



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Lukas Norrsell

3:12-reglernas utveckling Från 70-talet till 2014

JURK01 Rättsvetenskaplig uppsats med teori och metod

Uppsats på juristprogrammet
15 högskolepoäng

Handledare: Elsa Trolle Önnefors

Termin: HT 2013

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRORD	5
FÖRKORTNINGAR	6
1 INLEDNING	7
1.1 Syfte och frågeställning	7
1.2 Avgränsningar	7
1.3 Metod och material	8
1.4 Disposition	8
1.5 Forskningsläge	9
2 GÄLLANDE RÄTT	10
2.1 Vad är ett fåmansföretag?	10
2.1.1 Den utvidgade definitionen	11
2.2 Kvalificerad andel	11
2.3 Beskattningen av fåmansföretag	12
2.3.1 Exempel på det lönebaserade utrymmet:	13
2.3.2 Exempel på gränsbelopp enligt 3:12-reglerna 1999	14
3 UTVECKLINGEN	16
3.1 Första fåmansföretagsutredningen	16
3.2 Skattereformen 1990	18
3.2.1 Det tidiga 90-talet	20
3.3 Dagens 3:12-regler	22
3.3.1 Det senare 90-talet	22
3.3.2 Vid Millenieskiftet och framåt	25
4 DE NYA 3:12-REGLERNA	29
5 ANALYS	33

6 SLUTSATS	39
BILAGA A	41
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	44

Summary

The special allocation rules for taxation of closely held corporations are called the 3:12 rules. The problem is the dual income tax system in Sweden with a progressive tax on labour income and a proportional tax on capital income. Dividends from closely held corporations fall between these two income taxes. The 3:12 rules are the income splitting system for dividends from closely held.

The current rules consists of defining rules for whether a company is a closely held corporation, qualification rules and rules that impute a dividend allowance on how much dividend income taxed as capital an active shareholder may receive. The dividend allowance is calculated in two ways: either by using a standard rule or by a wage based which depends on the entire corporations wage bill.

This paper aims to review the development of the 3:12 rules and its objectives from the 70s, when the first specific investigation of closely held corporations was conducted, to the present form of the regulations and the government's amendments for 2014.

During the 60s and 70s a sharp increase in private corporations had occurred. Sweden's then social democratic government wanted in the 70s to investigate whether it could be due to opportunities for owners of small business to usurp tax benefits. The commission and the government thought this was the case and put up stop rules against undesirable transactions.

The fiscal position of closely held corporations continued to be investigated. For the tax reform the early 1990s, then Sweden got its dual tax system, the 3:12 rules were introduced. These were criticized for being complex and to inhibitory towards entrepreneurs.

The view of closely held corporations changed during the 90s to be more positive. New investigations were commissioned to review the rules. At the end of the 90s and in the first half of the 00s, opinions went to that the rules needed to promote entrepreneurship, growth, risk taking and employment. When the new rules came in 2006 they introduced a new standard rule and a new wage based rule for calculating the dividend allowance. This made the new system clearly more favourable, especially to get private companies to hire more.

In 2013 the Swedish government launches an amendment with further changes of the 3:12-rules. This has become the subject of extensive debate in 2013. Many representatives from the business have considered the proposed changes to be inhibitory toward businesses and entrepreneurship. Particularly controversial is the proposal of an equity requirement of 4 % to be able to use the wage based rule.

The 3:12 rules have undergone several changes and debates. The whole time the need for special rules for the taxation of closely held corporation has been stressed. This since the owner and the company is seen as two separate entities, but a real bilateral relationship between the company and the owner does not exist. Since that the Swedish economy and the political climate have changed the view on closely held corporations. Since the view of these types of companies has gone from being seen as a tool for avoiding taxes to an economic asset for Sweden and the labour market, taxation rules have become more favourable.

Sammanfattning

3:12-reglerna kallas de särskilda fördelningsreglerna för beskattning av fåmansföretag. Problemet är att i Sverige finns en dual beskattning för fysiska personer, där inkomster antingen ska beskattas som kapitalinkomst eller som tjänsteinkomst. Utdelning från fåmansföretag hamnar emellan dessa två inkomstslag och det är 3:12-reglerna som avgör vad som ska utgöra vad.

Dagens regler utgörs av definitionsregler för om ett företag är ett fåmansföretag, kvalificeringsregler och sedan utdelningsregler som sätter ett gränsbelopp om hur mycket kapitalbeskattad utdelning en delägare får ta ut. Gränsbeloppet räknas ut på två sätt, antingen med hjälp av en schablonregel eller med ett lönebaserat utrymme där hela företagets löneuttag utgör grund till gränsbeloppet.

Uppsatsen syftar till att gå igenom utvecklingen av dessa regler och dess syften från 70-talet, när den första särskilda utredningen om fåmansföretag genomfördes, till vad som har lett till reglernas utformning idag och regeringens ändringsförslag inför 2014.

70-talet hade föranletts av en kraftig ökning fåmansföretag. Den då socialdemokratiska regeringen ville utreda huruvida det kunde bero på möjligheter att för ägare i fåmansföretag tillskansa sig skatteförmåner. Detta ansåg utredningen och regeringen vara fallet och stoppregler mot otillåtna transaktioner infördes.

Det skattemässiga läget med fåmansföretag fortsatte att utredas. Till skattereformen i början av 1990-talet, när Sverige fick sitt duala skattesystem, infördes särskilda fördelningsregler för utdelning från fåmansföretag till ägare. Dessa fick kritik för att vara komplexa och för hämmande mot företagare.

Synen på fåmansföretag ändrades till att bli mer positiv under 90-talet. Nya utredningar fick uppdraget att se över reglerna. Vid slutet av 90-talet och under första hälften av 00-talet gick åsikterna till att reglerna behövdes göras om för att gynna entreprenörskap, tillväxt, risktagande och anställning. När de nya reglerna kom 2006 inkluderades en ny schablondel och en ny lönebaserad del som gjorde regelsystemet klart mer gynnande, framförallt till att få fåmansföretag att anställa fler.

2013 lanserar Sveriges regering ett ändringsförslag med ytterligare ändringar av 3:12-reglerna. Detta har blivit föremål för en omfattande debatt under 2013. Många representanter ifrån näringslivet har ansett att de föreslagna förändringarna är i hämmande riktning mot företagande och entreprenörskap. Särskilt omdebatterat är ett förslag om ett kapitalandelskrav om 4 % för att få räkna med det lönebaserade utrymmet.

3:12-reglerna har genomgått flera förändringar och debatter. Genomgående har varit att särregler för beskattning av fåmansföretag behövs, då ägaren och bolaget ses som två skilda subjekt men ett reellt tvåpartsförhållande saknas. I och med att den svenska ekonomin och det politiska klimatet har förändrats har synen på fåmansföretag förändrats. I och med att synen på denna typ av företag har gått från att ses som ett skattesmitarmedel till en ekonomisk tillgång för Sverige och arbetsmarknaden har beskattningsreglerna blivit gynnsammare.

Förord

Jag vill tacka min mamma och pappa för all hjälp, stöttning och för givande diskussioner. Allt detta har varit ovärderlig hjälp för mig i mitt uppsatsarbete.

Jag vill även tacka min handledare Elsa Trolle Önnfors för all hjälp.

Förkortningar

IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
IBB	Inkomstbasbelopp
Kap.	Kapitel
Prop.	Proposition
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFS	Svensk författningssamling
SOU	Statens offentliga utredning
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
ESO	Expertgruppen för Studier i Offentlig ekonomi
Mom.	Moment

1 Inledning

De regler som kontrollerar hur en aktiv delägare i ett fåmansföretag tar ut inkomst som lön eller utdelning kallas för 3:12-reglerna. Namnet kommer från att när regelsystemet infördes i början av 90-talet placerades de i 3 § 12 mom. – e mom. SIL. Särregler för fåmansföretag fanns innan skattereformen 1991 och har fortsatt att utvecklas och diskuterats. Idag är 3:12-reglerna uppe för debatt i och med att regeringen har i sin vårproposition för 2014 lagt fram förslag till förändring. Denna uppsats ska undersöka utvecklingen av 3:12-reglerna, från 70-talet till ändringsförslaget 2013, samt vilka syften och ändamål som ligger bakom intresset av att särskilt reglera utdelning hos fåmansföretag.

1.1 Syfte och frågeställning

Denna uppsats syfte är att med ett rättsutvecklingsperspektiv granska utvecklingen av utdelningsbeskattningsreglerna från 70-talet till vad de är idag och vidare med regeringens förslag till vårpropositionen 2014. Hur reglernas syfte och problematisering har förändrats och hur reglerna i sig har utvecklats under åren. Den frågeställning som uppsatsen har till syfte att besvara är: Vad har lett till att reglerna ser ut som de gör idag och vad är anledningen till den nya förändringen i regeringens vårbudget?

1.2 Avgränsningar

Då denna uppsats syftar till att gå igenom och granska regelsystemets utveckling kommer den ta avstamp i de större reformerna som har skett. Det har skett flera mindre ändringar av reglerna och dessa kommer inte att behandlas då de inte visar på synen på regelsystemet eller dess syfte, utan är snarare justeringar efter en mer omfattande reform. Jag kommer inte gå in på skatteflyktslagen och dess bestämmelser. Reglerna har regleringar för aktieföretag, handelsbolag och ekonomiska föreningar, för att hålla en struktur i uppsatsen så vad gäller detaljbestämmelser går jag inte in på

särskilda regler för de olika företagsformerna. Jag kommer i uppsatsen främst hålla mig till utdelning av fåmansföretag inte realisationsvinster vid avyttrande av tillgångar i ett bolag. Förslaget i regeringens vårproposition för 2014 blir gällande 1 januari 2014 vilket är i slutet av skrivandet av uppsatsen. Jag har valt att behandla det som kommande rätt och inte gällande rätt.

1.3 Metod och material

Den metod jag har använt mig av är rättsdogmatisk metod. Det innebär att materialet som studeras följer rättskällevärdet och dess hierarki med lagtext, förarbeten, praxis och doktrin. Vilket innebär i praktiken att jag sökt svar i första hand i lagtexten, därefter i de andra källorna i fallande ordning, och även sökt stöd i skatterättsliga artiklar. Jag kommer även ha ett kritiskt inslag och därmed använda mig av artiklar, intervjuer och regeringsförklaringar för att avgöra hur synen på rättskällorna och utvärdera hur det politiska klimatet ser ut.

1.4 Disposition

Först ges en genomgång av regelsystemet som de ser ut idag. Därefter kommer en metodisk genomgång för de förändringar som har skett med särskild inriktning på anledningen bakom förändringen och synen på fåmansföretag. Detta kommer leda fram till synen på reglernas utformning idag och avslutningsvis kommer jag beskriva den aktuella förändringen som finns i vårbudgeten för 2014. Materialet ska därefter sammanställas, analyseras och diskuteras med utgångspunkt i frågeställningen i analysdelen. Slutligen ska frågeställningen besvaras i slutsatsen.

1.5 Forskningsläge

3:12-reglerna är ett område som det inte har forskats om i större utsträckning. Det finns en doktorsavhandling på området av Mats Tjernbergs från 1999. Det finns däremot en stor mängd artiklar i tidskrifter som Skattenytt och svensk skattetidning som behandlar området. De statliga utredningar som denna uppsats behandlar utgör också en typ av forskningsmaterial som går in på regelsystemets djup. Slutligen finns även rapporter som fördjupar sig i reglerna dels har vi Edin, Hansson och Lodins *Reformerad ägarbeskattning – effektivitet, prevention, legitimitet* från 2005 och dels har vi en nyare utredning från 2012 av Expertgruppen för studier i Offentlig ekonomi, *Income shifting in Sweden*, som har utrett vad 3:12-reglerna haft för effekt sedan förändringen 2006 till 2012.

2 Gällande rätt

I Sverige har vi tre inkomstslag man kan bli beskattad för, Kapital vilket beskattas med 30 %¹, Näringsverksamhet vilket beskattas med 22 %² och tjänsteinkomst som beskattas först med kommunalskatt, runt 30 %, med tillägg av, beroende på inkomstnivå, statlig inkomstskatt vilket kan ge en marginalsatt på 57 %³. För tjänsteinkomster betalar arbetsgivare dessutom arbetsgivaravgift. Utdelning från fåmansföretag träffas av både kapital och tjänstesatt, hur reglerna fungerar och uppdelas följer nedan.

2.1 Vad är ett fåmansföretag?

Det första som måste uppfyllas för att ett bolag ska falla under reglerna i 56 och 57 kap. IL är att bolaget måste vara ett fåmansföretag. Definitionen för ett fåmansföretag finner man i 2 § 56 kap. IL där det stadgas att fåmansföretag föreligger om mer än 50 % av rösterna i bolaget ägs av fyra eller färre delägare. Bolaget får inte heller vara börsnoterat, 3 § 56 kap. IL. Vidare enligt 5 § ska en person och dennes närstående ses som en vid bedömningen om antalet delägare.

För att illustrera hur definitionen för fåmansbolag fungerar följer här ett fiktivt exempel. I ett bolag med åtta delägare som alla äger lika stor del av rösterna, 12,5 %, äger fyra delägare 50 % av rösterna i bolaget, bolaget är därmed inte ett fåmansföretag. Om däremot två av delägarna är gifta så ingår de i samma närståendekrets, i bedömningen ska de då ses som en delägare. Bolaget ägs därmed av sju personer och är därmed ett fåmansföretag, då fyra personer kontrollerar 62,5 % av bolaget.

¹ 7 § 65 kap. IL

² 10 § 65 kap. IL

³ 3 & 5 §§ 65 kap. IL

2.1.1 Den utvidgade definitionen

Till definitionen av ett fåmansföretag finns även en utvidgad regel i 3 § 57 kap. IL.

”Om flera delägare själva eller genom någon närstående är eller under något av de fem föregående beskattningsåren har varit verksamma i betydande omfattning i företaget eller i ett av företaget helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägt fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag, ska de anses som en enda delägare.”

Detta innebär att om flera delägare är eller har varit verksamma i betydande omfattning de senaste fem föregående beskattningsåren så kan ett bolag ha betydligt fler än fyra delägare och ändå ses som ett fåmansföretag. I rättsfallet RÅ 1993 ref. 99 ansågs företaget vara ett fåmansföretag trots att bolaget ägdes till lika delar av 150 delägare.⁴ Vad som avses med ”verksamma i betydande omfattning” anges inte i lagtexten men framgår av förarbetena att en person ska alltid ses som verksam i betydande omfattning om dennes arbetsinsats har stor vinstgenerering i företaget.⁵ Som exempel ges företagsledare, men i mindre företag även arbetsledare och anställda utan särskild ledarposition. Alltså i ett företag som ägs av flera delägare som alla är anställda av företaget är delägarna att betrakta som en delägare.

Den utvidgade definitionen i 3 § gäller även om delägare äger indirekta andelar, det vill säga om man är delägare till ett moder eller dotterbolag.

2.2 Kvalificerad andel

För att ett företag ska falla under fåmansföretagsreglerna måste andelarna vara kvalificerade. Kvalificerad är enligt 4 § 57 kap. andelar i ett fåmansföretag under givna förutsättningar:

⁴ RÅ 1993 ref. 99

⁵ Prop. 1989/90:110 s. 703

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 i ett fåmanshandelsbolag 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 i ett fåmanshandelsbolag och andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i detta fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag.

Vad som menas med ”Verksam i betydande omfattning” nämns inte i lagtexten, men innebörden är densamma som med den utvidgade delägarregeln i 3 § 57 kap. Verksam i betydande omfattning är man alltid om man har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget och för bedömningen ska man se till företagets storlek, verksamhet, organisation samt övriga omständigheter.⁶

2.3 Beskattningen av fåmansföretag

Är ett bolag ett fåmansföretag innebär det särskilda beskattningsregler för utdelningen till bolagets delägare. Syftet med reglerna i 57 kap. är att delägare i ett fåmansföretag inte ska kunna omvandla arbetsinkomst till kapitalinkomst.⁷ Det är reglerna i 57 kap. som avgör hur mycket inkomst som får tas upp i inkomstslaget kapital för utdelning av fåmansföretag. Summan för vad som får delas ut som kapitalinkomst definieras i 10 § 57 kap. IL och är *gränsbeloppet*, som räknas ut för varje år, tillsammans med sparad utdelningsutrymme uppräknat med statslåneräntan ökad med tre procentenheter. Allt inom gränsbeloppet ska tas upp till två tredjedelar som inkomst av kapital, vilket ger en effektiv skattesats om 20 %. Allt utöver

⁶ Prop. 1989/90:110, s. 703

⁷ Tjernberg, 2006, s. 52

gränsbeloppet ska tas upp som inkomst av tjänst, dock utan sociala avgifter, 20 § 57 kap.

Det finns två sätt att räkna ut gränsbeloppet på, den första är *schablonregeln* som sätter gränsbeloppet till två och tre fjärdedels IBB⁸, 11 § 57 kap. 1 punkten IL, vilket är 155 650 kronor för 2014. Den andra metoden för att räkna ut gränsbeloppet är *det lönebaserade utrymmet*.

Det lönebaserade utrymmet räknas ut i två steg. Först anskaffningskostnaden för aktierna multiplicerat med statslåneräntan + 9 procentenheter, 11 § 57 kap. 2 punkten IL, till detta lägger man sedan till 25 % av löneunderlaget plus 25 % av det löneunderlag som överstiger 60 IBB, 16 § 57 kap. IL. Löneunderlaget består av alla kontanta löner som arbetstagare i företag ska ta upp i inkomstslaget tjänst, 17 § 57 kap IL. Däremot måste en delägare själv ta ut en lön som uppfyller kriteriet i 19 § 57 kap. för att få ta del av det lönebaserade utrymmet. Delägaren måste ta ut en lön som antingen motsvarar sex IBB (339 600 kr) + fem procent av den sammanlagda kontanta ersättningen i företaget och i dess dotterföretag, eller en lön som motsvarar tio IBB (566 000 kr).

2.3.1 Exempel på det lönebaserade utrymmet:

I det fiktiva fåmansföretaget Bu&Bä AB finns en ägare som har en anskaffningskostnad för aktierna på 100 000 kronor och en lön på 440 000 kronor. I bolaget är det förutom ägaren fyra anställda, som var och en tjänar 390 000 kronor. Det totala löneunderlaget är på 2 000 000. Med en statslåneränta på 2 %⁹ blir gränsbeloppet 11 % av Anskaffningskostnaden, alltså 11 000 kronor. Det lönebaserade utrymmet är då 25 % av 2 000 000, vilket är 500 000 kronor. Gränsbeloppet blir då 511 000 kronor, men för att

⁸ Inkomstbasbeloppet för inkomståret 2013 är 56 600 kronor, fastställt genom Förordning (2012:562) om inkomstbasbelopp, ändras årligen genom nya förordningar

⁹ <https://www.riksdagen.se/sv/omriksdagen/statsskulden/Statistik/statslanerantan/?year=2013>

delägaren ska kunna ta del av gränsbeloppet för utdelning måste han/hon själv ta ut en lön som motsvarar minst sex IBB (339 600) plus fem procent av den sammanlagda kontanta ersättningen (2 000 000 x 0,05 = 100 000), vilket blir en minimilön på 439 600 kronor som ägaren måste ta ut från bolaget för att få räkna med det lönebaserade utrymmet till gränsbeloppet.

2.3.2 Exempel på gränsbelopp enligt 3:12-reglerna 1999

Då denna uppsats syftar till att visa på 3:12-reglernas utveckling har jag valt att göra ett illustrerande exempel där jag har räknat ut gränsbeloppet för utdelning efter 3:12-reglernas utformning 1999 om de hade gällt idag.¹⁰ Vi använder oss av samma exempel som i avsnitt 2.3.1 med Bu&Bä AB där ägarens anskaffningskostnad för aktierna var 100 000 kronor. De fyra anställda tjänade 390 000 kronor vardera. Gränsbeloppet motsvarar anskaffningskostnaden för aktierna multiplicerat med statslåneräntan + 5 procentenheter (2+5=7), 3 § 12 b mom. SIL. Alltså 7 % av 100 000 vilket är 7000 kronor. Ägaren kan ta med ett löneunderlag till anskaffningskostnaden för aktierna. Till löneunderlaget räknas inte delägarens lön med, alltså är löneuttaget i Bu&Bä AB 1 560 000 kronor, och löneunderlaget gäller endast till den del som överstiger 10 gånger prisabeloppet (440 000)¹¹ för året före beskattningsåret. Som krav måste ägaren ta ut en lön som inte understiger det lägsta av antingen 120 % av lönen till den högst ersatta arbetstagaren (468 000 i vårt fall) eller 10 gånger prisbasbeloppet för året innan, 3 § 12 d mom. SIL.

Löneunderlag:

$$1\,560\,000 - (10 \times 44\,000) = 1\,120\,000$$

gränsbeloppet blir då:

$$7\% \times (100\,000 + 1\,120\,000) = 85\,400$$

¹⁰ Se Bilaga A

¹¹ 2012 års prisbasbelopp var 44 000 kronor, fastställdes genom Förordning (2011:1015) om prisbasbelopp och förhöjt prisbasbelopp för år 2012.

Alltså Bu&Bä ABs ägare skulle fått ett gränsbelopp om 85 400 kronor, om denne tar ut en lön som skulle följt 3:12-reglerna, annars hade gränsbeloppet varit 7000 kronor.

Jämför man 3:12-reglerna idag med hur de såg ut 1999 är skillnaden stor. Reglernas utformning idag ger rätt till mycket större utdelning och antalet anställda spelar större roll. Dessutom ger schablonregeln i dagens regler ett generöst utdelningsgolv. Utdelning beskattades innan ändringen 2006 med 30 %, efter ändringen beskattas det med 20 %.

3 Utvecklingen

3.1 Första fåmansföretagsutredningen

Under 60- och 70-talet leddes Sverige av en Socialdemokratisk regering. Under denna period ökade inkomstskatten i Sverige, mellan 1950 och 1970 hade skattekvoten gått från 21 % till 40 %, och under 1970-talet fortsatte skatteuttaget att stiga.¹² Kulmen i skattehöjningen nåddes 1976 när den svenska författaren Astrid Lindgren skrev en satirisk saga i tidningen Expressen om Pomperipossa i Monismanien som fick betala 102 % i inkomstskatt, alltså mer än vad hon tjänade.¹³

Med anledning av en kraftig ökning av nybildade aktiebolag under 60- och 70-talet tillsattes en utredning med uppdraget att göra en översyn av den svenska företagsbeskattningen. Utredning skulle se till olika former av skatteundandraganden på företagsbeskattningens område med särskild inriktning på ägares möjlighet att uppnå ej avsedda skattelättnader genom verksamhet i fåmansföretag.¹⁴ Denna utredning mynnade ut i företagsskatteberedningens delbetänkande SOU 1975:54, som låg till grund för proposition 1975/76:79 och SFS 1976:86.

I utredningen slås fast att ett typiskt drag hos dessa nybildade bolag är att de ägs av en eller ett fåtal personer, samt att huvudorsaken till den intensiva bolagsbildningen är intresset av att uppnå fördelar vid beskattningen.¹⁵ En målsättning var att så långt som möjligt uppnå en i förhållande till andra företagsformer rättvis beskattning. I och med det ville utredningen bryta ner synen på bolaget och delägaren som två skilda subjekt. Vad som saknades för att uppnå detta, ansåg utredningen, vara en preciserad definition av ett fåmansbolag. Utredningen hänvisade till praxis och rättsfallet RN I 1961 4:6

¹² Skattestatistisk årsbok 2007, s. 13

¹³ *Astrid Lindgren och Pomperipossa*, Sveriges Radio, 2006

¹⁴ SOU 1975:54, s. 43

¹⁵ *Ibid.* s, 44

där ansågs 13 delägare ansågs uppfylla kravet på att ett fåtal ägt aktier. I utredning föreslås fåmansbolag vara ett bolag som ägs till mer än 50 % av ett ”fåtal” personer, ett fåtal personer antas i vart fall kunna vara 10-20 personer.¹⁶

Bland dessa bolag fanns det naturligtvis flera nybildade med seriösa motiv, men huvudanledningen till den stora bolagsbildningen måste anses vara av skattemässiga skäl klargör utredningen.¹⁷

Med utredningen som utgångspunkt la regeringen fram proposition 1975/76:79. Syftet var att begränsa möjligheten att tillskansa sig skattelättnader, genom att fördela löneuttag från företagets inkomst mellan företagsledare och dennes make och barn, hyra ut lokaler till företaget eller träffa avtal med företaget om köp eller försäljning av egendom.¹⁸

I propositionen fastslås att, vad gällande aktiebolag, ska ingen begränsning ske i rätten att avlöna aktieägare och dem närstående för deras arbetsinsatser i bolaget. Däremot eftersom huvudägaren får betraktas som anställd i bolaget så är förutsättningarna stora för att erhålla räntefria skattekrediter genom vinstreglerande dispositioner. Precis som i utredning ser föredragande att ett grundproblem är att företaget och dess delägare är två skilda subjekt.¹⁹ Beredningens undersökning hade visat på att omkring 85 % av aktiebolagen i landet, 1971, är fåmansbolag, av dessa redovisade ungefär hälften av aktieägarna inte någon beskattningsbar inkomst och en fjärdedel av aktieägarna redovisade en inkomst om högst 1000 kr.²⁰

Föredragande godkände beredningens linje angående en enhetlig definition av fåmansbolag. Det viktiga är, framhåller föredragande, att en skattemässig neutralitet framstår mellan företagsformerna och begreppet fåmansföretag. Därför ska begreppet fåmansföretag utformas för att träffa där ett reellt tvåpartsförhållande inte kan anses föreligga. Föredragande ville slutligen

¹⁶ SOU 1975:54, s. 173f

¹⁷ Ibid, s. 44

¹⁸ Prop. 1975/76:79, s. 1

¹⁹ Ibid, s. 37-39

²⁰ Ibid, s. 38

påpeka att ett fåtal måste ses som ett relativt uttryck.²¹ Den enhetliga definitionen av fåmansbolag föreslogs vara:

*ett aktiebolag, vari aktierna till huvudsaklig del ägs eller på därmed jämförligt sätt innehas — direkt eller genom förmedling av juridisk person — av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer.*²²

Det betonades att reglerna inte skulle påverka lojala fåmansföretag utan siktet riktas mot transaktioner som utförs på grund av att uppnå lindrigare beskattning genom utnyttjande av att inget reellt tvåpartsförhållande mellan bolaget och delägaren föreligger.²³ Förändringarna blev gällande rätt i och med antagandet av SFS 1976:86. Det innebar i praktiken att man följde lagreglering som redan var fastslagen i praxis att förtäckta utdelningar skulle beskattas inom det nya inkomstslaget förtäckt utdelning av kapital.

Dessutom bestod lagregleringen av stoppregler för att hindra transaktioner, dessa var hårt utformade med anledning att avhålla företagsledare och delägare från att skapa obehöriga skatteförmåner vid transaktioner mellan sig själva och företaget.²⁴

3.2 Skattereformen 1990

1976 skedde ett regeringsbyte och Sverige fick en borgerlig regering med Centerpartiet och Thorbjörn Fälldin som statsminister. När han tillträdde som statsminister präglades Sverige av den djupaste lågkonjunkturen sen 1930-talet.²⁵ I regeringsförklaringsåret 1976 tryckte Fälldin på en bättre hushållning av skattemedel och att näringspolitiken skulle ge bättre utvecklingsmöjligheter åt mindre och medelstora företag.²⁶

På grund av kritik mot fåmansföretagsreglerna fick 1980 års företagsskattekommitté uppdraget att granska 1976 års regler, vilket ledde till betänkandet SOU 1989:2.²⁷ Syftet med betänkande var att undersöka hur

²¹ Prop. 1975/76:79, s. 70

²² Ibid, s. 3

²³ Ibid, s. 72

²⁴ Tjernberg, 2006, s. 17

²⁵ Nationalencyklopedin, 1992, Band. 7, s. 150

²⁶ Fälldin, *Regeringsförklaringen 1976*

²⁷ Tjernberg, 2006, s. 17

reglerna fungerade i praktiken.²⁸ Syftet var desamma som 1975, att reglerna ska hindra att delägare till fåmansbolag tillskansar sig obehöriga skatteförmåner genom sitt bolag.²⁹ Utredningens uppgift var att åstadkomma neutralitet vid beskattningen av företagsinkomster oberoende av i vilken företagsform som verksamheten bedrivs, samt att grundproblemet var att ägaren och bolaget sågs som två skilda objekt.³⁰

I 35 § 1 a mom. Sjunde stycket KL räknades ett fåmansföretag som:

a) aktiebolag, ekonomisk förening och handelsbolag, vari aktierna eller andelarna till övervägande del ägs eller på därmed jämförligt sätt innehas – direkt eller genom fömedling av juridisk person – av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer; samt

b) aktiebolag, ekonomisk förening och handelsbolag, vars verksamhet är uppdelad på verksamhetsgrenar som är oberoende av varandra, såvida en person genom aktie- eller andelsinnehav, avtal eller på därmed jämförligt sätt har den reella bestämmanderätten över sådan verksamhetsgren och självständigt kan förfoga över dess resultat.

Denna definition av fåmansföretag fick kritik bland annat för att den var mycket vidare än vad förarbetena från 1975/76 angav, exempelvis att ett bolag registrerat vid Stockholms fondbörs aldrig kunde vara ett fåmansföretag.³¹ Utredningen lyfte fram att fåmansföretagsbegreppet bör utformas så att som fåmansföretag räknas företag i vilka en eller ett fåtal fysiska personer har ett sådant inflytande att man vid transaktioner mellan ägare och företag inte kan tala om ett tvåpartsförhållande. Av dåvarande lagtext framgick det inte om aktiernas röstvärde skulle beaktas i avgörande om det rörde sig om ett fåmansbolag.³² Regeringsrätten hade i rättsfallet RÅ 1986 ref. 47, vilket utredningen tog upp, redan tagit ställning till det. I fallet slogs fast att det avgörande för om ett aktiebolag skulle räknas som ett fåmansföretag var om en eller ett mindre antal personer hade den reella beslutanderätten i bolaget, varför röstvärdet måste beaktas. Regeringsrätten

²⁸ SOU 1989:2, s. 9

²⁹ Ibid, s. 91

³⁰ Ibid, s. 57

³¹ Prop. 1975/76:79, s 71 & SOU 1989:2, s. 93

³² SOU 1989:2, s. 101

lutade sig här mot förarbetena från 70-talet som tydligt ska ha sagt att det är det reella beslutandet som är avgörande.³³ I utredningen föreslås att lagtexten ska ändras för att överensstämma med regeringsrättens uttalande i rättsfallet. Anledningen är att ett tvåpartsförhållande inte kan existera om ägaren bestämmer själv, eller tillsammans med närstående, över företaget.³⁴

3.2.1 Det tidiga 90-talet

Detta är en del till den skattereform som genomfördes i början av 1990-talet. Före förslaget kunde fysiska personer beskattas i de sex inkomstslagen tjänst, kapital, rörelse, tillfällig förvärvsverksamhet, jordbruksfastighet och annan fastighet. Vid detta förslag ville regeringen minska inkomstslagen till tre; näringsverksamhet, tjänst och kapital. På grund av skattesystemets ändringar i inkomstslagen är frågan om förmåner från fåmansbolag, som tidigare hade beskattats som tillfällig förvärvsverksamhet, skulle beskattas som tjänst eller kapital.³⁵

Genom denna skattereform får Sverige sitt duala skattesystem där inkomster ska skattas som antingen kapital eller tjänst. Mats Tjernberg, professor i offentlig rätt, skatterätt, vid Lunds universitet skriver med anledning av reglernas utformning i dagens läge: ”skattesystemets tydliga då nyvunna dualism gjorde det nödvändigt att hindra att arbetsinkomster omvandlades till lägre beskattade kapitalinkomster. Det var mycket tydligt att reglerna utgjorde ett slags kringgåendelagstiftning. Utmaningen var hur rätt företag och ägare skulle fångas in i garnet.”³⁶

Reglerna från 1976 syftade bland annat till att dubbelskattningseffekter ej skulle frångås.³⁷ Med dubbelbeskattningseffekter innebär att inkomster från bolag skattas två gånger, först beskattas nettovinsten och därefter

³³ RÅ 1986 ref. 47

³⁴ SOU 1989:2, s. 102

³⁵ Prop. 1989/90:110, s. 597

³⁶ Tjernberg, 2013 s. 750

³⁷ Prop. 1989/90:110, 105

beskattas själva utbetalningen.³⁸ I och med att det svenska skattesystemet reformerades genom denna proposition ville regeringen ha kvar samma syfte med fåmansföretagsreglerna fast anpassat till det nya föreslagna systemet. Överutdelning föreslogs beskattas som tjänst fast utan uttag av socialavgifter, rätt till schablonavdrag eller grundavdrag.³⁹

Utdelningsbeskattningsreglerna för fåmansföretag placerades i SIL 3 § 12 mom. därav namnet 3:12-reglerna som de kommit att bli kända för sen dess.⁴⁰ På grund av det duala systemet med olika skattesatser för kapital och tjänsteinkomst uttrycks det i propositionen att ”det råder en bred enighet om att detta kräver särskilda regler för att motverka att personer med höga arbetsinkomster tar ut dessa som lägre beskattad utdelning”.⁴¹

Vid införandet diskuteras syftet med ifall en särskild utdelningsregel behövs av likformighet- och rättviseskäl för att behålla den progressiva beskattningen av arbetsinkomster. Detta för att delägaren kan välja att ta ut sin lön som tjänsteinkomst eller lägre beskattad kapitalinkomst.⁴²

Det är även nu som den utvidgade definitionen av fåmansbolag tas in. Delägare som är verksamma i bolaget i betydande omfattning ska betraktas som en ägare, syftet med den utvidgade definitionen är att företag som drivs av flera delägare som alla arbetar i företaget ska behandlas som fåmansföretag.⁴³

Reglerna blev tidigt kritiserade för att vara allt för hårda och vissa lättnader infördes, som införandet av löneunderlagsregeln 1994.⁴⁴ En form av kritik som lyftes mot reglerna var just mot denna löneunderlagsregel då delägarrens egen lön inte fick räknas med till gränsbeloppet. Resultatet av det var att delägare i mindre företag med låga lönekostnader fick ett lågt

³⁸ Tjernberg, 2006, s. 14

³⁹ Prop. 1989/90:110, s. 597

⁴⁰ SFS 1990:1442

⁴¹ Prop. 1989/90:110, s. 467

⁴² Prop. 1990/91:54, s. 218

⁴³ Prop. 1989/90:110, s. 704

⁴⁴ Ericson & Fall, s. 842

gränsbelopp, medan delägare i stora företag med höga lönekostnader fick ett högt gränsbelopp, oavsett investerat aktiekapital.⁴⁵

Hans Peter Larsson, skattejurist och delägare i PwC, och Joakim Sävenstrand, skatterådgivare vid PwC, skriver 2013 i en artikel i tidningen skattenytt med anledning av de förslagna ändringarna av reglerna samma år och ser då tillbaka till reglernas ursprung. De menar att vid reglernas tillkomst 1990 var utgångspunkten inte entreprenören och reglerna var diskriminerande mot aktiva ägare till fåmansföretag då de inte lät dessa ta ut utdelning. Däremot i och med att synen på entreprenörer har blivit positivare och setts som en viktigare kugge i statsmaskineriet har reglerna ändrats i positivare riktning.⁴⁶

3.3 Dagens 3:12-regler

3.3.1 Det senare 90-talet

Under 1990-talet drabbades Sverige av en lågkonjunktur med en stor uppgång i arbetslösheten som följd. Mellan åren 1990 och 1993 gick arbetslösheten i landet från under 2 % till över 8 %, fram till 1997 skulle arbetslösheten i landet hålla sig kring 8 % och sjunka först 1998.⁴⁷ Under 90-talet ändrades klimatet och synen på fåmansbolag, de uppmärksammades i en positivare synvinkel. I sin regeringsförklaring 1996 berättar den då nytillträdde statsministern Göran Persson hur Sverige har goda förutsättningar för företagsamhet, att antalet arbeten i små och medelstora företag har ökat kraftigt vilket ska stärkas och att Sverige måste förbättra möjligheterna för små företag att startas upp, utvecklas och expandera.⁴⁸

3:12-reglerna hade fått kritik för att de misstänkliggjorde fåmansföretag och hämmade tillväxten. Regeringen lät med anledning av detta tillsätta en ny

⁴⁵ Alstadsaeter, Jacob, s. 12

⁴⁶ Larsson, Sävenstrand, s. 562

⁴⁷ SOU 2000:37, Lundborg, s. 16

⁴⁸ Persson, *Regeringsförklaringen 22 mars 1996*

utredning för att se över reglerna.⁴⁹ Utredningen SOU 1998:116 tog sikte på de stoppregler som fanns för fåmansföretag. I inledningen slår utredningen fast att vad som är utmärkande för reglerna är att delägaren beskattas hårdare efter dessa särregler än om denne hade beskattats efter de allmänna beskattningsreglerna. Utredningens uppdrag var att se över stoppreglerna, om de helt eller delvis kunde avskaffas.⁵⁰

För att motverka att delägare till fåmansbolag omvandlade arbetsinkomster till kapitalinkomster beskattades utdelning över en viss nivå helt eller delvis som tjänst. Anledningen bakom just stoppregler var att förhindra att den av företaget anställde ägaren skulle utnyttja sitt förhållande till företaget för att tillskansa sig fördelar i beskattningen. Utredningen fastslår därefter en utgångspunkt för sitt arbete: att enbart det förhållandet att ett företag är fåmansägt inte skall leda till att företaget eller dess ägare beskattas hårdare än vad som gällt om företaget haft många ägare. Målet med lagstiftningen är även om det rör ersättning som ett fåmansägt företag utbetalas till sina delägare så ska skattebelastningen bli densamma som om det gällt anställda eller kapitalägare i allmänhet. Utredning kom fram till slutsatsen att särregler för fåmansföretag bör undvikas. Det väger tyngre med ett enhetligt system än intresset av exakt rättvisa.⁵¹

Mats Tjernberg kommenterar utredningen i sin doktorsavhandling *Fåmansaktiebolag* och menar att ”utredningen inte har angripit frågeställningarna på ett förutsättningslöst sätt.”⁵² Själv menar han att vissa av särreglerna kan ur principiell synvinkel avskaffas, medan andra kan behållas. Då på vissa områden är risken för obehöriga skatteförmåner för hög för att ha allmänna regler.⁵³

När det kommer till definitionen för vad som ska räknas som ett fåmansbolag har lagtexten uttryckt ”en eller ett fåtal fysiska personer”. Hur

⁴⁹ Tjernberg, 2006, s. 17

⁵⁰ SOU 1998:116, s. 9

⁵¹ Ibid, s. 41-43

⁵² Tjernberg, 1999, s. 313

⁵³ Ibid, s. 308f

många som är ett fåtal har aldrig klart uttryckts, i SOU 1975:54 ansågs ett fåtal personer kunna vara en grupp om 10-20 personer.⁵⁴ I denna utredning, från 1998, föreslogs en preciserad definition att ett fåmansföretag föreligger om fyra eller färre personer anses styra företaget.⁵⁵

Utredningen SOU 1998:116 tar sikte på stoppreglerna, inte på 3:12-reglerna men de kommenterade dessa regler med. De slår fast att syftet med 3:12-reglerna är att hindra delägare till fåmansföretag att komma undan den progressiva inkomstskatten för tjänst genom att omvandla inkomsten till kapitalbeskattad utdelning.⁵⁶ Utredningen föreslog inga ändringar av 3:12-reglerna.⁵⁷ 3:12-reglerna fick några förändringar under 1990-talet som var i lättande riktning men behöll sin inriktning på att vara begränsande.⁵⁸

Utredningens förslag låg till grund för regeringens prop. 1999/2000:15 och gick igenom med SFS 1999/1150. Exempel på stoppreglerna som avskaffades var: Uthyrning av privatbostad till fåmansföretag,⁵⁹ Regleringen om förbjudna lån mellan delägare och företaget⁶⁰ samt regeln som hindrade fåmansföretag att skaffa egendom för företagsledarens privata bruk.⁶¹ En ny definition för fåmansföretag togs också upp, med den fyraregel som utredningen hade diskuterat, att ett fåmansföretag föreligger om fyra eller färre delägare äger mer än 50 % av rösterna.⁶²

⁵⁴ SOU 1975:54, s. 174

⁵⁵ SOU 1998:116, s. 60f

⁵⁶ Ibid, s. 189

⁵⁷ Ibid, s. 193

⁵⁸ Ericson & Fall, s. 842f

⁵⁹ Prop. 1999/2000:15, s. 73

⁶⁰ Ibid, s. 79

⁶¹ Ibid, s. 52

⁶² Ibid, s. 36

3.3.2 Vid Millenieskiftet och frammåt

3:12-reglerna har varit föremål för debatt ända sedan dess tillkomst 1991.⁶³ Syftet med reglerna var att ha en förhindrande eller begränsande effekt och under 90-talet kritiserades reglerna för att rent av motverka företagande.⁶⁴ 1999 fick en egen utredning, vilket mynnade ut i SOU 2002:52, uppdraget att se över beskattningsreglerna för utdelning från fåmansföretag och utforma dem så att de främjar tillväxt, risktagande och investeringar.⁶⁵ Kritik mot reglerna riktades just mot att de resulterade i alltför hård beskattning av ”vanliga” småföretagare.⁶⁶ Utredningen beskriver i sin sammanfattning att uppdraget har till delar varit närapå omöjligt på grund av det påtagliga motsatsförhållandet mellan näringspolitiska ambitioner och skatterättsliga principer.⁶⁷ Vidare har 3:12-reglerna varit föremål för flertalet förändringar för att täppa till hål i systemet. Resultatet har varit att komplexiteten ökade och reglerna har setts som ohanterliga och orättvisa.⁶⁸ I sin doktorsavhandling kommer Tjernberg fram till att 3:12-reglerna principiellt behövs men möjligtvis skulle behöva ses över och förenklas på grund av sin komplexitet.⁶⁹ Ett mål med 3:12-utredningen var att göra de skulle bli förutsebara och stabila.⁷⁰

En särreglering för fåmansföretag ansågs krävas. Anledningen är att Sveriges skattesystem innefattar en lägre beskattning av kapitalinkomster än arbetsinkomster. Det i kombination med att ägare till ett fåmansbolag kontrollerar sin arbetsinkomst och kapitalinkomst i så pass stor omfattning att det är omöjligt att veta vad som utgör vad. Av den anledningen har reglerna utgjorts av schabloner.⁷¹

⁶³ Burmeister, s. 2

⁶⁴ Ericson & Fall, s. 842

⁶⁵ SOU 2002:52, s. 101

⁶⁶ Ibid, s. 18

⁶⁷ Ibid, s. 17

⁶⁸ Ibid, s. 110

⁶⁹ Tjernberg, 1999, s. 289

⁷⁰ SOU 2002:52, s. 354

⁷¹ Ibid, s. 351

Vid tiden för utredningen var en central diskussion frågan om att öka tillväxten. För att just öka tillväxten finns flera argument för att sänka skatten, som att göra det mer attraktivt för utländska koncerner att lägga större del av sin verksamhet här. Göra det lättare att bygga upp en förmögenhet, vilket kan fungera som en morot för entreprenörskap. Samtidigt ska det finnas en neutralitet bland företagen i Sverige, skatten ska inte vara incitamentet för vilken företagsform man väljer. Dessutom ska likartade inkomster beskattas på ett likformigt sätt.⁷²

Antalet nya jobb som skapades genom tillväxtföretag mellan 1987-1996 var drygt 185 000. Det var en ökning med drygt 45 000 anställda, vilket utredningen ansåg som bra men för lågt för att dessa företag skulle lyckas att snabbt bota arbetslöshetsproblemet.⁷³ Ett intresse för fåmansbolag som utredningen ansåg överensstämde med grundprinciperna vid beskattning var att beakta risken för förlust av kapitalet. Däremot ansåg utredningen att dessa typer av företag behövde anställa fler, men många små förändringar kan ge stor effekt för dessa företag. På så sätt kan man bädda för nya tillväxtföretag.⁷⁴

Denna utredning ledde inte till några väsentliga lagändringar utan fungerade som ett första steg i en reform av 3:12,⁷⁵ en expertutredning bestående av LOs tidigare chefsekonom Per-Olof Edin, Konjunkturinstitutets generaldirektör Ingemar Hansson och professor i skatterätt Sven-Olof Lodin tillsattes 2004 för att ta fram ett reformförslag. Utgångspunkterna för rapporten skulle vara att 3:12 reglerna skulle präglas av effektivitet, prevention och legitimitet.⁷⁶

Löneunderlagsregeln är en del som gruppen utreder och menar att den bör ändras med hänsyn till legitimitets- och samhällsekonomiska effektivitetsskäl, på så sätt att antalet anställda ska ge en ökad tyngd för

⁷² SOU 2002:52, s. 155ff

⁷³ Ibid, s. 165

⁷⁴ Ibid, s. 175

⁷⁵ Tjernberg, 2006, s. 19

⁷⁶ Edin, Hansson & Lodin, s. 5

beskattningen. Här föreslås den löneunderlagsregel som vi har i dagens 3:12-system, alltså att fåmansföretag som anställer fler och betalar ut mer i lön kan även dela ut mer i utdelning. Ett skäl som gruppen finner är att en utvidgad löneunderlagsregel är i sig ett incitament för att undvika skattebetingad inkomstomvandling.⁷⁷ Lodin skriver 2005 i en artikel i Skattenytt att ”[d]en enkla utgångspunkten har därvid varit att ju fler anställda ett bolag har desto mindre är risken för att bolaget kan ha bildats i syfte att omvandla egen arbetsinkomst till kapitalinkomst.”⁷⁸ Han fortsätter även att förklara hur fler anställda innebär större risk för företaget.

Däremot ska delägaren själv ta ut en rimlig lön för att anställdas löner ska utgöra grund för gränsbeloppet. Om en sådan regel inte hade funnits skulle en delägare kunna omvandla ersättning för egen arbetsinsats till lägre beskattad kapitalinkomst. Gruppen föreslår ett uttag på 15 IBB som en rimlig lön och en alternativ regel för mindre företag om 7 IBB plus fem procent av hela löneunderlaget. Det blir då en lönenivå som ger sociala förmåner i form av framtida allmän pension, men är fortfarande en del av den totala lönesumman i företaget.⁷⁹

Fram till nu har utdelning och kapitalvinster, inom gränsbeloppet, beskattats med 30 procent i inkomstslaget kapital. I rapporten kommer ett förslag att sänka skattesatsen för utdelning och kapitalvinster, inom gränsbeloppet, från 30 till 20 procent. Anledning till denna sänkning var att tidigare fanns lätttnadsregler som ett komplement till 3:12-reglerna som innebar att delar av utdelning och kapitalvinst ej togs upp till beskattning. Expertgruppen föreslår att ta bort dessa lätttnadsregler för att göra beskattningssystemet enklare och mer enhetligt. För att möta den hårdare beskattning av fåmansföretag som avskaffandet av lätttnadsreglerna innebar föreslog gruppen en sänkt skattesats på utdelning och kapitalvinst inom gränsbeloppet.⁸⁰

⁷⁷ Edin, Hansson & Lodin, s. 44

⁷⁸ Lodin, Skattenytt 2005, s. 421

⁷⁹ Edin, Hansson & Lodin, s. 45ff

⁸⁰ Ibid, s. 67f & 75

Denna promemoria låg till grund för regeringens förslag till nya 3:12-regler i sin budgetproposition för 2006, prop. 2005/06:1. Regeringen slår här fast ”att 3:12-reglerna bör förändras så att de blir mer gynnsamma för företagen.”⁸¹ Själva lagförändringen för 3:12 presenterades i en särskild proposition där regeringen gick på expertgruppens alternativförslag, då regeringen inte var beredd att avskaffa förmögenhetsskatten vilket gruppen hade föreslagit. Propositionen är att löner i företaget ska ge en ökad tyngd till beräkningen av gränsbeloppet och för mindre företag en förenklingsregel. Skattesatsen för utdelning och kapitalvinster inom gränsbeloppet sänks från 30 procent till 20 procent.⁸² Regeringen slår fast att utgångspunkten för reformen är att förbättra möjligheterna för företag som tar risker i näringslivet utan att gå ifrån 3:12-reglernas preventiva funktion, samtidigt som reglerna måste bli enklare.⁸³

Vi är nu framme vid 3:12-reglerna som vi har idag, vissa mindre justeringar har skett som ett sänkt löneuttagskrav, från 15 till 10 IBB, för att gynna småföretagare.⁸⁴ De förändringar som har skett sedan 2006 har följt en linje som varit i en gynnsammare riktning för entreprenörer.⁸⁵

⁸¹ Prop. 2005/06:1, s. 131

⁸² Prop. 2005/06:40, s. 1f

⁸³ Ibid, s. 38

⁸⁴ Prop. 2008/09:65, s. 77

⁸⁵ Fall & Ericson, s. 844

4 De nya 3:12-reglerna

Regelsystemet har fortsatt vara ett föremål för debatt, Sven-Olof Lodin uttalade sig i en artikel i Svenska Dagbladet om effekter som regelsystemet hade fått. Detta efter att det uppdagades hur främst de fyra stora revisionsbyråerna KPMG, Ernst & Young, PWC och Deloitte kunde dela ut väldigt stora lågbeskattade utdelningar till sina delägare. Lodin säger i intervjun att denna typ av bolag har fått större utdelningar än vad som kan anses berättigat och därför måste lagen ändras.⁸⁶ ESO släppte 2012 rapporten *Income Shifting in Sweden An empirical evaluation of the 3:12 rules*. Där de pekar på precis samma, att stora konsultbolag med många delägare och anställda kan tillskansa sig så höga gränsbelopp att de kan göra en inkomstomvandling och ta ut mindre i lön och mer i utdelning.⁸⁷

I regerings vårbudgetproposition för våren 2014 föreslås ett antal större förändringar av 3:12-reglerna som skiljer sig från den linje man annars har följt i 3:12-utvecklingen. Dessa har under året 2013 varit föremål för omfattande debatt från olika håll.

I proposition 2013/14:1 menar regeringen att skatter ska tas ut på ett rättvist och effektivt sätt, då de nuvarande 3:12-reglerna kan användas för att omvandla tjänsteinkomst till kapitalinkomst krävs ändringar för att öka 3:12-reglernas legitimitet.⁸⁸ Regeringen föreslår följande ändringar för att uppnå detta: Ett kapitalandelskrav för att få ta del av det lönebaserade utrymmet, en ny definition för dotterföretag, sänkt krav på löneuttaget, en höjning av det lönebaserade utrymmet och ett tak för det lönebaserade utrymmet.

Syftet med reformationen av 3:12-reglerna 2006 var att reglerna skulle förbättra risktagande i näringslivet, en morot för att anställa fler. Samtidigt

⁸⁶ http://www.svd.se/naringsliv/skattenestor-vill-tappa-till-revisorernas-kryphal_5855857.svd

⁸⁷ Alstadsaeter, Jacob, 151ff

⁸⁸ Prop. 2013/14:1, s. 6

så skulle den preventiva funktionen i 3:12, som funnits med sen början, behållas. Nu 2013 när det har gått en tid sedan ändringen och effekterna av förändringen kan urskiljas vill regeringen ändra på nytt i reglerna. Regeringen menar att det finns företag som utnyttjar 3:12-reglerna på ett sådant sätt att reglerna rent praktiskt inte har någon verkan. Det handlar om företag med många anställda och som är uppdelat på många verksamma delägare men som ändå räknas som fåmansföretag, tack vare den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen i 3 § 57 kap. IL. Som i RÅ 1993 ref. 99 där ett bolag som ägdes till lika stora delar av 150 delägare ansågs vara ett fåmansbolag. Denna typ av bolag kan komma upp till väldigt höga gränsbelopp genom att använda löneunderlagsregeln och dess delägare kan därmed tillskansas sig väldigt höga utdelningar och, som regeringen menar, omvandla högre beskattad tjänsteinkomst till lågbeskattad utdelningsinkomst.⁸⁹ I och med att detta är möjligt så förlorar reglerna sin legitimitet och det motiverar en förändring av reglerna menar regeringen och skriver:

”Förutom att inkomst- omvandling minskar skatteintäkterna minskar också effektiviteten i skattesystemet, samtidigt som 3:12-reglernas legitimitet undergrävs.”⁹⁰

För att råda bot på detta problem föreslår regeringen att förändra förutsättningarna för att få nyttja det lönebaserade utrymmet vid beräkandet av gränsbeloppet. Vad de vill införa är att för att som delägare få ta del av det lönebaserade utrymmet så måste man äga minst 4 % av kapitalet i bolaget. Då kombinationen med den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen och den förmånliga löneunderlagsregeln skapar ett hålrum, menar regeringen att delägare i personalintensiva företag med många delägare som faller in under 3:12-reglerna inte når upp till den risk som annars motiverar de gynnsamma reglerna. De gynnsammare reglerna från 2006 har blivit ett incitament för att erbjuda anställda ett delägarskap

⁸⁹ Prop. 2013/14:1, s. 260f

⁹⁰ Ibid, s. 261

och då sänka skatten på deras arbetsinkomst med cirka 30 procentenheter, menar regeringen⁹¹.

I sina remissvar är det flera av remissinstanserna som däremot riktat kritik mot just det här förslaget. Exempel som tas upp i propositionen är *Företagarna*, *NSD*, *Sveriges advokatsamfund* och *SRF* som menar att en gräns på 4 % försämrar investeringsviljan och motverkar tillväxt. Lagrådet menar att förslaget kan ge tröskeeffekter som kommer påverka företagens konkurrenssituation. På ett negativt sätt⁹²

Regeringen hänvisar i propositionen till uppgifter från företagsdatabasen FRIDA när de pratar om hur många dessa regler rör. 2010 fanns det ca 355 000 delägare i fåmansföretag varav ca 55 000 använde löneunderlagsregeln för att beräkna gränsbeloppet. Av dessa 55 000 var det 5 000 som ägde under 4 % av kapitalet i sitt företag och nyttjade detta årligen (mellan 2008 och 2010). Ytterligare 3000 ägde under 4 % i sitt företag och hade nyttjat regeln någon gång under perioden 2008 till 2010. Det är alltså mängden företag som blir träffade av förändringen.⁹³ För att inte kringgå gränsen med 4 % föreslår regeringen en definition av vad som utgör ett dotterföretag.⁹⁴

Ett annat förslag regeringen också kommer med för att stävja orimlig utdelning är att införa en takgräns för gränsbeloppet för det lönebaserade utrymmet att uppgå till högst 50 gånger ens egen eller närståendes lön.⁹⁵ Nästa förändring är att det lönebaserade utrymmet, i 16 § 57 kap. IL, höjs från 25 % av företagets utbetalda löner till 50 %. I sina remissvar hade både *NSD* och *Sveriges Byggindustrier* anmärkt på att detta förslag skar en märklig balans då det är väldigt gynnande när de andra föreslagna reglerna är hämmande. Regeringen menar att denna förändring riktas som ett incitament till små bolag för att anställa fler.⁹⁶

⁹¹ Prop. 2013/14:1, s. 265

⁹² Ibid, s. 265f

⁹³ Ibid, s. 260

⁹⁴ Ibid, s. 274

⁹⁵ Ibid, s. 276

⁹⁶ Ibid, s. 278f

Detta förslag har under 2013 varit föremål för en omfattande debatt.⁹⁷ Flera representanter från näringslivet menar att ändringen är hämmande mot företagsamheten. Larsson och Sävenstrand menar i sin artikel i Skattenytt att 3:12-reglerna ”har satt sig” bland entreprenörer som numera förstår dem, vilket de menar är positivt. De menar att ändringen innebär en tillbakagång och att reglerna kommer försvåra för företagare.⁹⁸ Ericson, driver konsultföretaget Empirica AB, och Fall, verksam vid Svenskt Näringsliv, uttrycker i sin artikel i Skattenytt hur ambitionen att främja för företagande har försvunnit och pendeln tycks ha svängt tillbaka till de begränsande syftena. De menar att konkurrenssituationen kan rubbas beroende på vilken ägarstruktur företaget har och att incitament uppstår för aktiva delägare att bli passiva, slutligen menar de att en noggrann analys av reglerna krävs för att regeringen ska uppnå sitt ändamål.⁹⁹

De föreslagna reglerna trädde i kraft den 1 januari 2014 i och med antagandet av SFS 2013:960.

⁹⁷ Se exempelvis, *Några ekonomiska aspekter på 3:12-reglernas utveckling*, skattenytt 2013 s. 842, *Debatt: nya 3:12 försvårar för familjeföretagen*, DI Debatt, *Mot bättre vetande*, blogginlägg av Anne Ramberg, *Nya 3:12-regler blir stoppregler mot tillväxt*, Skattenytt 2013 s. 562

⁹⁸ Larsson, Sävenstrand, s. 572

⁹⁹ Ericson & Fall, s. 846

5 Analys

Regelsystemet för utdelningsbeskattning av fåmansföretag har genomgått en utveckling från att ha varit direkt hindrande, luckrats upp och slutligen från skattereformen 2006 blivit mycket gynnsammare. Reglerna ändras nu igen i, till viss del, hämmande riktning. Vad som har präglat denna utveckling är synen på fåmansföretag.

Återkommande för hela 3:12-reglernas historia, oavsett om reglerna varit hämmande eller gynnande, är att reglernas syfte har varit att hindra den av fåmansföretaget anställda ägaren nyttjar sitt förhållande till bolaget för att tillskansa sig skattelättnader. Grundproblemet med fåmansföretag är precis som utredningen SOU 2002:52 fastslog att ägare till fåmansföretag kontrollerar sin arbetsinkomst och kapitalinkomst i så stor omfattning att de är omöjligt att veta vad som utgör vad.

När de första stora förarbetena om fåmansbolag kom, SOU 1075:54 och Prop. 1975/76:79, var uppdraget att ta reda på möjligheterna att genom fåmansbolag tillskansa sig skattelättnader. Det fastslogs att huvudanledningen till den massiva nybildningen av bolag var för personer att komma undan skatt. Hälften av aktieägarna i landets fåmansbolag redovisade ingen inkomst och en fjärdedel redovisade en inkomst om högst 1000 kronor. Grundproblemet ansågs vara att ägaren och bolaget sågs som två skilda subjekt när inget reellt tvåpartsförhållande förelåg.

Man bör se detta i ljuset av rådande skatteklimat i Sverige. Under 60- och 70-talet ökade inkomstskatten kraftigt i Sverige. 70-talets Sverige präglades av en lågkonjunktur och en socialdemokratisk regering som sökte råda bot på det genom att höja skattetrycket till max. Som en illustration över rådande skatteklimat kan man se Astrid Lindgrens satiriska saga om Pomperipossa från Monismanien. I ett, för höginkomsttagare, hårt

skatteklimat har vi å ena sidan inkomsttagare som drabbas hårt och därför skatteplanerar för att få behålla sin inkomst. Å andra sidan har vi regeringen som arbetar efter en linje och vill täppa igen hål i lagrummet.

Till skattereformen på det tidiga 90-talet diskuterades särregleringen av fåmansbolag. Utdelning som kunde hamna i inkomstslaget förtäckt utdelning fick nu sina egna regleringar i 3 § 12 mom. SIL. Som bakgrund till diskussionen finns företagsskattekommitténs utredning SOU 1989:2. När Thorbjörn Fälldin blev svensk statsminister talade han om att det är viktigt att förbättra utvecklingsmöjligheterna för små och medelstora företag. Så mycket hände inte men företagsskattekommittén fick uppdraget att se över reglerna 1980, vilket ledde till utredningen 1989.

Det viktiga med skattereformen var att inkomstlagen gjordes om till tre med vars en beskattning. Utdelning från aktieinnehav ansågs i sig vara en kapitalinkomst men när det handlade om fåmansföretag ansågs, med samma argument som på 70-talet, möjligheterna för ägaren att inkomstomvandla sin tjänstebeskattade lön till kapitalbeskattad utdelning alldeles för stor. Regeringen ville inte förlora den progressiva beskattningen av tjänsteinkomst och menar att av likformighet- och rättviseskäl måste utdelning från fåmansbolag regleras. Med likformighet menar regeringen här neutralitet mellan de olika beskattningsformerna och med rättvisa åsyftas att beskattningsreglerna inte ska förlora sin legitimitet. Mats Tjernberg kommenterar att det redan då var uppenbart att det handlade om en kringgåendelagstiftning där problemet var att pricka rätt.

Larsson och Sävenstrand förklarar i sin artikel att när regelverket kom på 90-talet var inte målet riktat mot entreprenörerna, det var riktat mot att bibehålla den progressiva tjänstebeskattningen, därför blev reglerna hårda och diskriminerande mot fåmansföretagsdelägare. Nu ska man hålla i minnet att Larsson och Sävenstrand representerar fåmansföretag och det är därmed inte konstigt att de är kritiska mot företagshämmande beskattningsregler.

Under 1990-talet skulle synen på företagande och entreprenörskap skifta till att bli mer positiv. Sverige drabbades under denna tid av en lågkonjunktur med en väldigt hög arbetslöshet som resultat. 1996 när Sverige får en ny socialdemokratisk regering med Göran Persson som statsminister är deras mål att få den svenska ekonomin på rätsida. En del av det var att få den privata sektorn att anställa fler. Det syns i Perssons regeringsförklaring där han belyser hur små och medelstora företag anställer allt fler men att Sverige måste göra det mer gynnsamt för företag att starta upp och expandera. Fåmansföretag började ses som en tillgång.

När arbetet med fåmansföretag gick vidare med att först avskaffa stoppreglerna konstaterar utredningen i SOU 1998:116 att särreglerna för fåmansföretag måste göras mer gynnsamma med argumentet att det väger tyngre med ett enhetligt system än intresset av exakt rättvisa. Denna typ av resonemang fortsätter i SOU 2002:52 där utredningen ville ha en neutralitet, att skatter inte ska vara incitament för vilken företagsform man väljer, och att likartade inkomster ska beskattas på ett likformigt sätt. Visserligen anser utredningen att särregler för fåmansföretag krävs med hänvisning till samma argument som använts tidigare. Utredningen diskuterar hur 3:12-reglerna behöver utformas för att främja tillväxt, risktagande och investeringar. Ord som tidigare inte nämnt i utredningssammanhang för 3:12-reglerna.

Utredningen från 2002 ser till antalet jobb som fåmansföretag har genererat och menar att de behöver generera fler. Här kan man se den linje som börjar med Göran Perssons regeringsförklaring 1996 där just anställningen bland dessa företag är viktig. Att reglerna behövs göras mer gynnsamma för att främja entreprenörskap. Edin, Hansson och Lodin föreslår i sin rapport från 2005 en löneunderlagsregel för att räkna ut gränsbeloppet. En sådan hade införts första gången 1994, men den var inte lika fördelaktig och delägares lön fick inte räknas med. Men i Rapporten från 2005 lyfts löneunderlaget fram och görs mer fördelaktig. Det ligger i linje att förespråka risktagande och tillväxt och därmed belöna entreprenörer som just anställer. Att få

möjlighet att ta ut mer i utdelning om företaget anställer blir för ägaren en morot att anställa. Det innebär även större skatteintäkter för staten, dels att antalet anställda som betalar skatt och dels att ägaren måste själv ta ut högre tjänstebeskattad lön för att ta del av större gränsbelopp.

En socialdemokratisk regering ändrar på reglerna så till den grad att ett regelsystem som byggts upp för att förhindra inkomstomvandling nu snarare blev ett system för att på ett rättvist sätt fördela inkomsterna inom fåmansföretag. Den borgerliga regering som lett Sverige sen 2006 har följt i samma linje och gjort reglerna mer gynnande för entreprenörskap, fram till nu.

Regeringens ändringsförslag har varit föremål för omfattande debatt under 2013. Vissa menar att de nya reglerna kommer snedvrída konkurrensen och bli begränsande för företagare. Larsson och Sävenstrand som är kritiska mot det nya förslaget i sin artikel i Skattenytt jobbar båda för PwC en av våra fyra stora revisionsbyråer, precis den typen av företag regeringen vill träffa med de nya reglerna. Ericson och Fall som också är kritiska mot de nya reglerna är också representanter från näringslivet. Mycket av den kritik som riktats mot regeringens förslag är just ifrån näringslivet, inte så konstigt då förslaget är i mycket i hämmande riktning mot vissa privata företag.

Regeringen lutar sig tillbaka på siffror från FRIDA och menar att det inte är så många som drabbas av ändringen. Anledningen bakom ändringsförslaget är att det finns företag som utnyttjar 3:12-reglerna, kan ta ut enorma summor i utdelning och kan därmed göra en inkomstomvandling. Detta urvattnar systemet och motiverar en förändring. Regeringen menar att skatter ska tas ut på ett rättvist och effektivt sätt och 3:12-reglern behöver få tillbaka sin legitimitet. Intressant här är att regeringens retorik för att motivera sitt ändringsförslag går tvärt emot vad tidigare utredningar statuerat när de börjat arbeta för att göra fåmansföretagsreglerna mer gynnande. I SOU 1998:116 klargör utredningen att det väger tyngre med ett enhetligt system än intresset av exakt rättvisa. Regeringens retorik matchar

snarare den inriktning som användes på det tidiga 90-talet med likformighet och rättvisa över beskattningen i helhet för att motivera hämmande regler.

Dagens 3:12-regler öppnar för en viss missanvändning, i och med att det går att räkna ut gränsbeloppet via löneuttaget i företaget så kan ett företag med många anställda och höga löner få väldigt höga gränsbelopp. Tillsammans med den utvidgade fåmansbolagsregeln kan väldigt stora företag ses som fåmansbolag, det enda som krävs är att delägarna är aktiva i betydande omfattning alltså i princip är anställda av sitt bolag. Resultatet av detta blir att för ett stort fåmansföretag med ett spritt ägarskap och många anställda existerar inte 3:12-reglerna praktiskt sett.

Det går alltså för vissa att utnyttja regelsystemet och göra en inkomstomvandling just precis det som reglernas första och genomgående syfte har varit att motverka. Som regeringen visar i sin proposition och ESO-rapporten *Income shifting in Sweden An empirical evaluation of the 3:12 rules* så är det precis vad som sker. I ESO-rapporten fastslås att utdelning är en akilleshäla för det duala skattesystem vi har i Sverige. Vilket inte är särskilt märkligt då i ett skattesystem med tre inkomstslag med varsin beskattning bygger det hela på att en inkomst ska placeras inom någon av dessa. Problematiskt blir det när en inkomst faller mellan två av inkomstslagen, vilket utdelning gör. Särregleringen och denna lösning har motiverats med legitimitet och neutralitet. När legitimitet har konstant använts som argument för att behålla reglernas hämmande karaktär så har neutralitet använts som argument för att göra reglerna mer gynnande.

Ytterligare en fråga som varit med från början är begreppet fåmansföretag. Då om man ska ha en särreglering för fåmansföretag är det viktigt att veta vad som utgör ett fåmansbolag. Vid arbetet med fåmansbolag under 70-talet finns frågan med för första gången. Både i utredningen och i propositionen fastslås vikten av att ha en klar definition för vad som utgör ett fåmansbolag. Utredningen lutar sig på ett rättsfall som konstaterat att ett fåtal ägde majoriteten av aktierna när de var 13 delägare. Definitionen sätts

däremot väldigt allmänt till att ett fåtal ska äga mer än 50 % av företaget, med ett fåtal bör gälla en grupp om 10-20 personer men kan vara avsevärt högre. Anledningen bakom den allmänt hållna definitionen anses vara att begreppet fåmansbolag måste vara relativt.

Vidare under 80-talet började stärktes vikten av beslutanderätten i företaget, snarare än antalet ägda aktier. Detta togs upp till skattereformen i början av 90-talet till lag. Samtidigt tar man även in den utvidgade fåmansbolagsdefinitionen. Snart har vi även RÅ 1993 ref. 99 som klargör att ett bolag med 150 aktiva delägare var att anse som ett fåmansbolag. Nästa gång definitionen för fåmansbolag ändras är med prop. 1999/2000:15 där en fyraregel tas in, att fyra eller färre delägare ska äga mer än 50 % av rösterna.

Det har under åren saknats en klar definition för vad som ska utgöra ett fåmansföretag, regeln som tillkom med prop. 1999/2000:15 är densamme vi har idag och är i sig begränsande. Däremot i kombination med den utvidgade fåmansbolagsregeln kan fåmansföretaget teoretiskt sett bli hur stort som helst. När regleringen för fåmansföretag kom på 70-talet var reglernas syfte att vara begränsande då är det möjligt att det gick att ha en vagare definition för vad som utgör ett fåmansbolag. Nu har syftet för fåmansföretagsreglerna ändrats, de är till stor del gynnande.

6 Slutsats

I denna uppsats har jag gått igenom nästan 40 år av fåmansbolagsregleringens utveckling. Detta leder nu tillbaka till den frågeställning som ställdes i uppsatsens introduktion: Vad har lett till att reglerna ser ut som de gör idag och vad är anledningen till den nya förändringen i regeringens vårbudget?

I min uppsats har jag tydligt visat hur den politiska synen på ägande, risktagande och entreprenörskap har påverkat skattereglerna för gruppen fåmansföretag. Tydligast skillnad i synen på dessa tre faktorer finner man inom det socialdemokratiska partiet. Med Olof Palmes regering under 70-talet som gav utredarna uppdraget att hitta kryphål och hämta hem skattepengar. Som en motpol har vi 20 år senare Göran Perssons regering som på 90-talet ser de små och medelstora företagen som en tillgång för samhället.

Rent juridisk har utdelningsbeskattningsreglerna för fåmansbolag varit något av en brottningsmatch där man ständigt försökt träffa rätt med den kringgåendelagstiftning som reglerna utgör. Genomgående för hela utvecklingsförloppet har varit att reglerna behövs och dess hämmande karaktär ska behållas. Däremot har i takt med att synen på fåmansföretag och dess syfte ändras har även reglerna lagts om. Argument som har använts är neutralitet och legitimitet. Men i och med att utredningarna har fått nya ändamål med att se över regelsystemen har nya argument lagts fram som entreprenörskap och tillväxt i takt med det har även tidigare argument använts igen. Syftet med 3:12-reglerna har förändrats från att ha varit stoppregler mot kapitalutdelning till en form av belöningsregler, tar man risker, anställer och själv betalar mycket i tjänsteska ska man få rätt till billig utdelning.

I mycket blir lagstiftningen och skatten politikens instrument att uppnå mål och styra befolkningen i, för sin uppfattning, rätt riktning. 3:12-reglerna är i sig ett tydligt exempel på det och fortsätter vara det. När nu regeringen 2013 föreslår en ändring av reglerna sker det av skälen att behålla reglernas legitimitet och ha kvar en neutralitet i beskattningen, alltså egentligen av samma anledningar som har påpekats under reglernas utveckling. Intressant är att regeringen även gör en mer gynnande löneunderlagsregel, när de andra regelförändringarna är i mer hämmande riktning, detta tycks vara av anledningen att de ”vanliga” fåmansföretagen inte ska träffas av förändringen och att regeringen ska följa den entreprenörsgagnande linje man följt sen 2006.

Huvudproblemet tycks ändå vara själva definitionen för fåmansföretag. När beskattning för fåmansföretag först diskuterades på 70-talet klargjordes att en tydlig definition krävs, men en sådan kom man aldrig fram till och har inte gjort därefter heller. Idag är delägargränsen för fåmansföretag i teorin oändlig. I och med att 3:12-reglernas syfte har förändrats bör möjligtvis definition bli klarare.

Fåmansföretag har gått från att ses som ett skattesmitarmedel till en ekonomisk tillgång för Sverige och arbetsmarknaden, i takt med det har dess beskattningsregler blivit gynnsammare. Ser man dessutom 3:12-reglernas utveckling i ett större perspektiv så är det nästan omöjligt att utforma ett helt enhetligt beskattningssystem, och i vårt nuvarande system är fåmansföretagen en svaghet. Vad man därmed kan iaktta i utvecklingen är en process av att försöka lappa ihop denna svaghet.

En sak kan vi vara säkra på och det är att det kommer komma nya utredningar om fåmansföretag som kommer försöka träffa rätt och ta fasta på hur viktigt det är med en klar definition av vad ett fåmansföretag är, precis som det gjordes 1974. Om de kommer lyckas det återstår att se.

Bilaga A

Utdrag ur Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt

3 § 12 mom. Fysisk person och dödsbo som äger kvalificerad aktie i ett fåmansföretag skall i den omfattning som anges i 12 a-12 e mom. ta upp utdelning på sådan aktie som intäkt av tjänst i stället för intäkt av kapital. Detsamma gäller realisationsvinst vid avyttring av sådan aktie. Av 1 a-1 g mom. framgår att utdelning och realisationsvinst i viss omfattning undantas från skatteplikt.

- Närmare bestämmelser finns i- 12 a mom. om tillämpningsområdet,
- 12 b mom. om behandlingen av utdelning och realisationsvinst,
- 12 c mom. om en alternativ anskaffningskostnad,
- 12 d mom. om ökning av anskaffningskostnaden med löneunderlag,
- 12 e mom. om visst undantag från tillämpningen.

Vad som i första stycket sägs om aktie i ett fåmansföretag gäller också andel i ett sådant företag. Med aktie och andel likställs andra sådana av företaget utgivna finansiella instrument som avses i 27 § 1 mom. För sådana instrument får dock 12 c och 12 d mom. inte tillämpas. Lag (1997:448).

3 § 12 a mom. En aktie i ett fåmansföretag anses kvalificerad, om

1. aktieägaren eller någon denne närstående varit verksam i företaget i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret, eller under någon del av denna tidsperiod varit verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet, eller
2. företaget - direkt eller genom förmedling av juridisk person - under beskattningsåret eller något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret har ägt aktier i ett annat fåmansföretag i vilket aktieägaren eller någon denne närstående varit verksam i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret.

Har en aktie i ett fåmansföretag, som inte skall anses kvalificerad på grund av bestämmelserna i första stycket, under beskattningsåret eller något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret erhållits genom sådan utdelning på kvalificerad aktie i ett annat fåmansföretag som på grund av bestämmelserna i 7 a mom. inte har beskattats, skall villkoren i första stycket tillämpas som om det företag som den utdelade aktien avser är det företag som delat ut aktien.

Upphör ett företag som avses i första stycket att vara fåmansföretag, anses en aktie ändå kvalificerad under förutsättning att aktieägaren eller någon denne närstående ägde aktien när företaget upphörde att vara fåmansföretag eller förvärvat den med stöd av sådan aktie. Aktien anses dock kvalificerad längst under fem beskattningsår efter det år då företaget upphörde att vara fåmansföretag.

Vad som förstås med fåmansföretag, ägare och närstående framgår av punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370). Vid bedömningen av om fyra eller färre personer äger aktierna i ett företag skall sådana ägare anses som en person, som själva eller genom någon närstående är eller under något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret har varit verksamma i företaget i betydande omfattning.

Avlider ägaren till en kvalificerad aktie, anses aktien kvalificerad även hos den avlidnes dödsbo. Delägare i dödsboet jämställs då med närstående. Lag (1999:1150).

3 § 12 b mom. Överstiger utdelningen på en kvalificerad aktie det gränslöpp som anges i det följande tas överskjutande belopp upp som intäkt av tjänst. Gränslöppet utgörs av anskaffningskostnaden för aktien multiplicerad med statslåneräntan vid utgången av

november året före beskattningsåret med tillägg av fem procentenheter. Vid beräkning av gränsbeloppet för andra finansiella instrument än aktier och andelar begränsas tillägget till statslåneräntan till en procentenhet. Har aktien förvärvats under beskattningsåret från närstående och har bolaget tidigare under året lämnat utdelning, får något gränsbelopp inte beräknas. Ytterligare utdelning som lämnas under året skall tas upp som intäkt av tjänst.

Med anskaffningskostnad avses det anskaffningsvärde som skulle ha använts vid beräkning av realisationsvinsten, om aktien avyttrats vid tidpunkten för utdelningen. Som utdelning behandlas även vinst som uppkommit vid nedsättning av aktiekapitalet i företaget genom inlösen av aktier.

Understiger utdelningen gränsbeloppet, sparas återstående belopp (sparad utdelning) och ökar det gränsbelopp som beräknas för nästa år. Vid beräkning av gränsbeloppet för det året läggs sparad utdelning också till anskaffningskostnaden för aktien. Övergår aktien till en annan ägare på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt förvärv, övertas sparad utdelning av den nye ägaren.

Gränsbelopp beräknas också för år då företaget inte har lämnat någon utdelning. Beräkning sker i sådant fall vid årets utgång, och beloppet behandlas som sparad utdelning nästa år.

Uppkommer realisationsvinst vid avyttring av en kvalificerad aktie skall hälften av den del av vinsten som överstiger sparad utdelning tas upp som intäkt av tjänst. Som intäkt av tjänst skall dock högst tas upp ett sammanlagt belopp som för aktieägaren och denne närstående under avyttringsåret och de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret uppgår till 100 gånger det basbelopp som gäller för avyttringsåret enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring.

Om aktieägarens make eller - såvitt gäller aktieägare under 18 år - förälder är eller under någon del av den senaste femårsperioden i betydande omfattning har varit verksam i företag som avses i 12 a mom. första stycket och om aktieägarens beskattningsbara förvärvsinkomst, med bortseende från det belopp som enligt bestämmelserna i första-femte styckena skall tas upp som intäkt av tjänst, understiger makens eller föräldrarnas beskattningsbara förvärvsinkomst, skall vid beräkning enligt 10 § av skatt på tjänsteintäkter aktieägarens beskattningsbara förvärvsinkomst, innan tjänsteintäkter beaktas, anses motsvara makens eller föräldrarnas beskattningsbara förvärvsinkomst.

Är lättnadsbeloppet beräknat enligt 1 b-1 d mom. större än gränsbeloppet, skall utdelningen vid tillämpning av första stycket första meningen minskas med skillnaden. Är sparad lättnad beräknad enligt 1 c och 1 d mom. större än sparad utdelning, skall realisationsvinsten vid tillämpning av femte stycket första meningen minskas med skillnaden. Lag (1996:1611).

3 § 12 c mom. Beräkning av gränsbelopp respektive realisationsvinst enligt 12 b mom. får göras med utgångspunkt i en alternativ anskaffningskostnad för aktien.

För aktie som har förvärvats före ingången av år 1990 får anskaffningskostnaden räknas upp med hänsyn till förändringarna i det allmänna prisläget från och med förvärvsåret, dock tidigast från och med år 1970, till år 1990. Motsvarande gäller för ovillkorliga kapitaltillskott som gjorts före år 1990.

För aktie som har förvärvats före ingången av år 1992 får som anskaffningskostnad tas upp kapitalunderlaget i företaget fördelat med lika belopp på aktierna i företaget. Som förutsättning gäller att detta värde används för samtliga aktier i företaget som aktieägaren förvärvat före ingången av år 1992 och att värdet inte räknas upp enligt andra stycket. Kapitalunderlaget beräknas enligt lagen (1994:775) om beräkning av kapitalunderlaget vid beskattning av ägare i fåmansföretag. Bestämmelserna i detta stycke gäller inte för andelar i utländska juridiska personer. Lag (1995:1626).

3 § 12 d mom. Vid beräkning av gränsbeloppet enligt 12 b mom. får till anskaffningskostnaden för aktien läggas ett löneunderlag. Löneunderlaget beräknas på grundval av sådan ersättning som ingår i underlag för beräkning av avgifter enligt 2 kap. 3 § lagen (1981:691) om socialavgifter och 1 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster och som under året före beskattningsåret har utgått till arbetstagarna i företaget och i dess dotterföretag. Av ersättning till arbetstagare i

dotterföretag som inte är helägt får medräknas så stor del av beloppet som svarar mot moderföretagets andel av antalet aktier eller andelar i dotterföretaget. Ersättning till arbetstagare som innehar sådant av företaget utgivet finansiellt instrument som avses i 27 § 1 mom. får inte beaktas om 12 mom. är tillämpligt på utdelning eller vinst som är hänförlig till instrumentet. Ersättning som täcks av ett statligt bidrag för lönekostnader får inte heller beaktas. Löneunderlaget utgörs av den del av det sammanlagda ersättningsbeloppet som överstiger ett belopp motsvarande tio gånger det basbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring som gällde året före beskattningsåret, fördelat med lika belopp på aktierna i företaget.

Har aktieägaren året före beskattningsåret i betydande omfattning varit verksam i företaget eller i dess dotterföretag, får löneunderlaget läggas till anskaffningskostnaden endast om aktieägaren för nämnda år från företagen har erhållit sådan ersättning som ingår i underlag för beräkning av avgifter enligt 2 kap. 3 § *lagen om socialavgifter* och 1 § lagen om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster med ett belopp som sammanlagt inte understiger det lägsta av

1. 120 procent av den högsta ersättning som samma år har betalats ut till en arbetstagare och som får räknas in i det underlag som ligger till grund för beräkning av löneunderlaget och
2. ett belopp som svarar mot 10 gånger det basbelopp enligt *lagen om allmän försäkring* som gällde för året före beskattningsåret.

För aktieägare som avses i föregående stycke får det sammanlagda löneunderlaget inte överstiga ett belopp som svarar mot 50 gånger den ersättning som aktieägaren för året före beskattningsåret erhållit från företagen och som ingår i underlaget för beräkning av avgifter enligt 2 kap. 3 § *lagen om socialavgifter* och 1 § lagen om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster.

Med innehav av sådana finansiella instrument i ett fåmansföretag som avses i 27 § 1 mom. likställs innehav av finansiella instrument i ett annat företag inom samma koncern. Lag (1997:448).

3 § 12 e mom. Om aktieägaren visar att utomstående i betydande omfattning äger del i företaget och har rätt till utdelning, skall bestämmelserna i 12 b mom. inte tillämpas, om inte särskilda skäl föreligger. Härvid beaktas även förhållandena under de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret.

Med företag avses det företag i vilket aktieägaren eller denne närstående i betydande omfattning varit verksam under beskattningsåret eller något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret. Med utomstående avses annan än fysisk person och dödsbo som - direkt eller genom förmedling av juridisk person - äger kvalificerad aktie i företaget eller i ett annat fåmansföretag som avses i 12 a mom. första stycket. Lag (1996:1611).

Käll- och litteraturförteckning

Offentliga tryck:

SOU 1975:54 Fåmansbolag

SOU 1989:2 Beskattning av fåmansföretag

SOU 1998:116 Stoppreglerna

SOU 2002:52 3:12-reglerna

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

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

Prop. 1990/91:54 om kvarvarande frågor i reformeringen av inkomst- och företagsbeskattningen, m.m.

Prop. 1999/2000:15 Slopade stoppregler

Prop. 2005/06:1 Budgetpropositionen för 2006

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

Prop. 2008/09:65 Sänkt bolagsskatt och vissa andra skatteåtgärder för företag

Prop. 2013/14:1 Budgetpropositionen för 2014

Förordning (2011:1015) om prisbasbelopp och förhöjt prisbasbelopp för år 2012

Förordning (2012:562) om inkomstbasbelopp för år 2013

Doktrin:

Alstadæter, Annette & Jacob, Martin, *Income Shifting in Sweden An empirical evaluation of the 3:12 rules, Report to the Expert Group on Public Economics 2012:4*, 2012

Burmeister. Jari, *Nya 3:12-regler*, Skattenytt 2006 s. 2-11

Edin. Per-Olof, Hansson. Ingemar, Lodin. Sven-Olof, *Reformerad ägarbeskattning – effektivitet, prevention, legitimitet*, 2005

Ericson. Peter, Fall. Johan, *Några ekonomiska aspekter på 3:12-reglernas utveckling*, Skattenytt 2013 s. 842-852

Larson. Hans Peter, Sävenstrand. Joakim, *Nya 3:12-regler blir stoppregler mot tillväxt*, Skattenytt 2013 s. 562-573

Lodin. Sven-Olof, *Det nya 3:12-förslaget och dess motiv*, Skattenytt 2005 s. 417-433

Lundborg. Per, *Vilka förlorade jobbet under 1990-talet?* Antologi från Kommittén Valfärdsbokslut, SOU 2000:37, s. 11-50

Tjernberg. Mats, *Beskattning av fåmansföretag*, sjätte upplagan, Thomson Fakta, Stockholm 2006

Tjernberg. Mats, *Fåmansaktiebolag – en skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.f.*, Iustus förlag, Uppsala 1999,

Tjernberg. Mats, *Förslaget till förändrade fåmansföretagsregler från 2014*, Skattenytt 2013 s. 750-756

Rättsfall:

RÅ 1986 ref. 47

RÅ 1993 ref. 99

Övriga källor:

Astrid Lindgren och Pomperipossa, Sveriges Radio, publicerat 2006-06-2 kl 15:52, senast hämtad 2014-01-07 kl 12:58 från:
<http://sverigesradio.se/sida/artikel.aspx?programid=1602&artikel=776215>,

Fälldin. Thorbjörn, *Regeringsförklaringen 1976*, tal, senast hämtad 2014-01-07 kl 13.10 från: <http://www.svenskatal.se/19761008-thorbjorn-falldin-regeringsforklaringen-1976/>

Hellerstedt. Karin, Nordqvist. Mattias, Wenneberg. Karl, *Debatt: Nya 3:12 försvarar för familjeföretagen*, Debatt Dagens Industri, publicerat 2013-09-11 kl 09:42, senast hämtad 2014-01-07 kl 13:20 från:
<http://www.di.se/artiklar/2013/9/11/debatt-nya-312-forsvarar-for-familjeforetagen/>

Statslåneräntan per den 30 november 2013, senast hämtad 2014-01-07 kl 12:58 från:
<https://www.rikskalden.se/sv/omrikskalden/statsskulden/Statistik/statslaneranta/?year=2013>

Larsson. Hans Albin, *Thorbjörn Fälldin*, Nationalencyklopedin, senast hämtad 2014-01-07 kl 13.06 från: <http://www.ne.se/lang/thorbj%C3%B6rn-f%C3%A4lldin>

Neurath. Carolina, *Skattenestor vill täppa till revisorernas kryphål*, Svenska Dagbladet, publicerat 2011-01-10 kl 11:15, senast hämtad 2014-01-07 kl 13:16 från: http://www.svd.se/naringsliv/skattenestor-vill-tappa-till-revisorernas-kryphal_5855857.svd

Persson. Göran, *Regeringsförklaringen 22 mars 1996*, tal, senast hämtad 2014-01-07 kl 13.11 från: <http://www.svenskatal.se/19960322-goran-persson-regeringsforklaringen-22-mars-1996/>

Ramberg. Anne, *Mot bättre vetande*, publicerat 2013-09-12, senast hämtad 2014-01-07 kl 13:22 från: <http://annerambergs.wordpress.com/2013/09/12/mot-battre-vetande/>

Skatter i Sverige 2007 skattestatistisk årsbok, Skatteverket, senast hämtad 2014-01-07 kl 12:55 från: <http://www.skatteverket.se/download/18.19b9f599116a9e8ef3680009717/197624000520/15210.pdf>