



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Sandra Rainea

**Analys av Lagrådsremiss ”Förändrade
skatteregler för delägare i fåmansföretag”**
- Med särskild inriktning på skattesystemets effekt på entreprenörskap

JURM02 Examensarbete
Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Peter Nilsson
Termin för examen: VT17

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	3
1 INLEDNING	5
1.1 Bakgrund	5
1.2 Syfte och frågeställningar	6
1.3 Metod	7
1.4 Material	9
1.5 Avgränsning	11
1.6 Disposition	11
2 ALLMÄNNA UTGÅNGSPUNKTER	13
2.1 Bakgrund	13
2.2 Ett dualistiskt skattesystem	14
2.2.1 Skatt på arbetsinkomster	14
2.2.2 Kapitalinkomster	16
2.3 Företagarens arbets- och kapitalinkomster	16
2.4 Teoretisk utgångspunkt	17
2.5 Sammanfattning	21
3 FÅMANSFÖRETAGSREGLERNA	22
3.1 Definitionerna av fåmansföretag	22
3.2 Kvalificerade andelar	24
3.3 Utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar	26
3.4 Lön eller utdelning?	27
3.5 Sammanfattning	29

4 SÄRSKILDA BERÄKNINGSREGLER FÖR FÅMANSFÖRETAG	30
4.1 Gränsbelopp	30
4.1.1 Huvudregeln	30
4.1.1.1 Räntebaserad utdelning	31
4.1.1.2 Lönebaserad utdelning	32
4.2 Förenklingsregeln	34
4.3 Sparat utdelningsutrymme	34
4.4 Sammanfattning	35
5 FÖRESLAGNA ÄNDRINGAR	36
5.1 Inledning	36
5.2 Beräkningen av det lönebaserade utrymmet ändras	36
5.2.1 Remissvar	36
5.2.2 Kommentar	37
5.2.2.1 Beräkning av gränsbeloppet	39
5.3 Kapitalandelskravet tas bort	41
5.3.1 Remissvar	42
5.3.2 Kommentar	42
5.4 Uppräkningen av sparad utdelningsutrymme begränsas	44
5.4.1 Remissvar	44
5.4.2 Kommentar	45
5.5 Utformningen av förenklingsregeln	45
5.5.1 Remissvar	46
5.5.2 Kommentar	46
5.6 Gemensamt takbelopp för utdelning och kapitalvinster	47
5.6.1 Remissvar	48
5.6.2 Kommentar	49
5.7 Förändrad skattesats inom gränsbeloppet	49
5.7.1 Remissvar	50
5.7.2 Kommentar	51
6 SAMMANFATTANDE SLUTSATSER	53
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	60
Källor	60
Propositioner och regeringsskrivelser	60
Utredningsbetänkanden	60

Remissyttranden	61
Övrigt offentligt tryck	62
Litteratur	62
Elektroniska källor	65
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	68
Högsta förvaltningsdomstolen	68

Summary

On March 13th 2014, the government decided to give a special commission the task of reviewing the tax on owner shifts in closely held corporations (*Fåmansföretag*). By an additional directive the commission came to evaluate the special tax rules for *Fåmansföretag*, the 3:12-rules, as well. On June 8th 2017, the council on legislation referral was presented as *Changed taxation rules for shareholders in fåmansföretag*. The referral includes several proposals that affect shareholders in *fåmansföretag*, for example an increase of the flat rate on dividends from 20 to 25 percent. The essay is particularly focused on the proposals that affect dividend and capital gain.

The principle of neutrality and the principle of uniformitarianism are two essential legal principles in the Swedish tax system. The dual income tax was introduced in Sweden after the tax reform 1990. The dual income tax system implies that labor income is taxed progressively while capital income is taxed proportionally. Entrepreneurs labor and capital incomes is decided through a template that is based on a capital return model.

The applicability of the special 3:12-rules requests that two preconditions have to be met. First of all, the company must form a *fåmansföretag* in accordance with the requirements in the regulation. Second of all, the shareholdings in the company must be qualified. If these two requirements are met, the 3:12-rules may be applied. Dividends and capital gains that are equivalent to normal return on capital will then be taxed at a flat rate of 20 percent. The normal return on capital is a form of “dividend allowance”, also called *gränsbeloppet*. *Gränsbeloppet* can be calculated through two different methods, one that is calculated through a template and a method that is based on the the total wage bill of the corporation and the nominal equity of the cooperation.

The essay establishes that the proposals presented in the referral entails both positive and negative effects for shareholders in *fåmansföretag*. The proposals are positive in aspect of neutrality. From a corporate perspective, the proposals presented in the referral risk to undermine the incentive to start and operate a cooperation. This is based on the fact that there is a higher risk involved when running your own company. An advantageous regulation has operated as a kind of compensation for this increased risk. With this compensation being reduced by the proposed regulations, the willingness of entrepreneurs can be affected negatively. Since entrepreneurship is an important political interest, this conclusion is rather problematic.

Sammanfattning

Den 13 mars 2014 beslutade regeringen att ge en särskild utredare i uppdrag att se över beskattningen vid ägarskiften i fåmansföretag. Genom ett tilläggsdirektiv kom utredningen även att se över de särskilda skattereglerna för delägare i fåmansföretag. Den 8 juni 2017 utfärdades lagrådsremissen *Förändrade skatteregler för delägare i fåmansföretag*. Lagrådsremissen innehåller ett flertal förslag som berör delägare i fåmansföretag. Bl.a. föreslås en förändrad uppräkningsmetod av det lönebaserade utrymmet, att kapitalandelskravet ska avskaffas samt att skattesatsen upp till gränsbeloppet ska höjas från 20 till 25 procent. Uppsatsen fokuserar särskilt på de förslag som berör utdelning och kapitalvinst.

Neutralitetsprincipen samt likformighetsprincipen är grundläggande rättsprinciper som präglar skattesystemet. Efter 1990 års skattereform tillämpar Sverige ett dualistiskt skattesystem vilket innebär att kapitalinkomster beskattas proportionellt medan arbetsinkomster beskattas progressivt. Företagarnas arbets- respektive kapitalinkomst bestäms schablonmässigt genom en kapitalavkastningsmodell.

För att fåmansföretagsreglerna ska vara tillämpliga krävs det att två förutsättningar är uppfyllda. Företaget ska först utgöra ett fåmansföretag i enlighet med lagens definition. Vidare måste andelarna i företaget vara kvalificerade. Utdelning och kapitalvinst som motsvarar normal kapitalavkastning beskattas då med 20 procent i inkomstlaget kapital. Gränsbeloppet avgör vad som utgör normal kapitalavkastning och kan beräknas schablonmässigt eller genom en lönesummeregeln. Gränsbeloppet avgör hur stor del av delägarnas utdelning och kapitalvinst som ska kapitalbeskattas i inkomstlaget kapital respektive vad som ska tjänstebeskattnas enligt den progressiva skatteskalan i inkomstlaget tjänst.

I uppsatsen konstateras att de lagförslag regeringen presenterat medför både positiva och negativa effekter för delägare i fåmansföretag. Lagförslagen är neutralitetsfrämjande och är i det avseendet positiva. Ur ett företagarperspektiv riskerar emellertid förslagen att minska incitamenten till att starta och driva företag. Detta grundar sig främst i den förhöjda risk som kommer med att driva eget företag. Ett förmånligt regelverk har fungerat som en sorts kompensation för denna riskfaktor. Lagändringar i skärpande riktning innebär att det inte blir lika attraktivt att starta och driva företag när denna riskkompensation uteblir. Då företagande är ett viktigt näringspolitiskt intresse är denna slutsats problematisk.

Förord

Jag skulle främst vilja tacka Bättre delen av Lund: Molly, Christine, Linnea och Rex. Utan er vid min sida under de fem senaste åren hade jag inte varit den jag är idag. Jag skulle även vilja tacka min familj för ert ovärderliga stöd, alltid. Slutligen skulle jag vilja tacka världens bästa pojkvän Brunte, för att du i alla lägen finns där för mig.

Ett särskilt tack till min handledare Peter, som under uppsatsens gång bidragit med värdefulla synpunkter och givande handledning.

Lund den 6 augusti 2017

Sandra

Förkortningar

Dir.	Direktiv
FAR	Föreningen auktoriserade revisorer
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IBB	Inkomstbasbelopp
IL	Inkomstskattelag (1999:1992)
IFN	Institutet för Näringslivsforskning
LRF	Lantbrukarnas riksförbund
NSD	Näringslivets skattedelegation
Prop.	Proposition
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SAL	Socialavgiftslag (2000:980)
SLR	Statslåneräntan
SvJT	Svensk Juristtidning
SOU	Statens offentliga utredningar
SvSkt	Svensk Skattetidning
SVT	Sveriges Television

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Syftet med de särskilda skattereglerna för aktiva delägare i fåmansföretag är att förhindra att högbeskattade arbetsinkomster omvandlas till lägre beskattade kapitalinkomster.¹ Idag återfinns bestämmelserna främst i 57:e kapitlet inkomstskattelag (1999:1229).² Reglerna fanns tidigare i 3 § 12 mom. Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt, vilket förklarar varför de emellanåt benämns som 3:12-reglerna. Det finns cirka 386 000 delägare som berörs direkt av de särskilda beskattningsreglerna för delägare i fåmansföretag. Dessa äger i sin tur 295 000 företag med närmare 800 000 anställda.³ Sammantaget innebär detta att förändringar av regelverket kan komma att påverka ett stort antal individer och företag.

3:12-reglerna har sedan dess uppkomst varit föremål för flera reformer. Syftet med dessa har varierat men en gemensam utgångspunkt vid utformningen av regelverket har varit att upprätthålla en neutralitet i lagstiftningen, samtidigt som lagstiftningen ska uppmuntra till företagande och entreprenörskap.⁴

I mars 2014 beslutade regeringen att en särskild utredare skulle se över beskattningen vid avyttring av kvalificerade andelar i samband med ägarskiften i fåmansföretag. Genom ett tilläggsdirektiv den 15 januari 2015 utvidgades uppdraget till att omfatta en bredare översyn av 3:12-reglerna i syfte att begränsa möjligheten till inkomstomvandling.⁵ Utredningen lämnade i november 2016 över sitt betänkande *Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag* (SOU 2016:75).⁶ Utredningens förslag blev starkt kritiserat från flera olika håll. Representanter från näringslivet, professorer i skatterätt och debattörer höjde kritiska röster mot det förslag som ansågs försämra det svenska företagsklimatet avsevärt.⁷ Betänkandet remissbehandlades och den 8 juni 2017 utfärdade regeringen den slutgiltiga lagrådsremissen. *Lagrådsremiss – förändrade regler för delägare i fåmansföretag* innebär en skattelättnad i förhållande till utredningens ursprungliga betänkande men en skärpning i förhållande till den nuvarande regleringen.⁸

¹ SOU 2002:52 s. 110.

² Hädanefter IL.

³ SOU 2016:75 s. 415.

⁴ SOU 2002:52 s. 110.

⁵ Dir. 2015:2.

⁶ SOU 2016:75 s. 1.

⁷ Se bl.a. Larsson, Svanfeldt (2016) i sin helhet; Fritsch m.fl. (2016).

⁸ Se avsnitt 5 där förslagen redogörs för.

Företagande och entreprenörskap är ett centralt fundament i den svenska ekonomin. Det har alltid varit viktigt att främja företagande och Sverige har en stor andel framgångsrika entreprenörer och företag.⁹ Att driva företag anses idag vara förenat med en större risk än att vara anställd, vilket hittills har kompenseras för genom en förmånligare beskattning för de som driver sin verksamhet i fåmansföretag.¹⁰ Regeringens förslag innebär ett klart hårdare beskattningsklimat för företagarna, och det återstår att se vilka effekter lagförslagen kan ha på företagandet i Sverige.

Nästa steg i processen mot en reformerad lagstiftning är att Lagrådet ska uttala sig huruvida förslaget uppnår sitt syfte och är förenligt med grundlag och övrig lagstiftning på området. Regeringen ska sedan presentera ett slutligt lagförslag.¹¹ Bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2018.¹²

1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med denna uppsats är att analysera de i lagrådsremissen föreslagna ändringar som berör utdelning och kapitalvinster för delägare i fåmansföretag. Inom ramen för detta ligger det också att belysa hur skattesystemets utformning kan komma att påverka entreprenörskap och företagande som sådant.

För att uppnå syftet med uppsatsen utreds följande frågeställningar:

- I. Hur ser de särskilda beskattningsreglerna beträffande utdelningar och kapitalvinster ut för delägare i fåmansföretag idag?
- II. Vilka är de huvudsakliga förslag som regeringen presenterar i lagrådsremissen *Förändrade skatteregler för delägare i fåmansföretag*?
- III. Hur kan förändrade skatteregler komma att påverka entreprenörskap och företagsklimatet i Sverige samt hur ska eventuella negativa effekter balanseras mot principer om neutralitet och legitimitet?

⁹ Prop. 2015/16:110 s. 5.

¹⁰ Se avsnitt 2.4.

¹¹ Lehrberg (2016) s. 150f.

¹² Lagrådsremiss (2017) s. 1.

1.3 Metod

Då uppsatsen syftar till att redogöra för gällande rätt används en rättsdogmatisk metod. Den rättsdogmatiska metoden är en metod för tolkning och systematisering av gällande rätt.¹³ Det bör inledningsvis påpekas att det råder oenigheter kring rättsdogmatikens exakta innebörd och det finns ett flertal uppfattningar kring den rättsdogmatiska metodens tillämplighet.¹⁴

I detta arbete har den rättsdogmatiska metoden använts för att uppnå uppsatsens syfte och för att besvara de ovan stadgade frågeställningarna. För att fastställa gällande rätt har utgångspunkten varit allmänt accepterade rättskällor. Till de allmänt accepterade rättskällorna hör lag, lagförarbeten, rättspraxis och den rättsdogmatiskt orienterade litteraturen.¹⁵ Vid avhandlandet av den första frågeställningen kommer en *de lege data* utredning att föras då det nuvarande rättsläget utreds. Vidare kommer en kortare *de lege ferenda* diskussion att föras i uppsatsens analytiska del.¹⁶ En *de lege ferenda* diskussion har varit en naturlig följd av ämnesvalet då uppsatsen syftar till att utreda hur de föreslagna ändringar kan komma att påverka företagandet och entreprenörskapet i Sverige – vilket öppnar upp för en diskussion kring hur lagstiftningen eventuellt kan utformas.

Merparten av dagens rättsvetenskapliga framställningar betecknas som rättsdogmatiska. Vad rättsdogmatiken egentligen innebär som metod preciseras sällan vilket medför att det förefaller relativt oklart vilka element som karakteriserar en rättsdogmatisk metod.¹⁷ Den rättsdogmatiska metoden har kritiserats ett flertal gånger inom rättsvetenskapen. Metodens vetenskapliga grund har ifrågasatts då metoden ansetts värdesätta normerna utan att ta hänsyn till hur dessa normer tillämpas hos exempelvis underrätter eller myndigheter.¹⁸ Att den rättsdogmatiska metoden skulle brista på vetenskapliga grunder har ifrågasatts av bl.a. Nils Jareborg, och bland moderna rättsteoretiker har metoden återigen blivit populär.¹⁹ Jareborg menar att rättsdogmatiken snarare handlar om en analys med ett vetenskapligt syfte än en vetenskaplig metod.²⁰ Vidare har metoden ansetts tillåta en relativ fri argumentation som ger utrymme för värderingar,²¹ vilket har föranlett en

¹³ Peczenik (2005) s. 251.

¹⁴ Se Jareborg (2004); Kleineman (2013).

¹⁵ Kleineman (2013) s. 21 ff.

¹⁶ Lehrberg (2016) s. 203.

¹⁷ Sandgren (2005) s. 648.

¹⁸ Kleineman (2013) s. 24.

¹⁹ Jareborg (2004) s. 9.

²⁰ Jareborg (2004) s. 8.

²¹ Alexander Peczenik håller fast vid att gällande rätt och rättskällevärdet utgör kärnan i rättsdogmatiken, men vill även göra plats för värdering av ”materiell rättssäkerhet”, som ett

diskussion kring huruvida metoden kan betecknas som dogmatisk.²² Det har i doktrin föreslagits att metoden snarare ska betecknas som en ”rättsanalytisk forskning” eller ”analytisk rättsvetenskap”, då begreppet ”dogmatisk” blivit synonymt med fördomsfull och ovetenskaplig.²³ Jan Kleineman menar att kopplingen mellan dogmatisk inställning och rättsdogmatik kan förbises, då rättsdogmatiken inte nödvändigtvis behöver vara dogmatisk till sin karaktär. Den kritik som riktats mot metoden är således inte betydelsefull i förhållande till metodens praktiska betydelse.²⁴

En rättsdogmatisk analys enligt Kleineman innebär att olika komponenter inom rättskälleläran analyseras i syfte att uppnå ett resultat som speglar gällande rätt och hur en rättsregel ska uppfattas i ett visst konkret sammanhang. Sambandet mellan den konkreta tillämpningssituationen och den abstrakta rättsregeln anses utgöra rättsdogmatikens särskilda karaktär; i doktrin benämnd som en rekonstruktion av rättssystemet.²⁵ Metodens syfte, och även denna framställnings avsikt, är således att klarlägga hur ett särskilt resultat ska appliceras på ett konkret problem.

Utöver det juridiska materialet har även nationalekonomiska teorier beaktats, vilket innebär att delar av uppsatsen kommer att gränsa till den rättsekonomiska metoden. Den analytiska rättsekonomin beskriver hur rätten fungerar och hur rättsregler påverkar människors beteenden utifrån nationalekonomiska begrepp.²⁶ Uppsatsens andra och tredje frågeställning kommer att besvaras i ljuset av den teoretiska utgångspunkt som redogörs för i avsnitt 2.4. Avsnittet behandlar entreprenörskap och företagande samt skattesystemets påverkan på dessa. Trots att detta avsnitt gränsar till nationalekonomin är syftet inte att detta ska genomsyra resterande uppsats. Syftet med att belysa lagrådsremissen ur en nationalekonomisk synvinkel har varit att öka förståelsen för skattesystemets struktur ur ett nationalekonomiskt perspektiv.²⁷

Med hjälp av den rättsdogmatiska metoden syftar jag till att utreda det faktiska rättsläget beträffande kapitalvinst och utdelningar för fåmansföretag i 57 kap. IL. Vidare ämnar jag att tillämpa resultatet på den de lege ferenda diskussion som förs i uppsatsens analytiska del. Detta kommer att göras med nationalekonomiska teorier i beaktande.

moment i att bestämma ”rättsdogmatikens vetenskapsbild”. Med ”materiell rättssäkerhet” åsyftar Peczenic ”förutsebara och etiskt godtagbara slutsatser”, se Peczenik (1990) s. 44f.

²² Sandgren (2005) s. 652.

²³ Sandgren (2005) s. 656.

²⁴ Kleineman (2013) s. 24.

²⁵ Kleineman (2013) s. 26.

²⁶ Dahlman m.fl. (2002) s. 70.

²⁷ Dahlman m.fl. (2002) s. 9.

1.4 Material

Materialvalet i denna uppsats har sin utgångspunkt i rättskälleläran. Rättskälleläran är inte definierad i lagtext utan dess innebörd har utvecklats i doktrin.²⁸ Till auktoritativa rättskällor hänförs lag, prejudikat och förarbeten medan doktrin anses vara en supplerande rättskälla. En framställning i doktrin kan emellertid ha en viss auktoritativ tyngd.²⁹ Doktrinens ställning som rättskälla och huruvida den ska följas är beroende av styrkan i de resonemang som förs.³⁰ Detta avser likväl förarbeten som rättsregler då dessa kan förlora sin legitimitet om de uppfattas som orättvisa eller oriktiga. Lagförarbeten tillmäts emellanåt en formell auktoritet och betraktas vara av större betydelse än genomsnittliga doktrinuttalanden.³¹ I arbetet har en stor mängd lagförarbeten använts, både äldre och nyare. Denna variation är avsiktlig och syftar till att ge en heltäckande bild av området, främst vid jämförandet av äldre respektive gällande rätt. Uppsatsen behandlar ett flertal publikationer från Skatteverket. Skatteverkets allmänna råd är inte bindande men har i framställningen behandlats som en trovärdig rättskälla med Skatteverkets status i beaktande.³² Dessa har använts som ett komplement till lagtexten. De rättsfall som använts i uppsatsen är prejudicerande domar från Högsta Förvaltnings Domstolen (HFD).³³

Utgångspunkten för detta arbete har varit lagrådsremissen *Förändrade skatteregler för delägare i fåmansföretag*.³⁴ Lagrådsremissen har varit av stor betydelse för arbetet då uppsatsen syftar till att granska och analysera de föreslagna ändringar regeringen presenterat. Remissen ligger således till grund främst för kapitel fem i uppsatsen. Då remissen grundar sig på betänkandet SOU 2016:75 har även denna varit av stor betydelse för utformningen av uppsatsen.³⁵ Betänkandet har gett en mer omfattande beskrivning av ämnet och dess historia vilket har bidragit till förståelsen för den komplexitet som råder på området. Beträffande 3:12-reglernas historiska utveckling har förutom betänkandet även propositionen *Reformerade beskattningsregler för ägare i fåmansföretag* (prop.2005/06:40) varit av betydelse för uppsatsen.

²⁸ Kleineman (2013) s. 21.

²⁹ Lehrberg (2016) s. 106-109.

³⁰ Lodin m.fl. Del II (2017) s. 720.

³¹ Kleineman (2013) s. 28.

³² Lodin m.fl. Del II s. (2017) s. 719.

³³ Tidigare Regeringsrättens årsbok (RÅ).

³⁴ Lagrådsremiss (2017) s. 1. Vidare i arbetet kommer ”lagrådsremissen” att åsyfta denna lagrådsremiss.

³⁵ SOU 2016:75 kommer under arbetets gång att benämnas som ”utredningen” men också som ”betänkandet” i exempelvis de fall där det skrivs om utredningens arbete som sådant.

I kapitel två har *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt del I och II* (Lodin m.fl. (2017)) bidragit till den deskriptiva faktaframställningen, både beträffande avsnittet som rör tjänstebeskattning såsom kapitalbeskattning. Till den deskriptiva framställningen har även SOU 2016:75 varit av stor betydelse. För kapitel tre och fyra har ett brett urval av material använts för att ge en heltäckande bild av den nuvarande lagregleringen. Först och främst har lagstiftningen och dess förarbeten varit centrala, främst kapitel 56 och 57 IL. Handboken *Beskattning av ägare till fåmansföretag* (Rydin m.fl. (2017)) har genom pedagogiska exempel ökat min förståelse för de särskilda beskattningsregler som rör utdelning och kapitalvinst för kvalificerade andelar i fåmansföretag. Vidare har ställningstaganden från Skatteverket använts för att ge en heltäckande bild av de områden som inte är lagstadgade.

En betydande del doktrin har använts i uppsatsen. Doktrinen analyserar och belyser den rättsutveckling som sker på området. Beträffande metodavsnittet har Claes Sandberg och Nils Jareborg bidragit till arbetet genom de artiklar som de har publicerat på området. Ett flertal publiceringar har begagnats i syfte att bidra med en mångfald bland de uppfattningar som råder kring rättsdogmatiken. Det material som presenteras i avsnitt 2.4 är omtvistat och har behandlats källkritiskt därefter. Magnus Henreksson, Mikael Stenkula och Tino Sanandajis publikationer på området har i detta avsnitt utgjort majoriteten av materialurvalet. Då de är välrenommerade författare har dessa källor behandlats auktoritativt, men ett kritiskt förhållningssätt har varit utgångspunkten då materialet får betraktas som tämligen partiskt.³⁶ Vidare har Åsa Hansson bidragit till diskussionen genom sin artikel ”*Hur bör entreprenörer beskattas?*” (Hansson (2017)).

Litteraturen som använts i uppsatsen har stor auktoritet inom det skatterättsliga området och hänvisas till i både lagförarbeten och domar från HFD. I det femte kapitlet redogörs för remissinstansernas yttrande. Det ska här påpekas att dessa inte behandlats som en auktoritativ rättskälla utan dessa har använts för att ge läsaren en nyanserad bild och i syfte att bidra med ett annat perspektiv på ämnet. Läsaren bör därmed vara medveten om att dessa inte utgör fakta i samma bemärkelse som resterande framställning. Vid studerandet av materialet har en källkritisk utgångspunkt varit av högsta betydelse, och det material som använts i arbetet har således granskats noggrant. Källkritiken har varit särskilt viktig vid behandlandet av remissyttrandena.

³⁶ Magnus Henreksson är verkställande direktör för Institutet för Näringslivsforskning (IFN). Mikael Stenkula är forskare på IFN.

1.5 Avgränsning

Uppsatsen riktar sig till de med fördjupad kunskap inom skatterätt, vilket föranleder att vissa grundläggande bestämmelser och principer inom skatterätten lämnats utanför framställningen. Med regelverkets komplexitet i beaktande har det trots ovan nämnda varit nödvändigt att grundläggande beskriva de särskilda regler för fåmansföretag i svensk rätt. Vidare är uppsatsen avgränsad till att endast behandla de bestämmelser som tar fasta på utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar, vilket innebär att generationsskiften lämnas utanför framställningen trots att dessa behandlats i lagrådsremissen. Vidare avgränsas också de lagförslag presenterade av utredningen som regeringen valt att inte gå vidare med.³⁷

Att diskutera skattesystemets effekter på entreprenörskap är svårt utan att nämna den debatt inom doktrin som diskuterar huruvida entreprenörskap som sådant ska behandlas som en egen produktionsfaktor.³⁸ Denna debatt kommer till större del att lämnas utanför framställningen då diskussionen saknar relevans för uppsatsens syfte.

1.6 Disposition

Utöver detta inledande kapitlet som redogör för uppsatsens syfte, frågeställningar, metod samt material, består uppsatsen av ytterligare fem kapitel. Arbetet är disponerat på så sätt att alla kapitel, förutom det femte, avslutas med en sammanfattning för att bidra till läsarens ökade förståelse under uppsatsens gång.

Det *andra kapitlet* i uppsatsen tar fasta på skattesystemets grundläggande principer. Här redogörs för både neutralitets- och likformighetsprincipen samt de grundläggande tankarna bakom ett dualistiskt skattesystem. Vidare syftar kapitlet till att påvisa de skillnader som föreligger beskattningsformerna emellan. Slutligen redogörs för uppsatsens teoretiska utgångspunkt, där skattesystemets förhållande till företagande och entreprenörskap utreds.

I det *tredje kapitlet* behandlas främst de i lagtexten uppställda kraven för vad som utgör ett fåmansföretag enligt lagens definition. Vidare utreds även vad som definierar en kvalificerad andel. Kapitlet ger läsaren en grundlig genomgång av kraven *verksam i betydande omfattning och samma eller*

³⁷ Utöver de förslag som presenteras i kap. 5 innefattar även lagrådsremissen bestämmelser som tar fasta på ägarskiften. Även dotterbolagsdefinitionen behålls likväl såsom schablonbeloppet i förenklingsregeln inte sänks, se Lagrådsremiss (2017).

³⁸ Se exempelvis Henrekson, Stenkula (2016) s. 257; ESO 2014:3 s. 91f.; Hansson (2017) s. 33.

likartad verksamhet. Avsnittet behandlar även hur utdelning och kapitalvinst på kvalificerande andelar beskattas.

I uppsatsens *fjärde kapitel* redogörs för de särskilda beskattningsregler som rör delägare i fåmansföretag. Denna del syftar till att utreda begrepp som är väsentliga för fåmansföretagarbeskattningen, såsom gränsbelopp och sparat utdelningsutrymme. Vidare redogör kapitlet för hur gränsbeloppet beräknas genom både schablonmetoden och lönesummeregeln. Uppsatsens första frågeställning besvaras i kapitel tre och fyra.

Det *femte kapitlet* tar fasta på de lagförslag som presenterats i lagrådsremissen. Sammanfattningsvis är dessa förslag sex stycken till antal. Detta kapitel är disponerat på så sätt att först presenteras förslaget enligt lagrådsremissen, vidare redogörs för remissinstansernas svar på förslaget och slutligen avslutas varje förslag med en kommentar. Kommentarer ligger sedan till grund för de sammanfattande slutsatserna i kapitel sex.

Det slutliga kapitlet, *kapitel sex*, är delvis en sammanfattning av förslagen presenterade i det femte kapitlet, men även en återkoppling till den teoretiska utgångspunkt som redogörs för i avsnitt 2.4. Lagförslagen presenteras genom kortfattade slutsatser där förslagen analyseras i ljuset av den teoretiska utgångspunkten. Den slutliga delen av kapitel sex analyserar hur de presenterade lagförslagen förhåller sig till dels neutralitetsprincipen men även de näringspolitiska mål som genomsyrar svensk politik.

2 Allmänna utgångspunkter

2.1 Bakgrund

Det svenska skattesystemet har sin utgångspunkt i neutralitetsprincipen vilket innebär att skattereglerna ska vara neutrala inför den skattskyldiges val mellan olika handlingsalternativ. Är de olika handlingsalternativen likvärdiga innan skatt bör de även vara likvärdiga efter skatt.³⁹ Utgångspunkten för neutralitetsprincipen är att det bakom individens beslut ska finnas en rationell tanke med hänsyn till den egna nyttan, utan att låta beslutet styras av beskattningen.⁴⁰ Neutralitetsprincipen är nära sammankopplad med likformighetsprincipen, då en ökad likformighet i reglerna emellan leder till en mer neutral lagstiftning.⁴¹ Likformighetsprincipen innebär att lika fall ska behandlas lika. I praktiken innebär detta att personer med samma faktiska inkomst ska betala lika mycket skatt.⁴² Att upprätthålla en lagstiftning som är både neutral och likformig kan emellanåt leda till tekniskt komplicerade regelverk.⁴³ Det är av stor vikt att upprätthålla ett legitimt och rättvist regelverk och avsteg från dessa grundläggande principer bör därför ske med försiktighet. Undantag kan i särskilda fall motiveras med att de samhällsekonomiska vinsterna är av betydande storlek.⁴⁴

Neutralitet och likformighet har haft stor betydelse vid utformningen av 3:12-reglerna. Vid reglernas uppkomst förelåg en stor skattemässig skillnad mellan tjänst- och kapitalbeskattningen. Detta då 1990 års inkomstskattereform separerade arbetsinkomster från kapitalinkomster. Skillnaderna i beskattningsformerna emellan ansågs skapa incitament för de med högbeskattad arbetsinkomst att istället ta ut denna som lägre beskattad utdelning. Särskilda regler fordrades för att komma till bukt med denna problematik.⁴⁵ Det grundläggande syftet med införandet av 3:12-reglerna var således att förhindra inkomstomvandling.⁴⁶ Inkomstomvandling innebär att inkomster överförs mellan olika inkomstslag för att minska det totala skattebeloppet. Att inkomstomvandla är ett lagligt skatteundandragande och har således inga omedelbara reella effekter.⁴⁷ Utgångspunkten vid utformningen av regelverket blev följaktligen att utdelning och kapitalvinst

³⁹ Lodin m.fl. Del I (2017) s. 48.

⁴⁰ SOU 2016:75 s. 47.

⁴¹ Lodin m.fl. Del I (2017) s. 48.

⁴² SOU 2016:75 s. 47.

⁴³ Lodin m.fl. Del I (2017) s. 48.

⁴⁴ Jfr. SOU 2016:75 s. 48; prop. 2014/15:100 s. 105.

⁴⁵ SOU 2016:75 s. 48.

⁴⁶ Prop. 1989/90:11 Del 1 s. 467.

⁴⁷ ESO 2012:4 s. 14.

som översteg normal kapitalavkastning skulle beskattas enligt särskilda regler med följden att arbetsersättningen i fåmansföretag skulle beskattas likvärdigt med löneinkomsten för personer med höga arbetsinkomster.⁴⁸

2.2 Ett dualistiskt skattesystem

Sverige har ett dualistiskt skattesystem vilket innebär att arbetsinkomster beskattas progressivt medan kapitalinkomster beskattas med en proportionell skattesats.⁴⁹ Följande avsnitt syftar till att beskriva de regler som finns för beräkningen av skatt på arbetsinkomster respektive kapitalinkomster. Detta görs i syfte att påvisa att det föreligger betydande skillnader skatteuttagen emellan. Utgångspunkten för framställningen är belopp som avser beskattningsåret 2017.

2.2.1 Skatt på arbetsinkomster

Vid resultatberäkningen av tjänsteinkomster ska i princip alla inkomster anses härröra från en enda verksamhet. Har den skattskyldige flera anställningar ska således inkomsterna från dessa läggas samman.⁵⁰ Från summan av överskott i inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet görs allmänna avdrag. Det belopp som återstår är den *fastställda förvärvsinkomsten*. På den fastställda förvärvsinkomsten dras grundavdrag och sjöinkomstavdrag av i nämnd ordning. Det återstående beloppet utgör den *beskattningsbara förvärvsinkomsten*.⁵¹ Grundavdraget varierar beroende på inkomstens storlek. Det högsta grundavdraget uppgår till 34 500 kronor.⁵² Grundavdragets syfte är att lindra beskattningen för låg- och medelinkomsttagare.⁵³ Avdraget undantar ett minimibelopp av förvärvsinkomsten från beskattning och är även förhöjt för de som fyllt 65 år.⁵⁴

På den beskattningsbara förvärvsinkomsten utgår kommunal inkomstskatt.⁵⁵ Den kommunala inkomstskatten är proportionell i förhållande till inkomsten och varierar kommunerna emellan. Medelskattesatsen för den kommunala inkomstskatten uppgick till 32,10 procent år 2016.⁵⁶ Vidare uttas på den beskattningsbara förvärvsinkomsten statlig skatt.⁵⁷ Gränsen för statlig skatt fastställs genom skiktgränser. Beskattningsbara förvärvsinkomster beskattas

⁴⁸ Prop. 1989/90:11. Del 1 s. 468.

⁴⁹ Lodin m.fl. Del I (2017) s. 71.

⁵⁰ Lodin m.fl. Del I (2017) s. 72f.

⁵¹ 1 kap. 5 § IL.

⁵² Beräkningskonventioner 2017 s. 69.

⁵³ Lodin m.fl. Del I (2017) s. 75.

⁵⁴ 63 kap. 3 a 3 IL.

⁵⁵ 65 kap. 3 § IL.

⁵⁶ Beräkningskonventioner 2017 s. 65.

⁵⁷ 65 kap. 5 § IL.

upp till den nedre skiktgränsen med enbart kommunal inkomstskatt. Statlig inkomstskatt på 20 procent tillkommer utöver den kommunala inkomstskatten för personer vars beskattningsbara förvärvsinkomst överstiger den nedre skiktgränsen som uppgår till 438 900 kronor år 2017. För de förvärvsinkomster som överstiger den övre skiktgränsen på 638 500 kronor tas ytterligare fem procent ut i statlig inkomstskatt.⁵⁸ Skiktgränserna regleras årligen med förändring i konsumentprisindex med tillägg av två procentenheter.⁵⁹ 2018 beräknas skiktgränserna uppgå till 445 400 kronor respektive 647 900 kronor.⁶⁰

Den slutliga inkomstskatten påverkas också av diverse skattereduktioner. Jobbskatteavdraget varierar beroende på inkomstens storlek och påverkar precis som grundavdraget marginalskatten. För inkomster som överstiger 600 000 kronor sänks jobbskatteavdraget med en avtrappningstakt på tre procent.⁶¹

Principiellt ska alla förvärvsinkomster bli föremål för socialavgifter av något slag. Både enskilda näringsidkare och löntagare ska betala allmän pensionsavgift på sju procent av förvärvsinkomsten.⁶² Arbetsgivaravgifterna består delvis av skatter och delvis av sex olika delavgifter. Dessa används för att finansiera de arbetsbaserade socialförsäkringsförmånerna som följer av socialförsäkringsbalken och arbetslöshetsersättningen som stadgas enligt lag (1997:238) om arbetslöshetsförsäkring. Socialförsäkringsförmånerna och arbetslöshetsersättningen beräknas på inkomstunderlag upp till en särskild nivå. Inkomster över denna nivå ger inte rätt till ersättning.⁶³

Tas hänsyn till socialavgifter uppgår den högsta marginalskatten till ca 67 procent med en kommunal skattesats på 32 procent. Vid en löneökning på 100 kronor uppgår arbetsgivaravgiften till ca 31 procent. En höginkomsttagare betalar sedan cirka 57 procent av löneökningen i inkomstskatt (32 % kommunal skatt och 25% statlig skatt). Den totala skatten och avgifter uppgår då till 88 (31+57)%. Denna summa utgör 67 procent av de totala 131 kronor som arbetsgivaren har betalat i lön och avgifter (100 x 1,31). Marginalskatten uppgår därmed till nästan 70 procent inom intervallet för avtrappningen av jobbskatteavdraget.⁶⁴

⁵⁸ Beräkningskonventioner 2017 s. 67.

⁵⁹ Lodin m.fl. Del I (2017) s. 77.

⁶⁰ Begränsad uppräknings av skiktgränserna för statlig inkomstskatt för 2018 s. 3.

⁶¹ Skr. 2016/17:98. s. 15.

⁶² Lodin m.fl. Del I (2017) s. 78.

⁶³ SOU 2016:75 s. 68f.

⁶⁴ Lodin m.fl. Del I (2017) s. 55.

2.2.2 Kapitalinkomster

Kapitalvinster och utdelningar på marknadsnoterade andelar beskattas som huvudregel för fysiska personer med 30 procent statlig inkomstskatt. Skatten på kapitalinkomster är föremål för dubbelbeskattning då beskattningen sker i två led. Utdelade belopp utgör till skillnad från lön inte en kostnad för företagen och är därmed inte avdragsgilla, vilket innebär att det på utdelad vinst i första ledet påförs en bolagsskatt på 22 procent. Den kvarvarande delen av vinsten, 78 procent, beskattas sedan hos aktieägaren som inkomst av kapital med ett proportionellt skatteuttag på 30 procent. Det sammanlagda skatteuttaget på utdelning uppgår därmed till 45,4 procent ($22 + [100-22] \times 30/100$).⁶⁵ För en kapitalvinst som uppkommer vid en försäljning av andelar, delägarätter och aktier i en juridisk person gäller detsamma förutsatt att kapitalvinsten endast svarar mot de beskattade kvarvarande vinsterna i företaget.⁶⁶

Utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade företag tas upp till fem sjättedelar i inkomstslaget kapital vilket i praktiken innebär att skattesatsen uppgår till 25 procent ($5/6 \times 30 \%$).⁶⁷ För onoterade andelar uppgår det totala skatteuttaget därmed till ca 41,5 procent ($22 + [100-22] \times 25/100$).⁶⁸ Dessa regler gäller däremot inte kvalificerade andelar i fåmansföretag.

2.3 Företagarens arbets- och kapitalinkomster

Ägarna i ett företag kan bidra med både arbete och kapital. Ett positivt resultat kan således tas ut löpande genom antingen lön eller vinstutdelning. Det finns därmed en problematik i att skilja arbetsinkomst och kapitalinkomst från varandra. Ett sätt att avgöra detta kan vara genom att tillämpa en sk. normallönemodell. En ägare kan då ta ut lön motsvarande den fastställda normallönen, och det som han eller hon tillgodogör sig utöver det belopp ska betraktas som inkomst av kapital. Normallönemodellen har vid utformningen av 3:12-reglerna avfärdats då den inte ansetts kunna fastställa en rimlig schablon för löneuttag.⁶⁹ Regelverket baseras numera på en kapitalavkastningsmodell. Modellen innebär att kapitalinkomsten för fåmansföretagare på ett schablonmässigt sätt fastställs och att uttag över den

⁶⁵ Lodin m.fl. Del II (2017) s. 399f.

⁶⁶ Rydin m.fl. (2016) s. 321.

⁶⁷ 42 kap. 15a § IL.

⁶⁸ Rydin m.fl. (2016) s. 321.

⁶⁹ SOU 2016:75 s. 49f.

fastställda nivån ska utgöra arbetsinkomst.⁷⁰ Detta då det i praktiken är omöjligt att objektivt fastställa en delägars marknadsmässiga lön.⁷¹

2.4 Teoretisk utgångspunkt

Skattesystemets utformning påverkar innovation, företagande och entreprenörskap på en mängd olika sätt.⁷² En central utmaning inom skattepolitiken är att samla in skatter på ett sådant sätt som minimerar skatternas negativa effekt på samhällsekonomin. Utmaningen blir särskilt påtaglig i länder med höga välfärdspolitiska ambitioner såsom Sverige. Att ha lägre skatter på aktiviteter som av strategiska skäl önskas främjas, såsom entreprenörskap och investeringar, förefaller problematiskt inom ramen för ett högt skatteuttag. Detta då en stor skillnad skatteuttagen emellan skapar incitament till inkomstomvandling. Det är således av stor vikt att utforma skattesystemet på sådant sätt att detta förhindras.⁷³ Det är samtidigt viktigt att främja näringspolitiska mål såsom tillkomsten av nya företag.⁷⁴ Inom ramen för denna näringspolitik är kapitalbeskattningen och dess nivå av central betydelse. Det uppstår då en balansgång mellan skatternas potentiella hämmande effekt på entreprenörskap samt behovet av offentliga intäkter tillsammans med näringspolitiska mål.⁷⁵

I den allmänna debatten syftar entreprenörskap nästan uteslutande på ny- eller egenföretagande. Inom den ekonomiska litteraturen används begreppet för att lyfta fram entreprenörens roll i ekonomin som sådan.⁷⁶ Det råder emellertid ingen konsensus över begreppets innebörd.⁷⁷ I denna framställning kommer entreprenörskap att förstås som en egenföretagare inom ramen för ett fåmansföretag. Då en betydande del av egenföretagare driver sin verksamhet i aktiebolag är detta en relevant utgångspunkt för framställningen.⁷⁸

Inom den ekonomiska teorin finns det tre principiella mekanismer som illustrerar skattens förhållande till entreprenörskapet. Dessa tar form av olika effekter. Incitamenteffekten innebär att en högre skatt i absoluta termer ger en lägre vinst som i sin tur påverkar likviditeten och soliditeten i företaget negativt. Detta minskar drivkraften till att bilda företag. Vidare måste den förväntade ersättningen vara tillräckligt hög för potentiella entreprenörer att

⁷⁰ Prop. 2005/06:40 s. 38.

⁷¹ SOU 2016:75 s. 55.

⁷² Henreksson, Stenkula (2016) s. 251.

⁷³ ESO 2014:3 s. 21.

⁷⁴ Se exempelvis Prop. 2015/16:110 s. 5f; Henreksson, Sanandaji (2004) s. 21; Regeringens politik för hållbart företagande (2016).

⁷⁵ ESO 2014:3 s. 21.

⁷⁶ Henreksson, Stenkula (2016) s. 27.

⁷⁷ Det finns mer än tolv officiella definitioner av ”entreprenör”. Se Hébert, Link (2006) s. 4.

⁷⁸ Tillväxtanalys (2017) s. 10.

vilja utöva sitt entreprenörskap. Avgörande är då den upplevda risken samt entreprenörens alternativkostnad, som främst bestäms av den ersättning som följer av en anställning. Skatteflyktseffekten uppstår om det är lättare för entreprenörer att undvika skattebetalandet, lagligt eller olagligt.⁷⁹ En studie fann att 40 procent av svenska egenföretagare underrapporterade sina inkomster med 30 procent.⁸⁰ Försäkringseffekten innebär att beskattningen kan utgöra en försäkring som stimulerar risktagande. Försäkringseffekten förutsätter emellertid ett obegränsat förlustavdrag, annars riskerar effekten att bli den motsatta.⁸¹

Kapital- och utdelningsskatter kan spela roll beträffande viljan att genomföra entreprenöriella projekt.⁸² Resultat från empirisk litteratur har funnit negativa, positiva och nolleffekter när förhållandet mellan skatter och entreprenörskap har studerats.⁸³ Inom skatteteorin är det okontroversiellt att bolagsskatten påverkar viljan att starta och driva företag. Vilken effekt ägarbeskattningen har på entreprenörskap råder det inte konsensus om. Teoribildningen gällande utdelningsskatter klassificeras i den traditionella synen och den nya synen. Enligt den förstnämnda är skatt på utdelningar snedvridande för både nya och existerande företag genom inlåsnings effekter och högre avkastningskrav. Den senare menar på att utdelningsskatt endast är snedvridande för nya företag. Kapitalvinstskatter har dock enligt båda synsätten snedvridande effekter.⁸⁴ Magnus Henrekson och Tino Sanandaji delar denna uppfattning och framhåller att den förhållandevis höga kapitalbeskattningen i Sverige kan vara en av orsakerna till varför Sverige trots sin tillväxtpotential underpresterar beträffande tillväxten av företag.⁸⁵

I samhanget ska även ”principal-agent” problemet belysas. Som en följd av svag ägarstyrning tenderar börsbolag att utdela för låga belopp till ägarna och istället överinvestera i den existerande verksamheten.⁸⁶ Utdelningsskatter kan försvåra denna problematik genom att avkastningen på aktivt ägande minskas och motverkar kapitalflöden från äldre bolag till nyare bolag med tillväxtpotential.⁸⁷ Denna typ av inlåsnings effekter som uppstår till följd av höga kapital- och utdelningsskatter kan påverka den förväntade avkastningen beträffande entreprenöriella satsningar negativt, vilket i sin tur påverkar valet mellan ett riskfyllt entreprenörskap och lönearbete.⁸⁸

⁷⁹ Henreksson, Stenkula (2016) s. 253.

⁸⁰ Engström, Holmlund (2009) s. 2419-2430.

⁸¹ Henreksson, Stenkula (2016) s. 253.

⁸² Henreksson, Stenkula (2016) s. 261.

⁸³ Henreksson, Stenkula (2016) s. 255.

⁸⁴ Henreksson, Stenkula (2016) s. 261.

⁸⁵ ESO 2014:3 s. 80.

⁸⁶ SOU 2014:3 s. 11.

⁸⁷ Hansson (2017) s. 37.

⁸⁸ SOU 2016:72 s. 113.

Beskattning på utdelningar och kapitalvinster har vidare visat sig vara en faktor som påverkar investeringsviljan. Detta får betydelse för nystartade företag med tillväxtpotential som ofta är beroende av kapital för att kunna växa, exempelvis genom externa finansiärer. En avsaknad av investeringsvilja kan således hämma företags framtida ekonomiska utveckling.⁸⁹

Kapitalavkastningsmodellen är inte helt oproblematiserad. Modellen bygger som ovan nämnt på att schablonmässigt fastställa vad som utgör normal avkastning på det satsade kapitalet. Vad som utöver det tillfaller ägaren ska betraktas som arbetsinkomst. Inom ramen för att fastställa den schablonmässiga beräkningen av kapitalavkastningen tillkommer att beakta olika typer av risker med att starta och driva företag.⁹⁰ Begreppet risk associeras ideligen med entreprenörskap och företagande. Detta har sin förklaring i ett flertal faktorer. En entreprenör investerar ofta både sitt humankapital och sitt finansiella kapital, ibland även sin bostad (genom belåning) i ett och samma företag, vilket innebär att företagare tar en ekonomisk risk. En annan riskfaktor för entreprenörer är den sk. försörjningsrisken. Denna grundar sig i att entreprenörer ofta går miste om rättsligt reglerade trygghetssystem i form av exempelvis anställningsskydd och arbetslöshetsförsäkring som tillkommer med en anställning.⁹¹ Effekten av detta blir att entreprenören håller en riskfylld och odiversifierad ”portfölj”.⁹² Vidare innebär även anställning av personal en förhöjd risk i form av bl.a. ökade kostnader.⁹³

Hur ovan nämnda risker ska beaktas är en central fråga vid utformningen av skattesystemet. Den första regleringen av 3:12-reglerna beräknade den kapitalbeskattade avkastningen på det insatta kapitalet i företaget, den sk. klyvningsräntan⁹⁴ med ett tillägg på en riskpremie på fem procentenheter.⁹⁵ Riskpremien syftade till att kompensera investerare i fåmansföretag då de i genomsnitt utsätts för en större risk än placerare på börsen.⁹⁶ Riskpremien syftade däremot inte till att kompensera för den osäkerhet och försörjningsrisk som i övrigt följer för aktiva delägare i fåmansföretag. Denna riskpremie kom därefter att höjas med försörjningsrisken i åtanke.⁹⁷ Senare reformer av 3:12-

⁸⁹ SOU 2016:75 s. 52.

⁹⁰ SOU 2016:75 s. 51.

⁹¹ SOU 2002:52 s. 308-318.

⁹² Hansson (2017) s. 39.

⁹³ SOU 2016:75 s. 52.

⁹⁴ För närmare redogörelse av klyvningsräntan, se avsnitt 4.1.1.1.

⁹⁵ Prop. 1990/91:54 s. 224f.

⁹⁶ SOU 2016:75 s. 52.

⁹⁷ Se Prop. 1990/91:54 s. 224f.

reglerna fokuserade på andra riskfaktorer.⁹⁸ 2006 års skattereform innebar att större hänsyn togs till riskfyllda investeringar. Skattelättnader i form av riskfri ränta och nedsättning av skatt på kapitalvinster ansågs nödvändigt i syfte att uppnå ekonomisk neutralitet. Klyvningsräntan höjdes till statslåneräntan plus nio procentenheter, vilket också är dagens nivå.⁹⁹ Ytterligare skattelättnader föreslogs, som ur en neutralitetssynpunkt var omotiverade men som ansågs väsentliga för ett legitimt regelverk. Löneunderlagsreglerna förbättrades och skattelättnaderna avvägdes i relation till antalet anställda i företaget genom att öka utrymmet för kapitalbeskattad inkomst. Detta då det ansågs innebära ett risktagande att anställa arbetskraft, men även då det finns ett samhällsekonomiskt intresse att stimulera arbetskraft.¹⁰⁰ Numera tar alltså lagstiftaren hänsyn till företagets lönesumma som en parameter för den del av utdelningen och kapitalvinsten som ska kapitalbeskattas. Denna metod har benämnts som en typ av definition på risktagande och kan ses som ett generellt beaktande av den risk som tillkommer med att driva verksamhet i fåmansföretag. Metoden tar även hänsyn till försörjningsrisken trots att denna inte uttryckligen nämns.¹⁰¹ Utredningen konstaterar i betänkandet att det är en omöjlig uppgift att i praktiken hitta en korrekt avvägning av risk. Detta föranleder att kompensationen för riskmomentet måste ske schablonmässigt.¹⁰²

Förhållandet mellan skattesystemets utformning och den förhöjda risk som tillkommer med företagande har diskuterats i doktrin. Henrekson och Mikael Stenkula menar exempelvis att det måste finnas någon typ av belöning för de som tar risken att lämna en attraktiv anställning.¹⁰³ Åsa Hansson menar på att uppmuntrandet till risktagande inte uteslutande medför positiva spridningseffekter, och i de fall finns det inte anledning att skattemässigt gynna en högre risk. Hansson jämför entreprenörskapet med den risk som anses föreligga vid investering av aktier. Hon menar på att skattesystemet inte kompenserar för dessa investeringar specifikt utan den som investerar i aktier kompenseras genom en högre avkastning. Hansson framhåller att en förutsättning för att belöna ett högre risktagande är att nivån på risktagandet som är privatekonomisk lönsam ska vara lägre än den samhällsekonomiska nivån på risktagande. Med andra ord finns det skäl att skattemässigt gynna risktagande om det uppstår positiva spridningseffekter eller externaliteter av det.¹⁰⁴

⁹⁸ Se prop. 2003/04:17 s. 12f.; prop. 2003/04:1 s. 204f.

⁹⁹ Prop. 1990/91:54 s. 224f.

¹⁰⁰ Prop. 2005/06:40 s. 41f.

¹⁰¹ Lodin (2014) s. 168ff.

¹⁰² SOU 2016:75 s. 53.

¹⁰³ Henreksson, Stenkula (2016) s. 270.

¹⁰⁴ Hansson (2017) s. 39.

Det råder således en enstämmig bild både inom doktrin, litteraturen och den skatterättsliga teorin att entreprenörskap är förenligt med en större risk. Denna risk är emellertid svårdefinierad och beror på verksamhetstyp, region och individer.¹⁰⁵ Riskens omfattning samt vilken vikt den ska tillmätas vid utformningen av skattesystemet råder det inte konsensus om och kommer att behandlas närmare i uppsatsens analytiska del.

2.5 Sammanfattning

Neutralitet och likformighet ligger till grund för skattelagstiftningen. Detta innebär att skattereglerna ska vara neutrala inför den skattskyldiges val mellan olika handlingsalternativ. Likformighetsprincipen föranleder att personer med samma faktiska inkomst ska betala samma skatt. Avsteg från dessa grundläggande principer bör ske med försiktighet och kan i enstaka fall motiveras om de samhällsekonomiska vinsterna är av betydande storlek.

Genom inkomstskattereformen 1990 separerades kapitalinkomster och arbetsinkomster ifrån varandra vilket medförde att Sverige sedan dess tillämpar ett dualistiskt skattesystem. Detta innebär att förvärvsinkomster beskattas progressivt medan kapitalinkomster beskattas proportionellt. Företagarnas arbets- respektive kapitalinkomst bestäms schablonmässigt genom en kapitalavkastningsmodell. Skatteuttagen mellan de olika beskattningsformerna skiljer sig åt, vilket innebär att det kan finnas incitament till att flytta högbeskattade inkomster till lågt beskattade inkomstslag, sk. inkomstomvandling.

Hur skattesystemet utformas är av betydelse för företagande och entreprenörskap. Strävan att förhindra inkomstomvandling ställs emot näringspolitiska mål såsom främjandet av företagande och entreprenörskap. Även neutralitetsprincipen måste beaktas då ett regelverk måste upprätthålla en legitimitet och neutralitet. Det är av stor vikt för samhällsekonomin att skattesystemet är utformat på ett sådant sätt att företagare inte missgynnas. Det finns ett flertal studier som har studerat förhållandet mellan entreprenörskap och skatt. Ämnet är även frekvent diskuterat inom doktrin. Generellt innebär höga utdelnings- och kapitalvinstskatter att företagarnas incitament till att starta företag och utveckla sin verksamhet minskar. Detta innebär att för höga skatter inte är önskvärt ur ett näringspolitiskt hänseende. Det är därför relevant att diskutera hur de förslag som presenterats av regeringen kan komma att påverka entreprenörskap och företagande som sådant.

¹⁰⁵ Skatterna och entreprenörskapet (2017) s. 30.

3 Fåmansföretagsreglerna

3.1 Definitionerna av fåmansföretag

För att fåmansföretagsreglerna ska vara tillämpliga krävs att två förutsättningar föreligger. Först ska företaget utgöra ett fåmansföretag enligt lagens definition.¹⁰⁶ Vidare måste andelarna som utdelningen eller kapitalvinsten härrör från utgöra s.k. kvalificerade andelar.¹⁰⁷

Både svenska aktiebolag, svenska ekonomiska föreningar samt deras utländska motsvarigheter omfattas av definitionen av fåmansföretag.¹⁰⁸ Definitionerna av fåmansföretag återfinns i 56 kap. 2-7 §§ IL. I 56 kap. 2 § stadgas att,

Med fåmansföretag avses aktiebolag eller ekonomisk förening där,

1. Fyra eller färre fysiska personer äger andelar som motsvarar mer än 50 % av rösterna för samtliga andelar i företaget, eller
2. Näringsverksamheten är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra och är 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.¹⁰⁹

Vid bedömningen av huruvida ett företag är ett fåmansföretag ska en person och hans eller hennes närstående räknas som en fysisk person.¹¹⁰ Det bakomliggande syftet med definitionen i 56 kap. 2 § 1 st. IL är att identifiera företag där det rör sig om ett begränsat antal delägare som innehar ett väsentligt inflytande i företaget. Denna bedömning tar sin utgångspunkt i två kriterier, antalet delägare och rösträtten för aktier som ägs av ett fåtal (fyra) delägare. Regeln innebär inte att aktiebolag med fler än fyra delägare inte kan omfattas av definitionen.¹¹¹ Detta kan exempelvis aktualiseras i en situation där ett aktiebolag ägs av fem konsulter som innehar en ägarandel på 20 procent vardera. Förutsatt att konsulterna inte är släkt med varandra innebär detta att företaget har mer än fyra delägare. Om fyra av dessa delägare tillsammans innehar aktier med 80 procent av det totala röstetalet, innebär detta att ägarbilden är tillräckligt koncentrerad för att betraktas som ett

¹⁰⁶ Lodin m.fl. Del II (2017) s. 449.

¹⁰⁷ Lodin m.fl. Del II (2017) s. 452.

¹⁰⁸ 56 kap. 2 § IL och 2 kap. 2 § IL.

¹⁰⁹ 56 kap. 1 § 1 st. IL.

¹¹⁰ Lodin m.fl. Del II (2017) s. 449.

¹¹¹ Rydin m.fl. (2016) s. 66.

fåmansföretag.¹¹² Denna princip går att tillämpa även om det är fråga om sex eller sju oberoende delägare. För att ett fåmansföretag ska falla utanför definitionen krävs det att minsta antalet delägare uppgår till åtta stycken delägare, och då endast om alla åtta delägare innehar ett lika stort antal andelar i företaget. Fyra delägares innehav blir då exakt 50 procent av rösterna vilket är gränsen i enlighet med 56 kap. 2 § 1 st.¹¹³ Ytterligare ett exempel kan vidare illustrera definitionens tillämplighet. Om ett aktiebolag utgörs av 10 delägare, varav fyra delägare som äger 10 procent vardera utgör familj, räknas dessa fyra delägare som en delägare då de ingår i samma närståendekrets. Vid prövningen av huruvida företaget kan klassificeras som ett fåmansföretag i enlighet med definitionen i 56 kap. 2 § 1 st. är utgångspunkten att bolaget består av sju personer. Då fyra delägare tillsammans äger 70 procent av andelarna, klassificeras bolaget således som ett fåmansföretag.¹¹⁴

Avsikten med bestämmelsen i 56 kap. 2 § 2 st. IL är att reglerna för fåmansföretag även ska vara tillämpliga på företag som ägs av så många personer att det inte kan anses utgöra ett fåmansföretag i enlighet med första stycket, men där verksamheten är uppdelad på sådant sätt att de olika verksamhetsgrenarna i praktiken har överensstämmande funktioner med ett självständigt fåmansföretag.¹¹⁵

I syfte att förhindra kringgåenden av 56 kap. 2 § ska delägare eller närstående till delägare, som varit verksamma i betydande omfattning i företaget eller i ett direkt eller indirekt av företaget ägt fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag, enligt 57 kap. 3 § 2 st. IL ses som en enda delägare. Detta kan exempelvis inträffa när verksamheten bedrivs helt eller delvis i ett eller flera dotterföretag.¹¹⁶ Denna utvidgade definition infördes i samband med 1990 års skattereform. Skälet till utvidgandet var att företag som drivs gemensamt av flera delägare, där alla arbetar i företaget, ska behandlas som fåmansföretag.¹¹⁷ För att exemplifiera den utvidgade definitionen kan det antas att det i en konsultverksamhet finns tio konsulter som äger 10 procent vardera i bolaget. I enlighet med 56 kap. 2 § 1 st. omfattas de inte av definitionen av fåmansföretag då antalet ägare är fler än fyra och dessa fyra äger inte mer än 50 procent av andelarna tillsammans. Verksamheten faller inte heller under definitionen i 56 kap. 2 § 2 st. då det inte är fråga om en oberoende verksamhetsgren. Vid en prövning av den utvidgade definitionen

¹¹² Exemplet är baserat på ett exempel som illustreras i boken Rydin m.fl. (2016) s. 66.

¹¹³ Rydin m.fl. (2016) s. 66.

¹¹⁴ Exemplet är baserat på ett exempel som illustreras i boken Rydin m.fl. (2016) s. 66.

¹¹⁵ Rydin m.fl. (2016) s. 69.

¹¹⁶ Lodin m.fl. (2017) s. 450.

¹¹⁷ Eriksson, Leif, Inkomstskattelag (1999:1299) 57 kap. 3 § 2 st., Karnov 2017-06-02.

anses samtliga verksamma delägare som en och samma delägare (förutsatt att de är verksamma i betydande omfattning). Ägarkretsen understiger därmed gränsen på fyra delägare samtidigt som mer än 50 procent av andelarna finns hos denna ägargrupp, vilket innebär att bolaget i enlighet med den utvidgade definitionen är att betrakta som ett fåmansföretag.¹¹⁸

3.2 Kvalificerade andelar

Syftet med reglerna om utdelning och kapitalvinst vid försäljning av aktier i fåmansföretag är att dessa endast ska träffa sådan inkomst som härrör från en arbetsprestation. Mot denna bakgrund är det därmed endast motiverat att tillämpa reglerna om en sk. aktiv delägare, eller någon närstående till denne, har varit verksam i företaget. Är detta fallet, benämns andeleden i företaget som en ”kvalificerad andel”.¹¹⁹

Med kvalificerad andel åsyftas i 57 kap. 4 § 1 st. IL först och främst en andel i ett fåmansföretag där andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit *verksam i betydande omfattning*. Karenstiden på fem år syftar till att förhindra att 3:12-reglerna kringgås genom att upparbetad inkomst sparas i ett vilande bolag, ett sk. trädebolag. När karenstiden löpt ut avkvalificeras andelarna och beskattning sker då i sin helhet i inkomstslaget kapital.¹²⁰ I förarbetena till lagtexten stadgas att endast de vars arbetsinsats haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen kan anses vara verksamma i betydande omfattning.¹²¹ Trots att arbetsinsatsen som sådan är av vikt (kvantitativ bedömning), är det vinstgenereringen som blir avgörande vilket utelämnar nedlagd arbetstid som en betydande faktor (kvalitativ bedömning).¹²² I RÅ 2000 not. 164 framgår det att en styrelseledamot som endast utfört sedvanligt styrelsearbete inte kan anses kvalificerat verksam, även om dennes enstaka insatser varit av stor betydelse för företaget.¹²³ Verksamhetskravet har vidare prövats i RÅ 2002 ref. 21. I målet stadgade HFD att en person som ägt andelar under 10 månader samt varit verksam under fyra månader inte kunde anses ha varit verksam i betydande omfattning.¹²⁴ Skatteverket har i sina allmänna råd uttalat att det är arbetsinsatsernas ekonomiska betydelse som är avgörande. Skatteverket skriver i sina råd att ”vid bedömningen av arbetsinsatsens betydelse bör

¹¹⁸ Rydin m.fl. (2016) s. 69.

¹¹⁹ 57 kap. 4 § IL.

¹²⁰ Rydin m.fl. (2016) s. 74.

¹²¹ Prop. 1989/90:110. Del 1 s. 468.

¹²² Rydin m.fl. (2016) s. 77.

¹²³ RÅ 2000 not. 64.

¹²⁴ RÅ 2002 ref. 21.

hänsyn tas till företagets storlek, verksamhet, organisation och övriga omständigheter”¹²⁵.

Vidare anges i 57 kap. 4 § 1 st. IL att bestämmelsen är tillämplig även om verksamheten inte bedrivits i det bolag som lämnat utdelning eller som avyttrats, utan i ett företag som bedriver *samma eller likartad verksamhet*. Bestämmelsen tar sikte på förhållandena under de fem föregående beskattningsåren.¹²⁶ Normalt sett fordras ett ägarsamband för att bestämmelsen ska vara tillämplig. Andelsägaren eller närstående till denne ska ha varit verksam i betydande omfattning i det andra företaget.¹²⁷ I RÅ 1999 ref. 28 stadgade HFD att bestämmelsen huvudsakligen tar sikte på fall där hela eller delar av verksamheten överförs till ett annat fåmansföretag och där verksamheten i det senare ligger inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten, eller på fall där det föreligger ett likartad samband mellan företagen.¹²⁸ Frågan har även behandlats i två förhandsbesked från HFD, RÅ 1997 ref. 48 I och II.¹²⁹ Har karenstiden i 57 kap. 4 § löpt ut, vilket gör andelarna icke-kvalificerade, är Skatteverket av uppfattningen att bestämmelsen inte är tillämplig på verksamhetsöverföringen.¹³⁰

Andelarna i ett fåmansföretag ska även anses vara kvalificerade om ägarna eller deras närstående varit verksamma i ett annat fåmansföretag där det förstnämnda företaget äger andelar. Denna bestämmelse finns i syfte att motverka kringgåenden av reglerna genom bildandet av ett dotterbolag där den aktiva verksamheten placeras, för att sedan utdela vinsten i dotterbolaget skattefritt till moderföretaget som i sin tur kan vidareutdela vinsten till ägaren med enbart kapitalinkomstbeskattning.¹³¹

Utomståenderegeln i 57 kap. 5 § IL innebär att aktierna i ett fåmansföretag i vissa situationer inte kan betraktas som kvalificerade.¹³² Regeln blir tillämplig om utomstående, direkt eller indirekt, i *betydande omfattning* äger en del i företaget och direkt eller indirekt har rätt till utdelning.¹³³ Utgångspunkten för begreppet ”betydande omfattning” uppgår till 30 procent av andelarna.¹³⁴

¹²⁵ SKV A 2015:9 punkt 3.1.

¹²⁶ HFD 2012 not. 63.

¹²⁷ <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2017.2/331734.html> (besökt 2017-06-11).

¹²⁸ RÅ 1999 ref. 28.

¹²⁹ RÅ 1997 ref. 48 I och II.

¹³⁰ <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2017.2/331734.html> (besökt 2017-06-11).

¹³¹ Lodin m.fl. Del II (2017) s. 458.

¹³² Sandström, Bokelund Svensson (2016) s. 69.

¹³³ 57 kap. 5 § IL

¹³⁴ Jfr. HFD 2004 ref. 14; HFD 2014 ref. 2; prop.1989/90:110 s. 468.

Tjänstebeskattning undgås därmed och utdelning och kapitalvinster blir föremål för 25 procents kapitalbeskattning.¹³⁵

3.3 Utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar

I samband med lagstiftningsarbetet under hösten 2005 genomfördes betydande ändringar för ägare i fåmansföretag. Den främsta ändringen rörde fördelningen av vad som vid utdelning och kapitalvinst utgör arbetsinkomst respektive kapitalinkomst. Den nya regleringen innebar att en större del skulle kunna beskattas som kapitalinkomst.¹³⁶

2006 års skattereform medförde en skattelättnad på 1 miljard kronor vilket minskade trycket på fåmansföretag. Syftet med reformen var att öka investeringar, skapa arbetstillfällen och stimulera företagande.¹³⁷ Sammantaget innebar reformen att skattesatsen på utdelningar sänktes med 10 procentenheter till dagens 20 procent samt att utrymmet för utdelning inom gränsbeloppet ökade. Vidare infördes även en förenklingsregel vid beräkandet av gränsbeloppet vilket innebar en simplificering i systemet. Beskattningen enligt 3:12-reglerna blev således mer förmånlig än tidigare vilket gjorde att reglerna kunde antas skapa incitament till inkomstomvandling.¹³⁸

Utgångspunkten för dagens bestämmelser om utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar är att endast den del som motsvarar normal kapitalavkastning ska hänföras till inkomstslaget kapital. Den del av utdelningen och kapitalvinsten som motsvarar normal kapitalavkastning ska hos mottagaren tas upp till två tredjedelar, vilket i praktiken ger en skattesats

¹³⁵ Sandström, Bokelund Svensson (2016) s. 69f.

¹³⁶ Ändringarna i lagstiftningen kom även att kallas för ”2006 års skattereform”. Lodin m.fl. Del II (2017) s. 462.

¹³⁷ Prop. 2005/06:40 s. 38.

¹³⁸ ESO rapport 2014:2 s. 1. Anette Alstadsæter och Martin Jacob har publicerat ett flertal artiklar och rapporter där de ställer sig kritiska till 2006 års reform. De menar på att effekterna av reformen snarare var negativa än positiva och anför att reglerna skapade möjligheter för höginkomsttagare att grunda holdingbolag eller skalbolag i syfte att inkomstomvandla. Författarna menar även att reformen inte lett till någon ökning av nystartade fåmansföretag. Se Alstadsæter, Jacob (2012) s. 5 samt Alstadsæter, Jacob (2013) s. 61f. Alstadsæter och Martins kritik har bemötts i Eriksson, Fall (2013a). De menar på att utdelningarna från fåmansföretag ökat kraftigt efter 2005 års regeländringar vilket talar för positiva effekter av reformen. Då skatten på utdelningar sänktes från 30 till 20 procent är detta däremot inte så konstigt. De ökade utdelningarna efter reformen ledde också till ökade skatteintäkter. Efter reformen har även tjänsteinkomsterna ökat, se Ericson, Fall (2013b). Även revisorn Stefan Engström kritiserar författarna och menar att de missförstått 2006 års regelförändring. Engström menar på att författarnas slutsatser grundas mer på personliga värderingar än vetenskap, Engström (2012) s. 42f.

på 20 procent ($2/3 \times 30\%$).¹³⁹ Inkomstskatten för juridiska personer på 22 procent tillkommer, vilket ger en sammanlagd skattesats på 37,6 procent ($22 + [100-22] \times 20/100$). Utdelning och kapitalvinst som överstiger gränsen för normal kapitalavkastning men inte takbeloppet, ska hos mottagaren beskattas i inkomstslaget tjänst. Takbeloppet för utdelning uppgår till 90 inkomstbasbelopp och för kapitalvinster till 100 inkomstbasbelopp.¹⁴⁰ Då utdelning och kapitalvinst inte är av liknande arbetskaraktär som lön, medges varken jobbskatteavdrag eller grundavdrag.¹⁴¹ Marginalskatten påverkas därmed endast av inkomstens storlek i förhållande till skiktgränserna.¹⁴² Den del av inkomsten som överstiger takbeloppet beskattas med 30 procent kapitalskatt.¹⁴³

3.4 Lön eller utdelning?

Delägare i ett fåmansföretag kan som ovan nämnts ta ut företagets vinst som utdelning eller lön. Figuren nedan syftar till att illustrera i vilken mån delägare påverkas om han eller hon tar ut lön respektive utdelning. Utgångspunkten för exemplet är att vinsten uppgår till 100 kronor. I exemplet används en kommunalskattesats på 32 procent.¹⁴⁴ Lönen är även föremål för fulla arbetsgivaravgifter (31,42 %).¹⁴⁵

Fig 1.

Lön	32 %	52 %	57%
Vinst före skatt	100	100	100
Bolagsskatt 22 %	0	0	0
Arbetsgivaravgifter	- 24 ¹⁴⁶	-24	- 24
Individbeskattning	- 24 ¹⁴⁷ (24,32)	- 40 (39,52)	- 43 (43,32)
Kvar efter beskattning (kr)	52 ¹⁴⁸	36 (36,48)	33 (32,78)

I fig. 1 illustreras tre typexempel. I det första fallet är lönen endast föremål för kommunalskatt. I det andra och tredje fallet åläggs 20 respektive 25 procent statlig inkomstskatt på lönen.

¹³⁹ 57 kap. 20 § och 21 § IL.

¹⁴⁰ SOU 2016:75 s. 89-90.

¹⁴¹ 2 kap. 23 § SAL.

¹⁴² SOU 2016:75 s. 89f.

¹⁴³ Lodin m.fl. Del II (2017) s. 469.

¹⁴⁴ <https://www.scb.se/hitta-statistik/statistik-efter-amne/offentlig-ekonomi/finanser-for-den-kommunala-sektorn/kommunalskatterna/pong/statistiknyhet/Kommunalskatter/> (Besökt 2017-07-28).

¹⁴⁵ <https://www.skatteverket.se/foretagochorganisationer/arbetsgivare/arbetsgivaravgifterochskatteavdrag/arbetsgivaravgifter.4.233f91f71260075abe8800020817.html> (Besökt 2017-08-03).

¹⁴⁶ $1/(1-31,42\%) = 23,9\%$.

¹⁴⁷ $(100 - 24) \times 0,32$.

¹⁴⁸ $100-24-24$.

Fig 2.

Utdelning som ryms inom gränsbeloppet	Skattesats på 20 %
Vinst före skatt	100 kronor
Bolagsskatt 22 %	- 22 ¹⁴⁹
Individbeskattning	- 15,6 ¹⁵⁰
Kvar efter beskattning (kr)	62 (62,4)

Vad som framgår av Fig 2. är att kapitalbeskattningen är relativ fördelaktig förutsatt att utdelningen ryms inom gränsbeloppet. Detta kan ge delägare incitament till att endast ta ut utdelning upp till gränsbeloppet och således undvika den progressiva beskattningen.

Fig 3.

Utdelning över gränsbeloppet	32 %	52 %	57%
Vinst före skatt	100	100	100
Bolagsskatt 22 %	- 22	- 22	- 22
Arbetsgivaravgifter	0	0	0
Individbeskattning	- 25 (24,96)	- 41 (40,56)	- 44 (44,46)
Kvar efter beskattning (kr)	53 (53,04)	37 (37,44)	33,5 (33,54)

Av Fig 3. kan konstateras att för utdelning som överstiger gränsbeloppet är skattebelastningen i princip identisk med den skatt som följer av tjänstebeskattningen. Detta innebär att det finns incitament att endast lyfta utdelning upp till gränsbeloppet.

Av figurerna ovan kan konstateras att utdelning som ryms inom gränsbeloppet är mest förmånligt rent skattemässigt. Det faktum att skattesatserna skiljer sig åt emellan kan utgöra incitament till skatteplanering i syfte att undgå den progressiva beskattningen. Då ett aktiebolag är ett självständigt rättssubjekt finns det ett formellt partsförhållande mellan bolaget och ägaren. Detta medför möjligheter för bolaget och ägaren att ingå rättshandlingar med varandra som kan föranleda skatterättsliga effekter.¹⁵¹ Exempelvis kan tillgångar överlätas parterna emellan och en ägare kan anställas av företaget, vilket innebär att vinsten kan förfogas över genom löneuttag.¹⁵² Vidare medför partsförhållandet mellan företaget och ägaren att vinstmedel kan utdelas trots det att vinsten är ett resultat av delägarens arbetsinsatser. Partsförhållandet kan således göra inkomstomvandling genomförbar genom skatteplanerande strukturer. Detta föranleder ett behov av en särreglering med syfte att motverka planerade transaktioner och företagskonstellationer.¹⁵³

¹⁴⁹ $100 \times 0,22$.

¹⁵⁰ $([100-22] - [0,20 \times 78])$.

¹⁵¹ SOU 2002:52 s. 106.

¹⁵² SOU 2016:75 s. 65.

¹⁵³ SOU 2002:52 s. 106.

3.5 Sammanfattning

Det finns ett flertal förutsättningar som måste vara uppfyllda för att ett företag ska omfattas av de särskilda beskattningsreglerna i 57 kap. IL. Ett företag måste först och främst falla under en av definitionerna för fåmansföretag. I enlighet med 56 kap. 2 § 1 st. IL ska ett aktiebolag eller ekonomisk förening med fyra eller färre delägare som tillsammans äger mer än 50 procent av andelarna, utgöra ett fåmansföretag. 56 kap. 2 § 2 st. tar fasta på situationer där företag ägs av för många personer för att kunna falla under huvuddefinitionen men där verksamheten drivs på ett sådant sätt att företagen i praktiken har överensstämmande funktioner med ett självständigt fåmansföretag. Den utvidgade definitionen innebär att företag som drivs gemensamt av flera delägare ska behandlas som ett fåmansföretag. Den utvidgade definitionen avser att förhindra situationer där regler kringgås genom konstellationer där verksamheten placeras i dotterföretag.

Är det fastställt att ett företag faller under en av definitionerna för fåmansföretag, återstår frågan huruvida andelarna i det aktuella bolaget är kvalificerade. En andel är kvalificerad om den enskilde aktieägaren, eller dennes närstående, genom arbetsinsatser genererat intäkter till företaget. I 57 kap. 4 § IL uppställs krav på att andelsägaren eller någon närstående under de fem senaste beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett annat företag som bedriver samma eller likartad verksamhet.

Utdelning och kapitalvinst som motsvarar normal kapitalavkastning beskattas med 20 procent. Med bolagsskatten ger detta en sammanlagd skattesats på 37,6 procent. Den överskjutande utdelningen beskattas i inkomstslaget tjänst. Takbeloppet uppgår till 90 inkomstbasbelopp för utdelning respektive 100 inkomstbasbelopp för kapitalvinst. Den delen av utdelningen och kapitalvinsten som överstiger takbeloppet beskattas med 30 procent.

Det föreligger en betydande skattemässig skillnad mellan arbets- och kapitalinkomster. Denna skillnad kan utgöra incitament till skatteplanering och otillåtna transaktioner. Det grundläggande syftet med 3:12-reglerna är att förhindra inkomstomvandling, vilket innebär att regelverket måste fungera effektivt för att motverka denna typ av förfaranden.

4 Särskilda beräkningsregler för fåmansföretag

4.1 Gränsbelopp

Är en andel kvalificerad enligt ovan redovisade bestämmelser, ska utdelning som lämnas på andelen och kapitalvinst som uppstår vid försäljning av andelen delvis beskattas i inkomstlaget tjänst.¹⁵⁴ Den grundläggande utgångspunkten för beskattning av utdelningar och kapitalvinster på kvalificerade andelar är att endast den del av utdelningen och kapitalvinsten som motsvarar uppskattad normal kapitalavkastning, inklusive riskersättning, ska hänföras till inkomstlaget kapital. Reglerna tar därmed fasta på de fall där inkomst av kapitalvinst och utdelning egentligen härrör från arbetsprestationer.¹⁵⁵ Den del som överstiger uppskattad normal kapitalavkastning beskattas enligt den progressiva skatteskalen i inkomstlaget tjänst. Begreppet gränsbelopp används i 57 kap. IL för att illustrera vad som anses utgöra normal kapitalavkastning.¹⁵⁶

Det totala gränsbeloppet utgörs av årets gränsbelopp plus sparad utdelningsutrymme. Det sparade utdelningsutrymmet räknas upp med statslåneräntan adderat med tre procentenheter (uppräkningsräntan).¹⁵⁷ Gränsbeloppet kan beräknas enligt två metoder: enligt lönesummeregeln (huvudregeln) eller genom en schablonmetod (förenklingsregeln).

4.1.1 Huvudregeln

Lönesummeregeln består av två delar. En räntebaserad del med fokus på det kapital ägaren investerat i företaget och en lönebaserad del som har sin utgångspunkt i de löner som betalats ut till företagets anställda. Den kapitalbaserade delen avser att motsvara avkastningen på kapitalmarknaden ökad med en riskpremie. Den lönebaserade delen, som i lagtexten benämns som det lönebaserade utrymmet, avser att svara mot den ökade avkastning som en placering med högre risk kan innebära.¹⁵⁸

¹⁵⁴ SOU 2016:75 s. 77.

¹⁵⁵ Tjernberg (2015) s. 2.

¹⁵⁶ <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2016.6/331735.html> (Besökt 2017-05-23).

¹⁵⁷ Rydin m.fl. (2016) s. 103.

¹⁵⁸ SOU 2016:75 s. 79.

Årets gränsbelopp enligt huvudregeln utgörs av summan av underlaget för årets gränsbelopp multiplicerat med statslåneräntan plus nio procentenheter och det lönebaserade utrymmet.¹⁵⁹

4.1.1.1 Räntebaserad utdelning

Den räntebaserade delen beräknas genom att multiplicera underlaget för årets gränsbelopp med klyvningsräntan.¹⁶⁰ Underlaget för årets gränsbeloppet är det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen hade avyttrats vid årets ingång.¹⁶¹ Klyvningsräntan utgörs av statslåneräntan i slutet av november året före beskattningsåret ökat med ett visst risktillägg, som enligt dagens reglering uppgår till 9 procentenheter.¹⁶² Beräkningen görs vid årets ingång och tillgodoräknas den som ägde andelen vid denna tidpunkt.¹⁶³

Omkostnadsbeloppet kan beräknas genom en huvudregel och en alternativregel. Enligt huvudregeln utgörs omkostnadsbeloppet av anskaffningsutgiften för aktierna plus ovillkorade aktieägartillskott. Då villkorade aktieägartillskott inte jämförs med rena kapitalinsatser räknas dessa inte med.¹⁶⁴ Utgångspunkten i beräkningen är den faktiska anskaffningsutgiften för delägarrätten.¹⁶⁵ Anskaffningsutgiften bestäms som utgifterna för anskaffning ökade med förbättringsutgifter.¹⁶⁶

Beräkningen av omkostnadsbeloppet enligt alternativregeln innebär att kapitalunderlaget för taxeringen år 1993 ligger till grund för beräkningen. Kapitalunderlaget utgörs av skillnaderna mellan tillgångar och skulder.¹⁶⁷ Vid beräkningen av omkostnadsbeloppet för aktier som förvärvats innan år 1990 sker beräkningen enligt den sk. indexregeln.¹⁶⁸ Indexuppräknningen innebär att hänsyn tas till prisutvecklingen.¹⁶⁹ För andelar som är förvärvade innan år 1992 får som anskaffningsutgift det justerade kapitalunderlaget tas upp fördelat med lika belopp på andelarna i företaget.¹⁷⁰

Då andelens omkostnadsbelopp vid årets ingång är utgångspunkten för årets gränsbelopp, är det fördelaktigt om omkostnadsbeloppet är så högt som

¹⁵⁹ 57 kap. 11 § 2 p. IL.

¹⁶⁰ 57 kap. 11 § 2 p.1 st. IL.

¹⁶¹ 57 kap. 12 § IL.

¹⁶² Rydin m.fl. (2016) s. 345.

¹⁶³ 57 kap. 11 § 2 p. 3e st. IL.

¹⁶⁴ Sandström, Bokelund Svensson (2016) s. 104.

¹⁶⁵ Prop. 1995/96:109 s. 90.

¹⁶⁶ 57 kap. 12 § IL.

¹⁶⁷ Sandström, Bokelund Svensson (2016) s. 104.

¹⁶⁸ 57 kap. 25 § IL.

¹⁶⁹ Sandström, Bokelund Svensson (2016) s.104.

¹⁷⁰ 57 kap. 26§ 1 st. IL.

möjligt vid denna tidpunkt.¹⁷¹ I syfte att förhindra tillskott vars mål är att höja omkostnadsbeloppet på kort tid ska omkostnadsbeloppet minskas med tillskott som gjorts i annat syfte än att tillföra kapital till bolaget.¹⁷² I förarbetet till lagen stadgas att avsikten med tillskottet bör vara att det ska användas under minst en tvåårsperiod.¹⁷³ Vidare ska omkostnadsbeloppet minskas med anskaffningsutgiften för andelen till den del tillskottet direkt eller indirekt ökat värdet på andelen.¹⁷⁴

4.1.1.2 Lönebaserad utdelning

Det lönebaserade utrymmet utgör 50 procent av det s.k. löneunderlaget som fördelas med lika belopp på andelarna i företaget.¹⁷⁵ Vid beräkningen av löneunderlaget ska all kontant ersättning inkluderas som har lämnats till arbetstagare i företaget och i dess dotterföretag under året före beskattningsåret. Lön till aktiva delägare ingår också i löneunderlaget.¹⁷⁶ Det lönebaserade utrymmet avser som ovan nämnts att motsvara den ökade avkastning som en placering med högre risk kan innebära. Den tanke som ligger bakom detta är att ju fler anställda ett företag har, desto högre är risken.¹⁷⁷ Det lönebaserade utrymmet fyller en kompensande funktion för de som är delägare i fåmansföretag och tagit de risker som anställning av personal innebär. Ett förmånligt lönebaserat utrymme ska således utgöra ett incitament för fåmansföretag att anställa personal.¹⁷⁸

En förutsättning för delägare att kunna tillgodoräkna sig ett lönebaserat utrymme är att *kapitalandelskravet* samt *löneuttagskravet* är uppfyllt. Kapitalandelskravet innebär att andelsägaren måste inneha minst fyra procent av kapitalet i företaget för att få tillgodoräkna sig ett lönebaserat utrymme. Löneuttagskravet innebär att andelsägaren eller en närstående till denne under året före beskattningsåret ska ha erhållit en kontant ersättning som inte understiger sex inkomstbasbelopp med tillägg för fem procent av den sammanlagda kontanta ersättningen i företaget och dess dotterföretag, eller, 9,6 inkomstbasbelopp.¹⁷⁹

¹⁷¹ <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2016.6/331737.html> (Besökt 2017-06-20)

¹⁷² 57 kap. 12 § IL.

¹⁷³ prop. 2011/12:1 s. 436.

¹⁷⁴ 57 kap. 12 § 3 st. IL.

¹⁷⁵ 57 kap. 16 § IL.

¹⁷⁶ 57 kap. 17 § IL.

¹⁷⁷ Se prop. 1993/94:234. s. 88ff.; prop. 2005/06:40 s. 38ff.

¹⁷⁸ Detta framgick särskilt tydligt när regeringen valde att öka det lönebaserade utrymmet från 25 % av löneunderlaget till 50 %, se prop. 2013/14:1. s. 278f.

¹⁷⁹ 57 kap. 19 § IL.

Taket för det lönebaserade utrymmet för samtliga andelar uppgår till ett belopp som motsvarar 50 gånger sådan kontant ersättning som delägaren eller närstående till denne har fått från företaget eller ett dotterföretag under året före beskattningsåret.¹⁸⁰ För större företag innebär löneunderlagsregeln att de i princip undantas från fåmansföretagarbeskattningen. Tanken bakom regleringen är att desto fler anställda ett företag har, desto mindre är risken typiskt sett för inkomstomvandling.¹⁸¹

Sedan kapitalandelskravet infördes år 2014 har det utsatts för en stor del kritik. Som skäl till införandet av regeln anförde regeringen att 2006 års löneunderlagsregel hade överutnyttjats av personalintensiva företag. Löneunderlagsregeln utgick från att fåmansföretag hade ett begränsat antal verksamma ägare, vilket inte stämde överens med verkligheten. Den utvidgade definitionen av fåmansföretag och den generösa löneunderlagsregeln ansågs medföra att verksamma delägare kunde utnyttja ett mycket stort löneutrymme och trots relativa låga löneuttag ta ut en stor andel av resultatet som lågt beskattad utdelning. Regeringen menade på att den dåvarande regleringen skapade incitament till att erbjuda anställda delägarskap som berättigade löneunderlag, varigenom arbetsinkomster kunde omvandlas till kapitalinkomster. I syfte att upprätthålla skattesystemets legitimitet och neutralitet infördes kapitalandelskravet.¹⁸² Kravet innebar således en perspektivförskjutning från ett företagsfrämjande regelverk till ett regelverk där fokus lades på mer begränsande bestämmelser.¹⁸³

Kapitalandelskravet har ifrågasatts eftersom det har ansetts skapa tröskeeffekter. Bestämmelsen ger företag incitament till att undvika upplägg med fler än 25 delägare och delägarskap under fyra procents ägarandelar.¹⁸⁴ När kapitalandelskravet infördes 2014 uppmärksammade bland annat Sveriges Television, SVT, i en rapport att ett flertal advokat- och konsultbyråer omstrukturerade sina verksamheter i syfte att undgå den progressiva beskattningen som inföll vid en ägarandel under fyra procent. Genom att dela upp byrån i flera bolag blir ägarandelen större, och den förmånliga fåmansföretagarbeskattningen gäller då fortfarande.¹⁸⁵ Skatteexperten Sven-Olof Lodin tillhör de som kritiserat kapitalandelskravet och anför i betänkandet att kapitalandelskravet är diskriminerande för en betydande del av svenskt näringsliv. Han menar på att kapitalandelskravet missgynnar både större företag och nyetablerade företag.¹⁸⁶

¹⁸⁰ 57 kap. 16 § 3 st. IL.

¹⁸¹ Lodin m.fl. Del II (2017) s. 462.

¹⁸² Prop. 2013/14:1 s. 265.

¹⁸³ Fall, Ericson (2013b) s. 845.

¹⁸⁴ Prop. 2013/14:1 s. 264; se även Ericson, Fall (2013b) s. 847.

¹⁸⁵ SVT (2014).

¹⁸⁶ SOU 2016:75 s. 472.

4.2 Förenklingsregeln

Enligt förenklingsregeln får årets gränsbelopp sättas till ett belopp som motsvarar två och tre fjärdedels inkomstbasbelopp fördelat med lika belopp på andelarna i företaget.¹⁸⁷ Den som äger andelar i flera företag får beräkna årets gränsbelopp enligt schablonmetoden i endast ett av företagen.¹⁸⁸ Detta för att förhindra att fåmansföretagare delar upp sin näringsverksamhet i flera aktiebolag i syfte att tillgodogöra sig fler schablonbelopp genom att tillämpa förenklingsregeln.¹⁸⁹

Det inkomstbasbelopp som ska tillämpas är föregående års inkomstbasbelopp.¹⁹⁰ För inkomstår 2017 gäller därmed 2016 års inkomstbasbelopp (59 300 kronor), vilket ger ett schablonbelopp på 163 075 kronor.¹⁹¹

4.3 Sparat utdelningsutrymme

I de fall där utdelningen understiger gränsbeloppet, ska skillnaden föras vidare till nästa beskattningsår. Om ytterligare utdelning sker under samma beskattningsår ska det sparade utdelningsutrymmet utgöra gränsbeloppet enligt 57 kap. 20 § IL.¹⁹²

Vid beskattning av framtida utdelning eller kapitalvinst får det sparade utdelningsutrymmet användas genom att det adderas till nästa års gränsbelopp. Detta görs genom en uppräkningsränta som uppgår till statslåneräntan ökad med tre procentenheter (uppräkningsräntan). Även om andelarna något år inte är kvalificerade ska det sparade utdelningsutrymmet fortfarande föras vidare. Däremot förloras rätten till uppräkningsränta.¹⁹³ Detta kan exempelvis infalla om femårskarensen löper ut och det finns sparade utdelningsutrymme i företaget. Om andelsägaren eller närståendes andelar blir kvalificerade på nytt får det sparade utdelningsutrymmet även fortsättningsvis nyttjas.¹⁹⁴

¹⁸⁷ 57 kap. 11 § 1 p. IL.

¹⁸⁸ 57 kap. 11 a § IL.

¹⁸⁹ Tjernberg (2015) s. 15.

¹⁹⁰ 57 kap. 9 § IL.

¹⁹¹ $2,75 \times 59\,300 = 163\,075$; Rydin m.fl. (2016) s. 338.

¹⁹² 57 kap. 13 § IL.

¹⁹³ Rydin m.fl. (2016) s. 357.

¹⁹⁴ Rydin m.fl. (2016) s. 358f.

4.4 Sammanfattning

Vid utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar sker en klyvning mellan den inkomst som ska beskattas i inkomstslaget kapital respektive tjänst. Denna klyvning utgörs av gränsbeloppet. Gränsbeloppet kan beräknas antingen genom huvudregeln eller genom en förenklingsregel. Enligt förenklingsregeln utgör årets gränsbelopp ett belopp som motsvarar 2,75 inkomstbasbelopp som fördelas lika på alla andelar i företaget. För de som innehar andelar i flera företag får årets gränsbelopp beräknas enligt förenklingsregeln i endast ett av dessa företag. Enligt huvudregeln är gränsbeloppet summan av underlaget för årets gränsbelopp multiplicerat med statslåneräntan plus nio procentenheter och det lönebaserade utrymmet. Underlaget för årets gränsbelopp motsvarar det omkostnadsbelopp som skulle använts om andelen avyttrats vid årets ingång. Omkostnadsbeloppet kan beräknas genom antingen en huvudregel eller en alternativregel.

Det lönebaserade utrymmet utgör 50 procent av löneunderlaget, vilket innefattar all kontant ersättning som har lämnats till arbetstagarna och dess dotterföretag under året före beskattningsåret. Taket för det lönebaserade utrymmet utgörs av ett belopp som motsvarar 50 gånger den ersättning som delägaren eller dennes närstående erhållit under året före beskattningsåret.

En förutsättning för att få tillgodoräkna sig löneunderlag enligt huvudregeln är att andelsägaren innehar minst fyra procent av företagets andelar. Vidare uppställs också ett löneuttagskrav vilket innebär att en delägare eller dess närstående måste tagit ut kontant ersättning som uppgår till 9,6 inkomstbasbelopp eller en ersättning som inte understiger sex inkomstbasbelopp med tillägg för fem procent av den sammanlagda kontanta ersättningen i företaget eller dess dotterföretag.

Totala gränsbeloppet:

$\text{Årets gränsbelopp} + (\text{Sparat utdelningsutrymme uppräknat med (SLR} + 3 \text{ \%)})$

Årets gränsbelopp enligt huvudregeln:

$\text{Summan av underlaget för årets gränsbelopp} \times (\text{SLR} + 9 \text{ \%}) + \text{lönebaserat utrymme}$

Årets gränsbelopp enligt förenklingsregeln:

$2,75 \text{ gånger året före beskattningsårets inkomstbasbelopp}$
--

5 Föreslagna ändringar

5.1 Inledning

Detta kapitel syftar till att redogöra för de förslag som presenterats i *Lagrådsremiss – förändrade skatteregler för delägare i fåmansföretag*. I de fall där betänkandet gett en mer heltäckande bild av bakgrunden till förslagen har utgångspunkten för framställningen varit SOU 2016:75. Utredningens förslag som regeringen valt att inte gå vidare med kommer inte att behandlas i någon större utsträckning.

5.2 Beräkningen av det lönebaserade utrymmet ändras

Regeringen föreslår en ändrad modell för beräkningen av det lönebaserade utrymmet. Innan dagens reglering beräknades det lönebaserade utrymmet enligt en trappa med två nivåer, 25 procent av löneunderlaget upp till 60 inkomstbasbelopp och 50 procent av löneunderlaget därefter.¹⁹⁵ Regeringens förslag betyder att trappan återinförs, denna gång med tre nivåer. Förslaget innebär att det lönebaserade utrymmet beräknas för respektive andelsägare till summan av 15 procent av andelsägarens löneunderlag som inte överstiger 6 inkomstbasbelopp, 30 procent av andelsägarens löneunderlag som överstiger 6 inkomstbasbelopp men inte 60 inkomstbasbelopp, och 40 procent av andelsägarens löneunderlag som överstiger 60 inkomstbasbelopp. Förslaget innebär en individualisering av löneunderlaget då företagets sammanlagda löneunderlag ska fördelas på andelsägarna innan det lönebaserade utrymmet beräknas. Vidare föreslås att det lönebaserade utrymmet för andelsägare som är inräknade i samma närståendekrets ska beräknas gemensamt på de närståendes sammanlagda löneunderlag, vilket sedan fördelas utefter respektive andelar i företaget.¹⁹⁶

5.2.1 Remissvar

Ett flertal av remissinstanserna ställer sig kritiska till införandet av en trappa med tre procentsatser. *Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR)* framhåller att en rak procentsats är att föredra, och att denna procentsats kan sänkas från den nuvarande nivån på 50 procent till exempelvis 25-35 procent. De framför vidare att individualiseringen av löneutrymmet kan leda till konflikter

¹⁹⁵ Lagrådsremiss (2017) s. 25.

¹⁹⁶ Lagrådsremiss (2017) s. 26.

delägare emellan.¹⁹⁷ *Founders Alliance* och *Srf Konsulterna* anser att regelverket är komplicerat nog och att det nya förslaget bidrar ytterligare till regelverkets komplexitet.¹⁹⁸ Detta synsätt stöds av ett flertal remissinstanser, däribland *Sveriges advokatsamfund* och *Sveriges Byggindustrier*.¹⁹⁹ *Skatteverkets* yttrande går i linje med den ursprungliga utredningens förslag och framhåller att trappan bör bestå av två procentsatser, 10 respektive 25 procent.²⁰⁰

5.2.2 Kommentar

I syfte att påvisa hur den föreslagna trappan kan komma att påverka fåmansföretagares skatteuttag ska två exempel presenteras. Utgångspunkten för samtliga exempel är statslåneräntan per den 30e november 2016 som uppgick 0,27 procent.²⁰¹

Exempel 1

A, B och C äger tillsammans ett fåmansföretag. A äger 50 procent av andelarna medan B äger 40 procent och C 10 procent. B och C är närstående. Löneunderlaget i exemplet uppgår till 10 miljoner kronor. Exemplet utgår från det prognostiserade inkomstbasbeloppet för 2018, 63 600 kronor. I detta företag har varje delägare ett separat utdelningsutrymme på 500 000 kronor. Anskaffningskostnaden uppgår till 100 000 kronor för A, 80 000 kronor för B och 20 000 kronor för C.

Lönebaserat utrymme för A

A:s löneunderlag uppgår till 5 miljoner kronor då företagets löneunderlag fördelas med lika belopp på andelarna i företaget och därefter multipliceras med antalet andelar (10 000 000 x 0,5). A:s lönebaserade utrymme beräknas på A:s löneunderlag och uppgår till 1 561 160 kronor ($6 \times 63\,600 \times 0,15 + 54 \times 63\,600 \times 0,3 + 1\,184\,000 \times 0,4$).²⁰²

Lönebaserat utrymme för B och C

Då B och C är närstående beräknas det lönebaserade utrymmet gemensamt. B och C:s sammanlagda andelar uppgår till 50 procent av andelarna, vilket innebär att deras sammanlagda löneunderlag uppgår till 5 miljoner kronor. Det lönebaserade utrymmet uppgår till 1 561 160 kronor ($6 \times 63\,600 \times 0,15$

¹⁹⁷ Remissyttrande FAR s. 1.

¹⁹⁸ Remissyttrande Founders Alliance, s.2; Remissyttrande Srf Konsulterna s. 2.

¹⁹⁹ Remissyttrande Sveriges Advokatsamfund s. 2; Remissyttrande Sveriges Byggindustrier s. 3f.

²⁰⁰ Remissyttrande Skatteverket (2) s. 2.

²⁰¹ <https://www.riksgalden.se/sv/omriksgalden/statsskulden/statslanerantan/> (Besökt 2017-06-01)

²⁰² $6 \times 63\,600 = 381\,600$. $54 (60-6 \text{ IBB}) \times 63\,600 = 3\,434\,400$. $5\,000\,000 - 3\,434\,400 - 381\,600 = 1\,184\,000$ kvar som ska beskattas med 40 % (Löneunderlag som överstiger 60 IBB).

+ 54 x 63 600 x 0,3 + 1 184 000 x 0,4). Därefter fördelas det lönebaserade utrymmet utefter respektive andelsägande, vilket innebär fyra femtedelar för B:s del och en femtedel för C:s del. B:s lönebaserade utrymme uppgår därmed till 1 248 928 kronor (1 561 160 x 4/5) medan C:s lönebaserade utrymme uppgår till 312 232 kronor (1 561 160 x 1/5).

Fig 4.

Andelsägare	Lönebaserat utrymme enligt nuvarande regler (kr) ²⁰³	Lönebaserat utrymme enligt förslaget (kr)	Förändring (kr)	Förändring (%)
A	2 500 000 (0,5 x 5 000 000)	1 561 160	938 840	37,5
B	2 000 000 (0,4 x 5 000 000)	1 248 928	751 072	37,5
C	500 000 (0,10 x 5 000 000)	312 232	187 768	37,5

Exempel 2

A, B och C äger tillsammans ett fåmansföretag. A äger 50 procent av andelarna medan B äger 40 procent och C 10 procent. B och C är närstående. Löneunderlaget i exemplet uppgår till 1 miljon kronor. Exemplet utgår från det prognostiserade inkomstbasbeloppet för 2018, 63 600 kronor. I detta bolag har varje delägare ett sparat utdelningsutrymme på 100 000 kronor. Anskaffningskostnaden uppgår till 50 000 kronor för A, 40 000 kronor för B och 10 000 kronor för C.

Lönebaserat utrymme för A

A:s löneunderlag uppgår till 500 000 kronor (0,5 x 1 000 000). Det lönebaserade utrymmet uppgår till 92 760 kronor (6 x 63 600 x 0,15 + 118 400 x 0,3).

Lönebaserat utrymme för B och C

B och C:s sammanlagda löneunderlag uppgår till 500 000 kronor (0,4 x 1 000 000 + 0,10 x 1 000 000). Deras gemensamma lönebaserade utrymme uppgår således till 92 760 kronor (6 x 63 600 x 0,15 + 118 400 x 0,3). Det lönebaserade utrymmet fördelas sedan utefter andelsägandet vilket ger B ett lönebaserat utrymme på 74 208 kronor (92 760 x 4/5) och C på 18 552 kronor (92 760 x 1/5).

²⁰³ Se avsnitt 4.1.1.2. för dagens reglering av beräkningen av det lönebaserade utrymmet.

Fig 5.

Andelsägare	Lönebaserat utrymme enligt nuvarande regler (kr)	Nytt förslag (kr)	Förändring (kr)	Förändring (%)
A	250 000 (0,5 x 500 000)	92 760	157 240	62,9 %
B	200 000 (0,4 x 500 000)	74 208	125 692	62,9 %
C	50 000 (0,10 x 500 000)	18 552	31 448	62,9 %

5.2.2.1 Beräkning av gränsbeloppet

Följande avsnitt syftar till att illustrera utfallet av gränsbeloppet enligt både dagens reglering och den föreslagna trappan.²⁰⁴

Enligt nuvarande reglering

Fig 6.

Andelsägare i respektive exempel	Lönebaserat utrymme		Årets gränsbelopp (9,27 % x underlaget för årets gränsbelopp + lönebaserat utrymme)		Totalt gränsbelopp (Årets gränsbelopp + separat utdelningsutrymme + SLR + 3 %)	
	10 mkr	1 mkr	10 mkr	1 mkr	10 mkr	1 mkr
A	2 500 000	250 000	2 509 270	254 635	3 025 620	357 905
B	2 000 000	200 000	2 007 416	203 708	2 523 766	306 978
C	500 000	50 000	501 854	50 927	1 018 204	154 197

Uppdelningen av kolumnerna syftar till att illustrera de två skilda exemplen som presenterats ovan, *Exempel 1 (ljusgrå)* och *Exempel 2 (mörkgrå)*. I *Exempel 1* uppgår löneunderlaget i företaget till 10 miljoner kronor medan det i *Exempel 2* uppgår till 1 miljon kronor, se ovan *Exempel 1* och *Exempel 2*.

Enligt regeringens nya förslag

Fig 7.

Andelsägare i respektive exempel	Lönebaserat utrymme		Årets gränsbelopp (9,27 % x underlaget för årets gränsbelopp + lönebaserat utrymme)		Totalt gränsbelopp (Årets gränsbelopp + separat utdelningsutrymme + SLR + 2 %)	
	10 mkr	1 mkr	10 mkr	1 mkr	10 mkr	1 mkr
A	1 561 000	92 760	1 570 270	97 395	2 081 620	199 665
B	1 248 928	74 208	1 256 344	77 916	1 767 694	180 186
C	312 232	18 552	314 086	16 479	825 436	118 749

²⁰⁴ För fullständig redogörelse för hur gränsbeloppet beräknas se avsnitt 4.1.1. samt 4.4.

Uppdelningen av kolumnerna syftar till att illustrera de två skilda exemplen som presenterats ovan, *Exempel 1 (ljusgrå)* och *Exempel 2 (mörkgrå)*. I *Exempel 1* uppgår löneunderlaget i företaget till 10 miljoner kronor medan det i *Exempel 2* uppgår till 1 miljon kronor, se ovan *Exempel 1* och *Exempel 2*.

Jämförelse av gränsbelopp

Fig 8.

Gränsbelopp enligt nuvarande reglering ²⁰⁵		Gränsbelopp enligt förslag ²⁰⁶		Förändring (kr)		Förändring (%)	
10 mkr	1 mkr	10 mkr	1 mkr	10 mkr	1 mkr	10	1
3 025 620	357 905	2 081 620	199 665	944 000	158 240	31,2	44,2
2 523 766	306 978	1 767 694	180 186	756 072	126 792	29,9	41,3
1 018 204	154 197	825 436	118 749	192 768	35 448	18,9	22,9

Fig. 8 visar på skillnaden i kronor och procentuellt mellan gränsbelopp som beräknas genom dagens reglering samt gränsbelopp som beräknas enligt regeringens lagförslag.

Av ovan nämnda kan konstateras att den föreslagna beräkningen av det lönebaserade utrymmet leder till en avsevärd minskning av gränsbeloppet. Detta innebär i sin tur att en större del av kapitalvinster och utdelningar kommer tjänstebeskattas, förutsatt att utdelningar görs i samma utsträckning som tidigare. Huruvida detta kommer ske i praktiken är osäkert, då delägare troligtvis anpassar storleken på sina utdelningar utefter de ändringar som sker i lagstiftningen. Det är därför troligt att utdelningstakten avstannar i syfte att undgå tjänstebeskattningen. Av figurerna ovan kan slutsatsen dras att det mindre företaget i *Exempel 2* drabbas hårdare av den förändrade beräkningen av det lönebaserade utrymmet, jmf. Fig 8.

Om B och C inte vore närstående

Då beräkningen av det lönebaserade utrymmet har individualiserats, innebär detta att löneunderlaget först fördelas utifrån ägarandel och därefter tillämpas trappan med de olika procentsatserna på ägarnas individuella löneunderlag. Vore B och C inte närstående, hade deras löneunderlag uppgått till följande.

I *Exempel 1* där löneunderlaget uppgår till 10 miljoner kronor är B:s individuella löneunderlag 4 000 000 kronor (0,4 x 10 000 000). C:s löneunderlag uppgår till 1 000 000 kronor (0,1 x 10 000 000). Det

²⁰⁵ Se Fig. 6.

²⁰⁶ Se Fig. 7.

lönebaserade utrymmet för B är således 1 161 160 kronor ($6 \times 63\,600 \times 0,15 + 54 \times 63\,600 \times 0,3 + 184\,000 \times 0,4$). C:s lönebaserade utrymme uppgår till 242 760 kronor ($6 \times 63\,600 \times 0,15 + 618\,400 \times 0,3$).

I *Exempel 2* där löneunderlaget uppgår till 1 miljon kronor är B:s individuella löneunderlag 400 000 kronor ($0,4 \times 1\,000\,000$) och C:s 100 000 kronor ($0,1 \times 1\,000\,000$). B:s lönebaserade utrymme uppgår då till 62 760 kronor ($6 \times 63\,600 \times 0,15 + 18\,400 \times 0,3$). C:s lönebaserade utrymme uppgår till 15 000 kronor ($0,15 \times 100\,000$).

Fig 9.

	Lönebaserat utrymme som närstående ²⁰⁷		Lönebaserat utrymme som icke närstående		Förändring (kr)	
	B	C	B	C	B	C
10 miljoner löneunderlag	1 248 928	312 232	1 161 160	242 760	87 768	69 472
1 miljon löneunderlag	74 208	18 552	62 760	15 000	11 448	3 552

Det lönebaserade utrymmet blir således mindre som icke-närstående, detta då en större del utav delägarnas löneunderlag blir föremål för de lägre procentsatserna i trappan. Individualiseringen av löneunderlaget innebär därmed att de lönebaserade utrymmena blir mindre.

5.3 Kapitalandelskravet tas bort

Regeringen föreslår att kapitalandelskravet ska avskaffas, vilket innebär en möjlighet för delägare med låga andelsinnehav att beräkna ett lönebaserat utrymme. Delägare som äger mindre än fyra procent av kapitalet i företaget föreslås få tillgodoräkna sig ett lönebaserat utrymme som uppgår till 0,25 gånger den egna eller närståendes kontanta ersättning från företaget och dess dotterföretag under året före beskattningsåret.²⁰⁸

Motiven bakom regeringens förslag är dels att kapitalandelskravet anses försvåra för företag att knyta nyckelpersoner till sig genom att erbjuda dem andelar som motsvarar mindre än fyra procent av kapitalet, dels det faktum att kapitalandelskravet skapar tröskeeffekter vilket enligt regeringen föranleder incitament till skatteplanering i form av uppdelning av företag i mindre enheter.²⁰⁹

²⁰⁷ Jmf. Fig. 4; Fig. 5.

²⁰⁸ Lagrådsremiss (2017) s. 30.

²⁰⁹ Lagrådsremiss (2017) s. 32f.

5.3.1 Remissvar

Majoriteten av remissinstanserna ställer sig positiva till avskaffandet av fyraprocentsspärren men negativa till att tillgodoräkandet av ett lönebaserat utrymme begränsas till 0,25 gånger den egna kontanta ersättningen. Det råder samstämmighet kring att begränsningen om 0,25 gånger den egna kontanta ersättningen minimerar de positiva effekterna som tillkommer med borttagandet av fyraprocentsspärren. Detta då även den nya bestämmelsen skapar oönskade tröskeleffekter. FAR anser att nivån bör ligga på 2-3 gånger den egna kontanta ersättningen då 0,25 gånger ersättningen kommer att skapa för låga lönebaserade utrymmen. De föreslår ett införande av minsta kapitalinsats istället då nuvarande förslag gör det mindre attraktivt att vara delägare.²¹⁰ *Founders Alliance, Näringslivets skattedelegation (NSD)* och *Praktikertjänst* ställer sig negativa till införandet av den nya bestämmelsen. *Praktikertjänst* menar att detta kan medföra konkurrensnedvridningar och oönskade tröskeleffekter.²¹¹ *Founders Alliance* anser att bestämmelsen helt ska slopas.²¹² *NSD* stödjer denna syn och anför att den nya bestämmelsen kommer leda till att inkomster som genererats av anställda kommer att beskattas hos delägare som lön. Detta då anställda genererar ett värde i form av inkomst till företaget som kan likställas med kapitaltillgångar.²¹³ Vidare har argument förts mot det faktum att regeringen i sin utredning skriver att det endast är 1 600 personer som påverkas av fyraprocentsspärren, vilket inte talar för neutralitet och likabehandling i lagstiftningen.²¹⁴

5.3.2 Kommentar

Avskaffandet av kapitalandelskravet innebär en förbättring i förhållande till dagens reglering för minoritetsägare i företag, men en försämring i förhållande till regleringen innan införandet av kapitalandelskravet. Att kunna tillgodoräkna sig ett lönebaserat utrymme är en positiv effekt av förslaget för minoritetsägare. Detta då möjligheten att tillgodoräkna sig ett lönebaserat utrymme genererar ett högre gränobelopp. Vidare innebär borttagandet av fyraprocentsspärren att de tröskeleffekter kravet skapade nu delvis försvinner. Regeringens förslag kommer att illustreras med ett exempel. För de beräkningar där beskattningsårets inkomstbasbelopp används utgår exemplet från det prognostiserade inkomstbasbeloppet för 2018, 63 600 kronor. Annars tillämpas inkomstbasbeloppet för 2017, 61 500 kronor.

²¹⁰ Remissyttrande FAR s. 1f.

²¹¹ Remissyttrande Praktikertjänst s. 1.

²¹² Remissyttrande Founders Alliance s. 4f.

²¹³ Remissyttrande NSD s. 7.

²¹⁴ Lagrådsremiss (2017) s. 26f.

Exempel 3

A, B, C och D äger tillsammans ett fåmansföretag. A äger 50 procent av andelarna medan B äger 40 procent, C 7 procent och D 3 procent. B och C är närstående. Löneunderlaget i exemplet uppgår till 10 miljoner kronor. Löneuttagskravet lämnas oförändrat, vilket innebär att löneuttagskravet för beskattningsåret 2018 uppgår till 590 400 kronor.²¹⁵ I syfte att påvisa det nya förslaget antas att D uppfyller löneuttagskravet. D:s ersättning uppgår därmed till 600 000 kronor. Vidare har D ett sparutrymme på 100 000 kronor och D:s anskaffningsutgifter uppgår till 50 000 kronor.

För D:s del som äger 3 procent av andelarna i fåmansföretaget, innebär detta enligt nuvarande reglering att D inte kan tillgodoräkna sig ett lönebaserat utrymme.²¹⁶ Med regeringens nya förslag kan D nu göra detta. D:s löneunderlag uppgår till tre procent av det totala löneunderlaget, dvs. 300 000 kronor ($0,03 \times 10\,000\,000$). Det lönebaserade utrymmet uppgår då till 45 000 kronor ($0,15 \times 300\,000$). Enligt förslaget kan D tillgodoräkna sig ett lönebaserat utrymme som uppgår till högst 0,25 gånger den egna kontanta ersättningen, dvs. 150 000 kronor. D har i detta exempel långt kvar till detta tak. Detta innebär att bestämmelsen tar fasta på företag med mycket större löneunderlag än 10 miljoner kronor för att minoritetsägare ska ha möjlighet att nå upp till takbeloppet. D:s gränobelopp skulle i detta fall uppgå till 151 905 kronor ($SLR + 9\% \times 50\,000 + 45\,000 + (SLR + 2\% + 100\,000)$).²¹⁷

Huruvida avskaffandet av fyraprocentsspärren kommer att påverka de företagsstrukturer som gjordes i samband med införandet av kapitalandelskravet är oklart.²¹⁸ Det förefaller osannolikt att de som delat upp bolag i syfte att komma över fyraprocentsspärren kommer att ändra tillbaka bolagsstrukturen till den ursprungliga. Finns det ett inkomstomvandlande syfte är det även för framtida bolag osannolikt att lönesummeregeln med ett tak på 0,25 gånger den egna kontanta ersättningen som lönebaserat utrymme ger incitament till att behålla en minoritetspost istället för att dela upp bolagen. Borttagandet av kapitalandelskravet skapar således fortfarande tröskeleffekter. Genom taket på 0,25 gånger den egna ersättningen riskerar kapitalinkomster att beskattas som arbetsinkomster för de företag där löneunderlagen är av betydande storlek. Detta gäller främst i konsultbolag där personal genom

²¹⁵ Vid beräkningen används inkomstbasbeloppet för året före beskattningsåret, dvs. 2017 års IBB ($61\,500 \times 9,6$ IBB), se Rydin m.fl. (2016) s. 119; 57 kap. 19 § 2 st. IL.

²¹⁶ Se kapitalandelskravet i 57 kap. 19 § 1 st. IL.

²¹⁷ Exemplet tar hänsyn till regeringens förslag att sänka uppräkningsutrymme, se avsnitt 5.4.

²¹⁸ Se exempelvis Skatterättsnämndens förhandsbesked 22 juni 2016 (dnr 42-15/D). I målet var det fråga om en person som bedrev konsultverksamhet som trots en förändring av verksamheten inom koncernen ansågs uppfylla kapitalandelskravet.

sina arbetsinsatser bidrar till en ökad avkastning på det satsade kapitalet. Detta innebär att denna del av arbetsinsatsen kan ses som kapitalinkomst.²¹⁹ Att kapitalinkomst riskerar att beskattas som arbetsinkomst är inte önskvärt ur en neutralitets- och likformighetssynpunkt. Denna effekt påverkar däremot endast en koncentrerad grupp delägare.

Trots detta innebär förslaget en positiv utveckling då det blir mer attraktivt för bolag att knyta nyckelpersoner till sig. Detta då det inte längre blir ogynnsamt i samma utsträckning att äga mindre än fyra procent i bolaget, vilket i sin tur verkar fördelaktigt för företagen och dess tillväxt. Borttagandet av kravet innebär också med hänsyn till ovan stadgade att företagens konkurrenssituation förbättras.²²⁰

5.4 Uppräkningen av sparade utdelningsutrymme begränsas

Uppräkningen av sparade utdelningsutrymme föreslås sänkas från statslåneräntan ökad med tre procentenheter till statslåneräntan ökad med två procentenheter.²²¹ Bakgrunden till denna begränsning är statistik presenterad av utredningen som visar att mellan år 2006 och år 2014 har de sparade utdelningsutrymmena mer än tredubblats. Regeringen anser därmed att det finns skäl till att begränsa de sparade utdelningsutrymmena genom att begränsa beräkningen av uppräkningsräntan. I syfte att avstanna ökningen av de sparade utdelningsutrymmena ytterligare menar regeringen på att även den förändrade beräkningen av det lönebaserade utrymmet kommer att bidra till en minskning av de sparade utdelningsutrymmena. Neutralitet mellan ägarkapital och kvarhållna vinster ska beaktas när nivån på uppräkningsräntan fastställs.²²²

5.4.1 Remissvar

Skatteverket ställer sig positiva till det sänkta utdelningsutrymmet då en sådan sänkning skulle innebära en reducering av de siffror regeringen presenterat. *Skatteverket* anför vidare att möjligheten till uppräknningen av det sparade utdelningsutrymmet kan slopas helt.²²³ *Srf Konsulterna* är negativa till förslaget och anför att en för låg uppräknning av sparade utdelningsutrymmen

²¹⁹ SOU 2016:75 s. 110.

²²⁰ Jfr SOU 2016:75 s. 181f. Regeringen anför bl.a. att ”Kapitalandelskravet riskerar att hämma expansion och sammanslagningar av företag.”

²²¹ Lagrådsremiss (2017) s. 41.

²²² Lagrådsremiss (2017) s. 42.

²²³ Remissyttrande Skatteverket (2) s. 2.

kan medföra att pengar plockas ut i för stor utsträckning i syfte att förränta dem utanför bolaget. De tillstyrker även att en sådan reglering skulle försvaga soliditeten och finansieringsförmågan för mindre företag, vilket i sin tur är tillväxthämmande.²²⁴ *NSD* framhåller att tillväxten av de sparade utdelningsutrymmena inte är ett incitament i sig att begränsa dessa. *NSD* anför att under den period regeringen har angett, år 2006 till och med år 2014, var en tid då antalet nystartade företag tilltog kraftigt. Nya företag har i de inledande åren svårt att generera inkomster som kan läggas till grund för utdelning. Denna faktor kan således vara en av anledningarna till att statistiken ser ut som den gör.²²⁵

5.4.2 Kommentar

Återinvesterat kapital ska behandlas på samma sätt om investerat kapital. Neutralitet är således ett argument för att inte sänka uppräkningsräntan alltför mycket. En för låg uppräkningsränta kan även leda till att vinster delas ut i för hög grad.²²⁶ Detta är inte önskvärt då detta kan leda till att företags soliditet och finansieringsförmåga försvagas. Genom att utdelning kan sparas uppstår ingen nackdel för delägare som fonderar vinst i syfte att täcka företagets investeringar och vill ta ut vinsten senare år eller ta ut den först vid försäljningen av bolaget.²²⁷ Detta gäller även rörelser där vinsten fluktuerar årsvis och det inte finns möjlighet att årligen ta ut utdelning. Det sparade utdelningsutrymme är vidare en förutsättning för företag som placerar sin vinst i periodiseringsfonder att inte påverkas negativt av denna kapitalplaceringsmöjlighet. Att tillägget till statslåneräntan skulle sänkas till noll, vilket föreslogs av exempelvis *Skatteverket*, är således inte fördelaktigt med hänsyn till ovan stadgat. Regeringen föreslår därför en sänkning med en procentenhet, vilket innebär en relativt liten förändring. Vid ett sparad utdelningsutrymme på 500 000 kronor innebär detta en förändring på 5 000 kronor, något som utgör en marginell skillnad.²²⁸ Förslaget innebär således inte en större förändring för delägare i fåmansföretag.

5.5 Utformningen av förenklingsregeln

Regeringen föreslår att den som beräknar årets gränsbelopp i enlighet med förenklingsregeln för andelar i ett av sina företag inte får beräkna årets gränsbelopp för andelar i andra företag.²²⁹ Förslaget innebär att den som är delägare i flera företag antingen får använda sig av huvudregeln för andelarna

²²⁴ Remissyttrande Srf Konsulterna s. 2f.

²²⁵ Remissyttrande *NSD* s. 8.

²²⁶ Prop. 2005/06:40 s. 57.

²²⁷ Lodin m.fl. Del II (2017) s. 467.

²²⁸ $500\,000 \times 1,0327 = 516\,350$, $500\,000 \times 1,0227 = 511\,350$ kronor.

²²⁹ Lagrådsremiss (2017) s. 40.

i alla företag, eller använda förenklingsregeln för andelarna i ett av företagen och avstå ifrån att beräkna årets gränobelopp för andelarna i resterande företag. Syftet med förslaget är att förhindra situationer där delägare kan tillämpa huvudregeln i ett bolag för att sedan bilda ett annat bolag i kapitalförvaltnings syfte där vinst sedan kan tas ut genom att tillämpa förenklingsregeln.²³⁰

5.5.1 Remissvar

Ett flertal av remissinstanserna är kritiskt ställda till förslaget, däribland *FAR*, *Företagarna*, *Srf Konsulterna*, *Juridiska institutionen vid Göteborgs universitet* samt *NSD*, i vars yttrande *Almega tjänsteföretagen*, *Svensk Handel*, *Föreningen Svenskt näringsliv*, *Svensk Industriförening*, *svensk Plastindustriförening* och *Visita* instämmer.²³¹ Den huvudsakliga uppfattningen om förslaget är att den komplicerar regelverket ytterligare, och att de farhågor utredningen har beträffande risken för inkomstomvandling är förstörade. Som ett alternativt förslag föreslogs av *NSD* redan efter utredningen att förslaget ska begränsas till de fall där företag bedriver samma eller likartad verksamhet.²³² *Skatteverket* tillstyrker regeringens förslag.²³³

5.5.2 Kommentar

Som grund för förslaget anför regeringen att inkomstomvandling måste förhindras i största möjliga mån. Förenklingsregeln har stundvis utnyttjats av delägare som bildat ett extra bolag i kapitalförvaltnings syfte där vinsten kan utdelas enligt förenklingsregeln.²³⁴ Förslaget har således en positiv inverkan då förfaranden av sådan dignitet inte är önskvärda ur varken ett samhällsekonomiskt eller ett neutralitetsperspektiv. För delägare som inte kombinerar huvudregeln och förenklingsregeln i syfte att minimera skatteuttaget innebär förslaget däremot en försämring. Regeringen menar på att den som har ett flertal företag bör vara så pass insatt i regleringen att det inte finns ett behov av att använda förenklingsregeln. En delägare som tillämpar huvudregeln i ett företag bör inte ha några svårigheter med att tillämpa huvudregeln i ett annat. Det kan däremot finnas andra skäl till varför förenklingsregeln är att föredra. Detta kan exempelvis vara fallet när en delägare startar en ny verksamhet i ett annat bolag. I den situationen är det fördelaktigt att kunna kombinera huvudregeln med förenklingsregeln.

²³⁰ Lagrådsremiss (2017) s. 34f.

²³¹ Lagrådsremiss (2017) s. 40

²³² Remissyttrande *NSD* avseende *SOU* 2016:75 s. 12.

²³³ Remissyttrande *Skatteverket* (1).

²³⁴ Lagrådsremiss (2017) s. 40.

Statistik presenterad i betänkandet visar på att majoriteten av de som beräknar ett lönebaserat utrymme genom förenklingsregeln utgörs av företag med 1-10 anställda.²³⁵ För inkomståren 2013 och 2014 var det cirka 11 000 delägare som beräknade gränsbeloppet enligt förenklingsregeln i ett bolag och enligt huvudregeln i ett annat.²³⁶ Regeringen har således rätt i att det är relativt vanligt för delägare att använda sig av både huvudregeln och förenklingsregeln. Av de som kombinerade förenklingsregeln med huvudregeln år 2014 var det 3 800 delägare vars företag var i samma bransch och 7 900 delägare där samtliga företag var i olika branscher.²³⁷

Ett alternativt sätt att åtgärda problematiken regeringen belyser är att förslaget endast ska beröra verksamheter som bedriver samma eller likartad verksamhet, då företagsstrukturer med inkomstomvandlande syften främst lär vara aktuellt i dessa fall. På så sätt kommer regeringens förslag i större utsträckning att omfatta de som utnyttjar förenklingsregeln i syfte att uppnå skattefördelar. Regeringen menar på att detta förslag kan komplicera regelverket ytterligare.²³⁸ Så behöver inte nödvändigtvis vara fallet. Bestämmelsen föreslås redan ändras. Om den ändras till regeringens förslag eller till att endast omfatta de verksamheter som bedriver samma eller likartad verksamhet bör ur en förenklingsynvinkel inte spela någon större roll. Detta får vägas mot det faktum att bestämmelsen på så sätt blir mer korrekt eftersom att den då kommer till bukt med ovan problematik men även beaktar de som kombinerar reglerna utan syftet att undgå beskattning. *Exempel 4* nedan illustrerar detta.

Exempel 4

A är delägare i tre bolag, X, Y och Z. X och Y bedriver samma eller likartad verksamhet, vilket innebär att A antingen får beräkna gränsbeloppet enligt huvudregeln i både X och Y eller använda sig av förenklingsregeln i endast ett av bolagen. I Z kan A välja om förenklingsregeln eller huvudregeln ska tillämpas oberoende av vilket sätt A beräknar gränsbeloppet på i X och Y.

5.6 Gemensamt takbelopp för utdelning och kapitalvinster

Ett gemensamt takbelopp för kapitalvinster och utdelningar föreslås införas i 57 kap. § 20 a IL. Regeringens förslag innebär att utdelning och kapitalvinst inte ska tas upp i inkomstslaget tjänst till den del det skulle medföra att den

²³⁵ SOU 2016:75, se fig. 6.20 s. 138.

²³⁶ SOU 2016:75 s. 488.

²³⁷ SOU 2016:75 s. 144.

²³⁸ Lagrådsremiss (2017) s. 41.

skattskyldige och närstående under beskattningsåret från ett företag sammanlagt i inkomstslaget tjänst tagit upp utdelning och kapitalvinst till högre belopp än som motsvarar 120 inkomstbasbelopp. Tidsperioden föreslås således ändras från de fem senaste beskattningsåren till att endast gälla det aktuella beskattningsåret. Regeringen anser att ett gemensamt takbelopp som avser samma tidsperiod främjar lagverkets neutralitet och innebär en viss förenkling i det annars komplicerade 3:12-regelverket.²³⁹ Som skäl till den begränsade tidsperioden anför utredningen att detta kan motverka upplägg där interna aktieöverlåtelser kombineras med omvänd fusion. Förfarandet innebär i princip att det i inkomstslaget tjänst skapas ett tak där andelsägare tillgodogör sig vinstmedel genom att avyttra andelarna till ett självägt fåmansföretag. Utredningen anför att takregelns främsta funktion är att fungera som en ventil för stora belopp som tjänstebeskattas trots fördelningsreglerna, och menar på att sparade utdelningsutrymmen i vissa fall kan eliminera eller mildra beskattningen av stora utdelningar och kapitalvinster. I syfte att uppnå takregelns funktion anför utredningen att den föreslagna begränsade tidsperioden räcker.²⁴⁰

Vidare föreslås även en reglering som klargör en gemensam beräkning av kapitalvinsten för tillkommande belopp vid reglerna om takbelopp. Detta gäller exempelvis när parter i samband med en överlåtelse avtalar om en tilläggsköpeskilling som baseras på exempelvis en del av företagets resultat under en period efter avyttringen. För år där utdelning tas emot parallellt med kapitalvinst på grund av tillkommande belopp, ska vid beräkningen av kapitalvinsten tas hänsyn till den del av kapitalvinsten och eventuell utdelning från företaget som har tagits upp i inkomstslaget tjänst under avyttringsåret samt eventuell del av kapitalvinsten som har tagits upp i inkomstslaget tjänst under senare beskattningsår.²⁴¹ Takbelopp på 120 inkomstbasbelopp föreslås införas för kapitalvinster som uppkommer på grund av tillkommande belopp, och bestämmelsen gäller en och samma avyttring av andelar under avyttringsåret.²⁴²

5.6.1 Remissvar

Founders Alliance är principiellt positiva till förslaget med argumentet att det innebär en förenkling i regelverket.²⁴³ De anser i enlighet med *Srf Konsulterna* att nivån kan diskuteras. *Srf Konsulterna* anför att ett gemensamt takbelopp inte bör sättas högre än 100 inkomstbasbelopp. De anför vidare att de saknar redovisade skäl till varför regeringen har valt att höja utredningens

²³⁹ Lagrådsremiss (2017) s. 42-44.

²⁴⁰ SOU 2016:75 s. 247.

²⁴¹ Lagrådsremiss (2017) s. 44f.

²⁴² Lagrådsremiss (2017) s. 42.

²⁴³ Remissyttrande Founders Alliance s. 6.

ursprungliga förslag på 100 inkomstbasbelopp till 120 inkomstbasbelopp.²⁴⁴ *LRF* ställer sig bakom förslaget att införa ett gemensamt takbelopp, men anför att en rimlig nivå bör ställas till 90 inkomstbasbelopp.²⁴⁵ *NSD* framhåller att det skulle finnas klara fördelar med en gemensam takregel, förutsatt att nivån är betydligt lägre än 120 inkomstbasbelopp, men att de avstyrker regeringens förslag då de anser att höjningen saknar legitimitet.²⁴⁶

5.6.2 Kommentar

Ett gemensamt takbelopp främjar neutraliteten i lagstiftningen vilket är en gynnsam effekt av förslaget. Utredningen föreslog att takbeloppet skulle sättas till 100 inkomstbasbelopp medan regeringen nu föreslår att takbeloppet istället bör sättas till 120 inkomstbasbelopp. Regeringen anför att det finns skäl att höja takbeloppet men anför inte närmare vilka dessa skäl är. Då takbeloppet avgör hur stor del av kapitalvinsten och utdelningen som ska tjänstebeskattas innebär det höjda takbeloppet ökade kostnader för företagen. I förhållande till dagens takbelopp för utdelning är skillnaden relativt stor. För 2018 innebär detta en mellanskillnad på 1 908 000 kronor.²⁴⁷ Det finns således skäl till att ifrågasätta regeringens höjning av takbeloppet, särskilt då det i lagrådsremissen saknas uttryckliga skäl för detta. För kapitalvinster innebär den nya bestämmelsen en försämring då dagens takbelopp avser avyttringsåret och fem beskattningsår innan det. Därför har regeringen föreslagit förmånliga övergångsbestämmelser som innebär att nuvarande bestämmelse, det vill säga 57 kap. 22 § 1st. IL., får tillämpas till och med den 31 december 2022.²⁴⁸

5.7 Förändrad skattesats inom gränsbeloppet

Skattesatsen för utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar upp till gränsbeloppet föreslås höjas från 20 till 25 procent. Den kapitalvinst och utdelning som överstiger gränsbeloppet bör enligt regeringen lämnas oförändrad. Regeringen framhåller att kapitalförluster ska dras av på motsvarande sätt till fem sjättedelar mot skattepliktiga kapitalvinster.²⁴⁹

Sedan införandet av 3:12-reglerna har en växande spänning gestaltats mellan beskattning av förvärvsinkomster och kapitalinkomster. Vid införandet av

²⁴⁴ Remissyttrande Srf Konsulterna s. 3.

²⁴⁵ Remissyttrande LRF s. 4.

²⁴⁶ Remissyttrande NSD s. 9.

²⁴⁷ 120 IBB-90 IBB= 40 IBB. 40 x 63 600 = 1 908 000 kronor.

²⁴⁸ Lagrådsremiss (2017) s. 47.

regelverket var skillnaden mellan den högsta skattesatsen på förvärvsinkomster och kapitalinkomster 20 procentenheter. Idag kan skillnaden uppgå till 40 procentenheter. Detta faktum kan motivera inkomstomvandling, vilket är ett grundläggande motiv bakom regeringens lagförslag. Ändringen innebär också att samma skattesats tillämpas på kapitalvinst och utdelning för kvalificerade andelar inom gränsbeloppet som för onoterade andelar, vilket enligt regeringen främjar neutralitet och gynnar såväl nystartade som existerande bolag.²⁵⁰

Ett flertal remissinstanser ställde sig negativa till förslaget redan efter utredningen. Den kritik som framhölls då var att en högre risk och lägre likviditet i 3:12-aktier motiverar en lägre skattesats samt att en högre skattesats kan motverka viljan att driva företag. Denna kritik bemöts av regeringen i lagrådsremissen. Regeringen menar på att remissinstansernas kritik kan förstås som att kapitalmarknaden inte kan kompensera för den förhöjda risk som tillkommer med 3:12-aktier, och att skattesystemet därför ska kompensera ett potentiellt marknadsmisslyckande genom att tillämpa en lägre skattesats. Regeringen motsätter sig detta och anför att det ur en samhällsekonomisk synvinkel är vitalt att diversifierbara risker diversifieras och att icke-diversifierbara risker bärs av en bred grupp. En lägre skattesats för utdelning och kapitalvinst medför enligt regeringen att risken inte allokeras tillräckligt effektivt vilket har samhällsekonomiska kostnader. Regeringen menar även att en delägare utsätts för lägre risk än en utomstående, då en delägare oftast har mer insyn i företaget.²⁵¹

Regeringen anför vidare att effekten av kapitalskatter för kapitalförsörjningen kan anses vara begränsad enligt ny forskning. Regeringen hänvisar till en amerikansk studie vilken analyserar en skattereform som gjordes år 2003 i USA. Skattereformens huvudsakliga syfte var att sänka skatten på utdelningar. Studien visade att en lägre skatt på utdelningar inte nämnvärt påverkat varken företagsinvesteringar eller sysselsättningsgraden till det positiva.²⁵²

5.7.1 Remissvar

Ett flertal remissinstanser ställer sig negativa till en höjning av skattesatsen inom gränsbeloppet, däribland *Founders Alliance*, *Företagarna*, *Näringslivets skattedelegation*, *NSD* samt *Sveriges Byggindustrier*. I syfte att minska spänningen mellan beskattningen av förvärvs- och kapitalinkomster

²⁵⁰ Lagrådsremiss (2017) s. 44-48.

²⁵¹ Lagrådsremiss (2017) s. 39f.

²⁵² Yagan (2015) s. 3531.

föreslår *NSD* att istället sänka marginalskatterna på förvärvsinkomster.²⁵³ Ett flertal remissinstanser har motsatt sig regeringens påstående att effekten av kapitalskatter skulle kunna anses begränsad, då de är av uppfattningen att en konkurrenskraftig ägarbeskattning behövs. *NSD* och *Sveriges Byggindustrier* anför att den forskning regeringen presenterat är tämligen svag och att hela forskningsfältet bör beaktas för att få en sanningsenlig bild av saken.²⁵⁴ Vidare framför *NSD* att regeringens argumentation förefaller motsägelsefull, när de å ena sidan argumenterar för en höjning av skattesatsen i syfte att uppnå en enhetlig lagstiftning medan de simultant väljer att behålla den höga skattesatsen på utdelningar och kapitalvinster över takbeloppet. De framhåller att det i syfte att uppnå en enhetlig lagstiftning vore mer logiskt att gå efter utredningens förslag, vilket var att utdelningar och kapitalvinster som överstiger takbeloppet ska beskattas med 25 procent.²⁵⁵

5.7.2 Kommentar

Regeringen presenterar en studie från 2003 i syfte att påvisa att effekten av kapitalskatter för kapitalförsörjningen kan anses vara begränsad. Studien är relativt föråldrad och berör en skattereform i USA vilket gör att dess aktualitet kan ifrågasättas. En bredare synvinkel på problemet och en argumentation som bygger på att hela forskningsfältet har beaktats saknas således i lagrådsremissen. Studien utreder också huruvida utdelningsskatten påverkar viljan att investera.²⁵⁶ Majoriteten av fåmansföretagen i Sverige saknar externa investerare och finansieringen av små bolag härstammar främst från upparbetade vinster, vilket gör att studiens utfall förefaller tämligen irrelevant i sammanhanget.²⁵⁷

Den generella synen på egenföretagande och entreprenörskap är att de är förenliga med en högre risk. Av regeringens uttalande kan förstås att det inte kan uteslutas att kapitalmarknaden, av sig själv, kompenserar för den förhöjda risk som tillkommer med 3:12-aktier. De menar att risken därför inte nödvändigtvis behöver kompenseras för genom skattesystemet. Regeringen anför vidare att en lägre skattesats för utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar kan föranleda samhällsekonomiska kostnader och missgynna effektiva allokeringar. En lägre skattesats har visat sig uppmuntra till att exempelvis lyfta utdelning vilket snarare leder till samhällsekonomiska vinningar än kostnader. Vidare har höga skattesatser bevisats ha negativa effekter på incitamenten att starta och driva företag. I längden innebär minskad företagsamhet en samhällsekonomisk kostnad. Att en delägare har

²⁵³ Remissyttrande Sveriges Byggindustrier s. 4f.

²⁵⁴ Se Remissyttrande Sveriges Byggindustrier s. 5; Remissyttrande NSD s. 3.

²⁵⁵ Lagrådsremiss (2017) s. 39f.

²⁵⁶ Yagan (2015) s. 3532f.

²⁵⁷ Jfr. Larson (2017) s. 258 vars uppfattning om studien har bidragit till denna slutsats.

insyn i företaget är principiellt korrekt. Detta föranleder däremot inte att de utsätts för mindre risker än utomstående. Som nämnts i den teoretiska utgångspunkten tar entreprenörer oftast en stor personlig ekonomisk risk, vilken bör kunna likställas med den risk som tillfaller en utomstående.

De ekonomiska effekterna av ett höjt skattebelopp inom gränsbeloppet föranleder en nästintill självklart effekt i form av ökad skattebelastning för delägarna i fåmansföretag. En ovälkommen biverkning av en höjd skattesats kan vara uppkomsten av fler sk. trädabolag, vilket innebär att vinst låses in i bolag under fem års tid tills dess andelarna är avkvalificerade. Därefter kan aktierna avyttras enligt reglerna om onoterade andelar, vilket innebär 25 procent kapitalskatt på hela vinsten.²⁵⁸

Regeringens förslag innebär att den totala beskattningen kommer att höjas från dagens nivå på 37,6 procent till 41,5 procent. Detta minskar således glappet mellan beskattningen av arbetsinkomster, vilket är en positiv effekt av förslaget. Således innebär förslaget ett steg mot en mer neutral beskattning.²⁵⁹ Den höjda skattesatsen medför även neutralitet mellan utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar och onoterade andelar som idag beskattas med 25 procent. Att regeringen inte gått efter utredningens förslag beträffande sänkt kapitalskatt på kapitalvinst och utdelning som överstiger takbeloppet förefaller däremot märkligt då utredningens förslag hade varit ytterligare en neutralitetsfrämjande åtgärd.²⁶⁰

²⁵⁸ Sandström, Bokelund Svensson (2017) s. 216f.

²⁵⁹ Jfr. Avsnitt 2.4.

²⁶⁰ Jfr. 2016:75 s. 25 där utredningen föreslår en höjd skattesats inom gränsbeloppet med 25 % samt en sänkt skattesats över takbeloppet från 30 till 25 %.

6 Sammanfattande slutsatser

Vilka är de huvudsakliga förslag som presenteras i Lagrådsremissen?

Sammanfattningsvis har regeringen presenterat ett flertal förslag. En del av dessa har välkomnats av remissinstanserna, exempelvis ett gemensamt takbelopp för kapitalvinst och utdelningar. Även avskaffandet av fyraprocentsspärren har väckt positiva reaktioner. Kritik har riktats mot en stor del av förslagen, inte bara av remissinstanserna utan även av talespersoner inom näringslivet, företagare och sakkunniga. Detta tyder inte bara på att ämnet är högst aktuellt utan även att dessa regler berör en stor grupp individer. Nedan kommer förslagen att presenteras med en kort sammanfattande kommentar.

Beräkningen av det lönebaserade utrymmet begränsas

Det lönebaserade utrymmet spelar en central roll i 3:12-reglerna då det fungerar som en sorts kompensation för den förhöjda risk som tillkommer med att driva eget företag. Att minska det lönebaserade utrymmet innebär också en direkt försämring av denna kompensation. Återinförandet av trappan leder till en märkbar minskning av den del av utdelning och kapitalvinst som kommer att kapitalbeskattas. Att i största möjliga mån förhindra inkomstomvandling är ett viktigt mål för både skattesystemets legitimitet och samhällsekonomin. Biverkningar i form av minskat entreprenörskap och företagande är däremot inte önskvärt, och det är viktigt att finna en balansgång dessa mål emellan. Det finns skäl att tro att den förändrade beräkningen av det lönebaserade utrymmet kan leda till att incitamenten till att starta och driva entreprenöriella projekt avtar. Denna slutsats delas även av Johan Fall och Richard Hellenius.²⁶¹ Införandet av en trappa med tre olika procentsatser, tillsammans med den särskilda beräkningen för de andelsägare som äger mindre än 4 procent av andelarna, innebär ytterligare en komplikation av regelverket. Det blir således inte lättare att bedriva företag vilket även det kan leda till att incitamenten till att starta och driva företag minskar.

Kapitalandelskravet tas bort

Att kapitalandelskravet avskaffas är positivt ur ett flertal synvinklar. Främst innebär detta att det nu blir lättare och mer attraktivt att erbjuda personer delägarskap och på så sätt knyta nyckelpersoner till företaget, oberoende av storleken på ägarandelen. Detta gynnar företagandet och verkar i sin tur främjande för tillväxten. Vidare innebär förslaget att den neutralitetsproblematik fyraprocentsspärren gav upphov till minskar.

²⁶¹ Se Fall, Hellenius (2017) s. 238f.

Något som hindrar dessa positiva effekter från att nyttjas maximalt är det förslag från regeringen som innebär att de som äger mindre än fyra procent i företaget endast får tillgodoräkna sig 25 procent av sitt löneunderlag vid beräkandet av det lönebaserade utrymmet. Denna bestämmelse är problematisk ur den aspekten att den skapar negativa tröskeeffekter likt den ursprungliga fyraprocentsspärren, trots att den nya bestämmelsen är mer fördelaktig. De negativa tröskeeffekterna tar uttryck i konkurrenssnedvridningar för delägare med små andelsinnehav. De som kommer att påverkas av spärregeln är en koncentrerad grupp individer, då relativt höga löneunderlag fordras i syfte att nå takbeloppet. Detta innebär också att samma grupp fortfarande kan antas ha incitament till att upprätta diverse företagskonstellationer i syfte att undgå takbeloppet för det lönebaserade utrymmet på 0,25 gånger den egna kontanta ersättningen. Det finns således argument som talar för att avskaffa särbehandlingen helt, både ur en neutralitetssynpunkt men även i förhållande till de oönskade tröskeeffekterna.

Uppräkningen av det sparade utdelningsutrymmet begränsas

Det sparade utdelningsutrymmet är av betydelse för de företagare där utdelningen sparas i syfte att ta ut vinsten senare år eller först vid försäljningen av företaget. Även för de verksamheter där vinsten fluktuerar årsvis spelar det sparade utdelningsutrymmet en viktig roll. Ur en neutralitetssynpunkt är det inte heller motiverat att sänka tillägget till statslåneräntan helt, då detta kan leda till att utdelningar tas ut i för stor grad. Förslaget medför en relativt liten förändring ur ett rent ekonomiskt perspektiv. Syftet med förslaget är att minska de stora utdelningsutrymmena, vilket även är en av avsikterna bakom skärpningen av det lönebaserade utrymmet. I ljuset av den skärpta bestämmelsen beträffande det lönebaserade utrymmet kan det diskuteras om uppräkningsavdraget av det sparade utdelningsutrymmet överhuvudtaget behövdes minskas.

Utformningen av förenklingsregeln förändras

Regeringens förslag medför negativa effekter för alla företag som tillämpar förenklingsregeln i ett av sina bolag och genom huvudregeln i ett annat. Regeringen har ett stort fokus på företagskonstellationer som upprättats i syfte att ta ut utdelning i flera bolag genom förenklingsregeln. Enligt statistik som redovisats i ovan avsnitt är det endast tal om ett fåtal företag där detta är möjligt. Det vore, med företagarna i beaktande, lämpligare att ändra bestämmelsen till att endast beröra verksamheter som bedriver samma eller likartad verksamhet, då företagsstrukturer med inkomstomvandlande syften främst lär vara aktuellt i dessa fall. På så sätt omfattar bestämmelsen både de som kombinerar reglerna utan

skatteundandragande syften men även de som bildar bolag i kapitalförvaltningssyften.

Gemensamt takbelopp för utdelning och kapitalvinster

Ett gemensamt takbelopp för utdelningar och kapitalvinster är principiellt positivt då det ökar neutraliteten inom regelverket. Vidare bidrar också ett gemensamt takbelopp till en förenkling av de annars komplicerade 3:12-reglerna, vilket även det är en positiv effekt av förslaget. Ett gemensamt takbelopp kan även sägas främja neutraliteten mellan utdelningar och kapitalvinster, och kan komma att lösa den problematik där andelsägare utnyttjar taket i inkomstslaget tjänst och tillgodogör sig vinstmedel genom att avyttra andelar till ett självägt bolag. Nivån på takbeloppet kan diskuteras, då regeringen inte närmare motiverar varför de valt att sätta takbeloppet så högt såsom 120 inkomstbasbelopp. I jämförelse med 90 respektive 100 inkomstbasbelopp för utdelningar och kapitalvinster är 120 inkomstbasbelopp ett förhållandevis högt takbelopp. Trots att förslaget medför positiva effekter innebär också den begränsade tidsperioden en försämring rent skattemässigt för andelsägare i fåmansföretag, då det kan bli ofördelaktigt att sälja aktier som inte infaller under samma beskattningsår.

Förändrad skattesats inom gränsbeloppet

En av de främsta anledningarna till inkomstomvandling är de stora skillnaderna mellan förvärvs- och kapitalbeskattningen. Som stadgats ett flertal gånger är neutralitet och likformighet viktiga element i skattesystemet. Beskattningen som sådan ska inte påverka individens val mellan olika handlingsalternativ. När skillnaden är så pass stor som i dagsläget förefaller det inte osannolikt att incitament till inkomstomvandling förekommer. Ur en neutralitetssynpunkt är således förslaget med en höjd skattesats inom gränsbeloppet positivt, då det minskar spänningen beskattningsformerna emellan. Ett ytterligare sätt att främja neutraliteten vore att sänka skattesatsen över takbeloppet till 25 procent istället för 30 procent. Detta hade bidragit till en enhetligare beskattning, vilket kanske hade förenklat regelverket något.

Den höjda skattesatsen i kombination med det försämrade löneunderlaget är däremot ett nedslag för företagarna. Incitamenten att starta och driva företag blir mindre när det inte utfaller en sorts kompensation för den förhöjda risk entreprenörskapet är förenat med, vilket den lägre skattesatsen och förmånliga löneunderlagsregeln varit ett uttryck för. En höjd skattesats kan också öka incitamenten till skatteplanering och bildandet av sk. trädabolag vilket skapar inlåsnings effekter och verkar negativt på företagsförnyelsen i ekonomin.

Ur ett internationellt perspektiv har Sverige generellt höga skattesatser. Det har föreslagits av bl.a. NSD att ett alternativt sätt att komma till bukt med spänningen mellan förvärvs- och kapitalbeskattningen kan vara att sänka nivån på förvärvsbeskattningen. Skulle kapitalskatten höjas med 10 procentenheter samtidigt som förvärvsbeskattningen sänktes med 10-20 procentenheter skulle detta innebära att incitamenten till inkomstomvandling minskade. Sänkt förvärvsbeskattning i kombination med en höjd kapitalskatt är en intressant aspekt av problematiken, men har inte behandlats i lagrådsremissen. Mats Tjernberg har bemött denna infallsvinkel och menar på att entreprenörskap skulle kunna uppmuntras genom lägre förvärvsbeskattning.²⁶² Förslaget ligger utanför denna framställning att analysera ytterligare, men är trots det nämnvärt.

Hur kan förändrade skatteregler komma att påverka entreprenörskap och företagsklimatet i Sverige samt hur ska eventuella negativa effekter balanseras mot principer om neutralitet och legitimitet?

En av de stora utmaningarna med 3:12-reglerna tycks vara ett dels upprätthålla det grundläggande syftet med lagstiftningen, att förhindra möjligheten till inkomstomvandling, samtidigt som näringspolitiska intressen ska beaktas. Historiskt sett har det funnits svårigheter med detta vilket har resulterat i att 3:12-reglerna behövts omarbetas ett flertal gånger. Uppgiften är inte enkel och det är således förstaeligt att reformer av regelverket har efterfrågats.

Skattesystemets utformning kan påverka företagande och innovation på ett flertal sätt. Som det stadgats i arbetets tidigare avsnitt visar forskning att det finns ett samband mellan skattesystemets utformning och entreprenörskap. Det är därför av stor vikt att skattesystemet utformas på ett sätt som uppmuntrar till företagande samtidigt som behovet av offentliga intäkter tillfredsställs. Enligt teoribildningen på området är kapitalvinstskatter snedvridande för nya företag. Utdelningsskatter bedöms vara snedvridande för både nya och existerande företag genom att de skapar inlåsnings effekter. Vidare har studier funnit att beskattning på utdelningar och kapitalvinster påverkar investeringsviljan till det negativa. Detta innebär att nystartade företag som är beroende av kapital från utomstående investerare missgynnas av en hög beskattningsnivå. Det finns således ett flertal element inom skattesystemet som kan komma att påverka företagsklimatet.

Den huvudsakliga effekten av lagförslagen presenterade i lagrådsremissen är att de riskerar att minska incitamenten till att starta och driva företag. Bakgrunden till detta är den förhöjda risk som entreprenörskap och

²⁶² Se Tjernberg (2017) s. 23.

egenföretagande medför. En förmånlig beskattning har hittills fungerat som en sorts kompensation för de som väljer att lämna en anställning bakom sig för att istället bedriva egen verksamhet. Vid anställning infaller en trygghet i form av exempelvis anställningsskydd och arbetslöshetsförsäkring, vilket underbygger att det bör utgå någon typ av riskkompensation för entreprenörer som går miste om denna trygghet. Entreprenörer utsätts för en personlig ekonomisk risk genom att de oftast investerar eget kapital i företaget. Vidare innebär anställning av personal ett flertal riskmoment. Denna syn delas också av exempelvis Magnus Henrekson och Mikael Stenkula som menar på att det måste finnas en typ av kompensation för de som lämnar en trygg anställning bakom sig. Historiskt sett har denna kompensation utgjorts av en förmånlig beräkning av det lönebaserade utrymmet samt en låg beskattning upp till gränobeloppet. 2006 års skattereform innebar att skattesatsen sänktes från 30 till 20 procent. Reformen medförde även att en större del av löneunderlaget kunde tillgodoräknas vid beräkningen av det lönebaserade utrymmet, vilket innebar att fåmansföretagsreglerna blev betydligt mer förmånliga än tidigare. Studier visar på att utdelningstakten ökade avsevärt efter 2006 års reform, vilket föranledde ökade intäkter för staten. Detta pekar på att en höjning av av skattesatsen och en mindre förmånlig beräkningen av det lönebaserade utrymmet kan få negativa konsekvenser för de statsfinansiella intäkterna.

Regeringens presenterade lagförslag är ett nederlag i förhållande till den ovan nämnda riskkompensation. Detta kan på sikt innebära att de incitament som tidigare fanns för att driva företag nu minskas. Givetvis ska viljan att starta och driva företag inte drivas av en förmånlig beskattning, men trots detta finns det argument som talar för att någon typ av riskkompensation bör utgå. I den teoretiska utgångspunkten redogjordes för tre huvudsakliga effekter beträffande hur skatter påverkar den entreprenöriella verksamheten. Den höjda skatten upp till gränobeloppet påverkar incitamenteffekten vilket innebär att en högre skatt minskar incitamenten till att starta och driva företag. Detta då den förväntade ersättningen måste vara tillräckligt hög för att potentiella entreprenörer ska vilja utöva och utveckla sitt entreprenörskap. Vidare innebär skatteflyktseffekten att en högre skatt påverkar individer till att försöka undgå beskattning, då det finns en tillräckligt stor ekonomisk vinning i att exempelvis underrapportera sina inkomster. Slutligen tappar försäkringseffekten sin betydelse då de tidigare riskkompensationerna försämras genom regeringens förslag. Den sammantagna effekten av dessa teoribildning är således att entreprenörsaktiviteten påverkas negativt, då incitamenten till att starta och driva företag minskar. I förhållande till de tre effekterna som redogjorts för ovan är regeringens förslag således inte främjande för entreprenörskap.

Ett regelverk i ständig förändring kan ge upphov till en oönskad sidoeffekt i form av en osäkerhet gentemot regelverket och dess stabilitet. Detta kan i sin tur påverka företagsklimatet negativt då det inte blir attraktivt att driva företag inom ramen för fåmansföretag. Regelverket har kritiserats för sin komplexitet ett flertal gånger, och att det ständigt förändras innebär inte ett steg i en positiv riktning. Detta kan i värsta fall avskräcka från att starta företag då regelverket inte tycks vila på stabila grunder. Som ovan nämnts är det problematiskt att utforma ett legitimt regelverk samtidigt som näringspolitiska intressen ska beaktas. Det är således förstäeligt att ständiga förändringar är oundvikliga. Regeringen har infört en övergångsbestämmelse som innebär en möjlighet för andelsägare att tillämpa den nuvarande bestämmelsen beträffande takregeln för kapitalvinster till och med beskattningsår 2022. Detta är en positiv aspekt av denna oönskade sidoeffekt då företagen på så sätt inte påverkas av regelverkets förändring omedelbart, vilket ger dem tid att anpassa sig efter lagändringarna.

Med detta sagt, innebär det inte att skattesystemet fullt ut ska kompensera för den förhöjda risk som entreprenörer utsätts för. Att skattesystemet bibehåller sin legitimitet är av yttersta vikt vilket innefattar att både neutralitets- och likformighetsprincipen måste beaktas. En alltför förmånlig särbehandling av entreprenörer hade därför ur denna aspekt inte varit förenlig med ovan nämnda principer. Åsa Hansson diskuterar förhållandet mellan risk och entreprenörskap. Hansson menar på att en person som investerar i aktier med hög risk inte kompenseras för detta genom en högre riskpremie, utan den kompensation som utgår till följd av den förhöjda risken är en större avkastning vid ett positivt utfall. Det är med andra ord, ”den risk man får ta”. Att ge sig in på aktiemarknaden innebär en stor risk, något som individen oftast är medveten om redan från början. Entreprenörens riskmedvetenhet kan här likställas med aktieinnehavarens, det finns oftast en viss kunskap kring vad företagande innebär rent riskmässigt. En särbehandling i för stor grad riskerar därmed att underminera regelverkets legitimitet. Ett flertal av regeringens förslag, såsom ett gemensamt takbelopp för utdelningar och kapitalvinster, borttagandet av fyraprocentsspärren samt en höjd skattesats verkar främjande för just neutralitet och likformighet, vilket också var en av regeringens grundläggande syften med att utreda 3:12-reglerna. Ur den aspekten kan det således konstateras att regeringen har uppfyllt ett av reformens främsta mål.

Sammanfattningsvis finns det argument som talar för att främja både neutralitet och näringspolitiska mål. Regeringens lagförslag är neutralitetsfrämjande, både mellan förvärvs- och kapitalbeskattningen men även spänningar andelsägare emellan minskar genom exempelvis borttagandet av fyraprocentsspärren. Således medför lagförslagen positiva

effekter vilka inte kan förbises. Ur ett företagarperspektiv är de förslag regeringen presenterat inte helt förenliga med det företagsklimat som råder i Sverige. Att starta och driva företag kan antas bli mindre tilltalande när regleringen nästintill verkar missgynnande för de som väljer att bedriva egen verksamhet. Hansson menar på att uppmuntrandet till risktagande endast får ske om det tillkommer positiva externaliteter och spridningseffekter av detta. Likväl får avsteg från neutralitetsprincipen endast ske om de samhällsekonomiska vinningarna är av betydande storlek. Ett förmånligt regelverket har historiskt sett resulterat i ett frodande företagsklimat. Ett sådant företagsklimat leder i sin tur till en ekonomisk tillväxt, dels för företagarna men även för samhället i stort. Således finns det talande argument för att den samhällsekonomiska vinningen är av sådan betydande storlek att neutralitetsprincipen kan förbises till en viss grad. Trots det positiva i att neutralitetsprincipen och legitimitetsprincipen främjas riskerar förslaget att påverka incitamenten till att starta och driva företag negativt. Då detta är en oönskad effekt ur ett samhällsekonomiskt perspektiv vore det önskvärt om regeringen såg över främst beräkningen av det lönebaserade utrymmet men även den höjda skattesatsen upp till gränsbeloppet. Detta då dessa historiskt sett verkat som en riskkompenserande faktor för den förhöjda risk som tillkommer med företagande och entreprenörskap.

När detta arbete kommer till tryck inväntas remissbehandling från Lagrådet av förslaget. Nästa steg för regeringen är att utfärda en proposition. Detta betyder att fortsatta justeringar av förslagen kan följa, vilket innebär en möjlighet för regeringen att ta till sig av den kritik som lagrådsremissen mottagit, både från sakkunniga men även från de som faktiskt påverkas av förslagen – företagarna.

Käll- och litteraturförteckning

Källor

Propositioner och regeringsskrivelser

Prop. 1989/90:11. Del I	Om reformerad inkomst-och företagsbeskattning
Prop. 1990/91:54	Om kvarvarande frågor i reformeringen av inkomst- och företagsbeskattningen, m.m.
Prop. 1993/94:234	Vissa inkomst- och företagsskattefrågor, m.m.
Prop. 1995/96:109	Skattelättnad för riskkapital m.m.
Prop. 2003/04:1	Budgetpropositionen för 2004
Prop. 2003/04:17	Lättnader i 3:12-reglerna och i arvs- och gåvoskatte-reglerna vid generationsskiften i företag m.m.
Prop. 2005/06:40	Reformerade beskattningsregler för ägare i fåmansföretag
Prop. 2011/12:1	Budgetpropositionen för 2012
Prop. 2013/14:1	Budgetpropositionen för 2014
Prop. 2014/15:100	2015 års ekonomiska vårproposition
Prop. 2015/16:110	Staten och kapitalet – struktur för finansiering av innovation och hållbar tillväxt
Skr. 2016/17:98	Redovisning av skatteutgifter 2017

Utredningsbetänkanden

SOU 2002:52	Beskattning av småföretagare
SOU 2016:72	Entreprenörskap i det tjugoförsta århundradet

Remissyttranden

Remissyttrande, FAR, 2017-04-20, Dnr: Fi2016/03965/S1

Tillgänglig:<http://www.regeringen.se/498492/contentassets/1e79a652c2864b6390171c2f3e7aea9d/far.pdf>, senast hämtad 27 juli 2017 kl. 14:27.

[cit. Remissyttrande FAR]

Remissyttrande, Founders Alliance, 2017-04-24, Dnr: Fi2016/03965/S1

Tillgänglig:<http://www.regeringen.se/498acb/contentassets/1e79a652c2864b6390171c2f3e7aea9d/founders-alliance.pdf>, senast hämtad 27 juli 2017 kl. 14:22.

[cit. Remissyttrande Founders Alliance]

Remissyttrande, Lantbrukarnas Riksförbund, 2017-04-24, Dnr:

Fi2016/03965/S1

Tillgänglig:<http://www.regeringen.se/498acd/contentassets/1e79a652c2864b6390171c2f3e7aea9d/lantbrukarnas-riksforbund.pdf>, senast hämtad 27 juli 2017 kl. 17.00.

[cit. Remissyttrande LRF]

Remissyttrande, Näringslivets skattedelegation, 2017-04-23, Dnr:

Fi2016/03965/S1

<http://www.regeringen.se/498acd/contentassets/1e79a652c2864b6390171c2f3e7aea9d/naringslivets-skattedelegation.pdf>, senast hämtad 27 juli 2017 kl. 14:37.

[cit. Remissyttrande NSD]

Remissyttrande, Näringslivets skattedelegation, 2017-02-10, Dnr:

Fi2016/03965/S1

Tillgänglig:https://www.svensktnaringsliv.se/om_oss/arbetsutskottet/bilaga-remissvar-228-2016_667954.html/BINARY/bilaga%20remissvar%20228-2016.pdf, senast hämtad 27 juli 2017 kl. 17:40.

[cit. Remissyttrande avseende SOU 2016:75 NSD]

Remissyttrande, Praktikertjänst, 2017-02-20, Dnr: Fi2016/03965/S1

Tillgänglig:<http://www.regeringen.se/498acd/contentassets/1e79a652c2864b6390171c2f3e7aea9d/praktikertjanst.pdf>, senast hämtad 27 juli 2017 kl. 14:29.

[cit. Remissyttrande Praktikertjänst]

Remissyttrande, Skatteverket, 2017-02-06, Dnr: Fi2016/03965/S1

Tillgänglig:<https://www.skatteverket.se/omoss/varverksamhet/rapporterremissvarochskrivelser/remissvar/2017/remissvar2017/13150942116112.5.5c1163881590be297b51e053.html>, senast hämtad 28 juli 2017 kl. 13:06.

[cit. Remissyttrande Skatteverket (1)]

Remissyttrande, Skatteverket, 2017-04-18, Dnr: Fi2016/03965/S1
Tillgänglig:<http://www.regeringen.se/498ace/contentassets/1e79a652c2864b6390171c2f3e7aea9d/skatteverket.pdf>, senast hämtad 27 juli 2017 kl. 14:40.
[cit. Remissyttrande Skatteverket (2)]

Remissyttrande, Sveriges Byggindustrier, 2017-04-24, Dnr:
Fi2016/03965/S1
Tillgänglig:<http://www.regeringen.se/498ace/contentassets/1e79a652c2864b6390171c2f3e7aea9d/sveriges-byggindustrier.pdf>, senast hämtad 27 juli
2017 kl. 14:26.
[cit. Remissyttrande Sveriges Byggindustrier]

Remissyttrande, Sveriges Advokatsamfund, 2017-04-24, Dnr:
Fi2016/03965/S1
Tillgänglig:<http://www.regeringen.se/498cdc/contentassets/1e79a652c2864b6390171c2f3e7aea9d/sveriges-advokatsamfund.pdf>, senast hämtad 27 juli
2017 kl. 14:25.
[cit. Remissyttrande Sveriges Advokatsamfund]

Remissyttrande, Srf Konsulterna, 2017-02-24, Dnr: Fi2016/03965/S1
Tillgänglig:<http://www.regeringen.se/498cdb/contentassets/1e79a652c2864b6390171c2f3e7aea9d/sfr-konsulterna.pdf>, senast hämtad 27 juli 2017 kl.
14:24.
[cit. Remissyttrande Srf Konsulterna]

Övrigt offentligt tryck

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

Lagrådsremiss Förändrade skatteregler för delägare i
fåmansföretag
[cit. Lagrådsremiss (2017)]

Litteratur

Alstadsæter, Annette, Jacob, Martin, *3:12-reglerna har blivit för generösa och används för skatteplanering*. Ekonomisk Debatt nr 8 2012 årgång 40 s. 5-12.
[cit. Alstadsæter, Jacob (2012)]

Alstadsæter, Annette, Jacob, Martin, *Skatteplanering under 3:12-reglerna – ytterligare bevis och svar till Ericson och Fall*. Ekonomisk Debatt nr 2 2013 årgång 41, s. 55-63.
[cit. Alstadsæter, Jacob (2013)]

- Dahlman, Christian, Glader, Marcus & Reidhav, David, *Rättsekonomi: en introduktion*, 2 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2002.
[cit. Dahlman m.fl. (2002)]
- Ericson, Peter, Fall, Johan, *3:12-reglerna i allsidig(are) belysning. Replik till Alstadsæter och Jacob*. Ekonomisk Debatt nr 1 2013 årgång 41, s. 39-43.
[cit. Ericson, Fall (2013a)]
- Ericson, Peter, Fall, Johan, *Några ekonomiska aspekter på 3:12-reglernas utveckling*. Skattenytt nr 12 2013, s. 842-852.
[cit. Ericson, Fall (2013b)]
- Fall, Johan, Hellenius, Richard, *Gör om, gör rätt – fem i tolv för 3:12*. SvSkt nr 4 2017 s. 232-241.
[cit. Fall, Hellenius (2017)]
- Engström, Stefan, *Forskarna drar subjektiv slutsatser*. Balans nr 10 2012, s. 42-43.
[cit. Engström (2012)]
- Engström, Per, Holmlund, Bertil, *Tax Evasion and Self-Employment in a High-Tax Country: Evidence from Sweden*. Applied Economics 41(19) 2009 s. 2419-2430.
[cit. Engström, Holmlund (2009)]
- Fritsch, Annika, Hellenius, Richard, Ulla, Werkell. *Därför bör 3:12-förslaget inte genomföras*. SvSkt nr 8 2016 s. 515-526.
[cit. Fritsch m.fl. (2016)]
- Hansson, Åsa, *Hur bör entreprenörer beskattas?*. Skattenytt nr 1-2 2017 s. 33-43.
[cit. Hansson (2017)]
- Hébert, Robert F, Link, Albert, *Historical Perspectives on the Entrepreneur*. Foundations and Trend in Entrepreneurship 2(4) 2006 s. 261-408.
[cit. Hébert, Link (2006)]
- Henrekson, Magnus, Stenkula, Mikael, *Entreprenörskap*, 1 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2016.
[cit. Henrekson, Stenkula (2016)]
- Jareborg, Nils, *Rättsdogmatik som vetenskap*. SvJT 2004 s. 1–10.
[cit. Jareborg (2004)]
- Kleineman, Jan, *Den rättsdogmatiska metoden*. I: Korling, Fredric och Zamboni, Mauro (red) (2013), *Juridisk metodlära*. 1 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2013.
[cit. Kleineman (2013)]

Larson, Hans Peter, *Avvakta med nya 3:12-förslaget. Utred beskattning av entreprenörer ...|ur ett internationellt perspektiv!*, SvSkT nr 4 2017 s. 256-263.

[cit. Larson (2017)]

Larsson, Hans Peter, Svanfeldt, Annika. *Nytt 3:12-förslag. Några utfall och kommentarer*, SvSkT nr 8 2016 s. 527-540.

[cit. Larsson, Svanfeldt (2016)]

Lehrberg, Bert, *Praktisk juridisk metod*, 9 uppl., Iusté, Uppsala, 2016.

[cit. Lehrberg (2016)]

Lodin, Sven-Olof, *3:12-reglerna – följetong utan slut*, I Mats Bergstrand, red., *En skattereform för 2000-talet – elva röster om hur Sverige får ett bättre skattesystem*. 1 uppl., PMJ, Stockholm, 2014.

[cit. Lodin (2014)]

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer & Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt del I*, 16 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2017.

[cit. Lodin m.fl. Del I (2017)]

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer & Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt del II*, 16 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2017.

[cit. Lodin m.fl. Del II (2017)]

Peczenik, Aleksander, *Juridikens allmänna läror*. SvJT 2005 s. 249-271.

[cit. Peczenik (2005)]

Peczenik, Aleksander, *Om den förvaltningsrättsliga forskningen och rättsdogmatiken*. Förvaltningsrättslig tidskrift nr 2 1990, s. 41-52.

[cit. Peczenik (1990)]

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

[cit. Rydin m.fl. (2016)]

Sandgren, Claes, *Är rättsdogmatiken dogmatisk?*. Tidskrift for Rettsvitenskap 4–5/2005 s. 648–656.

[cit. Sandgren (2005)]

Sandström, Kjell, Bokelund Svensson, Ulf, *Fåmansföretag – skatteregler och skatteplanering*, 11 uppl., Björn Lunden information, Vällingby, 2016.

[cit. Sandström, Bokelund Svensson (2016)]

Tjernberg, Mats, *Synpunkter på översynen av fördelningsreglerna i 57 kap. IL*. Skattenytt nr 1-2 2017 s. 17-32.

[cit. Tjernberg (2017)]

Yagan, Danny, *Capital tax reform and the real economy: The effects of the 2003 dividend tax cut*. The American Economic Review 105.12 2015 s. 3531- 3563.
[cit. Yagan (2015)]

Elektroniska källor

Alstadsæter, Anette, Jacob, Martin, *ESO 2012:4 Income Shifting in Sweden. An empirical evaluation of the 3:12 rules*, 2012.

Tillgänglig: http://eso.expertgrupp.se/wp-content/uploads/2012/06/ESO-2012_4-till-webben.pdf

Hämtad: 2017-06-20.

[cit. ESO 2012:4]

Braunerhjelm, Pontus, Eklund, Johan, Henrekson, Magnus, Kreicbergs, Johan & Malm, Arvid, *Skatterna och entreprenörskapet – företagsbyggande, optioner och tillväxt*, Näringspolitiskt forum, Rapport nr 17, 2017.

Tillgänglig: http://entreprenorskapsforum.se/wp-content/uploads/2017/02/NaPo_Skatterapport_webb.pdf

Hämtad: 2017-05-24.

[cit. Skatterna och entreprenörskapet (2017)]

Eriksson, Leif, *Inkomstskattelag (1999:1299) 57 kap. 3 § 2 st., Karnov*.
Hämtad: 2017-06-02.

Finansdepartementet, *Begränsad uppräknings av av skiktgränserna för statlig inkomstskatt för 2018*, Fi2017/01365/S1, 2018.

Tillgänglig: <http://www.regeringen.se/4952fe/contentassets/31fcc2fa4cfa41ab8d34a41b4d42ba5e/begransad-upprakning-av-skiktgranserna-for-statlig-inkomstskatt-for-2018>

[cit. Begränsad uppräknings av skiktgränserna för statlig inkomstskatt för 2018]

Hämtad: 2017-07-18.

Finansdepartementet, *Beräkningskonventioner 2017*, 2017.

Tillgänglig: <http://www.regeringen.se/4a823a/contentassets/5a690b0c4cb5400189b425b330a3e1d6/berakningskonventioner-2017.pdf>

Hämtad: 2017-06-03.

[cit. Beräkningskonventioner 2017]

Näringsdepartementet, *Regeringens politik för hållbart företagande*, 2016.

Tillgänglig: http://www.regeringen.se/49e724/contentassets/6545f75680b14bf5a1ba77418ab45fe8/faktablad_hallbart_foretagande_160510_webb.pdf

Hämtad: 2017-06-04.

[cit. Regeringens politik för hållbart företagande (2016)]

Sanandaji, Tino, Henrekson, Magnus, 2014:3 *Företagandets förutsättningar – en ESO-rapport om den svenska ägarbeskattningen*, 2014.

Tillgänglig: http://eso.expertgrupp.se/wp-content/uploads/2014/05/ESO-2014_3-till-webben.pdf

[cit. ESO 2014:3]

Skatteverket, *Arbetsgivaravgifter*, 2017.

<https://www.skatteverket.se/foretagochorganisationer/arbetsgivare/arbetsgivaravgifterochskatteavdrag/arbetsgivaravgifter.4.233f91f71260075abe8800020817.html>

Hämtad: 2017-08-03.

Skatteverkets rättsliga vägledning, *Beräkning av gränsbelopp*, 2016.

Tillgänglig: <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2016.6/31735.html>

Hämtad: 2017-05-23.

Skatteverket, *Skatteverkets allmänna råd om beskattning av delägare m.fl. i fåmansföretag och fåmanshandelsbolag*, SKV 2015:9, 2015.

Tillgänglig: https://www4.skatteverket.se/download/18.22f626eb14fb326a4b6e3/1441821377384/SKVA+2015_9.pdf

Hämtad: 2017-05-06.

[cit. SKV A 2015:9]

Skatteverkets rättsliga vägledning, *Verksam i betydande omfattning*, 2017.

Tillgänglig: <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2017.2/31734.html>

Hämtad: 2017-06-11.

Skatteverkets rättsliga vägledning, *Underlag för beräkning av årets gränsbelopp*, 2016.

Tillgänglig: <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2016.6/31737.html>

Hämtad: 2017-06-20.

Skatterättsnämnden förhandsbesked, *Inkomstskatt: självständig bedriven näringsverksamhet* (dnr 42-15/D), 22 juni 2016.

Tillgänglig: <https://skatterattsnamnden.se/skatterattsnamnden/forhandsbesked/2016/forhandsbesked2016/inkomstskattsjalvstandigtbedrivennaringsverksamhet.5.361dc8c15312eff6fd1fc09.html>

Hämtad: 2017-06-01.

[cit. Dnr 42-14/D]

Sveriges Television, *Hundratals bolag skapas för att sänka skatten*, 2015.

Tillgänglig: <https://www.svt.se/nyheter/ekonomi/hundratals-bolag-skapas-for-att-sanka-skatten>

Hämtad: 2017-07-05.

[cit. SVT (2015)]

Statistiska Centralbyrån, *Totala kommunalskattesatsen ökar marginellt 2017*, 2016

Tillgänglig: <https://www.scb.se/hitta-statistik/statistik-efter-amne/offentlig-ekonomi/finanser-for-den-kommunala-sektorn/kommunalskatterna/pong/statistiknyhet/Kommunalskatter/>

Hämtad: 2017-07-28.

Riksgäldens hemsida,

Tillgänglig: <https://www.riksgalden.se/sv/omriksgalden/statsskulden/statslanerantan/>

Hämtad: 2017-06-01.

Tillväxtanalys, *Nystartade företag i Sverige 2016*, Statistik 2017:4, 2017.

Tillgänglig: https://www.tillvaxtanalys.se/download/18.33845bcb15cc07ef42c16b09/1498112205627/statistik_2017_04.pdf

Hämtad: 2017-06-15.

[cit. Tillväxtanalys (2017)]

Tjernberg, Mats, *Utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag 2015*, 2015.

Tillgänglig: [http://www.jur.lu.se/WEB.nsf/\(MenuItemByDocId\)/ID1AD6753A28EE2AB9C1257D8600289BF2/\\$FILE/Utdelning%20och%20kapitalvinst%20fåmansföretag%202015.pdf](http://www.jur.lu.se/WEB.nsf/(MenuItemByDocId)/ID1AD6753A28EE2AB9C1257D8600289BF2/$FILE/Utdelning%20och%20kapitalvinst%20fåmansföretag%202015.pdf)

Hämtad: 2017-05-25.

[cit. Tjernberg (2015)]

Rättsfallsförteckning

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1999 ref. 28

RÅ 1997 ref. 48 I och II

RÅ 2000 not. 164

RÅ 2002 ref. 21

HFD 2004 ref. 14

HFD 2012 not. 63

HFD 2014 ref. 2