



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Johanna Johansson

3:12-reglerna med fokus på kapitalandelskravet
Mitt i prick eller en misslyckad nödlösning?

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Uppsats på juristprogrammet
15 högskolepoäng

Handledare: Jesper Blomberg
Termin: HT 2015

Innehåll

SUMMERY	3
SAMMANFATTNING	3
1. INLEDNING	4
1.1 BAKGRUND	4
1.2 SYFTE OCH FRÅGESTÄLLNING	5
1.3 AVGRÄNSNING	5
1.4 METOD OCH MATERIAL	5
2. RÄTTSLIG REGLERING	6
2.1 HISTORIK 3:12-REGLERNA	6
2.2 REFORMEN 2006	7
2.3 3:12 REGLERNA	9
2.4 FÖRENKLINGSREGELN (SCHABLONREGEL FÖR BERÄKNING AV KAPITALINKOMST)	11
2.3 HUVUDREGELN	12
3. KAPITALANDELSKRAVET	13
3.1 HAR FÖRETAGEN ANPASSAT SIG TILL 3:12 REGLERNA?	13
3.2 2014-ÅRS ÄNDRING	14
3.3 SYFTE MED KAPITALANDELSKRAVET	14
4. EMPIRI	16
4.1 LAGRÅDET	16
4.2 REMISSINSTANSER	17
4.3 REGERINGENS SKÄL TILL FÖRSLAGET	17

4.4 REAKTIONER	18
5. ANALYS	21
5.1 INLEDANDE KOMMENTARER	21
5.2 HAR SYFTET MED KAPITALANDELSKRAVET UPPFYLLTS?	21
5.3 ALTERNATIVA LÖSNINGAR	24
6. SLUTSATS	25
KÄLL-OCH LITTERATURFÖRTECKNING	27

Summary

Due to the taxation reform of 1990 a new tax system has been introduced in Sweden. Incomes are taxed in a progressive or in a proportional way, depending on where the income derives from. Labour incomes, such as salaries, are taxed progressively with a highest rate of tax at 57 %. Capital incomes, such as dividends, are taxed proportionally with a 30 % rate. Dividend also meets a 22 % tax within the company. At first sight, this might seem to be unproblematic. However, problems arise when it is not clear which income shall be considered as labour income and which as dividend. This is a well-know problem, especially when it comes to a company: depending on how the company is organized and on the relationship between the owners and the company itself, new special rules were previously considered to be necessary: this necessity gave rise to the so-called "3:12-rules".

Therefore, the 3:12-rules were created with the main purpose of reaching a satisfying taxation. I will deal with this regulation below. It is important to remember that these rules are constantly amended. The latest amendment, concerning the minimum equity requirement, is the one towards which the present essay is focused. I will examine the purpose and intention of the requirement, and eventually I will look in to how companies and individuals are affected by it.

The outspoken purpose is to achieve a balance, to stimulate the business and to avoid any excessive advantageous tax wise.

Sammanfattning

Genom skattereformen 1990 infördes det duala skattesystemet i Sverige. Detta innebär att inkomster beskattas progressivt eller proportionellt beroende på var inkomster härrör från. Tjänsteinkomster, såsom lön, beskattas progressivt med en marginals katt upp till 57 %. Kapitalinkomster, såsom utdelning och kapitalvinster, beskattas proportionellt med en skattesats på 30 %. Utdelningar beskattas även med en bolagsskatt på 22 %. Detta kan i sig verka relativt oproblematiskt. Svårare blir det dock när man inte med säkerhet kan säga vad som är lön respektive utdelning. Detta är en problematik som vi stöter på när det gäller fåmansföretag. På grund av den partskonstellation (se sidan sex för närmare förklaring) som råder i dessa företag har

man ansett att det krävs särskilda regler för att motverka inkomstomvandling. Inkomstomvandling innebär att lön omvandlas och tas ut som utdelning. Detta har resulterat i de så kallade 3:12-reglerna. 3:12-reglerna har fått sitt namn efter tidigare lagstiftning.

I ett försök att nå en tillfredsställande beskattning har man utformat de så kallade 3:12-reglerna. Jag kommer nedan behandla dessa i ett eget avsnitt. Viktigt att ha med sig är att dessa regler har ändrats ofantligt många gånger och fortsätter ständigt att vara föremål för diskussion och förändring. Den senaste ändringen, införandet av kapitalandelskravet, är det som jag kommer att fokusera på i denna uppsats. Jag kommer undersöka syftet och intentionen med införandet samt undersöka vad företagare och berörda har för uppfattning.

Mycket är beroende av vilken politik som råder i landet. Det uttalade syftet är med lagstiftningen att uppnå en balans, att stimulera näringsaktiviteten samtidigt som en alltför förmånlig beskattning inte får ske.

1. Inledning

1.1 Bakgrund

När det började närma sig sista delen av termin sex och det var dags att lämna in ämnesvalsblanketten kände jag mig stressad. Jag tillhörde inte dem som sedan länge haft klart för mig vad jag ville fördjupa sig i, tvärtom hade jag ingen aning. En sak var jag dock väldigt säker på, jag skulle absolut inte skriva inom skatterätt. Nu sitter jag här och valt att skriva min uppsats om en liten detaljreglering i fåmansföretaglagstiftningen, hur kunde det bli så fel?

Det var faktiskt en vän till mig som fick in mig på detta spår. Hon hade läst några fördjupningskurser inom skatterätt och försökte övertala mig att det var väldigt kul att skriva om. "Vad kan vara kul med det", tänkte jag. Men så började jag undersöka saken, och ja, det var faktiskt väldigt intressant. Jag fastande för kapitalandelskravet redan

innan jag insett vilket ramaskri det blivit runt det. Jag insåg snabbt hur stor påverkan en sådan "liten" ändring fick och valde att fördjupa mig, och som man säger, resten är historia.

1.2 Syfte och frågeställning

Syftet med denna uppsats är att undersöka införandet av kapitalandelskravet, hur införandet motiverades samt hur ändringen mottagits av såväl företagare som remissinstanser. Innan jag går djupare in på kapitalandelskravet kommer en genomgång av 3:12-reglerna. Här redogörs för syftet och motivet med regelverket som helhet. Målet är att belysa vad kapitalandelsandelskravet kan få för effekter och om detta stämmer överens med det ändamål som regeringen hade vid införandet. Som avslutning kommer en analytisk del att ta upp frågan hur syftet efterlevts och om förändringar bör göras.

De frågeställningar denna uppsats är tänkt att svara på är alltså:

- Vad är kapitalandelskravet?
- Vad åsyftades med införandet av kapitalandelskravet? Är detta införande motiverat?
- Har kapitalandelskravet fått önskad effekt?

1.3 Avgränsning

Målet med uppsatsen är att undersöka hur väl kapitalandelskravet lever upp till det uttalade syfte som införandet motiverades med. Införandet av kapitalandelskravet är egentligen bara ett tillägg i regelverket, men innebär i praktiken stora förändringar för många företagare. Jag har alltså valt infallsvinkeln där jag försöker kartlägga om kravet kommer att få de eftersträlvade effekterna.

1.4 Metod och material

Jag har ej kunnat använda traditionell juridisk metod i denna uppsats. Det är framförallt empirin som skiljer sig från den traditionella då jag inte haft möjlighet att använda mig av exempelvis domstolspraxis eller liknande, av den enkla anledning att det inte finns att tillgå. Istället har jag fått använda mig av uttalande, artiklar & intervjuer. Jag är

medveten om att detta påverkar innehållet som finns i uppsatsen. Det har också varit extra viktigt att ha i bakhuvudet vem som sagt eller tyckt något, och vad denna person har för intresse i saken. Som mina frågeställningar är utformade, bland annat hur kapitalandelskravet fått önskad effekt, ser jag det ändå inte som något negativt att personer, som faktiskt berörs av införandet, får komma till tals.

Den metod, som mitt arbetssätt ligger närmast för övrigt, är den rättsdogmatiska. En stor del av informationen är inhämtad från förarbete, utredningar och lagmotiv.¹ Det är osäkert om dessa källor tillmäts formell auktoritet likt lagar och praxis från prejudikatinstanserna. Ibland har propositioner tillmätts formell auktoritet ibland ses den på samma sätt som doktrin. Dock är det nog så att denna sorts rättskälla tillmäts stor betydelse i domstolarna.²

I uppsatsen är det främst statens och företagarens perspektiv som belyses. Staten har ett intresse av att driva in skatt och upprätthålla ett legitimt skattesystem samtidigt som näringsverksamheten ska främjas och uppmuntras.

2. Rättslig reglering

2.1 Historik 3:12-reglerna

För att få en förståelse för varför reglerna ser ut som de gör idag och ständigt är föremål för förändringar, måste en kort historik kring reglerna ges. Jag kommer inte att redogöra för varenda ändring som gjorts, utan kommer i grova drag gå igenom de, som jag anser har mest betydelse för min frågeställning. Att skatterättsliga problem kan uppkomma i ett fåmansföretag är inget nytt och något som förbryllat under lång tid. En av de främsta anledningarna till problematiken är de tvåpartsförhållande, som civilrättsligt existerar mellan företag och ägare men som i praktiken inte är lika tydlig. Detta på grund av att fåmansföretaget är en självständig juridisk person med rättskapacitet. I realiteten har

¹ Kleineman, s.21.

² Kleineman, s. 28.

kanske en eller ett fåtal ägare all reell beslutanderätt och inflytande över företaget, vilket skapar problem.

Problem skapas därför att i själva verket är ägare och företag ofta en ekonomisk enhet. Detta skapar incitament för att ägarna utnyttjar sin ställning för att gynna sig själva på ett sätt, som inte är möjligt i andra bolagsformer.³

Genom betänkandet *Fåmansbolag*, SOU 1975:54, utreddes de möjligheter samt metoder som använts för att uppnå ej avsedda skattelättnader. Utredningen resulterade i att ett flertal transaktioner, som enligt föregående lagstiftning beskattats som förtäckt utdelning i inkomstslaget kapital, istället framöver skulle beskattas i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Lagstiftningen bestod även av stoppregler vilka syftade till att avhålla företagsledare och delägare att skapa obehöriga skatteförmåner vid transaktioner mellan sig själva och företaget. Dessa regler utformades avsiktligt hårt för att avhålla företagarna från att vidta sådana transaktioner.⁴

Fåmansföretagsreglerna var mycket kritiserade och ansågs oklara och omotiverade. Därför tillsatte man en kommitté år 1980 med uppgift att se över lagstiftningen från 1976. Detta resulterade i ett betänkande som innehöll analyser av gällande rätt samt i vissa delar förslag till lagändring. Ändringarna initierades genom skattereformen år 1990/91.⁵ Genom reformen introducerades det duala skattesystemet. Detta innebar att förvärvsinkomster skattades progressivt, med en marginals katt upp till 57 %, medan kapitalinkomster skattades proportionellt med 30 %.

Fortfarande kritiserades dock fåmansreglerna. Företagarna kände sig misstänkliggjorda och ansåg att regelverket hämmade tillväxt. Därför tillsattes ytterligare en utredning och genom prop. 1999/2000:15 avskaffades det mesta av de så kallade särregleringen. Stoppreglerna slopades från år 2000.

2.2 Reformen 2006

År 2005 var det dags att ändra i reglerna igen. Det tillsattes en utredning som leddes av Per-Olof Edin, Ingemar Hansson och Sven-Olof Lodin. Deras uppdrag var att föreslå en

³ Tjernberg, 2006 s. 16.

⁴ A.a, s 16-17.

⁵ A.a s. 18.

reformerad av skattereglerna för kvalificerade andelar i fåmansföretag.⁶ I utredningen betonas vikten av effektivitet, prevention och legitimitet. Effektivitet innebär att skatternas utformning ska medverka till maximal användning av landets produktionsresurser, prevention innebär att manipulationer undviks främst inkomstomvandling, och legitimitet innebär att utformningen är begriplig och uppfattas som rimlig, samt att skattskyldiga inte känner sig sämre behandlade än andra.⁷ Utredarna uppmärksammar det problem, som föreligger när det gäller beskattningen av investeringar i fåmansföretag, nämligen icke-proportionaliteten. I ett strikt proportionellt system behandlas vinster och förluster skattemässigt lika. En hög marginalsatt kan då vara främjande vid risk-och investeringsbeslut. Om skattesystemet inte är proportionellt får inte de positiva effekterna samma genomslag, vilket innebär att marginalbeskattningen av goda utfall ofta blir högre än den marginella skattelättnaden vid dåliga utfall.⁸

Det är mot bakgrund av denna icke-proportionalitet som regeringen menar, att det är nödvändigt med vissa skattelättnader, bland annat i form av nedsättning av skattesatsen på höga kapitalvinster. Målet är att skapa samhällsekonomisk neutralitet. Regeringen anser det dock vara motiverat att gå ytterligare ett steg längre och ge lättnader som inte är motiverade ur neutralitetshänsyn för att reglerna också ska uppfattas som legitima av företagarna. Detta kommer få resultatet att investeringar i företag med aktiva ägare kommer gynnas i jämförelse med andra företag. Men bedömningen görs att så måste vara fallet för att undvika en allt för hög beskattning vid hög avkastning.⁹

Mot bakgrund av detta reformerades löneunderlagsregeln (reglerna för hur löner påverkar beskattningen av kvalificerade andelar) så den skulle bli mer förmånlig för fåmansföretagare. Regeringen ville att ägare till kvalificerade andelar i företaget under vissa förutsättningar inte skulle beskattas i inkomstslaget tjänst.¹⁰ Förslaget var att man nu skulle få lägga till en viss procentandel av den totala kontanta utbetalade ersättningen till anställda i företaget och dotterbolag året före beskattning överstigande 10 inkomstbasbelopp. För en ägare av kvalificerade andelar får gränslöslaget ökas med ett

⁶ Reformerad ägarbeskattning- effektivitet, prevention, legitimitet, s. 5.

⁷ A.a s. 6.

⁸ A.a s. 6 ff.

⁹ Prop. 2005:06/40, s 41.

¹⁰ Prop. 2005:06/40, s 43.

belopp motsvarande ägarens andel av antalet andelar i företaget multiplicerat med summan av 20 % av löneunderlaget och 30 % av löneunderlaget som överstiger 60 inkomstbasbelopp.¹¹

Propositionen från 2005 innehöll också förslag på sänkt kapitalskattesats inom gränsbeloppet. Gränsbeloppet är det belopp som avgör vad som får tas ut som utdelning och beskattas som kapitalinkomst. Anledningen var att man ville kompensera för de avskaffade lättnadsreglerna. Regeringen ansåg att 20 % skulle ge motsvarande effekt som de tidigare lättnadsreglerna. Rent praktiskt genomförs detta på så sätt att två tredjedelar av utdelningar och kapitalvinster beskattas med 30 %. Det görs en bedömning om förslaget kan leda till ökad skatteplanering och skatteomvandling, men slutsatsen dras att eftersom förändringen görs inom ramen för 57 kap IL kommer inga särskilda problem uppstå. Man tog också beslutet att sänka skatten på okvalificerade andelar, alltså andelar som inte kvalificerats genom att delägare varit aktiva, till 25 %.¹²

2.3 3:12 reglerna

För att överhuvudtaget beröras av dessa specialregler krävs att bolaget är ett fåmansföretag. Den skatterättsliga definitionen av begreppet fåmansföretag finns i 56 kap. 2§ IL.

Med fåmansföretag avses aktiebolag och ekonomiska föreningar där

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

¹¹ Prop. 2005:06/40 s. 44.

¹² Prop. 2005:06/40 s.67.

Ett fåmansföretag är alltså i grunden ett företag där ägandekretsen är liten. Detta betyder dock inte att företaget för den skull är litet eller antalet ägare är få. Enligt 56 kap. 5§ IL ska, vid bedömningen av antalet ägare, en fysisk person och hans närstående räknas som en och samma person. Vad som räknas som närstående definieras i 2 kap 22§ IL och där inräknas bland annat make, föräldrar, avkomling, avkomlings maka, morfarföräldrar osv.

Enligt 57 kap 3§ ska utöver huvuddefinitionen i 56 kap även bolag, där flera delägare är aktiva behandlas som ett fåmansföretag. Detta räknas från de fem föregående beskattningsåren. Detta innebär alltså att aktiva ägare räknas som en delägare, vilket ger en utvidgad tillämpning av vad som räknas som ett fåmansföretag. Vi kommer nedan se att detta får en väldigt stor betydelse.

När det gäller utdelning på kapitalvinster och andelar i fåmansföretag blir de speciella reglerna i 57 kap IL tillämpliga. I 57 kap. 2§ anges att utdelning och kapitalvinst på *kvalificerade andelar* ska tas upp enligt de särskilda beräkningsreglerna som finns i 20-22 §§. För att veta, hur vi ska gå vidare behöver därför först klargöras, vad som är en kvalificerad andel för att sedan komma in på vad det får för betydelse.

En andel är kvalificerad om en ägare varit aktiv i betydande omfattning under de fem senaste beskattningsåren, eller i ett annat fåmansföretag som bedriver liknande verksamhet 57 kap 4§ IL. En ägare ska alltid anses vara aktiv i betydande omfattning om hans arbetsinsats haft påtaglig betydelse för vinstgenereringen.¹³ Det finns dock en regel i 57 kap 5§ IL, den så kallade utomstående regeln, som kan göra aktierna okvalificerade. Så är fallet om utomstående äger andelar i betydande omfattning. Med betydande omfattning brukar räknas om 30 % av avkastningen tillfaller utomstående.¹⁴ Andelarna kan dock ändå vara kvalificerade om det finns särskilda skäl.

När det gäller uppdelningen vad som ska skattas i inkomstslaget kapital respektive inkomstslaget tjänst genomfördes en reform genom lagstiftning hösten 2005.¹⁵ Dessa ändringar trädde ikraft 1 januari 2006. Förändringarna syftade främst till att större del

¹³ Prop. 1989/90:110 s. 468 och 703.

¹⁴ Prop. 1989/90:110 s. 468.

¹⁵ Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, Almendal s. 456.

ska kunna skattas som kapitalinkomst. Mellan åren 2007-2011 har ytterligare lättnader för fåmansföretagen införts.¹⁶

Alla företag har rätt att tillgodoräkna sig en schablon om 2,75 inkomstbasbelopp som kapitalinkomstbeskattad inkomst, 57 kap 11§ IL, även kallad förenklingsregeln. För större företag är det mer lönsamt att använda den så kallade lönesummeregeln (huvudregeln). Man räknar då underlaget för årets gränsbelopp multiplicerat med statslåneräntan ökat med nio procentenheter, och för andelar i fåmansföretag eller företag som avses enligt 57 kap 6§ ett lönebaserat utrymme enligt 16-19a §§. Detta ger möjlighet till att en större andel skattas som kapital.

Det finns alltså två olika sätt att beräkna hur uppdelningen mellan vad som ska skattas som kapital respektive tjänst blir. Jag ska nu närmare förklara dessa olika beräkningssätt.

2.4 Förenklingsregeln (schablonregel för beräkning av kapitalinkomst)

I 57 kap 11§ fastställs en schablon, som motsvarar 2,75 inkomstbasbelopp. Inkomstbasbeloppet har för 2015 fastställts till 58 100 kr.¹⁷ Denna summa ska sedan fördelas på antalet andelar, 57 kap 11§. Det utrymme som inte används kan sparas till senare år, och kommer även då att beskattas som kapitalinkomst.¹⁸ Det är endast tillåtet att använda schablonregeln för andelarna i ett företag, 57 kap 11a§.

¹⁶ Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, Almendal s.456.

¹⁷ Socialförsäkringsbalken, 58 kap 26 & 27 §§.

¹⁸ Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, Almendal s. 458.

2.3 Huvudregeln

Denna regel är främst avsedd för stora företag med många anställda som skulle förlora allt för mycket på schablonregeln. Huvudregeln består av två delar och är lite mer komplicerad än förenklingsregeln.

Det man först måste göra är att fastställa underlaget för årets gränsbelopp. Enligt 57 kap 12§ IL är underlaget det omkostnadsbelopp som skulle användas om andelen avyttrats vid årets ingång. Detta multipliceras sedan med statslåneräntan uppräknat med nio procentenheter. Tillfälliga kapitaltillskott, som gjorts endast för att få ett högre gränsbelopp ska det bortses från enligt samma paragraf.

Andra delen av beräkningen utgår från företagets utbetalda lönesumma. Det lönebaserade utrymmet är enligt 57 kap 16§ 50 % av löneunderlaget enligt 17 och 18§ och ska fördelas lika på andelarna. Det lönebaserade utrymmet för delägarens samtliga andelar får inte överstiga ett belopp som motsvarar 50 gånger kontant ersättning som menas i 17§ och som delägaren eller någon närstående fått från företaget eller dotterföretag under året före beskattningsåret.

I 57 kap 17§ anges det mer exakt hur lönebaserat utrymme ska beräknas. Löneunderlaget beräknas på sådan kontant ersättning som hos ägaren ska tas upp i inkomstslaget tjänst, och som året före beskattningsåret har lämnats till arbetstagarna i företaget och dotterbolag.

För att få räkna lönebaserat utrymme uppställs vissa krav i 57 kap 19§

1. andelsägaren äger andelar i företaget som motsvarar minst fyra procent av kapitalet i företaget, och

2. andelsägaren eller någon närstående under året före beskattningsåret fått sådan kontant ersättning som avses i 17 § första stycket från företaget och dess dotterföretag med ett belopp som sammanlagt inte understiger det lägsta av

– sex inkomstbasbelopp med tillägg för fem procent av den sammanlagda kontanta ersättningen i företaget och i dess dotterföretag, och

- 9,6 inkomstbasbelopp.

Det är framförallt det sedan 2014 införda kapitalandelskravet under punkt ett ovan som jag kommer fokusera på i denna uppsats.

3. Kapitalandelskravet

3.1 Har företagen anpassat sig till 3:12 reglerna?

ESO, expertgruppen för offentlig ekonomi, presenterade 2012 en undersökning av 3:12-reglerna där fokus låg på inkomstmvandling. Genom en empirisk undersökning utreddes om reglerna från 2006 utgjorde incitament för inkomstmvandling.

Eftersom det i det svenska skattesystemet föreligger en så pass stor skillnad mellan den progressiva skatten i inkomstlaget tjänst och den proportionella kapitalinkomstskatten finns det incitament att omvandla tjänsteinkomster till kapitalinkomster.¹⁹ Man fastslår att möjligheterna att omvandla inkomst genom 3:12-reglerna är begränsade, men reglerna för hur mycket som kan tas ut som utdelning är generösa.²⁰

Den empiriska undersökningen gav följande resultat

- Flera fåmansföretag, som tidigare inte gett utdelning började med detta 2006. Exempelvis initierade mer än 20 % av fåmansföretag utdelning. Detta fortsatte trots finanskrisen.
- Nystartade företag har färre ”riktiga investerare”.
- Fler skal- och holdingbolag efter reformen.

Undersökningen visar alltså att de totala inkomsterna tjänade i fåmansföretag ökade efter reformen, främst genom större och fler utdelningar. Främst höginkomsttagare bildade nya fåmansföretag, och denna grupp tog även ut stor del av sin inkomst som kapital genom utdelningar. Antalet holdingbolag ökade också väsentligt, vilket främst höginkomsttagare tjänar på.²¹

Enligt undersökningen ser det alltså ut som företagare anpassat sig till reglerna som trädde i kraft 2006. Man kan då ställa sig frågan om det verkligen är så märkvärdigt.

¹⁹ Alstadsaeter & Jacob, s. 81.

²⁰ A.a.

²¹ A.a. s, 88.

Mats Tjernberg skriver i en artikel i skattenytt att det står klart att företagare, om de velat, kunnat anpassa sin vinstplanering och ägarpolitik för maximal utdelning. Men Tjernberg menar också, att detta inte är något anmärkningsvärt. Att sedan utfallet av dessa regler blivit allt för förmånligt och är något som regeringen nu vill täppa igen är en annan sak.²²

ESOs undersökning ger alltså stöd för det överutnyttjande av 2006-års reform som regeringen genom införandet av kapitalandelskravet vill komma till rätta med.

3.2 2014-års ändring

Det var 1 januari 2014 som det så kallade kapitalandelskravet infördes som en förutsättning för att få räkna lönebaserat utrymme. Detta införande var inte helt okontroversiellt och har fått massiv kritik från såväl företagare som jurister. Jag kommer nedan utveckla argument som förts av (dåvarande) regeringen samt kritikerna. Jag ska också försöka redogöra för syftet med denna ändring, om de uppfyllts eller rent av är ett misslyckande.

Kravet på ett kapitalandelskrav är alltså relativt nyinfört, vilket gör det lite svårt att till fullo se konsekvenserna av det. Det som numera krävs är att delägaren innehar andelar som motsvarar 4 % av kapitalet i företaget. En ägare som innehar mindre än detta har inte rätt att tillgodoräkna sig lönebaserat utrymme, vilket leder till att en större andel kommer beskattas i inkomstslaget tjänst. Detta kan innebära en skillnad i beskattning till upp emot 27 %. Man kan då ställa sig frågan vad syftet var med införandet av en sådan regel. Det ska vi nu undersöka närmare.

3.3 Syfte med kapitalandelskravet

Som nämnts ovan reformerades löneunderlagsregeln 2006. Syftet var då att främja risktagande, samtidigt som den preventiva funktionen inte skulle undermineras. I en

²² Tjernberg, s.751.

promemoria, som lades fram inför beskattningsåret 2014, ansåg regeringen dock att det genom 2006 års lagändring gått för långt. Delägare kunde i allt för stor utsträckning beskattas i inkomstslaget kapital, vilket ledde till överkompensation för delägare i stora företag med många anställda.²³ Regeringen menar, att genom utformningen av 3:12-reglerna har andelsägare i stora företag med många aktiva delägare kunnat tillgodoräkna sig höga lönebaserade utrymme, som möjliggjort stora utdelningar i inkomstslaget kapital. Detta innebär en förmånligare beskattning än om det skulle beskattats i inkomstslaget tjänst. Det har dessutom kunnat ske till en låg risk på grund av det spridda ägandet. Eftersom det inte funnits något krav på minsta kapitalinsats kan en anställd vinna stor fördel genom att välja att bli delägare och därigenom sänka sin skattesats ordentligt. 3:12-reglernas legitimitet har undergrävts, det finns därför behov av att begränsa användningen av löneunderlagsregeln, så den bättre uppfyller det preventiva syfte, som regelverket är skapat för.²⁴

Utgångspunkten vid utformningen av 3:12-reglerna var fåmansföretag med ett begränsat ägande. Enligt dagens regler omfattas även företag med spritt ägande om delägarna är aktiva i betydande omfattning, företaget ej är marknadsnoterat samt att det inte finns betydande utomståendeägande. Detta innebär, att antalet delägare i praktiken kan vara obegränsat.²⁵

Det är främst den generösa löneunderlagsregeln i kombination med 57 kap 3§ IL, som säger, att alla aktiva delägare räknas som en delägare, som bidragit till den överkompensation som regeringen nu anser vara fallet. Genom dessa regler möjliggörs det för företag med relativt låga löneuttag, men med många anställda, att ta ut stor del av resultatet som lågt beskattad kapitalinkomst. Genom 57 kap 3§ IL har det blivit förmånligt att träda in i ett företag som delägare och plocka ut inkomst som kapital istället för lön, alltså precis det man velat undvika med lagstiftningen, nämligen att arbetsinkomster omvandlas till kapitalinkomster. Att ersätta anställda på detta sätt riskerar att undergräva legitimiteten i hela skattesystemet. Därför föreslås ett införande av kapitalandelskrav, för att förhindra sådan skatteplanering, som innebär att högt beskattad förvärvsinkomst istället beskattas som lågt beskattad kapitalinkomst.²⁶

²³ Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen 2014, s. 35.

²⁴ Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen 2014, s. 36.

²⁵ Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen 2014, lagrådsremiss, s 40.

²⁶ Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen 2014, s. 37-38.

4. Empiri

4.1 Lagrådet

Lagrådet inleder med att konstatera att, trots att det rör en mindre del av regelsystemet, kommer ändringen att få betydelse för en stor mängd företag och deras ägare.

Angående kapitalandelskravet menar lagrådet, att det är sannolikt att ett sådant krav i kombination med ett höjt löneuttagskrav, motverkar en överkompensation. Man konstaterar dock även att utöver att många har intresse för reglernas funktion har de också förmågan att analysera kring dem, och hur man kan kringgå dem. Genom en enkel omorganisation, där företaget delas upp i mindre enheter, kan man kringgå kravet. Den eftersträlvade effekten skulle därför enkelt kunna utebli.²⁷ Om ändringen får avsedd effekt, anser också lagrådet, att det medför tröskeleffekter, som inte utvärderats eller analyserats, och som skulle kunna påverka företagens konkurrenssituation.²⁸

Lagrådet menar, att det inte kan anses orimligt, att det i ett system som reglerar beskattning av kapitalinkomster, finns ett krav på kapitalandel, men uppmärksammar att ett sådant krav kan motverka ägares vilja att knyta medarbetare till företaget genom att erbjuda en kapitalandel. Incitamentet för mindre företagare att anställa kan därför påverkas negativt av kapitalandelskravet.²⁹

Sammantaget menar lagrådet, att det är osäkert om ett införande av kapitalandelskrav uppfyller det angivna syftet med ändringen. Man ser också en fara med att problem kan uppkomma vid tillämpning i praktiken.³⁰

²⁷Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen 2014, yttrande s. 5-6.

²⁸A.a s.6.

²⁹A.a. 7.

³⁰A.a. s 7.

4.2 Remissinstanser

Flera remissinstanser anser att löneunderlagsregeln måste ändras för att komma tillrätta med inkomstomvandling, dock har de invändningar mot hur det ska göras. Bland annat advokatfirman Vinge anser det angeläget med en förändring, som stoppar att företag ger ut låga löner, samtidigt som delägarna får stora utdelningar som beskattas lågt i inkomstslaget kapital. Man menar att för att reglerna ska behålla sin legitimitet måste det ske åtstramningar.³¹

Ett flertal remissinstanser avstyrker förslaget. Däribland Sveriges advokatsamfund, som ifrågasätter om det råder speciella omständigheter i stora fåmansföretag som inte längre legitimerar tillämpningen av löneunderlagsregeln. De menar att de speciella omständigheter som hänvisas till, likväl kan föreligga i ett företag med en delägare och fem anställda. Regeringens påstående, att det blivit förmånligt att bilda stora verksamheter med många aktiva delägare och anställda är därför felaktigt. Istället förordnar advokatsamfundet en justering av reglerna genom utökat lönekrav samt höjning av skattesatsen inom gränobeloppet alternativt förändring av beräkningen av löneunderlaget genom en sänkning av taket för hur stort det lönebaserade utrymmet kan bli.

Bland annat Företagarna, NDS, Sveriges advokatsamfund och SRF menar att förslaget om kapitalandelskrav medför tröskeeffekter, snedvrider konkurrensen och skapar incitament att dela upp företagen i mindre enheter. De anser också att förslaget motverkar tillväxt och effektiva sammanslagningar av mindre företag. Dessutom befarar de att investeringsviljan minskar.³²

4.3 Regeringens skäl till förslaget

Regeringens bedömning är dock att i fåmansföretag med många delägare och många anställda är möjligt att tillgodogöra sig stora lågbeskattade utdelningar, till en väldigt låg risk. Detta innebär, att sådana företag har en konkurrensfördel gentemot mindre fåmansbolag. Syftet med förslaget är att begränsa användningen av löneunderlag när

³¹ vissa skattefrågor inför budgetpropositionen 2014, lagrådsremiss s 37.

³² vissa skattefrågor inför budgetpropositionen 2014, lagrådsremiss S. 45

risken inte står i proportion till den skattelättnad som regeln ger. Regeringen är också medveten om att regeln skulle innebära vissa tröskeeffekter. Det är dock inte företagets beskattning som drabbas, utan beskattning på delägarnivå. Därför kan man anta att företagets konkurrenssituation påverkas först om företaget väljer att anpassa sin organisation efter vad som ger den mest förmånliga beskattningen för delägarna. Utöver detta måste tröskeeffekterna ses med hänsyn tagen till motivet till förslaget, nämligen att motverka inkomstomvandling och behålla legitimiteten i skattesystemet. Delägare som investerat kapital kommer fortfarande åtnjuta förmånlig beskattning då omkostnadsbeloppet uppgående med statslåneräntan plus nio procentenheter fortfarande kommer beskattas med 20 %.

Ett antal remissinstanser har också påtalat, att det kommer bli svårare att rekrytera nyckelpersoner till företag, då man inte kan erbjuda delägarskap. Regeringen menar dock att 3:12- reglerna aldrig varit menade att användas som ett lockbete för att komma i åtnjutande av förmånlig beskattning. Har 3:12-reglerna använts i detta syfte kommer kapitalandelskravet sannolikt få betydelse för framtida rekryteringar, dock är det precis den typ av delägarskap, som regeringen vill begränsa. Regeringen menar snarare att om reglerna rent faktiskt använts så, är det ett uttryck för att de överutnyttjats.

Vidare har en del remissinstanser ifrågasatt att reglerna har använts i syfte att belöna medarbetare genom delägarskap. Mot bakgrund av detta ser inte heller regeringen varför det skulle bli svårare att rekrytera medarbetare genom att ej erbjuda dem delägarskap.³³

4.4 Reaktionen

Svenskt näringsliv har genomfört en studie genom att intervjua olika företagare angående deras synpunkter på regeringens förslag om förändrade 3:12-regler.

En av dessa är Mats Bayard, som är VD på It-företaget Triona. Företaget är beroende av att kunna knyta personer med spetskompetens till sig för att utvecklas. För att kunna locka och behålla medarbetare i företaget är det viktigt, att kunna erbjuda köp av aktieposter. Bayard menar, att det blir svårare att behålla nyckelpersoner om de nya reglerna införs. Han menar också, att förutsättningarna för dem som investerat i

³³ Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen 2014, lagrådsremiss s. 46-47.

företaget drastiskt förändras. Aktierna kommer att bli beskattade i inkomstslaget tjänst, precis som lön med en skattesats upp till 57 %, istället för i inkomstslaget kapital med 20 %. Det nya kravet innebär alltså, att en delägare måste äga 4 % av kapitalet för att ta del av den förmånliga beskattningen på 20 %. Det är det ytterst få som gör, dels för att det är för dyrt att köpa in sig på en så stor kapitalandel, men även för att grundarna sällan vill ge ifrån sig så mycket av kontrollen. Det finns inte någon anledning att vara delägare i mindre tillväxtföretag, när man får större värdetillväxt på annat håll och även Bayard själv säger, att han investerar sina pengar på annat håll om förslaget går genom. Enligt Bayard kommer förslaget slå mot helt andra företagsgrupper än finansministern initialt velat stoppa.³⁴

En annan person, som intervjuats, är Johan Skarborg, som är koncernchef på Academic works. Han berättar att en central del i deras affärsstrategi är att få medarbetare att bli delägare, och han menar att det blir mycket svårare med skärpta 3:12-regler. Skarborg säger att de har en kultur för att attrahera de mest talangfulla personerna och få dem att stanna och utvecklas. För att kunna åstadkomma detta är erbjudandet om delägarskap centralt. Academic Works erbjuder även marknadsmässiga löner, och mer därtill. Det är en förutsättning för att attrahera nyckelpersoner. Erbjudandet om delägarskap är dock det, som får medarbetare att stanna och få dem att bry sig ännu mer om företagets framgångar, menar Skarborg. Många medarbetare har därför belånat sig upp till flera hundratusentals kronor för att kunna köpa in sig. De har tagit en betydande risk och satsat ordentliga belopp. Ägarförutsättningarna ser ut så att Skarborg tillsammans med en medgrundare är huvudägare med 60 %. 20% ägs av ett investmentbolag och resterande 20 % är fördelade på knappt 200 anställda, som betalat marknadsmässiga priser för sina andelar. Ägarstrukturen gör dock att går förslaget om andelskrav genom kommer inte någon att komma över tröskeln. Därmed sätter det stopp för ägarengagemang för medarbetare.³⁵

³⁴

Företagare om regeringens 3:12-förslag

[http://www.svensktnaringsliv.se/migration_catalog/Rapporter_och_opinionsmaterial/Rapporters/foretagare-om-regeringens-312-forslag_573799.html/BINARY/F%C3%B6retagare%20om%20regeringens%203:12-f%C3%B6rslag,](http://www.svensktnaringsliv.se/migration_catalog/Rapporter_och_opinionsmaterial/Rapporters/foretagare-om-regeringens-312-forslag_573799.html/BINARY/F%C3%B6retagare%20om%20regeringens%203:12-f%C3%B6rslag,17/12 2015 s 5.)
17/12 2015 s 5.

³⁵ A.a s. 7-8.

Ytterligare en, som uttryckt missnöje med förslaget, är Lars Jansson som är VD för familjeföretaget Wasa express & åkeri med dotterbolag. Jansson har även ett starkt engagemang för näringslivsfrågor. Han är ledamot i Svenskt Näringslivs SME-kommitté och Näringslivets skattedelegation.

Han menar, att det är väsentligt, att skattereglerna ska göra så att Sverige är förstahandsval för företag som vill satsa. Jansson tycker det är viktigt, att skatter är rättvisa och motiverade för att ge rätt incitament till företagen. Han påpekar, att det de senaste tio åren skett stora förbättringar inom skattesystemet, och att det vore väldigt olyckligt om den trenden nu vände. Han menar att kapitalandelskravet är orimligt och kommer få förödande och oavsiktliga konsekvenser. Dessutom sänder förslaget helt fel signaler till företagare. Skärpt beskattning, krångligare regler och ökad osäkerhet om framtiden är inget som lockar den som vill satsa på företagande, påpekar Jansson. Han menar att för att få företag att växa så som exempelvis spotify eller skype gjort krävs att Sverige är det självklara valet för företag. Det nya förslaget skulle få motsatt effekt och hämma företagsklimatet, vara dåligt för ekonomin och i längden hota välfärden.³⁶

Sven-Olof Lodin är negativ till hur utfallet av de regler han var med och utformade 2006 har blivit. I en artikel i SvD uttrycker han, att det finns behov av att täppa igen reglerna. SvD har gjort en undersökning som visar att flera av Sveriges största revisions- och advokatfirmor handlar med så kallade "nakna aktier". Det innebär, att en medarbetare får köpa en aktie till ett väldigt lågt pris och har ingen rätt att överlåta den till annan än företaget eller en ny delägare. Man menar att PWC är ett extremfall i detta avseende. Här ska en medarbetare nämligen kunna köpa in sig på en aktie för 10 kr, vilket sedan ger en utdelning på 10 000 kr.

Lodin slår fast att när det gäller "nakna aktier", på grund av det skeva förhållandet mellan pris och förväntad avkastning, inte innebär något riktigt risktagande bör delägarna inte heller omfattas av de förmånliga reglerna. Lodin menar att en lösning på problemet kan vara att genom ett lagstiftningstillägg innebärande att ägare till aktier i "flerfåmansföretag", som utgör en särskild grupp i lagen dit stora konsultföretag hör,

³⁶ *Företagare om regeringens 3:12-förslag*

http://www.svensktnaringsliv.se/migration_catalog/Rapporter_och_opinionsmaterial/Rapporters/foretagare-om-regeringens-312-forslag_573799.html/BINARY/F%C3%B6retagare%20om%20regeringens%203:12-f%C3%B6rslag,17/12,s-17-18

inte ska ha rätt att tillämpa lönesummeregeln, om aktierna inte ger ett fullödigt ägarskap utan annan begränsning än hembudsskyldigheten till verkligt pris.³⁷

I ytterligare en artikel berättar Lodin om syftet med reglerna som infördes 2006. Han berättar att tanken var att de stora företagen inte skulle bli bestraffade av fåmansbeskattningen. Syftet var att stimulera företag att ta den ekonomiska risk som krävs för att växa. Han är tydlig med att påpeka att revisorerna, som i fallet med PWC, med deras gynnsamma aktieutdelning inte tar någon risk.³⁸

5. Analys

5.1 Inledande kommentarer

Ovan har jag presenterat vad kapitalandelskravet innebär, vad regeringen hade för syfte med införandet samt åsikter och reaktioner på förslaget. Viktigt att hålla i minnet när man läser de olika åsikterna är vad personerna själva har för intresse och hur de påverkas av införandet. Införandets främsta skäl var att stoppa stora konsultföretag från omotiverat förmånlig beskattning. Det är kanske inte en helt okvalificerad gissning att de grupperna är negativt inställda till förslaget och söker alla möjligheter till kritik.

Man kan också fundera över hur väl kapitalandelskravet stämmer överens med det övergripande syftet med 3:12-reglerna.

5.2 Har syftet med kapitalandelskravet uppfyllts?

Det är viktigt att ett skattesystem är legitimt och rättvist. Vi har ovan sett att situationen när det gäller fåmansföretag är mer problematiskt eftersom det civilrättsligt föreligger ett tvåpartsförhållande, medan det i praktiken oftast föreligger en ekonomisk enhet

³⁷ *Lagändring krävs mot revisorernas skattekyphål*, <http://www.svd.se/lagandring-kravs-mot-revisorernas-skattekryphal/om/debatt>, 17/12 2015.

³⁸ *Skattenestor vill täppa till revisorernas kryphål* <http://www.svd.se/skattenestor-vill-tappa-till-revisorernas-kryphal>, 17/12-15.

mellan ägare och företag. Det krävs alltså speciella regler som begränsar otillbörligt gynnande av delägarna samtidigt som de inte begränsar utvecklingsmöjligheterna i näringslivet.

Uppenbarligen har detta varit en väldigt svår balansgång och med tanke på att det ligger en utredning angående 3:12-reglerna som ska presenteras i september 2016 är det inte helt osannolikt att reglerna kommer genomgå ytterligare förändringar.³⁹

Tanken med införandet av kapitalandelskravet var att komma åt de delägare som helt enkelt inte var förtjänta av att plocka ut stora utdelningar som lågbeskattad kapitalinkomst. Detta på grund av att deras risktagande ej stod i proportion med de lättnader systemet gav. Det är kanske inget konstigt. Ett högre risktagande motiverar en större avkastning. Vanligtvis kan man nog utgå från att marknaden själv reglerar detta. Säkra investeringar ger låga avkastningar, medan riskfyllda är osäkrare men ger också möjlighet till ordentlig avkastning. Det är detta som inte riktigt är verklighet när det gäller fåmansföretag. Genom att alla aktiva delägare räknas som en delägare har vad som klassas som fåmansföretag kraftigt utvidgats. Detta i kombination med en generös löneunderlagsregel har gjort, att stora utdelningar kan tas ut. Regelverket gör att det inte riktigt har betydelse vad som verkligen är utdelning då det kommer skattas enligt en på förväg bestämd modell. Om andelar genererar en tillräckligt hög avkastning kommer utdelningen att tjänstebeskrivas oavsett. Häri ligger svårigheten att träffa rätt, att den preventiva funktionen upprätthålls samtidigt som det ur legitimitets -och neutralitetsperspektiv är rättfärdigat. Det blir problematiskt, som visat sig flera gånger, att fastställa nivåer för gränobelopp, som varken är för generösa eller för begränsande. Utöver detta finns det ett annat perspektiv att se på de problem, som regeringen ansåg att 2006-års reform resulterat i, nämligen att det främst var höginkomsttagare som gynnades. Detta var aldrig avsikten med ändringarna, de skulle gynna företagande och risktagande, inte uppmuntra höginkomsttagare att sätta sig på bolag och plocka ut stora utdelningar med generös beskattning. I förlängningen kan detta bidra till ökade klyftor i samhället, något som de flesta inte anser vara varken önskvärt eller bra för samhället överlag.

³⁹ Dir 2015:2.

Den senaste lagändringen från 2006 ansåg alltså regeringen blivit för generös. Det är väldigt tydligt med att syftet är att strama åt 3:12-reglerna. Dock inte för alla, man vill fortfarande gynna små fåmansföretag.

Som framgått i intervjuerna ovan har företagare flaggat för att det nu skulle bli mindre förmånligt att investera i ett företag, där man är aktiv. Är detta verkligen önskvärt? För visst är detta en fullt rimlig konsekvens. Om en medarbetare inte kan eller får köpa in sig på en andel motsvarande minst 4 % blir det kanske rent av en dålig investering. Genom att investera i aktier i ett företag där man inte är aktiv kan man försäkra sig om att undvika behöva beskatta utdelning i inkomstslaget tjänst. Ur ett neutralitets och legitimitetsperspektiv kan detta inte anses lyckat, då personer beskattas olika beroende på om man är aktiv eller ej samt skulle kunna få effekt för var man investerar kapital.

Lagrådet uppmärksammar att det skulle vara enkelt att kringgå kravet genom omstruktureringar inom företaget. Genom att dela upp företaget i mindre enheter skulle företag kunna klara sig undan. Detta kan knappast vara önskvärt varken ur ett skattemässigt eller näringslivsperspektiv. Om företag omstrukturerar på detta vis skulle den preventiva funktionen med förslaget urholkas. Det skulle kunna hämma tillväxten i näringslivet, genom att företag inte vill växa. Å andra sidan, som regeringen menar på, borde inte företag anpassa sin verksamhet efter hur delägare kan få mest förmånlig beskattning. Men är detta kanske endast önsketänkande medan verkligheten ser ut på ett annat sätt? Sverige är ett land med hög beskattning, är det verkligen konstigt att företag söker lösningar som ger den förmånligaste skattesituationen? Antagligen inte. Jag håller med Tjernberg i hans resonemang angående att det inte är något märkligt med att företag anpassar sig efter de regler, som är mest förmånliga. Att reglerna sedan gav ett annat utfall än man avsett, är en helt annan sak. Därutöver har reglerna blivit ett incitament för inkomstomvandling. Att lön tagits ut genom utdelning är inte en anpassning utan ett utnyttjande. Mycket vill ha mer helt enkelt.

Utöver detta har det pekats på att andelskravet skulle innebära konkurrenssnedvridning. Små och stora företag skulle inte kunna erbjuda sina delägare samma förmåner. Detta är visserligen sant, men om man ser tillbaka på själva syftet med fåmansreglerna är de inte tänkt att omfatta företag med stor ägarkrets. 57 kap 3§ IL gör

det möjligt med ett stort antal delägare. Det är främst denna bestämmelse i kombination med det generösa löneutrymmet som gör att regeringen anser att lagstiftningen behöver skärpas. Genom införandet av andelskravet blir det teoretiskt endast möjligt att vara 25 delägare. Det jag ifrågasätter är om dessa "förmåner" verkligen är motiverade i företag där ägandekretsen är spridd. Jag återkommer till detta nedan.

5.3 Alternativa lösningar

Kanske hade en lösning varit att begränsa användningen av lönesummeregeln för stora fåmansföretag. Detta är något Sven-Olof Lodin är inne på. Genom att begränsa detta i företag där det inte finns något verkligt risktagande, exempelvis i fallet med PWC. När aktier säljs långt under marknadsvärde borde förmånsbeskattning utgå, men så är inte fallet då aktierna saknar marknadsvärde.

Många är överens om regelverket måste ses över, och att reglerna från 2006 har fått ett annat utfall än vad som avsetts. Syftet var att komma åt de företag där det inte fanns ett verkligt risktagande. Små partnerföretag kommer dock inte alls att drabbas, och större kan enkelt omstrukturera. Kravet kommer istället slå hårt mot stora fåmansföretag med spritt ägande. I många av dessa företag säljs aktier till marknadspris och innebär ett reellt risktagande.

Kanske är det som Tjernberg är inne på, att reglerna sparat ut. Detta regelverk har lappats och lagats så mycket, att man kanske måste inse, att det gjort sitt. Man täpper igen på ett ställe och det läcker ut på ett nytt. Många försök har gjorts att träffa rätt men har misslyckats gång på gång. Inte bara är det resurs och tidskrävande att ständigt ändra i samma regelverk, förutsebarheten för de som faktiskt behöver anpassa sig efter lagen försvinner också. Syftet med lagstiftningen har även ändrats väsentligt, från preventiv till främjande, tillbaka till preventiv.

Inte heller är det helt anpassat för att reglera företag med stor spridning. Jag ställer mig också frågan om fåmanslagstiftningen verkligen är motiverad i "flerfåmansföretagen"?

Är det kanske bättre om man håller sig till huvuddefinitionen av vad som är ett fåmansföretag, och låter resten omfattas av de vanliga reglerna som gäller för aktiebolag. Alltså att regelverket tillämpas i de situationer som det från början är utformat att tillämpas på. Ett förslag hade då varit att avskaffa utvidgningen gällande att alla aktiva delägare ska ses som en. Framförallt eftersom denna bestämmelse motiverades med att det ska gå att driva konsult- och partnerföretag, vilket regeringen med kapitalandelskravet vill strypa åt.

Som framkommit ovan anses kapitalandelskravet hämma tillväxt, alltså drabba stora fåmansföretag med spritt ägande, som exempelvis Academic Works. Företag likt dessa vill komma i åtnjutande av den förmånliga beskattningen som regelverket från 2006 inneburit. Enligt mitt förslag om avskaffning av 57 kap 3§ IL skulle sådana företag inte längre omfattas. Ett argument emot detta skulle då vara att man gör det svårare för fåmansföretag att konkurrera och knyta nyckelpersoner till företagen. Men man kan ändå fråga sig om det verkligen är motiverat för denna typ av företag att komma i åtnjutande av lättnadsreglerna. Självklart vill ett företag som vant sig vid en fördel inte se den gå förlorad. Frågan är ändå om det inte är något som måste göras, för att komma till rätta med den problematik som 3:12-reglerna konstant ger upphov till.

6. Slutsats

Sammanfattningsvis har jag svårt att se att kapitalandelskravet kommer leda till det eftersträlvade resultatet. Det finns för många brister såväl ur ett neutralitets, legitimitets och preventivt perspektiv. Dilemmat består i att behålla ett bra klimat för företag att växa i samtidigt som skattesystem inte urholkas. Staten har ett intresse av att driva in skatter för att finansiera statsapparaten men också för att upprätthålla ett legitimt och neutralt skattesystem. Det är tydligt vad tanken med kapitalandelskravet är och den anser jag vara god. Som jag nämnt ovan anser jag dock att kapitalandelskravet kommer få konsekvenser, som ej är önskvärda.

Det återstår att se, om kapitalandelskravet kommer att finnas kvar efter att den pågående utredningen presenterats. Min personliga gissning är, att kravet kommer att gå i graven.

Käll-och litteraturförteckning

Källor:

Prop. 1989/90:110

Prop. 2005:06/40

Prop. 2013/14:1 Budgetproposition för 2014

Dir. 2015:2 – tilläggsdirektiv till utredningen om översyn av beskattningen vid ägarskifte i fåmansföretag

Finansdepartementets promemoria - Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen 2014

Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen 2014, yttrande

Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen 2014, remissvar

Reformerad ägarbeskattning- effektivitet, prevention, legitimitet

Författningar:

Inkomstskattelag (1999:1229)

Socialförsäkringsbalken (2010:110)

Litteratur:

Alstadsaeter, Annette & Martin, Jakob - Income shifting in Sweden – An empirical evaluation of the 3:12-rules, 2012

Kleineman, Jan, Rättsdogmatisk metod, i Korling, Fredric & Zamboni, Mauro (red.), Juridisk metodlära, 1. uppl., Studentlitteratur, Lund, 2013

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon-Almedal, Teresa (2013) – Inkomstskatt – del 2, Studentlitteratur

Tjernberg, Mats (2006) - Beskattning av fåmansföretag, Thomson Fakta

Tjernberg, Mats – Förslaget till ändrade fåmansföretagsregler från 2014, Skattenytt 2013, s. 750-756

Elektroniska källor:

Skattenestor vill täppa till revisorernas kryphål

<http://www.svd.se/skattenestor-vill-tappa-till-revisorernas-kryphal>,

Svenskt näringsliv, Företagare om regeringens 3:12-förslag, kontrollerad 21/12 2015.

http://www.svensknaringsliv.se/migration_catalog/Rapporter_och_opinionsmaterial/Rapporters/foretagare-om-regeringens-312-

[forslag_573799.html/BINARY/F%C3%B6retagare%20om%20regeringens%203:12-f%C3%B6rslag](http://www.svensknaringsliv.se/migration_catalog/Rapporter_och_opinionsmaterial/Rapporters/foretagare-om-regeringens-312-forslag_573799.html/BINARY/F%C3%B6retagare%20om%20regeringens%203:12-f%C3%B6rslag), s 5.

Lodin, Lagändring krävs mot revisorernas skattekyphål, kontrollerad 21/12 2015.

<http://www.svd.se/lagandring-kravs-mot-revisorernas-skattekryphal/om/debatt>,