



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Martin Svanberg

Löneunderlagsregeln

*En diskussion om 2016 års föreslagna ändring ur ett
företagsekonomiskt och statsfinansiellt perspektiv*

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Kandidatuppsats på juristprogrammet
15 högskolepoäng

Handledare: Josefin Gooch

Termin: HT 2016

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRKORTNINGAR	3
1 INLEDNING	4
1.1 Bakgrund	4
1.2 Syfte och frågeställning	4
1.3 Avgränsning	5
1.4 Metod och perspektiv	5
1.5 Forskningsläge	6
1.6 Material	6
1.7 Disposition	7
2 GÄLLANDE RÄTT	8
2.1 Vad är ett fåmansföretag?	8
2.2 Kvalificerad andel	8
2.3 Gränsbeloppet	9
2.3.1 Årets gränsbelopp – förenklingsregeln och huvudregeln	9
2.3.1.1 Lönebaserat utrymme	10
3 3:12-REGLERNAS INFÖRANDE OCH UTVECKLING	11
3.1 Allmänt	11
3.2 Löneunderlagsregeln	11
3.2.1 2006 års reform	12
3.2.1.1 Konsekvenser	13
3.2.2 2014 års reform	15
3.2.2.1 Konsekvenser	16
4 UTREDNINGEN OM ÖVERSYN AV 3:12-REGLERNA	17
4.1 Bakgrund	17
4.2 Några av utredningens förslag	17
4.3 Förslag till ny löneunderlagsregel	18

4.3.1	Konsekvenser	21
4.3.1.1	Företagens tillväxt och delägarnas inkomster	21
4.3.1.2	Ökat entreprenörskap	22
4.3.1.3	Investeringar och sysselsättning	23
4.3.1.4	Förhindrandet av inkomstomvandling och ökade skatteintäkter	23
4.3.1.5	Konstruerade beräkningsexempel	25
5	ANALYS	27
	BILAGA A	31
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	37

Summary

The 3:12-rules is the name of the special rules that regulates the taxation of closely held corporations. In order for the rules to apply, a corporation must fit one of the three definitions and the partner's share must be qualified. The dividend allowance determines the amount that may be taxed as capital income. It is possible to expand this amount by including a wage based dividend allowance. This paper aims to investigate and analyse, which consequences the 2016 proposed change in the wage based dividend allowance could lead to for corporations and the state's fiscal interest, in comparison with previous alternatives. By looking at the effects on, for example, increased entrepreneurship and increased tax revenues, this paper takes a business and fiscal perspective.

These rules were introduced to prevent shareholders from being able to avoid the progressive tax by taking out their earned income as dividend. A backward-looking consequence analysis of the reforms of 2006 and 2014 shows that the rules have changed to promote entrepreneurship and prevent income shifting in various degrees and that there is to some extent divided opinions about what the previous changes have led to.

The investigation shows that the proposed change on the wage based dividend allowance will especially have a big effect on shareholders in smaller corporations or with a smaller share percentage. Possible consequences for corporations are reduced numbers of closely held corporations, reduced labour supply, lower dividends and increased emigration from Sweden. The abolition of the equity requirement will lead to a range of benefits. A possible consequence for the state is that the proposed change will lead to reduced tax revenues, despite the fact that it will prevent income shifting to a greater extent. Finally, it is not shown that the proposed tightening of the rules is motivated by the directives requirement for balance and increased tax revenues.

Sammanfattning

3:12-reglerna är beteckningen på de särskilda regler som gäller för beskattningen av fåmansföretag. För att omfattas av reglerna krävs det att företaget är ett fåmansföretag enligt någon av de tre definitionerna samt att delägarens andel är kvalificerad. Genom ett gränsbelopp avgörs hur stor del av en utdelning som kan beskattas som kapitalinkomst. Ett utrymme som löneunderlagsregeln kan utöka. Framställningen syftar till att utreda och analysera vilka företagsekonomiska och statsfinansiella konsekvenser 2016 års föreslagna ändring av löneunderlagsregeln kan tänkas medföra, i jämförelse med tidigare alternativ. Ett företagsekonomiskt och statsfinansiellt perspektiv anläggs genom att framställningen riktar in sig på förslagets effekter på bl.a. ökat entreprenörskap och ökade skatteintäkter.

Reglerna infördes för att motverka att delägare skulle kunna ta ut sin lön som utdelning och därmed undvika den progressiva skatten. En tillbakablickande konsekvensanalys till 2006 och 2014 års reform visar att reglerna ändrats för att främja företagande och motverka inkomstomvandling i olika grad och att det till viss del råder delade uppfattningar om vad ändringarna har lett till.

Framställningen har visat att den föreslagna ändringen av löneunderlagsregeln kommer att slå hårt mot framförallt delägare i mindre företag och delägare med mindre ägarandelar. Tänkbara företagsekonomiska konsekvenser är bl.a. ett minskat antal fåmansföretag, minskat arbetsutbud, lägre utdelningar samt ökad utflyttning från Sverige. Genom slopandet av kapitalandelskravet uppnås dock en rad fördelar. En tänkbar statsfinansiell konsekvens är att skärpningarna kommer att leda till minskade skatteintäkter, trots att inkomstomvandling kommer att motverkas i högre grad. Slutligen är det inte visat att de föreslagna skärpningarna är motiverade utifrån direktivens krav på balans och ökade skatteintäkter.

Förkortningar

Bet.	Betänkande
Dir.	Direktiv
ESO	Expertgruppen för Studier i Offentlig ekonomi
FRIDA	Statistiska Centralbyråns företagsregister och individdatabas
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
Mom.	Moment
Prop.	Proposition
RÅ	Regeringsrättens årsbok (numera HFD)
SOU	Statens offentliga utredningar

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Genom 1990/91 års skattereform infördes Sveriges duala skattesystem, där arbetsinkomster och kapitalinkomster kom att beskattas separat med skilda skattesatser. För att motverka inkomstomvandling, genom att delägare i fåmansföretag med höga arbetsinkomster tog ut lönen som utdelning, infördes särregler för beskattning av utdelning och kapitalvinst på aktier i fåmansföretag. Initialt placerades dessa särskilda regler i 3 § 12 mom. lag om statlig inkomstskatt (1947:576), därav de så kallade *3:12-reglerna*.¹ Idag finns 3:12-reglerna i huvudsak i 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, men även i 56 kap. IL som ger viktiga definitioner och hänvisningar.²

Sedan införandet har reglerna ändrats 23 gånger och genererat många rättsfall.³ Den 3 november 2016 överlämnade *Utredningen om översyn av 3:12-reglerna* sitt betänkande till regeringen.⁴ Förslagen har mottagit en hel del kritik i media, där de föreslagna ändringarnas effekter för framförallt företagande och entreprenörskap har diskuterats.⁵ Det är mot bakgrund av detta som framställningen är skriven.

1.2 Syfte och frågeställning

Syftet med framställningen är att utreda och analysera vilka företagsekonomiska och statsfinansiella konsekvenser som utredningens föreslagna ändring av löneunderlagsregeln kan tänkas medföra, i jämförelse med tidigare alternativ. Framställningen avser att undersöka förslagets effekter på bl.a. ökat entreprenörskap, fler arbetstillfällen, högre tillväxt samt förhindrandet av inkomstomvandling och ökade skatteintäkter.

Aspekter som utredningen vid utformningen av reglerna hade som uppdrag

¹ Prop. 1989/90:110 s. 467, 596 ff; Tivéus, 2014 s. 13 ff.

² Rydin, Båvall & Bartels, 2016 s. 60.

³ Svensson, SN 2015 s. 579 ff.

⁴ SOU 2016:75. Se avsnitt 4.

⁵ Se t.ex. Kardvik, SvD, 2016; TT, SvD, 2016. Se avsnitt 4.3 för förslagets effekter.

att balansera och förhålla sig till.⁶

För att uppnå framställningens syfte kommer följande frågeställningar att besvaras:

1. Vad är ett fåmansföretag och vad innebär det ur skatterättslig synvinkel?
2. Varför har 3:12-reglerna ändrats och vad har ändringarna lett till?
3. Vilka konsekvenser kan 2016 års föreslagna ändring av löneunderlagsregeln komma att få ur ett företagsekonomiskt och statsfinansiellt perspektiv?

1.3 Avgränsning

Då framställningen främst tar sikte på 2016 års översyn av 3:12-reglerna och dess förslag på ändring av löneunderlagsregeln, kommer inte hela fåmansföretagsregelverket att behandlas. En kortare kartläggning av gällande rätt görs. Vidare ägnas en betydande del av framställningen åt att beskriva två av de mest betydelsefulla reformeringarna av regelverket. Fokus ligger på 2016 års föreslagna ändring av löneunderlagsregeln, där en avgränsning görs till att undersöka effekterna på några särskilt utvalda aspekter. En avgränsning görs till att fokusera på utdelning, då de särskilda bestämmelser som gäller för kapitalvinst till viss del faller utanför framställningens syfte. Av utrymmesskäl kommer framställningen inte att beröra om de föreslagna ändringarna skulle medföra förenklingar.

1.4 Metod och perspektiv

För att kunna utreda och dra slutsatser kring vilka konsekvenser den föreslagna ändringen av löneunderlagsregeln kan komma att få, krävs det kunskap om gällande rätt. Därför ägnas framställningens första del åt att beskriva gällande rätt och av den anledningen lämpar sig en *rättsdogmatisk* metod väl.⁷ Vid användningen av en sådan metod är rättskällorna av central

⁶ Dir. 2015:2 s. 4.

⁷ Korling & Zamboni, 2013 s. 21 ff.

betydelse och ska användas i enlighet med rättskälleläran. Framställningen är därför systematiserad utifrån källornas inbördes ställning.⁸

Framställningens två efterföljande avsnitt baseras på en metod som kan beskrivas som en *jämförande konsekvensanalys*, där en tillbakablick görs till två tidigare reformer och dess konsekvenser, för att sedan titta på de föreslagna ändringarna och dess tänkbara konsekvenser. Framställningens perspektiv kan beskrivas som *företagsekonomiskt* och *statsfinansiellt*. Utredningens förslag presenteras, diskuteras och analyseras ur ett företagsekonomiskt perspektiv, där förslagets effekter på bl.a. ökat entreprenörskap, skapandet av fler arbetstillfällen och högre tillväxt utreds.⁹ Ett statsfinansiellt perspektiv anläggs genom att framställningen även ser till förslagets effekter på förhindrandet av inkomstomvandling och medförandet av ökade skatteintäkter.¹⁰

1.5 Forskningsläge

Det finns relativt mycket litteratur om fåmansföretag i förhållande till reglernas korta existens. Det finns i den skatterättsliga doktrinen i stort vissa delar som behandlar 3:12-reglerna.¹¹ Framförallt Mats Tjernberg, Urban Rydin och Bertil Båvall har genom sina böcker bidragit till skapandet och utvecklandet av doktrinen.¹² Tjernberg har även bidragit till en djupare förståelse för ämnet genom sin doktorsavhandling från 1999 samt genom publiceringen av flertalet artiklar.¹³

1.6 Material

Framställningens andra avsnitt ger en kortare återgivning av skattelagstiftningen. Här har främst Urban Rydins, Bertil Båvalls och Katarina Bartells *Beskattning av ägare till fåmansföretag* (2016) samt Ulf

⁸ Sandgren, 2005 s. 649 ff.

⁹ Förklaras närmare i avsnitt 4.3.1–3,5.

¹⁰ Förklaras närmare i avsnitt 4.3.1.4–5.

¹¹ Se t.ex. Lodin m.fl., D. 1, 2015.

¹² Se t.ex. Tjernberg, 2006; Rydin, Båvall & Bartels, 2016.

¹³ Tjernberg, 1999; se t.ex. Tjernberg, SN 2013.

Tivéus *Tretolv: skatt på kvalificerade andelar* (2014), varit av betydelse. Valet av dessa sekundärkällor motiveras med att framställningen härmed kan förmedla en djupare förståelse för gällande rätt. Framställningens tredje avsnitt har stort fokus på förarbeten, doktrin och andra skrivelser. Vad gäller samtliga artiklar i framställningen bör dock noteras att dessa kan innehålla subjektiva inslag som framhäver författarens åsikt. Dessutom kan artiklarnas självständiga auktoritet som rättskälla, i egenskap av artiklar, ifrågasättas.¹⁴ Förhållningssättet till artiklarna har dock varit kritiskt och de har använts som ett medel för att få djupare förståelse, men framförallt för att se hur reglerna kan diskuteras ur företagsekonomisk och statsfinansiell synvinkel.

Avsnitt fyra bygger till stora delar på SOU 2016:75, där rent språkliga fel kan förekomma. Utredningen är dessutom styrd av de direktiv den getts av regeringen, vilket innebär att det kan ha funnits flertalet argument och skäl som fallit utanför uppdraget.

1.7 Disposition

Framställningen inleds med avsnitt 2 som beskriver vad ett fåmansföretag är och vad det innebär ur skatterättslig synvinkel. Avsnitt 3 behandlar bakgrunden till reglerna med fokus på löneunderlagsregeln och i samband med denna redogörelse belyses även de konsekvenser som lagändringarna medfört. Avsnitten avser att skapa en grundläggande förståelse för regelverket samt möjliggöra en djupare konsekvensanalys av de föreslagna ändringarna. I avsnitt 4 ges en bakgrund till utredningens uppdrag samt en uppräknning av några av utredningens förslag. Vidare följer en längre redogörelse av utredningens förslagna ändring av löneunderlagsregeln, som följs upp med tänkbara företagsekonomiska och statsfinansiella konsekvenser. För att visa hur förslagen slår rent skattemässigt ges även några beräkningsexempel. I avsnitt 5 analyseras främst de företagsekonomiska och statsfinansiella konsekvenserna. Slutligen följer några avslutande reflektioner av mer övergripande karaktär.

¹⁴ Korling & Zamboni, 2013 s. 27.

2 Gällande rätt

2.1 Vad är ett fåmansföretag?

I 56 kap. 2 § IL finner vi den skatterättsliga grunddefinitionen av ett *fåmansföretag* och enligt dess 1 p. är det ett aktiebolag eller en ekonomisk förening där fyra eller färre delägare äger andelar som representerar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget. I 2 p. finns även en subsidiär definition. Bolaget får dessutom inte vara börsnoterat, vilket framgår av 56 kap. 3 § IL. Av 56 kap. 6 § 1 st. IL följer att benämningen *delägare* tar sikte på en fysisk person som, direkt eller indirekt, äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget.

För att företag inte ska kunna kringgå fåmansföretagsdefinitionen finns det i 57 kap. 3 § IL en utvidgad definition avseende särreglerna för kapitalvinst och utdelning. Enligt bestämmelsens 2 st. ska delägare och närstående till delägare, som är eller under något av de fem föregående beskattningsåren har varit verksamma i betydande omfattning i företaget alternativt i ett helt eller delvis, direkt eller indirekt, av företaget ägt fåmansföretag, anses som *en enda delägare*.¹⁵ Således kan ett företag vara ett fåmansföretag även om det finns fler än fyra verksamma delägare.¹⁶

2.2 Kvalificerad andel

För att omfattas av 3:12-reglerna krävs det dessutom att delägarens andel är *kvalificerad*. I syfte att identifiera om andelarna i företaget är kvalificerade, görs en individuell prövning för varje delägare.¹⁷ Enligt 57 kap. 4 § 1 st. IL är en andel kvalificerad om delägaren eller någon närstående har varit *verksam i betydande omfattning*¹⁸, i företaget eller i ett annat fåmansföretag

¹⁵ Rydin, Båvall & Bartels, 2016 s. 69 f.

¹⁶ Jfr RÅ 1993 ref. 99. Ett företag med 150 verksamma delägare med lika ägarandel ansågs vara ett fåmansföretag.

¹⁷ Rydin, Båvall & Bartels, 2016 s. 73.

¹⁸ Delägarens arbetsinsats ska ha haft stor betydelse för vinstgenereringen, se prop. 1989/90:110 s. 703. Samma krav uppställs i 57 kap. 3 § IL.

som bedriver samma eller likartad verksamhet, under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren. En andel anses också kvalificerad om företaget, direkt eller indirekt, ägt andelar i ett annat fåmansföretag under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren, samt att delägaren eller någon närstående har varit verksam i betydande omfattning i detta fåmansföretag under någon del av denna tid. Första definitionen av kvalificerad andel träffar således direktägande av fysisk person och den andra definitionen träffar ägande genom juridisk person.¹⁹

2.3 Gränsbeloppet

Av 57 kap. 20 § IL följer att utdelning på kvalificerad andel som ryms inom *gränsbeloppet* ska beskattas med 20 procent i inkomstslaget kapital. Överstigande del beskattas progressivt i inkomstslaget tjänst.²⁰ Det finns dock ett tak för tjänstebeskattningen enligt 57 kap. 20 a § IL på 90 inkomstbasbelopp²¹, där det som överstiger taket beskattas med 30 procent enligt 42 kap. 15 a § IL. Av 57 kap. 10 § 1 st. IL framgår att gränsbeloppet beräknas för kvalificerade andelar och är summan av *årets gränsbelopp*, inbegripit sparat utdelningsutrymme uppräknat med statslåneräntan ökad med tre procentenheter.

2.3.1 Årets gränsbelopp – förenklingsregeln och huvudregeln

Årets gränsbelopp kan enligt 57 kap. 11–12 §§ IL beräknas utifrån två olika metoder, *förenklingsregeln* eller *huvudregeln*. Förenklingsregeln är en schablonregel där årets gränsbelopp är två och tre fjärdedelars inkomstbasbelopp fördelat med lika belopp på andelarna i företaget. Huvudregeln däremot består av två delar, en kapitalbaserad och en

¹⁹ Rydin, Båvall & Bartels, 2016 s. 74 ff.

²⁰ En noggrannare analys av skillnad i beskattning mellan tjänste- och kapitalinkomster kräver att hänsyn tas till bolagsskatt respektive arbetsgivaravgift. Se 65 kap. 10 § IL och 2 kap. socialavgiftslagen (2000:980).

²¹ 57 kap. 9 § IL, med inkomstbasbelopp avses inkomstbasbeloppet enligt 58 kap. 26 och 27 §§ socialförsäkringsbalken (2010:110), för året före beskattningsåret. Regeringen fastställde inkomstbasbeloppet till 59 300 kronor för år 2016, se förordning (2015:537) om inkomstbasbelopp för år 2016.

lönebaserad del.²² Den kapitalbaserade delen innebär att årets gränsbelopp beräknas utifrån det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen hade avyttrats vid årets ingång, multiplicerat med statslåneräntan ökad med nio procentenheter. Med omkostnadsbelopp avses här det genomsnittliga omkostnadsbeloppet, vilket innefattar faktiska anskaffningsutgifter inklusive ovillkorade aktieägartillskott före beskattningsårets ingång.²³

2.3.1.1 Lönebaserat utrymme

Utöver den kapitalbaserade delen kan även en lönebaserad del inräknas. Detta lönebaserade utrymme är enligt 57 kap. 11 § 1 st. 2 p. IL baserat på föregående kalenderårs utbetalda löner i företaget. I 57 kap. 17 § 1 st. IL föreskrivs att med lön avses kontant ersättning till ägare av kvalificerade andelar samt till övriga anställda arbetstagare i företaget och i dess dotterföretag, som upptagits till skatt i inkomstslaget tjänst. Enligt 57 kap. 16 § 1 st. IL utgör det lönebaserade utrymmet 50 procent av löneunderlaget och fördelas med lika belopp på andelarna i företaget. I 57 kap. 16 § 3 st. IL finns dock ett tak, som innebär att det lönebaserade utrymmet per år för delägarens samtliga andelar, inte får överstiga 50 gånger den kontanta ersättningen från företaget och dess dotterföretag som andelsägaren eller någon närstående erhållit.

För att delägaren ska få tillämpa *löneunderlagsregeln*, dvs. få tillgodogöra sig det lönebaserade utrymmet vid fastställandet av årets gränsbelopp, uppställs i 57 kap. 19 § IL två krav, ett *kapitalandelskrav* och ett *löneuttagskrav*. Kapitalandelskravet innebär att delägaren vid ingången av beskattningsåret måste äga *minst fyra procent av aktiekapitalet* i bolaget.²⁴ För det andra krävs det enligt löneuttagskravet, att delägaren eller någon närstående haft ett löneuttag som inte understiger det lägsta av sex inkomstbasbelopp ökat med fem procent av den sammanlagda kontanta ersättningen i företaget *och* 9,6 inkomstbasbelopp.

²² Se hur huvudregeln tillämpas i avsnitt 4.5 och bilaga A.

²³ Tivéus, 2014 s. 85.

²⁴ Av skatterättsnämnden förhandsbesked, diarienummer 5-14/D, 2014, framgår att kapitalandelskravet tar sikte på andelen av aktiekapitalet.

3 3:12-reglernas införande och utveckling

3.1 Allmänt

Aktiebolaget är en självständig juridisk person, som kan förvärva rättigheter och ta på sig skyldigheter. I ett fåmansföretag är delägarna och bolaget i praktiken ofta en ekonomisk enhet, vilket innebär att ett reellt tvåpartsförhållande saknas. Delägare anses därför ha en möjlighet att välja att ta ut likvida medel från företaget som antingen lön eller utdelning.²⁵ Införandet av 3:12-reglerna skulle motverka lagstiftarens oro om att delägare kunde undslippa den progressiva beskattningen²⁶ genom att ta ut förvärvsinkomst upp till brytpunkten och därefter ta utdelning med proportionell beskattning.²⁷

Under 1990- och början av 2000-talet riktades kritik mot regelverket så som företagshämmande, vilket kan urskiljas i efterföljande reformeringar.²⁸ Den mest omfattande ändringen skedde år 2006, där 3:12-systemets karaktär förändrades till att även få tydliga inslag av att främja företagande. Reglerna avvek således allt mer från det initiala, preventiva syftet att begränsa inkomstomvandling. Efter regeringsskiftet 2006 genomförde Alliansregeringen ytterligare främjande justeringar, bl.a. för att stimulera entreprenörskap och ökad tillväxt.²⁹

3.2 Löneunderlagsregeln

En löneunderlagsregel introducerades först 1994 med motiveringen att det var nödvändigt att förbättra situationen för små och medelstora företag. Det

²⁵ Tjernberg, 2006 s. 16 f.

²⁶ Progressiv beskattning på upp till 57 procent i inkomstslaget tjänst, vid en beräkning på 32 procent kommunal inkomstskatt och 25 procent statlig inkomstskatt. Medelskattesats och medelskattkraft 1980–2016; 65 kap. 5 § IL.

²⁷ SOU 1989:33 s. 140 f; Tjernberg, 2006 s. 50; 65 kap. 7 § IL.

²⁸ Prop. 1993/94:50; prop. 2005/06:40; prop. 2006/07:1; Ericson & Fall, SN 2013 s. 842 f.

²⁹ Prop. 2005/06:40 s. 38, 55; prop. 2006/07:1 s. 152; Tjernberg, SN 2013 s. 750.

kapitalinkomstbeskattade utrymmet skulle därför utvidgas. Förekomsten och betydelsen av anställda kunde beaktas genom att man vid bestämmandet av det kapitalinkomstbeskattade utrymmet tog hänsyn till utbetalda löner. Detta skulle ge kompensation för de risker som förknippades med ökad sysselsättning och därigenom stimulera bolagens efterfråga på arbetskraft. Genom ett löneuttagskrav skulle även delägare ges incitament att ta ut lön över skiktgränsen.³⁰ Löneunderlagsregeln byggde på tanken att risken för inkomstomvandling minskade desto fler anställda det fanns.³¹

Avsnitt 3.2.1 och 3.2.2 nedan avser att ge en övergripande tillbakablick över 2006 och 2014 års reformer. Avsnitten kommer visa hur syftet med reglerna har förändrats samt vilka konsekvenser detta fört med sig.

3.2.1 2006 års reform

Vid 2006 års reform framhölls den ökade risk det innebar att ha många anställda samt vikten av att skattereglerna skulle uppfattas som legitima. Med dåvarande regler fanns det en ovilja att öka antalet anställda och ta ekonomiska risker, eftersom det inte genererade ett större mervärde då beskattningen var för stor. Reformeringen syftade därför bl.a. till att förbättra regelverkets effekter på risktagande i näringslivet, men reglerna skulle fortfarande motverka inkomstomvandling.³² Genom att ta direkt hänsyn till företagets utbetalda löner skulle proportionalitet och neutralitet uppnås. Det skulle även ge företagarna ett incitament till att anställa flera.³³

Mot bakgrund av detta infördes en utvidgad löneunderlagsregel där 20 procent av löneunderlaget och 50 procent av det löneunderlag som översteg 60 inkomstbasbelopp adderades till gränsbeloppet och beskattades med 20 procent, istället för tidigare 30. Av främst preventionsskäl skulle dock,

³⁰ Prop. 1993/94:234 s. 88 ff.

³¹ Tivéus, 2014 s. 92.

³² Prop. 2005/06:40 s. 38 ff; bet. 2005/06:SkU10 s. 14 f.

³³ Prop. 2005/06:40 s. 47; bet. 2005/06:SkU10 s. 14.

precis som tidigare, först tio inkomstbasbelopp dras av från löneunderlaget.³⁴

Det infördes även ett krav på delägare att göra ett visst löneuttag för att få tillämpa löneunderlagsregeln. Storleken på löneuttaget skulle inte vara för högt då det innebar en risk för vissa tröskeeffekter genom att vissa fåmansföretagare inte skulle kunna tillgodoräkna sig något löneunderlag. Samtidigt skulle det sättas tillräckligt högt för att fortfarande kunna motverka inkomstomvandling.³⁵

3.2.1.1 Konsekvenser

Det finns delade uppfattningar om 3:12-reglernas verkliga konsekvenser, vilket bl.a. framgår av den debatt som Johan Fall och Peter Ericsson haft med Annette Alstadsæter och Martin Jacob avseende sistnämndas ESO-rapport från 2012.³⁶ Alstadsæter och Jacob anser att inkomstomvandlingen ökat genom 2006 års reform och att en fjärdedel av alla nybildade fåmansföretag bildats i skatteundandragande syfte.³⁷ I Alstadsæter och Jacob samt Altin Vejsius ESO-rapport från 2014 dras slutsatsen att 2006 års reform inte lett till att det bildats fler nya fåmansföretag med faktisk verksamhet och att reformen inte påverkat sysselsättningen på ett systematiskt sätt.³⁸

Fall och Ericsson har kritiserat Alstadsæter och Jacob för att de fokuserat på inkomstomvandling, men inte i tillräcklig omfattning sett till skattens effekter för företagande och lagstiftarens motiv att främja företagande.³⁹ Fall och Ericsson har visat att de samlade utdelningarna till delägare i fåmansföretag stigit från tio miljarder år 2005 till ca. 40 miljarder kronor år 2011. Den största ökningen kom omedelbart efter reformen, då

³⁴ Prop. 2005/06:40 s. 44 ff.

³⁵ A.a. s. 47 ff. Löneuttaget fick inte understiga det lägsta av sex inkomstbasbelopp med tillägg av fem procent av den sammanlagda kontanta ersättningen till anställda i företaget och i dess dotterföretag och 15 inkomstbasbelopp.

³⁶ Alstadsæter & Jacob, 2012.

³⁷ Alstadsæter & Jacob, ED 2012 nr 8 s. 11.

³⁸ Alstadsæter, Jacob & Vejsiu, 2014; Alstadsæter, Jacob & Vejsiu, ED 2014 nr 7 s. 68 ff.

³⁹ Ericson & Fall, ED 2013 nr 1 s. 43.

utdelningarna mer än fördubblades till 21 miljarder kronor.⁴⁰ Summan av delägares tjänsteinkomster har samtidigt utvecklats i takt med, eller till och med aningen snabbare än, den svenska ekonomin i övrigt.⁴¹ Författarna hävdar att en del av de ökade utdelningarna torde härröra från vinster intjänade före 2006, men anser det osannolikt att medlen skulle delats ut i samma omfattning om reglerna inte ändrats. De är av den uppfattningen att ambitionerna att stimulera företagande haft positiva effekter med ökade skatteintäkter som följd.⁴²

Alstadsäter och Jacob däremot ser ökningen av utdelningar, men anser inte att det är en indikation på ökad ekonomisk aktivitet. Enligt dem hade inkomstskatteökningen blivit ännu större utan inkomstomvandling.⁴³ Enligt Fall och Ericsson är det dock mer rimligt att utvärdera en regeländring genom att jämföra utfallet då den nya regeln tillämpas på den nya skattebasen med utfallet då den gamla regeln tillämpas på den gamla skattebasen. Vilket enligt deras beräkningar inneburit att staten under perioden 2006–2014 fått in ca. 30 miljarder kronor mer än vad den gamla skattesatsen och utdelningsnivån före reformen lyckades inbringa.⁴⁴

Utredningsexperterna Annika Fritsch, Richard Hellenius och Ulla Werkell skriver i ett särskilt yttrande i SOU 2016:75, att de anser att skatteintäkterna från utdelningar ökat kraftigt jämfört med om 2006 års reform inte hade genomförts. Skatteintäkterna har växt från någon dryg miljard kronor från år 2006 vilket fram till och med år 2014 inneburit mer än 30 miljarder kronor. Experterna konstaterar dock att reformen år 2006 inte är den enda orsaken till denna ökning, utan att konjunkturutveckling, inverkan från andra regelverk samt andra beteendeförändringar också påverkat. Experterna anser vidare att en del av utdelningarna torde härröra från vinster intjänade före 2006.⁴⁵ Enligt experterna har lönesumman i fåmansföretag utvecklats i

⁴⁰ Ericson & Fall, SN 2013 s. 849 ff.

⁴¹ A.a. s. 850.

⁴² A.a. s. 851; Svensson, SN 2015 s. 593.

⁴³ Alstadsäter & Jacob, ED 2013 nr 2 s. 57 ff.

⁴⁴ Ericson & Fall, ED 2013 nr 3 s. 65 f; Fall & Hellenius, 2016 s. 9.

⁴⁵ SOU 2016:75 s. 494.

ungefär samma takt som lönesumman för hela ekonomin och genererat motsvarande skatteintäkter. Experterna drar därför slutsatsen att de reformer som skett i syfte att stimulera nyföretagande och göra det mer attraktivt att driva företag, har varit lyckade även ur ett strikt statsfinansiellt perspektiv.⁴⁶

3.2.2 2014 års reform

Regeringen var av uppfattningen att dåvarande regler innebar att personer med ett mycket litet ägande kunde tillgodoräkna sig skattelättnader som var avsedda för risktagande entreprenörer.⁴⁷ Kombinationen av 2006 års förmånliga löneunderlagsregel och den utvidgade definitionen i 57 kap. 3 § IL ledde till att det blev lönsamt att bilda stora företag med många anställda och många verksamma delägare. Då företagen i allmänhet hade ett litet behov av att återinvestera vinsten, gav löneunderlagsregeln ett väldigt gynnsamt beskattningsutfall för delägarna. Det var dock viktigt att 3:12-systemet i sin helhet inte påverkades negativt, varför regeringen föreslog en utökning av det lönebaserade utrymmet och en sänkning av det högsta löneuttagskravet som kompensation för införandet av ett kapitalandelskrav på fyra procent.⁴⁸

Det ansågs motiverat att ”fasa ut” delägare till bolag med många anställda som uppfyllt löneuttagskravet från fördelningsreglernas tillämpningsområde, genom att ändra så att 50 procent av hela löneunderlaget fick användas. Detta eftersom anställning innebar ökad ekonomisk risk samt att en ganska stor del av anställdas bidrag till bolagets vinst utgjorde kapitalinkomst. Förslaget skulle vidare uppmuntra och skapa incitament för fåmansföretag att anställa.⁴⁹

Genom 2014 års lagändringar fick vi dagens gällande bestämmelser.⁵⁰

⁴⁶ A.a. s. 495 f.

⁴⁷ Tjernberg, SN 2013 s. 750.

⁴⁸ Prop. 2013/14:1 s. 260 ff.

⁴⁹ A.a. s. 278 f; Rydin, Båvall & Bartels, 2016 s. 347.

⁵⁰ Se avsnitt 2.3.1.1.

3.2.2.1 Konsekvenser

Kapitalandelskravet ger företag incitament att undvika upplägg med fler än 25 delägare och att undvika att erbjuda delägarskap under fyra procents ägarandel. Detta skapar i sig trösklar då kravet kan göra det svårare att knyta nyckelpersoner till företaget, men även att behålla befintliga.⁵¹ Syftet att stimulera anställningar kan därför påverkas negativt.⁵² I budgetpropositionen för 2014 samt i SOU 2016:75 konstateras det dock, att syftet med 3:12-reglerna inte är att locka nyckelpersoner genom att de får lägre skatt än andra.⁵³

I SOU 2016:75 framgår det också att kapitalandelskravet har brister. Skattebelastningen kan variera starkt för delägare till jämförelsevis lika företag, men med olika stort antal delägare. Detta riskerar att skapa inlåsnings effekter genom att hämma expansion och sammanslagningar av företag. Genom att snarlika företags delägare kan få olika skattesituation beroende på ägarstruktur, påverkas dessutom konkurrenssituationen.⁵⁴

Eftersom det lönebaserade utrymmet blev större inkomstår 2014 ökade antalet tillämpare av löneunderlagsregeln från 60 410 till ca. 68 000.⁵⁵

⁵¹ Prop. 2013/14:1 s. 264; Ericson & Fall, SN 2013 s. 846 f; angående fåmansföretags anpassningar se Lagerström & Cervenka, SVT, 2015.

⁵² Lagrådets yttrande, *Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen för 2014*, utdrag ur protokoll vid sammanträde 2013-06-19 s. 6.

⁵³ Prop. 2013/14:1 s. 267; SOU 2016:75 s. 186.

⁵⁴ SOU 2016:75 s. 180 f; Ericson & Fall, SN 2013 s. 847.

⁵⁵ Rydin, Båvall & Bartels, 2016 s. 347.

4 Utredningen om översyn av 3:12-reglerna

4.1 Bakgrund

Den 13 mars 2014 påbörjades *Utredningen om översyn av 3:12-reglerna*.⁵⁶ Utredningen fick i uppdrag att se över beskattningen vid ägarskiften i fåmansföretag.⁵⁷ Den 15 januari 2015 utökades utredningens uppdrag till att även innefatta en översyn av 3:12-reglerna i syfte att begränsa möjligheterna till inkomstomvandling.⁵⁸ Här framgick att företag och dess ägare skulle ha goda skattemässiga villkor och att skatter skulle tas ut på ett effektivt sätt. Det var viktigt att stimulera företagande, öka investeringar samt skapa nya arbetstillfällen. Det framhölls att 3:12-reglernas utformning var av betydelse för incitamenten att starta, driva och utveckla företag. Vid utformningen av reglerna var det viktigt att hitta en bra balans mellan syftet att skapa positiva effekter som ökat entreprenörskap, fler arbetstillfällen och högre tillväxt samt det preventiva syftet att förhindra inkomstomvandling. Det var även viktigt att de regler som föreslogs i möjligaste mån var enkla att tillämpa för att skattesystemet skulle uppfattas som rättvist och rimligt. Förslagen skulle dessutom medföra ökade skatteintäkter.⁵⁹

4.2 Några av utredningens förslag

Förslagen till ändrade regler består bl.a. av:

- Höjd skatt från 20 procent till 25 procent på utdelningar och kapitalvinster inom gränsbeloppet.⁶⁰
- Takbeloppen för beskattning i inkomstslaget tjänst av utdelning och kapitalvinst slås samman till ett takbelopp om 100 inkomstbasbelopp per år.⁶¹

⁵⁶ Fi 2014:06.

⁵⁷ Dir. 2014:42.

⁵⁸ Dir. 2015:2.

⁵⁹ A.a. s. 4 ff. Dessa syfte analyseras i avsnitt 5.

⁶⁰ SOU 2016:75 s. 262.

⁶¹ A.a. s. 231 ff.

- Det som överstiger gränsbeloppet samt takbeloppet föreslås beskattas i inkomstslaget kapital, med 25 procent istället för dagens 30 procent.⁶²
- Gränsbeloppet enligt förenklingsregeln föreslås sänkas till en och tre fjärdedelars inkomstbasbelopp.⁶³

Remissvar ska ha kommit in till Finansdepartementet senast 10 februari 2017.⁶⁴

Nedanstående avsnitt kommer att redogöra för utredningens förslag på ändring av nuvarande löneunderlagsregel. Därefter kommer tänkbara konsekvenser med förslaget att presenteras.

4.3 Förslag till ny löneunderlagsregel

Enligt utredningen kan det lönebaserade utrymmet, som idag uppgår till 50 procent av lönerna, inte försvaras eller anses förenligt med hänsyn till de neutralitets- och likformighetsskäl som ligger bakom 3:12-reglerna.⁶⁵ Detta främst av anledningen att ett stort antal företag får gränsbelopp som motsvarar en utdelningsnivå som kraftigt överstiger företagets vinster.⁶⁶

I betänkandet föreslår utredningen därför att det lönebaserade utrymmet ska förändras genom att beräkningen individualiseras och att nivån sänks. Delägarnas löner ska dock fortfarande få räknas med i löneunderlaget.⁶⁷

Förslaget innebär att löneunderlaget fördelas utifrån andel i bolaget och beräknas enligt följande:

- 10 procent av löneunderlaget upp till 8 inkomstbasbelopp (474 400 kronor)
- 25 procent av löneunderlaget mellan 8 och 60 inkomstbasbelopp (474 400–3 558 000 kronor)

⁶² A.a. s. 259 ff.

⁶³ A.a. s. 221. Jfr avsnitt 2.3.1.

⁶⁴ Remiss av SOU 2016:75, diarienummer Fi2016/03965/S1.

⁶⁵ SOU 2016:75 s. 186. Jfr. avsnitt 3.2.1–2.

⁶⁶ A.a. s. 176 f.

⁶⁷ A.a. s. 187.

- 50 procent av löneunderlaget överstigande 60 inkomstbasbelopp (< 3 558 000 kronor)⁶⁸

Dessutom föreslår utredningen att det görs en gemensam beräkning för närstående och att löneunderlaget därefter fördelas mellan dem i förhållande till deras andelar i företaget.⁶⁹

Utredningen anser att det i detta alternativ tas hänsyn till de negativa konsekvenser som det skulle innebära för bl.a. innovationsföretag samt små och växande företag om delägarnas löner exkluderades från löneunderlaget.⁷⁰ Utredningen anser vidare att alternativet avsevärt minskar möjligheterna till inkomstomvandling och tillväxten av gränsbelopp, trots att delägarnas egen lön får räknas med. Detta mot bakgrund av att ovannämnda tre skikt införs, att löneunderlaget individualiseras samt att löneuttagskravet till viss del höjs.⁷¹ Genom att löneunderlaget fördelas mellan delägarna innan det lönebaserade utrymmet beräknas, försvinner fördelen med att vara flera aktiva delägare.⁷²

Det första skiktet i löneunderlagstrappan föreslås vara upp till åtta inkomstbasbelopp då utredningen anser att en samordning med löneuttagskravet bör ske.⁷³

Vad gäller löneuttagskravets storlek så anser utredningen att det är rimligt att anta att en fåmansföretagare strävar efter att ta ut en viss lön för att tillförsäkra sig högsta möjliga arbetsbaserade förmåner från socialförsäkringen. Åtta inkomstbasbelopp motsvarar i princip taket för pensionsgrundande inkomst och kravet överstiger till viss del den nedre skiktgränsen för statlig inkomstskatt.⁷⁴ Utredningen föreslår därför en

⁶⁸ Beloppen avser 2016 års inkomstbasbelopp, se not 21.

⁶⁹ SOU 2016:75 s. 196.

⁷⁰ A.a. s. 193.

⁷¹ A.a. s. 195 f.

⁷² A.a. s. 202.

⁷³ A.a. s. 196.

⁷⁴ A.a. s. 197, 209.

höjning av golvet för löneuttagskravet till åtta inkomstbasbelopp, med ett tillägg av fem procent av delägare och närståendes löneunderlag.⁷⁵

Ett individualiserat löneuttagskrav säkerställer vidare att delägaren, åtminstone till viss del, tillgodogör sig värdet av sitt eget arbete i företaget genom lön och därför motverkas inkomstomvandling. För att löneuttagskravet ska kunna minska risken för inkomstomvandling på ett bättre sätt samt för att upprätthålla progressiviteten i beskattningen av arbetsinkomster, föreslår utredningen att taket höjs en bra bit över den övre brytpunkten för statlig skatt vid knappa 11 inkomstbasbelopp. Mot bakgrund av detta anser utredningen att taket inte bör ligga lägre än den ursprungliga nivån på 15 inkomstbasbelopp.⁷⁶

Som tidigare nämnts finns det med dagens regler ett tak för det lönebaserade utrymmet på 50 gånger den egna eller närståendes lön.⁷⁷ Mot bakgrund av de föreslagna ändringarna anser utredningen att det inte längre finns ett behov av ett tak. Taket föreslås därför tas bort.⁷⁸

Utredningen anser även att de föreslagna ändringarna minskar möjligheterna att utnyttja bestämmelserna i sådan omfattning att kapitalandelskravet, som infördes i och med 2014 års lagändring, också kan tas bort.⁷⁹

Genom den föreslagna ändringen av löneunderlagsregeln, anser utredningen att det görs en rimlig avvägning mellan intresset att begränsa inkomstomvandling och att ge goda villkor för delägarna i fåmansföretag.⁸⁰

⁷⁵ A.a. s. 207. Golvet är i praktiken 8,42 inkomstbasbelopp (8/0,95), vilket innebär att minsta möjliga löneuttag för att få utnyttja det lönebaserade utrymmet är 499 306 kronor, jfr. not 21.

⁷⁶ A.a. s. 207 ff. Jfr. avsnitt 3.2.1.

⁷⁷ Se avsnitt 2.3.1.1.

⁷⁸ SOU 2016:75 s. 211 f.

⁷⁹ A.a. s. 202 f.

⁸⁰ A.a. s. 201.

4.3.1 Konsekvenser

Detta avsnitt kommer att lyfta fram tänkbara företagsekonomiska och statsfinansiella konsekvenser med utredningens föreslagna ändring av löneunderlagsregeln. Konsekvenserna kommer sedan att analyseras i avsnitt 5. Det bör dock uppmärksammas att både utvärderingar bakåt och prognoser framåt är beroende av premisser som delvis är okända, och i många fall omöjliga att belägga.

4.3.1.1 Företagens tillväxt och delägarnas inkomster

År 2014 fanns det totalt 295 000 fåmansföretag och i hela 43 000 av de 68 000 fåmansföretag som beräknade ett lönebaserat utrymme var löneunderlaget lägre än 60 inkomstbasbelopp.⁸¹ Således påverkas främst de delägare vars löneunderlag underskrider denna nivå. Utredningen lyfter dock fram att det ska beaktas att förändringarna kommer att leda till att det blir mindre förmånligt att beräkna ett lönebaserat utrymme och att det därför lär bli mindre förekommande. Enligt utredningen kommer förändringen innebära att delägare som har många anställda per delägare och således ett högt löneunderlag per delägare, även fortsättningsvis kommer kunna beräkna ett högt lönebaserat utrymme.⁸² Detta gäller framförallt de delägare som nu kan beräkna ett lönebaserat utrymme efter att kapitalandelskravet slopats.⁸³

Av Fritsch, Hellenius och Werkells särskilda yttrande framgår att de anser att skärpningarna kan slå hårt mot reglernas legitimitet. För en delägare med ett löneunderlag motsvarande 60 inkomstbasbelopp, kommer ändringen innebära mer än en halvering av det lönebaserade utrymmet. Enligt experterna är skärpningarna alltför kraftiga, bl.a. mot bakgrund av att de två första löneunderlagsskikten kommer att slå hårt mot delägare i mindre företag och delägare med mindre ägarandelar.⁸⁴

⁸¹ FRIDA; SOU 2016:75 s. 118, 141.

⁸² SOU 2016:75 s. 200 f.

⁸³ A.a. s. 412, 428 f.

⁸⁴ A.a. s. 498 f.

Genom att golvet i löneuttagskravet höjs så berörs de delägare som idag har ett lägre löneuttagskrav.⁸⁵ Höjningen av taket motsvarar en ökad månadslön från ca. 47 000 kronor till ca. 74 000 kronor⁸⁶, där den senare lönenivån enligt Fritsch, Hellenius och Werkell är främmande i flertalet branscher/verksamheter. Ökningen riskerar därför att slå hårt mot vissa delägare i företag med många anställda.⁸⁷

4.3.1.2 Ökat entreprenörskap

Utredningen konstaterar att om de ekonomiska villkoren försämras för delägare i fåmansföretag, kan det få till följd att antalet fåmansföretag minskar eller att ökningstakten avtar.⁸⁸

Enligt Fritsch, Hellenius och Werkell borde en större del av utredningens konsekvensanalys ha inriktats på konsekvenser som minskat arbetsutbud, minskat företagande och lägre utdelningar. Konsekvenser som förslagen enligt utredningen själv kan komma att leda till och som enligt nyss nämnda utredningsexperter kan få avsevärda effekter för samhällsekonomin i stort. Framförallt då Sverige mer än någonsin behöver fler företag, fler arbetstillfällen och ökad tillväxt.⁸⁹

Entreprenörskapsutredningen fick år 2015 i uppdrag av regeringen att identifiera hinder och möjligheter samt lämna förslag på åtgärder för förbättrandet och utvecklandet av innovations- och entreprenörskapsklimatet i Sverige. I direktivet fanns ett förbud mot att lämna förslag på ändringar avseende skatter.⁹⁰ Trots detta konstaterade utredningen att skatter sannolikt är det viktigaste och mest kraftfulla ramverk som den politiska makten förfogar över för att skapa en dynamisk och entreprenörskapsinriktad miljö. De konstaterade att skatter som berör entreprenörskap och innovation låg relativt högt i Sverige och att sämre förutsättningar än i våra

⁸⁵ A.a. s. 211.

⁸⁶ Se avsnitt 2.3.1.1, 4.3. Jfr. not 21.

⁸⁷ SOU 2016:75 s. 499.

⁸⁸ A.a. s. 409.

⁸⁹ A.a. s. 502.

⁹⁰ Dir. 2015:10 s. 1 ff.

konkurrentländer när det gäller bl.a. totalt skattetryck, inkomstskatter, skattesatser på kapitalinkomster och utdelningar på sikt riskerar att urholka konkurrens- och attraktionskraften i Sverige.⁹¹

4.3.1.3 Investeringar och sysselsättning

Utredningen anser att sysselsättningen kan komma att påverkas på lång sikt eftersom ett ökat skatteuttag, speciellt i ett inledningsskede, kan påverka benägenheten att starta företag. Sysselsättningen kan även komma att påverkas om färre fåmansföretag etableras. Utredningen anser dock att de inte har någon möjlighet att kvantifiera en eventuell effekt på sysselsättningen.⁹²

Enligt Fritsch, Hellenius och Werkell medför skärpningarna allvarliga risker för negativa effekter för både företagandet och skattebaserna. Reglernas brist på förutsebarhet slår allvarligt mot företagande, investeringar och arbetstillfällen.⁹³

Genom avskaffandet av kapitalandelskravet ökar dock likabehandlingen av delägare i företag av olika storlek och de tröskeeffekter som kravet ger upphov till försvinner.⁹⁴

4.3.1.4 Förhindrandet av inkomstomvandling och ökade skatteintäkter

Genom den föreslagna ändringen av löneunderlagsregeln, kommer en större andel av delägarnas utdelningar att beskattas som inkomst av tjänst istället för som inkomst av kapital och således motverka inkomstomvandling.⁹⁵

Utredningen beräknar att de föreslagna ändringarna ska leda till ökade skatteintäkter med 4,8 miljarder kronor. Denna beräkning tar dock inte

⁹¹ SOU 2016:72 s. 23 f.

⁹² SOU 2016:75 s. 436.

⁹³ A.a. s. 497.

⁹⁴ A.a. s. 203. Se avsnitt 3.2.2.1.

⁹⁵ A.a. s. 207 ff.

hänsyn till alla anpassningar som delägarna kan tänkas vidta.⁹⁶ Delägare som tidigare använde förenklingsregeln kommer att gå över till att använda huvudregeln då kapitalandelskravet slopas och tvärtom vad gäller delägare som inte längre uppfyller det höjda löneuttagskravet. Det finns anpassningar som utredningen till skillnad från nyss nämnda anpassningar *inte kan* räkna på, så som att arbetsutbudet minskar eller att vinstmedel återinvesteras istället för att delas ut. Enligt utredningen kommer delägarnas anpassning att leda till minskade skatteintäkter med ca. 1,1 miljarder kronor.⁹⁷ Utredningens uppfattning är att anpassningarna sannolikt blir mer omfattande.⁹⁸

Enligt Rydin, Båvall och Bartels kommer höjningen av skattesatsen leda till ökade skatteintäkter med kanske tre miljarder kronor, vid oförändrat utdelningsbeteende hos delägarna. Sänkta procentsatser i löneunderlagsregeln och höjningen av löneuttagskravet kommer däremot att påverka viljan att ta utdelningar i negativ riktning. För inkomstår 2014 låg utdelningsnivån på 59,45 miljarder kronor och författarna konstaterar att en sänkning av utdelningsnivån till ca. 50 miljarder kronor kommer leda till oförändrade skatteintäkter, medan lägre utdelningsnivå minskar samhällets skatteintäkter.⁹⁹

Enligt Fritsch, Hellenius och Werkell finns det en påtaglig risk för att de skärpningar som föreslås kommer att få motsatt effekt mot vad de företagsfrämjande reformerna fått. Att skärpningarna alltså kommer leda till svagare utveckling för skattebaserna och minskade skatteintäkter. Experterna anser att utredningen inte visat att de föreslagna skärpningarna är motiverade utifrån de krav på balans och ökade skatteintäkter som framgår av direktiven.¹⁰⁰

⁹⁶ A.a. s. 410 f.

⁹⁷ A.a. s. 415 ff.

⁹⁸ A.a. s. 435.

⁹⁹ Rydin, Båvall & Bartels, 2016 s. 361 f.

¹⁰⁰ SOU 2016:75 s. 496 f.

Enligt Bo Svensson finns det vid alltför långtgående försämringar för fåmansföretagsägarna, en överhängande risk att skatteintäkterna från utdelningar minskar drastiskt och att det som följd skapas inlåsnings effekter av bolagens utdelningsbara vinstmedel. Svensson anser dessutom att intresset för utflyttning från Sverige kan öka vid alltför långtgående försämringar av reglerna.¹⁰¹

4.3.1.5 Konstruerade beräkningsexempel

Genom nedanstående fyra exempel illustreras hur de föreslagna reglerna träffar delägare och fåmansföretag av varierad storlek. Genom att i en tabell ställa upp gällande regler mot de föreslagna reglerna, går det att bilda sig en helhetsuppfattning om hur de olika alternativen slår. Beräkningarna utgår ifrån att samtliga fåmansföretag har ett omkostnadsbelopp på 50 000 kronor och att det inte finns något sparutrymme. Utdelning utöver gränobeloppet träffas av marginalskatt på 57 procent.¹⁰²

Exempel 1 – en ensam ägare

En delägare som äger samtliga andelar. Det finns inga anställda i företaget utöver ägaren. Ägaren tar ut en egen lön på 400 000 kronor. Vid beräkningen av årets gränobelopp använder delägaren huvudregeln enligt kolumnen *gällande* och förenklingsregeln enligt kolumnen *förslag*.

	Gällande	Förslag
Utdelning	200 000	200 000
Gränobelopp	204 825	103 775
Löneuttagskrav	375 800	0
Skatt	40 000	80 792
Kvar efter skatt	160 000 (80 %)	119 208 (59,6 %)

Exempel 2 – en av två delägare

Två delägare som äger vardera 50 procent. Företaget har totala löner på 500 000 kronor. Delägaren tar ut en egen lön på 600 000 kronor. Vid

¹⁰¹ Svensson, SN 2015 s. 595.

¹⁰² Se bilaga A för detaljerad beskrivning av uträkningarna i exemplen.

beräkningen av årets gränsbelopp använder delägaren huvudregeln och får ett löneunderlag.

	Gällande	Förslag
Utdelning	1 000 000	1 000 000
Gränsbelopp	1 254 825	558 665
Löneuttagskrav	569 280	599 400
Skatt	200 000	391 226
Kvar efter skatt	800 000 (80 %)	609 234 (60,9 %)

Exempel 3 – en av tio delägare

Tio delägare med vardera 10 procent ägarandel. Företaget har totala löner på 35 250 000 kronor. Delägaren tar ut en egen lön på 900 000 kronor. Vid beräkningen av årets gränsbelopp använder delägaren huvudregeln och får ett löneunderlag.

	Gällande	Förslag
Utdelning	1 700 000	1 700 000
Gränsbelopp	1 767 325	814 915
Löneuttagskrav	569 280	650 650
Skatt	340 000	708 227
Kvar efter skatt	1 360 000 (80 %)	991 773 (58,3 %)

Exempel 4 – en av fyra delägare

En jämförelse mellan lönebaserat utrymme och löneuttagskravet vid fyra delägare med vardera 25 procent ägarandel.

Löneunderlag i företaget	Gällande regler		Förslag	
	Lönebaserat utrymme	Löneuttagskrav	Lönebaserat utrymme	Löneuttagskrav
500 000	62 500	380 800	12 500	480 650
5 000 000	625 000	569 280	241 340	563 900
10 000 000	1 250 000	569 280	553 840	599 400
20 000 000	2 500 000	569 280	1 539 340	724 400
40 000 000	5 000 000	569 280	4 039 340	889 500

5 Analys

I avsnitt 2–3 har framställningens två första frågeställningar besvarats. Den tredje frågeställningen har i viss mån berörts i avsnitt 4. Framställningens analys kommer således primärt att avse den tredje frågeställningen.

Undersökningen har visat att utredningens föreslagna ändring av löneunderlagsregeln kan komma att få flertalet företagsekonomiska konsekvenser för fåmansföretag och entreprenörer, men även statsfinansiella konsekvenser för staten.¹⁰³

Den föreslagna ändringen av löneunderlagsregeln kommer att slå hårt mot delägare i mindre företag och delägare med mindre ägarandelar. Exempel ett och två i de konstruerade beräkningsexemplen visar att utredningens förslag kommer att innebära en klar försämring för fåmansföretagare utan andra anställda än ägaren/ägarna samt för företag med lägre lönesummor. Dessa beräkningsexempel i kombination med att löneunderlaget var lägre än 60 inkomstbasbelopp i 43 000 av 68 000 fåmansföretag, stärker Fritsch, Hellenius och Werkells påstående om att skärpningarna kan komma att slå hårt mot reglernas legitimitet.

En analys av beräkningsexempel 3 är att även företag med många delägare påverkas negativt av individualiseringen då det krävs större löneunderlag för att nå upp till 50-procentnivån. I exempel 3 kan vi konstatera att det krävs en lönesumma på över 35 580 000 kronor för att 50-procentnivån överhuvudtaget ska uppnås.¹⁰⁴ Med 10 delägarlöner på 900 000 kronor skulle det trots den höga utbetalda lönen krävas 59 anställda till med en snittlön på 450 000 kronor per år. Något som i min mening ter sig märkligt om det ursprungliga syftet med 50-procentnivån i att ”fasa ut” delägare med många anställda, kvarstår.

¹⁰³ Se avsnitt 4.

¹⁰⁴ Jfr avsnitt 4.3.

Av beräkningsexempel 4 kan vi sluta oss till att företag med ett högt löneunderlag och många anställda per delägare inte kommer att drabbas lika hårt, under förutsättning att verksamheten har råd att betala de höga lönerna. Vidare går det att utläsa att den procentbaserade minskningen av gränsbeloppet uppgår till mellan 1–960 660 kronor per individ.

Ytterligare en företagsekonomisk konsekvens för företag med många delägare, men som idag omfattas av kapitalandelskravet, är att de föreslagna reglerna skulle kunna leda till en viss förbättring genom att de ges möjligheten att beräkna ett lönebaserat utrymme. Andra effekter är att konkurrensneutralitet uppnås samt att det blir enklare att knyta nyckelpersoner till företaget. Återigen bör dock uppmärksammas att detta är under förutsättning att verksamheten har råd att betala de höga lönerna.

Mot bakgrund av den tillbakablickande konsekvensanalysen av 2006 års reform anser jag vidare att det finns en risk för att oviljan att öka antalet anställda och ta ekonomiska risker kan komma tillbaka, då utredningens förslag till ny löneunderlagsregel kommer innebära att det blir mindre förmånligt att driva fåmansföretag. En tänkbar företagsekonomisk konsekvens är således att antalet fåmansföretag minskar eller att ökningstakten avtar. Det faktum att Alstadsæter och Jacob samt Vejsiu anser att 2006 års reform inte påverkat nyföretagandet eller sysselsättningen på ett systematiskt sätt innebär inte att skärpningarna inte skulle kunna leda till minskat arbetsutbud, minskat företagande och lägre utdelningar. Konsekvenser som utredningen själv lyft fram som tänkbara.

I min mening har framställningen visat att de föreslagna ändringarna utgör alltför långtgående försämringar för fåmansföretagsägarna och enligt Svensson finns det då en risk för att utdelningsnivåerna kommer att minska och att inlåsnings effekter av bolagens utdelningsbara vinstmedel skapas. Svensson hävdar även att intresset för utflyttning från Sverige kan öka. I min mening får detta stöd av entreprenörskapsutredningens konstaterade om att sämre förutsättningar än i våra konkurrentländer vad gäller bl.a. totalt

skattetryck, inkomstskatter och skattesatser på utdelningar på sikt riskerar att urholka konkurrens- och attraktionskraften i Sverige.

Något som i sin tur kan komma att påverka utredningens förhoppning om att förslagen ska leda till ökade skatteintäkter med 4,8 miljarder kronor.

Utredningen tar viss hänsyn till delägares förväntade anpassningar men konstaterar att de sannolikt blir mer omfattande. Mot bakgrund av den tillbakablickande konsekvensanalysen av 2006 års reform samt de anpassningar som gjordes för att undvika kapitalandelskravet efter 2014 års ändring, har utredningen i min mening underskattat delägares anpassningsnivå.

Fritsch, Hellenius och Werkell anser att skärpningarna kan leda till svagare utveckling för skattebaserna och minskade skatteintäkter. Enligt Rydin, Båvall och Bartell kommer en sänkning av utdelningsnivån från 59,45 miljarder till mindre än ca. 50 miljarder leda till minskade skatteintäkter. Det räcker alltså med en procentuell nedgång på ca. 16 procent. Mot bakgrund av att utdelningarna omedelbart efter 2006 års reform ökade med mer än 100 procent, finns det i min mening en beaktansvärd risk för att skärpningarna kan komma att leda till minskade skatteintäkter. Jag anser att tillbakablickningen till 2006 och 2014 års reform visat att reglernas nivå av förmånlighet i hög utsträckning påverkar delägares utdelningsnivå.

Utifrån det material som presenterats råder det vidare enighet om att utdelningar till delägare i fåmansföretag stigit kraftigt och att skatteintäkterna ökat efter 2006 års reform. Något som dock talar emot Alstadsæter och Jacobs argument om att inkomstskatteökningen blivit ännu större utan inkomstomvandling, är det faktum att delägares utdelningar flerdubblats efter 2006 års reform samt att tjänsteinkomsten mer eller mindre utvecklats i takt med lönesummans utveckling för hela den svenska ekonomin. För att generera motsvarande skatteintäkter hade delägares tjänsteinkomster behövt avvika avsevärt från hela den svenska ekonomin, genom högre löneuttag eller utdelningar överstigande gränsbeloppet.

Jag instämmer dessutom i Fall och Ericssons resonemang om att det är mer rimligt att utvärdera en regeländring genom att jämföra utfallet då den nya regeln tillämpas på den nya skattebasen med utfallet då den gamla regeln tillämpas på den gamla skattebasen.

Utifrån de tänkbara företagsekonomiska och statsfinansiella konsekvenser som presenterats anser jag att utredningen inte tagit tillräcklig hänsyn till den risk det innebär att bedriva företag och de fördelar det för med sig, även ur ett rent statsfinansiellt perspektiv. Jag instämmer därför i Fritsch, Hellenius och Werkells slutsats om att utredningen inte visat att de föreslagna skärpningarna är motiverade utifrån de krav på balans och ökade skatteintäkter som framgår av direktiven. Det förvånar mig att utredningen inte intresserat sig närmare för att analysera och dra lärdomar från de tidigare reformeringarnas konsekvenser, vilket i min mening borde ha varit en viktig utgångspunkt för att uppfylla direktivets krav.

Bilaga A

Efter 2014 års lagändring – gällande regler¹⁰⁵

Exempel 1 – en ensam ägare

En delägare, inga anställda utöver ägaren.

Utdelning: 200 000 kronor

Total lönesumma: 400 000 kronor

Löneuttagskrav: $(6 \times 59\,300) + (400\,000 \times 0,05) = 375\,800$ kronor.

Delägaren uppfyller löneuttagskravet med egen lön på 400 000 kronor och använder därför huvudregeln, då den ger ett högre gränsbelopp än förenklingsregeln i denna situation.

Lönebaserat utrymme: $0,5 \times 400\,000 = 200\,000$ kronor

Omkostnadsbelopp: $50\,000 \times (0,65^{106} + 9\%) = 4\,825$ kronor

Gränsbelopp: $200\,000 + 4\,825 = 204\,825$ kronor

Skatt: $200\,000 \times 0,2 = 40\,000$ kronor

Kvar efter skatt: $200\,000 - 40\,000 = 160\,000$ kronor (80 %)

Exempel 2 – en av två delägare

Två delägare med vardera 50 procent ägarandel.

Utdelning: 1 000 000 kronor

Total lönesumma: 5 000 000 kronor

Löneuttagskrav: $9,6 \times 59\,300 = 569\,280$ kronor. Delägaren uppfyller löneuttagskravet med egen lön på 600 000 kronor.

Lönebaserat utrymme: $0,5 \times 5\,000\,000 = 2\,500\,000$ kronor

Omkostnadsbelopp: $50\,000 \times (0,65 + 9\%) = 4\,825$ kronor

Gränsbelopp: $(2\,500\,000/2) + 4\,825 = 1\,254\,825$ kronor

Skatt: $1\,000\,000 \times 0,2 = 200\,000$ kronor

Kvar efter skatt: $1\,000\,000 - 200\,000 = 800\,000$ kronor (80 %)

¹⁰⁵ Se avsnitt 2.3.

¹⁰⁶ Se 57 kap. 8 § IL; se Riksgälden. Statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret 2016 var 0,65 procent.

Exempel 3 – en av tio delägare

Tio delägare med vardera 10 procent ägarandel.

Utdelning: 1 700 000 kronor

Total lönesumma: 35 250 000 kronor

Löneuttagskrav: $9,6 \times 59\,300 = 569\,280$ kronor. Delägaren uppfyller löneuttagskravet med egen lön på 900 000 kronor.

Lönebaserat utrymme: $0,5 \times 35\,250\,000 = 17\,625\,000$ kronor

Omkostnadsbelopp: $50\,000 \times (0,65 + 9\%) = 4\,825$ kronor

Gränsbelopp: $(17\,625\,000/10) + 4\,825 = 1\,767\,325$ kronor

Skatt: $1\,700\,000 \times 0,2 = 340\,000$ kronor

Kvar efter skatt: $1\,700\,000 - 340\,000 = 1\,360\,000$ kronor (80 %)

Exempel 4 – en av fyra delägare

En jämförelse mellan lönebaserat utrymme och löneuttagskravet vid fyra delägare med vardera 25 procent ägarandel.

Löneunderlag i företaget: 500 000 kronor

Lönebaserat utrymme: $0,5 \times 500\,000 = 250\,000/4 = 62\,500$ kronor

Löneuttagskrav: $(6 \times 59\,300) + (0,05 \times 500\,000) = 380\,800$ kronor

Löneunderlag i företaget: 5 000 000 kronor

Lönebaserat utrymme: $5\,000\,000 \times 0,5 = 2\,500\,000/4 = 625\,000$ kronor

Löneuttagskrav: $9,6 \times 59\,300 = 569\,280$ kronor

Löneunderlag i företaget: 10 000 000 kronor

Lönebaserat utrymme: $10\,000\,000 \times 0,5 = 5\,000\,000/4 = 1\,250\,000$ kronor

Löneuttagskrav: $9,6 \times 59\,300 = 569\,280$ kronor

Löneunderlag i företaget: 20 000 000 kronor

Lönebaserat utrymme: $20\,000\,000 \times 0,5 = 10\,000\,000/4 = 2\,500\,000$
kronor

Löneuttagskrav: $9,6 \times 59\,300 = 569\,280$ kronor

Löneunderlag i företaget: 40 000 000 kronor

Lönebaserat utrymme: $40\,000\,000 \times 0,5 = 20\,000\,000/4 = 5\,000\,000$
kronor

Löneuttagskrav: $9,6 \times 59\,300 = 569\,280$ kronor

*Förslag*¹⁰⁷

Exempel 1 – en ensam ägare

En delägare, inga anställda utöver ägaren.

Utdelning: 200 000 kronor

Löneuttagskrav: 0 kr. Delägaren använder förenklingsregeln då den ger ett högre gränsbelopp än huvudregeln i denna situation.

Gränsbelopp: $1,75^{108} \times 59\,300 = 103\,775$ kronor

Skatt:

$103\,775 \times 0,25^{109} \approx 25\,944$ kronor

$(200\,000 - 103\,775) \times 0,57^{110} \approx 54\,848$ kronor

$25\,944 + 54\,848 = 80\,792$ kronor

Kvar efter skatt: $200\,000 - 80\,792 = 119\,208$ kronor (59,6 %)

Exempel 2 – en av två delägare

Två delägare med vardera 50 procent ägarandel.

Utdelning: 1 000 000 kronor

Total lönesumma: 5 000 000 kronor

Löneuttagskrav: $(8 \times 59\,300) + (5\,000\,000/2 \times 0,05) = 599\,400$ kronor.

Delägaren uppfyller löneuttagskravet med egen lön på 600 000 kronor.

Lönebaserat utrymme:

10 % av delägarens löneunderlag upp till 8 inkomstbasbelopp = $(8 \times 59\,300)$

$\times 0,10 = 47\,440$ kronor

¹⁰⁷ Se avsnitt 4.2–3.

¹⁰⁸ Nivån på schablonbeloppet i förenklingsregeln föreslås sänkas från 2,75 till 1,75 inkomstbasbelopp. Jfr. avsnitt 2.3.1 och se avsnitt 4.2.

¹⁰⁹ Skatt på utdelningar inom gränsbeloppet föreslås höjas från 20 till 25 procent. Jfr. avsnitt 2.3 och se avsnitt 4.2.

¹¹⁰ Progressiv beskattning på upp till 57 procent i inkomstslaget tjänst, vid en beräkning på 32 procent kommunal inkomstskatt och 25 procent statlig inkomstskatt. Medelskattesats och medelskattekraft 1980–2016; 65 kap. 5 § IL.

25 % av delägarens löneunderlag mellan 8–60 inkomstbasbelopp = $(5\,000\,000/2 - 474\,400) \times 0,25 = 506\,400$ kronor

$47\,440 + 506\,400 = 553\,800$ kronor

Omkostnadsbelopp: $50\,000 \times (0,65 + 9\%) = 4\,825$ kronor

Gränsbelopp: $553\,800 + 4\,825 = 558\,665$ kronor

Skatt:

$558\,665 \times 0,25 \approx 139\,666$ kronor

$(1\,000\,000 - 558\,665) \times 0,57 \approx 251\,560$ kronor

$139\,666 + 251\,560 = 391\,226$ kronor

Kvar efter skatt: $1\,000\,000 - 391\,226 = 608\,774$ kronor (60,9 %)

Exempel 3 – en av tio delägare

Tio delägare med vardera 10 procent ägarandel.

Utdelning: 1 700 000 kronor

Total lönesumma: 35 250 000 kronor

Löneuttagskrav: $(8 \times 59\,300) + (35\,250\,000/10 \times 0,05) = 650\,650$ kronor.

Delägaren uppfyller löneuttagskravet med egen lön på 900 000 kronor.

Lönebaserat utrymme:

10 % av delägarens löneunderlag upp till 8 inkomstbasbelopp = $(8 \times 59\,300) \times 0,10 = 47\,440$ kronor

25 % av delägarens löneunderlag mellan 8–60 inkomstbasbelopp = $(35\,250\,000/10 - 474\,400) \times 0,25 = 762\,650$ kronor

$47\,440 + 762\,650 = 810\,090$ kronor

Omkostnadsbelopp: $50\,000 \times (0,65 + 9\%) = 4\,825$ kronor

Gränsbelopp: $= 810\,090 + 4\,825 = 814\,915$ kronor

Skatt:

$814\,915 \times 0,25 \approx 203\,729$ kronor

$(1\,700\,000 - 814\,915) \times 0,57 \approx 504\,498$ kronor

$203\,729 + 504\,498 \approx 708\,227$ kronor

Kvar efter skatt: $1\,700\,000 - 708\,227 = 991\,773$ kronor (58,3 %)

Exempel 4 – en av fyra delägare

En jämförelse mellan lönebaserat utrymme och löneuttagskravet vid fyra delägare med vardera 25 procent ägarandel.

Löneunderlag i företaget: 500 000 kronor

Lönebaserat utrymme: $(500\ 000/4) \times 0,10 = 12\ 500$ kronor

Löneuttagskrav: $(8 \times 59\ 300) + (125\ 000 \times 0,05) = 480\ 650$ kronor

Löneunderlag i företaget: 5 000 000 kronor

Lönebaserat utrymme:

10 % av delägarens löneunderlag upp till 8 inkomstbasbelopp = $(8 \times 59\ 300) \times 0,10 = 47\ 440$ kronor

25 % av delägarens löneunderlag mellan 8–60 inkomstbasbelopp = $(5\ 000\ 000/4 - 474\ 400) \times 0,25 = 193\ 900$ kronor

Totalt: $47\ 440 + 193\ 900 = 241\ 340$ kronor

Löneuttagskrav: $(8 \times 59\ 300) + (1\ 250\ 000 \times 0,05) = 563\ 900$ kronor

Löneunderlag i företaget: 10 000 000 kronor

Lönebaserat utrymme:

10 % av delägarens löneunderlag upp till 8 inkomstbasbelopp = $(8 \times 59\ 300) \times 0,10 = 47\ 440$ kronor

25 % av delägarens löneunderlag mellan 8–60 inkomstbasbelopp = $(10\ 000\ 000/4 - 474\ 400) \times 0,25 = 506\ 400$ kronor

Totalt: $47\ 440 + 506\ 400 = 553\ 840$ kronor

Löneuttagskrav: $(8 \times 59\ 300) + (2\ 500\ 000 \times 0,05) = 599\ 400$ kronor

Löneunderlag i företaget: 20 000 000 kronor

Lönebaserat utrymme:

10 % av delägarens löneunderlag upp till 8 inkomstbasbelopp = $(8 \times 59\ 300) \times 0,10 = 47\ 440$ kronor

25 % av delägarens löneunderlag mellan 8–60 inkomstbasbelopp = $(60 \times 59\ 300 - 474\ 400) \times 0,25 = 770\ 900$ kronor

50 % av delägarens löneunderlag som överstiger 60 inkomstbasbelopp = $(20\,000\,000/4 - 3\,558\,000) \times 0,5 = 721\,000$ kronor

Totalt: $47\,440 + 770\,900 + 721\,000 = 1\,539\,340$ kronor

Löneuttagskrav: $(8 \times 59\,300) + (5\,000\,000 \times 0,05) = 724\,400$ kronor

Löneunderlag i företaget: 40 000 000 kronor

Lönebaserat utrymme:

10 % av delägarens löneunderlag upp till 8 inkomstbasbelopp = $(8 \times 59\,300) \times 0,10 = 47\,440$ kronor

25 % av delägarens löneunderlag mellan 8–60 inkomstbasbelopp = $(60 \times 58\,100 - 474\,400) \times 0,25 = 770\,900$ kronor

50 % av delägarens löneunderlag som överstiger 60 inkomstbasbelopp = $(40\,000\,000/4 - 3\,558\,000) \times 0,5 = 3\,221\,000$ kronor

Totalt: $47\,440 + 770\,900 + 3\,221\,000 = 4\,039\,340$ kronor¹¹¹

Löneuttagskrav: $15 \times 59\,300 = 889\,500$ kronor

¹¹¹ Det lönebaserade utrymmet enligt gällande regler uppgår till 5 000 000 kronor, jämfört med den föreslagna ändringen som ger ett lönebaserat utrymme på 4 039 340 kronor. Den procentbaserade minskningen av gränobeloppet uppgår således till mellan 1–960 660 kronor per individ ($5\,000\,000 - 4\,039\,340 = 960\,660$).

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Utredningsbetänkanden

- SOU 1989:33 Reformerad inkomstbeskattning
- SOU 2016:72 Entreprenörskap i det tjugoförsta århundradet
- SOU 2016:75 Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag

Propositioner

- Prop. 1989/90:110 Om reformerad inkomst- och företagsbeskattning
- Prop. 1993/94:50 Fortsatt reformering av företagsbeskattningen
- Prop. 1993/94:234 Vissa inkomstskattefrågor- och företagsskattefrågor, m.m.
- Prop. 2005/06:40 Reformerade beskattningsregler för ägare i fåmansföretag
- Prop. 2006/07:1 Budgetpropositionen för 2007
- Prop. 2013/14:1 Budgetpropositionen för 2014

Utskottsbetänkanden

- Bet. 2005/06:SkU10 Reformerade beskattningsregler för ägare i fåmansföretag

Övrigt offentligt tryck

Lagrådets yttrande, *Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen för 2014*, utdrag ur protokoll vid sammanträde 2013-06-09

- Fi 2014:06 Kommittéberättelse, Utredningen om översyn av 3:12 reglerna

Skatterättsnämnden förhandsbesked, diarienummer 5-14/D, den 27 juni

2014

Dir. 2014:42 Översyn av beskattningen vid ägarskiften i
fåmansföretag

Dir. 2015:2 Tilläggsdirektiv till Utredningen om översyn av
beskattningen vid ägarskiften i fåmansföretag

Dir. 2015:10 Utveckling av innovations- och
entreprenörskapsklimatet

Remiss av SOU 2016:75 Översyn av skattereglerna för delägare i
fåmansföretag, diarienummer Fi2016/03965/S1

Rättsfall

RÅ 1993 ref. 99

Litteratur

Alstadsæter, Annette & Jacob, Martin, *Income shifting in Sweden: an empirical evaluation of the 3:12 rules*, Ministry of Finance, Regeringskansliet, Stockholm, 2012. [Cit. Alstadsæter & Jacob, 2012]

Alstadsæter, Annette, Jacob, Martin & Vejsiu, Altin, *3:12-corporations in Sweden: the effects of the 2006 tax reform on investments, job creation and business start-ups*, Ministry of Finance, Regeringskansliet, Stockholm, 2014. [Cit. Alstadsæter, Jacob & Vejsiu, 2014]

Fall, Johan & Hellenius, Richard, *Vad händer med entreprenörsskatten?*, Skatterapport till Almedalsseminarium 2016, Svenskt Näringsliv, 2016. [Cit. Fall & Hellenius, 2016]

Korling, Fredric & Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*, 1:a uppl., Studentlitteratur, Lund, 2013. [Cit. Korling & Zamboni, 2013]

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer &

Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, D. 1, 15 [uppdaterade] uppl., Studentlitteratur, Lund, 2015. [Cit. Lodin m.fl., D. 1, 2015]

Rydin, Urban, Båvall, Bertil & Bartels, Katarina, *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, 4 [uppdaterade] uppl., Wolters Kluwer, Stockholm, 2016. [Cit. Rydin, Båvall & Bartels, 2016]

Tivéus, Ulf, *Tretolv: skatt på kvalificerade andelar*, 1:a uppl., Norstedts Juridik, Stockholm, 2014. [Cit. Tivéus, 2014]

Tjernberg, Mats, *Beskattning av fåmansföretag*, 6., [rev.] uppl., Thomson fakta, Stockholm, 2006. [Cit. Tjernberg, 2006]

Tjernberg, Mats, *Fåmansaktiebolag – en skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.fl.*, Iustus, Diss. Lund : Univ., Uppsala, 1999. [Cit. Tjernberg, 1999]

Artiklar

Alstadsæter, Annette & Jacob, Martin, *3:12-reglerna har blivit för generösa och används för skatteplanering*, Ekonomisk Debatt 2012 nr 8 s. 5–12. [Cit. Alstadsæter & Jacob, ED 2012 nr 8]

Alstadsæter, Annette & Jacob, Martin, *Skatteplanering under 3:12-reglerna – ytterligare bevis och svar till Ericson och Fall*, Ekonomisk Debatt 2013 nr 2 s. 55–63. [Cit. Alstadsæter & Jacob, ED 2013 nr 2]

Alstadsæter, Annette, Jacob, Martin & Vejsiu, Altin, *Gynnar 3:12 reglerna värdeskapande eller skatteplanering?*, Ekonomisk Debatt 2014 nr 7 s. 66–74. [Cit. Alstadsæter, Jacob & Vejsiu, ED 2014 nr 7]

Ericson, Peter & Fall, Johan, *3:12-reglerna i allsidig(are) belysning. Replik*

till Alstadsæter och Jacob, Ekonomisk Debatt 2013 nr 1 s. 39–43. [Cit. Ericson & Fall, ED 2013 nr 1]

Ericson, Peter & Fall, Johan, *Några ekonomiska aspekter på 3:12-reglernas utveckling*, Skattenytt 2013 s. 842–852. [Cit. Ericson & Fall, SN 2013]

Ericson, Peter & Fall, Johan, *Slutreplik om 3:12-reglerna*, Ekonomisk Debatt 2013 nr 3 s. 65–67. [Cit. Ericson & Fall, ED 2013 nr 3]

Sandgren, Claes, *Är rättsdogmatiken dogmatisk?*, Tidskrift for Rettsvitenskap 2005 nr 4–5 s. 648–656. [Cit. Sandgren, 2005]

Svensson, Bo, *Tretolv – varifrån och varthän?*, Skattenytt 2015 s. 579–595. [Cit. Svensson, SN 2015]

Tjernberg, Mats, *Förslaget till förändrade fåmansföretagsregler från 2014*, Skattenytt 2013 s. 750–756. [Cit. Tjernberg, SN 2013]

Elektroniska källor

Kardvik, Urban, ”Viktiga pusselbitar för entreprenörer saknas”, SvD, 7 november 2016, <www.svd.se/viktiga-pusselbitar-for-entreprenorer-saknas>, besökt 2016-11-15. [Cit. Kardvik, SvD, 2016]

Lagerström, Kristina & Cervenka, Johanna, *Hundratals bolag skapas för att sänka skatten*, SVT, 25 maj 2015 (uppdaterad 26 maj 2015), <www.svt.se/nyheter/ekonomi/hundratals-bolag-skapas-for-att-sanka-skatten>, besökt 2017-01-03. [Cit. Lagerström & Cervenka, SVT, 2015]

Statistiska centralbyrån, *Företagsregister och individdatabas (FRIDA)*, <www.scb.se/sv/Hitta-statistik/Statistik-efter-amne/Hushallens-ekonomi/Inkomster-och-inkomstfordelning/Foretagsregister-och-individdatabas-FRIDA/>, besökt 2016-11-23. [Cit. FRIDA]

Statistiska centralbyrån, *Medelskattesats och medelskattkraft 1980–2016*, 17 december 2015, <[www.scb.se/sv /Hitta-statistik/Statistik-efter-amne/Offentlig-ekonomi/Finanser-for-den-kommunalsektorn/Kommunalskatterna/11849/11856/67892/](http://www.scb.se/sv/Hitta-statistik/Statistik-efter-amne/Offentlig-ekonomi/Finanser-for-den-kommunalsektorn/Kommunalskatterna/11849/11856/67892/)>, besökt 2016-11-08. [Cit. Medelskattesats och medelskattkraft 1980–2016]

Statslåneräntan (slr), Riksgälden, <www.riksghalden.se/sv/omriksghalden/statsskulden/statslanerantan/?year=2005>, besökt 2016-11-22. [Cit. Riksgälden]

TT, *Förslag: Höjd skatt för fåmansbolag*, SvD, 3 november 2016, <www.svd.se/nya-bud-om-kritiserade-skatteregler-for-foretag>, besökt 2016-12-07. [Cit. TT, SvD, 2016]