



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Daniel Malm

# Löneunderlagsregeln

En undersökning av regelns bakomliggande syften

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Kandidatuppsats på juristprogrammet  
15 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin: VT 2019

# Innehåll

<b>SUMMARY</b>	<b>1</b>
<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>3</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>5</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>6</b>
1.1 Bakgrund	6
1.2 Syfte och problemformulering	6
1.2.1 Frågeställningar	6
1.2.2 Avgränsningar	7
1.3 Metod och material	7
1.4 Forskningsläge	8
1.5 Disposition	8
<b>2 REGLERNAS SYFTE OCH TIDIGA REGLERING</b>	<b>9</b>
2.1 Århundradets skattereform	9
2.2 Introduceringen av löneunderlagsregeln	11
<b>3 REGLERNAS UTVECKLING</b>	<b>13</b>
3.1 Inledning	13
3.2 Proposition 2005/06:40	14
3.2.1 Löneunderlagsregeln	15
3.2.2 Schablonregeln	17
3.3 Proposition 2013/14:1	17
3.3.1 Andelskravet	18
3.3.2 Definitionen av dotterföretag	20
3.3.3 Takbelopp för löneunderlaget	21
3.3.4 Det lönebaserade utrymmet	22
<b>4 UTNYTTJANDE AV DAGENS REGLER</b>	<b>23</b>
4.1 Inledning	23
4.2 Uppdelning av företag för att kringgå andelskravet	23
4.3 Delägarbolag som egen näringsverksamhet	24

4.4	Delägarbolag för att möjliggöra ett fullt schablonbelopp	26
4.5	Kedjeägande genom delägarbolag	27
<b>5</b>	<b>AVSLUTNING</b>	<b>30</b>
5.1	Inledning	30
5.2	Andelskravet	30
5.3	Definitionen av dotterföretag	32
5.4	Avslutande problematik	33
	<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>35</b>
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>37</b>

# Summary

The specially made rules for taxation of partners in close companies regarding dividend are unique in many ways. During the first twenty-five years these rules changed twenty-three times, almost once a year. This occurrence was mainly due to underlining political balance between purposes. In these close companies there's often no real two-party relationship as the partner oversees the company. This circumstance opens for the partner to decide for him-/herself in what way to extract compensation, through salary or dividend. The reason for the introduction of these rules were to limit the partner's possibilities to extract salary as dividend which would mean a lower tax rate. Throughout the development of the rules, new methods and structures have been invented to exploit the new rules. A big part in this is the rule that lets a partner base the amount granted as dividend on the size of the salaries in the company. This rule is motivated foremost by concern of developing companies and growth in these companies by easing the risk of employment. The rule also resulted in larger amounts granted as dividend, mainly for larger companies. For the past twenty-five years the rules have gone from unfavorable to very favorable to rather limited with propositions of getting more limited.

These limitations have, among other things, consisted of the demand of owning four percent of the share capital as well as the definition of subsidiaries and the demand of a certain amount of disbursed salary to the partners. These limitations have a limiting effect on extracting salary as dividend but has also resulted in new company-structures and methods to maximize dividends. These methods often include restructuring the company in different ways, especially how the ownership is structured.

The purpose of these rules is rather well met with the application of the rules but at the same time it's not fully covered. This is mainly due to different purposes behind the rules. As the purposes differ over time it's

difficult to give a straight answer whether the rules inline with the purposes, it depends on which purpose and to what extent. What can be said is that today there is somewhat of a balance between the hinderance of extracting salary as dividend and the different motives concerning smaller companies. Through today's rules the risk within the company isn't divided out of proportion compared to how the rules were made. This also adds to the conclusion of a balance within the rules. The conclusion is that the rules are both limiting concerning extraction of salary as dividend but also in favor of smaller companies and employment.

# Sammanfattning

Ett regelverk i förändring. De särskilt inrättade reglerna för beskattning av delägare i fåmansföretag för kapitalvinst eller utdelning är unika på många sätt. De första tjugofem åren ändrades reglerna tjugotre gånger, nästan en gång per år. Framst beroende på bakomliggande svängningar i politiken. I fåmansföretagen finns det som huvudregel inget reellt tvåpartsförhållande då delägaren styr bolaget. Detta skapar en möjlighet för delägarna att själva bestämma i vilken form och utsträckning de får sin ersättning. Anledningen till regleringens införande var att begränsa delägars möjligheter till inkomstomvandling. Ersättning hänförlig till tjänst ska inte beskattas som inkomst av kapital, då kapitalinkomster beskattas lägre. I takt med att reglerna utvecklats har nya metoder tagits fram för att utnyttja dem. En stor del i detta är löneunderlagsregeln som motiverats med främst bolagsfrämjande hänsyn. Löneunderlagsregeln är ett sätt att gynna anställning i dessa bolag, vilket är starkt förknippat med risk. Regeln har samtidigt resulterat i större gränobelopp och högre utdelningssummor, i synnerhet för större bolag. Löneunderlagsregeln har de senaste tjugofem åren gått från relativt ofördelaktig till mycket fördelaktig till begränsad med förslag för ytterligare begränsningar.

Dessa begränsningar har bland annat bestått i andelskravet, definitionen av dotterföretag och krav på utbetald lön till delägarna. Begränsningarna har en inskränkande effekt på inkomstomvandling, men har också lett till nya strukturer och modeller för att maximera utdelningen. Dessa strukturer berör oftast omstruktureringar på olika sätt, framförallt av ägarstrukturen i företaget.

Reglernas tillämpning står sig relativt bra mot syftena samtidigt som reglerna inte är optimala eller heltäckande. Detta kan bero på att syftena ofta motsäger varandra vilket leder till att reglerna är ett resultat av flertalet politiska avvägningar. Det är därför svårt att ge ett konkret svar på hur väl

reglerna lyckas stå sig mot syftena, det beror på vilket syfte och i vilken omfattning det ska nås. Det som kan sägas är att det i dagsläget råder en någorlunda balans mellan hindrandet av inkomstomvandling och de främjande motiv som finns riktade mot mindre företag. Genom dagens regler sprids inte heller risken i företagen utöver vad reglerna är menade för, vilket också talar för en balans i regleringen. Det kan alltså sägas att löneunderlaget med kringliggande regler verkar både begränsande med sikte på inkomstomvandling och samtidigt främjande för småföretagande samt entreprenörskap.

# Förkortningar

Förkortning:

*3:12-reglerna/de särskilda reglerna*

*IL*

*IBB*

*Mnkr*

*LuR*

*HFD*

Förklaring:

Reglerna för utdelning och kapitalvinst i fåmansföretag

Inkomstskattelagen

Inkomstbasbelopp

Miljoner kronor

Löneunderlagsregeln

Högsta förvaltningsdomstolen



# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Inkomstomvandling har varit ett stort problem hos mindre företag, de så kallade fåmansföretagen. Detta beror till stor del på att det inte finns ett reellt tvåpartsförhållande mellan företag och delägare, vilket har lett till en särskild reglering med ett primärt syfte att förhindra inkomstomvandling i dessa företag.

Det finns dock ytterligare syften bakom reglerna. Bland annat ska mindre företag gynnas och anställning inom dessa främjas. Samtidigt vill lagstiftaren undanta företag med många anställda från reglerna, där löneutbetalningarna till delägarna är stora, utan att det preventiva syftet (att förhindra inkomstomvandling) begränsas.<sup>1</sup> Reglernas utveckling präglas av dessa avvägningar vilket också lägger grunden för denna uppsats.

## 1.2 Syfte och problemformulering

Syftena med uppsatsen är att tydliggöra de avvägningar som ligger bakom löneunderlagsregeln med kompletterande reglering. Samt analysera om utformningen och tillämpningen av dagens regler är förenlig med reglernas syften.

### 1.2.1 Frågeställningar

- Vilka syften ligger bakom de särskilda reglerna för beskattning av fåmansföretag?
- Hur har löneunderlagsregeln förändrats och vad ligger bakom dessa förändringar?
- Hur förhåller sig dagens reglering till dess syften?

---

<sup>1</sup> Prop. 2005/06:40 s. 47.

## 1.2.2 Avgränsningar

Fokus i uppsatsen ligger specifikt på löneunderlagsregeln och de kompletterande regler om lönebaserat utrymme samt kraven för att utnyttja löneunderlagsregeln. För enkelhetens skull utgår jag från aktiebolag när jag skriver bolag eller företag.

## 1.3 Metod och material

Uppsatsen är i sin första del skriven ur ett rättsutvecklingsperspektiv, då behandlas utvecklingen av löneunderlagsregeln och dess syften. Avslutande del är istället skriven ur ett kritiskt perspektiv mot hur reglernas syften återspeglas i dagens regler.

Jag har huvudsakligen använt mig av förarbeten, lagtext och rättsfall för att utarbeta vilka syften som ligger bakom 3:12-reglerna. Rättsdogmatisk metod tar sin utgångspunkt i rättskällorna och det är genom denna metod jag med hjälp av rättskällorna undersökt reglernas bakomliggande värderingar.<sup>2</sup> Jag har utgått från fyra propositioner som jag arbetat med för att delge relevanta aspekter med beaktande av reglernas syften. Jag har också använt mig av ett rättsfall för att visa på hur reglerna praktiskt kan tillämpas. Också genom tillämpande av gällande rätt visar jag på några sätt reglerna kan användas på. Slutligen använder jag mig av de redovisade resultaten för att diskutera syftena och utnyttjandet av reglerna samt hur reglerna förhåller sig till syftena.

Jag har valt att utgå från fyra specifika propositioner då den första lägger grunden för löneunderlagsregelns införande, den andra propositionen inför regeln och de sista två behandlar de största förändringarna av regeln. Jag har sållat bort flertalet propositioner som enbart tillfört mindre förändringar.

---

<sup>2</sup> Se Lehrberg (2017) s.207 f.

## 1.4 Forskningsläge

Löneunderlagsregeln är inte vanligt förekommande i forskning, det finns ett fåtal böcker som till viss del behandlar ämnet som t.ex. *Fåmansföretag och beskattning* av Mats Tjernberg (2018) samt *Fåmansföretag & skatteplanering* av Andersson m.fl. (2019) Det finns även en avhandling som behandlar 3:12-reglerna från 1999 av Mats Tjernberg.

## 1.5 Disposition

Inledningsvis kommer jag att behandla de särskilda reglernas bakgrund och syften. Tillvägagångssättet är att kronologiskt behandla fyra stora förändringar i skattesystemet med fokus på löneunderlagsregeln. Den första förändringen har en mer generell påverkan på fåmansföretag och därigenom bidrar med en djupare förståelse om varför reglerna behövs samt hur de samspelar. Resterande tre förändringar handlar om löneunderlagsregelns utveckling samt dess kompletterande regler. Vidare behandlar jag ett urval av strukturer och modeller som kan användas för att utnyttja de särskilda reglerna för ett så högt utdelningsbelopp som möjligt. Avslutningsvis kommer jag analysera reglernas syften i förhållande till reglernas olika delar samt hur de kan användas genom de olika strukturer jag behandlar i avsnittet innan.

# 2 Reglernas syfte och tidiga reglering

## 2.1 Århundradets skattereform

Från år 1991 tillämpades flera stora förändringar av inkomstskattelagen (1999:1229), IL, genom vad som har kallats århundradets skattereform. Reformen lade grunden för hur skattelagstiftningen ser ut idag, framförallt för fåmansföretagen. Det är därför viktigt att gå tillbaka till denna reform för att förstå grunden till dagens reglering och därigenom syftena som ligger bakom reglernas utveckling.

Ett av de bakomliggande motiven för skattereformen var att uppnå neutralitet mellan inkomstlagen, detta då det dualistiska skattesystemet<sup>3</sup> infördes genom reformen. Detta innebar att kapitalinkomster och arbetsrelaterade inkomster delades upp i två olika inkomstslag där kapitalinkomster beskattas proportionerligt och tjänsteinkomster beskattas progressivt. Genom denna uppdelning skapades möjligheter att utnyttja skillnaderna i de olika skatteslagen, där inkomstslaget kapital beskattas lägre efter brytningspunkterna, för att därigenom minska skatten. Det krävdes därför begränsningar för att hindra vissa typer av utnyttjanden av reglerna.<sup>4</sup> En av dessa begränsningar infördes i form av en specialreglering för delägare i fåmansföretag. Regleringen behandlar beskattning av kapitalvinst och utdelning till delägarna. Syftet med regleringen var att motverka att inkomster som är hänförliga till arbete i ett fåmansföretag inte beskattas i det lägre beskattade inkomstslaget kapital. Lagstiftaren vill med dessa regler motverka inkomstomvandling mellan inkomstlagen.<sup>5</sup>

---

<sup>3</sup> Kapitalbeskattning bryts ut för att beskattas för sig enligt en proportionerlig skattesats till skillnad från tidigare. Se t.ex. Prop. 1989/90:110 s. 389.

<sup>4</sup> Prop. 1989/90:110 s. 1–2.

<sup>5</sup> Ibid s. 3.

När det gäller den särskilda reglering som avser fåmansföretagen framställs det i propositionen att det under en längre tid pågått omfattande skatteplanering i dessa företag. Ägare har på ett för dem fördelaktiga sätt tagit tillgångar från företaget, framförallt genom att omvandla arbetsrelaterad inkomst till inkomst hänförlig till kapital. Regeringen ansåg att tidigare lagstiftning inte varit tillräckligt effektiv för att begränsa dessa effekter. Med införandet av en tydlig uppdelning mellan inkomstlagen tjänst och kapital där skattesatserna skiljer sig åt krävdes det därför särskilda regler för fåmansföretag. Syftet med reglerna är, som tidigare nämnts, primärt att motverka att delägarna i fåmansföretagen kan omvandla arbetsinkomst till en lägre beskattad kapitalinkomst genom utdelning eller kapitalvinst vid försäljning av andelar.<sup>6</sup>

De särskilda reglerna infördes med samma grund som dagens, de som varit verksamma i betydande omfattning inom en tioårsperiod i företaget eller i ett annat företag i samma koncern omfattades. Reglerna tillämpas vid utdelning och beskattning av kapitalvinst. Det som anses representera normal kapitalavkastning ska beskattas i inkomstslaget kapital men belopp utöver det ska beskattas i en särskild post i inkomstslaget tjänst.<sup>7</sup> Normal kapitalbeskattning ska svara mot en rimlig avkastning och bestäms genom en procentsats av kapitalet i företaget. Utdelning och kapitalvinst utöver detta utrymme beskattas istället likformigt med löneinkomster för individer med höga arbetsinkomster. Om utrymmet för normal kapitalavkastning inte utnyttjas förs det vidare till nästkommande år. Det skulle dock finnas undantag, när utdelning eller kapitalvinst uppenbart inte bestod av inkomster som relaterar till en arbetsinsats skulle de inte heller beskattas hårdare än andra kapitalvinster, vilket ligger i linje med reglernas syfte.<sup>8</sup>

Reglerna kan anses tuffa och träffa mer än vad syftet motiverar men det framgår i propositionen att bestämmelserna anses motiverade för att

---

<sup>6</sup> Prop. 1989/90:110 s. 467.

<sup>7</sup> Ibid s. 467.

<sup>8</sup> Ibid s. 468.

motverka skatteplanering i dessa fåmansföretag. Samtidigt medges det att det finns svårigheter med att utforma lagstiftningen.<sup>9</sup>

## 2.2 Introduceringen av löneunderlagsregeln

År 1994 introducerades löneunderlagsregeln som ett komplement till utdelningsunderlaget<sup>10</sup> i fåmansföretag. Denna reglering tog hänsyn till de anställdas löner med undantag av delägarnas. Motiven bakom regleringen är bland annat att uppmuntra mindre företag att anställa och därigenom öka tillväxtkraften i den svenska ekonomin. Detta görs genom att underlätta för berörda delägare skattemässigt. Tillvägagångssättet var att beakta förekomsten och betydelsen av anställda för kapitalavkastningen i fåmansföretagen genom att ta hänsyn till deras lön vid utdelning till delägarna.<sup>11</sup>

Fåmansföretagen anses vara en viktig del i sysselsättningstillväxten i näringslivet. Det är därför, enligt lagstiftaren, motiverat att förbättra förutsättningarna för anställning och bidra till en ökad efterfrågan på arbetskraft i dessa företag. Ett ökat antal anställda är dock särskilt förknippat med risker för företagen och kan därför liknas vid en kapitalinvestering. Det ansågs därför rimligt att de anställdas löner skulle få räknas in i den kapitalavkastning som är underlaget för utdelning till ägarna i företagen.<sup>12</sup>

Löneunderlagsregelns utformning liknar dagens, den bestod av ett tillägg till aktiernas anskaffningsvärde, vilket (anskaffningsvärdet) uppräknats i enlighet med index. Detta tillägg bestod av tio procent av lönesumman i företaget, exklusive delägarnas löner, som översteg tio basbelopp.<sup>13</sup>

---

<sup>9</sup> Prop. 1989/90:110 s. 469.

<sup>10</sup> Underlaget delägaren baserar utdelning på enligt reglerna.

<sup>11</sup> Prop. 1993/94:234 s. 88.

<sup>12</sup> Ibid s. 90 f.

<sup>13</sup> Ibid s. 91.

Lönesumman skulle delas mellan andelsägarna i förhållande till deras andelar i företaget. Lönesumman kunde också utökas genom att lönesumman i företagets dotterföretag fick räknas med.<sup>14</sup> Även ett löneuttagskrav infördes för att regeln skulle vara tillämplig för delägarna. Delägaren behövde ta ut en lön som uppgick till 150 procent av lönen för den anställde i företaget som var bäst betald. Syftet med löneuttagskravet var att förhindra eller åtminstone begränsa inkomstomvandling. Delägaren blev tvungen att ta ut en hög lön i förhållande till de övriga anställda för att kunna ta del av löneunderlagsregeln vilket gjorde det mindre attraktivt att försöka utnyttja regeln. En ytterligare begränsning av utdelningsutrymmet i form av ett beloppstak infördes i samband med regeln. Utdelningen ska inte få överstiga delägarens egen lön.<sup>15</sup>

---

<sup>14</sup> Prop. 1993/94:234 s. 93.

<sup>15</sup> Ibid s. 91 f.

# 3 Reglernas utveckling

## 3.1 Inledning

De särskilda reglerna för fåmansföretag är i ständig förändring och diskussion. Under reglernas första tjugofem år från införandet ändrades de hela tjugotre gånger, nästan en gång per år.<sup>16</sup> Förändringsfrekvensen säger mycket om de bakomliggande syftena och hur avvägningarna mellan olika syften varierar. Fokus i följande avsnitt ligger på två utvalda propositioner där större förändringar skett i de särskilda reglerna, framförallt kring löneunderlagsregeln.

Grunden till förändringen av reglerna genom prop. 2005/06:40 var huvudsakligen att göra det mer gynnsamt för risktagande i näringslivet. Samtidigt var det viktigt att ersättning hänförlig till utfört arbete beskattas i inkomstslaget tjänst och kapitalavkastning i inkomstslaget kapital. Reglerna skulle motverka inkomstomvandling och bidra till neutralitet i systemet. Slutligen skulle reglerna bli enklare att tillämpa och förstå genom förslaget.<sup>17</sup> Genom ändringen av löneunderlagsregeln och utökandet av dess effekt ville regeringen gynna tillväxt i företag. Detta gjordes genom mer fördelaktiga regler för de fåmansföretag som hade ett högt antal anställda och som därigenom stod en hög risk. Dessutom skulle fåmansföretag kompenseras för den icke-proportionalitet som finns vid förluster eller lägre vinster kontra stora vinster.<sup>18</sup> Motiven bakom förändringarna är här till hög grad ekonomiska och gynnar företagande, framförallt nya och mindre företag gynnas. Reglernas preventiva syften får till viss del ge vika för entreprenörskap och företagande genom förslaget.

---

<sup>16</sup> Svensson (2015) s. 579.

<sup>17</sup> Prop. 2005/06:40 s. 38.

<sup>18</sup> Ibid s. 41.



Efter prop. 2005/06:40 ansågs de särskilda reglerna som fördelaktiga för de som tillämpade dem jämt mot de utanför tillämpningsområdet. Något regeringen ansåg kunde leda till en snedvriden konkurrenssituation mellan företag. Fåmansföretagen med många delägare och många anställda kunde ta ut en stor del av sin ersättning genom utdelning, till en i sammanhanget låg risk och fick därigenom en konkurrensfördel. Regeringen ansåg vidare att reglerna överutnyttjats, framförallt av företag med många delägare som tillämpar reglerna, därför skulle denna form av delägarskap bli mindre fördelaktig genom den nya propositionen.<sup>19</sup> Förslaget prioriterar de mer preventiva syftena som i ovan nämnda proposition inte var lika framträdande men som är grunden för de särskilda reglerna. Samtidigt ville regeringen fortfarande underlätta och främja företagande i de mindre företagen.<sup>20</sup>

## 3.2 Proposition 2005/06:40

Genom proposition 2005/06:40 kom ett flertal stora och viktiga förändringar som format de regler vi har idag. Bl.a. ändrades löneunderlagsregeln för att likna dagens med några få undantag, schablonregeln införs och skattesatserna kvoterar för onoterade andelar. För fåmansföretag som regleras enligt 3:12-reglerna sänks skattesatsen genom kvotering från 30 procent till 20 procent, övriga onoterade andelar som inte är kvalificerade beskattas med 25 procent.<sup>21</sup>

Vissa lättnadsregler avskaffades genom propositionen vilket i sig motiverar de sänkta skattesatserna. Avskaffandet var en skatteskärpning för de onoterade fåmansföretagen, för att återföra neutraliteten i systemet balanserades detta genom att sänka skattesatserna. Det var meningen att det slutliga skattemässiga resultatet skulle bli ungefär detsamma före och efter förändringarna.<sup>22</sup>

---

<sup>19</sup> Prop. 2013/14:1 s. 266 f.

<sup>20</sup> Ibid s. 257–259.

<sup>21</sup> Prop. 2005/06:40 s. 1–2.

<sup>22</sup> Ibid s. 67.

### 3.2.1 Löneunderlagsregeln

I vissa situationer, där ett företag med ett förhållandevis litet eget kapital har en hög avkastning, beskattades en avsevärd andel av avkastningen som tjänsteinkomst trots att den var hänförligt till kapital.<sup>23</sup> Detta aktualiseras särskilt för företag med ett stort löneutrymme. I 1991 års reform talades det om normal kapitalavkastning, här anser lagstiftaren att dessa situationer frångår en sådan typ av avkastning. Normalavkastningen är ur proportion till den reella avkastningen i dessa företag. Med neutralitetsargument legitimerar lagstiftaren därför skattelättnader för dessa företag. Då lönesummorna i de aktuella företagen ofta är höga anses behovet att förhindra inkomstomvandling vara lågt. Detta motiverar de förändringar av löneunderlagsregel som tillkommer genom propositionen.<sup>24</sup>

Som argument för en förmånligare löneunderlagsregel tas särskilt upp att risken i ett företag varierar beroende på antalet anställda och att fler anställda korresponderar med en högre risk.<sup>25</sup> Denna risk kan leda till mycket hög avkastning eller mycket låg, regeringen ville inte missgynna dessa aktörer som genom hög risk kan få en stor avkastning. Samtidigt ville regeringen inte göra avkall från reglernas preventiva syfte trots att de ville begränsa regleringens tillämpning i vissa fall. Att många anställda dessutom leder till att företagsstrukturen snarare liknar ett företag som inte omfattas av reglerna<sup>26</sup> stödjer detta.

För ett fåmansföretag med spritt ägande där delägarna tar ut marknadsmässig lön bör reglerna inte tillämpas då det faller utanför reglernas syfte. Löneunderlagsregeln är ett sätt att fasa ut dessa företag från de begränsande reglerna som annars skulle tillämpas i för hög mån. Detta är ett argument för varför regeringen anser att lönesumman i företaget ska

---

<sup>23</sup> Detta beror på att omkostnadsbeloppet är lågt för andelarna och utdelningen begränsad vilket leder till att möjlig utdelningen går utöver gränsbeloppet och beskattas i inkomstslaget tjänst.

<sup>24</sup> Prop. 2005/06:40 s. 43 f.

<sup>25</sup> Detta argument återkommer efter att ha använts vid löneunderlagsregelns införande för att nu motivera ännu förmånligare regler.

<sup>26</sup> Ett företag med spritt ägande som inte definieras som ett fåmansföretag.

beaktas i större mån än tidigare vid beskattning av kapitalinkomst.<sup>27</sup> Det är av vikt att reglerna är balanserade för att det ska råda neutralitet mellan olika företagsformer vilket i sin tur legitimerar reglernas tillämpning.<sup>28</sup>

Förslaget som lades fram innebar att en procentandel av löneunderlaget i företaget, under vissa villkor, skulle adderas till gränsbeloppet vilket sen skulle beskattas i inkomstslaget kapital. Löneunderlaget skulle beräknas först över tio IBB vilket i praktiken innebar att mindre företag inte kunde tillämpa regeln.<sup>29</sup> Denna begränsning fanns, som tidigare, med av preventionshänsyn och kompletterades genom schablonbeloppsregeln som ett alternativ för de som inte kunde tillämpa löneunderlagsregeln.<sup>30</sup> Till skillnad från hur regeln tillämpades före förslaget skulle även delägarnas löner räknas in i löneunderlaget. Vilket motiveras framförallt av förenklingshänsyn. Även begränsningen i löneunderlagets storlek i förhållande till den egna lönen tas bort av förenklings skull. För varje delägare beräknas det lönebaserade utrymmet genom dennes andelsinnehav multiplicerat med 20 procent av löneunderlaget och ytterligare 30 procent av den del av löneunderlaget som översteg 60 IBB.<sup>31</sup> Löneuttagskravet ändras också till att ett minsta belopp tas ut i enlighet med dagens regler till skillnad från ett högre fast IBB:s-krav på 15 istället för dagens 9,6.<sup>32</sup>

---

<sup>27</sup> Prop. 2005/06:40 s. 41 f.

<sup>28</sup> Ibid s. 43.

<sup>29</sup> Ibid s. 45.

<sup>30</sup> Ibid s. 47.

<sup>31</sup> Ibid s. 45.

<sup>32</sup> Ibid s. 48.

### 3.2.2 Schablonregeln

Schablonregelns införande innebar att varje delägare kunde ta ut utdelning upp till ett och ett halvt IBB multiplicerat med sin andel av ägandet i företaget.<sup>33</sup> De framträdande syftena bakom regelns införande kan sammanfattas i behovet av enklare regler samt ett förespråkande av företagande och entreprenörskap. Regeln riktar sig framförallt till mindre företag utan större resurser, bl.a. nystartade bolag, som ansågs missgynnas av de komplexa regler som gällde i övrigt. Att flertalet fåmansföretag dessutom skulle ligga utanför löneunderlagsregeln, igen framförallt mindre och nystartade företag, utan något gynnsamt alternativ ansågs inte acceptabelt. Ett komplement krävdes för att balansera reglerna, här i form av schablonregeln. Regeln är oberoende av förhållandena i det enskilda företaget och enkel att tillämpa av dessa anledningar. Regeln ansågs inte innebära en möjlighet till skatteplanering då det ansågs att bildandet av nya företag var tillräckligt dyrt i förhållande till den möjliga utdelningen.<sup>34</sup>

### 3.3 Proposition 2013/14:1

De förändringar propositionen innebar i de särskilda reglerna är koncentrerade till förändringar i löneunderlagsregeln eller kompletterande regler. Det lönebaserade utrymmet utökas genom förslaget från tidigare 25% av löneunderlaget med tillägg av ytterligare 25% vid en brytningspunkt<sup>35</sup> till 50% utan ytterligare tillägg eller brytningspunkt. Utrymmet för utdelning baserat på det lönebaserade utrymmet begränsas genom ett krav där utdelningen inte får överstiga delägarens lön med mer än femtio gånger. Ytterligare ett begränsande tillägg är kravet på minst fyra procents ägande av kapitalet i företaget för att få ta del av det lönebaserade utrymmet.

---

<sup>33</sup> Prop. 2005/06:40 s. 53.

<sup>34</sup> Ibid s. 54 f.

<sup>35</sup> Procentsatserna i prop. 2005/2006:40 (20% + 30%) förändrades under inkomstårerna 2007/08 till 25% + 25%.

Slutligen regleras även dotterföretag hårdare vid utnyttjande av löneunderlaget i dessa.<sup>36</sup>

### 3.3.1 Andelskravet

Andelskravet innebär att en delägare behöver äga minst fyra procent av kapitalet i företaget för att löneunderlagsregeln ska vara tillämplig. Detta är en begränsning i löneunderlagsregelns tillämpning och ett steg tillbaka mot de särskilda reglernas ursprungliga syfte, att förhindra inkomstomvandling. Andelskravet motiverades av regeringen genom att de ansåg att löneunderlagsregeln för sig själv möjliggör, för vissa delägare, uttag av ett stort utdelningsbelopp trots relativt låga löneuttag. Löneunderlagsregeln i samband med den utvidgade definitionen av delägare i reglerna gjorde att risken för investerat kapital och den möjliga avkastningen därefter inte stod i proportion till varandra. Detta var framförallt tydligt i bolag med stor personalstyrka. Att det inte ställts något andelskrav sen tidigare är något regeringen ansåg problematiskt. Anledningen var att löneunderlagsregeln utan andelskrav enligt regeringen underlättat för utnyttjande av delägarskapet och därigenom inkomstomvandling. Vad som menas med utnyttjande av delägarskap är att företag genom erbjudande om delägarskap, med en väldigt liten andel, kan låta en anställd omvandla sin lön till utdelning. Därmed betalar den anställde cirka trettio procentenheter lägre i skatt. Utöver det ansågs syftena som fanns vid reformationen av löneunderlagsregeln inte vara lika starka för delägare som äger mindre andelar i företag. Tillsammans med reglernas preventiva funktion ansågs det därför motiverat att införa en regel i begränsande syfte.<sup>37</sup>

Syftet med införandet av andelskravet var att balansera användandet av löneunderlagsregeln så delägarnas risk skulle stå i proportion mot de skattemässiga fördelar som regeln innebar.<sup>38</sup> Förslaget togs fram med flertalet remissinstanser som yttrat sig emot andelskravet. Bland annat

---

<sup>36</sup> Prop. 2013/14:1 bilaga 5 s. 15–19 alt. s. 34–38.

<sup>37</sup> Ibid s. 265.

<sup>38</sup> Ibid s. 266.

yttrade sig Sveriges advokatsamfund och Sveriges Redovisningskonsulters förbund.<sup>39</sup> De ansåg att förslaget skulle leda till uppdelningar och omstrukturering av företag då det fanns skattemässiga incitament för att agera på detta sätt. Det skulle vara resultatet av de tröskeeffekter flera remissinstanser menade att förslaget medförde. De menade att en sådan uppdelning kan leda till en olämplig skillnad mellan företag med olika antal delägare som bedriver samma eller likartad verksamhet.<sup>40</sup> Regeringen menade istället att dessa tröskeeffekter får ge vika för motivet bakom förslaget och reglerna, att förhindra inkomstomvandling. Framförallt då de anser att denna typ av omvandling riskerar att skada förtroendet för skattesystemet och dess legitimitet.<sup>41</sup>

Valet av just fyraprocents ägande grundar sig i en balans mellan flera olika överväganden. Bland annat ville lagstiftaren inte att andelskravet skulle träffa företag där riskspridningen mellan delägare inte är så stor<sup>42</sup> men en för låg procentsats skulle innebära en för stor möjlighet till inkomstomvandling. Fyra procent ansågs av regeringen som väl avvägt.<sup>43</sup>

---

<sup>39</sup> Både samfundet och förbundet kan antas ha ett stort egenintresse i förslaget då många advokat- och revisionsbyråer är uppbyggda som fåmansbolag.

<sup>40</sup> Prop. 2013/14:1 s. 264.

<sup>41</sup> Ibid s. 266.

<sup>42</sup> Möjligheten att få en hög avkastning vid hög risk var en av anledningarna till att löneunderlagsregeln gjordes om för att bli mer förmånlig genom prop. 2005/06:40.

<sup>43</sup> Prop. 2013/14:1 s. 267.

### 3.3.2 Definitionen av dotterföretag

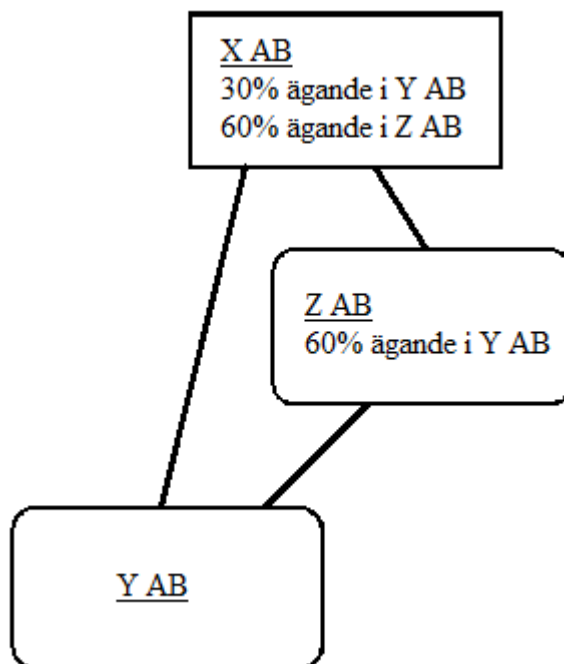
Genom förslaget lades det fram en, för de särskilda reglerna, egen definition av begreppet dotterföretag istället för den civilrättsliga definition som tidigare använts. Detta är avgörande för reglernas tillämpning då löneunderlagsregeln möjliggör inkluderingen av dess dotterföretags löneunderlag inräknat i det lönebaserade utrymmet. Dotterföretag definieras genom förslaget som:

*”[...]ett företag i vilket moderföretaget, direkt eller indirekt genom ett annat dotterbolag, äger mer än 50 procent av kapitalet i företaget”.*<sup>44</sup>

Även det mellanägande företaget vid indirekt ägande i enlighet med definitionen ska vara ett dotterföretag i definitionens bemärkelse.<sup>45</sup>

#### Exempel:

Företaget X AB äger 30 procent i bolaget Y AB och 60 procent i bolaget Z AB. Z AB äger i sin tur 60 procent av bolaget Y AB. Detta betyder att X AB indirekt äger 66 procent av bolaget Y AB och kan därigenom använda sig av både bolag Y AB:s och Z AB:s löneunderlag när storleken på löneutrymmet räknas ut.<sup>46</sup>



Motivet bakom definitionen bygger på införandet av andelskravet och var ett försök att hindra kringgående av regeln. Som exempel på hur

<sup>44</sup> Prop. 2013/14:1 s. 273.

<sup>45</sup> Ibid s. 275.

<sup>46</sup> Exemplet är hämtat från prop. 2013/14:1 s. 275, exempel 2.

andelskravet annars kunde kringgåås utan denna definition används ett företag med två moderbolag med vardera tjugofem delägare. Alla delägare äger då två procent av kapitalet i dotterbolaget men kan ändå använda sig utav löneutrymmet vilket skulle leda till att andelskravet inte hade någon reell betydelse.<sup>47</sup> Lagstiftaren menar att avsikten med definitionen var att löneunderlaget bara ska kunna utnyttjas av delägare inom en och samma koncern.<sup>48</sup>

Även här var flertalet remissinstanser emot förslaget, framförallt med hänsyn till samverkansprojekt och dubbelkoncerntillhörighet. Vad de ansåg var att förslaget försvårar samarbete mellan företag och förhindrar möjligheten till dubbelkoncerntillhörighet. Detta ansåg de skulle leda till att företag skulle behöva omstrukturera sin verksamhet för att kunna utnyttja löneunderlaget när de tidigare utnyttjat det genom t.ex. dubbelkoncerntillhörighet. Dessutom skulle detta missgynna mindre företag och deras möjlighet till samarbete och konkurrens med större företag.<sup>49</sup>

### **3.3.3 Takbelopp för löneunderlaget**

Förslaget innebar att det lönebaserade utrymmet begränsas till ett belopp som motsvarar högst femtio gånger den egna eller en närståendes lön per år.

Utdelningsbegränsningen har inget högsta beloppstak utan kan i teorin bli hur högt som helst så länge det står i proportion till lönen, i detta fall, under femtio gånger av den utbetalda ersättningen. Anledningen till införandet av begränsningen är stora sparade gränsbelopp i vissa bolag som bara växer och antagligen aldrig kommer användas fullt ut men som leder till höga krediter i skattesystemet. Detta ansåg regeringen vara omotiverat. För att begränsa ökningen i sparade gränsbelopp så infördes taket för hur stor utdelningen kan bli genom löneunderlagsregeln.<sup>50</sup>

---

<sup>47</sup> Prop. 2013/14:1 s. 274.

<sup>48</sup> Ibid s. 275.

<sup>49</sup> Ibid s. 274.

<sup>50</sup> Ibid s. 276.



Denna begränsning har tidigare varit en del av löneunderlagsregeln men togs bort i samband med ändringar i reglerna 2006, anledningen var att förenkla reglerna. Det ansågs då att begränsningen inte skulle få en konkret betydelse i begränsande riktning för faktisk utdelning. Det finns, genom det nya förslaget, en möjlighet att beräkna taket genom en närståendes ersättning vilket ska ge passiva delägare möjligheten att fortsättningsvis utnyttja löneunderlagsregeln. Detta innebär att delägaren får välja att basera taket för utdelningen på antingen sin egen ersättning eller någon av sina närståendes.<sup>51</sup>

### **3.3.4 Det lönebaserade utrymmet**

Genom förslaget höjdes den del av löneunderlaget som samtliga delägare kan tillgodoräkna sig i sitt lönebaserade utrymme. Från 25 procent upp till 60 IBB och därefter 50 procent, till 50 procent även under 60 IBB. Förslaget motiveras av bland annat förenklingskäl men också som en kompensation för risktagande i mindre fåmansföretag vid anställning av personal vilket i sin tur skapar incitament för ytterligare anställning.<sup>52</sup>

Huvudsyftet med höjningen var att uppmuntra och underlätta företagande. Detta ansågs väga upp det faktum att löneunderlagsregeln kommer användas istället för schablonregeln av fler företag. Schablonregeln ansågs dock ha fortsatt betydelse.<sup>53</sup> Höjningen av det lönebaserade utrymmet motiveras också av de tidigare begränsande åtgärder inom reglerna som redovisats ovan och att det därigenom frigjordes offentligfinansiellt utrymme som genom denna del i förslaget återförs till delägarna i fåmansbolagen. Det sågs som en kompensation för de risker bolagen tar genom att anställa personal och som ett sätt att uppmuntra till fortsatt anställande.<sup>54</sup>

---

<sup>51</sup> Prop. 2013/14:1 s. 277.

<sup>52</sup> Ibid s. 278 f.

<sup>53</sup> Ibid s. 279.

<sup>54</sup> Ibid s. 278.

# 4 Utnyttjande av dagens regler

## 4.1 Inledning

Det huvudsakliga syftet med de särskilda reglerna är att förhindra inkomstomvandling, framförallt att ersättning hänförlig till arbete inte ska beskattas som en kapitalinkomst. Dock öppnar reglerna upp för olika typer av upplägg som används för att ta del av så hög utdelning som möjligt. Dessa upplägg är ofta reaktioner på förändringar i reglerna, ibland med stöd av syftet bakom reglerna och ibland precis vad reglerna försöker förhindra. På grund av den känsliga och möjligt kontroversiella natur uppläggen utgör är det inte enkelt att hitta spår eller källor för dem. Nästföljande avsnitt listar jag några upplägg som enligt reglernas utformning är möjliga.

## 4.2 Uppdelning av företag för att kringgå andelskravet

En strategi som används för att kunna utnyttja löneunderlaget vid utdelning går ut på att dela upp företaget i två eller fler separata företag. Förslagsvis genom att varje kontor bildar ett eget bolag, t.ex. Göteborgskontoret är ett eget bolag och Stockholmskontoret ett annat. Detta kan användas när företaget har fler delägare än vad andelskravet tillåter för att använda sig av löneunderlagsregeln i bolaget, maximalt 25 delägare. Genom att dela upp företaget kan andelsägarna fördelas så att det som mest blir 25 stycken per bolag och därigenom kan löneutrymmet utnyttjas i bolaget vid utdelning. Att vara medveten om är dock att löneunderlaget delas upp med bolaget och därför inte kommer vara lika stort. Detta är inget reellt problem om det delas någorlunda lika mellan bolagen då andelsägarna ändå delar på det lönebaserade utrymmet utefter andelsinnehav.<sup>55</sup>

---

<sup>55</sup> Lagerström och Cervenka (2015) s. 1.

## 4.3 Delägarbolag som egen näringsverksamhet

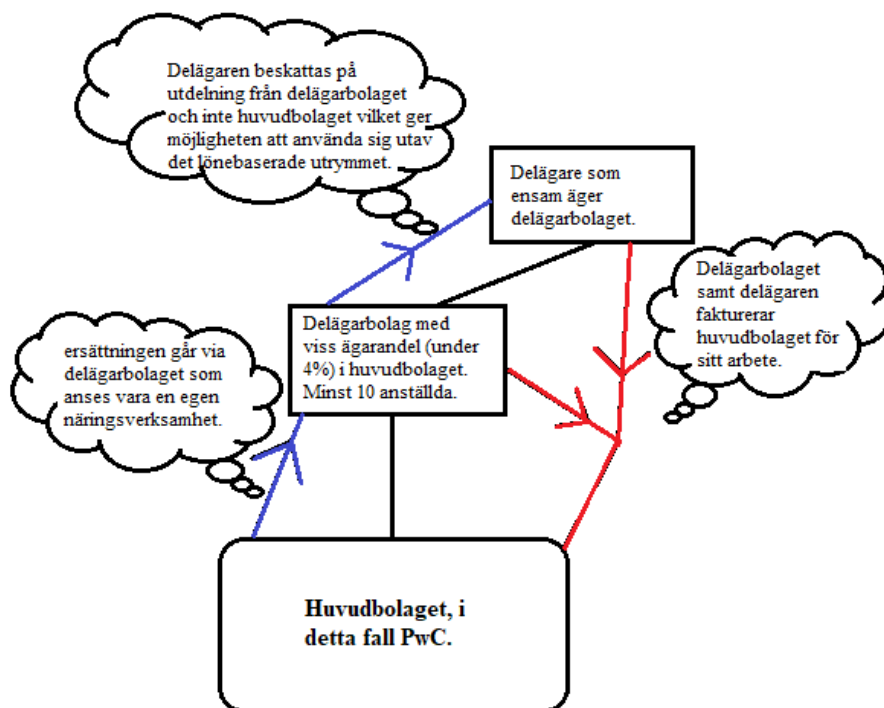
Ett sätt för företag att utnyttja reglerna är genom att skapa delägarbolag vilka bedriver egen näringsverksamhet. Detta avsnitt behandlar ett verkligt exempel på hur detta kan gå till.

PwC Sverige bad 2016 om ett förhandsbesked från skattenämnden inför en möjlig omstrukturering. Detta berodde framförallt på andelskravet som förhindrade att de kunde utnyttja löneunderlagsregeln. Företaget i sig omfattas av 3:12-reglerna vilket förklarar varför andelskravet var aktuellt. PwC:s upplägg som frågan gällde var utformat så att de olika delägarna skulle äga sina andelar genom ett helägt bolag. Genom detta bolag skulle de arbeta för PwC som konsult, detta genom att fakturera PwC. I upplägget ingick också att varje bolag skulle ta med sig tio anställda eller fler från PwC för att jobba i delägarbolaget för delägaren. Även detta arbete faktureras till PwC precis som delägarens.<sup>56</sup> Frågan som lades fram till skattenämnden och slutligen till högsta förvaltningsdomstolen (HFD) var om delägarbolaget beskattas som en självständig näringsverksamhet. Samt om delägaren därigenom blir föremål för beskattning först genom lön eller utdelning från delägarbolaget och inte direkt genom ersättningen från PwC till bolaget. Både HFD och nämnden slog fast att så var fallet. Anledningen till detta var bland annat att det skulle förekomma anställda i delägarbolagen samt den risk som detta medför med för delägaren och bolaget. Om det istället bara varit delägaren i bolaget och verksamheten i väsentlighet byggt på delägarens personliga arbetsinsatser kunde det istället ansetts att ersättningen för arbetsinsatser skulle beskattas direkt hos delägaren. Omständigheten att det finns ett antal anställda i bolaget utöver delägaren verkar enligt beslutet vara en starkt bidragande faktor till utgången att bolaget beskattas i första ledet och inte delägaren direkt.<sup>57</sup>

---

<sup>56</sup> HFD 2017 ref. 8 s. 1.

<sup>57</sup> Ibid s. 2.

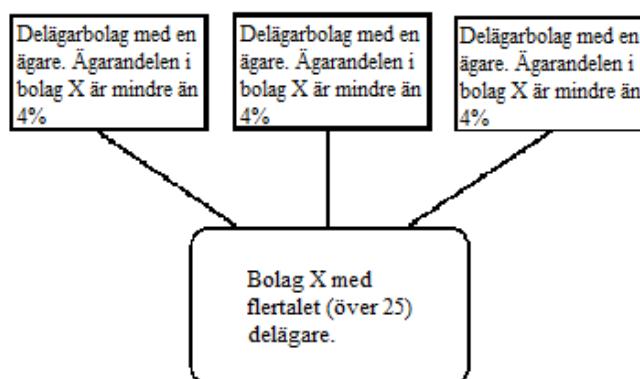


*Modell över hur upplägget kan se ut.*

Avgörandet är i sig en förutsättning för en typ av skatteplanering där delägarna undviker andelskravet på fyra procent av kapitalet i "huvudföretaget" genom en typ av omstrukturering. Då bolaget inte äger över 50 procent av kapitalet i huvudföretaget kommer delägaren inte kunna medräkna detta företags löneunderlag i det lönebaserade utrymmet. Genom att ha ett antal anställda byggs det istället upp ett mindre löneutrymme och förutsatt att delägaren når upp till kraven för att använda sig av löneunderlagregeln kan detta utnyttjas vid utdelning. Alternativt kan delägaren ta ut ett fullt schablonbelopp som vid delat ägande annars skulle delats upp mellan andelsägarna.

## 4.4 Delägarbolag för att möjliggöra ett fullt schablonbelopp

Enligt en undersökning av SVT runt regeländringen 2014, med bland annat införandet av andelskravet på fyra procent, bildade flertalet stora advokat- och revisionsbyråer ett stort antal delägarbolag. Mannheimer Swartling bildade t.ex. 71 nya bolag och EY 133.<sup>58</sup> Detta nybildande gav företagen en möjlighet att på ett mer fördelaktigt sätt ge utdelning till ägarna till en lägre skattesats inom de särskilda reglerna. Företagen som det gällde hade vid tillfället ett högre antal delägare än vad andelskravet tillät. Att dessa delägare skulle dela på ett schablonbelopp är inte heller fördelaktigt eller, med största sannolikhet, proportionerligt i förhållande till kapitalavkastningen.



*Modell över hur upplägget kan se ut, bara några bolag är utsatta p.g.a. platsbrist.*

Genom bildandet av helägda delägarbolag kan delägarna ta ut ett helt schablonbelopp var per år till 20 procents beskattning. För att tillämpa de särskilda reglerna krävs att andelarna är onoterade vilket betyder att delägarbolagen äger näringsbetingade andelar i huvudföretaget.<sup>59</sup> Det gör att utdelning från huvudföretaget till delägarbolaget är skattefri, delägaren kan därigenom föra in kapital i delägarbolaget.<sup>60</sup> Om delägaren väljer att inte vara verksam i bolaget under 5 år<sup>61</sup> kan hen därefter välja att ta ut detta

<sup>58</sup> Lagerström och Cervenka (2015) s. 1.

<sup>59</sup> IL kapitel 24, 32–33§§.

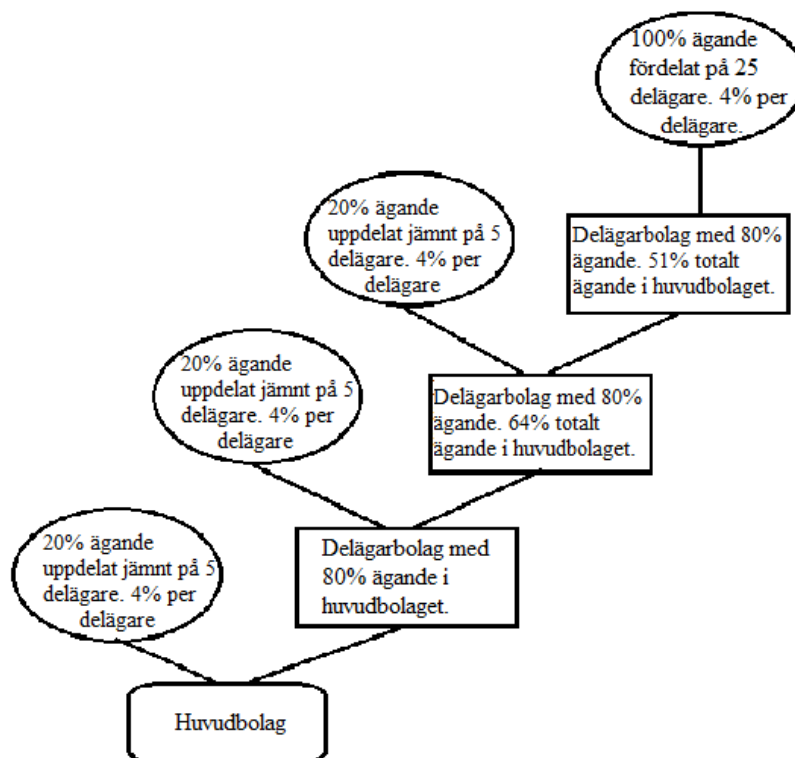
<sup>60</sup> IL kapitel 24, 35§.

<sup>61</sup> Andelarna är då inte längre kvalificerade, IL kapitel 57, 3§.

kapital genom utdelning till 25 procent eller sälja av bolaget med samma skattesats på vinsten.<sup>62</sup>

## 4.5 Kedjeägande genom delägarbolag

*Kedjeägande* är en koncernstruktur som genom definitionen av dotterföretag i de särskilda reglerna möjliggör ett högre antal delägare som får ta del av löneunderlagsregeln än andelskravet medger.<sup>63</sup> Strukturen innebär att bolaget inte behöver delas upp eller omlokalisera personal utan påverkar bara ägarstrukturen. Delägarna delas upp på exempelvis tre delägarbolag utöver huvudföretaget. Huvudföretaget och de 2 första delägarbolagen ägs med 20% av 5 delägare per företag och 4% ägande i kapitalet per delägare. Delägarbolag 3 ägs istället av 25 delägare med 4% ägande av kapitalet vardera.



*Modell över hur kedjeägande kan se ut.*

<sup>62</sup> IL, kapitel 42, 15a§.

<sup>63</sup> Kedjeägande är inget etablerat begrepp i dessa sammanhang utan ett enligt mig passande begrepp utifrån företagsstrukturen som kan liknas vid en kedja. Modellen har jag själv tagit fram.

Så länge kraven på egen ersättning är uppfyllda enligt IL:s regler så är övriga krav på fyra procents ägande uppfyllda och utdelning enligt huvudregeln är möjlig. Upplägget är dessutom i linje med definitionen av dotterföretag där det stadgas att ett företag måste äga minst 50 procent av kapitalet i ett företag för att detta enligt IL:s regler ska anses som ett dotterföretag. Strukturen medför att varje delägarbolag äger minst 51% av kapitalet indirekt i huvudföretaget vilket definitionen av dotterföretag medger. Genom detta upplägg har antalet delägare som kan ta del av löneunderlagsregeln ökat med 60%, från 25 till 40 delägare.

Den stora fördelen med denna typ av ägarstruktur är att fler delägare kan ta del av och utnyttja löneunderlagsregeln. En nackdel är istället att storleken på utdelningen varierar beroende på vilket företag delägaren är ägare till, huvudföretaget eller ett av delägarbolagen. Detta beror på att utdelningen är beroende av ägarandelen i huvudföretaget.<sup>64</sup> Kedjeägande är fördelaktigt beroende på löneutrymmets storlek i huvudföretaget, antalet delägare och antalet delägarbolag. Strukturen begränsas av definitionen av dotterföretag och därigenom maximalt 40 delägare. Det finns några möjliga variationer där ovan redovisade struktur bara är ett exempel men det maximala antalet delägare är 40. Jag demonstrerar detta med ett räkneexempel baserat på advokatbyrån Setterwalls<sup>65</sup> löneutbetalningar från 2017.

#### Exempel:

År 2017 uppgick advokatbyrån Setterwalls löneutbetalningar till ca 136 miljoner kronor till de anställda på Malmö- och Stockholmskontoret.<sup>66</sup> 50 procent av löneunderlaget utgör det lönebaserade utrymmet, i detta fall ca 68 miljoner kronor.<sup>67</sup> Dessa kontor har sammanlagt 40 delägare vilket sammanfaller med maximalt utnyttjande av ovanstående struktur.<sup>68</sup>

---

<sup>64</sup> IL kapitel 57, 17§ 2st.

<sup>65</sup> Siffrorna baseras på Stockholms- och Malmökontorets årsredovisning från 2017.

<sup>66</sup> Se årsredovisningar för respektive kontor, s. 12 för Malmökontoret och s. 11 för Stockholmskontoret.

<sup>67</sup> IL kapitel 57, 16§.

<sup>68</sup> Antalet delägare år 2019 enligt Setterwalls hemsida.

Vilket företag delägarna äger kapital i:	Antal delägare:	Storleken på totalt ägande av kapitalet i huvudföretaget av samtliga delägare:	Total andel av kapitalet varje delägare äger i huvudföretaget	Storlek på utdelning en till varje delägare:
<b>Huvudföretaget</b>	5st	20%	4%	Ca 2,72 mnkr
<b>Moderbolag 1</b>	5st	16%	3,2%	Ca 2,18 mnkr
<b>Moderbolag 2</b>	5st	12,8%	2,56%	Ca 1,74 mnkr
<b>Moderbolag 3</b>	25st	51,2%	Ca 2,03%	Ca 1,39 mnkr

Resultatet visar en fördelning av löneunderlaget där vissa delägare får klart högre utdelningsbelopp, nästan dubbelt så stor utdelning när den skiljer som mest. Dock överstiger den minsta möjliga utdelningen i detta exempel, exklusive underlaget för årets gränsbelopp, schablonbeloppet med marginal vilket är tilltalande med modellen.<sup>69</sup> Det bör observeras att enbart 5 delägare av 40 enligt denna modell faktiskt äger kapital i huvudföretaget i enlighet med andelskravet. Alla delägare kan dock ta ut utdelning enligt löneunderlagsregeln vilket framgår ovan.

Som nämnts ovan är den stora nackdelen den ojämna fördelningen av löneutrymmet som finns mellan delägarna i de olika delägarbolagen. Ett alternativ kan vara att sätta en begränsning på utdelningen till de lägre numrerade delägarbolagen eller att ägandet varierar på basis av t.ex. anciennitet vilket kan vara en grund för högre utdelning. Uppdelningen bör dock vara fördelaktig när delägarna inte vill dela upp huvudföretaget i flertalet företag eller av någon anledning inte kan göra detta.

---

<sup>69</sup> Årets schablonbelopp ligger på 171 875kr jämfört med 163 075kr år 2017 enligt skatteverkets hemsida.



# 5 Avslutning

## 5.1 Inledning

De särskilda reglerna för utdelning i fåmansföretag har, som framgått av det ovan presenterade materialet, som huvudsyfte att begränsa och förhindra inkomstomvandling för delägare i fåmansföretagen. Genom reglernas utveckling har lagstiftaren fått kompromissa med syftet med beaktande av andra intressen. Ett tydligt exempel är löneunderlagsregeln och dess syfte att främja småföretag och anställning. Men är dagens löneunderlagsregel med tillhörande reglering överensstämmande med de syften lagstiftaren lagt fram i förarbetena?

## 5.2 Andelskravet

Omstrukturering av företag är ett framträdande sätt att gå runt eller utnyttja reglerna som kan anses tveksamt i förhållande till reglernas syften. Som flera remissinstanser invänt är tröskeleffekter ett resultat av reglernas utformning vilket av regeringen accepterats genom att reglerna förhindrar inkomstomvandling. Frågan är dock om reglerna ger någon annan effekt än att företag delas upp i mindre delar. Om vi tar exemplet med ett företag som har för många delägare för att utnyttja löneunderlagsregeln, t.ex. 60st, och istället delar upp företaget i 3. Uppdelningen sker genom att dela upp företaget i självfungerade delar med liknande omfattning och löneunderlag samt delägare som till antalet blir 20 per företag. Om vi hade ett löneunderlag på 300 miljoner i det ursprungliga företaget och för enkelhetens skull delar det lika per företag får vi 100 miljoner kronor i varje företag. Varje delägare kan då ta ut 2,5 miljoner kronor per år i utdelning baserad på löneunderlagsregeln. Om vi räknar på det ursprungliga företaget med 300 miljoner i löneunderlag och 60 delägare och antar att det var före inrättandet av andelskravet så skulle varje delägare också få 2,5 miljoner kronor i utdelning per år. Den praktiska skillnaden blir att företaget p.g.a.

antalet delägare behöver delas upp i mindre enheter istället för att bestå som ett stort företag. Även att omstrukturera verksamheten på sådant sätt att delägarna bildar delägarbolag som egna näringsverksamheter<sup>70</sup> ger i princip samma effekt före och efter omstrukturering. Betyder det att det saknas något i reglerna? Bryter företag direkt mot syftet med andelskravet genom dessa typer av ägarstrukturer och omstruktureringar? Det kan verka självklart att svara jakande på dessa frågor. Ett sådant svar skulle till viss del vara korrekt men det är mer komplext än så och svaret är inte entydigt.

En starkt bidragande faktor till löneunderlagsregelns införande var att kompensera för risken ett företag står genom anställning. Andelskravet motiveras med att risken inte ska fördelas så att den står ur proportion till den möjliga och förmånliga utdelningen delägarna kan ta del av genom löneunderlagsregeln. Med detta sagt kan det anses att de ovan nämnda strukturerna faktiskt ligger i linje med syftet för reglerna. Genom sådana omstruktureringar läggs risken för varje företag och de anställda på färre delägare. Varje enskild delägare står därmed en högre risk och bör därför få tillgodoräkna sig en högre compensation i enlighet med syftet bakom regeln.<sup>71</sup> Andelskravet har därför en viktig funktion, även om resultatet av utdelningen kan bli detsamma som före införandet är risken fördelad enligt regelns syfte. För ägarföretag som äger över 50 procent av rösterna i dotterföretaget är det dock mer tveksamt då det kan diskuteras om de faktiskt står en högre risk. Ägarförhållandet är sådant att de har den faktiska bestämmelserätten och därigenom kan tillföra kapital vid t.ex. en dålig trend. Jag ska inte gå djupare in i detta men vill med det poängtera frågan och svarets komplexa karaktär.

Det ursprungliga syftet att förhindra inkomstomvandling genomsyrar även ovanstående regler och strukturer. Andelskravet begränsar den möjligt förekommande omfattningen av inkomstomvandling genom att begränsa antalet delägare som kan ta del av löneunderlagsregeln. Även om

---

<sup>70</sup> Se avsnitt 5.3.1.

<sup>71</sup> Då delägarbolagen inte äger en betydande del av huvudföretaget kan de inte kräva kapitaltillskott om det skulle gå illa.

löneunderlagsregeln är fördelaktig så är det en avvägning som gjorts för att samtidigt gynna de mindre företagen som kan tillämpa regeln. En viktig del av avvägningen är löneuttagskravet som förhindrar rena utdelningsuttag utan att betydande belopp beskattas som inkomst av tjänst. Det är ett komplext samspel som balanserar mellan fördelaktigt och begränsande. Detta är också en starkt bidragande faktor till att reglerna ändrats i den höga frekvens som varit. Det syns tydligt då reglerna som kom 2005/06 var mer företagsvänliga medan de som kom 2012/13 tog ett steg tillbaka för att återigen begränsa tillämpningen.

### **5.3 Definitionen av dotterföretag**

Om användandet av modeller eller strukturer för att utnyttja löneunderlagsregeln för fler än 25 delägare går emot regelns syfte eller inte är, som tydliggjorts ovan, en komplex fråga. Andelskravet och definitionen av dotterföretag ligger nära varandra, eftersom definitionen av dotterföretag har som syfte att förhindra kringgående av andelskravet. Samtidigt öppnar definitionen av dotterföretag upp för att fler än 25 delägare kan ta del av löneunderlagsregeln och så mycket som en ökning på 60% av antalet delägare möjliggörs. Regeln som tillkom i begränsande syfte begränsar alltså i begränsande mån. Det bör dock inte tolkas som att regeln inte är förenlig med sitt syfte. Löneunderlagsregeln ska gå att tillämpa inom en koncern även om tillämpningen är begränsad. Att det leder till fler delägare än andelskravet tillåter för ett enskilt företag gör inte att andelskravet får mindre betydelse. Istället är det en avvägning mellan flera syften där det främjande syftet går före det begränsande.

Utnyttjandet av löneunderlagsregeln inom en koncern är som sagt begränsat. Det krävs viss ägandestruktur<sup>72</sup> för att ta del av löneunderlaget från alla företag i koncernen. Det kan därför anses att neutraliteten mellan olika företagsformer och strukturer därigenom minskar. Då löneunderlagsregeln tillkom som ett komplement till de särskilda reglerna, med syfte att gynna

---

<sup>72</sup> Se avsnitt 5.5 om kedjeägande.

framförallt småföretagande och anställning i mindre företag, kan det dock sägas att begränsningen för att inom en koncern utnyttja löneunderlagsregeln är rimlig. Huvudsyftet med reglerna är fortfarande att motverka inkomstomvandling och när företagen är i storleksordningen koncern bör de vara så stora att det faktiskt finns ett reellt tvåpartsförhållande. Behovet att begränsa inkomstomvandling är därför inte lika starkt, dessutom faller dessa större företag utanför syftet att gynna småföretagare. Så trots att det kan ha konkurrensverkande konsekvenser beroende på hur ägarstrukturen ser ut i en koncern bör slutsatsen ändå bli att definitionen av dotterföretag i de särskilda reglerna är i linje med både reglernas ursprungliga syfte och syftet med löneunderlagsregeln.

Om definitionen av ett dotterföretag skulle tas bort från regelverket, skulle andelskravet inte ha någon konkret betydelse. Det skulle istället öppna upp för både dubbelkoncerntillhörighet och oändligt långa kedjor enligt modeller likt den om kedjeägande så länge löneunderlaget är tillräckligt stort. Skulle inte detta tydligt strida mot reglernas syfte? Inte nödvändigtvis, detta är ett liknande läge, om än aningen mer begränsande, jämfört med hur det var innan prop. 2013/14:1. Vi har sett en tydlig förskjutning av syftena, från att vara mer företagsfrämjande till att återgå till det ursprungliga mer begränsade syftet. Detta är dock ett tydligt exempel på hur den politiska bakgrunden förändras och med den reglerna. Vid ändringen av reglerna 2005/06, utan andelskrav eller tillhörande definition av dotterföretag, kan det inte sägas att reglerna inte speglade ett bakomliggande syfte. Syftet var däremot mer gynnsamt jämt mot företag än vad det är idag. Sen är det möjligt att säga att reglerna vid denna tidpunkt och syftet med dem inte låg helt i linje med de särskilda reglernas ursprungliga syfte vilket lagstiftaren också sade 2013/14.

## **5.4 Avslutande problematik**

En ytterligare problematik som jag inte berört under avslutningen är de särskilda reglernas tillämplighet och deras gränsområde. Genom den

utökade definitionen kan fåmansföretag bestå av en stor mängd delägare och anställda. Vid någon punkt är förhållandena i företagen sådana att enskilda delägare eller grupper inte ensidigt kan bestämma över hur de ska tillgodoräkna sig sin ersättning. Då finns inte längre samma behov att ligga inom de begränsande reglerna. Företag med en ägandestruktur som kan liknas vid spritt ägande ska dessutom fasas ut från reglernas tillämpning och inte påverkas av reglernas begränsande natur. Löneunderlagsregeln har en viktig funktion för detta ändamål då stora belopp kan betalas ut genom utdelning så länge andelskravet är uppfyllt. Samtidigt vill lagstiftaren begränsa den förmånliga tillämpningen av reglerna för dessa företag då det skattemässigt är fördelaktigt, inom gränsbeloppet. Löneunderlagsregeln ska alltså skapa förutsättningar för neutralitet mellan stora företag innanför och utanför reglerna. Dessutom ska regeln gynna småföretagare och främja anställande, samtidigt som den ska verka begränsande för att hindra inkomstomvandling. Här uttrycks ytterligare en nyans av reglernas syften och avvägningarna mellan syftena. Dessa nyanseringar visar tydligt på svårigheten att konkret svara på frågan hur reglerna förhåller sig till de bakomliggande syftena.

Slutligen, löneunderlagsregeln och de särskilda reglerna har en mycket komplex bakgrund där avvägningarna varierat i förhållande till regleringens ursprungliga syfte. Det går inte att säga att dagens regler och utnyttjandet av dem klart är i enlighet med syftet eller att det går direkt emot detsamma utan det kan argumenteras för båda påståendena. Det handlar till stor del om vilka avvägningar som anses bäst lämpade i förhållande till de två huvudsyftena. Att förhindra inkomstomvandling och främjande av företagande, vilka ofta kontraherar varandra. Det går dock att slå fast att trots dagens regler kan utnyttjas för inkomstomvandling är de samtidigt mycket begränsande och dessutom främjar de företagande och ökad anställning i småföretag. Reglerna är inte perfekta men i ett större perspektiv får det anses att de uttrycker en balans mellan de i förarbetena uttrycka syftena.

# Käll- och litteraturförteckning

## *Tryckta källor*

### **Offentligt tryck**

#### Utredningsbetänkanden

SOU 2016:75 Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag.

#### Propositioner

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

Prop. 1993/94:234 Vissa inkomst- och företagsskattefrågor, m.m.

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

Prop. 2013/14:1 Budgetproposition för 2014.

## *Elektroniska källor*

Kristina Lagerström och Johanna Cervenka, ”Hundratals bolag skapas för att sänka skatten”, SVT nyheter, publicerat 25 maj 2015,

<<https://www.svt.se/nyheter/ekonomi/hundratals-bolag-skapas-for-att-sanka-skatten>>, besökt 2019-04-09. [cit. Lagerström och Cervenka (2015)]

Setterwalls Advokatbyrå, lista över delägare i Stockholm och Malmö,

<[https://setterwalls.se/medarbetare?search\\_api\\_views\\_fulltext=#path=group/delagare-111/office/913/office/915](https://setterwalls.se/medarbetare?search_api_views_fulltext=#path=group/delagare-111/office/913/office/915)>, besökt 2019-05-15. [cit. Setterwalls hemsida]

Setterwalls advokatbyrå Malmö AB (2017), årsredovisning 2017,

<<https://www.allabolag.se/what/setterwalls%20advokatbyr%C3%A5>>, besökt 2019-05-15. [cit. Årsredovisning Malmö]

Setterwalls advokatbyrå Stockholm AB (2017), årsredovisning 2017,

<<https://www.allabolag.se/what/setterwalls%20advokatbyr%C3%A5>>, besökt 2019-05-15. [cit. Årsredovisning Stockholm]

Skatteverket, lista över gränsbeloppet enligt schablonregeln genom åren, <<https://www.skatteverket.se/foretagochorganisationer/drivaforetag/famansforetag/beloppochprocentsatser.4.34f3b0b713e2cf5455b7288.html>>, besökt 2019-05-03. [cit. Skatteverkets hemsida]

### ***Litteratur***

Andersson, Lennart & Molin, Anna & Kjell, Sandström & Bokelund Svensson, Ulf: *Fåmansföretag & skatteplanering*. Näsvisen 2019, upplaga 1. [cit. Andersson m.fl. (2019)].

Lehrberg, Bert: *Praktisk juridisk metod*. Uppsala 2017, upplaga 10:1. [cit. Lehrberg (2017)].

Svensson, Bo: 'Tretolv – varifrån och varthän?' *Skattenytt* 2015 s. 579–595. [cit. Svensson (2015)].

Tjernberg, Mats: *Fåmansföretag & beskattning*. Uppsala 2018, upplaga 1. [cit. Tjernberg (2018)].

# Rättsfallsförteckning

**Rättsfall m.m.**

Högsta förvaltningsdomstolen

HFD 2017 ref. 8.