



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Martin Askow

Fyra procent-spärren
- Ett försök att skapa legitimitet
i 3:12-systemet

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Uppsats på juristprogrammet
15 högskolepoäng

Handledare: Johan Adestam

Termin: HT 2014

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRKORTNINGAR	3
1 INLEDNING	4
1.1 Bakgrund	4
1.2 Frågeställning	4
1.3 Metod	5
1.4 Material	7
1.5 Disposition	7
2 3:12-REGLERNAS UTVECKLING	9
2.1 Sveriges dualistiska skattesystem	9
2.2 2006 års reform	9
3 3:12-REGLERNAS FUNKTION IDAG	11
3.1 Det lönebaserade utrymmet	11
3.2 Fyra procent-spärrens funktion	12
3.3 Vilka blir påverkade av fyra procent-spärren	13
4 REGERINGENS TES	14
4.1 Bakgrund till regeringens tes	14
4.2 Regeringens Tes	16
5 ARGUMENTATIONSANALYS	19
5.1 Logisk hållbarhet	19
5.2 Hållbarhet och relevans	20
5.2.1 Uppdelning av företag	20
5.2.2 Tillväxt, fusioner och konkurrens	23
5.2.3 Rekrytering	25
6 SLUTSATS	27

Summary

The essay has dealt with the so-called four percents-latch, which came into force on January 1, 2014. The rule means that a partner who works active in a closely held company must hold an equity equivalent to four percents of the company to be able to use the wage based dividend allowance when calculating its dividend allowance. Before the rule was introduced it endured a massive criticism from the consulting bodies. The consultation bodies drew attention to the government that the rule could lead to unwanted side effects. It could, among other things, provide incentives to divide large and well functioning companies into smaller units, as well as counteract mergers of small companies into larger companies and may distort competition and growth. The Government considered it necessary to introduce the rule to bring legitimacy to 3:12-rules. As the rules were designed before it was possible for a partner with very small holdings to pick out large sums of less taxed income from capital rather than income from service. This was considered by the government as not legitimate though the small shareholdings did not reflect the risk that the reduced dividend tax was designed to compensate for. This essay had to, by analysing the governments and the consulting bodies arguments, determine whether we can expect that the rule can fulfil its purpose, or if the expected side effects can have the outcome that the purpose is not achieved. After the argumentation analysis I came to the conclusion that there are some risks due to the rule that might cause such side effects that would harm the rules purpose. The consultation bodies' arguments are largely substantiated while the government has some trouble justifying the introduction of the rule.

Sammanfattning

Uppsatsen har behandlat den så kallade fyra procent-spärren som trädde i kraft 1 januari 2014. Regeln innebär att en delägare som arbetar aktivt i ett fåmansbolag, måste inneha en kapitalandel motsvarande fyra procent av bolaget för att få utnyttja det lönebaserade utrymmet vid beräkning av dennes gränsbelopp. Innan regeln infördes fick den utstå massiv kritik från remissinstanserna. Remissinstanserna uppmärksammade regeringen om att regeln kunde medföra oönskade bieffekter. De menade bland annat att regeln dels kunde skapa incitament till att dela upp välfungerande bolag i mindre enheter, dels motverka sammanslagningar av bolag till större bolag, samt snedvrída konkurrens och tillväxt. Regeringen ansåg det dock nödvändigt att införa regeln för att bringa legitimitet till 3:12-reglerna. Som reglerna var utformade tidigare var det möjligt för delägare med mycket små aktieinnehav att plocka ut stora summor som utdelning i det lägre beskattade inkomstslaget kapital istället för inkomstslaget tjänst. Detta ansågs av regeringen som ej legitimt då de små aktieinnehaven inte motsvarade den risk som den lägre utdelningsskatten skulle kompensera för. Uppsatsen har haft som syfte att, genom analys av regeringens och remissinstansernas argumentation, avgöra huruvida vi kan förvänta oss att regeln kan uppfylla sitt syfte eller om de befarade bieffekterna kan få den följd att syftet ej uppnås. Efter att argumentationsanalysen genomförts kan vi se att det finns risker för att regeln medför sådana bieffekter som kan inverka negativt på regelns syfte. Remissinstansernas argumentation är till stor del väl underbyggd medan regering har vissa problem med att rättfärdiga införandet av regeln.

Förkortningar

IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
RF	Kungörelse (1973:152) om beslutad ny regeringsform

1 Inledning

1.1 Bakgrund

1 januari 2014 trädde flera lagändringar gällande fåmansbolag i kraft. Denna uppsats behandlar den så kallade fyra procent-spärren som var en del av denna lagändring. Kortfattat innebär regeln att en delägare i ett fåmansbolag måste inneha en kapitalandel motsvarande minst fyra procent av bolagets kapital för att få tillgodoräkna sig det lönebaserade utrymmet vid beräkning av dennes gränsbelopp. Regeln som återfinns i IL 57 kap 19 § 1 punkten går under olika benämningar men i denna framställning kommer den genomgående refereras till som fyra procent-spärren.

1.2 Frågeställning

Avsikten med denna uppsats har varit att utröna huruvida regeringens syfte med införandet av fyra procent-spärren har stöd av den argumentation som framförts i promemorian samt budgetpropositionen. Ger argumentationen ett bra stöd för den förväntade effekten ska uppnås av lagändringen? Kan vi, med bakgrund av regeringens argumentation, förvänta oss att lagändringen uppfyller det syftet som regeringen anger i förarbetena? Kan det uppstå oönskade bieffekter som regeringen inte räknat med, valt att ignorera av olika anledningar, eller helt enkelt är villig att acceptera för att uppnå målet? Jag har fokuserat på den logiska strukturen av argumenten som har för avsikt att stödja regeringen tes. För att sedan bedöma hållbarheten och relevansen i argumentationen och i slutändan bestämma huruvida argumentet bär någon beviskraft eller inte.

1.3 Metod

För att utföra en effektiv argumentationsanalys är det nödvändigt att urskilja en tes som argumentationen har för avsikt att stödja. Det första steget har varit att bestämma huruvida argumentationen har en logisk hållbar struktur eller inte. Tesen formuleras då som konditionalsats bestående av en antecedent samt en konsekvens. I detta hänseende kommer tesen kallas för premiss 1. Därefter adderas ytterligare en premiss (premiss 2) som innebär att konditionalsatsens antecedent föreligger. Sedan läggs ytterligare premisser till som kan ses som villkor för att tesens konsekvens ska uppnås. Om vi nu kan urskilja konditionalsatsens konsekvens som en nödvändig slutsats, oavsett om vi accepterar premisserna eller inte, så har vi ett strukturellt logiskt hållbart argument av strukturen *modus ponens*.¹ Ovannämnda illustrerade logiska argument är bara ett exempel på hur en logisk struktur kan ta form. Andra former kommer att förklaras allt eftersom de dyker upp i argumentationsanalysen. Att argumentationen intar en logisk struktur är en nödvändighet för att vi ska kunna acceptera argumentet. Att vi accepterar tesen följer dock inte med nödvändighet bara för att argumentationen intar en logisk struktur. Detta är bara ett första steg i utvärderingsprocessen. Man måste även utvärdera en annan sorts hållbarhet hos argumenten som har för avsikt att stödja tesen. Vi måste avgöra till vilken grad vi kan lita på att premisserna som framförs i avsikt att stödja tesen stämmer överens med sanningen/verkligheten. Sanningen är dock inte objektiv därför kommer denna hållbarhet skifta i grad beroende på bland annat

¹ Dahlman, *Rätt och rättfärdigande*, s. 61.

mottagarens bakgrundsuppfattningar och andra värderingar.² Mycket fokus har lagts vid denna utvärdering av hållbarheten. Påståenden som regeringen framfört till stöd för sin tes har verifierats och bedömts mot bakgrund av offentliga utredningar, rapporter samt logiskt tänkande. Mycket av argumentationen är av komplicerad ekonomisk natur och det har därför varit nödvändigt att lägga stor vikt vid att utreda denna hållbarhet. För att i slutändan kunna bedöma beviskraften; om ett påstående ger stöd åt en tes, måste man även avgöra relevansen mellan påståendet och tesen.³ Det räcker inte endast med hög hållbarhet i påståendet för att ge ett bra stöd till tesen. Om påståendet inte är relevant i förhållande till tesen så är det ett värdelöst argument då det inte bär någon beviskraft. På samma vis kan ett argument som är högst relevant för tesen ha låg beviskraft på grund av att argumentet inte har någon hållbarhet. Det är alltså hållbarhet i kombination med relevans som ligger till grund för bedömningen av beviskraften.⁴ Eftersom olika utvärderingstekniker används vid den argumentationsanalytiska delen så är terminologin viktig. Först och främst kommer begreppet *logiskt hållbarhet* enbart användas i utvärderingen gällande huruvida strukturen är logiskt hållbar. Det är även i denna process som tesen kommer formuleras som en konditionalsats. I nästa steg har tesens språkliga innebörd utretts och oklara ord har fått en bestämd innebörd. När tesens språkliga innebörd väl är klargjord kan argument som har till syfte att stödja tesen lyftas fram. Dessa argument har benämningen *pro-argument*. Argument som har till uppgift att motsäga tesen har benämningen *contra-argument*. Hållbarheten och relevansen har sedan undersökts i dessa argument för att avgöra beviskraften. I detta skede handlar det inte längre om

² Björnsson, *Argumentationsanalys*, s. 24–27.

³ *Ibid.*, s. 34.

⁴ *Ibid.*, s. 44–46.

den logiska hållbarheten utan hur till vida vi kan förlita oss på att det som påstås i pro- och contra-argumenten stämmer överens med verkligheten.

1.4 Material

Det centrala materialet för denna uppsats är först och främst regeringens budgetproposition⁵ för 2014, samt promemorian- ”vissa skattefrågor inför budgetpropositionen för 2014”⁶ vilken närmare analyserar de förväntade konsekvenserna av införandet av fyra procent-spärren. En del remissvar har även använts i stor utsträckning. Vidare har två olika böcker på det argumentationsanalytiska området används som verktyg för att genomföra argumentationsanalysen.

1.5 Disposition

Uppsatsen har inletts med en beskrivning av införandet av Sveriges dualistiska skattesystem som ligger till grund för problematiken vid beskattningen av aktiva delägare i fåmansbolag. Vidare följer en kort beskrivning av reformeringen av reglerna 2006. Jag har funnit det nödvändigt att ha en kort historisk bakgrund innan jag kortfattat redogör för hur gällande rätt ser ut idag. Detta är för att läsaren ska förstå problematiken och de avvägningar som gjorts, och kunna tillgodogöra sig argumentationsdelen på ett mer adekvat vis. I argumentationsdelen har först och främst regeringens tes tagits fram. De centrala pro- och contra-argumenten har därefter tagits ut och analyserats och utvärderats. På detta

⁵ Prop. 2013/14.1 *Budgetpropositionen för 2014 – Förslag till statens budget för 2014, finansplan och skattefrågor.*

⁶ Finansdepartementets promemoria, *Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen för 2014, Fi 2013/1535.*

följer ett slutsatsavsnitt där resultatet av argumentationsanalysen presenteras och summeras.

2 3:12-reglernas utveckling

Skattereglerna som gäller för aktiva delägare i fåmansbolag går under namnet 3:12-reglerna eftersom det var platsen i inkomstskattelagen där de introducerades 1991. Reglernas huvudsakliga uppgift är bland annat att bestämma hur mycket en aktiv delägare får ta ut till beskattning i inkomstslaget kapital

2.1 Sveriges dualistiska skattesystem

År 1991 ägde, vad som brukar kallas, århundradets skattereform rum. Sverige introducerades då för ett tvådelat skattesystem.⁷ Systemet delade upp kapitalinkomster och tjänsteinkomster i olika skattebaser. På kapitalinkomster sker en partiell beskattning till en skattesats på 30 procent och på tjänsteinkomster en progressiv stigande beskattning. Detta kan bli problematiskt när det kommer till beskattning av delägare i fåmansbolag som även arbetar aktivt i bolaget. Det har skapats ett incitament för sådana delägare att ta upp så mycket som möjligt av sin inkomst till utdelning och beskatta till den förmånligare skattesatsen inkomstslaget kapital. Detta fenomen betecknas som inkomstomvandling. Man omvandlar helt enkelt en inkomst till det slag som erbjuder förmånligast beskattning. Detta är ingen olaglig företeelse utan tvärtom så är det påbjudet av 3:12-reglerna.⁸

2.2 2006 års reform

Syftet med 2006 års reformeringar 3:12-reglerna var bland annat att öka riskkompensationen för investeringar genom att sänka utdelningsbeskattningen med 10 procentenheter. Dåvarande regering ville även öka incitamenten för att starta företag och

⁷ Alstadsaeter, *Income shifting in Sweden*, s. 11.

⁸ *Ibid.*, s. 16.

på så vis främja entreprenörskapet. Vidare skulle det bli mer fördelaktigt att anställa arbetskraft i fåmansbolag.⁹ För att uppnå dessa mål gjorde man fler olika justeringar. Förutom att sänka utdelningsbeskattningen med 10 procentenheter så höjdes även det lönebaserade utrymmet som delägaren får tillgodoräkna sig vid beräkning av gränsbeloppet. Samtidigt sänktes kravet på delägarrens egna löneuttag. Det egna löneuttaget, som beskattas i inkomstslaget tjänst, fungerar som ett villkor för att delägaren ska få tillgodoräkna sig delar av de anställdas löner i sitt gränsbelopp.

⁹ Alstadsaeter, *Income shifting in Sweden*, s. 163.

3 3:12-reglernas funktion idag

Hur mycket en aktiv fåmansbolagsdelägare får ta upp i inkomstslaget kapital beror på en del olika faktorer. Beloppet som får tas upp till beskattning i inkomstslaget kapital går under namnet *gränsbeloppet*. Gränsbeloppet kan räknas ut på två olika sätt. Det första sättet att räkna ut gränsbeloppet är enligt förenklingsregeln som vi finner i IL 57 kap 11 § 1 punkten. Förenklingsregeln bygger på ett schabloniserat belopp som motsvarar 2,75 x årets inkomstbasbeloppet. Detta belopp delas sedan upp på antal aktier i företaget, d.v.s. om man som delägare innehar 50 procent av aktierna så har man rätt att utnyttja hälften av 2,75 x inkomstbasbeloppet. Utöver den summan får en delägare även räkna med sparat utdelningsutrymme från tidigare år uppräknat med 5,09 procent. Den andra metoden är huvudregeln. I den ingår det mer individuella faktorer än i förenklingsregeln. Det omdiskuterade lönebaserade utrymmet ingår i huvudregeln. Eftersom det lönebaserade utrymmet är centralt för den här uppsatsen kommer det beskrivas mer ingående nedan.

3.1 Det lönebaserade utrymmet

Det lönebaserade utrymmet består av en del av de kontanta lönerna som betalas ut till arbetstagare i företaget. Enligt IL 57 kap 17 § måste lönerna tas upp i inkomstslaget tjänst hos löntagaren för att ingå i det lönebaserade utrymmet. Enligt samma lagrum får även löner som betalas ut i dotterbolag räknas med men bara till den del det motsvarar moderbolagets ägandeandel. Det lönebaserade utrymmet var föremål för en massiv ökning som även den trädde i kraft 1 januari 2014. Enligt IL 57 kap 16 § utgör nu 50 procent av ovanstående kontanta ersättning det lönebaserade utrymmet. Summan delas

sedan upp efter ägandeandel. En delägare som innehar en andel som motsvarar tio procent av kapitalet i bolaget får således tillgodoräkna sig tio procent av det lönebaserade utrymmet till sitt gränsbelopp.

Förutom ägandekravet på fyra procent, vilket kommer behandlas nedan, måste även en delägare, eller någon närstående till denna, plocka ut en viss lön från bolaget i inkomstslaget tjänst för att få tillgodoräkna sig det lönebaserade utrymmet. Enligt IL 57 kap 19 § 2 punkt ska detta belopp motsvara minst sex inkomstbasbelopp plus fem procent av de kontanta lönerna i bolaget och dess dotterbolag eller minst 9,6 inkomstbasbelopp. År 2014 är ett inkomstbasbelopp 56 900 vilken innebär att 9,6 inkomstbasbelopp motsvarar ett löneuttag om 546 240 kronor.¹⁰

3.2 Fyra procent-spärrens funktion

Det nyinförda ägandekravet som denna uppsats även fokuserar på regleras i IL 57 kap 19 § 1 punkten. Den innebär ett helt nytt krav som en delägare måste uppfylla vid sidan om det egna eller närståendes löneuttag. Regeln är till sin utformning svår att missförstå eller feltolka. För att få tillgodoräkna sig delar av det lönebaserade utrymmet måste delägaren äga andelar i bolaget som motsvarar minst fyra procent av bolagets kapital. Motsatsvis innebär detta att delägare som inte uppfyller kravet inte heller får ta del av det lönebaserade utrymmet. De kan fortfarande använda sig av huvudregeln för att räkna ut sitt gränsbelopp. Men gränsbeloppet kommer då endast baseras på delägarens omkostnadsbelopp. Det finns ingen anledning till

¹⁰ Skatteverkets hemsida.

<https://www.skatteverket.se/privat/sjalvservice/svarpavanligafragor/beloppprocentsatser/privatbeloppfaq/hurstortarprisbasbeloppetochinkomstbasbeloppet.5.10010ec103545f243e800031.html>

att vidare utveckla hur omkostnadsbeloppet räknas ut i den här framställningen.

3.3 Vilka blir påverkade av fyra procent-spärren

För att få en rättvisande bild över hur omfattande fyra procent-spärren kommer att bli när den tillämpas i praktiken så kan det vara av nytta att redogöra för ungefär hur många delägare som kommer att bli påverkade av den i dagsläget. Ca 80 000 delägare i fåmansbolag använde sig utav huvudregeln i sin deklaration år 2010, ca 55 000 utav dessa hade tagit del av det lönebaserade utrymmet för att fastställa sina respektive gränsbelopp.¹¹ Av dessa 55 000 delägarna var det ca 5000 vars ägarandel inte motsvarade minst fyra procent av kapitalet hos bolaget. Dessa 5000 delägare fanns representerade i ca 400 olika fåmansbolag.¹² Utöver dessa 5000 var det 3600 delägare med en ägarandel under fyra procent som använde sig av det lönebaserade utrymmet någon gång mellan år 2008-2010 men inte alla åren.¹³ Dessa siffror har regeringen sammanställt från databasen FRIDA. Huruvida dessa ca 5000 delägare är många eller få i sammanhanget låter jag vara osagt.

¹¹ Prop. 2013/14.1 s. 268.

¹² Ibid., s. 268.

¹³ Ibid., s. 268.

4 Regeringens Tes

4.1 Bakgrund till regeringens tes

Det är av stor vikt att läsaren är insatt i regeringens tankegång och vilka värden man är ute efter att skydda med införandet av fyra procent-spärren. Efter reformering 2006 har reglerna i vissa sammanhang blivit överutnyttjade. Det har varit möjligt främst i stora fåmansbolag med många delägare i kombination med många anställda som genererat ett högt lönebaserat utrymme.¹⁴ Tack vare den utvidgade definitionen av fåmansbolag i IL 57 kap 3 § som innebär att alla delägare som är verksamma i betydande omfattning räknas som en delägare så kan ett fåmansbolag bestå av flera hundra delägare som alla har rätt till utdelning. Detta förutsätter dock ett stort lönebaserad utrymme för att alla ska kunna ta del av utdelningen med lönsamhet. Men inom vissa branscher har detta inte utgjort något hinder då de har stora lönekostnader. Fram till 1 januari 2014 har det inte heller funnits något krav på minsta ägda andel eller lägsta investerade belopp för att kvalificerar delägaren för utdelning enligt huvudregeln och därmed ta del av det lönebaserade utrymmet. Det har alltså varit möjligt för företag att göra sina anställda till delägare och på så vis sänka deras skatt för nedlagt arbete med ca 30 procentenheter, menar regeringen.¹⁵ I en undersökning från finansdepartementet uppges den siffran uppgå till 25,4 procentenheter dock skrevs rapporten då bolagsskatten uppgick till 26,3 procentenheter istället för nuvarande 22 procentenhet. Vi kan därför anta att regeringens påstående gällande en sänkning på 30 procentenheter är korrekt.¹⁶ Det har varit mest

¹⁴ Prop. 2013/14.1 s. 260.

¹⁵ Promemoria, *Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen för 2014*, s. 37.

¹⁶ Alstadsaeter, *Income shifting in Sweden*, s. 16.

lönsamt för delägare som redan hamnat i de övre skikten av den progressiva beskattningen i inkomstslaget tjänst. Eftersom att kravet på det egna löneuttaget är så pass högt så hamnar delägarna som får ta del av det lönebaserade utrymmet där per automatik. Detta är en effekt som har uppkommit genom 3:12-reglernas utformning och kan ses som den oönskade delen av inkomstomvandling som enligt regeringen hotar legitimiteten i systemet.¹⁷ Det är detta fenomen som fyra procent-spärren har till uppgift att förhindra. Regeringen hävdar att så som systemet varit utformat fram till 2014 så har det inneburit en överkompensation i företag med många delägare och som samtidigt bär stora lönekostnader. Systemet uppbär därmed inte tillräcklig legitimitet.¹⁸ Regeringen anser att det härmed inte föreligger någon proportion mellan den risk som en delägare tar genom att investera kapital och belöning som hen får genom skattelättnaden i utdelningsbeskattningen. Detta gäller främst när delägarens kapitalandel endast motsvarar en liten andel av bolagets kapital och investeringen därmed kan bestå av ett litet belopp i sammanhanget.¹⁹ Regeringen understryker i propositionen att syftet med fyra procent-spärren inte är att frigöra större utrymme till de statliga finanserna genom att låta delägare som inte kvalificera sig för lönebaserat utrymme beskatta mer i de höga skikten i inkomstslaget kapital. De belopp som frigörs i skatteintäkter på detta vis skall återinföras till de som omfattas av 3:12-reglern. Främst genom att beräkningen av det lönebaserade utrymmet samtidigt höjts drastiskt.²⁰ De delägare som kvalificerar sig för det lönebaserade utrymmet kommer alltså få ett betydligt större utrymme att dela på.

¹⁷ Promemoria, *Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen för 2014*, s. 37.

¹⁸ Prop. 2013/14.1 s. 261.

¹⁹ *Ibid.*, s. 265.

²⁰ *Ibid.*, s. 263.

Regeringen motiverar detta med att det är viktigt att 3:12-systemet inte går negativt ur ändringen totalt sett.²¹

4.2 Regeringens Tes

Efter att ha studerat regeringens hållningspunkt och argumentation i promemorian och propositionen har jag kommit fram till att regeringens huvudsakliga tes kan formuleras på följande vis. Införande av fyra procent-spärren kommer att öka legitimiteten i skattesystem. Denna utformning av tesen är dock väldigt förenklad och det måste läggas till en del premisser för att få den att spegla verkligheten på ett adekvat vis. Ordet legitimitet genomsyrar både promemorian och propositionen. Genom att konstatera att regeringens övergripande syfte med fyra procent-spärren är att öka legitimiteten i skattesystemet så kan man motsatsvis dra slutsatsen att regeringen uppfattat systemet som att det saknat legitimitet. Hur kan man då definiera ordet legitimitet i detta sammanhang. Även om regeringen flitigt använder ordet så ger dem inte någon klar definition om hur vi ska uppfatta ordet legitimitet. Med bakgrund till regeringens påstående, om hur systemet överutnyttjats inom vissa företag och branscher med ett gynnsamt ägandeförhållande, samt att delägarnas risker inte står i proposition till belöningen i form av skattelättnader så kan man uppfatta att regeringen anser att systemet varit orättvist. Om man gör denna tolkning så skulle regeringen genom att införa fyra procent-spärren göra systemet mer rättvist och på så vis öka systemets legitimitet. Vad regeringen eftersträvar i detta sammanhang skulle i så fall vara en ökning av den formella rättvisan. Formell rättvisa innebär att lika fall

²¹ Prop. 2013/14.1 s. 263.

ska behandlas lika.²² I detta sammanhang skulle det innebära att arbetsinkomster i större utsträckning skall beskattas i inkomstslaget tjänst oberoende av företagsstrukturen. De materiella reglerna i systemet gäller lika för alla delägare men tack vare brister har ändå beskattningen sett annorlunda ut för delägare beroende på strukturen i företagen. Fyra procent-spärren syftar till att höja den formella rättvisan i systemet som i sin tur ökar legitimiteten. Att lika fall behandlas lika är en förutsättning för att ett regelsystem ska bli accepterat hos de berörda samt att allmänheten ska kunna hysa ett förtroende för systemet och därmed uppbära legitimiteten.

Den största premissen huruvida fyra procent-spärren kommer att uppfylla sitt syfte har kommit att handla om huruvida företagen kommer att omorganisera sig i andra företagsstrukturer för att kringgå regeln. Remissinstanserna har även lyft fram problematiken kring att vissa sammanslagningar av företag kan visa sig vara privatekonomiskt ogynnsamma för delägarna i vissa situationer och därmed att komma att utebli på grund av fyra procent-spärren. Det kan även bli problematiskt att introducera nya delägare då aktieinnehavet hos befintliga delägare då kommer att späs ut och vissa delägare kan komma att hamna under fyra procent-spärren. Det är av stor vikt att obehindrat kunna ta in nya delägare för att förny delägarkretsen.²³ Att systemet i viss grad har överutnyttjats i vissa situationer som visats sig vara gynnsamma är de flesta någorlunda överens om.²⁴ Advokatsamfundet föreslår ett antal alternativa åtgärder som de anser kan minska problemet utan att få oönskade effekter på andra rättsområden. Antingen höja kravet på det egna

²² Dahlman, *Rätt och rättfärdigande*, s. 84.

²³ Remissvar av Sveriges Advokatsamfund, 2013-05-30, med anledning av promemorian "Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen 2014" (Fi 2013/1535), s. 2.

²⁴ Prop. 2013/14.1 s. 266.

löneuttaget, höja utdelningsskatten på det som ryms inom gränsbeloppet eller förändra beräkningen av det lönebaserade utrymmet.²⁵ Dessa åtgärder i olika kombinationer skulle kunna försvåra överutnyttjandet av systemet samtidigt som det inte skulle få de svåröverskådliga bieffekterna som kan komma att uppstå med fyra procent-spärren. En del av problematiken kring att Lagrådet inte kan tillstyrka förslaget beror främst på att bieffekterna är svåra att förutse. De anser att effekterna inte är utredda i tillräcklig omfattning.²⁶ Enlig RF 8 kap 22 § 4-5 punkten ska Lagrådets granskning innefatta huruvida ett lagförslag kan tillgodose de syften som anges i förarbeten samt vilka problem som kan tänkas uppstå vid tillämpningen. I detta fall anser Lagrådet att det är högst tveksamt om förslaget kan tillgodose de syften som anges i förarbetena.²⁷ Regeringen påpekar att Lagrådet brustit i att vara specifika. Främst avseende vilka problem som kan uppstå vid tillämpningen, och menar vidare att det som Lagrådet anfört ej kan ligga till grund för att avstå från att föreslå ändringen till lagstiftning²⁸. Om det visar sig att fyra procent-spärren bidrar till att fusioner uteblir och att välfungerande företag delas upp i mindre enheter för att det ger en mer fördelaktig beskattning för delägarna så är det svårt att påstå att fyra procent-spärren gör 3:12-reglerna mer legitima.

²⁵ Remissvar av Sveriges Advokatsamfund, 2013-05-30, med anledning av promemorian ”Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen 2014” (Fi 2013/1535), s. 1–2.

²⁶ Lagrådet, *Utdrag ur lagrådets protokoll vid sammanträde 2013-06-19* s. 7.

²⁷ Prop. 2013/14.1 s. 266.

²⁸ Prop. 2013/14.1 s. 266.

5 Argumentationsanalys

5.1 Logisk hållbarhet

Premiss 1. Om Riksdagen inför fyra procent-spärren och om företagen väljer att inte omstrukturera sin organisation, inte får problem med att rekrytera kompetent personal samt att de inte avstår från sammanslagningar på grund av fyra-procent-spärren, så ökar legitimiteten i 3:12-systemet.

Premiss 2. Riksdagen inför fyra procent-spärren.

Premiss 3. Företagen väljer att inte omstrukturera sin organisation.

Premiss 4. Företagen får inte problem med att rekrytera kompetent personal

Premiss 5. Företagen avstår inte från sammanslagningar på grund av fyra procent-spärren.

Slutsats. Legitimiteten i 3:12-systemet ökar.

Strukturen på regeringens argumentation måste anses ha en logiskt hållbar struktur. Nedan följer en utvärdering av den centrala argumentationen som kretsar runt premisserna.

5.2 Hållbarhet och relevans

I detta avsnitt har de mest centrala argumenten från remissinstanserna samt svaren från regeringen plockats ut för att sedan analyserats mer ingående. Jag har valt att börja med contra-argumenten från remissinstanserna sida som sedan direkt följs av pro-argumenten från regeringens sida. För att sedan följas upp av en analys där hållbarheten och relevansen diskuteras. De argument som tagits upp handlar om huruvida fyra procent-spärren kommer att ge ett incitament för uppdelning av företag till mindre enheter, motverka effektiva sammanslagningar och därmed motverka tillväxt, snedvrider konkurrensen samt försvåra rekryteringen av kompetent personal för företagen.

5.2.1 Uppdelning av företag

Flera remissinstanser framhåller att fyra procent-spärren skapar ett incitament att dela upp välfungerande företag till mindre enheter för att ge en förmånligare beskattning till sina delägare.²⁹

Regeringen framför då följande som svar.

CITAT "Att vissa grupper kan komma att finna nya vägar för att få lägre skatt motiverar dock enligt regeringen inte passivitet i förhållande till kända brister. Om det visar sig att delägare väljer att omorganisera sig i större omfattning för att undgå effekterna av kapitalandelskravet kan det bli aktuellt för regeringen att återkomma med kompletterande regler. Vidare anser regeringen att de påtalade tröskeeffekterna måste ses I

²⁹ Prop. 2013/14.1 s. 265.

ljuset av motivet till förslaget, nämligen att förhindra inkomstomvandling som riskerar att skada legitimiteten och förtroendet för skattesystemet.”³⁰

Analys

I tidigare avsnitt har vi sett att det är möjligt för en delägare att sänka sin skatt med upp till ca 30 procentenheter. För att detta ska vara möjligt är det dock nödvändigt att delägaren får ta del av det lönebaserade utrymmet. Frågan som ställs blir om denna sänkning är ett tillräckligt starkt incitament för företag att dela upp sig i mindre enheter, för att därav kunna ge fler delägare en möjlighet till en förmånligare skatt. Enligt en rapport från Finansdepartementet ser vi att under 2006, precis efter skattereformen, var en tredjedel av alla nybildade bolag antingen holdingbolag, skalbolag eller bolag med låg omsättning vars syfte till största del var att generera lågt beskattad utdelning till ägarna.³¹ Detta visar att det finns en benägenhet bland individer att organisera i strukturer för att minimera sin totala inkomstskatt. Om vi till exempel har ett fåmansbolag där 50 delägare äger 2 procent vardera, och vi antar vidare att bolaget har 250 anställda. Det finns alltså en ratio på 1:5 mellan delägare och anställda. Varje delägare har alltså ett stort lönebaserat utrymme att grunda sitt gränsbelopp på men ingen kan nu utnyttja det på grund av fyra procentspärren. I ett företag som detta har det uppstått ett påtagligt incitament till att dela upp företaget i två bolag med vardera 25 delägare med ett innehav på fyra procent per delägare. På så vis hade alla delägare fått ta del av det lönebaserade utrymmet. I vissa situationer kommer det sannolikt uppstå en överhängande risk för att välfungerande företag styckas upp i

³⁰ Prop. 2013/14.1 s. 266.

³¹ Alstadsaeter, *Income shifting in Sweden*, s. 21.

mindre enheter i syfte att kringgå fyra procent-spärren. Hållbarheten i detta argument är god då det finns stora risker för att effekterna förverkligas. Det är även relevant i den mening att om det förverkligas i för stor utsträckning så får fyra procent-spärren problem med att uppfylla sitt syfte, eftersom den då kringgås. Sammantaget bär detta argument stor beviskraft. Regeringen menar att detta argument inte ger skäl nog för att stå passiv i frågan. Påståendet är givetvis korrekt, men, det borde kanske ge skäl för att vidare undersöka alternativa lösningar till problemet. Att återkomma med kompletterande regler i det fall att omorganiseringarna skulle visa sig bli för påtagliga känns vilseledande. Detta framstår snarare som att regeringen förbereder sig för att effekterna kommer bli påtagliga, än vad det känns som ett argument för att effekterna inte skulle uppstå överhuvudtaget. Det är heller inte särskilt avskräckande för företagen då regeringen inte specificerar hur dessa regler skulle utformas. Till sist framhäver regeringen även att lagförslaget måste ses i ljuset av syftet. Målet helgar medlen i den mening, att om fyra procent-spärren lyckas höja legitimiteten i 3:12-systemet, så kan vissa bieffekter accepteras. Det blir dock problematiskt om bieffekterna tar den formen så att syftet inte uppnås. Regeringen argumenterar inte för att bieffekterna inte kommer att uppstå. Deras argumentation går snarare ut på att det är möjligt komma tillrätta med sidoeffekterna vid ett senare tillfälle om det visar sig nödvändigt. Det är svårt att utvärdera hållbarheten och relevansen i regeringens påstående eftersom de är så pass ospecifika. Slutsatsen man kan dra är att regeringen är medveten om komplikationerna och kan tänka sig att ta itu med dem senare om det blir nödvändigt. Viss hållbarhet och relevans kan man dock urskilja då regeringen hävdar att även om regeln visar sig få förödande konsekvenser så finns det goda möjligheter att rätta till det i efterhand.

Beviskraften är dock svårbedömd eftersom regeringen inte närmare utvecklar hur de tänker lösa de eventuella problemen i efterhand.

5.2.2 Tillväxt, fusioner och konkurrens

Flera remissinstanser hävdar även att fyra procent-spärren kommer att försämra tillväxten och motverka sammanslagningar av mindre företag till större konkurrenskraftigare företag.³²

Regeringen framför då följande som svar.

CITAT "Företagens konkurrenssituation och tillväxt får i de flesta fall antas påverkas av förslaget endast om företagen skulle prioritera att anpassa storlek och organisation efter vad som leder till den mest gynnsamma beskattningen för delägarna i stället för det som är optimalt för företagets utveckling och konkurrenskraft."³³

Analys

Att fusioner av olika slag kan komma att utebli skulle innebära en oönskad bieffekt. Det motverkar utvecklingen av dels nationellt såväl som internationellt stora konkurrenskraftiga företag. Vi kan anta att två företag funderar på att gå samman till ett. Båda företagen består av 25 delägare med ett innehav

³² Prop. 2013/14.1 s. 256.

³³ Ibid., s. 266.

motsvarande vardera 4 procent. Vi antar vidare att båda bolagen har två hundra anställda i varje bolag. Det har alltså varit möjligt för alla delägare i båda bolagen att tillgodoräkna sig stora gränsbelopp via det lönebaserade utrymmet. Efter en eventuell sammanslagning skulle de totalt 50 delägarna istället få ett innehav motsvarande 2 procent av det nya bolaget. Detta skulle innebära att efter sammanslagningen är genomförd så kvalificerar sig ingen delägare för att ta del av det lönebaserade utrymmet längre. Detta skulle ge en stor effekt på delägarnas beskattning på individnivå då deras gränsbelopp skulle minskas drastiskt. Frågan är om effekten innebär ett sådant incitament att sammanslagningen aldrig genomförs. De negativa effekterna som uppstår på individnivå kommer givetvis vägas mot de positiva som förväntas medfölja på bolagsnivå vid en eventuell sammanslagning, innan beslut fattas. Detta argument bär god hållbarhet då fyra procent-spärren i vissa givna situationer kan ge stor ekonomisk påverkan på huruvida en sammanslagning utförs eller inte. Det är även högst relevant då fyra procent-spärrens syfte inte är att motverka sammanslagningar och tillväxt utan den effekten måste anses som oönskad. Regeringen framför att effekten endast kan uppstå i den mån företagen prioriterar fördelaktig beskattning på delägarnivå framför optimal utveckling och ökad konkurrenskraft på bolagsnivå. Detta påstående är helt riktigt men när regeln kan ge ett så starkt incitament att avstå från en sammanslagning i vissa situationer så är det svårt för delägarna att helt bortse från effekterna när beslut skall tas. Om de företagsekonomiska fördelarna med en sammanslagning inte kan överväga de negativa konsekvenserna på delägarnivå uppstår en risk att sammanslagningar uteblir på grund av fyra procent-spärren. Regeringens argument håller god hållbarhet. Detta på grund av att det stämmer att det är upp till företagen själva att prioritera huruvida fyra procent-spärren skall få

någon inverkan på fusionsbeslut eller inte. Argumentet brister dock i relevansbiten eftersom det inte ger något som helst stöd för att fyra procent-spärren inte kommer få någon inverkan på framtida fusionsbeslut och därmed påverka företagens konkurrenssituation och tillväxt. Sammantaget bär regeringens argumentation inte någon god beviskraft då påståendet inte är relevant.

5.2.3 Rekrytering

Flera remissinstanser framhåller att regeln kan skapa problem när det kommer till rekrytering. Det blir svårare att erbjuda anställda ett delägarskap som ger rätt till gränsbelopp bestående av det lönebaserade utrymmet. Därmed blir det svårare att locka till sig kvalificerad kompetens.³⁴

Regeringen ser dock detta argument som ännu ett skäl att införa regeln. 3:12-reglerna syfte har aldrig varit att utgöra ett medel för företag att locka till sig kompetentpersonal. Att det utnyttjats på det viset är inte önskvärt och det är bland annat det som regeln har för avsikt att förhindra.³⁵

Analys

Remissinstansernas påstående om att det blir svårare är erbjuda delägarskap som ger delägaren del av det lönebaserade utrymmet följer av enkel matematik. Om ett företag ägs av 25 delägare som äger vardera fyra procent så blir det matematiskt omöjligt att erbjuda ett nytt delägarskap som omfattar fyra procent utan att befintliga delägare påverkas. Det blir dessutom

³⁴ Lagrådsremiss 2013-05-30, med anledning av promemorian, *Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen för 2014*, s. 46.

³⁵ *Ibid.*, s. 46.

omöjligt att erbjuda ett delägarskap överhuvudtaget utan att minst en befintlig delägare hamnar under fyra procent-spärren. Om företaget dessutom vill erbjuda ett delägarskap som omfattar fyra procent så kommer minst två befintliga delägarskap hamna under fyra procent-spärren om det inte är en delägare som ska ge upp hela sin andel. Detta är till synes ett relevant och hållbart argument för att inte införa fyra procent-spärren. Regeringen påstår dock att 3:12-reglernas syfte aldrig varit ett medel för att locka till sig personal och den effekten som remissinstanserna ser som en oönskad bieffekt snarare är en av avsikterna med regeln. Regeringens påstående om att detta är en önskad bieffekt tar relevansen ur argumentet på ett effektivt vis. Det bär fortfarande stor hållbarhet men beviskraften är obefintligt då argumentet helt och hållet saknar relevans.

6 Slutsats

Regeringens argumentation är, som vi kan se under föregående avsnitt, logisk hållbar. Det betyder att så länge vi antar att premisserna är sanna så kommer den formella rättvisan eller legitimiteten som regeringen eftersträvar att i någon grad uppstå eller öka.

Även om alla berörda parter inte är överens om att legitimiteten i 3:12-reglerna ökar, i och med att delägare som inte når upp till fyra procent-spärren inte får ta upp lika höga belopp till beskattningen i inkomstslaget kapital, så kan vi i vart fall konstatera att systemet blivit mer legitimt ur regeringens synvinkel. På så vis skulle syftet med fyra procent-spärren anses uppnått.

Detta förutsätter dock att näringslivet fortsätter som vanligt och att företagen inte tar allt för många beslut som grundar sig i att kringgå fyra procent-spärren.

Det går därför att diskutera huruvida vi kan hålla premisserna som sanna. Det är svårt att sja om vilka sidoeffekter som kommer kunna uppstå i framtiden som ett resultat av fyra procent-spärren. Regeringen själva utesluter inte företag kan komma att hitta vägar runt regeln för att ge en förmånligare beskattning för delägarna. De kan heller inte utesluta att regeln kommer få effekter på det marknadsrättsliga området som exempelvis fusioner. Som sagt är regeringen medveten om de befarade sidoeffekterna som kan uppstå men framhåller att syftet med regeln står överst och vissa oönskade bieffekter kan man tåla så länge regeln bringar legitimitet till systemet.

Regeringen är även noga med att poängtera att om sidoeffekterna visar sig vara för negativa så kan regeringen återkomma med kompletterande regler. Vilken utformning dessa regler skulle tänkas få förklarar regeringen inte närmare.

Men det kan ändå tolkas som en uppmaning till företagen att inte utmana regeln genom att kringgå den i för hög utsträckning.

Ett kortfattat svar på frågan om vi kan förvänta oss att regeringens syfte med fyra procent-spärren kommer uppnås, med bakgrund till argumentationsanalysen, måste efter den här undersökningen bli ett nej. Remissinstanserna har uppmärksammat regeringen på flera problematiska bieffekter som fyra procent-spärren kan komma att medföra. De flesta av effekterna är inte skatterelaterade överhuvudtaget utan är effekter som kommer ta sin form i näringsrättsliga och marknadsrättsliga sammanhang. Att införa en skatteregel som riskerar att medföra störande bieffekter på andra rättsområden kan anses som något ansvarslöst. Lagrådet kan inte tillstyrka förslaget på grund av att de anser att tröskeleffekternas påverkan inte är tillräckligt utredda. Det finns givetvis ingen anledning att ta förgivet att bieffekterna får någon störande effekt men utifrån regeringens argumentation så är det i vart fall svårt att utesluta det. Om det visar sig att företag omorganiserar sig och fusioner uteblir i för stor utsträckning på grund av tröskeleffekterna som fyra procent-spärren medför, så kommer regeringen få svårt att påstå att regeln medfört någon legitimitet till systemet. Regeln medför i sådana fall snarare oreda och oförutsägbarhet på marknaden.

Om det visar sig att regeln var olämplig i förhållande till syftet så blir nästa fråga hur man effektivt kan återställa de oönskade effekterna med uppstyckade företag och uteblivna fusioner.

Regeringens uppmaning att de kan komma att återkomma med kompletterande regler om de anser att det behövs gav inga tydliga svar. Eftersom de oönskade effekterna av fyra procent-spärren, främst antas uppenbara sig på andra rättsområden än skatterättens område, så kan man anta att regeringens kompletterande regler då skulle gälla dessa rättsområden.

Vi har sett hur individer omorganiserade sig efter skattereformen 2006 för att uppnå den förmånligaste beskattningen. Det finns inget som tyder på att individer inte komma fortsätta organisera sig i den utsträckning som reglerna erbjuder för att få det bästa utfallet för sin privatekonomi. Att regeln inte riktar sig mot bolag utan mot beskattning på individnivå betyder inte att regeln inte kommer effekt på företagen. Det är ägarna som styr bolagen och bolagens syfte är att ge avkastning till ägarna. Om ägarna finner det ekonomiskt försvarbart att dela upp ett företag för att ge en bättre beskattning på individnivå så finns det stor risk att så även blir fallet. Låt oss säga att fyra procent-spärren fanns med i 3:12-reglerna vid introduktionen 1991. Hade vi då haft fåmansbolag med fler hundra delägare? Det är svårt att svara på men antagligen inte, skulle jag vilja påstå. Företag organiserar sig efter den strukturen som ger bäst avkastning till ägarna.

Det kommer antagligen dröja många år innan vi kan avgöra vilka effekter som fyra procent-spärren medfört. Det är mycket möjligt att inga av de befarade bieffekterna uppstår utan att regeln integreras i 3:12-reglerna utan att få några verkningar på andra områden. Även om så blir fallet, kan man argumentera att det ändå var fel av regeringen att utforma regeln på ett vis som riskerade dessa bieffekter, utan att närmare utreda konsekvenserna. Det borde vara möjligt att uppnå samma syfte genom att exempelvis höja kravet på det egna löneuttaget, i kombination med ett minskat löneutrymme och en höjd utdelningsskatt. Med dessa åtgärder torde det vara möjligt att minska incitamentet för inkomstomvandling när det inte står i proportion till delägarens investeringsrisk. I vart fall kan inte ett 3:12-system, med en regel som ger incitament till att stycka upp företag och motverka fusioner, anses som ett legitimt system.

Käll- och litteraturförteckning

Förarbeten

Prop. 2013/14.1 *Budgetpropositionen för 2014 – Förslag till statens budget för 2014, finansplan och skattefrågor.*

Finansdepartementets promemoria, *Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen för 2014, Fi 2013/1535*

Remissvar

Remissvar av *Sveriges advokatsamfund*, 2013-05-06, med anledning av promemorian ”*Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen 2014*” (Fi 2013/1535)

Lagrådsremiss 2013-05-30, med anledning av promemorian, *Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen för 2014,*

Lagrådet, *Utdrag ur lagrådets protokoll vid sammanträde 2013-06-19*

Litteratur

Dahlman, Christian, *Rätt och rättfärdigande – En tematisk introduktion i allmän rättslära*. 2:a uppl. Studentlitteratur AB, Lund, 2010

Björnsson, Gunnar, Kihlbom, Ulrik, Ullholm, *Argumentationsanalys – färdigheter för kritiskt tänkande*. 2:a uppl. Natur & Kultur, Stockholm, 2009

Andra källor

Alstadsaeter, Annette, Jacob Martin, *Income shifting in Sweden – An empirical evaluation of the 3:12 rules*. Erlanders Sverige AB, Stockholm, 2012

Internethemsidor

Skatteverkets hemsida, Senast besökt 07/12-2014

<https://www.skatteverket.se/privat/sjalvservice/svarpavanligafragor/belopp/rocentsatser/privatbeloppfaq/hurstortarprisbasbeloppetochinkomstbasbelopp/et.5.10010ec103545f243e800031.html>