomstskattelagen. Detta för att erhålla en djupare förståelse för tillämpningen av 3:12- reglerna. Vidare kommer teorier för social ordning och god skattelagstiftning att behandlas. Litteraturen och de teorier som behandlas är den grund som den slutliga analysen kommer att utgå ifrån. Kapitlets avslutning är en kort sammanfattning av det som presenterats i litteraturgenomgången.*

---

### 2.1 Begreppsdefinitioner

#### 2.1.1 Fåmansföretag

För att reglerna i 57 kapitlet Inkomstskattelagen skall kunna tillämpas krävs det att det enligt 56 kap 2 § IL att företaget är ett fåmansföretag.<sup>25</sup>

##### 2.1.1.1 Huvuddefinitionen

Första stycket i paragrafen har för avsikt att urskilja företag där ett endast fåtal delägare har den väsentliga bestämmanderätten. För att bestämma om företaget är ett fåmansföretag används två bedömningsgrunder, dels antalet delägare och dels rösträtten för aktier som ägs av ett litet antal (högst fyra) delägare. Det innebär dock inte att ett aktiebolag som ägs av fler än fyra delägare undgår klassifikationen. Om fem personer äger lika stor andel av aktier vardera är detta ett fåmansföretag. Fem andelar motsvarar 20 procent ägande. Fyra andelar multiplicerat med 20 procent är 80 procent, vilket uppfyller kriterierna.<sup>26</sup> Vid en fördelning där alla delägare äger en lika stor del av företaget krävs det att det är åtta delägare. Varje andel är 12,5 procent av företaget. Fyra andelar på 12,5 procent vardera blir följaktligen 50

---

<sup>25</sup> 56 kap IL

2§”Med fåmansföretag avses aktiebolag ... där fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget eller, 2st. näringsverksamheten är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra och där en fysisk person genom innehav av andelar, genom avtal eller på liknande sätt har den faktiska bestämmanderätten över en sådan verksamhet och självständigt kan förfoga över dess resultat.”

<sup>26</sup> Rydin (2006). *Beskattnings av ägare till fåmansföretag*, s 64

procent, vilket är den högsta tillåtna ägarandelen för att inte falla under fåmansföretagsdefinitionen ovan.<sup>27</sup>

### 2.1.1.2 Subsidiär och utvidgad definition

Andra stycket är en subsidiär definition av vilka företag som skall klassificeras fåmansföretag. Meningen är att även företag som har många delägare och inte är fåmansföretag enligt första stycket, skall omfattas av regelverket på grund av verksamhetsgrenarnas självständighet.<sup>28</sup> Med detta menas att företaget är indelat på ett sådant sätt att de olika verksamhetsgrenarna är så fristående att det skulle kunna vara ett eget fåmansföretag. Delägaren har den verkliga bestämmanderätten och har möjlighet att disponera över resultatet. Det är i synnerhet i de företag inom de mer fria yrkesgrupperna som sådana konstruktioner förekommer. Med fria yrkesgrupper kan man tillräkna advokater, revisorer, redovisningskonsulter, och andra konsulter. Vid bedömandet huruvida ett företag skall falla inom ramen för 57 kap IL har avtalets innebörd och utformning mellan verksamhetsgrenarna stor betydelse.<sup>29</sup>

Den utvidgade definitionen<sup>30</sup> gäller företag som bedrivs tillsammans av flertal personer, och huvuddefinitionen normalt inte skulle kunna tillämpas på företaget, men ändå bör ses som ett fåmansföretag. Detta på grund av att de åsyftade företagen vanligen innehåller vinstmedel som är upparbetade arbetsinkomster. Vid sådana situationer ses företaget ändå som ett fåmansföretag.<sup>31</sup>

### 2.1.1.3 Närstående

Det finns ytterligare en paragraf att ta i beaktning vid bedömning om ett företag är att betrakta som ett fåmansföretag. Denna reglerar närståendes och ägarens innehav av andelar som ett enda innehav.<sup>32</sup>

---

<sup>27</sup> Rydin (2006). *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, s 65

<sup>28</sup> Ibid, s 68

<sup>29</sup> Sandström, Svensson (2006). *Fåmansföretag- skatteregler och skatteplanering*, s 64

<sup>30</sup> 57 kap IL

3 § 2 st” Om flera delägare själva eller genom någon närstående är eller under något av de senaste fem beskattningsåren har varit verksamma i betydande omfattning i företaget eller i ett av helt eller delvis , direkt eller indirekt ägt fåmansföretag ... skall de betraktas som en enda delägare”

<sup>31</sup> Rydin (2006). *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, s 68

<sup>32</sup> 56 kap IL

5§” Vid bedömningen av om ett företag enligt 2§ 1... skall en person och hans närstående (närståendekrets) anses som en delägare. Prövningen skall göras med utgångspunkt från den äldsta personen och därefter i fallande åldersordning. En person som räknas i en närståendekrets skall inte medräknas i någon ytterliggare krets”

Detta innebär att dessa räknas som närstående till ägaren:

- Make eller make
- Inkluderar även de av samma kön som registrerat partnerskap
- Ogifta personer som tidigare varit gifta och lever tillsammans.
- Ogifta personer som har gemensamma barn

Det går alltså inte att undgå 3:12-reglerna genom att skilja sig och fortsätta bo tillsammans. Däremot räknas inte enbart en sambo som make. Det krävs gemensamma barn för att denna ska inkluderas i make/maka begreppet. Vid en situation där ett par lever tillsammans och har gemensamma barn men är gifta med någon annan än sammanboende, räknas inte heller dessa som närstående.

- Föräldrar
- Far och morföräldrar
- Barn, barnbarn samt makar till dessa
  - Dessa betecknas som avkomling i lagtexten och med detta menas barn i rakt nedstigande led
  - Adoptivbarn, styvbarn och fosterbarn räknas också in i närståendekretsen
  - I och med att styvbarn räknas som barn kommer även dessas makar och barn att räknas in i närståendekretsen.
  - Åldern på barnen är inte relevant eftersom ett barn är närstående hela livet.
- Syskon, halvsyskon och deras makar, barn, barnbarn etc.
- Även dödsbo kan komma att räknas som närstående om detta äger kvalificerade andelar.<sup>33</sup>

#### 2.1.1.4 Närståendekretsens utformning

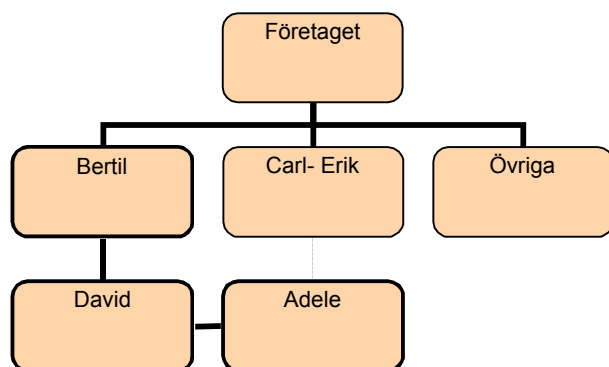
För att hantera reglerna angående närstående och den påverkan det har på skattereglerna, t.ex. vid utdelning och kapitalvinst, görs gruppering i närståendekretsar. Det utgår från den äldste delägaren i företaget och hans närstående. Aktieinnehavet som dessa har ses som ett enda innehav. Efter detta ser man på övriga delägare och utgår återigen från den äldste av dessa. Återigen räknas delägare och hans närståendes innehav som ett enda. En person som räknats

---

<sup>33</sup> Sandström, Svensson (2006). *Fåmansföretag- skatteregler och skatteplanering*, s 71 ff



in i en närståendekrets kan endast ingå i denna även om det finns relationer till annan delägare av någon art.<sup>34</sup> Ett företag ska delas in i närståendekretsar. Bertil är den äldsta delägaren med sina 60 år. Bertil har en hustru och två vuxna barn, vilka följaktligen är Bertils närståendekrets.



Figur: Närståendekrets<sup>35</sup>

Carl-Erik är 55 år och den näst äldste delägaren. Tillsammans med hans närstående bildar dessa också en närståendekrets och kommer således skattemässigt att hanteras som en enda person. David är Bertils son. David är gift med Adele. Adele är Carl-Eriks dotter. David borde räknas in i Carl-Eriks närstående krets (avkomlings make). Men i och med att han är son till Bertil (avkomling) som är den äldste delägaren dubbelräknas inte David. Han anses därför inte ingå i Carl-Eriks närståendekrets. Adele kommer således inte heller räknas in i Carl-Eriks närstående krets eftersom hon redan ingår i Bertils (avkomlings maka).

#### 2.1.1.5 Förhindrande av kringgående genom närståendespärr

För att förhindra att 3:12- reglerna kringgås genom att använda familjemedlemmar som delägare räknas alla andelar inom ett företag som delägare och närståendes andelar som en enda andel. Utgångspunkten är att ägaren anses ha kontroll över alla transaktioner som görs mellan företaget och personer inom närståendekretsen.<sup>36</sup>

<sup>34</sup> Sandström, Svensson (2006). *Fåmansföretag- skatteregler och skatteplanering*, s 73

<sup>35</sup> Inspiration till figur hämtad från Sandström (2006), s 74

<sup>36</sup> Sandström, Svensson (2006). *Fåmansföretag- skatteregler och skatteplanering*, s 71

## 2.2 Prövning av företag

När det fastslagits att ett företag är ett fåmansföretag genom att det identifierats att vinstmedlen är att betrakta som arbetsinkomster fortsätter undersökningen huruvida andelarna är att klassificera som kvalificerade andelar. I praktiken görs dessa bedömanden samtidigt, eftersom både definitionen av den kvalificerade andelen och begreppet fåmansföretag avgörs av prövning hur ”verksam i betydande omfattning” bedöms.<sup>37</sup>

## 2.3 Kvalificerad andel

För att kunna förklara innebörden av kvalificerad andel<sup>38</sup> bör den allmänna innebörden av en andel förklaras. Andel i företag har olika innebörder beroende på företagsformen. I aktiebolag kan alltså andel omskrivas till aktier i företaget.<sup>39</sup> Endast utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar beskattas enligt de särskilda fåmansföretagsreglerna.<sup>40</sup>

### 2.3.1 Ekonomisk betydelse av arbetsinsatser

Uttrycket ”verksam i betydande omfattning” har betydelse för bedömningen om en andel är kvalificerad eller inte. Det kan dock vara svårt att bedöma hur detta bedöms. Av skatteverkets allmänna råd skall man vid bedömningen ta i beaktning ”den ekonomiska betydelsen av dennes arbetsinsatser av företaget”.<sup>41</sup>

För att kunna bedöma den ekonomiska betydelsen av arbetsinsatserna används ett holistiskt synsätt där även hänsyn tas till parametrar som företagets storlek, verksamhet, organisation och övriga omständigheter som kan vara av relevans för bedömningen. Högre befattningshavare anses i regel som verksamma. Till denna grupp räknas även chefer som

---

<sup>37</sup> Rydin (2006). *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, s 71ff

<sup>38</sup> 57 kap IL

4 § ”Med kvalificerad andel avses andel i eller avseende ett fåmansföretag... under förutsättning att 1. andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett annat fåmansföretag eller ... som bedriver samma eller likartad verksamhet eller

2. företaget direkt eller indirekt, under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren har ägt andelar i ett annat fåmansföretag eller... och andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i detta fåmansföretag...”

<sup>39</sup> Rydin (2006). *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, s 70

<sup>40</sup> Sandström, Svensson (2006). *Fåmansföretag- skatteregler och skatteplanering*, s 74

<sup>41</sup> Skatteverkets allmänna råd, SKV2006:12

direkt lyder under verkställande direktör. I mindre företag räknas även underordnade chefer och andra arbetsledare som verksamma i betydande omfattning.<sup>42</sup>

Det är dock inte bara anställda med arbetsledande befattningar som kan bedömas tillhöra denna kategori. Är företagets organisation och verksamhet av sådan karaktär att även icke-arbetsledande anställdas arbetsinsatser är av stor betydelse för vinstgenereringen kommer dessa att kännetecknas som verksamma i betydande omfattning. Detta gäller främst sådana arbetsinsatser som är personliga, till exempel i konsult- och kunskapsföretag. Även delägare som inte är anställda i företaget kan komma att tillhöra kategorin om arbetsinsatserna genererar vinst som är av betydelse.<sup>43</sup> Syftet bakom prövningen av företagarens verksamhet är således för att se om bolaget innehåller vinstmedel som härrör från arbetsinsatser antingen från ägaren själv eller från närstående. I de fall där arbetsinsatsen inte anses vara betydande finns inte heller några latent arbetsinkomster. Det innebär att endast beskattning i inkomstslaget kapital skall ske på det kapital som tillkommer ägaren från bolaget.<sup>44</sup>

### **2.3.2 Samma eller likartad verksamhet**

Det behöver inte vara just det aktuella företaget som ägaren och närstående varit verksam i. Det räcker att ägaren och närstående varit verksam i ett företag med samma eller likartad verksamhet för att det ska smitta. Det är samma tidsperiod som i andra fall, fem år som är gällande för att andelar i likartade verksamheter skall anses vara kvalificerade. Gränsdragning kring samma eller likartad verksamhet bedöms genom att se till likheten mellan verksamheternas karaktärer. Det ska inte finnas risk att hela eller delar av en verksamhet överförs till ett annat bolag för att undvika fåmansföretagsreglerna. Det räcker alltså inte med att det till synes är likartad rörelse utan det regeln är tänkt att behandla är om det finns någon baktanke med för att komma undan skatten. Tanken är i själva verket inte att få tag på alla företag som driver samma eller liknande verksamheter i två eller flera företag utan i de fall nya bolag startas för att undkomma fåmansbolagsreglerna.<sup>45</sup>

---

<sup>42</sup>I Skatteverkets allmänna råd, SKV2006:12

<sup>43</sup>Ibid

<sup>44</sup>Rydin (2006). *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, s 77

<sup>45</sup>Ibid, s 85

### 2.3.3 Utomståenderegeln

Denna regel innebär att aktierna i ett fåmansföretag inte räknas som kvalificerade. Utdelning och kapitalvinst beskattas då enligt reglerna i 42 kap IL<sup>46</sup> som behandlar vad som skall tas upp och dras av i inkomstslaget kapital. Detta innebär att det aldrig kan komma att bli någon progressiv tjänstebeskattnings på dessa vinster och utdelningar, utan de beskattas med en skattesats på 25 procent. Utomstående är sådana personer som inte äger kvalificerade andelar i företaget. Sådana som själva eller på grund av närstående betraktas som verksamma i betydande omfattning kan alltså inte räknas som utomstående. Vid indirekt ägande (via ett annat företag) anses också andelarna som kvalificerade om de ansetts varit sådana vid ett direkt ägande.<sup>47</sup>

#### 2.3.3.1 Aktier i betydande omfattning

Det särskilda regelverket för fåmansföretag gäller inte i de fall för någon av bolagets aktieägare om någon eller några utomstående, direkt eller indirekt äger aktier i betydande omfattning i företaget.<sup>48</sup> På samma sätt som vid andra bedömningar har lagtexten fästs till den betydande omfattningen. I sammanhanget handlar det om att urskilja en ägarandel i ett företag, i vilket delägaren eller närstående varit verksam i betydande omfattning under (beskattnings) året och de fem föregående. Andelen som ägs av ca 30 procent av utomstående ägare är den gräns där utdelning inte anses mer lönsamt än ett löneuttag. Gränsen skall dock endast ses som ett riktmärke, och inte en absolut gräns. Denna kan variera bland annat på grund av kommunalskattesatser. Denna regel innebär följaktligen att vid utomståendes innehav på ca 30 procent omfattas inte företaget av 3:12-reglerna.<sup>49</sup>

#### 2.3.3.2 Särskilda skäl

Det finns fall då utomståenderegeln inte gäller. Sådana situationer kan vara där det finns avtal som styr resultatfördelningen, korsvisa äganden eller avtal som hanterar framtida aktieköp och försäljningar. Domstolar kan med detta stöd underkänna yrkanden om att utomstående regeln skall gälla även om det finns ett ”utomstående” ägande som överskrider 30 procent.<sup>50</sup>

---

<sup>46</sup> 42 kap 15a § IL

<sup>47</sup> Rydin (2006). *Beskattnings av ägare till fåmansföretag*, s 88

<sup>48</sup> Sandström, Svensson (2006). *Fåmansföretag- skatteregler och skatteplanering*, s 352

<sup>49</sup> Rydin (2006). *Beskattnings av ägare till fåmansföretag*, s 88

<sup>50</sup> Sandström, Svensson (2006). *Fåmansföretag- skatteregler och skatteplanering*, s 83

## 2.4 Definitioner för utdelning och kapitalvinst innan 1 jan 2008

Inkomst av kapital är vinster som investerats i olika slags tillgångar. Juridiska personer deklarerar alla inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet. Avsikten med fåmansföretagsreglerna är att skilja ut vad som av en utdelning kan anses göra avkastning på investerat kapital respektive utflöde av arbetsinsatsen. Huvudregeln för utdelningar och kapitalvinst lyder:

*”Utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar skall hos fysiska personer i den omfattning som anges i 20-22 §§ tas upp i inkomstslaget tjänst istället för inkomstslaget kapital...”<sup>51</sup>*

### 2.4.1 Normal kapitalavkastning

För fåmansföretagsägaren beräknas en övre gräns för vad som är en ”normal kapitalavkastning”. Denna övre gräns kallas gränsbelopp. Gränsbeloppet gäller både för utdelning respektive kapitalvinster. Detta gäller dock endast de kvalificerade aktierna i och med att de är till för att ringa in sådan inkomst som skulle kunna hänföra sig arbete. Passiva delägare beskattas enligt vanliga utdelnings- och kapitalvinstregler. Utdelningar och aktievinster inom gränsbeloppet skall tas upp i inkomstslaget kapital och därmed belastas med skatteuttaget inom ramen för detta.<sup>52</sup>

Ett av rekvisiten för att beskattning sker enligt kapitalavkastningsmodellen är att utdelningar härrör från kvalificerade andelar. Även vinster vid överlåtelse till ett aktiebolag av dess egna aktier behandlas enligt normalavkastningsmodellen. Aktieutdelningar och vinster som överstiger gränsen för normalutdelning, som kallas överutdelning, beskattas i inkomstslaget tjänst i och med att det förutsätts att det är omvandlade arbetsinkomster. Vid överutdelning tillkommer inte sociala avgifter och kostnaderna är inte avdragsgilla.

Det anses att kombinationen av bolagsskatt och skatt på arbetsinkomst ger likvärdig beskattning med den som gäller för sedvanliga löneinkomster.<sup>53</sup> Kapitalavkastningen beräknas genom användandet av ett kapitalunderlag som består av tre delar:

---

<sup>51</sup> 57 kap 2 § IL

<sup>52</sup> Lodin, mfl (2007). *Inkomstskatt- en lärobok i skatterätt*, s 374

<sup>53</sup> Rydin (2006). *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, s 401

- Omkostnadsbeloppet
- Sparad normalutdelning
- Löneunderlaget

Omkostnadsbeloppet avser att identifiera fullbeskattat ägarkapital som företagaren placerat i sitt bolag medan den sparade normalutdelningen är ett schablonmässigt sätt att urskilja bolagets kvarhållna vinstmedel. Utgångspunkten är den faktiska anskaffningsutgiften. På grund av kopplingen till begreppet omkostnadsbeloppet<sup>54</sup> får det betydelse för beräkningen. Till anskaffningsutgiften får även utgifter för förbättring räknas. Vid bildande av aktiebolag är således anskaffningsutgiften (aktiekapitalet) samt tillägg för utgifter hänförliga till transaktionen. Exempel på poster som kan utgöra omkostnadsbelopp är således köpeskilling, nyemissioner och ovillkorliga aktieägartillskott.<sup>55</sup> Dessa vinstmedel är enkelbeskattade, endast belastat med bolagsskatt. Hänsyn tas därför till andra ledets beskattning, beskattning hos ägaren för utdelningen, som knutits till beräkning av normal kapitalavkastning. Den tredje delen av kapitalunderlaget bestäms genom de anställdas löner. Grundtanken med löneunderlaget är att den ekonomiska risken för företagaren är större om det är ett större antal anställda.<sup>56</sup>

#### 2.4.2 Gränsbeloppet

Gränsbeloppet fastställs som årets gränsbelopp<sup>57</sup> och ökas med den del av tidigare års gränsbelopp som inte blivit utnyttjade. Outnyttjade utdelningsutrymmen som kallas sparad utdelningsutrymme, ger en ”ränta på ränta effekt” i och med att det multipliceras med klyvningsräntan. Klyvningsräntan är statslåneräntan<sup>58</sup> ökat med nio procentenheter. Vid beräkning av gränsbeloppet för 2007 används således statslåneräntan för året 2006. Vid sparad

<sup>54</sup> 44 kap 18 § IL

<sup>55</sup> Rydin (2006). *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, s 354, s 401

<sup>56</sup> Prop 2005/06:40, s 41

<sup>57</sup> 57 Kap IL

10 § ”Gränsbeloppet beräknas för kvalificerade andelar och är summan av årets gränsbelopp och sparad utdelningsutrymme uppräknat med statslåneräntan ökad med tre procentenheter”.

11 § 1 ”Årets gränsbelopp är ett belopp som motsvarar två inkomstbasbelopp fördelat med lika belopp på andelarna i företaget, eller

2.summan av underlaget för årets gränsbelopp multiplicerat med statslåneräntan ökad med nio procentenheter, och

– för andelar i fåmansföretag... lönebaserat löneutrymme enligt 16- 19 § §”

<sup>58</sup> 57 Kap IL

8 § ”Med statslåneräntan avses i detta kapitel statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret”

utdelningsutrymme adderas den summan detta nästa år till gränsbeloppet och multipliceras med den aktuella räntan. Alltså blir den kvot som multipliceras större vid sparande av utdelningsutrymmet. Årets gränsbelopp beräknas på två sätt. Enligt den så kallade förenklingsregeln eller schablonregeln innebär det att årets gränsbelopp schabloniseras till två inkomstbasbelopp. Det är inkomstbasbeloppet året före det aktuella inkomståret som skall tillämpas. För utdelningen år 2007 används inkomstbasbeloppet för året 2006.<sup>59</sup>

### 2.4.3 Lönebaserade utrymmet

Det andra sättet utgår från andelens omkostnadsbelopp som skall multipliceras med klyvningsräntan. Den summa som härmed uträknats kan även ökas med det lönebaserade utrymmet.<sup>60</sup> Det lönebaserade utrymmet består således av två komponenter.

Detta får innebörden att för inkomståret 2007 är gränsbeloppet<sup>61</sup>:

- |  |
|--|
| <ol style="list-style-type: none"><li>1. 2 inkomstbasbelopp eller</li><li>2. Anskaffningsvärdet på aktierna x statslåneräntan + 9 %</li></ol> <p style="text-align: center;">+</p> <p style="text-align: center;">25 % av det lönebaserade utrymmet och ytterligare 25 %<br/>för lönesummor överstigande 60 inkomstbasbelopp</p> |
|--|

### 2.4.4 Lönekravsregeln

För att använda sig av det lönebaserade utrymmet finns dock en regel som kräver vissa löneuttag hos ägaren eller närstående. Denna bestämmelse innebär att ägaren eller närstående måste ha erhållit en lön från företaget som inte understiger det lägsta av:<sup>62</sup>

---

<sup>59</sup> 57 Kap IL

9§ ”Med inkomstbasbelopp avses i detta kapitel detsamma som i 1 kap 6§ lagen (1998: 674) om inkomstgrundad ålderspension för året före beskattningsåret.”

<sup>60</sup> 57 kap IL

16 § ”Det lönebaserade utrymmet är

– 25 procent av löneunderlaget enligt 17 och 18 §§, och

– 25 procent av det löneunderlag som överstiger ett belopp som motsvarar 60 inkomstbasbelopp”.

2 st ”Det lönebaserade utrymmet fördelas med lika belopp på andelarna i företaget”

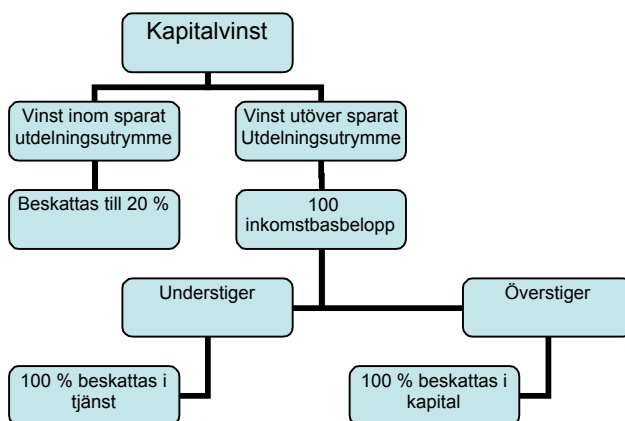
<sup>61</sup> Svensson, Tjernberg (2007). Nya 3:12- regler – igen, Balans 2/2007

<sup>62</sup> Ibid

- Sex inkomstbasbelopp + 5 % av det totala löneunderlaget, och
- 15 inkomstbasbelopp.

## 2.4.5 Kapitalvinstbeskattning

Kapitalvinster som understiger det sparade utdelningsutrymmet beskattas med en skattesats på 20 procent.<sup>63</sup>



Figur: kapitalvinstbeskattning

Praktiskt sker det genom att kapitalvinster och utdelningar tas upp till beskattning till två tredjedelar av beloppet. Överstigande vinst beskattas i inkomstslaget tjänst. Dock finns det en begränsningsregel som bestämmer det belopp som maximalt kan beskattas i inkomstslaget tjänst. Vinst över 100 inkomstbasbelopp, (varav namnet 100- basbeloppsregeln/takregeln i praxis) tas upp i inkomstslaget kapital och beskattas med 30 procent. Denna ”takregel” tar

<sup>63</sup> 57 kap IL

20 § ”Utdelning på en kvalificerad andel skall tas upp i inkomstslaget tjänst till den del den överstiger gränsvärdet skall tas upp till två tredjedelar i inkomstslaget kapital...”

21 § ”Kapitalvinst på en kvalificerad andel till den del den överstiger det sparade utdelningsutrymmet skall tas upp i inkomstslaget tjänst”. ”Kapitalvinst som motsvarar det sparade utdelningsutrymmet skall tas upp till två tredjedelar i inkomstslaget kapital ...”

22 § ”En kapitalvinst skall inte tas upp i inkomstslaget tjänst till den del det skulle medföra att den skattskyldige och närstående under avyttringsåret och de fem föregående beskattningsåren från ett företag sammanlagt i inkomstslaget tjänst tagit upp högre belopp än som motsvarar 100 inkomstbasbelopp enligt 1 kap. 6 § lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension som gällde för avyttringsåret...”



även hänsyn till den senaste femårsperiodens avyttringar. Detta betyder att även om försäljningar gjorts successivt begränsar takregeln beskattningen i inkomstslaget tjänst.<sup>64</sup>

## 2.5 Kvalitetskrav på en god skattelagstiftning

I en artikel av Sven- Olof Lodin förklaras det att ofta finns andra motiv till att en skatt införs än de statsfinansiella intäkterna som en skatt ger. Det kan exempelvis handla om fördelningspolitiska skäl, sysselsättnings- eller konjunkturmässiga skäl. Det gör att skatter får andra önskade effekter, vid en god utformning av skatten. Ett införande av en skatt kan också ge oönskade följder om det finns brister vid utformningen av denna. Kraven på en god lagstiftning har ökat på grund av den ökade globaliseringen som i sin tur gett en ökad rörlighet av kapital, människor och företag. Vidare har detta skapat en ökad känslighet för medborgarnas reaktioner på skatternas utformning. Lodin hänvisar i sin artikel till Adam Smith's teorier samt en rapport från OECD<sup>65</sup> i vilken de förespråkar att lagstiftning skall utformas med tanke på medborgarnas perspektiv, transparens samt icke-diskriminering än med utgångspunkt från regeringens perspektiv.<sup>66</sup>

Effektivitet är ett överordnat krav som varje skattelagstiftning bör ha. Det bör också finnas ett uttalat syfte med skatten och utformningen bör vara sådan att den är effektiv om man ser till dess primära mål. Skatten kan avsiktligt eller oavsiktligt vara föremål för icke-fiskala mål, det vill säga att det inte finns något fördelningspolitiskt syfte med skatten. Även om syften med en skatt skall vara att uppnå neutralitet kan utformningen vara sådan att den förorsakar samhällsekonomisk- och statsfinansiell förlust.<sup>67</sup>

Legitimiteten är beroende av många faktorer och anses vara avgörande för att skatten i längden skall vara samhällsekonomiskt effektiv, att det finns lojalitet gentemot skattesystemet

---

<sup>64</sup> 57 kap IL 20- 22§§

<sup>65</sup> OECD (2005). Guiding principles for Regulatory, Quality and Performance

<sup>66</sup> Lodin (2007). *Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning*, Skattenytt, nr 9, s 477

<sup>67</sup> Icke- fiskala skatter brukar också kallas för interventionistiska skatter. Författaren exemplifierar en interventionistiska skatteåtgärd vars måluppfyllelse inte kan anses vara tillfredställande. Lodin hänvisar bl.a. till nedsättningen av arbetsgivaravgifter. Arbetsgivare erhåller en nedsättning på arbetsgivaravgifterna med fem procentenheter av företagets lönesumma. Detta ska uppmuntra till att öka antalet anställda. Skattesubventionen har ett tak på 38000 kr per arbetsgivare och år. Detta stimulerar endast till nyanställningar för företag som har en lönesumma på under 800. 000 kr. Avdraget gäller alla arbetsgivare, såväl kommuner och stora företag (ex Volvo). Det begränsas dock till ett avdrag per år och koncern. Totalt kostnad är 4 miljarder kronor. Hälften av kostnaden går till sådana arbetsgivare som inte får någon stimulanseffekt av åtgärden. Målet och syftet är i klar avvikelse.

hos medborgarna, och det måste också finnas stöd för att skatten är sakenlig. Kravet på en skatts konstruktion är högre ju högre skattetrycket är för att uppfattas som legitim och erhålla en acceptans. Både effektiviteten och legitimiteten anses vara resultatet av de övriga kriteriernas uppfyllelse.<sup>68</sup>

Enkelhet/proportionalitet åstadkoms genom utformandet. Det innebär att utformandet bör vara så enkelt som möjligt utifrån det tilltänkta syftet. Ju fler som berörs av skatten desto enklare måste utformningen vara. För att skatten skall vinna förståelse är konstruktionen av stor betydelse. Ett krav som ligger nära enkelhetskriteriet är proportionaliteten. Detta innebär balans mellan belastningen som skatten innebär och bördan för fullgörandet. Vid höga administrativa kostnader för att åstadkomma fullgörande blir skatten ofta ineffektiv ur samhällsekonomiskt perspektiv. En skatts administrativa utformning är därför viktig. Vid skattereformen år 1991 breddades skattebaserna för att åstadkomma större likformighet och att minska incitamenten för skatteplanering och annat urholkade av skattebasen. Alltså, det fanns andra skäl att förenkla. Även om avsikten inte var att förenkla blev ändå följden av skattereformen en förenkling.<sup>69</sup>

Förutsebarhet och rättsäkerhet är ett rättsäkerhetskrav. En skatt skall kunna förutses så att det är möjligt att förutse följderna av sitt handlande. Detta är en viktig faktor för att en skatt skall anses vara legitim. Vid en osäkerhet gällande skattekonsekvenserna vid en handling kommer det att generera att medborgaren avstår från att agera. Att kunna förutse utfallet av en skatt sätter krav på att lagstiftningen inte skall ge svårigheter vid tolkning av denna, samt att det inte finns utrymme för bedömningsfrågor. Man skall även kunna förutse myndigheters praktiska tillämpning och att det inte finns utrymme för godtycklighet hos domstolarna. Saknas det förutsebarhet och osäkerhet kring följder av ett handlande resulterar det i en samhällsekonomisk kostnad i form av bristande lojalitet hos de skattskyldiga.<sup>70</sup>

---

<sup>68</sup> Lodin (2007), *Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning*, Skattenytt, nr 9, s 478

Författaren exemplifierar en skatts legitimitet vid att göra jämförelser med fastighetsskatten, vilken har haft en låg acceptans bland medborgarna. Den anses bort ha lägst legitimitet av alla skatter de senaste 15 åren. Detta inte enbart på grund av dess skattehöjd utan också sedd till utformning. Den inkomstkälla för staten som fastighetsskatten har varit, och är till dags datum, har inte varit förstådd ute bland fastighetsägarna.

<sup>69</sup> Ibid, s 480. Lodin hänvisar till företagsbeskattningen där reserveringsmöjligheter och interventionistiska inslag för att öka viljan att investera togs bort. En enhetlig proportionell kapitalinkomst- och kapitalvinstbeskattning infördes också vilket tog bort effekter av skatteplanering för sådana förfaranden som innebar omvandling av löpande inkomster till kapitalvinster.

<sup>70</sup> Ibid, s 481

Kriteriet för kontrollerbarhet är att den naturligtvis skall vara lätt att kontrollera och svår att undgå. Om skatten kan vara lätt att undgå är det inte bara statsfinanserna som blir lidande. Moralen och lojaliteten mot hela systemet får större skador generellt sett och därmed förlorar skattesystemet sin legitimitet. Detta kriterium kan därför rättfärdiga att vissa inkomster blir befriade från inkomstskatt trots att de är borde beläggas med skatt. I inkomstskattelagen är exempelvis inkomster från kottplockning som understiger 5000 kr skattefria. Dock medförde arvs- och gåvobeskattningen 2005 till att förmögenhetsskatten blev än mer okontrollerbar.<sup>71</sup>

En likformig beskattning har innebörden att alla ska behandlas lika. Naturligtvis är det viktigt ur rättsäkerhetsskäl men det är inte enda anledningen. Kan skatt undgås genom ett likartat handlande, såvida det inte är syftet med skatten, resulterar det i snedvridande effekter. Dessa skadar ofta samhällsekonomin genom att mindre effektiva lösningar väljs. Ur samhällsekoniskt perspektiv är det mest effektivt att systemet är neutralt mellan olika handlingsalternativ. Vinstmaximering skall vara viktigare än skattminimering vilket skattesystemets uppgift att säkerhetsställa. Likformighet och neutralitet främjas av generella regler medan regler som är speciella till sin natur medför olikbehandling och snedvridningar.<sup>72</sup>

Ur demokratisk synvinkel är det viktigt att en skatt har en hög synlighet. Medborgarna skall vara medvetna om skattebelastningens höjd och utformning. Ändå menar Lodin i sin artikel att det svenska skattesystemet har en låg synlighet genom att påvisa att 90 procent<sup>73</sup> av skatterna är av låg eller begränsad synlighet. En arbetstagare får aldrig någon uppgift om beloppet på de arbetsgivaravgifter som har ett uttag på ca 32 procent.

Lodin anser också att det är svårt för en arbetstagare att ha en riktig uppfattning hur mycket inkomstskatt som tas ut på utfört arbete då det är den disponibla nettoinkomsten som utgör upplevelsen av en inkomst. Ännu svårare är det att urskilja vad som är statlig inkomstskatt respektive kommunalskatt då det endast redovisas i samband med deklarationen. Mervärdeskatten är ett annat exempel på en skatt med låg synlighet i och med att den är inräknad i varans pris. Med synliga skatter verkar det vara så att det är svårare att vinna

---

<sup>71</sup> Lodin (2007), *Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning*, Skattenytt, nr 9, s 481. Lodin ger exemplet att i och med borttagandet av denna skatt gav följderna att ägarförhållanden och gåvoströmmar inte kunde kontrolleras som sig bort.

<sup>72</sup> Ibid, s 482. Lodin exemplifierar hur förmögenhetsskattens nollskatt för investeringar i andras boende medan investeringar i sitt eget boende beskattas.

<sup>73</sup> 1300 miljarder av 1447 miljarder

legitimitet och lättare upplevs som mindre rättfärdiga. Hög synlighet tenderar att även uppfattas som höga skatter, detta får konsekvensen att en synlig skatt måste vara bättre motiverad än låg synlighet för att accepteras. Detta verkar vara anledningen till att en så stor del av de svenska skatterna har en låg synlighet.<sup>74</sup>

Inkomstskattens progressivitet med höga marginalskatter är ett uttryck för fördelningspolitiskt inriktad skattelagstiftning. Exempelvis är grundavdragen utformade som en skatteavräkning, vilket gör att det får en större effekt för de som har en inkomst med en högre marginalskatt. Fördelningspolitiska målsättningar kan dock göra så att indirekta effekter får motsatt riktning än de önskade. Det gör att det är viktigt att beakta hela det skatte- och bidragspolitiska fältet.<sup>75</sup>

## 2.6 Social ordning

Författarna A.G Puxty, Hugh. C. Willmott, David J. Cooper och Tony Lowe skriver i en artikel att den sociala kontexten kring redovisning inte har givits den särskilda betydelse som den berättigas.<sup>76</sup> Artikeln analyserar redovisningens roll i regleringen i ekonomiska och sociala aktiviteter för att utveckla en struktur för att förstå variationen kring regleringar. Även Sten Jönsson betonar att reglering är socialt anpassad till en vidare kontext.<sup>77</sup>

### 2.6.1 Avancerad kapitalism

Artikeln undersöker vidare vidden och variationer för bestämmandet av redovisningsregler i fyra länder vars gemensamma likhet är benämningen ”avancerad kapitalism”. Länderna som undersökts är USA, Sverige, Storbritannien och Tyskland. Artikeln presenterar ett relativt utvecklat ramverk för att förstå redovisningsregleringarnas principer för att bidra med en jämförande analys av dess reglering som associeras med ländernas särskiljande historier och

---

<sup>74</sup> Lodin (2007), *Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning*, Skattenytt, nr 9, s 482

<sup>75</sup> Ett exempel är 1960- och 1970 – talet vid marginalskattehöjningarna. Höginkomstskiktet ansågs börja vid 35000 kr/ år. Beskattningen skärptes vid denna inkomst, samtidigt som man i familjepolitiken använde sig av samma syn på inkomst. Detta resulterade i att den totala margineffekten kom att överstiga 100 procent eftersom bostadsbidrag minskade och daghemstaxor ökade vid denna årsinkomst.

<sup>76</sup> Puxty et al (1987). *Modes of regulation in advanced capitalism; locating accountancy in four countries*, Accounting Organization and Society, vol 12, No 3, s 273

<sup>77</sup> Jönsson (1991). *Role making for accounting while state is watching*, Accounting Organization and Society, vol 16, No 5/6, s 522

specifika kvaliteter. Genom att belysa olika sätt av reglering framträder dock en fundamental likhet mellan länderna. Denna likhet betecknas avancerad kapitalism.<sup>78</sup>

Ett land med avancerad kapitalism utmärks genom olika sorts kännetecken. Det första är att det är oundvikligt att staten är i ett monopolkapitalistiskt<sup>79</sup> stadium, vilket innebär att ekonomiska politiken i nationalstaten i en allt högre grad påverkas av transnationella krafter, framförallt av multinationella företag och politiska och ekonomiska allianser till exempel NATO och EU. Det andra är att det är underförstått att när kapitalismen blivit mer avancerad har marknadskrafterna fått en större inverkan på det ekonomiska systemet. Det tredje kännetecknet är att trots den historiska tendensen att gå mot bland annat rationalisering, har välutvecklade länder upprätthållit och litat på förekomsten av samhällets värderingar och ideal. Dessa värderingar har fortfarande en stark inverkan på regleringar i vardagspolitiken. Men som med andra grundsatser skiljer sig dessa inflytanden beroende på länders olika historiska skillnader, utveckling och kulturer.<sup>80</sup>

### **2.6.2 Tre principer för social ordning**

För att analysen av regleringar skall ses som ett socialt och organisatoriskt fenomen krävs en medvetenhet om dess konstruktion och länk till marknadskrafterna, byråkratisk kontroll och samhällets ideal. Puxty et al. har utgått från Streeck and Shmitter's modell. Denna modell förklarar den sociala ordningen med tre principer, vilka är marknaden (fri konkurrens), staten (hierarkisk kontroll) och samhället (spontan solidaritet).<sup>81</sup>

Förfarandet av principen fri konkurrens ser ut att generera både entreprenörer som maximerar sin vinst och konsumenter som blir nöjda med de materiella fördelarna som uppstår ur konkurrensen. Ur marknadsperspektivet åstadkoms den sociala ordningen av de fria marknadskrafternas fördelar som de båda parterna, får i samband med kontrakt mellan dem.<sup>82</sup> Aktörerna deltar på grund av den individuella vinsten som kan erhållas i principen och

---

<sup>78</sup> Puxty et al (1987). *Modes of regulation in advanced capitalism; locating accountancy in four countries*, Accounting Organization and Society, vol 12, No 3, s 274

<sup>79</sup> Monopolkapitalism är en typ av kapitalism som utmärks av dominans för ett fåtal företag i näringslivet svenska ordboken

<sup>80</sup> Puxty et al (1987). *Modes of regulation in advanced capitalism; locating accountancy in four countries*, Accounting Organization and Society, vol 12, No 3, s 274

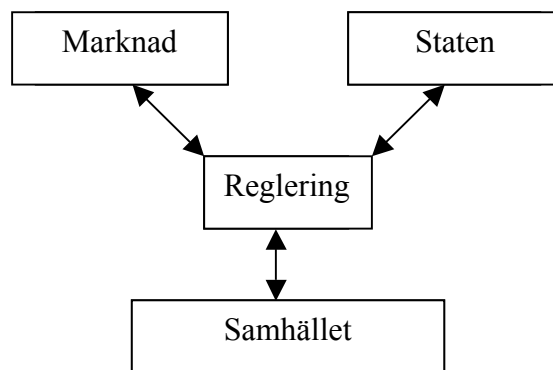
<sup>81</sup> Ibid, s 275

<sup>82</sup> Ibid, s 275

konkurrensen genererar normer.<sup>83</sup> Spänningarna mellan deltagarna i principen uppstår från fundamentala intressekonflikter.<sup>84</sup>

I motsats till marknaden skall nämnas auktoriteten av den hierarkiska kontrollen, som utövas genom överenskomna regler och procedurer som är uppbackad av statens monopol av legitim tvång. Principerna av samordning och fördelning är karakteriserad av dess framgångsrika beskydd från aktörer av externa hot och säkerhetsställandet av rimliga och förutsägbara bemötanden för alla medborgare. Detta samband förklarar den sociala ordningen. De spänningar som uppstår kan härledas till de privilegier som politikerna förordnar till dem själva och de skyldigheter som de belägger andra med.<sup>85</sup>

Samhället, eller principen för spontan solidaritet beskriver att samhällets ledare uppskattar känslan av anhängare (medborgarna) som anser sig ha en förmån av att känna samhörighet. Som medlemmar i ett samhälle har grupper förmågan att tillfredställa de ömsesidiga behov av delad tillvaro och att ha en kollektiv identitet.<sup>86</sup> Spontan lojalitet mellan olika delar i samhället är det som genererar normerna, och som åstadkommer den sociala ordningen.<sup>87</sup> Dock genereras det spänningar av dem som står utanför i samhället, så kallade outsiders, som inte respekterar de rådande normer och värderingarna i samhället.<sup>88</sup>



Figur: Regleringens skärningspunkt mellan principerna

<sup>83</sup> Jönsson (1991). *Role making for accounting while state is watching*, Accounting Organization and Society, vol 16, No 5/6, s 542

<sup>84</sup> Puxty et al (1987). *Modes of regulation in advanced capitalism; locating accountancy in four countries*, Accounting Organization and Society, vol 12, No 3, s 275

<sup>85</sup> Ibid, s 275

<sup>86</sup> Ibid, s 276

<sup>87</sup> Jönsson (1991). *Role making for accounting while state is watching*, Accounting Organization and Society, vol 16, No 5/6, s 542

<sup>88</sup> Puxty al (1987). *Modes of regulation in advanced capitalism; locating accountancy in four countries*, Accounting Organization and Society, vol 12, No 3, s 276

Även om teorin betonar närvaron av de interna spänningarna framhävs det huvudsakliga hotet mot principernas fortsatta existens och legitimitet genom de andra konkurrerande principerna. Puxty et al. anser att under villkoret ”modernity” fortsättningsvis kallat samtiden konkurrerar staten, marknaden och samhället om lojalitet av specifika grupper för att införliva nya problem för att få till stånd en reglering. Definitionen av vad som behöver regleras växlar mellan dem. Puxty et al. ser Streeck & Schmitters ser samtiden som ett sammansatt system i vilket en skör balans är upprätthållen mellan tre formellt oförenliga, men faktiskt beroende principer för samordning och allokering. Värdet i diskussionen anses ligga i dess mottaglighet för det flerdimensionella och komplexiteten av ”samtiden” och deras hantering av en detaljerad struktur för analys. Den igenkänner hur institutioner och regler av ”samtiden” bestäms av närvaron av principerna för social ordning som samtidigt har ett inbördes beroende, och är motsägelsefulla.<sup>89</sup>

Detta kan exemplifieras av sammanfattningen i statens offentliga utredning angående beskattning av småföretag.<sup>90</sup> Under rubriken ”ett omöjligt uppdrag”, går det att läsa det de riktlinjer som givits av regeringen vid utredandet av 3:12- reglerna har kännetecknats av ovanliga spänningar. Spänningarna kan beskrivas som ett påtagligt motsatsförhållande mellan näringspolitiska ambitioner och de skatterättsliga principerna. Utredningen har därför präglats av ständiga kollisioner på grund av de näringspolitiska intressenas krav vid reformering av 3:12-reglerna. Därför har det som egentligen skulle vara en teknisk översyn av reglerna kommit att vara diskussioner ur politisk synvinkel snarare än teknikaliteter, vilket också påverkat utgången av utredningen. Det beskriver att det varit svårt att hitta lösningar tillgodosett alla intressen.<sup>91</sup>

### 2.6.3 Kritiken mot modellen

Författarna kritiserar dock den modell som används (Streecks & Schmitters) på grund av att har varit en liten värdering av hur dagens dynamiska samhällssituation kan tolkas utifrån det historiska perspektivet. Ytterligare en kritik mot modellen är att den endast innefattar tolkningen av den sociala ordningen inom landet. Hänsyn tas inte till den begränsade

---

<sup>89</sup> Puxty et al (1987). *Modes of regulation in advanced capitalism; locating accountancy in four countries*, Accounting Organization and Society, vol 12, No 3, s 277

<sup>90</sup> SOU 2002:52, s 13

<sup>91</sup> Ibid, s 13

självständighet som ett land har i sin begränsade självständighet i politiska och ekonomiska beslut, på grund av interaktionen med omvärlden. Den mest väsentliga kritiken är att den inte försöker utreda vilka motsägelser inom samtiden som är centrala för att åstadkomma förändringar, både generellt sett men också i den relativa närvaron av de tre principerna och vilka inverkan vid reglering av samhällliga regler, vilka även redovisningsregler kan anses vara.<sup>92</sup>

För att exemplifiera den begränsade autonomi som ett land har när det gäller ekonomiska och politiska frågor kan sägas att t.ex. finansiellt kapital anses vara den mest lätttrörliga av produktionsfaktorer.<sup>93</sup> Skattesystem kunde tidigare utformas inom ramen för en sluten ekonomi. I dagens samhälle måste den internationella skattekonkurrensen beaktas i två hänseenden. Den inhemska aktivitetens skattekostnad bör inte vara högre än en konkurrerande utländsk aktivitet. Med detta menas att arbetstillfällen, investeringar, sparande eller konsumtion inte ska drivas utomlands på grund av en högre kostnad för skatt. Utformningen av skattelagar får inte heller göra så att internationella aktiviteter blir hindrade eller diskriminerade när det gäller internationella åtaganden. Det mest självklara är EU och EG-lagstiftningen vilket kan få konsekvenser i EG-domstolen. Exempelvis kan en EU-medborgare få prövning i domstolen direkt i det fall det enskilda landet har tagit beslut<sup>94</sup> som står i strid mot EU:s rättigheter och medborgaren personligen berörs.<sup>95</sup>

Frågan om vilken av marknaden, staten och samhället som är den dominerande faktorn tas upp av Puxty et al. De menar att om man redovisningspraxis isoleras från den ekonomiska och politiska kontexten i vilken reglernas formas, skulle svaret kunna bli samhället. Om aktiviteterna av redovisningsyrket är sedd i frånvaron av en vidare kontext framstår de att vara ansvariga för bestämmandet och utformandet av specifika redovisningsregler. Men när utformningen och utvecklingen av reglering teoriserar som ett resultat, såväl som ett medel av

---

<sup>92</sup> Puxty et al (1987). *Modes of regulation in advanced capitalism; locating accountancy in four countries*, Accounting Organization and Society, vol 12, No 3, s 277

<sup>93</sup> Lodin (2006), *Skattestrukturen i EU och Sverige*, Skattenytt nr 5, s 74

<sup>94</sup> Lodin (2007), *Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning*, Det har visat sig att det svenska skattesystemet har stått i strid med EG-fördraget. Det finns rättsfall på området, bland annat ett fall gällande tjänstepensionsförsäkring som kom att strida mot principen om kapitalets fria rörlighet. Ett annat fall har ansetts strida mot den fria etableringsrätten.

<sup>95</sup> <http://www.regeringen.se/sb/d/2812/a/15755>



de ekonomiska och politiska strukturerna i en avancerad kapitalism, blir det tydligt att så inte är fallet. Andra krafter är närvarande.<sup>96</sup>

Puxty et al. menar att Streek & Schmitters modell är i analytisk synvinkel användbar i avslöjandet av närvaron, frånvaron och karaktäristiska interrelationer mellan de tre principerna, marknaden, staten och samhället. Dock har modellen en begränsning genom sitt fragmenterade fokus på delar av elementen i den idealtypiska ordningen. Frånvarande i deras diskussion är en generell teori om vilken av dessa principer som är mer eller mindre dominant i det moderna samhället. Det görs inga försök att klargöra de enskilda principernas styrka i relation till de andra principerna.<sup>97</sup>

Självklart är frågan om vilken princip som är dominant eller bestämmande när det gäller konstituering av regler, komplicerad eller något som inte kan svaras med en definitiv självklarhet. Puxty et al anser att det viktigt att betona den historiska kontexten samtidigt som de betonar att den avancerade kapitalismens kontinuitet är betingat av företeendet av ideologiska anpassade subjekt. De är övertygade om att de nationella strukturella motsättningarna inom den avancerade kapitalismen är en viktig del för att kunna förstå den fundamentala dynamiken som omger regleringen.<sup>98</sup>

I den avancerade kapitalismens kontext är det otillräckligt att begränsa analysen till att motsägelserna till största del handlar de ekonomiska konsekvenserna.<sup>99</sup> Demokratin spelar viktig en roll genom att oavsiktligt ha konsekvens för stabilisering och legitimering av status quo av välfärden eftersom politiska partier måste vädja till den allmänna opinionen för säkra sin politiska majoritet. Därmed är politikerna under press att sammanfoga marknadens bristfälligheter på de nivåer som kan komma tänkas stå i motstånd till varandra i ekonomin. Genom detta så skapas en uppsjö av byråkrater vars lojalitet varken ligger hos staten eller hos marknaden, men som har intresse av att säkra den moderna staten för dess väljare och främst för dem själva. Politikerna har kommit att lita på diverse intresseorgan till vilka statens makt är licensierad och över dessa finns endast en indirekt kontroll, vilket kan uttryckas med ett hot om indragande av denna ”licens”. Politikens tendens att positionera sig till efterfrågan av olika

---

<sup>96</sup> Puxty et al (1987). *Modes of regulation in advanced capitalism; locating accountancy in four countries*, Accounting Organization and Society, vol 12, No 3, s 279

<sup>97</sup> Ibid, s 280

<sup>98</sup> Ibid, s 279

<sup>99</sup> Ibid, s 283

kapitalister, organiserad arbetskraft, och väljarna samt de tidigare beskrivna licenserna gör att återupprepadet av ett rastlös oroligt status quo kan fortsättas.<sup>100</sup>

Puxty et al menar att det både är essentiellt och problematiskt med relationen mellan marknadens, statens och samhällets principer för att åstadkomma den sociala ordningen i en avancerad kapitalism. Resultatet av regleringarna ses ett resultat av dessas interaktioner, dock måste det tas hänsyn till historiska och kulturella skillnader som varierar dessas olika kombinationer. Genom den tidigare kritiken mot modellen kan ett antal möjliga metoder för att åstadkomma regleringar identifieras.<sup>101</sup>

Antagande att samhällets principer är underordnad marknadens- och statens principer. Tillvägagångssättet hur regleringar uppkommer anses vara beroende av en någon slags mix av de senare två elementen. Den ena extremvarianten av typideal för reglering benämns liberalism. Förfarandet enligt denna kännetecknas genom reglering härleds exklusivt på marknadens principer att det är efterfrågan som åstadkommer olika regler. Det motsatta extremfallet benämns av Puxty et al. som Legalism. Regleringar uppkommer endast på statens premisser och vilar förbehållslöst på denna grund. Bedömningar avseende beteenden grundar sig endast på om de är tillåtna eller förbjudna enligt lag. Ur dessa två motsatta teorier kan det härledas två ytterligare sätt att åstadkomma regleringar vilka Puxty et al kallar för associationism och korporatism. Den första åstadkoms genom att genom utveckling av organisationer som är bildade för att företräda medlemmarnas intressen. Det finns vissa inslag från samhällets principer, men dessa är underordnade marknadens på grund av ett medlemskap i organisationen grundar sig på de fördelar som det för med sig, snarare än önskan dela det övriga samhällets värderingar.<sup>102</sup> Den andra, korporationism, anses ha en större tillförlitlighet till statens principer. Den accepterar inte bara staten organisationen som en intressegrupp, utan införlivar denna i sitt eget system. Genom införlivning erkänner staten sitt beroende av organisationerna och använder dem sedan som ett instrument för att söka legitimitet av de beslut som de vill genomföra. Korporationism beskriver de försök att tilldela intresseorganisationer en viktig roll mellan staten och det civila samhället.<sup>103</sup>

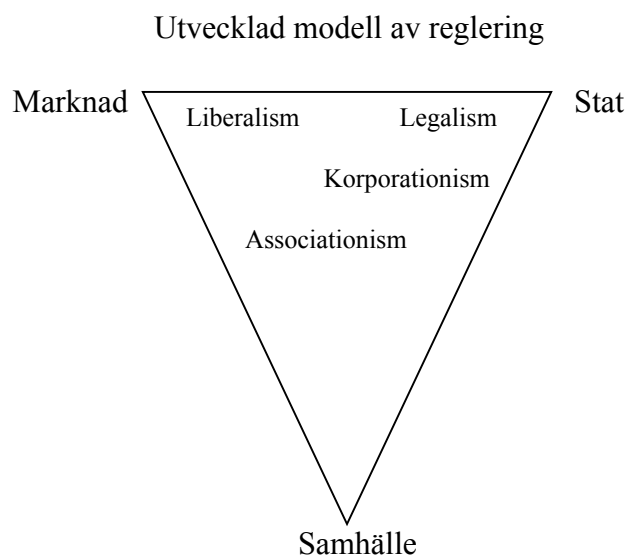
---

<sup>100</sup> Puxty et al (1987). *Modes of regulation in advanced capitalism; locating accountancy in four countries*, Accounting Organization and Society, vol 12, No 3, s 283

<sup>101</sup> Ibid, s 284

<sup>102</sup> Ibid, s 284

<sup>103</sup> Ibid, s 284



Figur: Modifierade regleringsstrategier

Följaktligen går associationism och korporationism in i varandra. Den grundläggande skillnaden mellan dem är den tillförlit som staten sätter till intressegrupper för att nå det allmänna (samhället), som står i kontrast till det privata (marknaden). Puxty et al menar att associationismen, föreningarna, har en understående roll i modellen genom att exemplifiera det med att det huvudsakligen är Storbritannien av de fyra undersökta länderna som kan tillskrivas denna form av princip av associationism när social ordning skall skapas.

Föreningarna har inte uppstått på statens initiativ och de har dessutom varit oberoende staten. Dock på grund av medlemskapet i EU har staten fått en större roll på bekostnad av föreningarna.<sup>104</sup> I Sverige beskriver Puxty et al att redovisningsregleringen kan bäst beskrivas som korporationistisk. Staten har ett relativt direkt ingripande i regleringen.<sup>105</sup>

Detta kan även tydliggöras med ett historiskt exempel. När den kommunala redovisningen ansågs vara i behov av förändring i början av 1900- talet fanns en allmän debatt i Sverige. ATA, var den förening som hade störst initiativförmågan vid formning av redovisningsregler. Debatten leddes av ett fåtal personer vars argument grundades på deras egna vanor och tillämpningar. Efter en tid när debatten nådde de stora städerna kom även akademikerna att delta i debatten med ett mer teoretiskt bidrag om redovisningens nytta och användbarhet på

<sup>104</sup> Puxty et al (1987). *Modes of regulation in advanced capitalism; locating accountancy in four countries*, Accounting Organization and Society, vol 12, No 3, s 284

<sup>105</sup> Ibid, s 289

ledningsnivå. Men det var inte förrän det fanns en riktig efterfrågan av bättre kontroll på grund av uppdagande av förskingringsskandaler som processen politiserades.<sup>106</sup> Påtryckningarna efter ett uniformt bokföringssystem var utbrett och även väntat på grund av den mediala uppmärksamheten kring förskingringshistorierna. Instrumentellt i processen har varit den tidiga etableringen av professionella föreningar som tog initiativ till att inneha en ledande roll dock med inblandning av staten med direktiv av riktlinjer.<sup>107</sup>

Streeck & Schmitters menar att de tre principerna för social ordning besitter en modell där samhället är integrerat i modellen. Puxty et al anser att detta är en illusion. Vid en reglering kan influensen speciellt ha kommit från samhällliga ideal. Men utkastet till regeln blir generellt inte accepterat. Under dessa villkor kommer antingen marknadskrafterna att försöka att komma till förändring eller så kommer staten att förpliktiga en ändring. I detta fall kommer någon av principerna att ha övervikt i denna mix, och endast i en ny form av utkastet kommer det att bli accepterat. Det betonas dock att det inte finns någon matris för hur marknadens, statens och samhällets principer fungerar vid all reglering. Utfallet varierar från fall till fall och bestäms också av problemets synlighet och landets kulturella och historiska kontext.<sup>108</sup>

Utvecklingen av den finansiella redovisningens utveckling kan bara förstås med hänsyn till Kreugerkraschen. Under de första årtiondena på 1900- talet var industrialiseringen nästan helt oreglerad. Finansieringen av industrin var till största del privat, ett undantag var den multinationella koncernen Kreuger & Toll. Imperiet växte avsevärt under 1920- talet. Kreuger erhöll monopol på rättigheter för tändstickstillverkning på nationella marknader i Europa genom att hjälpa dem med att rekonstruera deras statsfinanser.<sup>109</sup>

Kreuger hade åsikten att den enda information som marknaden behövde var företagets policy för utdelning, vilket var att dela ut 20 procent på det nominella aktiepriset. Detta var den enda information som gavs ut från företaget och därmed fanns det ingen möjlighet att tolka detaljerad redovisningsinformation eller strategiska övervägandena. För att upprätthålla sådana utdelningar ökade tillgångsvärderingen av marknadsrättigheterna. De finansiella

---

<sup>106</sup> Jönsson (1991) *Role making for accounting while state is watching*, Accounting Organization and Society, vol 16, No 5/6, s 523

<sup>107</sup> Ibid, s 527

<sup>108</sup> Puxty et al (1987). *Modes of regulation in advanced capitalism; locating accountancy in four countries*, Accounting Organization and Society, vol 12, No 3, s 289

<sup>109</sup> Jönsson (1991). *Role making for accounting while state is watching*, Accounting Organization and Society, vol 16, No 5/6, s 528

rapporterna som gavs ut byggde på denna värdering. 1932 höll detta inte längre och Kreugerkraschen var ett faktum. Industrin gjorde en stor prestigeförlust.<sup>110</sup>

Regleringen av den finansiella redovisningen har alltså sin grund i Kreugerkraschen. I och med att det inte fanns något organiserat organ kring redovisning tog staten initiativet. Redovisare och revisorer fick anta strategin att gå med i kommittéer och därmed erhålla möjlighet till påverkan av utvecklingen av redovisningsstandards.<sup>111</sup> Den historiska och sociala kontexten är därmed av vikt för att beskriva redovisningsregleringens utveckling.<sup>112</sup>

Det som man dock kan se som allmängiltigt för reglernas uppkomst på olika områden är att debatterna i gällande redovisningsproblemen har varierat i intensitet beroende på tidpunkt. Vid de mer intensiva perioderna går ett allmänt mönster att finna. Mönstret är att det vid dessa tillfällen funnits en generell känsla av oordning. En budbärare har kommit med en potentiell lösning och en grupp experter har arbetat med den tekniska lösningen. Alltså kan sägas att när något rättfärdigar behovet av nya regler och någon är trovärdig nog att ges en regelsättande funktion kan en ny roll för redovisning bildas. Det verkar dock som staten är ansvarig för redovisningsregleringen men redovisarna och revisorerna har en röst där det spelar den största rollen, via organ som utövar lobbying. Den legitima innehavaren av samhällets huvudansvar sätter standarder för ansvarsskyldighet, vem som är innehavare bestäms genom politiska processer. Utbytet av dessa kan påskyndas genom skandaler och där staten i olika skepnader kan anta en beslutande roll.<sup>113</sup>

## **2.7 Propositionen 2007/08:19**

### **2.7.1 Bakgrund**

Propositionen 2007/08:19 sänkt kapitalvinstbeskattning för fåmansföretagare åren 2007- 2009 lades fram på grund reformeringen av 3:12- reglerna år 2006. Därför bör dessa förändringar i korthet beskrivas. De mest grundläggande förändringarna var:

---

<sup>110</sup> Jönsson (1991). *Role making for accounting while state is watching*, Accounting Organization and Society, vol 16, No 5/6s 529

<sup>111</sup> Ibid, s 532

<sup>112</sup> Puxty et al (1987). *Modes of regulation in advanced capitalism; locating accountancy in four countries*, Accounting Organization and Society, vol 12, s 283

<sup>113</sup> Jönsson (1991). *Role making for accounting while state is watching*, Accounting Organization and Society, vol 16, No 5/6s 545

- En sänkning av skattesatsen på utdelning inom gränsbeloppet
- Lättnadsreglerna avskaffades vilket innebar att avveckling av skattefri utdelning
- Schablonregel för gränsbeloppet
- Klyvningsräntan höjdes med två procentenheter
- Löneunderlaget förändrades
- 50/50- regeln avskaffades

Förslaget till 50/50- regelns avskaffande var på grund av man ansåg att kapitalvinster och utdelningar borde beaktas ur ett likformighetsperspektiv. Resonemanget var av sådan art att i och med utdelningar överstigande gränsbeloppet beskattas i sin helhet med en tjänstebeskattnings borde rimligen kapitalvinster beskattas tämligen lika.<sup>114</sup> Vid en sådan likformighetsanpassning mellan utdelning och kapitalvinster skulle incitamenten för inkomstomvandling av arbetsinkomster till kapitalinkomster minska i och med att förfaranden som interna andelsöverlåtelser skulle bli mindre lönsamma.<sup>115</sup> Att avlägsna 50/50- regeln ansågs som ett bättre alternativ än att tynga ned regelverket med spärregler för interna andelsöverlåtelser. Detta fick följden att kapitalvinster som översteg gränsbeloppet beskattades upp till 100 inkomstbasbelopp i inkomstslaget tjänst.<sup>116</sup>

Den tillsatta grupp som lade fram en rapport före 2006 års ändringar ansåg att det fanns behov av en särskild övergångsregel i samband med omarbetningen av 50/50- regeln. I rapporten beskrevs att sådana övergångsregler var relativt nödvändiga för att beskattningen vid kapitalvinster inte skulle bli onödigt hög innan de andra förslagen fått genomslag.<sup>117</sup> Regeringen ansåg dock att övergångsregler skulle bli för komplicerade och därmed introducerades sådana inte vid reformeringen. Motiveringen var att regeringen angav andra förslag såsom lägre löneuttagskrav och ett högre schablonbelopp, vilket regeringen ansåg som en kompensation för övergångsreglerna.<sup>118</sup>

---

<sup>114</sup> Edin m fl (2005). *Reformerad ägarbeskattnings- effektivitet, prevention, legitimitet*, s 64

<sup>115</sup> Prop 2007/08:19, s 13

<sup>116</sup> Ibid, s 13

<sup>117</sup> Edin m fl (2005). *Reformerad ägarbeskattnings- effektivitet, prevention, legitimitet*, s 64

<sup>118</sup> Prop 2005/06:40, s 63

## 2.7.2 Regeringens proposition 2007:08/19

*”Hälfthandlingen i inkomstlagen tjänst och kapital av en kapitalvinst vid avyttringar av kvalificerade som överstiger sparat utdelningsutrymme återinförs övergångsvis för åren 2008 och 2009. På den skattskyldiges begäran ska hälfthandlingen även tillämpas på avyttringar som görs under 2007.”*<sup>119</sup>

Regeln är endast en övergångsregel med argument för de likformighetsresonemang som fördes i bakgrunden till reformeringen. Det är inte lämpligt att regelverket uppmuntra till avyttring istället i jämförelse med att driva det vidare. Försäljning skall inte beskattas lindrigare än utdelningsinkomster. Övergångsregeln ska endast ses som en temporär lösning på de problem som den förra regeringen inte lyckades lösa när 50/50- regeln avlägsnades. Därmed finns det inte skäl att låta denna regel gälla längre än att de övriga förändringar inom 3:12- reglerna fått den effekt som eftersträvades vid införandet år 2006. Det bör även tilläggas att det förslag om förmögenhetsskattens avskaffande, som även fanns med i rapporten inför reformeringen, till väsentlig del har genomförts.<sup>120</sup>

## 2.7.3 Interna andelsavyttringar och liknande förfaranden

*”Regler införs som innebär att hälfthandlingen inte ska gälla vid interna andelsförsäljningar av kvalificerade och liknande förfaranden...”*<sup>121</sup>

Det hade konstaterats att ett återinförande av hälftenregeln skulle ge incitament till att tillgodogöra sig vinstmedel genom kontinuerliga och metodiska interna andelsöverlåtelser. Därmed avsikten med särskilda regler för sådana förfaranden.<sup>122</sup>

Däremot påpekar regeringen att intentionen inte är att få reglerna att gälla som den tidigare stopplagstiftningen med avsevärda skillnader i beskattning beroende på transaktionens art.

---

<sup>119</sup> Prop 2007/08: 19 s 14

<sup>120</sup> Ibid s 15

<sup>121</sup> Ibid, s 16

<sup>122</sup> Ibid, s 19

Sådana transaktioner skall alltså inte överbeskattas, utan beskattas ur ett neutralitetsperspektiv. Det får följden att transaktioner gällande kvalificerade andelar som bedöms som interna andelsavyttringar skall beskattas i sin helhet i inkomstslaget tjänst upp till ett belopp om 100 inkomstbasbelopp.

*”Avsikten med reglerna är vidare att komma åt den avancerade skatteplaneringen som tidigare skett och befaras ske med hjälp av interna andelsavyttringar”.*<sup>123</sup>

Regeringen anser att övergångsreglerna är komplexa och kommer att kunna leda till en ökad administration för företagen, men att det dessvärre är nödvändigt. De transaktioner som bedöms som interna andelsavyttringar är ett uttryck för en oacceptabel möjlighet till skatteplanering och därmed kan regeringen inte låta bli att ingripa mot sådana förfaranden på grund av att reglerna blir svåra. Hänsyn kan inte heller tas till de företag som får ökad administrativ börda på grund av att de träffas av internförsäljningsspärren.<sup>124</sup> En annan aspekt är att om transaktionskostnaderna ökar för förfarandet i kombination med beskattningen kan det göra så att transaktionerna minskar i antal.<sup>125</sup>

Beskattningen på kapitalvinsten som upp till 100- inkomstbasbelopp i inkomstslaget tjänst bör gälla i de fall där en försäljning sker till ett fåmansbolag i vilket ägaren eller närstående äger andelar. Indirekta innehav bör innefattas. För att undvika kringgåenden skall även det finnas en tidsgräns för återköp efter avyttringstidpunkten. Den tidsgräns som anses lämplig, för att sådana fall där närstående eller säljaren förvärvar andelar i det köpande bolaget, är tre år efter försäljningstidpunkten.

En allmänt hållen och generell undantagsregel, en ventil, med tillägg och beskrivna situationer där vissa förfaranden skall undantas från träffande av spärregel anses ur regeringens synpunkt inneha en rad klara svagheter ur förutsebarhets- och tillämpningssynpunkt. Förutsebarhet och enkelhet understryks av regeringen.<sup>126</sup> Det anses även att de som genomför interna andelsöverlåtelser kommer att hävda att deras transaktion uppfyller krav för ventilen. Det medför att komplicerade bedömningar och ärenden

---

<sup>123</sup> Prop 2007/08:19, s 19

<sup>124</sup> Ibid, s 19

<sup>125</sup> Ibid, s 19

<sup>126</sup> Ibid, s 23



tillkommer vid en sådan undantagsregel som ventilen innebär.<sup>127</sup> Vidare anser regeringen att nackdelarna med spärregeln är begränsade och inte så betydande att det ger legitimitet att utesluta beaktande av särskilda skäl för undantagande av spärregel.<sup>128</sup>

#### **2.7.4 Remissyttrande från Näringslivets skattedelegation**

Näringslivets skattedelegation (NSD) välkomnar förslaget om hälftindelningens återinförande, men att det vore fel att reglerna blir tidsbegränsade. Vidare anser delegationen att ett regelverk som schabloniserar beskattning och inte utgår från den reella karaktären måste vid konstrueringen hanteras med restriktivitet. Vid lagstiftning av kapitalvinst gällande kvalificerade andelar anser NSD att regelverket måste utformas så väl att inte kapitalvinster som inte härrör från sparade arbetsinkomster blir progressivt tjänstebeskattnat. Klyvningsregeln anses vara ett exempel på differentiering av kapital- respektive arbetsinkomster. Dock är tidsbegränsningen sådan att hälftindelningen inte blir tillräckligt verkningsfulla.<sup>129</sup>

NSD anser att ägare till kvalificerade aktier i de mindre fåmansföretagen är en grupp som är synnerligen utsatta. Detta kan visas genom att tröskelvärdena för att en vinst eller intäkt skall komma att till större del kapitalbeskattas är anpassade till de större fåmansföretagens situation.<sup>130</sup>

Gällande interna andelsavyttringar anser NSD att detta förslag borde omarbetas eller kompletteras med en generell ventil innan implementering av övergångsregeln sker. Detta på grund av situationer där säljaren kan komma att bli upptaxerad på grund av de förhållanden som ligger utanför dennes kontroll. Sådana situationer kan enligt NSD vara då en annan närstående än avkomling eller avkomlings maka direkt eller indirekt äger eller förvärvar andelar i det säljande företaget inom den tänkta tidsgränsen. Således när ett fåmansföretag förvärvar andelar i det säljande företaget där en närstående äger andelar i det förvärvande fåmansbolaget. NSD menar att personer som ingår i en närståendekrets vare sig i praktiken eller i ett lagstiftningsarbete kan förutsättas se hela kretsens ekonomi som en enda enhet. Därmed kan det förutsättas att situationer kan uppstå där de närstående inte involverar

---

<sup>127</sup> Prop 2007/08:19, s 23

<sup>128</sup> Ibid, s 23

<sup>129</sup> Skattedelegationens remissyttrande Fi 2007/4697

<sup>130</sup> Prop 2007/08:19, s 24

varandra i sina ekonomiska beslut och resulterar i transaktioner får betydelse för taxering. Med detta vill NSD visa svagheten i förslaget.<sup>131</sup>

#### **2.5.4 Remissyttrande från Skatteverket**

Skatteverket har inget att invända mot att klyvningsreglerna av kapitalvinster på kvalificerade andelar återinförs. Verket delar uppfattningen att det behövs en spärr mot interna aktieöverlåtelser. Regelverket blir genom dessa spärrregler blir betydligt krångligare. Skatteverket anser att ett sådant förfarande som en internöverlåtelse innebär, i praktiken kan jämföras med utdelning.<sup>132</sup>

Reglernas placering föreslås ske i ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna till inkomstskattelagen IL övergångsbestämmelserna. Enligt Skatteverkets åsikt med avseende på regelverkets komplexitet, placeras direkt i lagtexten och inte i övergångsbestämmelserna, även om tanken är att reglerna endast ska gälla i tre år. Det ger en bättre överskådlighet, reglernas synlighet blir större. Anledningen till tidsbegränsningen är att efter detta ska en ny översyn av 3:12-reglerna göras. Det medför rimligtvis att lagtexten på nytt kommer att förändras och därmed anser Skatteverket att det inte finns något skäl till att låta reglerna stå i övergångsbestämmelserna.<sup>133</sup>

Utgångspunkten för lagförslaget är att kapitalvinstbeskattningen inte ska omfatta interna överlåtelser där säljaren av kvalificerade andelar inte fräntas det verkliga inflytandet över verksamheten. Skatteverket anser att sådana avyttringar bör beskattas på likartat sätt som utdelning.<sup>134</sup>

#### **2.7.5 Övriga åsikter**

Flera av remissinstanserna avstyrkte, det vill säga avsåg förslaget gällande spärrregeln. Förutom var det Skatteverket var det bara juridiska fakulteten vid Uppsala universitet som ansåg att spärrregeln behövdes.<sup>135</sup>

---

<sup>131</sup> Prop 2007/08:19, s 24

<sup>132</sup> Skatteverkets yttrande, Dnr 131 392565-07/112

<sup>133</sup> Ibid

<sup>134</sup> Ibid

<sup>135</sup> Prop 2007/ 08:19, s 24

## 2.8 Sammanfattning

Litteraturavsnittet har för avsikt att ge en insikt angående regelverket för fåmansföretagare. Vidare är avsikten att förklara viktiga begrepp som avgör på vilka grunder ett företag bedöms huruvida de ska falla inom ramen för beskattning gällande 3:12- reglerna. För att få kunna erhålla en förståelse kring hur regelsystemet fungerar har det därför även varit viktigt att beskriva hur begreppen tolkas i praktiken, rättspraxis. Med den institutionella teorin har avsikten varit att ge en förståelse hur regleringar uppkommer och förändras, detta har skett med teorier för social ordning. Dock av den anledning att teorin beskriver redovisningsregler som samhällseliga regleringar kan denna anses ge en inblick även vid regleringar i allmänhet. Teorin kring en god skattelagstiftning är en viktig teori i förändringar i skattesystemen. Denna är tänkt att ge insikter för den argumentering som bland förs vid regleringar eller förändringar i dessa, bland annat i den aktuella propositionen, vilken är tänkt att ses som ett verktyg för att kunna förstå återinförandet av 50/50- regeln. Propositionen, tillsammans med de andra teorierna, skall förhoppningsvis vara en bra grund inför de problem som senare kommer att diskuteras.

## 3 Metod

---

I följande kapitel kommer det att redogöras för den metod som valts för uppsatsen och motivering av de val som gjorts

---

### 3.6 Kvantitativ och Kvalitativ metod

Metod kommer från grekiskans Methodos som betyder ”sätt att lösa ett problem”<sup>136</sup> och oftast brukar man dela upp metoden efter två olika grundprinciper, kvantitativa och kvalitativa.<sup>137</sup> Den kvantitativa anses ha anammat det naturvetenskapliga ställningstagandet till forskning, vilken lägger tonvikten på kvantifiering både vid insamling och analys av data.<sup>138</sup> Det blir således företeelsens utbredning som kommer i fokus.<sup>139</sup> Det anses viktigt att inta ett så objektivt förhållningssätt som möjligt i dessa processer.<sup>140</sup> Förhållandet mellan teori och praktiskt forskning kan beskrivas som deduktivt.<sup>141</sup> Den kvalitativa forskningen står i motsats till det kvantitativa synsättet och lägger större vikt vid orden under en insamling och analys av data än mängden.<sup>142</sup> Det som vill åstadkommas är att beskriva fenomenet så grundligt som möjligt.<sup>143</sup> Värderingar och erfarenheter anses som förutsättningar för att kunna tolka informationen och således finns ett större utrymme för subjektivitet i forskningsprocesserna.<sup>144</sup> Relationen mellan teori och praktik beskrivs som induktivt.<sup>145</sup>

### 3.7 Deduktiv och Induktiv teori

#### 3.7.1 Deduktiv teori

Deduktiv teori representerar den mest allmänna uppfattningen om förhållandet mellan teori och praktik när det gäller samhällsvetenskap. Utifrån den kunskap som forskaren har inom ett område härleds (deduceras) en eller flera hypoteser, vilka ska underkastas en granskning i

---

<sup>136</sup> Bonniers lexikon (1996)

<sup>137</sup> Kjaer, Jensen (1995). *Kvalitativa metoder för samhällsforskare*, s 12

<sup>138</sup> Bell, Bryman (2005). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, s 40

<sup>139</sup> Kjaer, Jensen (1995). *Kvalitativa metoder för samhällsforskare*, s 6

<sup>140</sup> Patel, Tebelius (1987). *Grundbok i forskningsmetodik*, s 45

<sup>141</sup> Ibid, s 40

<sup>142</sup> Bell, Bryman (2005). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, s 40

<sup>143</sup> Kjaer, Jensen (1995). *Kvalitativa metoder för samhällsforskare*, s 6

<sup>144</sup> Patel, Tebelius (1987). *Grundbok i forskningsmetodik*, s 45

<sup>145</sup> Bell, Bryman (2005). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, s 40

empirin. Forskaren måste dels kunna härleda en hypotes, och dels översätta den till operativa termer.<sup>146</sup> En deduktiv ansats verkar inte för att förklara någonting, utan för att fastslå ett faktum.<sup>147</sup>

Deduktiv forskning är de undersökningar som är gjorda angående faktorer som påverkar människors religiösa uppfattning. Det kan vara vänner, föräldrar skolmiljö etc. Bryman hänvisar i sin bok till Kelley och Graaf's åsikter som menar att det borde finnas skäl för att landet man föds i utgör en viktig tvärkulturell faktor. Synpunkten fick utgöra den "teori" som de härledde sin hypotes ifrån. Två begrepp i denna hypotes måste mätas: nationell religiositet, hur religiöst eller sekulariserat landet är, och individuell religiös renlärighet, kallas också ortodoxi. Den religiösa inriktning som den egna familjen uppvisade skulle påverka den relation mellan den nationella religiositeten och den religiösa renlärigheten. Genom att undersöka femton länder prövades hypotesen. Hypotesen bekräftades i stort och forskarna drog slutsatsen att "den religiösa miljö i ett land har en avgörande inverkan på medborgarnas uppfattningar."<sup>148</sup>

### 3.7.2 Induktiv teori

Genom att använda sig av induktivt sätt är teorin ett resultat av en forsknings ansats. Den induktiva arbetsprocessen medför att forskaren drar generaliserbara slutsatser på grundval av observationer.<sup>149</sup> En induktiv ansats utgår från många enskilda fall och hävdar att ett samband som man kunnat se i alla dessa fall har en generell giltighet.<sup>150</sup>

En forskare vid namn Charmaz intresserade sig av människor som drabbades av kroniska sjukdomar. I en viss fas gällde undersökningarna endast män i en sådan situation. För att erhålla en typisk manlig reaktion jämförde hon männens svar med svaren med kvinnornas. De slutsatser som forskaren kunde utläsa av svaren var att de manliga respondenterna försökte bevara sin självbild genom att hänvisa till viktiga egenskaper och attribut som ansågs viktiga innan sjukdomen. Kvinnorna däremot förlitade sig mindre på sin tidigare självbild och därmed klamrade de sig inte fast vid sina tidigare identiteter och roller. Härvid kopplade Charmaz sina teoretiska reflektioner över den insamlade informationen till de

---

<sup>146</sup> Bryman (2006). *Samhällsvetenskapliga metoder*, s 20

<sup>147</sup> Alvesson, Sköldberg (1994). *Tolkning och reflektion vetenskapsfilosofi och kvalitativ metod*, s 41

<sup>148</sup> Bryman (2006). *Samhällsvetenskapliga metoder*, s 21

<sup>149</sup> Ibid, s 21

<sup>150</sup> Alvesson, Sköldberg (1994). *Tolkning och reflektion vetenskapsfilosofi och kvalitativ metod*, s 41

undersökningens manliga deltagares inställningar till ”mansroll” och ”manlig identitet”. Utfallet på undersökningen blev att tonvikten lades på självbilden vilket gjorde att forskaren kunde mäta de faktorer som påverkade om en man med en kronisk sjukdom skulle ”rekonstruera en positiv identitet eller sjunka ned i en depression”.<sup>151</sup>

### 3.8 Fenomenologi

Fenomenologi är en empirinära metod. Utgångspunkten för fenomenologin är den subjektiva upplevelsen. Sociologi handlar om att förstå handling snarare än att observera beteenden. Den samhälleliga verkligheten definieras av handling som uppkommer ur meningar.<sup>152</sup> Samhället ger människan dess meningar. Samhället definierar människorna samtidigt som människorna definierar samhället. Den sociala kontextens mening upprätthålls genom att samhället och dess innevånare bekräftar varandra. De sociala meningarna i samhället modifieras, förändras och omvandlas genom människornas interaktion. Vid förklaringar av mänskliga handlingar måste hänsyn tas till de meningar som tilldelats dessa, de sätt på vilken vardagsvärlden är socialt konstruerad men ändå uppfattas som verklig.<sup>153</sup>

En inriktning inom fenomenologin är etnometodologin.<sup>154</sup> Inriktningen menar att de studerar vardagskunskapen, hur den uppkommer och gestaltas. Två centrala begrepp finns inom denna inriktning. Det ena är indexikalitet, vilket innebär att de meningsbärande enheterna, orden, beteendena eller händelserna etcetera. kan ha mer än en mening. Betydelsen är beroende av kontexten. De menar att det verkliga språket är betydligt rikare, mer mångtydigt och vagt än det naturvetenskapliga språket. En forskning där det försöks reducera språket till den naturvetenskapliga är en stympning som aldrig kan återskapas. Det andra viktiga begreppet är reflexiviteten, att vägen mellan forskaren och föremålet för undersökningen inte är enkelriktad. Det finns en kontinuerlig ömsesidig påverkan mellan dessa genom forskningsprocessen. Det mer naturvetenskapliga, positivistiska förhållningssättet, att både undersökningen och forskaren är opåverkade av varandra är enligt det fenomenologiska synsättet ohållbart. Detta för att både forskare och föremål innefattas i samma kontext och är

---

<sup>151</sup> Bryman (2006). *Samhällsvetenskapliga metoder*, s 23

<sup>152</sup> Alvesson, Sköldberg (1994). *Tolkning och reflektion vetenskapsfilosofi och kvalitativ metod*, s 96

<sup>153</sup> Ibid, s 101

<sup>154</sup> Ibid, s 103

således kontextberoende i enlighet med vad de anser om resonemanget om den språkliga betydelsen.<sup>155</sup>

### 3.9 Metodologiskt övervägande

Valet av metod var till en början inom ramen för det induktiva sättet. Valet baserar sig på den grund ifall den funnits föreställningar vid uppsatsens start. Intresset för fåmansföretagsreglerna uppstod däremot tidigare under terminen i samband med kursen Beskattningsrätt II, på institutionen för handelsrätt. På denna kurs fick jag kännedom om fåmansföretagsreglerna och att skulle komma en övergångsregel gällande kapitalvinstbeskattning. Den induktiva metoden, kan anses ha likhet med den traditionella klassiska juridiska metoden, vilken innebär studier av lagtext, förarbeten, med mera. Övergångsregelns innebörd var helt okänd vid arbetets startpunkt. Hade valet istället varit att använda en deduktiv metod hade utgångspunkten varit att teorierna valts på förhand men dessa kanske inte hade passat syftet för forskningen. Precis som fenomenologins ansats har detta forskningsämne varit tvunget att ses genom den sociala kontexten och interaktionen mellan olika grupper i samhället för att kunna förstå dess innebörd. Dock har inte en renodlad induktiv ansats heller kunnats passa helt för denna undersökning. I och med denna uppsats består av två sammanfogade undersökningar har det funnits inslag av både induktiva och deduktiva ansatser. Den första undersökningen innebar att läsa propositioner och förarbeten till fåmansföretagsregleringen. I detta steg lästes också relevant litteratur som stöd för att tolka inkomstskattelagen. Härmed var den induktiva ansatsen dominerande. Med hjälp av inkomstskattelagen, artiklar och litteratur, propositioner samt andra förarbeten kunde argument kring olika regleringsalternativ analyseras. Vid dessa moment uppstod en kunskap i ämnet och ansatsen kom att bli deduktiv. Därefter prövades dessa hypoteser dels kring

skatters kriterier för en god skattelagstiftning, och dels kring teorin gällande social ordning. Genom den empiriska undersökningen kunde sedan forskningsfrågan besvaras, både rent ekonomiskt samt utifrån ljuset av dessa teorier. Därmed har den slutliga forskningsansatsen fått en karaktär av att både vara deduktiv och deskriptiv. Ordet deskriptiv betyder

---

<sup>155</sup> Alvesson, Sköldberg (1994). *Tolkning och reflektion vetenskapsfilosofi och kvalitativ metod*, s 104 ff

beskrivande, vilket därmed innebär att denna uppsats har för avsikt att beskriva och skapa förståelse.<sup>156</sup>

### **3.10 Datainsamlingsmetod**

De två sorternas data som går att använda sig av är primär- och sekundär data.<sup>157</sup> Primärdata består av data som forskaren själv samlar in. I denna uppsats har det gjorts genom intervjuer. Den sekundära datan består av redan existerande dokumentation, men som inte är sammanställt primärt för den egna studien.<sup>158</sup>

#### **3.10.1 Primär data**

Den primära datan i uppsatsen är intervjuer. I och med urvalet av respondenterna har intervjuerna både bestått av telefonintervjuer och platsintervjuer. Tre av intervjuerna har varit personliga intervjuer och då genomförts på respondenternas arbetsplatser. Alla intervjuer har spelats in på band. I de intervjuer från ÖhrlingsPricewaterhouseCoopers var respondenterna två och två i samma intervju. Frågorna svarades därav ibland växelvis av intervjupersonerna. Det anses även viktigt att det behövs en generell flexibilitet vid utförande av kvalitativa intervjuer. Detta för att kunna vara lyhörd inför de teman respondenten anser viktiga och därmed kunna följa dessa.<sup>159</sup>

#### **3.10.2 Sekundär data**

Den sekundära datan<sup>160</sup> har i denna uppsats bestått av litteratur, propositioner, tidningsartiklar från facklitteratur på området samt gällande lagstiftning har studerats för att kunna förstå problematiken på det valda forskningsområdet. Litteraturen som använts har valts har skrivits av fackkunniga personer med mångårig erfarenhet av fåmansföretagsregler. Artiklarna har sökts vi ELIN@Lund för att sedan inhämtats ur årsvolymerna av respektive facktidning. Propositionerna och andra förarbeten har hämtats från regeringens hemsida, där publikationer presenteras i sin ursprungsform. Även material har sökts på olika organisationers hemsidor.

---

<sup>156</sup> Patel, Tebelius (1987). *Grundbok i forskningsmetodik*, s 54

<sup>157</sup> Lundahl, Skärvad (1999). *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, s 52

<sup>158</sup> Ibid, s 131

<sup>159</sup> Bryman (2006). *Samhällsvetenskapliga metoder*, s 312

<sup>160</sup> Lundahl, Skärvad (1999). *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, s 131



### **3.10.3 Semistrukturerade intervjuer**

Även om frågorna varit fastställda på förhand, har intervjuerna varit av semistrukturerad art. Det har även varit tanken med intervjuerna på grund av att respondenterna kunde tänkas ha olika förhållningssätt till ämnet. Respondenterna har haft frihet att utforma svaren på sitt sätt och det har gjorts att frågorna inte alltid följt samma ordning, vilket också kännetecknar den semistrukturerade intervjun.<sup>161</sup> Frågorna har varit tämligen breda för att kunna fånga in ovanstående styckes bakomliggande tanke.

### **3.10.4 Urvalet**

Urvalet av respondenter har utgått ifrån att det krävs en förståelse kring empiriska problematiken kring regelverket för fåmansföretagare. Vilket medförde att urvalet var tvunget att bestå av personer med en stor kunskap inom området. Detta fick innebörden att urvalet fick karaktär av både sannolikhetsurval och snöbollsurval.<sup>162</sup> I och med detta började jag ringa till de organisationer som ansågs ha betydelse för uppsatsen. Både med hänsyn till kunskap om ämnet men också inom ramen för de teorier som uppsatsen teoretiska grund vilar på. Med detta valdes respondenter ut från Svenskt Näringsliv som kunde tänkas ha åsikter utifrån ett näringslivsperspektiv. Därför ansågs det även intressant att respondenter från Skatteverket, i och med att det kunde tänkas finnas andra sätt att se på 3:12- reglerna, och därmed ett annat perspektiv på eventuell problematik kring dessa. Skattekonsulter valdes ut först och främst på grund av deras kompetens. Vissa av de slutliga respondenterna har därför också valts ut likt snöbollsurvalet där den första kontakten har hänvisat vidare till någon som besittit en större kunskap på området gällande fåmansföretagsreglerna.<sup>163</sup>

Den första kontakten har skett med respondenterna har skett via telefon. Som praxis är har jag presenterat mig själv och mitt syfte, samt berättat vad den eventuella intervjun kommer att handla om. I och med den geografiska spridningen har det varit nödvändigt att en stor del varit telefonintervjuer.

---

<sup>161</sup> Bryman (2006). *Samhällsvetenskapliga metoder*, s 301

<sup>162</sup> *Ibid*, s 108, s 115

<sup>163</sup> *Ibid*, s 313

### 3.11 Validitet och reliabilitet

Forskare med kvalitativ forskning som inriktning har försökt tillämpa begreppen validitet och reliabilitet på forskningens praxis. Medan andra forskare anser att grunden som begreppen i kvantitativ forskning står på gör dem olämpliga i sammanhanget.<sup>164</sup> En utgångspunkt är därför att man omvandlar dessa begrepp så att de får större likhet med den kvalitativa forskningens grundvalar. I och med att de kvalitativa forskarna ändå benägenhet att använda termerna validitet och reliabilitet på ungefär samma sätt som i kvantitativa sammanhang kan begreppen användas i sin generella betydelse.<sup>165</sup>

Validitet innebär att man mäter för det som var avsikten att mätas samt om det är generaliserbart. Denna uppsats har dock fått svar på de frågor som var avsikten med uppsatsen.

Reliabiliteten i denna uppsats måste ses utifrån den aktualitet som ämnet har. Om denna forskning görs om ett år skulle den empiriska undersökningen få andra svar dels genom att 3:12-reglerna är under ständig förändring, och dels genom att det förmodligen finns klarhet kring vad som kommer att hända efter övergångsregeln. Resultatet bör dock ändå anses som tillförlitligt med tanke på den profession respondenterna har. I och med det råder delade meningar kring detta ämne har detta tagits hänsyn till i urvalet. Jag har intervjuat tre olika skattekonstulterna för att minimera risken att endast få ett förhållningssätt. Valet av både respondenter från Skatteverket och Svenskt Näringsliv har gjorts för att inte endast få en ensidig åsikt gällande problematiken. I och med deras respektive expertpositioner har dessa en hög trovärdighet samt en djup kunskap i ämnet. En respondent som är fristående från organisationer har också intervjuats för att få ytterligare en dimension och därmed ökad reliabilitet. Respondenterna är verksamma från olika delar av Sverige. Dessa orter är Luleå, Skellefteå, Stockholm, Lund och Malmö. Den geografiska spridningen på respondenterna bör också ses som något som ökar trovärdigheten. Det finns därmed en allmängiltig åsikt som inte är påverkad genom lokala intressegrupper eller andra lokala påverkningar.

---

<sup>164</sup> Bryman (2006). *Samhällsvetenskapliga metoder*, s 45

<sup>165</sup> *Ibid*, s 258

### 3.12 Källkritik

De källor som legat till grund för uppsatsen är litteratur, lagtext, propositioner och andra förarbeten. Det är viktigt att granska de källor som använts. Vid propositioner är det väldigt viktigt att ha ett kritiskt förhållningssätt eftersom regeringen vill argumentera för sina lagförslag.<sup>166</sup> Det är också viktigt att analysera remissyttrandens ståndpunkt för att förstå deras synpunkter. Dock är källorna tillförlitliga. Vetenskapliga artiklar har också använts i begränsad omfattning. Valet av artiklar har utgått från författarnas kunskapsnivåer. Endast artiklar skrivna av författare med mycket god kunskap och insikt har därför valts. De internetkällor som valts för att beskriva innebörden av begrepp torde stå sig i kritiken i och med att det är allmängiltiga begrepp som beskrivs. De teorier som valts är inte helt aktuella men i den kontext som de beskrivs ur har det mindre betydelse för uppsatsen. Det är också viktigt att ha ett kritiskt- teoretisk perspektiv vid utvärderande av empirin, det vill säga studiens intervjuer. Detta med tanke på att vissa av respondenterna har ledande positioner i olika organisationer och kan tänkas vilja förmedla en bild av dem själva och dess organisation som trovärdiga och seriösa.<sup>167</sup>

### 3.13 Sammanfattning

Valet av metod är vid den teoretiska undersökningen inriktad mot den induktiva ansatsen. Motiveringen är att det fanns en väldigt liten förförståelse vid studiens start vilket gjorde det inte fanns någon teori som kunde deduceras. Däremot vid den empiriska undersökningen har en mer deduktiv ansats tagits med inslag av den deskriptiva forskningsansatsen. Verkligheten granskades för att kunna svara på forskningsfrågan. Problemet med ämnet kan ses utifrån det fenomenologin och hur den ser på forskning genom interaktioner och betydelser. Utifrån detta perspektiv har intervjuerna också sedan tolkats.

---

<sup>166</sup> Lundahl, Skärvad (1999). *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, s 223

<sup>167</sup> Alvesson, Sköldberg (1994). *Tolkning och reflektion vetenskapsfilosofi och kvalitativ metod*, s 348

## 4 Empiri

---

I detta kapitel redovisas vad intervjupersonerna har för åsikter om effekten av övergångsregeln som skall ge sänkt kapitalvinstbeskattning åren 2007- 2009. I och med att denna regel måste ses i ljuset av dess kontext, hela regelverket för fåmansföretagare, måste empirin återspegla detta. De åsikter som kommit fram under intervjuerna kommer att redogöras ur ett helhetsperspektiv. Därmed kommer intervjuerna att struktureras under teman. Kapitlet avslutas med en sammanfattning.

---

### 4.6 3:12- reglernas grund: det progressiva skattesystemet

Respondenten från Svenskt Näringsliv konstaterar att eftersom vi har olika skattesatser på de olika inkomstslagen tjänst och kapital måste ett detta regelsystem finnas. Utan fåmansföretagsregler skulle ägarna endast ta ut egna löner som behövs för att erhålla fulla sociala förmåner och ta ut resten av överskottet som utdelning, med en lindrigare beskattning. En annan av de intervjuade anser att om inkomsterna i de båda inkomstslagen beskattas med samma skattesats skulle det inte behövas detta regelverk. Han uttrycker att den del av statsintäkterna som kommer från den statliga inkomstskatten är marginella, det vill säga intäkter från skatter på högre inkomster än de löner som ligger inom gränsen för kommunalskatt. De löntagare med höga löner och som betalar marginalskaft kan utnyttja avdrag. De avdragen är ju mer värda för de med högre marginalskaft än de som betalar en proportionerlig skattesats. Han menar att den progressiva beskattningen är ett fördelningsinstrument som inte fungerar i praktiken men måste finnas på grund av att det människors avundsjuka på dem som har högre löner. Han fortsätter sitt resonemang med att om en direktör höjer sin lön anser samhället att de ska skatta mer. Folk anser att rika skall betala mer skatt men de har de aldrig gjort. De åsikterna gör det svårt att förändra skattesystemet eftersom värderingarna är djupt rotade i samhället.

Politiker kan därför inte föreslå ändring av skattesystemet i och med att sådana förslag inte skulle förankras hos folket. Därför har vi ett progressivt system. Lektorn påpekar att där nya skattesystem skapas finns inga progressiva skatter och därmed behövs inga speciella fåmansföretagsregler i sådana länder.

## 4.7 Generella synpunkter och utvecklingen av 3:12- reglerna

Att regelverket är komplext delades av samtliga respondenterna. En av de intervjuade skattekonsulterna ansåg att eftersom systemet kring 3:12-reglerna ändrats så många gånger måste man som företagare vara: ”en rättshistoriker för att kunna fylla i en K10:a på ett riktigt sätt”. Respondenten från Svenskt Näringsliv var av samma åsikt: ”av 90 deltagare på en stämma i Malmö var det endast en företagare som fyllde i sin K10 själv, och han hade arbetat med redovisning ...”

En av respondenterna på Skatteverket ansåg att för de företag som är så kallade ”100 000-kronorsbolag” och som inte har några anställda, kan reglernas utveckling kanske upplevas som en förbättring, dels ekonomiskt för att de har ett större utdelningsutrymme, och dels hanteringsmässigt, eftersom schablonreglerna är lätta tillämpa. Dock ställde han en retorisk fråga och undrade om verkligen förenklingen hade lyckats, för det kunde ju diskuteras.

Åsikten angående det ekonomiska utrymmet delades av den andra respondenten från Skatteverket. Han ansåg att för de allra minsta fåmansföretagen har ökningen av schablonregeln för utdelning till två inkomstbasbelopp underlättat kolossalt mycket. Det har inneburit att det går att ta ut nästan 90 000 kronor till en beskattning av 20 procent. Även respondenten från Svenskt Näringsliv ansåg att skattesatsen på utdelning kan stimulera företagssektorn. Att den schabloniseringen ökat uttagsmöjligheten av kapitalbeskattade medel delades också av respondent från Lunds universitet.

I en av intervjuerna med skattekonsulterna ansågs det också att reglerna blivit mer generösa på grund av skattesatsen på kvalificerade andelar vidare ansågs dock att schablonregeln inte var fullt så ekonomiskt fördelaktig om man är två delägare eftersom man då delar på beloppet. En annan aspekt angående skattesatsen som framfördes med en annan skattekonsult var att det totala skatteuttaget är hyfsat högt för en företagare med tanke på dubbelbeskattningen.

Lite större företag kan tillämpa andra beräkningssätt än schablonregeln för att beräkna kapitalunderlaget som ligger till grund för gränsbeloppet. Att systemet är komplext uttrycktes också av skattekonsulterna i Malmö som uttryckte att reglerna är enkla, även om de är komplicerade. Grundprinciperna är lätta att till sig men de tror också att detaljerna är så komplicerade att det är lätt att göra fel. Vid exempelvis användandet av löneunderlagsregeln

är det svårt för företagarna själva att räkna ut gränsbeloppet. De beskriver en problematik gällande detta. Ägarens lön ingår i löneunderlaget. I de fall företagaren vill ha en viss utdelning och hans eget löneuttag är för lågt för att kunna ta ut den summan, är det inte möjligt att endast höja sin egen lön. En höjning av ägarens lön resulterar i en höjning av de totala löneutbetalningarna vilket i sin tur ändrar gränsvärdet för den lön som ägaren måste ta ut för att kunna använda lönesummeregeln. Detta kan ge effekten att ägaren ändå har för låg lön på grund av ökningen av det nya kravunderlaget. Respondenterna var överens om att det som ökar komplexiteten i regelverket är just löneunderlaget. En respondent illustrerar sin åsikt angående löneunderlaget med att säga: ”varför ska man behöva belasta sin hjärna, överhuvudtaget, med sådant strunt”.

Respondenten från Svenskt Näringsliv såg även ett annat problem med lönekravsregeln, han var av åsikten att lönekravet ligger väldigt högt och att det gör att det utesluter många fåmansföretagare i vissa branscher och att det är något som borde tydliggöras i debatten.

Åsikter generellt angående löneunderlaget är att stora fåmansföretag, som har stora löneunderlag, det vill säga många anställda och stora lönekostnader, i stort sett inte omfattas av 3:12- reglerna. De begränsas inte av gränsbeloppet utan kan därmed göra utdelning mer med hänsyn till de företagsekonomiska förutsättningarna, vilket också var tanken från början.

Respondenterna på Skatteverket var av åsikterna att komplexiteten delvis berodde på det finns regler runtomkring som skall förhindra kringgåenden och utnyttjanden av systemet. En av de ansåg att komplexiteten tyvärr är nödvändigt, och ändå är det inte vattentätt genom att det ständigt dyker upp nya kringgåenden och då måste det till nya regler vilket gör regelverket ännu mer komplext. Detta kan utvecklas med åsikten om att reglerna ändras från år till år kan det upplevas som komplicerande. Det går inte att tillämpa de regler i år som tillämpades förra året. Utan skattebakgrund kan det tänkas att regelverket är väldigt svårt att tränga in i.

#### **4.7.1 Reformeringen år 2006 och övergångsregeln**

De flesta respondenterna ansåg att bakgrunden till övergångsregeln är följderna av reformeringen år 2006. En av respondenterna på Skatteverket återger att det var mycket diskussioner om interna andelsöverlåtelser vid reformeringen år 2006. Han ansåg att när 50/50- regeln togs bort och 100-basbeloppsregeln infördes visste man inte hur man skulle hantera det probl em som ansågs gällande interna andelsöverlåtelser. Resonemanget som

fördes var att ”internare” inte skulle komma lindrigt undan vid beskattningen. Dock blev lösningen att alla kapitalvinster över gränobeloppet skulle beskattas till 100 procent i inkomstslaget tjänst, upp till taket. Nu har reglerna återigen utretts och kommit fram till att införa klyvningsregeln igen men undanhålla de interna andelsöverlåtelseerna från klyvningsreglerna. Det medför dock att regelverket blir ännu mer komplext.

Respondenten på Svenskt Näringsliv uttrycker att det är synd att det bara är en övergångsregel. Tanken från början, om man läser förarbeten och liknande var att löneunderlaget skulle få ett större genomslag och de effekterna av det skulle medföra att med tiden skulle det inte behövas någon klyvning mellan tjänst och kapital. Men Svenskt Näringsliv är skeptiska till att det inte kommer att kvarstå ett behov av 50/50- regeln.

Alla de intervjuade skattekonstulterna ansåg att borttagandet av 50/50- regeln år 2006 medförde en hårdare beskattning för mindre företag vid försäljning av andelarna eftersom det i princip innebar en tjänstebeskattning för vinsten. För företag med stora vinster kom inte regeländringen att göra någon skillnad. Nästan alla respondenter anser därför att övergångsregeln kommer att sänka skatten för de små fåmansföretagen som drabbades av reformeringen år 2006. Det anses också vara den anledning till att den införs. Därför välkomnar de flesta av respondenterna återinförandet av 50/50- regeln vid kapitalvinster. En av respondenterna på Skatteverket tror dock efter viss eftertanke att alla företag som genomför externa försäljningar kommer att få en mildare beskattning.

Ytterligare en åsikt att framfördes att övergångsregeln är krånglig och ett pillande i detaljer och innebär en ytterligare komplikation i regelverket. Det behövs, enligt honom, stabila och genomtänkta regler, vilket denna övergångsregel inte är. Införandet av denna övergångsregel ser han som ett politiskt populistiskt drag för att kunna hävda att det gjorts något åt 3:12-reglerna.

#### **4.7.2 Spärregeln**

Gällande spärregeln ansåg en av respondenterna från Skatteverket att av princip kan man ju tycka att internare är en form av utdelning, man tömmer sitt bolag på medel, och understryker att ett sådant förfarande normalt är en utdelning. Han menar vidare att det inte finns något motiv till att det ena förfarandet ska vara billigare än det andra, alltså ge en lägre skatt. Han har förståelse för att man velat stoppa interna andelsöverlåtelse och menar att spärregeln inte

har försämrat för dem som gör interna andelsöverlåtelser utan förbättrat för alla. ”Det är ju så man ska se det.” Den andra respondenten från Skatteverket tvekar en stund innan han vill svara på frågan om det behövs en spärregel på grund av att han som tjänsteman inte bör ha några åsikter angående detta. Dock ur ett samhällsperspektiv svarar han att om staten är rädd för att förlora skatteintäkter genom att det finns utnyttjande av vad som kan uppfattas som en lättnad i reglerna, så finns det ett behov av en spärregel. Han menar att det finns ett utnyttjande eller försök till utnyttjande av olika typer av upplägg för att komma runt 3:12-reglerna. Det finns skattekonstuler som har som affärsidé att hjälpa företagare att komma runt fåmansföretagsreglerna. Vidare anser han att det inte är så konstigt med tanke på att det är deras jobb. Det är rimligt att det finns försök till utnyttjande av vilket regelverk som helst, till sin egen fördel.

Respondenten från Svenskt Näringsliv är inte positiv till spärregeln ”helst skulle den inte vara där”. Han exemplifierar med att det räcker med att närstående inom en treårsperiod kommer och köper en del i verksamheten som avyttras, antingen direkt eller indirekt i tillgångar som funnits i bolaget. Då omprövas klyvningstaxeringen. Respondenten menar att det kan hända att det kan finnas närstående som man inte har så goda relationer till, eller inte ens känner, som kan få skattekonsekvenser för den som avyttrar bolaget.

Respondenten från Svenskt Näringslivet fortsätter med att förklara att det är något som de påpekat för regeringen och att de fått gehör för, genom att regeringen införde en bestämmelse att om när innehavet som närstående har är av begränsad omfattning kommer inte klyvningsregeln att omprövas. Dock anser han att detta är alldeles för otillräckligt. ”Jag hade gärna sett att det fanns en ventil i reglerna.” För att understödja detta berättade han en anekdot om två bröder vilka inte hade någon kontakt med varandra. Den ena broderns köp av andelar i ett företag som där den andra brodern bedrivit verksamhet i tidigare fick konsekvenser för kapitalvinstbeskattningen. Intervjupersonen menar att det kan finnas personer som är släkt längre bort än så och det då är orimligt att det inte finns någon ventil vid särskilda skäl. Han befarar att spärregeln kan medföra skattekonsekvenser som den enskilde personen inte kan råda över.

De olika skattekonstulterna som intervjuats angående behovet av en spärregel var av lite olika åsikter. En av skattekonstulterna tyckte att det helt klart fanns behov av en spärregel på grund av att man tidigare regelmässigt gjorde interna andelsöverlåtelser och tömde bolagen på vinstmedel. En lite försiktigare åsikt från en annan respondent ansåg att spärregeln blir till nackdel för de företagare som återkommande gör internare. En ytterligare åsikt var att



eftersom 50/50-regeln endast skall gälla övergångsvis så är det inte nödvändigt med spärrar mot interna andelsöverlåtelser.

### **4.7.3 3:12- reglernas framtid**

Nästan alla intervjupersoner ansåg att övergångsregeln endast är ett uttryck för att det kommer ytterligare en reformering av fåmansföretagsreglerna. En generell åsikt bland respondenterna var att det förmodligen inte kommer att uppstå en sådan situation där det 3:12- reglerna är oförändrade och det enda som händer är att övergångsregeln slutar gälla. En av respondenterna från Skatteverket svarade att han hade mycket svårt att se att kapitalvinsten skall beskattas i inkomstslaget tjänst igen. ”Det är inte genomförbart, det måste ju till någon form av ny utredning” Antingen genom att övergångsregeln blir permanent om det inte går att finna någon enklare lösning. Om det varken blir en permanent lösning eller en ny reformering är det svårt att få en förståelse för varför man annars implementerar en regel för de här tre åren.

Respondenten från Svenskt Näringsliv tror att den pågående utredningen som jämför bedrivandet av näringsverksamhet i olika organisationsformer kommer att vara avstampet för vilka åtgärder som kan tänkas komma framöver. Det är med spänning som respondenten väntar på denna utredning. Vidare resonerar han att det kanske kan vara så att det redan är lindrig beskattning genom 3:12- reglerna att det därmed inte finns utrymme för fler lindringar, men respondenten vill avvakta utredningen för att ha ett ordentligt beslutsunderlag.

En annan respondent framhöll att andra länder har ju mer eller mindre avvecklat de här systemen så att på sikt går det nog inte att upprätthålla en detaljreglering. Det kanske går att reglera omvandlingen från arbetsinkomster till kapitalinkomster på något annat sätt.

## **4.8 Sammanfattning**

De förarbeten som ligger till grund för både reformeringen år 2006 och införandet av övergångsregeln stämmer bra överens med empirin. De flesta respondenter var av den åsikt att övergångsregeln var positivt för de mindre fåmansföretagen som stod inför en försäljning. Däremot fanns det skilda åsikter angående behovet av spärregeln gällande interna andelsöverlåtelser. I slutdiskussion kommer empirin att analyseras dels, tillsammans med min tolkning av deras svar utifrån teorin för god skattelag stiftning, dels teorin för social ordning vilket kommer att göras under det teoretiska bidraget.

## 5 Ekonomiska beräkningar av kapitalvinster

---

För att klargöra skillnader i de olika reglerna för kapitalvinster har jag valt belysa detta med ekonomiska exempel. Dessa exempel är väldigt förenklade.

---

### 5.6 Ekonomiska grundföresättningar för beräkningar

Omkostnadsbelopp: 100 000 kr

Inkomstskattesats: 57 procent

Antagande att ägaren tar ut en lön som överstiger skiktgränsen för kommunalskatt. Därav marginalsikten. För att kunna göra jämförelser för förändringarna av regelverket har jag jämfört utfallen med reglerna som träder ikraft den 1 januari 2008 samt med reglerna före implementeringen av övergångsregeln. För att kunna göra en analys har jag valt att räkna med tre olika köpeskillningar på 2 miljoner, 5 miljoner 7 miljoner respektive 10 miljoner.

#### 5.6.1 Kapitalvinst vid köpeskillning 2 miljoner

50/50- regeln		100- basbelopsregeln	
Köpeskillning	2 000 000	Köpeskillning	2 000 000
Omkostnadsbelopp	100000	Omkostnadsbelopp	100000
Kapitalvinst	1 900 000	Kapitalvinst	1 900 000
Vinst att fördela	1 900 000	Vinst att fördela	0
Vinst i Tjänst	950000	Vinst i Tjänst	0
Vinst i kapital	950000	Vinst i kapital	0
Skatteutttag Tjänst	541 500	Skatteutttag Tjänst	1 083 000
Skatteutttag Kapital	285 000	Skatteutttag Kapital	0
<b>Totalt</b>	<b>826 500</b>	<b>Totalt</b>	<b>1 083 000</b>
<b>Totalt%</b>	<b>43,5</b>	<b>Totalt%</b>	<b>57</b>

Detta exempel visar att det blir en skillnad på nästan 256 500 kr i skatt vid kapitalvinst på ca två miljoner. Skatteuttaget är 43, 5 procent i jämförelse med 57 procent.

## 5.6.2 Kapitalvinst vid köpeskillning 5 miljoner

50/50- regeln		100- basbeloppsregeln	
Köpeskillning	5 000 000	Köpeskillning	5 000 000
omkostnadsbelopp	100000	Omkostnadsbelopp	100000
Kapitalvinst	4 900 000	Kapitalvinst	4 900 000
Vinst att fördela	4 900 000	Vinst att fördela	0
Vinst i Tjänst	2 450 000	Vinst i Tjänst	4 900 000
Vinst i kapital	2450000	Vinst i kapital	0
Skatteuttag Tjänst	1 396 500	Skatteuttag Tjänst	2 793 000
Skatteuttag Kapital	735 000	Skatteuttag Kapital	0
<b>Totalt</b>	<b>2131500</b>	<b>Totalt</b>	<b>2793000</b>
<b>Totalt%</b>	<b>43,5</b>	<b>Totalt%</b>	<b>57</b>

Skillnaden på skatteuttaget vid denna kapitalvinst är fortfarande den samma procentuellt sett som i föregående exempel.

## 5.6.3 Kapitalvinst vid köpeskillning 7 miljoner

50/50- regeln		100- basbeloppsregeln	
Köpeskillning	7 000 000	Köpeskillning	7 000 000
omkostnadsbelopp	100000	omkostnadsbelopp	100000
Kapitalvinst	6 900 000	Kapitalvinst	6 900 000
Vinst att fördela	6 900 000	Vinst att fördela	2 450 000
Vinst i Tjänst	3 450 000	Vinst i Tjänst	4 450 000
Vinst i Kapital	3450000	Vinst i Kapital	2 450 000
Skatteuttag Tjänst	1 966 500	Skatteuttag Tjänst	2 536 500
Skatteuttag kapital	1 035 000	Skatteuttag Kapital	735 000
<b>Totalt</b>	<b>3 001 500</b>	<b>Totalt</b>	<b>3 271 500</b>
<b>Totalt%</b>	<b>43,5</b>	<b>Totalt%</b>	<b>47,4</b>

Vid denna storlek på kapitalvinsten börjar skatteskillnaderna att utjämnas. Det skiljer mindre än 4 procent.

## 5.6.4 Kapitalvinst vid köpeskilling 10 miljoner

50/50- regeln		100- basbeloppsregeln	
Köpeskilling	10 000 000	Köpeskilling	10 000 000
omkostnadsbelopp	100000	omkostnadsbelopp	100000
Kapitalvinst	9 900 000	Kapitalvinst	9 900 000
Vinst att fördela	900000	Vinst att fördela	9900000
Vinst i Tjänst	4 500 000	Vinst i Tjänst	4 950 000
Vinst i kapital	4 500 000	Vinst i kapital	4 950 000
Skatteuttag Tjänst	2 565 000	Skatteuttag Tjänst	2821500
Skatteuttag Kapital	1 350 000	Skatteuttag Kapital	1485000
<b>Totalt</b>	<b>3 915 000</b>	<b>Totalt</b>	<b>4 306 500</b>
<b>Totalt%</b>	<b>43,5</b>	<b>Totalt%</b>	<b>43,5</b>

Vid nästan 10 miljoner i kapitalvinsten finns det ingen skillnad alls mellan 50/50- regeln och 100- basbeloppsregeln.

## 5.7 Sammanfattning

Dessa räkneexempel visar att de åsikter som finns i propositioner och andra förarbeten kan verifieras. På vinster upp till ca fem miljoner är införandet av övergångsregeln en mildring vid externa försäljningar på 14 procentenheter. På vinster upp på ca 7 miljoner ses effekterna avta vid införandet av övergångsregeln, alltså återinförandet av 50/50- regeln. Vid stora vinster har effekterna försvunnit helt vilket innebär att för kapitalvinster av denna storlek har övergångsregeln ingen betydelse för beskattningen.

## 6 Slutdiskussion

---

I detta kapitel besvaras forskningsfrågan. Sedan kommer det teoretiska bidraget av studien att sammanställas och kopplas till empirin. Reflektioner om slutsatser samt förslag till fortsatta studier kommer att presenteras.

---

### 6.6 Forskningsfrågan besvaras

*Varför implemeterar regeringen en övergångsregel vid kapitalvinstbeskattning för fåmansföretagare? Vilken effekt kommer regeln att få och vilka företag gynnar den?*

Vid reformeringen av 3:12- reglerna 2006 ansåg den grupp vars rapport låg till grund för propositionen 2006: 05/40 att det behövdes övergångsregler vid borttagandet av 50/50- regeln. Regeln för kapitalvinstbeskattning, vilken ersatte dåvarande 50/50- regeln innebar att vinst över gränobeloppet beskattades till fullo i inkomstslaget tjänst. Några övergångsregler infördes alltså inte. Detta innebar att den progressiva beskattningen blev en ökad skattebelastning för de mindre fåmansföretagens ägare. Den empiriska undersökningen bekräftade teorin att 3:12- reglerna ändrades år 2006 på grund att regeringen ville minska incitamenten för företagare att göra ”internare”. Att internare är förekommande och inte endast ett argument från lagstiftarens sida visade även i empirin, där det framkom från flera respondenter att företag använder sig av dessa förfaranden för att ta ut vinstmedel. Av empirin framkom även det fanns åsikter om att transaktioner med internare minskat sedan reformeringen år 2006. Intervjuerna visade också att borttagandet av klyvningsregeln kom att innebära att mindre fåmansföretagare som gjorde externa försäljningar fick en hårdare beskattning. Det illustreras också genom de ekonomiska beräkningarna genom den lättnad som de mindre företagen kommer att erhålla genom återinförandet av 50/50- regeln.

Ytterligare en aspekt är den offentliga debatt som uppstod när klyvningsregeln togs bort år 2006. I den offentliga debatten diskuterades basbeloppsregeln, som ansågs orättvis och därmed kom problematiken för de mindre företagen i fokus och 50/50- regeln kom att återinföras som en temporär lösning.

Andra synpunkter på 3:12- reglerna som framkom av intervjuerna är att tillämpandet av reglerna är mycket svårt för fåmansföretagarna. Även tanken bakom utvecklingen är att

regelverket skall gå mot förenkling är nuläget så är regelverket mycket komplicerat och det är svårt i praktiken att följa med i alla regeländringar som ständigt görs i fåmansföretagsreglerna. Resonemanget angående schablonreglerna, som ändå anses vara de enklaste, ändå är svåra att använda i praktiken. Övergångsregeln kommer att medföra ytterligare komplexitet. Reglerna i 57 kap IL är svåra att tyda på grund av att vissa begrepp inte definieras. Vissa av reglerna utgör rekvisit för att huvudtaget kunna tillämpa andra regler. Enligt min åsikt är övergångsregeln väldigt krånglig att sätta sig in i och med tanke på de krav som en god skattelagstiftning anses bör uppfylla så klarar inte övergångsregeln kriterierna för enkelhet. Ur legitimitetssynpunkt kan den tänkas uppfylla kravet eftersom den innebär skattelättnader för dem den berör.

Spärregeln ska ge neutralitet i beskattningen mellan interna andelsöverlåtelser och utdelningar, och det innebär att det inte ska vara någon skillnad i skatteuttagen mellan dessa två förfaranden. Det fanns skillnader på hur man såg på behovet av denna regel. Exempelvis ansåg en respondent att den kunde göra så att ett klyvningsbeslut kan komma att omprövas. Detta innebär att du kan upptaxeras för en kapitalvinst. Detta kan också ses som en brist på förutsebarhet. En ytterligare aspekt som jag kommit fram till är att spärregeln inte ger den neutralitet som den är tänkt att göra. Neutralitet är ju att alla ska beskattas lika Dock är det endast för de mindre företagen som spärregeln slår till och internare beskattas som tjänst. Således är det endast de mindre företagen som får en hårdare beskattning vid interna andelsöverlåtelser. Jag anser att det dessutom kan leda till en brist för regelns legitimitet eftersom de mindre och större företagen inte får samma skattetryck vid samma sorts förfaranden. Det som däremot tydligt framgår enligt empirin enligt min åsikt är att respondenterna från Skatteverket och Svenskt Näringsliv har helt olika åsikter om spärregelns varande- eller icke varande.

Jag anser att respondenterna från Skatteverket anser att spärregeln behövs med tanke på kringgåenden av 3:12- reglerna. Att de respondenterna är av den åsikten kanske inte är så konstigt eftersom Skatteverket ska tillgodose statens ekonomiska intressen och se till att lagarna efterföljs. Svenskt Näringsliv däremot representerar företagarna och ska verka för deras bästa, vilket i detta fall är att tillgodose företagen önskemål.

I empirin tydliggörs detta genom att Skatteverket i första hand vill värna om skattebasen medan respondenten från Svenskt Näringsliv ser företagarna och deras problematik i ett annat perspektiv. Intervjupersonen från Svenskt näringsliv nämner inte att interna andelsöverlåtelser

är ett problem utan belyser istället närståendebegreppet som en negativ aspekt, medan representanterna från Skatteverket anser att spärregeln fyller funktion mot internare. De anser att interna andelsöverlåtelser är ett problem i och med att det i kryphål i lagen och som behövs täppas till. Skattekonsulterna är mer neutrala till spärregeln och ser förfarandena ur både statens och företagarnas intressen. De konstaterar att internare förekommer och är inte lika eniga om internare är ett problem eller inte. Jag anser att skattekonsulterna inte behöver lobba för några speciella intressen som Skatteverket och Svenskt Näringsliv, utan kan ha en mer öppen inställning i intervjuer som i denna studie.

Vad jag reserverar mig emot i denna studie är att respondenterna naturligtvis kan ha andra åsikter privat, men de måste representera sina respektive organisationers ställningstaganden i sitt yrkesliv. Detta vill jag exemplifiera med att ena respondenten från Skatteverket först tvekade vid frågan om spärregelns behov. Min tolkning är att han först tvekade och sedan uttryckte att han inte ville svara som tjänsteman men sedan ändrade sig och svarade på frågan ur ett samhällsperspektiv.

Enligt vissa respondenter är det vårt progressiva skattesystem som bidrar till försök att omvandla arbetsinkomster till kapitalinkomster. Ytterligare en av de intervjuade personerna anser att komplexiteten beror på att det presenteras nya upplägg för att kringgå reglerna. Detta skapar ett lappande och lagande av regelverket och i längden är det inte hållbart.

Effekterna av övergångsreglerna kommer enligt respondenterna att göra 3:12- reglerna ännu mer komplexa.

## **6.7 Det teoretiska bidraget**

Enligt Streek & Schmitters modell skapas regleringar mellan marknaden, staten och samhället. Hänsyn måste enligt Puxty et al även tas till den historiska kontexten. I Sverige har vi i modern tid till största delen haft ett socialistiskt styre. Enligt min mening genomsyras socialistiska värderingar av rättvisa och solidaritet och det progressiva skattesystemet ska åtminstone uppfattas som fördelningspolitiskt instrument. Staten måste därför stävja marknadens påtryckningar för att kunna tillgodose de värderingar som länge dominerat vårt land. Regleringar måste även tillgodose marknadens intressen annars uppstår så stora konflikter gällande regleringens legitimitet. Detta kan exemplifieras genom intervjun av näringslivets respondent som sade att Svenskt Näringsliv påpekade för regeringen att de hade

åsikter gällande spärregeln i sitt remissyttrande. Det hade genererat i förändringar angående att om närståendes innehav endast var av begränsad omfattning skulle inte en omprövning av klyvningsregeln ske. Inga större eftergifter kunde dock göras eftersom det annars finns risk för jämvikten mellan principerna skulle rubbas. Enligt Jönsson har Sverige en stark stat och föreningar har en underordnad roll vid regleringar. Utifrån detta drar jag slutsatsen att föreningar som exempelvis Svenskt Näringsliv har en understående roll eftersom vi har socialistiska värderingar som fortfarande har en stark inverkan på regleringar vid upprätthållandet av den sociala ordningen. Skatteverket kan ses som statens förlängda arm och ingår i de tre principer som skapar ordning enligt Streek & Schmitters modell. Skatteverket tar därmed inte bara hänsyn till statens skattebas utan är en av de krafter som upprätthåller balansen i samhället. Enligt både Puxty et al. har organisationerna som Skatteverket en betydande roll vid reglering och det åskådliggörs av denna studie.

Jag anser att det blir svårt att ta göra någonting åt det komplexa 3:12- reglerna, eftersom de vilar på det progressiva skattesystemet. Den spontana solidariteten som skapar social ordning måste upprätthållas och det kan endast uppnås med en progressivitet i skattesystemet. Därmed får företagen stå ut med den komplexitet och de ständiga förändringarna av systemet. Om det ska kunna uppnås en genomgripande förändring av reglerna med hänsyn till komplexiteten måste nog något omvälvande hända, som till exempel vid Kreugerkraschen där den finansiella redovisningsregleringen uppstod. Visst kan man föra en fortsatt debatt om 3:12- reglerna i artiklar, via organisationers hemsidor och i politikens propaganda. Dock tror jag att det finns en för liten intressegrupp för dessa frågor och därför kommer inte regelverket för fåmansföretagare förändras i någon större omfattning.

Andra sätt hur debatten kan komma att påverka 3:12- reglerna kan tänkas vara att utvecklingen av nya länders skattesystem visar på alternativa sätt att utforma dessa.. De internationella strömningarna kan därmed tänkas påverka debatten i vårt land. Debatten måste dock enligt min mening vara så stark så att den som får ett stort genomslag hos medborgarna, en samhällsdebatt. Eventuellt kommer det då att medföra att det progressiva skattesystemet kan komma att anses föråldrat och ineffektivt. Därför får den mediala debatten en avgörande roll för den allmänna opinionen och för förutsättningarna hur skattesystemet kan komma att förändras.



## 6.8 Reflektion

I stort sett har intervjufrågorna har gett de svar som varit relevanta med tanke på uppsatsens syfte och frågeställning. Jag ställde öppna frågor och fick ganska ingående svar i de flesta intervjuerna. Däremot hade det kunna vara fler respondenter från fler organisationer och det hade kanske bidragit med andra synpunkter gällande 3:12-reglerna. Men med tanke på att jag kontaktade tre fåmansföretagare i olika branscher, och ställde ett par frågor angående 3:12-reglerna visade det sig att de inte var så insatta i den problematik jag ville undersöka. Däremot hade jag kunnat intervjua revisorer för att deras syn på fåmansföretagsreglerna. Med tanke på att de respondenternas goda kunskapsnivåer och deras framstående positioner så har min frågeställning besvarats.

Debattartiklar som publicerats den angående övergångsregeln hade också kunnat komplettera studien. Det har dock visat sig att artiklar som jag tagit del av belyser i stort sett samma frågeställningar och argument som tagits upp i de remissyttranden som behandlat övergångsregel och dess bakgrund.

Som studien visat är 3:12- reglerna väldigt komplexa och de beräkningar som görs utifrån reglerna består av ett flertal komponenter och variabler. Därför blir ofta räkneexempel på området grovt förenklade för att visa att klyvningsregeln har effekter. Vid mer avancerade exempel är min åsikt att det behövs betydande kunskaper i inkomstskattelagen för att förstå dessa, och därav de förenklade räkneexemplen i kapitel fem.

Det hade kunnat utformas frågor utifrån de speciella auktoriteter som intervjupersonerna är på sitt område för att kunna åsikter som speglade deras ställningstagande på ett annat sätt. Dock medförde de generella frågorna som var relativt öppna till sin art spontana svar. Hade frågorna varit utformade annorlunda kanske jag påverkat respondenterna till att svara utifrån mina egna teorier om hur de skulle svara. Däremot kanske jag skulle ha inlett med frågorna om övergångsregeln som fråga ett. Däremot är det så allmänt vedertaget att bakgrunden är reformeringen år 2006 så för studien har det enligt min åsikt endast i så fall en marginell effekt.

## 6.9 Förslag på fortsatt forskning

Avgränsningen på uppsatsen har gjort att flera intressanta aspekter har varit tvunget att utelämnas. Det som skulle enligt min åsikt vara intressant att undersöka är de konsekvenser som placeringen av övergångsregeln har för konsekvenser vid tillämpningen av regeln. Denna aspekt har fått ge vika dels på grund av att ämnets aktualitet men också på grund av att fokus lagts på de ekonomiska konsekvenser som regeln innebär. Det som vidare kan undersökas är huruvida spärregeln kommer att generera i omprövning av klyvningsregeln på grund av närståendes innehav. Detta kan i dagsläget inte undersökas i och med att sådana effekter inte kan ses ännu. För att vidare utreda fenomenet med interna andelsöverlåtelser hade det varit intressant att utöka studien kvantitativt och ta reda på hur många interna andelsöverlåtelser som skedde innan och efter 50/50- regelns avskaffande år 2006, samt undersöka vilken storlek på kapitalmassorna där köpare och säljare har liknande ägarstrukturer som presenteras i det inledande kapitlet.

# Källförteckning

## Skriftliga källor

Alvesson Mats, Sköldberg, Kaj (1994), *Tolkning och reflektion vetenskapsfilosofi och kvalitativ metod*, Lund, Studentlitteratur AB

Bell Emma, Bryman Alan,(2005), *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, Ljubliana, Liber AB

*Bonniers lexicon, Meur-Neur*, (1997) Ljublijana

Bryman Alan, (2006), *Samhällsvetenskapliga metoder*, Malmö, Liber AB

Kjaer Jensen Mogens,(1991) *Kvalitativa metoder för samhälls och beteendevetare*, Köpenhamn, 2: uppl

Lundahl Ulf, Skärvad Per- Hugo, (1999), *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, Lund, 3:e uppl, Studentlitteratur

Lodin Sven- Olof, mfl, (2007), *Inkomstskatt- en handbok i skatterätt*, Köpenhamn, Narayana press

Patel Runa, Tebelius Ulla(1987), *Grundbok i forskningsmetodik*, Lund, Studentlitteratur AB

Rabe Gunnar, Skattelagstiftningen,(2007), *Skattelagstfningen*, Stockholm, Norstedts Juridik AB

Rydin Urban, (2006), *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, Stockholm, Norstedts Juridik AB

SandströmKjell, & Svensson Ulf, (2006), *Fåmansföretag- skatteregler och skatteplanering*, Näsviken: Björn Lundén Information AB.

*Svenska akademins ordlista*, (1998), Norge, 12: e uppl

## Tidskriftsartiklar

Jönsson, Sten( 1991). *Role making for accounting while state is watching*, Accounting Organization and Society, vol 16, No 5/6, pp 521-546

Kardvik, Urban (2007). *Kringgående av fåmansföretagsreglerna genom upprepade interna aktieöverlåtelser*, Skattenytt, 7/8, 431- 438

Lodin Sven-Olof(2006). *Skattestrukturen i EU och Sverige*, Skattenytt, nr 5, s 72-277

Lodin Sven- Olof, (2007), *Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning*, Skattenytt, nr 9, s 477- 490

Puxty A. G, Wilmott Hugh C, Cooper David, et al (1987). *Modes of regulation in advanced capitalism; locating accountancy in four countries*, Accounting Organization and Society, vol 12, No 3, pp 273-291

Svensson Bo, Tjernberg Mats (2007). *Nya 3:12- regler- igen små företag blir de största vinnarna*, Balans, nr 2 s 36- 39

## **Propositioner/ SOU/ Publikationer**

Prop 2007/08:19 *Sänkt kapitalvinstbeskattning för fåmansföretagare för åren 2007- 2009*

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

Prop 1999/ 2000:15 *Slopade stoppregler*

SKU :5 Skatteutskottets betänkande 1999/2000

SKV:92 *Skatteregler för delägare i fåmansföretag*

SOU 2002:52 *Beskattning av småföretag, del 1 av betänkandet*

Edin Per-Olof, Hansson Ingemar, Lodin Sven- Olof, (2005), *Reformerad ägarbeskattning- effektivitet, prevention, legitimitet*, Stockholm, Finansdepartementet

## **Elektroniska källor**

<http://www.regeringen.se/sb/d/2812/a/15755>

## **Intervjuer**

*Personlig intervju*

Skattekonsulter på Öhrlings PriceWaterhouseCoopers, Luleå 2007 -12- 20

Skattekonsulter på Deloitte, Skellefteå 2007 -12- 21

Lektor på Lunds universitet, Handelsrättsliga institutionen, Lund 2007- 12- 11

*Telefonintervju*

Skattekonsult på Öhrlings PriceWaterhouseCoopers, 2007- 12-11

Rättsutvecklingsexpert på Skatteverket Linköping, 2007-12- 17

Skatteexpert företagsbeskattning på Skatteverkets huvudkontor Stockholm 2007- 12-17

Skatteexpert, företagsbeskattning på Svenskt Näringsliv, Stockholm, 2007- 12- 17

## Bilaga

### Intervjufrågor

1. Vad anser du om regelverket för fåmansföretagare? (3:12-reglerna) gällande:
  - a) komplexitet?
  - b) negativa aspekter?
  - c) positiva aspekter?
  
2. 3:12- reglerna genomgick en större förändring år 2006  
Vad anser du var den största skillnader gentemot tidigare regler?
  
3. Vad tror du var den största anledningen till reformeringen år 2006?
  
4. I januari kommer det träda ikraft en övergångregel för kapitalvinstbeskattning övergångsvis för åren 2007- 2009  
– Vad anser du att den fyller för funktion?
  
5. Det kommer även en spärregel mot interna andelsöverlåtelser  
– Anser du att den behövs?