



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Johan Fyhr Larsson

# Neutralitet mellan företagsformer

Om neutralitetsprincipens ställning och dess inverkan på det skattemässiga förhållandet mellan enskilda näringsidkare och fåmansföretag.

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet  
30 högskolepoäng

Handledare: Peter Nilsson

Termin: VT2022

# Innehåll

<b>SUMMARY</b> .....	<b>4</b>
<b>SAMMANFATTNING</b> .....	<b>6</b>
<b>FÖRORD</b> .....	<b>8</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b> .....	<b>9</b>
<b>1. INLEDNING</b> .....	<b>10</b>
1.1 SYFTE OCH FRÅGESTÄLLNINGAR .....	11
1.2 AVGRÄNSNINGAR.....	12
1.3 METOD.....	13
1.4 MATERIAL .....	14
1.5 FORSKNINGSLÄGE .....	14
1.6 DISPOSITION .....	15
<b>2. NEUTRALITETSPRINCIPEN</b> .....	<b>17</b>
2.1 MÅLSÄTTNING OCH INNEBÖRD .....	17
2.1.1 <i>Neutral skattelagstiftning</i> .....	19
2.1.2 <i>Avsteg från neutralitetsprincipen</i> .....	20
2.1.2.1 Rättspolitiska avväganden.....	20
2.1.2.2 Marknadseffektivitet .....	21
2.2 TILLKOMST OCH UTVECKLING.....	22
2.2.1 <i>1990-talets skattereform</i> .....	22
2.2.1.1 Ny syn på neutralitet .....	22
2.2.1.2 Neutralitet mellan företagsformer .....	25
2.3 UTVECKLING EFTER REFORM.....	28
2.3.1 <i>Neutralitet som målsättning</i> .....	28
2.3.2 <i>Neutralitet mellan företagsformer</i> .....	31
<b>3. BESKATTNING AV FÅMANSFÖRETAG</b> .....	<b>34</b>
3.1 GRUNDLÄGGANDE BEGREPP .....	34
3.1.1 <i>Grunddefinition av fåmansföretag och delägare</i> .....	34
3.1.2 <i>Närstående</i> .....	35
3.1.3 <i>Kvalificerade andelar</i> .....	36
3.2 AKTIEBOLAGETS INKOMST AV NÄRINGSVERKSAMHET .....	38
3.3 UTDELNING OCH LÖN TILL DELÄGARE.....	39
3.3.1 <i>Utdelning</i> .....	39
3.3.2 <i>Lön till delägare</i> .....	42
3.4 PERIODISERINGSFOND .....	43
3.4.1 <i>Avsättning</i> .....	44
3.4.2 <i>Återföring</i> .....	44
<b>4. BESKATTNING AV ENSKILDA NÄRINGSIDKARE</b> .....	<b>46</b>
4.1 ENSKILD NÄRINGSVERKSAMHET .....	46
4.2 SKATTEMÄSSIGA DISPOSITIONER .....	48
4.2.1 <i>Positiv räntefördelning</i> .....	48
4.2.2 <i>Negativ räntefördelning</i> .....	50
4.2.3 <i>Periodiseringsfond</i> .....	50
4.2.4 <i>Expansionsfond</i> .....	51

<b>5. FÖRÄNDRINGSFÖRSLAG.....</b>	<b>53</b>
5.1 2014 ÅRS FÖRSLAG .....	53
5.1.1 <i>Innehåll</i> .....	54
5.1.1.1 Företagsfond.....	54
5.1.1.2 Förändringar avseende räntefördelning.....	56
5.1.2 <i>Inverkan på neutraliteten</i> .....	58
5.2 2020 ÅRS FÖRSLAG .....	60
5.2.1 <i>Huvudförslaget</i> .....	61
5.2.1.1 <i>Innehåll</i> .....	61
5.2.1.1.1 <i>Periodiseringsfond och expansionsfond</i> .....	61
5.2.1.1.2 <i>Förändringar avseende räntefördelning</i> .....	64
5.2.1.2 <i>Inverkan på neutralitet</i> .....	65
5.2.2 <i>Det alternativa förslaget</i> .....	67
5.2.2.1 <i>Innehåll</i> .....	67
5.2.2.2 <i>Inverkan på neutralitet</i> .....	69
<b>6. ANALYS .....</b>	<b>71</b>
6.1 MED GRUND I 1990-TALETS SKATTEREFORM, VILKEN INVERKAN HADE NEUTRALITETSPRINCIPEN VID UTFORMNINGEN AV SKATTEREGLERNA FÖR FÅMANSFÖRETAG OCH ENSKILDA NÄRINGSIDKARE?.....	71
6.2 VILKEN SYN PÅ NEUTRALITET MELLAN FÖRETAGSFORMER KOMMER TILL UTTRYCK I DE REDOGJORDA FÖRÄNDRINGSFÖRSLAGEN? .....	73
6.3 HAR DET SKETT NÅGON FÖRÄNDRING AVSEENDE NEUTRALITETSPRINCIPENS ROLL I DAGENS SKATTESYSTEM VID UTFORMANDET AV SKATTELAGSTIFTNING, SETT I LJUSET AV 1990-TALETS REFORM SAMT EFTERFÖLJANDE ÄNDRINGAR OCH ÄNDRINGSFÖRSLAG AVSEENDE BESKATTNINGEN AV FÅMANSFÖRETAG OCH ENSKILDA NÄRINGSIDKARE? .....	77
<b>7. DISKUSSION .....</b>	<b>80</b>
<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING.....</b>	<b>83</b>
<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING .....</b>	<b>87</b>

# Summary

In addition to legal rules as stated in the text of law, through legislative history and in legal precedents, there are a number of principles that aim to contribute to a uniform and coherent legal system. These legal principles can take the form of an instrument in the interpretation of legislation as well as a central interest to consider in the drafting of new legislation. A long-recognized and discussed legal principle is the principle of tax neutrality. The principle of tax neutrality expresses the aspiration of tax rules that, as far as possible, makes the courses of action of the tax subject to be considered neutral. Thus, the effect in taxation of one course of action should not constitute an incentive to undertake this course of action over another. The principle of tax neutrality is primarily motivated by the economic pursuit of an efficient market, as well as for considerations of fairness. The pursuit of tax neutrality can be given influence in several different areas of tax law, including the choice between financing through loans or equity, how an organisation should be structured, or in the choice of form of business.

This essay examines the role of the principle of tax neutrality in the current taxation system, the extent to which it is taken into account, and neutrality between sole proprietorships and closely held corporations is sought, in the drafting of new tax legislation. To understand the current position of the principle its role in the tax reform of the 1990s and in subsequent amendments is examined. In addition, two in recent year published official reports with proposals with changes in the taxation of sole proprietorships are analyzed in relation to previous legislative work.

In the tax reform of the 1990s the principle of tax neutrality was given prominent influence, and came to constitute a clear objective in the design of the new taxation system. When designing the legal rules for sole proprietorships, a clear goal was that the legal rules would entail consequences in taxation equivalent to that of closely held corporations.

Furthermore, the principle of tax neutrality was considered not only to justify a neutral end result for both forms of business, but also an aspiration for uniform taxation when considered possible.

Throughout the decade following the reform, changes were implemented in the Swedish taxation system, not least with regards to the taxation of closely held corporations. To encourage entrepreneurship, a number of tax reliefs were introduced in order to strengthen the 3:12 rules through increased dividend opportunities. Similar tax reliefs were not implemented for sole proprietorships. The possibilities to utilize a tax allocation reserve were also made more diverse for the different forms of business.

The official reports presented in 2014 and 2020 were both intended to simplify the tax rules for sole proprietorships. Mutual for both reports was also that the aim of tax neutrality between forms of business was highlighted as important in the drafting of new tax legislation. The reports proposed extensive simplifications of the current fiscal dispositions for sole proprietorships. Overall, a sustained economic situation was proposed for sole proprietorships, but with proposals of merging fiscal dispositions that today are separate. This was discussed during the reform, but was dismissed due to its negative impact on the tax neutrality between the different forms of business.

The role of the principle of tax neutrality and the pursuit of tax neutrality between forms of business in the current taxation system have changed, in light of the examined material. Despite this, the principle is still recognized and taken into account when drafting new tax legislation. Its position in relation to other tax policy interests seems however to have weakened compared to the central role it was given during the reform of the 1990s, with the implementations of a number of changes with a negative impact on the tax neutrality, justified by reasons of simplifying the legislation as well as for encouraging entrepreneurship. The view of tax neutrality between forms of business also seems to further consist in legal rules that produce a neutral end result, without a clear preference for a fiscal uniformity between the different forms of business.

# Sammanfattning

Utöver de rättsregler som framkommer i lagtext, förarbeten och praxis finns ett flertal principer som syftar att bidra till ett enhetligt och sammanhängande rättssystem. Dessa rättsprinciper kan ta formen av ett verktyg vid tolkning av lagstiftning såväl som ett centralt intresse att beakta vid utformandet av ny lagstiftning. En sedan länge erkänd och diskuterad rättsprincip är den skatterättsliga neutralitetsprincipen.

Neutralitetsprincipen ger uttryck för en målsättning om skatteregler som i största möjliga mån medför att skattesubjektens handlingsalternativ är neutrala. Ett handlingsalternativs skattemässiga konsekvenser ska härmed inte utgöra ett incitament för att företa detta handlingsalternativ framför ett annat. Neutralitetsprincipen motiveras främst av nationalekonomisk strävan efter en effektiv marknad, samt av rättviseskäl.

Dess målsättning kan ges inflytande inom flera olika områden av skatterätten, bland annat vad avser valet mellan finansiering genom lånat eller eget kapital, hur en organisation ska struktureras, eller vid valet av företagsform.

I denna uppsats undersöks neutralitetsprincipens roll i dagens skattesystem, och i vilken mån den beaktas, och neutralitet mellan enskilda näringsidkare och fåmansföretag eftersträvas, vid utformandet av ny skattelagstiftning. För att förstå neutralitetsprincipens ställning granskas dess roll vid 1990-talets skattereform samt i efterföljande lagändringar. Vidare undersökts två på senare år presenterade utredningar med förslag på omfattade ändringar av beskattningen av enskilda näringsidkare, varigenom neutralitetsprincipens inverkan i förhållande till i tidigare lagstiftningsarbeten analyseras.

Vid 1990-talets reform gavs neutralitetsprincipen en framträdande roll, och kom att utgöra en tydlig målsättning vid utformandet av det nya skattesystemet. Vid utformandet av reglerna för enskilda näringsidkare var en utgångspunkt att reglerna skulle medföra en skattemässig situation

likvärdig den för aktiebolag. Neutralitetsprincipen ansågs inte endast motivera till ett neutralt skattemässigt slutresultat för de olika företagsformerna, utan även en strävan efter likformig beskattning när detta ansågs möjligt.

Decenniet efter reformeringsarbetet kom det att genomföras ändringar inom det svenska skattesystemet, inte minst vad avser beskattningen av fåmansföretag. I syfte att premiera egenföretagande infördes ett antal lättnader som förstärkte 3:12-reglerna genom utökande utdelningsmöjligheter. Likande lättnader genomfördes inte för enskilda näringsidkare. Även möjligheterna till avsättning till periodiseringsfond kom att ytterligare göras olika för företagsformerna.

Utredningarna som presenterades 2014 och 2020 ämnade båda att förenkla reglerna för enskilda näringsidkare. Gemensamt för utredningarna var även att principen om neutralitet mellan företagsformer lyftes fram som av vikt vid utformningen av ny skattelagstiftning. I utredningarna föreslogs omfattande förenklingar av gällande skattemässiga dispositioner för enskilda näringsidkare. Överlag förslogs en upprätthållen resultatmässig situation för enskilda näringsidkare, men med vissa förslag på förening av idag separata dispositioner. Detta är något som diskuterades under reformeringsarbetet, men avfärdades på grund av dess negativa inverkan på neutraliteten mellan företagsformer.

Neutralitetsprincipens roll och strävan efter neutralitet mellan företagsformer i dagens skattesystem finnes utifrån det undersökta materialet förändrad. Principen framstår trots detta som alltjämt erkänd och av beaktning vid utformandet av ny lagstiftning. Dess ställning i förhållande till andra skattepolitiska intresse tycks emellertid försvagad i jämförelse med den centrala roll den gavs under 1990-talets reform, med genomförandet av ett antal förändringar med negativ inverkan på neutraliteten motiverade av förenklingsskäl och främjandet av egenföretagande. Synen på neutralitet mellan företagsformer tycks även allt mer bestå i regler som ger neutralt slutresultat, utan tydlig preferens för en skattemässig regellikformighet mellan företagsformerna.

# Förord

När jag nu, fyra och ett halvt år(!) senare, författar mina sista rader som lundastudent, inser jag att mitt examensarbete inte hade känts fullbordat utan att jag tackar de personer som gjort det här möjligt.

Jag vill rikta ett stort tack till min handledare, Peter Nilsson. Dina goda lästips och kloka råd har varit avgörande för mitt arbete. Stort tack till dig, Peter!

Vidare vill jag tacka Max och Tobias. Ni har förgyllt min tid i Lund i allmänhet, och mina studier i synnerhet. Våra samtal om juridik och livet har givit mig mer än ni vet.

Ett hjärtligt tack ska självklart också framföras till min familj. Att göra er stolta är min största motivation, och samtidigt är det ni som påminner mig om att njuta av nuet och alla livets små vinster.

Stort tack till min sambo, Bella. För att du orkat spendera våra promenader genom Lund med att låta mig ventiler mina tankar om neutralitetsprincipen, och för att du alltid finns där för mig. Du är min klippa!

Lund, maj 2022

Johan Fyhr Larsson



# Förkortningar

Dir.	Kommittédirektiv
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IBB	Inkomstbasbelopp
Not.	Notismål
Prop.	Proposition
Ref.	Referatmål
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SLR	Statsslåneräntan
SOU	Statens offentliga utredningar

# 1.Inledning

Den 2 september 2020 lades av Finansdepartementet fram en utredning som föreslog omfattande ändringar avseende beskattningen av enskilda näringsidkare. Utredningen innehöll väsentliga förändringsförslag avseende de skattemässiga dispositioner som står enskilda näringsidkare till förfogande, med det uttalade syftet att förenkla regelverket på området.<sup>1</sup> De förslag som lades fram möttes av ansenlig kritik från flera av remissinstanserna, inte minst av Skatteverket, som på ett flertal punkter ifrågasatte, eller rent av underkände, utredningens slutsatser.<sup>2</sup> Värt att uppmärksamma är emellertid att detta inte var första gången i relativ nutid som statliga utredningar har föreslagit förenklingar på området. Även 2014 lades en utredning fram med substantiella förändringsförslag.<sup>3</sup> Uppenbart tycks att det från flera håll finns ett identifierat behov av simplificering av regelverket som gör det lättillgängligare för den enskilda näringsidkaren. Mot bakgrund av de ofta småskaliga verksamheter som berörs kan det tyckas självklart med en strävan mot ett så förenklat och smidigt regelverk som möjligt. Härvidlag är det emellertid av stor vikt att ha andra väsentliga intressen i åtanke. Bland dessa finns strävan efter ett neutralt skattesystem, vilket inbegriper en neutral beskattning mellan olika företagsformer. Vid utformningen av reglerna för enskilda näringsidkare torde således de förslagna förändringar inte bara ses utifrån deras förenklande verkan, utan även i vilken mån de påverkar företagsformernas inbördes förhållande.

I och med 1990-talets skattereformer lades grunden för ett nytt svenskt skattesystem, där vikt fästes vid att bredda skattebasen och råda bukt med de stora icke-neutraliteter som tidigare regelverk ansågs medföra. Genom ändringarna som gjordes infördes regler som ämnade att ha bred tillämplighet och ge ett jämlikt skattemässigt utfall oavsett vilket

---

<sup>1</sup> SOU 2020:50 s.39.

<sup>2</sup> Remissvar, Skatteverket s. 2.

<sup>3</sup> SOU 2014:68 s. 13.

handlingsalternativ som skattesubjektet vidtog.<sup>4</sup> Sedan detta har ett flertal ändringar kommit att göras, inte minst avseende regelverket som berör fåmansföretagare och enskilda näringsidkare. I ljuset av de förändringar som gjorts sedan reformen, och de föreslagna ändringarna avseende enskilda näringsidkare, uppstår frågan huruvida denna balans mellan företagsformerna finns, och om den överhuvudtaget anses angelägen för lagstiftaren att upprätthålla.

## 1.1 Syfte och frågeställningar

Denna uppsats syftar till att undersöka neutralitetsprincipens roll i dagens skattesystem, och i vilken utsträckning som neutralitet mellan företagsformer eftersträvas vid utformandet av skattelagstiftning.

För att uppfylla detta syfte redogörs den skatterättsliga neutralitetsprincipens innebörd, uppkomst och utveckling. Vidare redogörs för hur denna princip ska ses i förhållandet mellan beskattningen av fåmansföretag och beskattningen av enskilda näringsidkare. Utifrån det här, och med grund i de förändringsförslag som under de senaste åren har lagts fram för att genomföra omfattande förändringar för enskilda näringsidkare, kommer denna avhandling att undersöka och åskådliggöra i vilken utsträckning neutralitet eftersträvas föreligga mellan fåmansaktiebolag och enskilda näringsidkare vid utformandet av ny skattelagstiftning.

Med avsikt att uppfylla arbetets syfte och möjliggöra fördjupad inblick och kunskap i ämnet avser arbetet att besvara följande frågeställningar:

- Med grund i 1990-talets skattereform, vilken inverkan hade neutralitetsprincipen vid utformningen av skattereglerna för fåmansföretag och enskilda näringsidkare?
- Vilken syn på neutralitet mellan företagsformer kommer till uttryck i de redogjorda förändringsförslagen?

---

<sup>4</sup> Lodin (2007) s. 484.

- Har det skett någon förändring avseende neutralitetsprincipens roll i dagens skattesystem vid utformandet av skattelagstiftning, sett i ljuset av 1990-talets reform samt efterföljande ändringar och ändringsförslag avseende beskattningen av fåmansföretag och enskilda näringsidkare?

## 1.2 Avgränsningar

I syfte att på ett så pedagogiskt sätt som möjligt redogöra för frågeställningarnas intressanta aspekter är det nödvändigt att neutralitetsprincipen på ett tillfredsställande sätt redogörs för. Härav anses det nödvändigt att beskriva både dess teoretiska grund och målsättning, men även hur den har haft inverkan på det svenska skattesystemet. Som kommer att redogöras för nedan är principen emellertid av sådan beskaffenhet att den kan inverka på ett flertal olika områden inom skattesystemet, inte bara avseende neutralitet mellan de olika företagsformerna. Detta beaktas i viss utsträckning i den inledande redogörelsen. Med anledning av uppsatsens frågeställningar anses det emellertid inte nödvändigt med en fullständig redogörelse för alla de situationer och avvägningar där neutralitetsaspekter aktualiseras. Härav kommer fokus i redogörelsen läggas på hur neutralitetsprincipen kommer till uttryck vid utformningen av de olika företagsformernas beskattningsregler.

För att synliggöra och konkretisera det i arbetet undersökta ämnet är det vidare nödvändigt att redogöra för hur beskattningen av enskilda näringsidkare samt fåmansföretag ser ut. Likväl är det inte erforderligt med en fullständig redogörelse för alla aspekter av företagsformernas beskattning. För att ge framställningen dess nödvändiga stringens läggs därav fokus på skattemässiga dispositioner som står företagsformerna till fogs. Härvid läggs framförallt betoning på de dispositioner som är av särskilt intresse för att bedöma deras inbördes neutralitet i förhållande till varandra. Andra aspekter som kan ha stor bäring vid val av företagsform, exempelvis avdragsmöjligheter, byte av företagsform och möjligheter att avyttra delar av, eller hela, verksamheten anses således inte vara av

erforderlig relevans för att särskilt redogöras för.

Likaså ger inte arbetet en fullständig redogörelse för de förändringsförslag som lagts fram avseende beskattningen av enskilda näringsidkare. Ur utredningarna tas de för arbetet relevanta punkterna som på ett konkret sätt torde påverka de enskilda näringsidkarnas skattemässiga dispositioner.

Diskussionen om förändringsförslagen tar inte nödvändigt förslagets förtjänster eller brister i andra hänseenden i beaktning om detta inte anses vara av relevans för arbetets frågeställningar.

### **1.3 Metod**

För att i sin helhet behandla de väsentliga aspekterna som uppkommer i och med uppsatsens frågeställningar antas en rättsdogmatisk metod. I denna rättsvetenskapliga redogörelse undersöks dels gällande rättsnormer, men även en av de underliggande rättsprinciper som ligger till grund. Med avstamp i metodvalet och rättskällevärdet ämnas det att på ett systematiskt sätt redogöra för de i arbetet relevanta frågorna. Uppsatsen utgör i delar en systematisk redogörelse i syfte för att utmytna i en konkret redogörelse av rättsläget. Andra delar är av en mer analyserande karaktär, varpå ett kritiskt rättsdogmatiskt perspektiv anläggs. Detta möjliggör att med avstamp i relevanta rättskällor utreda såväl rättsläget som den skatterättsliga diskurs som finns i förhållande till neutralitetsprincipen. För att uppnå dessa målsättningar kompareras och analyseras förarbeten samt regelverket avseende enskilda näringsidkare respektive fåmansföretag. För att förstå rättsprincipens roll i systemet är det nödvändigt att tolka båda dessa företagsformer, för att utläsa dess faktiska innebörd och status. Denna jämförelse och tolkning anses nödvändig med beaktande av neutralitetsprincipens karaktär, som i stor mån berör olika delar av skattesystemet i förhållande till varandra. Genom en sådan tolkning tillåts genom den rättsdogmatiska metoden de rättsliga frågorna utredas.<sup>5</sup> Vidare möjliggör metodvalet inte bara en redogörelse för gällande rätt. Genom den rättsdogmatiska metoden finns även möjlighet till en kritisk

---

<sup>5</sup> Kleineman (2018) s. 30.

analys av det rättsläge som redogjorts för.<sup>6</sup> Härvidlag ställs krav på författaren att tydligt redogöra för vad som utgörs av argument och påstående som återger innehåll i rättskällor, respektive vad som utgörs av dennes egna analys av det presenterade materialet.<sup>7</sup>

## 1.4 Material

Vid tillämpning av den rättsdogmatisk metoden är det viktigt att beakta den hierarkiska rättskällevärdet. Av denna följer att olika rättskällor kan ha olika dignitet när gällande rätt utreds.<sup>8</sup> I största möjliga mån används i detta arbete starka rättskällor så som lagtext och dess förarbeten. För att förstå motiven bakom utformningen av rättssystemet i och med 1990-talets skattereform har motiven som återfinns i förarbetena således varit av stor vikt. För att kunna göra nödvändig analys har emellertid även andra rättskällor använts, så som offentliga utredningar och juridisk doktrin. Vad avser dessa rättskällor kan inte samma självklara dignitet tillskrivas. De behöver läsas och förstås i ljuset av hållbarheten i det som framförs av författaren.<sup>9</sup> Den doktrin som används i arbetet bedöms emellertid vara av hög nivå och författad av erkända akademiker på sina områden. Likaså anses de statliga utredningar, även om de inte har utmynnats i några konkreta lagändringar, ge viss vägledning för hur diskursen i lagstiftningsarbetet har utvecklats i förhållande till neutralitetsprincipen. Med avstamp i utredningarna anses även det kunna utläsas hur auktoriteter på området kan resonera kring de avvägningar som behöver göras vid utformandet av ny lagstiftning på skatteområdet.

## 1.5 Forskningsläge

Uppsatsens frågeställningar aktualiserar och uppmärksammar i varierande utsträckning ett flertal juridiska frågor. Vidare varierar det i vilken mån de skatterättsliga problem och frågor som behandlas har diskuterats och

---

<sup>6</sup> Ibid. s. 36.

<sup>7</sup> Ibid. s. 37.

<sup>8</sup> Ibid. s. 36.

<sup>9</sup> Ibid. s. 37.

varit föremål för tidigare forskning. Det finns en tydlig trend vad rör neutralitetsprincipen och hur den behandlas i doktrin, där mycket av avhandlingarna som rör området författades i relativ närtid till 1990-talets skattereform.

Bland de avhandlingar som burit särskild vikt på området finns den av Persson Österman, professor vid Stockholms universitet med fokus på företagsbeskattning och EU-skatterätt, från 1997, där han ger en ingående redogörelse för neutralitetsprincipen innehåll och status.

Även Tjernberg, professor vid Lunds universitet med fokus på skatterättslig lagtolkning och beskattning av fåmansföretag, har i en avhandling från 2004 behandlat dels neutralitetsprincipen och redogör för dess ställning i företagsbeskattningen, men framförallt periodiseringsfonden som skattemässig disposition. Tjernberg har även i ett verk från 2019 redogjort utförligt reglerna för beskattning av fåmansföretag.

En för arbetet mycket väsentlig rapport är den av Birch Sørensen, professor vid Köpenhamns universitet, från 2010, där han ingående och utvärderande undersöker både vilka principer som låg till grund för 1990-talets reformering, men även hur dessa har kommit att behandlas och utvecklas sedan dess. Till de aspekter som undersökts hör strävan efter ett neutralt skattesystem.

## **1.6 Disposition**

I pedagogiskt syfte ges inledningsvis en redogörelse för vad neutralitetsprincipen innebär och vad som menas med neutralitet mellan olika företagsformer. För att ge läsaren förståelse för denna i arbetet centrala princip läggs fokus på principens teoretiska grund, men även vilken roll den spelar i det svenska skattesystemet. Därigenom önskas den nödvändiga teoretiska bakgrunden redogöras. Härvidlag anses nödvändigt att inte bara redogöra för principens roll i dagens skattesystem, då det även anses nödvändigt att det kontextualiseras genom en återblick till 1990-talets omfattande skattereform.

När detta fundament är lagt ämnar arbetet att vidare konkretisera hur två olika företagsformers beskattning ser ut, för att möjliggöra en analys kring

hur det ämnats upprätthålla neutralitet dem emellan. De för arbetet centrala företagsformerna är enskilda näringsidkare och fåmansföretag.

Redogörelsen för beskattningen av dessa företagsformer görs var för sig.

För att möjliggöra vidare analys om eventuell utveckling avseende neutraliteten läggs sedan fokus på två förändringsförslag som lagts fram avseende förenklade regler för enskilda näringsidkare. Tyngdpunkt i denna redogörelse läggs på de föreslagna förändringar som innebär en förändring av förhållandet mellan de två undersökta företagsformerna.

Utifrån det presenterade materialet möjliggörs analys kring neutralitetsprincipens roll i det svenska skattesystemet. Härvidlag kan både specifika iakttagelser avseende centrala avvägningar göras, men även avseende den generella utvecklingen. Med beaktande av den process som pågått under de senaste 30 åren möjliggörs även analys görs kring var utvecklingen är på väg.

Avslutningsvis öppnas det upp för en diskussion utifrån den analys som arbetet tillåter, samt att problematisera frågorna som arbetet har utförts utifrån. Härvidlag finns möjligheter för författaren att diskutera och ponera önskvärheten i eventuella slutsatser kring rättssystemets utveckling.



## 2. Neutralitetsprincipen

### 2.1 Målsättning och innebörd

De flesta rättssystem består av en stor uppsättning rättsregler. Dessa regler kan ges uttryck för i såväl den skrivna lagen, som i lagtextens förarbeten eller genom domstolspraxis. Utöver vad som stadgas i dessa rättsnormer finns det emellertid andra aspekter som likaså är en del av rättssystemet. Antingen som kompletterande tolkningsverktyg, eller som en målsättning vid rättsreglernas utformning, innehåller det svenska rättssystemet ett flertal rättsprinciper. Förekomsten av rättsprinciper kan motiveras av dess rättfärdigande verkan för rättssystemet, något som ofta lyfts fram inom den naturrättsliga läran.<sup>10</sup> Härutöver kan erkännandet av rättsprinciper bidra till ett enhetligt och sammanhållande rättssystem, där principerna utgör ett tydligt fundament på vilket systemet bygger.<sup>11</sup> Dessa principer kan variera i sin omfattning och tillämpning; vissa principer ska beaktas vid tillämpning av erkända rättskällor, medans andra principer endast utgör beaktansvärda intresse för lagstiftaren.<sup>12</sup> I doktrin har olika typer av rättsprinciper identifierats och utifrån sin karaktär kategoriserats med fokus på deras upphov, användning och omfattning.<sup>13</sup> Det finns både principer som kommer till uttryck som rättsregel och principer som inte kan utläsas i lagtext, så kallade inducerade rättsprinciper. Inducerade principer framkommer först vid en systematisk analys av ett helt eller delar av ett rättsområde.<sup>14</sup> Som ovan nämnt kan principer vidare både vara motiverande vid lagstiftning eller behjälpliga vid tolkning av regler.<sup>15</sup> Vidare finns det i svenska rättssystemet både allmänna principer, som alltid, oavsett rättsområde, bär tillämplighet, och så kallade speciella principer. Dessa

---

<sup>10</sup> Pålsson (2007) s. 28.

<sup>11</sup> Pålsson (2003) s. 57.

<sup>12</sup> Pålsson (2007) s. 33.

<sup>13</sup> Pålsson (2003) s. 57.

<sup>14</sup> Ibid. s. 58.

<sup>15</sup> Pålsson (2007) s. 33.

speciella principer behöver endast vara tillämpliga i vissa typer av situationer, eller inom enskilda rättsområden.<sup>16</sup>

Inom skatterätten finns ett antal speciella rättsprinciper, som är av stor relevans för det specifika rättsområdet. Bland dessa principer finns bland annat principen om effektivitet, legitimitetsprincipen, proportionalitetsprincipen, principen om förutsebarhet och neutralitetsprincipen.<sup>17</sup> Inom doktrin förekommer det diskussion om dels vilken vikt varje princip ska tillskrivas, och dels vilka avsteg från principernas målsättning som ska anses legitima.<sup>18</sup> Ibland ifrågasätts även tidigare erkända principer och huruvida de är tillräckligt tydliga och allmänt erkända för att fortfarande anses giltiga.

En princip inom skatterätten som länge givits hänsyn och diskuterats är den om neutral beskattning. Den skatterättsliga neutralitetsprincipen är ett exempel på en sådan princip som främst ansetts ge vägledning vid reglers utformning, och därmed inte något som beaktas av domstolarna eller myndigheter vid rättsreglernas tillämnning.<sup>19</sup> Värt att påpeka är emellertid att principen vid tillfällen har givits rollen som ett vägledande instrument vid tolkning av skatteregler.<sup>20</sup> Vidare återges neutralitetsprincipen inte i ett lagrum, utan utgör snarare än inducerad rättsprincip, som framkommer vid en analys av inkomstskattelag och dess förarbeten.<sup>21</sup> Neutralitetsprincipen ger uttryck för en målsättning om att i största möjliga mån utforma ett skattesystem som behandlar dess skattesubjekts handlingsalternativ neutrala i förhållande till varandra. I ett neutralt skattesystem utgörs således inte skattekonsekvensen av ett handlingsalternativ i sig självt ett incitament för att företa detta handlingsalternativ framför ett annat.<sup>22</sup>

---

<sup>16</sup> Pålsson (2007) s. 31.

<sup>17</sup> Tjernberg (2018), II, s. 126.

<sup>18</sup> Ibid. s. 127.

<sup>19</sup> Pålsson (2003) s. 62.

<sup>20</sup> Se t.ex. RÅ 1995 ref. 83.

<sup>21</sup> Pålsson (2003) s. 62.

<sup>22</sup> Persson Österman (1997) s. 32.

### 2.1.1 Neutral skattelagstiftning

Neutralitetsprincipen teoretiska grund motiveras av både nationalekonomiska argument såväl som av rättviseskäl.<sup>23</sup> Neutraliteten som eftersträvas utifrån ett nationalekonomiskt perspektiv kan delas upp i två olika typer, mikroneutralitet och makroneutralitet. Mikroneutralitet avser den enskilde, och att dennes val av handlingsalternativ inte ska styras av handlingens skattemässiga resultat. Makroneutralitet tar sikte på det större samhällsliga perspektivet, och att marknaden inte ska drabbas av snedvridning på grund av skattesystemets utformning. Åtgärder som tas för att öka mikroneutraliteten görs ofta för att öka systemets makroneutralitet.<sup>24</sup> Utifrån en nationalekonomisk grund motiveras denna strävan efter makroneutralitet av teorin om att bäst allokering av resurser sker när marknaden i minsta möjliga mån styrs av extern intervention.<sup>25</sup> För att en fri marknad ska vara så ekonomiskt effektiv som möjligt förutsätts att marknadens aktörer ska välja att handla på ett sätt som innebär en vinst- och inkomstmaximering. På en marknad där vissa handlingsalternativ genom deras skatteeffekt premieras framför andra riskerar detta att utgöra en sådan intervention som innebär en rubbning av den fria marknaden, varpå reglerna oavsiktligt kan bli handlingsstyrande.<sup>26</sup> Härvidlag framstår neutralitetsprincipen som en målsättning som ämnar innebära att det handlingsalternativ som innan skatt varit ekonomiskt mest fördelaktigt även ska vara det efter skatt. Denna målsättning torde ges en bred omfattning och ges beaktning vad avser neutraliteten mellan såväl val av företagsform, investering genom eget eller lånat kapital, eller hur ett företag väljer att strukturera sin organisation.<sup>27</sup>

Målsättningen om neutralitet är även starkt kopplad till vikten av ett likformigt skattesystem. Härvidlag knyter principen an till en rättvisetanke, där lika fall ska behandlas lika. I två materiellt lika fall, där den ekonomiska

---

<sup>23</sup> Pahlsson (2003) s. 64.

<sup>24</sup> Persson Österman (1997) s. 30.

<sup>25</sup> Ibid. s. 33.

<sup>26</sup> Ibid. s. 34.

<sup>27</sup> Lodin m.fl. (2021), I, s. 43.

situationen utåt är den samma, men där beskattningen blir annorlunda på grund av att de formellt skiljer sig åt på, exempelvis genom olika val av företagsformer, riskerar det att uppstå en upplevd ojämlikhet. För att skattesystemet ska ha dess skattesubjekts förtroende torde de båda fallens skattemässiga utfall vara detsamma, och inte skilja sig åt på grund av reglernas olikformighet i förhållande till enbart formella skillnader mellan skattesubjekten.<sup>28</sup>

### **2.1.2 Avsteg från neutralitetsprincipen**

Som ovan nämnt präglas de flesta skattesystem av ett flertal rättsprinciper, så även det svenska. Dessa principer ger ofta uttryck för ett intresse som ansetts vara av sådan vikt att det förtjänar särskild hänsyn från lagstiftaren vid utformning av skattesystemets regelverk. En av dessa principer är den, för detta arbete, centrala neutralitetsprincipen. Den är emellertid inte den enda. Viktigt att ha i åtanke är att det finns en rad olika intresse som behöver ges hänsyn av lagstiftaren. I många fall innebär detta en konflikt mellan motstridiga intresse, där en kompromiss måste nås, och där ett behöver sättas åt sidan till förmån för ett annat. Likaså är fallet för neutralitetsprincipen. Som ett intresse bland andra behöver det vägas mot andra centrala konsiderationer. I litteraturen har det identifierats ett antal situationer när neutralitetsprincipen kan behövas sättas åt sidan.

#### **2.1.2.1 Rättspolitiska avväganden**

Förutom att marknaden ska vara effektiv behöver även andra skatterättsliga intressen och principer beaktas. I många fall skulle en strävan efter absolut neutralitet innebära en svårtillämplig och opraktisk lagstiftning. För att lagstiftningen ska upplevas som legitim och acceptabel behöver reglerna upplevas tillämpningsbara av skattemyndighet och möjliga att efterleva för skattesubjekt.<sup>29</sup> Härvidlag behöver rättspolitiska avvägningar göras avseende hur tekniskt komplexa regler kan få göras i neutralitetssträvan.

---

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

<sup>29</sup> Ibid. s. 43.

Vidare, även utifrån grundförutsättningen att en fri marknad ofta innebär en mer effektiv marknad, finns det för lagstiftaren andra beaktansvärda intressen. Inkomstbeskattningens primära syfte må vara fiskalt, men förutom rent ekonomiska kostnader kan det av legitimitetssyfte finnas skäl att vilja intervensera och styra marknaden åt ett visst håll.<sup>30</sup> Rättspolitiska avvägande kan i detta fall vara ett effektivt redskap för staten att uppnå önskade samhällsförändringar, exempelvis i fördelningspolitiska eller i miljöfrämjande syfte.<sup>31</sup> Härvidlag kan strävan efter absolut neutralitet behöva åsidosättas.

### **2.1.2.2 Marknadseffektivitet**

Som redogjorts ovan förutsätter neutralitetsprincipen till viss del en grundtes om att effektivast marknad uppnås genom att marknaden inte påverkas av statens intervention och externa påverkan. Introduceras en skatt för ett handlingsalternativ kommer det, om inte motsvarande förändringar görs för de andra handlingsalternativen, att uppstå en dödsviktskostnad. Detta innebär en kostnad för den skattskyldige, vilket i sin tur medför en handlingsstyrande effekt.<sup>32</sup> I doktrin har det emellertid framförts att synen på statlig intervention på marknaden som något nödvändigt negativt kan problematiseras. I samhällsekonomiska teorier talas om externa effekter. En sådan effekt innebär att även om ett alternativ kan för den enskilda aktören vara mest gynnsamt och leda till mest gynnsamt ekonomiska resultat, så kan handlingen medföra andra kostnader för samhället.<sup>33</sup> Ett tydligt exempel på detta är exempelvis tobaks- och miljöskatter. För samhällsekonomin i stort blir det mer gynnsamt att intervensera på marknaden, och därmed styra personer bort från farliga substanser och miljöskadlig verksamhet som kommer att innebära en kostnad för samhället på sikt. Vid utformningen av skattesystemet är det således av intresse att beakta vissa externa effekter, för

---

<sup>30</sup> Tjernberg (2004) s. 33.

<sup>31</sup> Persson Österman (1997) s. 34.

<sup>32</sup> Ibid. s. 34.

<sup>33</sup> Ibid. s. 36.

att se till att marknaden blir ekonomiskt optimal.<sup>34</sup> Externa effekter kan vidare behöva beaktas i andra fall än enbart vid ovan nämnda exempel. Även hur verksamheter organiseras och finansieras kan medföra sådana externa effekter som gör att vissa handlingsalternativ, rent samhällsekonomiskt, är att föredra.

## 2.2 Tillkomst och utveckling

### 2.2.1 1990-talets skattereform

#### 2.2.1.1 Ny syn på neutralitet

80-talet och 90-talet präglades av en internationell trend där ett flertal stater reformerade sin nationella skattelagstiftning. Innan Sveriges reform 1991 hade USA år 1986 och Danmark år 1987 gjort omfattande ändringar i deras skattesystem.<sup>35</sup> Den svenska reformen kom efter ett utdraget lagstiftningsarbete, med omfattande utredningsunderlag. Under dessa utredningar laborerades det med ett flertal olika utformningsförslag.<sup>36</sup> När det slutgiltiga reformförslaget hade tagit form stod det klart att det skulle innebära en närmast ojämförlig omställning i hur Sveriges inkomstbeskattning var utformad. En väsentlig ändring var att Sverige, i likhet med Danmark efter år 1987, valde att implementera ett system med dual inkomstskatt, vilket innebar att kapitalinkomster och arbetsinkomster beskattas separat.<sup>37</sup> Detta är något som sedermera har blivit utmärkande för de nordiska skattesystemen. Detta var emellertid inte den enda ändringen som har fått reformen att bli känd som ”århundradets skattereform”.<sup>38</sup>

Genom det långa utredningsarbete som föranledde reformen fanns bland både skatteexperter och politiker en samstämmighet om att den då gällande regleringen var befäst med ett antal väsentliga problem. Detta innebar att utformningen av det nya skattesystemet kunde göras utifrån ett antal

---

<sup>34</sup> Ibid. s. 36.

<sup>35</sup> Birch Sørensen (2010) s. 61.

<sup>36</sup> Ibid. s. 61.

<sup>37</sup> Ibid. s. 65.

<sup>38</sup> Ibid. s. 61.

principer, i syfte att råda bot på de problem som ansetts präglade den dåvarande regleringen.

Ett av de problem som ansågs ha präglat beskattningen under 1980-talet var att systemet ofta innebar särskilda avdragsmöjligheter och undantag från de generella reglerna.<sup>39</sup> Detta medförde en relativt smal skattebas, där marginalsikten kunde variera kraftigt. Medans somliga företag, på grund dessa särskilda regler, kunde undantas från beskattning blev skattesatserna väldigt höga för andra företag, med en marginalsikt uppemot 60 procent.<sup>40</sup> Liknande typer av ojämlikheter präglade personbeskattningen innan reformen. Denna lagstiftning som präglades av undantag och särreglering innebar att regleringen ofta blev svåröverskådlig, utan tydliga generella regler.<sup>41</sup> Vidare innebar det stora möjligheter för företag att medvetet strukturera sina verksamheter och sin organisation på ett sätt som innebar en lägre skattekostnad.<sup>42</sup>

Med denna bakgrund var reformen utmärkande med vilken efterföljsamhet som den ämnade att komma till bukt med det stora antalet undantag och särregleringar, och i vilken mån neutralitet i beskattningen eftersträvades.<sup>43</sup> I lagstiftningsarbetet uppmärksammades vid flera tillfällen omfattningen av de icke-neutraliteter som då gällande reglering innebar. I de olika reformförslagen diskuterades även genomgående deras förväntade inverkan på systemets neutralitet.<sup>44</sup> Anledningen till detta neutralitetsmål kan delvis återfinnas i utredningarna, som belyser hur stora ojämlikheter och särregleringar riskerar att styra företagens ekonomiska handlande och möjliggöra ett skattemässigt planerande.<sup>45</sup> Detta belyses både i förhållande till hur företag väljer att organisera och finansiera sina verksamheter, men även i vilka branscher som de väljer att vara verksamma.<sup>46</sup> För att förstå denna idéströmning torde det emellertid även vara relevant att se den i ljuset

---

<sup>39</sup> Lodin (2007) s. 484.

<sup>40</sup> Birch Sørensen (2010) s. 63.

<sup>41</sup> Lodin (2007) s. 484.

<sup>42</sup> Birch Sørensen (2010) s. 70.

<sup>43</sup> Ibid. s. 61.

<sup>44</sup> Ibid. s. 65.

<sup>45</sup> Prop. 1989/90:50 s. 376.

<sup>46</sup> Birch Sørensen (2010) s. 68.

av den mängd nationalekonomisk forskning som låg till grund för den internationella trenden med reformering av skattesystemen. Mycket forskning hade under de tidigare decennierna undersökt och diskuterat vad som är att betrakta som ”optimal beskattning”.<sup>47</sup> Vid utformandet av ett i många avseenden helt nya skattesystem var det nödvändigt att inte bara se till reglernas juridiska skönsmässighet, lika centralt var det att utforma ett system som innebar en så effektiv marknad som möjligt, där skattepolitiken gavs en tydlig roll i att forma samhällets finansiella förutsättningar för marknadens ekonomiska aktörer. Bland andra viktiga teorier som tar sikte på att fastslå ”optimal beskattning” finns Diamond och Mirrles teorem om produktionseffektivitet från år 1971. Detta nationalekonomiska teorem ämnade påvisa varför optimal beskattning innebär att ojämlikheter inom skattesystemet ska undvikas, och blir därmed ett nationalekonomiskt argument för neutral företagsbeskattning.<sup>48</sup>

För att förstå den nya vikt som lades vid neutralitet i och med reformen behöver det alltså beaktas att denna utveckling berodde på ett flertal faktorer. Utvecklingen ansågs nödvändig med beaktande av den ööversiktlighet som tidigare reglering hade inneburit, men även på grund av de möjligheter till skatteplanering som de många undantagen innebar. Genom att eftersträva neutral beskattning, där handlingsalternativens värde inte avgörs av dess skattemässiga konsekvens, ansågs även en effektivare marknad uppnås.

Utifrån dessa grunder genomfördes ”århundradets skattereform” som kom att innebära en väsentligt bredare skattebas. Regelverket gjordes i jämförelse med tidigare mycket generellt, med få undantag och möjligheter för företag att påverka deras skattemässiga situation genom att planera verksamheternas struktur och organisation.<sup>49</sup> Som en följd av den väsentligt bredare skattebasen som undanröjandet av undantagen innebar sänktes även

---

<sup>47</sup> Persson Österman (1997) s. 40.

<sup>48</sup> Diamond och Mirrles (1971) s.8.

<sup>49</sup> Birch Sørensen (2010) s. 61.



skattesatsen för företag avsevärt.<sup>50</sup>

Denna förändring i hur neutralitet och enkelheten i skattesystemet diskuteras och betonas i lagstiftningsarbetet var annorlunda i förhållande till hur diskursen i svensk skattepolitik tidigare sett ut. Det fanns en tydlig teoretisk utgångspunkt och klara målsättningar kring vilka egenskaper som var att eftersträva, redan innan regleringens slutgiltiga form var fastlagd. De idéer och ideal som var utmärkande för reformen kom att få stor vikt i svensk skattepolitik framöver.<sup>51</sup>

### **2.2.1.2 Neutralitet mellan företagsformer**

Som redogjorts ovan så innebar 1991 års skattereform förändringar för avsevärda delar av skattesystemet. Något som emellertid behandlades under utredningsarbetet, men som av tidsskäl inte kom att medföra några konkreta lagförändringar, var en reformerad företagsbeskattning för handelsbolag och enskilda näringsidkare.<sup>52</sup> Den enda skillnaden som reformen kom att medföra för dessa företagsformer var att handelsbolag för första gången tillerkändes status som ett eget skattesubjekt. Istället för att inkorporeras som en del av 1991 års reform kom istället reformeringen av regelverket avseende enskilda näringsidkare och handelsbolag att behandlas separat. Detta gjordes främst genom att tillsätta två särskilda utredningar, en redan år 1990, och den andra 1992.<sup>53</sup>

I utredningarna betonades att deras uppdrag bestod i att formulera förslag som innebar ett samhällsekonomiskt effektivt system för handelsbolag och enskilda näringsidkare. För att uppnå detta betonades det i utredningarna två väsentliga målsättningar, som ansågs nödvändiga för att förslaget skulle uppfylla uppdragets syfte. Den ena målsättningen var ett konformitetsmål, som avsåg säkerställa att systemet inte innehöll moment som ansågs internationellt avvikande. Den andra målsättningen som ansågs nödvändig

---

<sup>50</sup> Ibid. s. 66.

<sup>51</sup> Ibid. s. 89.

<sup>52</sup> SOU 1991:100 s. 63.

<sup>53</sup> SOU 1991:100 och SOU 1992:67.

var ett neutralitetsmål. I detta betonas att företags avkastning på allt arbetande kapital *i möjligaste mån* ska beskattas lika.<sup>54</sup>

Härutöver är det värt att uppmärksamma att det i 1991 års utredning vidare diskuteras hur neutralitetsmålet bäst uppnås. Klart framgår i utredningen att ledande för utformningen av det nya systemet torde vara hur regleringen ser ut för aktiebolag.<sup>55</sup> Det konstateras vidare att det finns två olika metoder för att få beskattningen av de olika företagsformerna att uppnå ekonomisk likvärdighet. Det ena sättet ansågs vara genom resultatlikformighet, med vilket avses att reglerna ger samma slutgiltiga skattemässiga resultat, men att reglerna i sig kan vara oenhetliga. Den andra metoden för att uppnå neutralitetsmålet ansågs vara genom det som i utredningen kallas regellikformighet. Med detta avsågs att reglerna i största möjliga mån med fördel utformas likformigt.<sup>56</sup>

I utredningen fastslogs att det för skattesystemet är att föredra en strävan efter regellikformighet. Resultatlikformigheten ansågs vara befäst med ett antal problem. En reglering utformad efter resultatlikformighet ansågs kunna bidra till ett ekonomiskt likvärdigt utfall under vissa stipulerade premisser. Ett exempel som lyfts fram är vad avser storleken på verksamheternas egna kapital. När de premisser som antagits vid lagstiftningen förändras ansågs det emellertid medföra en risk för att det innebär ett avsteg från den eftersträvade likvärdigheten. Vidare ansågs resultatlikformighet i förhållande till regellikformighet medföra ett mindre anpassningsbart system, med ett mer komplext efterföljande lagstiftningsarbete. Om en regeländring sker för den ena företagsformen blir det avsevärt mer komplicerat att säkerställa att en likvärdig förändring sker för de andra företagsformerna, jämfört med om deras regler från start var likformiga.<sup>57</sup>

---

<sup>54</sup> SOU 1992:67 s. 62.

<sup>55</sup> SOU 1991:100 s. 64.

<sup>56</sup> Ibid. s. 64.

<sup>57</sup> Ibid. s. 64.

I propositionen som kom att presenteras år 1993 är det tydligt att den ambition om neutralitet mellan företagsformerna som uttalades i utredningarna även gavs hänsyn i det sedermera genomförda förändringsförslaget. Enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag ämnades ges skatteregler likvärdiga de som gällde för mindre aktiebolag.<sup>58</sup> En av de större ojämlikheter som funnits mellan de olika företagsformerna var att avkastningen på enskilda näringsverksamheters kapital beskattades i inkomstslaget näringsverksamhet, medans det för delägare i aktiebolag beskattades förmånligare i inkomstslaget kapital. För att råda bot på detta infördes för första gången en reglering avseende räntefördelning för enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag.<sup>59</sup> Ytterligare en väsentlig skillnad mellan de olika företagsformerna utgjordes av aktiebolagens möjlighet att återinvestera vinstmedel i verksamheten utan att medföra någon betungande beskattning. Därav ansågs det föreligga ett behov av att ge de enskilda näringsidkarna och delägarna i handelsbolagen motsvarande möjligheter. Detta gjordes genom införandet av en möjlighet för avsättning till expansionsfond.<sup>60</sup> Något som vidare behandlades och genomfördes genom denna proposition var att det för företag infördes en reserveringsmöjlighet, genom avsättning till s.k. periodiseringsfond.<sup>61</sup> Denna reserveringsmöjlighet syftade till att vara allmänt tillämplig, där samma möjligheter skulle tillfalla aktiebolag såväl som enskilda näringsverksamheter och handelsbolag.<sup>62</sup>

Det kan utifrån denna fortsatta reformering konstateras att det i stor mån eftersträvades att stifta regler som skulle innebära en utpräglad neutralitet mellan företagsformerna. Under utredningen påtalades det vidare varför det för lagstiftaren var att föredra regellikvärdighet framför resultatlikvärdighet. Det är emellertid tydligt vid en granskning av de regler som kom att införas att de inte är helt likvärdiga. Företagsformerna som behandlades är i

---

<sup>58</sup> Prop. 1993/94:50 s. 219.

<sup>59</sup> Ibid. s. 226 och s. 244; se kap. 4.2.1.

<sup>60</sup> Ibid. s. 239 och s. 245; se kap 4.2.4.

<sup>61</sup> Se kap. 3.4 och kap. 4.2.3.

<sup>62</sup> Ibid. s. 207.

grunden präglade av civilrättsligt väsentliga skillnader, varpå det med nödvändighet ansågs kunna föreligga behov av i vissa avseende särskilda regler.<sup>63</sup> Vad som emellertid kan konstateras är att det tycks finnas en genomgående strävan efter att så långt som möjligt stifta regler som överbryggat företagsformernas skillnader, för att därmed uppnå ett system som i stor utsträckning erbjuder liknande möjligheter vad avser både beskattning av vinstmedel samt expansion av verksamheten.

## **2.3 Utveckling efter reform**

### **2.3.1 Neutralitet som målsättning**

Det har sedan 1991 års reform genomfört ett antal ytterligare förändringar i skattesystemet. Vidare har omfattande diskussion i juridisk doktrin behandlat i vilken mån, och vilka, rättsprinciper ska anses ha en legitim prägel på skattesystemet i stort. Som redogjort ovan så grundande sig reformeringen under 1990-talet på politiska idéströmningar och nationalekonomiska modeller som framhöll vikten av personers fria val för att uppnå en effektiv marknad. Härav framstod neutralitetsprincipen som ett nödvändigt medel och som en given norm att beakta vid utformandet av skattesystemet. Detta synsätt har i viss mån kommit att prövas. Som framgått ovan kommer inte neutralitetsprincipen till direkt uttryck i något lagrum, utan är istället en princip som främst kommit att beaktas vid lagstiftning. Att tillskriva denna typ av beaktade intressen av lagstiftaren status som rättsprincip har inte minst inom den rättspositivistiska läran ifrågasatts.<sup>64</sup>

Inom den juridiska doktrinen har det funnits en viss oenighet kring vilken status och vikt neutralitetsprincipen ska tillskrivas, om det är en nödvändig princip att beakta eller om det enbart är att betrakta som ett skattepolitiskt intresse bland andra.

Sedan reformeringen har det lyfts fram som en viktig princip som utgör ett

---

<sup>63</sup> Ibid. s. 179.

<sup>64</sup> Pahlsson (2007) s. 28.

kvalitetskrav för god skattelagstiftning.<sup>65</sup> Härvidlag lyfts strävan efter neutral beskattning upp som inte bara ett intresse vid politiska avväganden, utan även en princip med normativ betydelse för att ge lagstiftaren vägledning.<sup>66</sup> Detta framhåller neutralitetsprincipen, likt det gjordes vid 1990-talets reformering, och strävan efter generella regler med bred tillämpning och neutral beskattning som en nödvändig princip av fortsatt stor vikt för skattesystemet.

Att neutralitetsprincipen i sin innebörd är vag och kan innebära svårigheter vid tillämpning i den specifika situationen är något som har påpekats.<sup>67</sup> Detta har emellertid lyfts fram av vissa som en nödvändig mångtydlighet, då principen kan ges inverkan på flera områden inom skattesystemet.<sup>68</sup> Det har emellertid även framförts ståndpunkten att det är fel att tala om en ”neutralitetsprincip”, då den i sin innebörd är så pass vag att det inte kan anses ge uttryck för en princip, och inte erbjuder någon normativ vägledning.<sup>69</sup> Vidare har det lyfts fram att absolut neutralitet i skattesystemet är en orimlig, och i vissa avseenden oönskad, strävan. Absolut neutralitet har beskrivits som en omöjlighet, förens all typ av skatteplanering upphör, något som inte är att vänta.<sup>70</sup> Istället betonas det att neutralitet idag torde betraktas som en skattepolitisk målsättning, som torde beaktas jämte andra skattepolitiska intressen.<sup>71</sup>

Utifrån denna oenighet kan konstateras att neutralitet i beskattningen fortfarande i skatterättslig doktrin anses vara en tydlig målsättning och av stort intresse för lagstiftaren. Det kan emellertid även konstateras att neutralitetssträvan, i jämförelse med 1990-talets reformer, inte längre nödvändigt ges samma framskjutna status som rättsprincip. En viss problematisering av begreppet har ägt rum, med konsekvensen att möjliga

---

<sup>65</sup> Lodin (2007) s. 484.

<sup>66</sup> Persson Österman (1997) s. 28.

<sup>67</sup> Ibid. s. 30.

<sup>68</sup> Gunnarsson (1998) s. 551.

<sup>69</sup> Dahlberg (2004) s. 665.

<sup>70</sup> Pahlsson (2007) s. 62.

<sup>71</sup> Ibid. s. 62.

avsteg från neutralitetssträvan lyfts fram och synliggörs på ett annat sätt än vad gjordes innan, och i, den stora reformeringen.<sup>72</sup>

En annan utveckling som har skett avseende synen på neutralitet, i synnerhet i förhållande till 1991 års utredning, är hur neutralitet har försökt uppnås och upprätthållas. När det tidigare har framförts som eftersträvansvärt med breda regler, som genom sin generella tillämpning medför neutralitet, tycks det i aktuell skatterättslig doktrin ha skett en viss förändring. Inte längre framhålls en ökning av mikroneutralitet som den klart mest eftersträlvade vägen framåt. I flera verk framhålls riskerna med en alltför långtgående mikroneutralitet, då detta kan komma att medföra svåröverskådliga utmaningar.<sup>73</sup> Vidare lyfts fram att en allt för långtgående neutralitet riskerar att leda till svårtillämplig lagstiftning, som inte tar i beaktning varför vissa situationer faktiskt torde behandlas olika med beaktande av deras särskiljande omständigheter. Istället lyfts neutralitetsprincipens primära syfte som en strävan efter att säkerställa att olika handlingsalternativs reella ekonomiska effekt blir skattemässigt likvärdiga för det berörda skattesubjektet.<sup>74</sup> I och med detta öppnas dörren till flera möjligheter att säkerställa att olika handlingsalternativ upplevs likvärdiga, istället för att samtliga handlingsalternativ behöver innebära att respektive aktualiserade skatteregler motsvarar varandra. Detta tycks utgöra en skiftning till att primärt fokusera på neutralitet ur ett makroperspektiv, där makroneutralitet blir det överordnade målet gentemot mikroneutralitet. Denna föreställning stärks vidare av rapporter som pekar på de tydliga avsteg som gjorts från de principer som var ledande vid reformeringen av inkomstbeskattningen.<sup>75</sup> Det påpekas att det även i lagstiftningen har skett en förändring, med införande av fler undantag och särregleringar. Härvidlag framkommer det sätt på vilket synen på neutralitet har förändrats, och

---

<sup>72</sup> Se kap. 2.1.2.

<sup>73</sup> Jfr. Lodin m.fl. (2021), I, s. 44 och Tjernberg (2004) s. 34.

<sup>74</sup> Persson Österman (1997) s. 30.

<sup>75</sup> Birch Sørensen (2010) s. 104.

kommit att innebära ett större fokus på neutralt slutresultat än neutrala regler.<sup>76</sup>

### 2.3.2 Neutralitet mellan företagsformer

Denna generella utveckling som diskuterats ovan kan även ses avseende neutralitet mellan företagsformer. Redan år 2004 när nya räntebeläggningsmetoder för periodiseringsfonder kom att föreslås gjordes avsteg från periodiseringsfondernas generella tillämpning. Reglerna som föreslogs var inte tillämpliga för enskilda näringsidkare. Denna avvägning gjordes med hänvisning till den komplexitet som reglerna innebar, varpå det ansågs lämpligt endast låta reglerna gälla för aktiebolag. Härmed sattes, relativt kort efter införandet av den i stor utsträckning likformiga beskattningen, fokus på att det för enskilda näringsidkare även torde sättas ett värde vid att utforma reglerna så enkla som möjligt.<sup>77</sup> Att skattelagstiftning ska hållas så enkel som möjligt är något som lyfts fram som en fördel, men härvidlag framhålls detta som särskilt viktigt vad gäller enskilda näringsidkare. Detta görs med beaktning av hur betungande ett försvårat deklarationsförfarande hade varit för den enskilde näringsverksamheten jämfört med verksamheter som bedrivs i bolagsform. Detta tyckts grundas i en föreställning om att enskilda näringsverksamheter ofta bedrivs i mindre skala än motsvarande aktiebolag, varpå det framstår relevant att stävja reglernas komplexitet för gemene enskilda näringsidkare. Utifrån detta framställs det motiverat att medföra en lägre grad av neutralitet i syfte att upprätthålla ett enkelt och lättillgängligt regelverk.<sup>78</sup>

Utöver detta har det sedan reformen införts en rad särregleringar i det svenska skattesystemet, inte minst vad avser fåmansföretag. I kapitel 3 kommer de s.k. 3:12-reglerna att redogöras. Härvidlag är det relevant att de småskaliga enskilda näringsverksamheternas motsvarigheter i bolagsform, och det reella handlingsalternativet vid val av företagsform för enskilda

---

<sup>76</sup> Ibid. s. 103.

<sup>77</sup> Tjernberg (2004) s. 35.

<sup>78</sup> Prop. 2004/05:38 s. 14.

näringsidkare i många fall, torde vara att bedriva verksamheten i formen av ett fåmansföretag. Därav blir det särskilt intressant med införandet av 3:12-reglerna och deras utveckling sedan den stora skattereformen, och hur de kommit att påverka fåmansföretagens beskattning.<sup>79</sup> Det har vidare uppmärksammats att många av de särskilda regleringar som träffar dessa bolag inte har motsvarats av liknande förändringar i skattereglerna för enskilda näringsidkare.<sup>80</sup>

Bland annat infördes redan år 2006 väsentliga förändringar avseende beskattningen av fåmansföretag, och det regelverk utefter vilket beskattningen av enskilda näringsidkaren utformades i och med 1990-talets reform. I en utredning från år 2005 lades huvuddragen fram, där förslagen ämnade uppmuntra till ett högre risktagande bland företagare, där den skattemässiga situationen för aktiva delägare och delägare i företag med många anställda särskilt förslogs förstärkt.<sup>81</sup> År 2006 infördes med några få modifieringar de förändringsförslag som lades fram i utredningen, och delägare i fåmansföretag gavs bland annat för första gången möjlighet att välja mellan två olika modeller för att beräkna gränsbelopp, en kraftigt utökad lönesummeregul och sänkt skatt på utdelningar från fåmansföretag.<sup>82</sup> År 2006 infördes ytterligare lättnader i syfte att stimulera till entreprenörskap, med ett höjande av schablonbeloppet i förenklingsregeln, samt vidare utökad lönebaserat utrymme.<sup>83</sup> Schablonbeloppet i förenklingsregeln höjdes ytterligare i och med 2009 års budgetproposition, samtidigt som löneuttagskravet i löneunderlagsregeln sänktes.<sup>84</sup> Gemensamt för dessa lättnader under 2000-talet tycks att de i första hand syftar till att stimulera nyföretagande och förenkla för delägare i fåmansföretag.<sup>85</sup> I förarbetena talas det om nyföretagande utan vidare klargörande, men ingen vidare diskussion förs om lättnadernas inverkan på fåmansföretagens förändrade skattemässiga situation i förhållande till alternativa

---

<sup>79</sup> Se kap. 3.3.1.

<sup>80</sup> Birch Sørensen (2010) s. 103.

<sup>81</sup> Edin m.fl. (2005) s. 42 och s. 55.

<sup>82</sup> Prop. 2005/06:40 s. 44, s. 53 och s. 63.

<sup>83</sup> Prop. 2006/07:1 s. 153.

<sup>84</sup> Prop. 2008/09:1 s. 144-145.

<sup>85</sup> Jfr. Prop. 2005/06:40 s. 41-42; Prop. 2006/07:1 s. 153-154; Prop. 2008/09:1 s. 144-145.



företagsformer. Centralt i förarbetenas argumentation framstår istället avvägningen mellan ökade skatteutgifter från det offentliga i förhållande till det incitament som avsevärda lättnader och förenklingar av beskattningen avseende fåmansföretag innebär.<sup>86</sup>

Åter igen framstår det som att det sedan reformeringen har gjorts ett antal avsteg avseende mikroneutralitet. Väsentligt blir huruvida målsättningen om ett enkelt skatteförfarande för enskilda näringsidkare har medfört att makroneutraliteten ändå kan anses ha upprätthållits. Vid en analys av de förändringar som skett sedan reformeringen har det påpekats att så inte utan vidare kan konstateras vara fallet. Även makroneutraliteten mellan företagsformerna har i detta avseende avvikits från, där de särskilda 3:12-reglerna inte kompletterats med andra skatteregler som träffar alternativa, men i vissa avseende motsvarande företagsformer.<sup>87</sup> Vidare har de regler som införts med syfte att enbart träffa vissa av företagsformerna kritiserats för att medföra komplicerad och svårtillämplig lagstiftning.<sup>88</sup>

---

<sup>86</sup> Selin (2021) s. 32.

<sup>87</sup> Tjernberg (2004) s. 35.

<sup>88</sup> Ibid. s. 35.

# 3. Beskattning av fåmansföretag

Vid redogörelsen för gällande regler avseende beskattning av fåmansaktiebolag ligger fokus på två aspekter som särskilt är av intresse vid en bedömning av neutraliteten mellan fåmansaktiebolag i förhållande till alternativa företagsformer. Dessa aspekter är vilka skattemässiga villkor som föreligger för delägare att tillgodogöra sig vinstmedel, samt de möjligheter som finns att nyttja lågbeskattade medel för att återinvestera i verksamheten. Innan dessa två intresspunkter vidare redogörs är det emellertid väsentligt att redogöra för definitionen av grundläggande begrepp för beskattningen av fåmansaktiebolagen.

## 3.1 Grundläggande begrepp

### 3.1.1 Grunddefinition av fåmansföretag och delägare

I 56 kap. 2 § IL (inkomstskattelag, 1999:1229) återfinns den grundläggande stipuleringen avseende fåmansföretag. Där återges att ett fåmansföretag avser aktiebolag eller ekonomisk förening där fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget, eller där näringsverksamheten är uppdelad på flera verksamheter som är oberoende av varandra, men där en fysisk person genom innehav, avtal eller på liknande sätt har faktisk bestämmanderätt över verksamheten och självständigt kan förfoga över dess resultat. Det är således andra företagsformer än endast aktiebolag som kan falla in i definitionen.

Utifrån ovan definition är det således av vikt att beakta att det inte finns någon begränsning vad avser antalet delägare. Det väsentliga är istället att högst fyra fysiska personer ska inneha en röstmajoritet. Det är således inte heller tillräckligt att fyra delägare innehar en majoritet av aktierna i de fall det inte medför en röstmajoritet på grund av aktiernas olika röstvärde.

Vid bedömning om ett aktiebolag ska anses uppfylla definitionen i 56 kap. 2 § IL ska vidare till en fysisk person och dennes närstående enligt 56 kap. 5 § IL anses utgöra en person. En enskild fysisk person ska emellertid inte

medräknas i mer än en närståendekrets.

Vidare framgår av 56 kap. 6 § IL att med *delägare* avses fysiska personer. Härav är det vid bedömning om ett aktiebolag utgör ett fåmansföretag fysiska personers innehav som ska beaktas. Juridiska personers innehav beaktas således inte. Av samma paragraf framgår emellertid även att till en fysisk persons ägande räknas andelar som ägs direkt, indirekt eller på liknande sätt. Detta ger en bred omfattning när en fysisk persons andel i det undersökta företaget ska bedömas.

Väsentligt vid bedömning av huruvida ett bolag utgör ett fåmansföretag är vidare att ett noterat aktiebolag aldrig kan falla inom fåmansföretagsdefinitionen enligt 56 kap. 3 § IL. Vidare följer av 2 kap. 2 § IL att även utländska jämförliga juridiska personer kan falla inom fåmansföretagsdefinitionen.

Utöver den grunddefinitionen av begreppet finns en utvidgad definition av fåmansföretag i 57 kap. 3 § IL. Den utvidgade definitionen gäller emellertid endast vid tillämpningen av vissa regler. Mer om den utvidgade definitionen och dess tillämplighet nedan i kap. 3.1.3.

### **3.1.2 Närstående**

Att avgöra vilka fysiska personer som är att betrakta som närstående är väsentligt för att bedöma huruvida ett aktiebolag faller inom grunddefinitionen för fåmansföretag, vilket påvisas genom 56 kap. 5 § IL. Vidare är det av vikt att bedöma vilka fysiska personer som ska anses utgöra närstående till en delägare i ett fåmansaktiebolag. Vikten av detta kommer vidare att klargöras nedan i avsnitt 3.3 där beskattningen av utdelning och lön till delägare behandlas.

Definitionen av begreppet återges i en uttömmande uppräkningslista i 2 kap. 22 § IL. Av uppräkningslistan framgår att till en fysisk persons närståendekrets räknas make, förälder, mor- och farförälder, avkomling och avkomlings make, syskon, syskons make och avkomling samt dödsbo som den skattskyldige eller någon av de tidigare nämnda personerna är delägare i. Av 2 kap. 20 §

IL framgår härutöver att det som gäller för makar även ska anses tillämpligt på sambor som tidigare varit gifta med varandra eller som har, eller har haft, gemensamma barn. Vidare framgår av 2 kap. 22 § 2 st. IL att även styvbarn och fosterbarn ska betraktas som avkomling. Vilka som av lagstiftaren anses utgöra styvbarn är i praxis och doktrin inte helt fastlagt. Det har emellertid i praxis fastlagts att styvbarnsförhållande torde föreligga i det fall en persons maka har ett särkullsbarn.<sup>89</sup> Vidare ska styvbarnsförhållandet anses upphört om äktenskapet avslutas.<sup>90</sup> Vad avser begreppet i förhållande till sambor torde med ledning av HFD 2014 ref. 24 styvbarnsförhållande föreligga i det fall sambor har eller haft gemensamt barn, och att någon av samborna härutöver har ett ytterligare barn. I detta fall ansågs sambons tidigare barn vara den andra sambons styvbarn.

Värt att notera är att begreppet *avkomling* endast tar sikte på personer i nedåtstående led, samt att inte görs någon avgränsning efter exempelvis barnbarn. Närståendekretsen kan således utökas obegränsat nedåt. Härav är det även väsentligt att beakta att syskonbarn samt syskonbarnbarn alltid kommer att ingå i en fysisk persons närståendekrets. Förhållandet är emellertid inte reciprokt, då föräldrars syskon, eller mor- och farföräldrars avkomlingar, inte ska medräknas enligt 2 kap. 22 § IL.

### **3.1.3 Kvalificerade andelar**

För många av reglerna om beskattningen på utdelning i fåmansaktiebolag görs det skillnad på huruvida delägaren är aktiv i verksamheten eller inte, och är att anses som en passiv delägare. Härav särskils så kallade kvalificerade andelar från andra andelar i företaget.

En andel i fåmansföretaget ska enligt 57 kap. 4 § IL anses vara kvalificerad om andelsägaren eller någon till denne närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i

---

<sup>89</sup> HFD 2014 ref. 26.

<sup>90</sup> Tjernberg (2018), I, s. 32.

betydande omfattning i företaget, i ett av fåmansföretaget indirekt ägt företag, eller i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet.<sup>91</sup> Vad som i praxis har ansetts utgöra samma eller likartad har givits bred tillämpning, med fokus på ägarsamband och kopplingar mellan företagens verksamhet.<sup>92</sup>

I förarbete till reglernas införande diskuterades vad som skulle betraktas utgöra *verksam i betydande omfattning*. Där uttalades, och har sedan givit praktisk vägledning vid rättstillämpning, att fokus ska ligga på den kvalitativa insatsen, där en person alltid ska anses verksam i betydande omfattning om dennes insats haft påtaglig betydelse för företagets vinstgenerering. Härutöver har i praxis konstaterats att exempelvis sedvanligt styrelsearbete som styrelseledamot inte ska anses tillräckligt för att utgöra betydande omfattning.

År 2019 infördes en ändring i lagstiftningen i syfte att möjliggöra generationsskifte i fåmansföretag med villkor lika de som gällde vid en extern överlåtelse.<sup>93</sup> Enligt 57 kap. 4 a § ska en andel inte anses kvalificerad enbart på grund av närståendes roll i annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet, under förutsättningen att ett antal grundförutsättningar är uppfyllda.

Vid tillämpningen av reglerna som återfinns i kap. 57 IL finns det förutom grunddefinitionen en utvidgad definition av fåmansföretag i 57 kap. 3 § IL med nära samband med bestämmelserna om kvalificerade andelar. Häri stadgas att flera delägare ska betraktas som en enda delägare – vid bedömningen huruvida företaget utgör ett fåmansaktiebolag – om de själva eller genom någon närstående är eller under något av de fem föregående åren varit verksamma i betydande omfattning.

---

<sup>91</sup> För vidare diskussion om vad som i praxis ansetts utgöra samma eller likartad verksamhet, se Nilsson och Rydin SvSkT 2014 s. 480 ff.

<sup>92</sup> Tjernberg (2018), I, s. 65.

<sup>93</sup> Prop. 2018/19:54 s. 12.

### 3.2 Aktiebolagets inkomst av näringsverksamhet

Av 6 kap. 3 § IL framgår att aktiebolaget utgör en egen juridisk person, och kan således inkomstbeskattas separat från dess delägare. Detta gäller även för ensamägda aktiebolag. Med detta tvåpartsförhållande mellan bolag och delägare som förutsättning föreligger i det svenska inkomstskattesystemet ekonomisk dubbelbeskattning för aktiebolag.<sup>94</sup> Detta innebär att aktiebolag först inkomstbeskattas för dess inkomst av näringsverksamhet (då all inkomst i aktiebolaget är hänförlig till näringsverksamheten enligt 13 kap. 2 § IL, och således hänförs till inkomstslaget näringsverksamhet), och att delägare i ett andra led inkomstbeskattas för erhållen utdelning från bolaget.<sup>95</sup>

I det svenska skattesystemet innebär detta att aktiebolag i första ledet av dubbelbeskattningen, innan beskattning av eventuell utdelning, erlägger bolagsskatt med en skattesats på 20,6 procent, beräknat på deras beskattningsbara inkomst av näringsverksamhet enligt 65 kap. 10 § IL. Bolagets beskattningsbara inkomst av näringsverksamhet beräknas väsentligen på samma sätt som för andra skattesubjekt, med i huvudsak samma regler som stipulerar vad som utgör intäkt respektive avdragsgill kostnad för företaget.<sup>96</sup> Beräkning av verksamhetens resultat och när en inkomst respektive kostnad ska tas upp för beskattning utgår från bokföringsmässiga grunder och följer i huvudsak god redovisningssed enligt 14 kap. 2 § IL. Det finns emellertid även några väsentliga särskilda regler för aktiebolag. Som ovan redogjort framgår av 13 kap. 2 § IL att alla inkomster för en juridisk person utgör inkomst av näringsverksamhet. Således är alla bolagets inkomster skattepliktiga i detta inkomstslag i den mån de inte är undantagna för beskattning.

På grund av dess karaktär har det även ansetts nödvändigt att införa ytterligare ett antal särskilda regler för beskattning av aktiebolag. Till dessa regler hör bland annat begränsning av avdragsrätten för räntor i 24 kap. IL.

---

<sup>94</sup> Lodin m.fl. (2021), II, s. 345.

<sup>95</sup> Lodin m.fl. (2021), I, s. 236.

<sup>96</sup> Jfr. kap. 15 IL.

Utan en sådan begränsning finns stora möjligheter för bolaget att tillgodogöra sig främmande kapital enkelbeskattat genom lån, till skillnad från den dubbelbeskattning som föreligger om bolaget tillskjuts aktiekapital från en aktieägare.<sup>97</sup> Ytterligare ett problem som behövt hanteras vid beskattningen av aktiebolag är sådan kedjebeskattnings som riskerar uppstå när en aktieägare i ett aktiebolag i sin tur utgörs av ett aktiebolag.<sup>98</sup> Således har det införts särskilda regler för koncerner och koncernbidrag mellan olika aktiebolag i kap. 35-35 a IL. Dessa regler syftar även till att möjliggöra viss resultatutjämnning inom en koncern.<sup>99</sup> För att undvika oönskad kedjebeskattnings har även utdelning på s.k. näringsbetingade andelar undantagits från beskattning genom bestämmelser i kap. 24 IL och kap. 25 a IL.<sup>100</sup>

### **3.3 Utdelning och lön till delägare**

#### **3.3.1 Utdelning**

Som kommer framgå nedan är det i många fall för den enskilde fysiska personen mer förmånligt att ett givet belopp beskattas som kapitalinkomst än att det beskattas som tjänsteinkomst. Som nedan kommer att redogöras ställer löneutbetalningar vidare krav på företaget att erlagga arbetsgivaravgifter. För att förhindra att delägare istället för att bli ersatt för sitt arbete i fåmansföretaget genom löneutbetalning blir ersatt skattebilligare genom utdelning finns särskilda regler avseende beskattningen av utdelning på andelar i fåmansföretag. Genom dessa regler eftersträvas en rättvis fördelning mellan ersättning för delägarens kapital- respektive arbetsinsats i företaget.<sup>101</sup> Dessa regler avseende utdelning på andel i fåmansföretag återfinns i 57 kap. IL.

---

<sup>97</sup> Lodin m.fl. (2021), II, s. 347.

<sup>98</sup> Ibid. s. 378.

<sup>99</sup> Ibid. s. 384.

<sup>100</sup> Ibid. s. 382.

<sup>101</sup> Tjernberg (2018), I, s. 51.

Som utgångspunkt kan konstateras att det är upp till varje aktiebolag att besluta om utdelning till dess delägare, se 18 kap. 1 § ABL (aktiebolagslag, 2005:551). Det utdelningsutrymme som finns för aktiebolag utgörs av dess fria egna kapital (17 kap. 3 § ABL). Innan det egna kapitalet utdelas till delägare erlägger bolaget bolagsskatt på 20,6 procent, se 65 kap. 10 § IL.<sup>102</sup> Detta görs alltså innan inkomsten i nästa led beskattas hos mottagande delägare.

För kvalificerade andelar i fåmansaktiebolag behöver därefter aktuellt gränsbelopp fastställas. Gränsbeloppet utgör den gräns till vilken delägaren blir beskattad för utdelningen i inkomstslaget kapital. Utdelning som överstiger gränsbeloppet tas istället upp som tjänsteinkomst i en särskild post. Gränsbeloppet utgörs av årets gränsbelopp adderat med sparad utdelningsutrymme, uppräknat med SLR ökat med tre procent, 57 kap. 10 § IL. Av 57 kap. 11 § IL framgår att årets gränsbelopp beräknas vid ingången av varje beskattningsår, och tillgodoräknas den som vid tillfället äger andelen. Vid beräkningen av årets gränsbelopp får delägaren själv välja mellan två beräkningsmetoder, förenklings- och huvudregeln, som nedan kommer att beskrivas närmare.

Vid fastställande av årets gränsbelopp enligt huvudregeln beräknas ett kapitalunderlag, samt i förekommande fall ett lönebaserat utrymme.

Kapitalunderlaget består av aktiens omkostnadsbelopp multiplicerat med SLR ökat med 9 procent, se 57 kap. 11 § IL. Enligt 57 kap. 16 § IL utgörs det lönebaserade utrymmet av 50 procent av företagets löneunderlag året innan beräkningstillfället. Företagets löneunderlag utgörs av den totala kontanta lönesumman som betalats ut till anställda. Det lönebaserade utrymmet fördelas därefter lika på andelarna i företaget.

För att få tillgodoräkna sig lönebaserat utrymme behöver delägaren enligt 57 kap. 19 § IL äga aktier i bolaget som motsvarar minst fyra procent av kapitalet i företaget. Vidare behöver delägaren själv, eller någon till denne närstående, under beskattningsåret innan beräkningstillfället gjort löneuttag

---

<sup>102</sup> Se kap. 3.2.



på minst det lägre beloppet av sex IBB adderat med fem procent av företaget och dess dotterbolags totala löneunderlag eller 9,6 IBB.

Enligt förenklingsregeln utgörs enligt 57 kap. 11 § IL årets gränsbelopp av ett schablonbelopp motsvarande 2,75 IBB, som fördelas lika på andelarna i företaget. Det innebär således en påtaglig förenkling i förhållande till huvudregeln. Det kan emellertid även leda till större gränsbelopp för de fåmansföretag som inte kan tillgodoräkna sig, eller med ett lågt, lönebaserat utrymme. Av 57 kap. 11 a § IL framgår emellertid att förenklingsregeln endast får användas för ett företag per person.

Utdelning på kvalificerade andelar upp till gränsbeloppet tas upp till två tredjedelar i inkomstslaget kapital, 57 kap. 20 § IL, vilket motsvarar en skattesats på 20 procent. Utdelning överstigande gränsbeloppet beskattas i inkomstslaget tjänst som vanlig tjänsteinkomst i en särskilt post. Det finns emellertid en takregel i 57 kap. 20 a § IL som stipulerar att utdelning ska till den delen delägaren och dennes närståendes utdelning överstiger 90 IBB inte tas upp som tjänsteinkomst, utan istället tas upp som kapitalinkomst. Således beskattas denna överskjutande del som vanlig kapitalinkomst med en skattesats på 30 procent enligt 65 kap. 7 § IL. Den del av årets gränsbelopp som inte nyttjas under ett beskattningsår utgör följande års sparade utdelningsutrymme, 57 kap. 13 § IL.

Andelar som inte är kvalificerade träffas inte av reglerna i 57 kap. IL. Istället beskattas utdelning på sådana andelar enligt de generella regler som gäller för utdelning på andelar. I de flesta fall kapitalbeskattas utdelning på sådana andelar till fem sjättedelar enligt 42 kap. 15 a § IL, motsvarande en skattesats på 25 procent. Detta gäller under förutsättningen att företaget är onoterat, vilket torde vara fallet för en majoritet av fåmansföretag, och att företaget eller ett dotterföretag till detta inte äger andelar som motsvarar tio procent eller mer av röst- eller kapitalandelarna i ett svenskt marknadsnoterat aktiebolag. Är inte dessa förutsättningar uppfyllda gäller

inte beskattas utdelningen som vanlig kapitalinkomst med en skattesats på 30 procent enligt 65 kap. 7 § IL.

### 3.3.2 Lön till delägare

Som framgått av kap. 3.2. föreligger det ett tvåpartsförhållande mellan aktiebolag och dess delägare. Således kan en delägare i ett aktiebolag samtidigt vara anställd av samma företag. Härav finns det i och med ett dualt skattesystem likt Sveriges möjlighet för den fysiska delägaren att tillgodogöra sig kapital dels genom utdelning dels löpande i form av lön.

För att få tillgodogöra sig lön från aktiebolaget förutsätts att delägaren är aktiv i viss mån. Vidare har en ersättning som överstiger vad som är att anses utgöra marknadsmässig lön ansetts utgöra en förtäckt vinstutdelning, varpå både företaget och mottagaren beskattas därefter.<sup>103</sup> I praxis har det av företagsledare emellertid godtagits näst intill obegränsat stora löneutbetalningar, utan att en förtäckt vinstutdelning ska anses ligga för handen.<sup>104</sup>

När det föreligger ett anställningsförhållande mellan delägare och företaget är företaget vidare skyldig enligt 2 kap. 4 § SAL (socialavgiftslagen 2000:980) att erlægga arbetsgivaravgifter under förutsättningen att den anställda är född efter år 1937. Arbetsgivaravgiften varierar i storlek beroende på när den anställdes ålder, och kan variera från 10,21 procent upp till 31,42 procent av lönebeloppet. Härvidlag aktualiseras efter löneutbetalning även inkomstbeskattning av den anställda där inkomsten kan bli föremål för både kommunalskatt (genomsnitt 32,24 procent i Sverige år 2022)<sup>105</sup>, samt statlig inkomstskatt (20 procent) i det fall mottagares förvärvsinkomster överstiger skiktgränsen (540 700 kr år 2022

---

<sup>103</sup> Tjernberg (2018), I, s. 37.

<sup>104</sup> Se t.ex. RÅ 1971 ref. 20 I och II

<sup>105</sup> <https://www.scb.se/hitta-statistik/statistik-efter-amne/offentlig-ekonomi/finanser-for-den-kommunala-sektorn/kommunalskatterna/pong/statistiknyhet/kommunalskatterna-2022/>

enligt 1 § Förordning [2021:1146] om skiktgräns för statlig inkomstskatt för beskattningsåret 2022).

Utifrån ovan redogörelse är det tydligt att det i de flesta fallen går att uppnå en mycket mindre skattekostnad genom att delägaren istället för att ta lön tillskansar sig medel genom utdelning. Det finns emellertid några skäl till varför det ändå kan anses eftersträvansvärt att viss ersättning ges i form av lön.<sup>106</sup> Bolaget måste förvisso förutom lönesumman även erlagga sociala avgifter. Dessa kostnader, både lönen och avgifterna, är emellertid avdragsgilla för företaget, till skillnad från vad som gäller för utdelning.<sup>107</sup> Vidare kan det av andra anledningar för den enskilde fysiska personen anses föreligga ett mervärde i att få löpande kapital i form av lön, istället för att utbetalning begränsas till enstaka utdelningstillfällen. Utöver detta kan det för den enskilda även anses förmånligt att ta en anställning i det egna aktiebolaget, för att på så vis även se till att pensionskostnader erläggs av företaget, vilket även detta blir en för företaget avdragsgill kostnad.

### 3.4 Periodiseringsfond

Avsättning till periodiseringsfond utgör en skattemässig disposition för bland annat aktiebolag. Reglerna möjliggör en så kallad obeskattad reserv för företag. Syftet med införandet kan anses utgöras av ett antal olika motiv. Framförallt innebär bestämmelserna om periodiseringsfond en möjlighet till förlustutjämning bakåt i tiden.<sup>108</sup> Genom en avsättning av överskott ett år minskas det årets skattemässiga kostnad, och kan vid ett senare år genom återföring minska det senare årets eventuella förlust. Härigenom undviker företaget att bli fullt beskattade på ett uppstått överskott som istället används för att kvittas mot en senare förlust.

Härutöver förstärker reglerna företagets likviditet något, då reglerna innebär att det avsatta kapitalet förblir obeskattat, medans det utan en avsättning

---

<sup>106</sup> Förutom för att uppnå gränsen för att kunna tillgodogöra sig lönebaserat utrymme, se kap. 3.3.1.

<sup>107</sup> Tjernberg (2018), I, s. 36.

<sup>108</sup> Tjernberg (2004) s. 77.

hade aktualiserats full inkomstskatt på beloppet.<sup>109</sup>

Vidare medför periodiseringsfonden en viss konsolideringseffekt. Det belopp som avsätts blir kvar i företaget, och innebär att en ökning av företagets egna kapital och utdelningsutrymme minskar i motsvarande mån.<sup>110</sup>

### **3.4.1 Avsättning**

Reglerna om avsättning till periodiseringsfond återfinns i 30 kap. IL. Enligt 30 kap. 1 § IL får avdrag inte göras av privatbostadsföretag eller investmentföretag. För juridiska personer finns en beloppsgräns i 30 kap. 5 § IL som stadgar att en avsättning får högst motsvara 25 procent av företagets överskott före avdraget. Vidare ska sedan år 2005 för juridiska personer det vid avsättning till periodiseringsfond tas upp en schablonintäkt till beskattning enligt 30 kap. 6 a § IL. Schablonintäkten som ska tas upp utgörs av summan av företagets totala avsättningar till periodiseringsfond vid det aktuella beskattningsårets ingång multipliceras med statslåneräntan (dock lägst 0,5 procent). Av 30 kap. 3 § IL framgår att när en skattemässig avsättning har gjorts ska en motsvarande avsättning göras i bolagets bokföring. Varje års avsättning ska därefter bilda en egen fond i företaget, 30 kap. 4 § IL.

### **3.4.2 Återföring**

Som utgångspunkt gäller enligt 30 kap. 7 § IL att det avsatta beloppet senast ska återföras det sjätte året efter det beskattnings år då avsättningen gjordes. Av samma paragraf följer att om ett företag har gjort avsättningar flera år ska fonderna återföras i kronologisk ordning, där den tidigaste avsättningen återförs först.

I 30 kap. 8 § IL återges de fall då ett företag behöver återföra en avsättning, även om den ordinarie tidsfristen inte löpt ut. Till dessa situationer hör bland annat om företaget försätts i konkurs eller träder i likvidation, samt om skattskyldigheten upphör. Vidare återges att ett företag ska återföra sina

---

<sup>109</sup> Ibid. s. 77.

<sup>110</sup> Lodin m.fl. (2021), II, s. 331.

avdrag om det upphör att bedriva näringsverksamhet. I ett aktiebolag anses emellertid all inkomst är hänförlig till näringsverksamheten, varpå det alltid ska anses bedriva en och samma näringsverksamhet. Således utgör denna punkt inget skäl för att återföring behöver ske avseende aktiebolag.<sup>111</sup>

---

<sup>111</sup> Linders, Ann, Inkomstskattelag (1999:1229) 30 kap. 8 § 1 st. 1 p., JUNO.

# 4. Beskattning av enskilda näringsidkare

## 4.1 Enskild näringsverksamhet

Till skillnad från både aktiebolag och handelsbolag så utgör en enskild näringsidkare inte en juridisk person, istället anses näringsverksamheten bedrivas av den fysiska personen själv. För att utgöra näringsverksamhet behöver det enligt 13 kap. 1 § IL röra sig om en eller flera förvärvsverksamheter som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. En särskild utmaning för regelverket avseende beskattningen av enskilda näringsidkare blir således att reglerna behöver ta hänsyn till att personen för olika intäkter kan beskattas i alla tre inkomstslag, tjänst, kapital och näringsverksamhet. Företagsformen är vanligast bland mindre företagare, samt företag som bedriver skogsbruk och företag aktiva inom fastighetsbranschen.<sup>112</sup>

Som utgångspunkt gäller att inkomster som är hänförliga till företaget i inkomstslaget näringsverksamhet, och blir föremål för både kommunalskatt (genomsnitt 32,24 procent i Sverige år 2022<sup>113</sup>), samt statlig inkomstskatt (20 procent) i det fall mottagares förvärvsinkomster överstiger skiktgränsen (540 700 kr år 2022 enligt 1 § Förordning [2021:1146] om skiktgräns för statlig inkomstskatt för beskattningsåret 2022). Vad som utgör beskattningsbar inkomst följer i huvudsak de regler som gäller för andra företagsformer.<sup>114</sup> Då den enskilda näringsverksamheten inte utgör en egen juridisk person kan den enskilda näringsidkaren inte vara anställd i näringsverksamheten, då anställning hade förutsatt ett formellt tvåpartsförhållande. Således beskattas inkomst från verksamheten inte i

---

<sup>112</sup> Lodin m.fl. (2021), II, s. 423.

<sup>113</sup> <https://www.scb.se/hitta-statistik/statistik-efter-amne/offentlig-ekonomi/finanser-for-den-kommunala-sektorn/kommunalskatterna/pong/statistiknyhet/kommunalskatterna-2022/>

<sup>114</sup> Jfr. kap. 15 IL.

inkomstslaget tjänst, och värdet av den enskilda näringsidkarens arbetsinsats kan inte dras av som kostnad för verksamheten.<sup>115</sup>

Det finns emellertid vissa undantag från att beskattningen sker i inkomstslaget näringsverksamhet. Även om inkomster och utgifter avseende näringsfastigheter är hänförliga till näringsverksamheten så ska kapitalvinster och -förluster enligt 13 kap. 6 § IL inte beskattas som en del av näringsverksamheten, utan anses hänförliga till inkomstslaget kapital. Likaså kan en privatbostadsfastighet aldrig anses ingå i verksamheten. Om den till övervägande del används i näringsverksamheten ska emellertid fastigheten omklassificeras till att utgöra en näringsfastighet.<sup>116</sup> Om det anses utgöra en privatbostadsfastighet finns det vissa möjligheter för den enskilda näringsidkaren att medges avdrag för kostnaden för bostaden enligt 16 kap. 34 § IL.

Vidare har i praxis fastslagits att handel med värdepapper inte kan anses utgöra näringsverksamhet, förutom i det fall det görs åt utomstående kunder som en del av verksamheten.<sup>117</sup> Således beskattas näringsidkarens handel med värdepapper för egen räkning alltid i inkomstslaget kapital.

Även om den fysiska personen inte kan vara anställd i näringsverksamheten erläggs sociala avgifter. Härvidlag görs i regelverket en skillnad mellan aktiva och passiva näringsverksamheter. En näringsverksamhet anses vara aktiv när näringsidkaren själv har arbetat i verksamheten. Vidare stipuleras att den ska ha arbetat i verksamheten i inte oväsentlig omfattning, 2 kap. 23 § IL. För att detta ska anses uppfyllt torde näringsidkaren arbetat motsvarande minst en tredjedel av normal arbetstid. Kravet är emellertid inte absolut, och vid klassificering av verksamheten tas de enskilda omständigheterna i beaktning.<sup>118</sup> Om verksamheten i huvudsak utgörs av näringsidkarens egen verksamhet, exempelvis konsultverksamhet eller som hantverkare, ska näringsverksamheten alltid anses aktiv. Om näringsverksamheten utgörs av innehav, exempelvis fastigheter, behövs en

---

<sup>115</sup> Lodin m.fl. (2021), II, s. 424.

<sup>116</sup> Ibid. s. 425.

<sup>117</sup> Jfr. RÅ81 1:4 och HFD 2012 not. 57.

<sup>118</sup> Prop. 1989/90:110, s. 646.

större arbetsinsats från näringsidkaren för att verksamheten ska anses aktiv.<sup>119</sup> Passiv näringsverksamhet definieras i 2 kap. 23 § IL negativt, som all näringsverksamhet som inte är aktiv.

I en aktiv näringsverksamhet erläggs sociala avgifter genom egenavgifter enligt 3 kap. 3 § SAL. Full egenavgift år 2022 uppgår till 28,97 procent. Beroende på när näringsidkaren är född betalas olika andelar av egenavgiften, och varierar från full egenavgift till att ingen egenavgift ska erläggas.<sup>120</sup> Näringsidkaren ska härvidlag göra ett schablonavdrag för dessa egenavgifter enligt 16 kap. 29 § IL, vars storlek varierar beroende på hur stor egenavgiften är. I aktiva enskilda näringsverksamheter får näringsidkaren innan beräkning av egenavgiften göra pensionssparavdrag för avsättning till pensionsförsäkringspremie och avsättning för eget pensionssparande.<sup>121</sup> Pensionskostnader är förvisso avdragsgilla, men är föremål för särskild löneskatt på 24,26 procent enligt 3 § Lag (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader. Det följer av 2 § Lag (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster att det i en passiv näringsverksamhet inte erläggs några egenavgifter, istället erläggs en särskild löneskatt motsvarande 24,26 procent. I passiva näringsverksamheter görs ett schablonavdrag på 20 procent för den särskilda löneskatten enligt 16 kap. 30 § IL. För passiva näringsverksamheter ges inte möjligheter till pensionssparavdrag motsvarande dem som ges aktiva näringsverksamheter.

## **4.2 Skattemässiga dispositioner**

### **4.2.1 Positiv räntefördelning**

Som ovan redogjort beskattas som utgångspunkt intäkter hänförliga till den enskilda näringsverksamheten i inkomstslaget näringsverksamhet progressivt upp till 60 procent. I och med detta, och de möjligheter som finns för delägare i fåmansföretag att tillgodogöra sig intäkter i

---

<sup>119</sup> Ibid. s. 454.

<sup>120</sup> Se 3 kap. 13 § IL och Lag (1994:1920) om allmän löneavgift.

<sup>121</sup> Antonson m.fl. (2019) s. 264.



inkomstslaget kapital, beskattat till 30 procent eller ännu lägre ansågs det i och med 1990-talets reform föreligga ett behov av att möjliggöra en likvärdig uppdelning av beskattningen i arbets- och kapitalinkomster.<sup>122</sup> Detta framstår som särskilt rimligt med beaktande av att även enskilda näringsidkare ofta investerat mycket kapital i sina verksamheter, som utan en sådan uppdelning hade blivit betydligt hårdare beskattat än likande kapitalinvesteringar i alternativa företagsformer.

Med bakgrund härav finns det regler som ämnar att uppnå en rättvis uppdelning. Detta benämns i lagstiftningen som *positiv räntefördelning*. Vid positiv räntefördelning ges möjligheten till näringsidkaren, såväl aktiva som passiva, att enligt 33 kap. 2 § IL skifta en del av näringsverksamhetens resultat till att beskattas i inkomstslaget kapital. Som framgår av 33 kap. 6 § IL är detta en frivillig skattemässig disposition för den enskilda näringsidkaren. I 33 kap. 4 § IL stipuleras att för att nyttja positiv räntefördelning behöver det finnas ett positivt kapitalunderlag vid utgången av föregående beskattningsår, minst uppgående till 50 001 kr. Kapitalunderlaget, som beräknas enligt 33 kap. 8-18 §§ IL, utgörs i stort av näringsverksamhetens egna kapital minus skulder och med vissa justeringar. Kapitalunderlaget multipliceras enligt 33 kap. 3 § IL med SLR vid utgången av november året närmste före det kalenderår under vilket beskattningsåret gått ut ökat med sex procent. Produkten av detta får dras av i inkomstslaget näringsverksamhet, och motsvarande belopp tas upp i inkomstslaget kapital. Avdrag får högst göras med ett belopp som motsvarar ett för näringsverksamheten justerat resultat, 33 kap. 5 § IL. Det justerade resultatet avser resultatet innan medräkning av ersättning för sjukpenning, kostnad för eget pensionssparande, egenavgifter, avsättning respektive återföring av periodiseringsfond och expansionsfond. Som ovan nämnt är positiv räntefördelning frivilligt. Om möjligheten inte nyttjas, eller om endast en del av det tillåtna beloppet räntefördelas, följer

---

<sup>122</sup> Ibid. s. 519.

det av 33 kap. 7 § IL att resterade del kan sparas, och utgör ett separat fördelningsbelopp som kan användas av näringsidkaren senare år.

#### **4.2.2 Negativ räntefördelning**

Negativ räntefördelning har som namnet avslöjar motsatt verkan i förhållande till den positiva räntefördelningen. För att undvika att den enskilda näringsidkaren drar av allt för stora privata utgifter och räntor i näringsverksamheten syftar reglerna till att i vissa fall flytta ett schablonmässigt beräknat belopp från inkomstslaget kapital till inkomstslaget näringsverksamhet, se 33 kap. 2 § 2 st. IL. Beloppet som räntefördelas beräknas enligt 33 kap. 3 § 2 st. IL genom att det negativa kapitalunderlaget multipliceras med SLR vid utgången av november året närmste före det kalenderår under vilket beskattningsåret gått ut ökat med en procent. Negativ räntefördelning ska göras i det fall näringsverksamheten har ett större negativt kapitalunderlag än 50 001 kr, enligt 33 kap. 4 § IL. Negativ räntefördelning är till skillnad från den positiva räntefördelningen inte frivillig, utan utgör en tvingande bestämmelse.

#### **4.2.3 Periodiseringsfond**

Mycket av vad som gäller enskilda näringsidkares avsättningar till periodiseringsfond är det samma som gäller för aktiebolag, vilket ovan har redogjorts för i kap. 3.4, med några signifikanta skillnader avseende själva avsättningen. Utöver nedan redogjorda skillnader är reglerna och möjligheterna de samma för de olika företagsformerna. Likaså kan möjligheten till nyttjandet av periodiseringsfond sägas fylla tre funktioner för aktiebolaget såväl som för den enskilda näringsverksamheten; möjlighet till resultatutjämning bakåt i tiden, stärkande av verksamhetens likviditet, samt bidragande till en viss konsolideringseffekt.

En av de väsentliga skillnaderna mellan den skattemässiga dispositionen för aktiebolag och enskilda näringsidkare är att det av enskilda näringsidkaren inte tas upp någon schablonintäkt enligt 30 kap. 6 a § IL. Inte heller

villkoras avdraget av att motsvarande avsättning görs i verksamhetens bokföring enligt 30 kap. 3 § IL.

Ytterligare en skillnad är hur stor avsättning till periodiseringsfond som får göras. Som framgår av 30 kap. 6 § IL får enskilda näringsidkare högst göra en avsättning som motsvarar 30 procent av näringsverksamhetens resultat med vissa justeringar. Det justerade resultat utgörs av resultatet före avdrag för avsättning till periodiseringsfond, ökat med avdrag för egenavgifter, pensionskostnader, samt för avsättning till expansionsfond, minskat med sjukersättning, återfört avdrag för egenavgifter samt återfört avdrag för avsättning till expansionsfond.

Enligt 30 kap. 9 § IL behöver en enskild näringsidkare endast återföra sina avsättningar även om tidsfristen på sex år inte löpt ut om denna slutar bedriva näringsverksamhet, näringsverksamhetens skattskyldighet upphör, den inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal med stat utanför EES eller om näringsidkaren försätts i konkurs.

#### **4.2.4 Expansionsfond**

En särskild skattemässig disposition för enskilda näringsidkare är möjligheten till avsättning till expansionsfond. Denna möjlighet har införts i syfte att möjliggöra expansion med enkelbeskattade medel på motsvarande villkor som gäller för aktiebolag.<sup>123</sup> Ett aktiebolag som håller kvar vinstmedel beskattas endast med bolagsskattesats på 20,6 procent.<sup>124</sup> Således ges en möjlighet att skattebilligt använda avkastning för att expandera verksamheten framåt. Expansionsfonden kan även användas till förlustutjämning, om tidigare avsättningar återförs till beskattning ett år då näringsverksamheten gått med förlust.<sup>125</sup>

Enligt 34 kap. 2 § IL medges enskilda näringsidkare avdrag för det belopp som avsätts till expansionsfond. Istället ska det avsatta beloppet beskattas med en särskild expansionsfondskatt. Denna skatt utgör 20,6 procent av den

---

<sup>123</sup> Ibid. s. 563.

<sup>124</sup> Se kap. 3.2.

<sup>125</sup> Antonson m.fl. (2019) s. 563.

totala avsättningen, se 65 kap. 8 § IL. När återföring från expansionsfonden sker medges den enskilda näringsidkaren ett avdrag, motsvarande 20,6 procent av det återförda beloppet, som avräknas från dess slutliga skatt. Det finns igen tidsgräns för när avsättningarna återförs, till skillnad från avsättningar till periodiseringsfond. Avsättningar till expansionsfond ska emellertid enligt 34 kap. 16 § IL återföras om den enskilda näringsidkaren upphör att bedriva näringsverksamheten, dennas skattskyldighet upphör, den inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal med stat utanför EES, näringsidkaren är begränsat skattskyldig och dör under beskattningsåret, eller om näringsidkaren försätts i konkurs.

Det finns härutöver i 34 kap. 4 § IL regler som stipulerar hur stort belopp som får avsättas till expansionsfond. En avsättning får inte vara större än näringsverksamhetens resultat före avdrag för egenavgifter och pensionskostnader samt tillgodoräknande av ersättning i form av sjukpenning och återföring av avdrag för egenavgifter, se 34 kap. 5 § IL. Näringsidkarens totala avsättningar till expansionsfond får heller inte överstiga 125,94 procent av kapitalunderlaget för expansionsfond. Kapitalunderlaget är det samma som gäller för räntefördelning med skillnaden att kapitalunderlaget för expansionsfond beräknas utifrån förhållandena vid beskattningsårets utgång istället för vid dess ingång.<sup>126</sup>

---

<sup>126</sup> Se kap. 4.2.1.

# 5. Förändringsförslag

## 5.1 2014 års förslag

Den 15 november 2012 tillsattes av regeringen justitierådet Anita Saldén Enérus som särskild utredare med uppgiften att utreda skattereglerna för enskilda näringsidkare och fysiska delägare i handelsbolag, samt föreslå möjliga förenklingar och effektiviseringar i regleringen.<sup>127</sup> Förutom justieråd Saldén Enérus förordnades ett flertal experter som var del av utredningsarbetet.<sup>128</sup> Enligt utredningens direktiv gavs särskild hänsyn till de skattemässiga dispositioner som är särskiljande för enskilda näringsidkare och fysiska delägare i handelsbolag; räntefördelning och expansionsfond.<sup>129</sup> Direktiven var i övrigt relativt vida, där den särskilda utredaren gavs stort utrymme att själv avväga vilka förändringar som ansågs nödvändiga.<sup>130</sup> Det öppnades även upp för att föreslå ändringar i regler avseende bokföring och redovisning om detta innebar nödvändig förenkling för den enskilda näringsidkaren. I direktivet påtalas emellertid att samtliga förslag som framställs ska beakta principen om neutralitet mellan företagsformer så långt som möjligt.<sup>131</sup> Någon vidare konkretisering av principen och ledning för eventuella avvägningar mellan förenklingar å ena sidan och neutralitet å andra sidan gavs emellertid inte i direktivet.

Nedan redogörs för de väsentliga ändringar av skattemässiga dispositioner för enskilda näringsidkare som föreslogs. Utredningen innehåller härutöver diskussion om potentiella ändringar i skatteförfarandet från offentlighetens sida.<sup>132</sup> För att undersöka vilka konkreta ändringar som utredningens förslag innebär avseende neutraliteten mellan fåmansföretag och enskilda näringsidkare har det emellertid ansetts vara av särskild vikt att redogöra för

---

<sup>127</sup> SOU 2014:68 s. 1.

<sup>128</sup> Ibid. s. 69.

<sup>129</sup> Dir. 2012:116 s. 8.

<sup>130</sup> Dir. 2012:116 s. 10.

<sup>131</sup> Dir. 2012:116 s. 10.

<sup>132</sup> Jfr. SOU 2014:68 s. 211-222.

två aspekter av de föreslagna ändringarna; införandet av företagsfond samt ändringar avseende räntefördelning.

## 5.1.1 Innehåll

### 5.1.1.1 Företagsfond

Ett av huvudförslagen i utredningen var att ersätta flera av de tidigare möjligheterna till avsättning till särskilda fonder med en ny särskild företagsfond.<sup>133</sup> Bland de fonder som föreslogs ersättas med företagsfonden var både expansionsfond samt periodiseringsfond, men företagsfonden föreslogs även ersätta reglerna gällande skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto.<sup>134</sup> Som skäl till detta framförs i utredningen att det för den enskilda näringsidkaren medför svårigheter att de nuvarande möjligheterna till att nyttja olika avsättningsfonder är uppdelade i flera olika fonder, där var och en har sina särskilda regler. Således föreslogs företagsfonden fånga alla de ovan nämnda fondernas särskilda syften, och på så sätt medföra ett mer enhetligt och tillgängligt regelverk för den enskilda näringsidkaren.<sup>135</sup> Som utgångspunkt för hur denna nya avsättningsmöjlighet skulle fungera lyfts gällande regelverk avseende expansionsfond.<sup>136</sup>

Avsättningar till företagsfonden föreslogs begränsas till att högst få göras med 40 procent av näringsverksamhetens fördelningsbara inkomst, med vissa undantag i det fall näringsverksamheten drabbats av skogsskador som lett till förtida avverkning av skog.<sup>137</sup> Utredningen fann det nödvändigt att möjliggöra en högre avsättning än 30 procent som idag gäller för periodiseringsfond, då företagsfonden var ämnad att ersätta ytterligare avsättningsmöjligheter.<sup>138</sup> Vidare ansågs vissa särskilda möjligheter till avsättning vid skogsskada nödvändiga, för att företagsfonden på ett

---

<sup>133</sup> Ibid. s. 144.

<sup>134</sup> Ibid. s. 144.

<sup>135</sup> Ibid. s. 144.

<sup>136</sup> Ibid. s. 145.

<sup>137</sup> Ibid. s. 149.

<sup>138</sup> Ibid. s. 150.

tillfredsställande sätt skulle ge motsvarande skydd som ges genom dagens skogsskadekonto.<sup>139</sup>

Vidare föreslogs att näringsverksamhetens företagsfond totalt högst skulle få uppgå till näringsverksamhetens kapitalunderlag.<sup>140</sup> Ytterligare en väsentlig förenkling som utredningen presenterade var att föreslå att det införs regler om ett gemensamt kapitalunderlag, som gäller både vid avsättning till företagsfond och räntefördelning<sup>141</sup>. Reglerna som föreslogs utgick från de regler som gäller för kapitalunderlaget för räntefördelning, med några förenklingar avseende de justeringar som görs av verksamhetens tillgångar minus dess skulder.<sup>142</sup>

Vid avsättning till företagsfond föreslogs det att ingen beskattning ska ske motsvarande nuvarande expansionsfondskatt. Anledningen till detta framhölls i utredningen som en strävan efter förenkling i jämförelse med nuvarande reglering, med mer lättillgängliga regler.<sup>143</sup> Det föreslogs emellertid en räntebeläggning av företagsfonden, motsvarande 72 procent av SLR.<sup>144</sup> Räntebeläggning ansågs nödvändigt för att dels motverka missbrukandet av företagsfonden som en ”sparbössa”, men ansågs även bidra till en upprätthållen neutralitet mellan de enskilda näringsidkarnas företagsfond och aktiebolagens periodiseringsfond.<sup>145</sup>

I likhet med expansionsfonden ansåg utredningen inte att en avsättning till företagsfond torde tidsbegränsas.<sup>146</sup> Bland de fonder som företagsfonden föreslogs ersätta är det stor variation mellan hur länge en avsättning får göras innan återföring, där vissa (bland annat periodiseringsfond) ska återföras inom sex år medans andra saknar tidsbegränsning. Att då införa en generell tidsmässig begräsning ansågs misslyckas med att ersätta de fonderna med möjlighet till längre avsättningar utan att begränsa deras

---

<sup>139</sup> Ibid. s. 150.

<sup>140</sup> Ibid. s. 144.

<sup>141</sup> Ibid. s. 137.

<sup>142</sup> Ibid. s. 137.

<sup>143</sup> Ibid. s. 146.

<sup>144</sup> Ibid. s. 147.

<sup>145</sup> Ibid. s. 148.

<sup>146</sup> Ibid. s. 145.

förtjänster för den enskilda näringsidkaren.<sup>147</sup> Dagens regler som stipulerar de förutsättningar som tvingar till direkt återförande av expansionsfond ansågs emellertid fortsatt nödvändiga att även tillämpa för företagsfond.<sup>148</sup>

### 5.1.1.2 Förändringar avseende räntefördelning

I utredningen föreslogs omfattande ändringar avseende den enskilda näringsidkarens möjligheter till räntefördelning. Gällande möjligheter till positiv räntefördelning ansågs med fördel ersättas med ett system där näringsidkaren kan välja mellan två modeller, förenklad och fullständig räntefördelning.<sup>149</sup> Båda modellerna förslogs vara frivilliga dispositioner i likhet med gällande regler för positiv räntefördelning. Vidare förslogs ändringarna inte påverka vilka enskilda näringsidkare som har rätt att räntefördela.<sup>150</sup> Ytterligare en gemensam utgångspunkt för de båda modellerna var att de inte ska ha någon begränsning avseende kapitalunderlagets storlek, till skillnad från dagens tillämpningsgräns för positiv räntefördelning, se 33 kap. 4 § IL.<sup>151</sup>

Reglerna för fullständig räntefördelning föreslogs i övrigt stort sett utgöras av de samma som idag gäller för positiv räntefördelning. Produkten av kapitalunderlaget, samma som föreslogs gälla för företagsfond, skulle multiplicerat med en schablonmässig procentsats utgöra det belopp som fick dras av i inkomstslaget näringsverksamhet för att istället tas upp i inkomstslaget kapital.<sup>152</sup> Den schablonmässiga procentsatsen, räntenivån, föreslogs emellertid sänkt från SLR ökad med sex procentenheter till att istället utgöras av SLR ökad med 4,8 procentenheter. Tidpunkten för beräkning av SLR förutsattes vara den samma, utgången av november året före beskattningsåret.<sup>153</sup>

---

<sup>147</sup> Ibid. s. 146.

<sup>148</sup> Ibid. s. 146.

<sup>149</sup> Ibid. s. 160.

<sup>150</sup> Ibid. s. 167-168.

<sup>151</sup> Ibid. s. 164.

<sup>152</sup> Ibid. s. 171.

<sup>153</sup> Ibid. s. 171.



Vid fullständig räntefördelning skulle det högst få göras med ett belopp som motsvarande näringsverksamhetens fördelningsbara inkomst. Om det under samma år gjorts avsättning till företagsfond föreslogs detta i motsvarande mån minska den fördelningsbara inkomsten.<sup>154</sup> Vid tillämpning av fullständig räntefördelning föreslogs att gällande regler om möjlighet att spara fördelningsbelopp till senare år skulle ges fortsatt tillämpning.<sup>155</sup>

Reglerna för förenklad räntefördelning var helt nya i förhållande till idag gällande rätt. En stor skillnad i förhållande till reglerna som föreslogs för fullständig räntefördelning var att det inte skulle behövas beräknas något kapitalunderlag för att genomföra förenklad räntefördelning.<sup>156</sup> Istället sattes ett gränsbelopp för räntefördelningsbeloppet på hälften av IBB.<sup>157</sup> Vidare ställdes som enda krav för att få nyttja förenklad räntefördelning att näringsverksamhetens egna kapital inte är negativt.<sup>158</sup> Det diskuterades i utredningen huruvida några justeringar torde göras vid bedömning om det egna kapitalet är negativt, men ansågs av förenklingsskäl inte vara motiverat.<sup>159</sup>

Det ansågs inte motiverat att ge näringsverksamheter som väljer att använda sig av den förenklade modellen samma möjligheter till att spara fördelningsbelopp som idag ges vid positiv räntefördelning, eller vid den förslagna fullständiga räntefördelningen.<sup>160</sup> De som valde den förenklade modellen skulle inte heller ha möjlighet att nyttja möjligheten till avsättning till företagsfond.<sup>161</sup> Detta motiverades dels av generella förenklingsskäl i den enskilda näringsidkarens deklarationsförfarande, men även då ett av skälen till införandet av den förenklade modellen var att den inte förutsatte en beräkning av verksamhetens kapitalunderlag, vilket emellertid hade varit nödvändigt för att nyttja företagsfond.<sup>162</sup>

---

<sup>154</sup> Ibid. s. 168.

<sup>155</sup> Ibid. s. 170.

<sup>156</sup> Ibid. s. 161.

<sup>157</sup> Ibid. s. 163.

<sup>158</sup> Ibid. s. 162.

<sup>159</sup> Ibid. s. 163.

<sup>160</sup> Ibid. s. 169.

<sup>161</sup> Ibid. s. 151.

<sup>162</sup> Ibid. s. 144.

I utredningen förslogs samtliga regler rörande negativ räntefördelning slopade. Istället för att säkerställa att privata räntor och lån tas upp i näringsverksamheten framhölls i utredningen att detta med fördel görs genom en preciserad skattemässig reglering av vilka skulder som tillhör näringsverksamheten respektive privatpersonen.<sup>163</sup> Detta ansågs medföra en avsevärd förenkling för enskilda näringsidkare, då något kapitalunderlag inte behöver beräknas för att se huruvida de tvingande reglerna om negativ räntefördelning är tillämpliga för verksamheten. Genom att precisera vad som ska tillskrivas företaget respektive personen ansågs det försvåra för den enskilda näringsidkaren att avsiktligt eller av misstag hänföra skulder och utgifter till fel sektor.<sup>164</sup>

### **5.1.2 Inverkan på neutraliteten**

Utifrån ovan redogjorda förslag kan intressanta aspekter med varierade inverkan på neutraliteten mellan enskilda näringsverksamheter och fåmansföretag lyftas fram. Vid en övergång från expansionsfond och periodiseringsfond till endast en avsättningsmöjlighet, företagsfond, torde det kunna konstateras en betydlig förändring i företagsformernas regellikformighet. Periodiseringsfonder infördes med syftet att i största möjliga mån ge likvärdiga möjligheter till avsättning för flera olika företagsformer. Som ovan redogjorts finns det emellertid några regler avseende avsättning till periodiseringsfond som skiljer företagsformerna åt, bland annat hur stor avsättning som får göras och huruvida någon schablonintäkt tas upp.<sup>165</sup>

Möjlighet till avsättning till expansionsfond är förvisso inget som kan nyttjas av fåmansföretag, men det är en skattemässig disposition som infördes i syfte att ge enskilda näringsverksamheter motsvarande möjligheter till att expandera verksamheten med lågbeskattade medel likt de möjligheter som fanns för aktiebolag.<sup>166</sup>

---

<sup>163</sup> Ibid. s. 156.

<sup>164</sup> Ibid. s. 156.

<sup>165</sup> Jfr. kap. 3.4 och kap. 4.2.3.

<sup>166</sup> Se kap. 4.2.4.

Genom att slå ihop flera av dessa dispositioner, i syfte att förenkla regelverket, finns det på så sätt inte någon direktkorrelation mellan den enskilda dispositionen och vad den ämnar att motsvara. Detta är även något som påtalas i utredningen, både vad avser huruvida företagsfonden ska beskattas motsvarande bolagsskatten eller i vilken grad avsättning till företagsfond torde räntebeläggas.<sup>167</sup> Att dessa avvikelser görs motiverades i första hand av förenklingskäl, där dessa ansågs väga tyngre än en strävan efter regellikformighet.<sup>168</sup> Istället slås flera fonder med olika syften ihop, med fokus på att den slutliga skatteeffekten som uppnås på ett schablonmässigt sätt motsvarar de effekter som totalt sett kan uppnås genom befintliga avsättningsmöjligheter på ett förenklat vis. Detta behöver inte med nödvändighet medföra en minskad makroneutralitet, beroende på hur väl reglerna lyckas medför en slutlig skattemässig situation likvärdig den som råder idag, med nuvarande skattemässiga dispositioner.

Att införa två typer av räntefördelning, fullständig och förenklad, är i och för sig något som hade haft stor praktisk inverkan på beskattningen av enskilda näringsidkare. Vidare hade det sannolikt inneburit en avsevärt förändrad situation för många mindre enskilda näringsidkare som genom dessa ändringar inte hade behövt fastställa något kapitalunderlag. Ur neutralitetsperspektiv bör förslagen emellertid inte betraktas som något väsentligt som sätter förhållandet mellan företagsformerna ur balans. Förslaget om förenklad räntefördelning torde kunde liknas med de möjligheter som idag finns för fåmansföretag att genom den förenklade metoden fastställa ett schablonmässigt gränsbelopp.<sup>169</sup> Båda regleringarna syftar i första hand till att möjliggöra ett praktiskt lättillgängligt alternativ till de företagare som bedömer sig gynnas av detta. Således kan det argumenteras för att införandet av förslaget kan medföra en större regellikformighet mellan företagsformerna.

Vidare torde avskaffandet av de beloppsgränser som idag finns i 33 kap. 4 §

---

<sup>167</sup> SOU 2014:68 s. 146-148.

<sup>168</sup> Ibid. s. 148.

<sup>169</sup> Jfr. kap. 3.3.1.

IL, avseende krav på kapitalunderlagets minsta storlek för att få nyttja positiv räntefördelning, främja neutraliteten mellan företagsformerna. Att räntefördela syftar som utgångspunkt att ge en uppdelning mellan inkomst av näringsverksamhet och inkomst av kapital, motsvarande den som kan uppnås hos delägare i fåmansföretag.<sup>170</sup> Härav finns det av neutralitetsskäl ingen anledning till att begränsa dessa regler till att endast tillämpas på de företagare vars kapitalunderlag överstiger ett visst belopp. Beloppsgränserna har i första hand införts av effektivitetsskäl, och för att undvika betungande arbete i de fall då det rör sig om mindre eller oväsentliga belopp.<sup>171</sup> Avskaffandet torde således i första hand kunna ifrågasättas utifrån denna grund, som motiverade deras införande, snarare än av neutralitetsskäl.

Förslaget att slopa negativ räntefördelning torde inte medföra någon avsevärd effekt på neutraliteten mellan enskilda näringsidkare och fåmansföretag. Någon tvingande skattemässig disposition som avser att korrigera en eventuellt felaktigt upptagen skuld eller ränta finns inte för aktiebolag, bland annat då det i många fall är betydligt enklare att konstatera om en ränta är hänförlig till bolaget eller delägaren, då dessa utgör två separata personer. Genom precisering av vilka skulder och räntor som hänför sig till näringsverksamheten torde genereras ett system där det blir svårare att felaktigt ta upp privata skulder och räntor. Således torde även den negativa räntefördelningens primära syfte vara möjligt att uppnås även med detta alternativa förslag.

## 5.2 2020 års förslag

Ytterligare en utredning tillsattes av regeringen den 19 december 2019, även denna med syfte att se över skattereglerna för enskilda näringsidkare. Som särskild utredare tillsattes Christina Eng, ordförande i Skatterättsnämndens avdelning för direkt skatt.<sup>172</sup> I utredningen deltog härutöver ett flertal

---

<sup>170</sup> Jfr. kap. 4.2.1.

<sup>171</sup> SOU 2014:68 s. 75.

<sup>172</sup> SOU 2020:50 s. 1.

skatteexperter.<sup>173</sup> I direktivet som föregick utredningen påtalades särskilt vikten av skatteregler som underlättar egenföretagande, som skulle främjas genom ändringar som medför enkla och tydliga regler.<sup>174</sup> Samtidigt påtalades att förslagen som utgångspunkt skulle ämna att upprätthålla neutralitet mellan företagsformer samt minska utrymmet för fel och fusk.<sup>175</sup> Ingen vägledning kring hur denna avvägning mellan förenkling å ena sidan och upprätthållen neutralitet å andra sidan gavs i direktivet. Vidare påtalades att de förslag som utredningen utmynnar i bör vara offentligfinansiellt neutrala, utan någon påtaglig inverkan på de långsiktiga skatteintäkterna.<sup>176</sup>

Av utredaren lades två separata förändringsförslag. Det primära, huvudförslaget, innebär en omfattande förändring av det regelverk som idag finns för enskilda näringsidkare. Det sekundära, alternativa, förslaget valde utredaren att lägga fram i syfte att presentera ett förslag som innebär förenklingar för enskilda näringsidkare, men inom nuvarande regelverk.<sup>177</sup> Båda förslagen innehöll även råd om en ändrad ordning för hur enskilda näringsidkares resultatberäkning torde ske, där räntefördelning flyttas sist av de skattemässiga justeringarna, efter avdrag för avsättningar.<sup>178</sup> Nedan kommer de båda förslagen och deras inverkan på skattemässiga dispositioner för enskilda näringsidkare att var för sig redogöras för.

## 5.2.1 Huvudförslaget

### 5.2.1.1 Innehåll

#### 5.2.1.1.1 Periodiseringsfond och expansionsfond

I utredningen granskades både reglerna avseende expansionsfond samt periodiseringsfond, men även hur de används i praktiken av enskilda näringsidkare. Trots att fondavsättningarna har två teoretiskt skilda funktioner fann utredaren att de ofta används likartat och med samma

---

<sup>173</sup> Ibid. s. 40.

<sup>174</sup> Dir. 2019:102 s. 8.

<sup>175</sup> Dir. 2019:102 s. 8-9.

<sup>176</sup> Dir. 2019:102 s. 16.

<sup>177</sup> SOU 2020:50 s. 103.

<sup>178</sup> Jfr. SOU 2020:50 s. 128 och s. 166.

ändamål i praktiken.<sup>179</sup> Vidare lyftes i utredningen fram att reglerna avseende expansionsfond redan vid reformeringen på 1990-talet påtalades av Lagrådet som mycket komplexa, och medför en stor administrativ börda på de enskilda näringsidkarna.<sup>180</sup> Således fann utredningen att de två olika fonderna med fördel kan fusioneras till en enda avsättningsmöjlighet.<sup>181</sup> Frågan i utredningen blev följaktligen huruvida en av fonderna skulle avskaffas, eller om de båda skulle avskaffas och ersättas med en helt ny avsättningsmöjlighet, likt vad som föreslogs i 2014 års utredning. Med bakgrund av vad som framfördes av Lagrådet, och då reglerna avseende periodiseringsfond generellt ansågs mindre komplicerade, föreslogs i utredningen att expansionsfond skulle slopas för enskilda näringsidkare, men att periodiseringsfond skulle fortsatt existera.<sup>182</sup>

SlopanDET av expansionsfonden motiverades därutöver av att den vid en komparation mellan expansionsfond och periodiseringsfond torde anses mindre skattemässigt gynnande.<sup>183</sup> För att nyttja dagens expansionsfond behövs ett positivt kapitalunderlag, och vid avsättning erläggs expansionsfondskatt.<sup>184</sup> Som också framförs i utredningen kan dessa nackdelar för den enskilda ses som meriter med expansionsfondens utformning. Kravet på kapitalunderlag innebär att vinstmedlen behålls i verksamheten, och inte plockas ut av näringsidkaren för privat konsumtion. Vidare ska expansionsfondskatten anses återbetald vid återföring, varpå detta medför en likviditetsförstärkning för näringsverksamheten under förutsättningen att återföringen görs ett förlustår.<sup>185</sup> Överlag framhölls emellertid att avskaffandets förenklande verkan på skattesystemet för enskilda näringsidkare väger tyngre än de särskilda fördelar som dagens regler med expansionsfond, både i förhållande till den enskilda näringsidkarens skattemässiga situation och dess syfte att upprätthålla

---

<sup>179</sup> SOU 2020:50 s. 104.

<sup>180</sup> Ibid. s. 101.

<sup>181</sup> Ibid. s. 107.

<sup>182</sup> Ibid. s. 107.

<sup>183</sup> Ibid. s. 105.

<sup>184</sup> Se kap. 4.2.4.

<sup>185</sup> SOU 2020:50 s. 105.

neutraliteten mellan företagsformer.<sup>186</sup>

För att väga upp den förlorade avsättningsmöjlighet som slopandet av expansionsfonden skulle innebära förslogs i utredningen en utökad möjlighet för avsättning till periodiseringsfond. Denna förstärkta möjlighet innebar en ökning av det högsta belopp som får avsättas till periodiseringsfond, från 30 procent till 40 procent av verksamhetens justerade positiva resultat.<sup>187</sup> Verksamhetens justerade positiva resultat förslogs i stort fortsatt vara detsamma som gäller vid avsättning till periodiseringsfond idag.<sup>188</sup> Storleken på den nya utökade avsättningsmöjligheten motiverades främst av utredningens kvantitativa analys, därvidlag den fann att 40 procent ungefär motsvarar den sammanlagda storleken på avsättningar för en stor majoritet av de näringsidkare som nyttjar avsättningsmöjligheterna. Ungefär tretton procent av de enskilda näringsidkare som nyttjar dagens avsättningsmöjligheter hade inte haft möjlighet att göra lika stora avsättningar som de gör idag.<sup>189</sup> En ytterligare faktor som behövdes tas ställning till i utredningen var hur länge en avsättning till periodiseringsfonden torde vara möjlig innan återföring, när denna även ämnar fylla dagens expansionsfonds roll. Då avsättningar till periodiseringsfond ska återföras inom sex år och avsättningar till expansionsfond saknar tidsgräns fann utredningen att den nya tidsgränsen för avsättningar till periodiseringsfonden torde vara längre än sex år, men fortsatt ha en tidsbegränsning.<sup>190</sup> Utredningen fann att en rimlig gräns framöver var att avsättningar skulle återföras senast tionde året efter det beskattningsår då avsättningen gjordes. Återigen nåddes denna slutsats genom utredningens kvantitativa analys, som konkluderade att enskilda näringsidkare i genomsnitt behåller en expansionsfond i tio år, varpå denna gräns väl ansågs kompensera slopandet av expansionsfonden.<sup>191</sup>

---

<sup>186</sup> Ibid. s. 106.

<sup>187</sup> Ibid. s. 108.

<sup>188</sup> Ibid. s. 109.

<sup>189</sup> Ibid. s. 109.

<sup>190</sup> Ibid. s. 110.

<sup>191</sup> Ibid. s. 111.

Några ytterligare justeringar av avsättningsmöjligheten till periodiseringsfond för att ersätta expansionsfonden ansågs i utredningen inte nödvändiga.<sup>192</sup>

#### *5.2.1.1.2 Förändringar avseende räntefördelning*

Utredningen utmynnade även i förslag på ändringar av de regler som berör räntefördelning för enskilda näringsidkare. Bland dessa förslag var en, enligt utredaren, förenkling av hur kapitalunderlaget för räntefördelning ska beräknas. I syfte att medföra mer rättvisande beräkning av kapitalunderlaget föreslogs i utredningen att det ska beräknas med utgångspunkt i de förhållande som föreligger vid beskattningsårets utgång, likt vad som idag gäller för beräkning av kapitalunderlaget för expansionsfond, istället för vid beskattningsårets ingång.<sup>193</sup> Vidare fann utredningen goda skäl till att det av lagtexten borde framgå att vilka tillgångar och skulder som räknas till näringsverksamheten följer av god redovisningssed, för ett enklare och lättförståeligt regelverk.<sup>194</sup>

Även av intresse är att utredningen ansåg att sättet på vilket sparade räntefördelningsbelopp ökar kapitalunderlaget för räntefördelning behövde ses över. Istället för att räkna upp det sparade räntefördelningsbeloppet med sex procentenheter som gäller idag ansågs att det istället ska räknas upp med en procentenhet som motsvarar SLR, dock minst noll procent.<sup>195</sup> Att räkna upp sparade fördelningsbeloppet med sex procent ansågs generera en trend där näringsidkarnas genomsnittliga sparade fördelningsbelopp ges för stor inverkan på kapitalunderlaget utan att utgöra en tillgång i verksamheten.<sup>196</sup> Således fann utredningen att en rimligare balans behövde finnas, där de sparade fördelningsbeloppen räknas upp med en ränta som motsvarar den allmänna inkomst- och prisutvecklingen, varpå räntan ansågs med fördel motsvara SLR.<sup>197</sup>

Likt 2014 års utredning föreslog utredningen att beloppsgränsen för

---

<sup>192</sup> Ibid. s. 113.

<sup>193</sup> Ibid. s. 135.

<sup>194</sup> Ibid. s. 137.

<sup>195</sup> Ibid. s. 140.

<sup>196</sup> Ibid. s. 140.

<sup>197</sup> Ibid. s. 141.



räntefördelning torde slopas, och således låta den enskilda näringsidkaren fritt bestämma om räntefördelning. Även om det i många fall inte medför någon större skattevinst för den enskilda att räntefördela i verksamheter med mycket lågt kapitalunderlag så framfördes det att det torde vara upp till den enskilda, som själv kan se ett värde i att ges möjligheten att generera ett sparad räntefördelningsutrymme till senare år.<sup>198</sup>

Utredningen råddande även om ett slopande av negativ räntefördelning.<sup>199</sup> Med hänvisning till redovisningslagstiftning framfördes att det finns annan lagstiftning som ämnar att säkerställa en korrekt klassificering av skulder och räntor, varpå den negativa räntefördelningen syfte ansågs bli obsolet.<sup>200</sup> Utredningen fann vidare att reglerna om negativ räntefördelning träffade bredare än avsett, då många av de som behöver göra negativ räntefördelning inte har gjort något sådant misstag eller fel som reglerna syftar att motverka.<sup>201</sup> Utredaren framför vidare att de redovisningsregler som finns avseende hur verksamhetsanknutna respektive privata skulder ska hänföras är tydliga och klara, och inte behöver kompletteras med någon ny skattemässig reglering.<sup>202</sup>

### **5.2.1.2 Inverkan på neutralitet**

I det förslag som lämnades i utredningen kan av ovan redogörelse konstateras omfattande ändringar i enskilda näringsidkares skattemässiga dispositioner. Flera av de ändringar som föreslogs rörde vidare just de dispositioner som på olika sätt har som syfte att jämställa enskilda näringsidkares skattemässiga situation med den för aktiebolag.

Utgångspunkten för nuvarande avsättningsmöjligheter är att avsättning till periodiseringsfond är möjligt för samtliga företagsformer, med det primära syftet att möjliggöra förlustutjämning, och där avsättning till expansionsfond primärt syftar till att ge enskilda näringsidkare likvärda

---

<sup>198</sup> Ibid. s. 152.

<sup>199</sup> Ibid. s. 121.

<sup>200</sup> Ibid. s. 116.

<sup>201</sup> Ibid. s. 102.

<sup>202</sup> Ibid. s. 124.

möjligheter som finns för aktiebolag att expandera verksamheten med enkelbeskattat kapital.<sup>203</sup> Genom att slå ihop båda dessa syften genom en utökad avsättningsmöjlighet till periodiseringsfond kan viss regellikformighet mellan företagsformerna anses förlorad.

Expansionsfonden är visserligen en särreglering för enskilda näringsidkare, varpå slopandet av den inte direkt kan sägas minska neutraliteten om motsvarande syfte uppfylls på annat vis. Periodiseringsfonden, som infördes med utgångspunkten att möjligheten till nyttjande i största möjliga mån skulle vara lika för de olika företagsformerna, föreslås emellertid få fylla fler funktioner för enskilda näringsidkare än vad den gör för aktiebolag. Att neutraliteten mellan företagsformerna minskar i och med slopandet av expansionsfond är även något som påtalades i utredningen.<sup>204</sup>

Komplexiteten i att göra avvägningar mellan enkla skatteregler och skattemässig neutralitet diskuterades, och särskilt belyste utredningen att regeringen vid 1990-talets reform ansåg att liknande allmänna reserveringsmöjligheter innebar ett för stort avsteg från reformens grundläggande principer. Det framfördes emellertid åsikten i utredningen att neutralitet inte kräver någon exakt likformighet, och därmed att motsvarande möjlighet till enkelbeskattat kapital inte behöver finnas för båda företagsformer, om motsvarande skattemässiga förtjänst kan uppnås på annat sätt.<sup>205</sup> Vidare ansågs framförallt att slopandet av expansionsfond torde medföra så pass omfattande förenklingar att det väger tyngre än regellikformigheten mellan företagsformerna.<sup>206</sup> Genom den utvidgade möjligheten till avsättning till periodiseringsfond torde i många fall inte en sämre skattemässig situation uppstå för den enskilda näringsidkaren, varpå det i praktiken upprätthålls en resultatlikformighet likvärdig med den som finns idag. Som ovan redogjorts så innebär emellertid förändringen även en förändrad resultatlikformighet för minst tretton procent av de enskilda näringsidkare som idag nyttjar befintliga avsättningsmöjligheter.

---

<sup>203</sup> Jfr. kap. 3.4 och kap. 4.2.3.

<sup>204</sup> SOU 2020:50 s. 106.

<sup>205</sup> Ibid. s. 102.

<sup>206</sup> Ibid. s. 106.

Vid vilken tidpunkt som kapitalunderlaget för räntefördelning ska beräknas torde inte medföra någon avsevärd förändring av resultatlikformigheten. Ändringen av tidpunkten förslogs framförallt för att leda till ett mer rättvisande resultat, samt att medföra tydlighet för den enskilda näringsidkaren att räntefördelning även kan göras under näringsverksamhet första verksamhetsår. I den mån paralleller kan dras mellan beräkning av kapitalunderlag för enskilda näringsidkare och beräkning av gränsbelopp för delägare i fåmansföretag kan det emellertid uppmärksammas utifrån ett regellikformighetsperspektiv att denna ändring medför att de båda beräkningarna görs utifrån olika värderingstidpunkter.

Av samma anledningar som framförts i kap. 5.1.2 torde slopande av negativ räntefördelning inte medföra någon avsevärd inverkan på neutraliteten mellan företagsformer. Av utredningen framgick emellertid även att reglerna om negativ räntefördelning i praktiken träffar bredare än vad som var avsett, varpå sloandet av det torde medföra en förbättrad skattemässig situation för enskilda näringsidkare, och således medföra viss inverkan på företagsformernas resultatmässiga neutralitet.

Likaså gäller även för detta förändringsförslag det som framförts i kap. 5.1.2 om sloandet av tillämpningsgränser för räntefördelning – bidragande till en ökad neutralitet mellan företagsformerna utifrån dess regellikformighet, då någon likande tillämpningsgräns inte tillämpas vid beskattningen av fåmansföretag.

## **5.2.2 Det alternativa förslaget**

### **5.2.2.1 Innehåll**

Som ovan redogjort så lades detta alternativa förslag fram av utredaren i syfte att erbjuda justeringar av det befintliga skattesystemet, utan behov av de mycket omfattande ändringar som huvudförslaget hade inneburit. En del av de saker som rekommenderades i huvudförslaget var emellertid återkommande i det alternativa förslaget. Såväl hur sparutrymme ska beaktas vid beräkning av kapitalunderlag för räntefördelning, samt en i lagtext införd hänvisning till god redovisningssed,

föreslogs ändrat i likhet med vad som återgavs i huvudförslaget.<sup>207</sup> I det alternativa förslaget förespråkades inte ett slopande av expansionsfond. Således fann utredningen det nödvändigt att samma ändringar avseende beräkning av kapitalunderlag även görs för kapitalunderlag för avsättning till expansionsfond.<sup>208</sup>

Vidare föreslogs det även i det alternativa förslaget en ändrad värderingstidpunkt för fastställandet av kapitalunderlag för räntefördelning. Särskilt lyftes härvidlag, med fortsatt liknande möjligheter till avsättning till expansionsfond som idag, att det torde medföra en förenkling för enskilda näringsidkare att värderingstidpunkten för fastställandet av kapitalunderlag för både expansionsfond och räntefördelning sammanfaller.<sup>209</sup>

Inget slopande av negativ räntefördelning vitsordades, då även detta ansågs medföra krav på väsentliga förändringar av nuvarande regelverk och dess beståndsdelar.<sup>210</sup> Tillämpningsgränsen för negativ räntefördelning föreslogs emellertid ändrad. Dagens tillämpningsgräns som innebär att negativ räntefördelning inte görs om kapitalunderlaget är större än -50 000 kr föreslogs ändrad till -100 000 kr.<sup>211</sup> Detta motiverades främst av det faktum att negativ räntefördelning är en tvingande och betungande disposition, och att det således torde rimligt att undanta sådana enskilda näringsidkare med relativt små negativa kapitalunderlag. Vidare uppmärksammades den inkomstutveckling som skett sedan nuvarande tillämpningsgräns införande, med slutsatsen att gränsen bör revideras och dubbleras.<sup>212</sup>

Utredningen förslog även en revidering av tillämpningsgränsen för positiv räntefördelning. Av samma anledning som framfördes i huvudförslaget ansågs begränsningen i nuvarande form omotiverad. Då positiv räntefördelning är frivillig ansågs det rimligt att låta den enskilda näringsidkaren själv besluta om denna önskar beräkna sitt kapitalunderlag

---

<sup>207</sup> Ibid. s. 173-175.

<sup>208</sup> Ibid. s. 173.

<sup>209</sup> Ibid. s. 174.

<sup>210</sup> Ibid. s. 166.

<sup>211</sup> Ibid. s. 189.

<sup>212</sup> Ibid. s. 191.

för att räntefördela, även då det rör sig om lägre belopp.<sup>213</sup> Således fann utredningen att tillämpningsgränsen för positiv räntefördelning helt bör slopas.<sup>214</sup>

#### **5.2.2.2 Inverkan på neutralitet**

Av förklarliga skäl torde det alternativa förslaget inte medföra någon inverkan på neutraliteten jämförlig huvudförslaget. Samma skattemässiga dispositioner föreslås i stort sett ges fortsatt tillämpning, där de väsentliga aspekterna av regelverket förblir. Som redogjordes i kap. 5.2.1.2 torde en ändrad värderingstidpunkt vid beräkning av kapitalunderlaget för räntefördelning inte medföra någon avsevärd inverkan på företagsformernas relativa skattemässiga ställning. Det innebär emellertid att värderingstidpunkten för beräkning av gränsbelopp för fåmansföretag och värderingstidpunkten för beräkning av kapitalunderlaget för räntefördelning blir olika, vilket kan, i den mån paralleller mellan dessa kan dras, medföra en viss minskad regellikformighet. Den minskade administrativa bördan som det medför för den enskilda näringsidkaren att inte längre behöva utgå från två olika värderingstidpunkter för beräkning av kapitalunderlag kan emellertid anses sätta dem i en situation mer praktiskt lik den som föreligger för delägare i fåmansföretag, som endast behöver beräkna årets gränsbelopp en gång vid beskattningsårets ingång.<sup>215</sup>

En ändrad tillämpningsgräns för negativ räntefördelning torde inte medföra någon väsentlig inverkan på neutraliteten mellan företagsformer. För de enskilda näringsidkare med ett negativt kapitalunderlag som hade tvingat dem till negativ räntefördelning utifrån nu gällande regler, men som i och med förslaget inte tvingas till negativ räntefördelning, medför förslaget emellertid en något förbättrad skattemässig situation. En sådan förbättring torde således även ha viss inverkan på resultatlikformigheten mellan företagsformerna.

---

<sup>213</sup> Ibid. s. 190.

<sup>214</sup> Ibid. s. 189.

<sup>215</sup> Se kap. 3.3.1.

I likhet med vad som framförts gällande tidigare redogjorda förändringsförslag innebär sloandet av tillämpningsgräns för positiv räntefördelning en förstärkt regellikformighet.<sup>216</sup>

---

<sup>216</sup> Se kap. 5.1.2 och kap. 5.2.1.2.

## 6. Analys

### 6.1 Med grund i 1990-talets skattereform, vilken inverkan hade neutralitetsprincipen vid utformningen av skattereglerna för fåmansföretag och enskilda näringsidkare?

Under reformeringsarbetet uppmärksammades ett antal problem med det svenska skattesystemet. Tidigare system, befast med undantag och särregleringar, medförde en smal skattebas med kraftigt varierande marginalskatt för olika företag. I syfte att råda bot på dessa tendenser identifierades ett antal principer och utgångspunkter av särskild vikt när grunden för det nya regelverket lades. Centralt för hela reformeringsarbetet blev härmed en strävan efter ett neutralt skattesystem.

I och med reformeringen infördes generella regler, med bred tillämpning och få undantag. Denna förändring syftade dels till ett väsentligt breddande av skattebasen, men även till att råda bot på de handlingsstyrande icke-neutraliteter som tidigare präglade inkomstbeskattningen. Generella och breda regler ämnade även minska incitamenten för personer att medvetet planera sitt handlande i skatteminimerande syfte.

Utformandet av skattereglerna för aktiebolag å ena sidan och enskilda näringsidkare å andra sidan kom att göras var för sig. Reglerna avseende aktiebolag samt fåmansföretag genomdrevs först. Vid stiftandet av de nya reglerna för enskilda näringsidkare utgicks det emellertid fortsatt från de utgångspunkter som utmärkte det tidigare reformeringsarbetet. Särskilt betonades vidare som viktig premiss att regelverket skulle bidra till neutralitet mellan företagsformer. Då skattereglerna för aktiebolag redan var utformade framhölls som självklar strävan att de nya reglerna för enskilda näringsidkare skulle ge dem en skattemässig situation likvärdig den för aktiebolag. Strävan efter neutralitet gavs således en tydlig inverkan genom

införandet av regler om positiv räntefördelning, för att ge enskilda näringsidkare en uppdelning mellan kapitalinkomster och tjänsteinkomster likvärdig möjligheterna som gavs delägare i fåmansföretag genom dåvarande utdelningsmöjligheter. Genom denna möjlighet att ta upp en del av verksamhetens intäkter i inkomstslaget kapital förstärktes avsevärt den skattemässiga situationen för enskilda näringsidkare. Vidare gavs enskilda näringsidkare genom införandet av expansionsfond likvärdiga möjligheter att expandera verksamheten med lågbeskattade medel. Vid avsättning till expansionsfond eftersträvades en skattemässig effekt likt den för aktiebolag som behåller enkelbeskattade vinstmedel i verksamheten.

Sättet på vilket neutralitetsprincipen skulle beaktas under lagstiftningsarbetet diskuterades även, där två olika typer av neutralitet presenterades: neutralitet genom regellikformighet och neutralitet genom resultatlikformighet. Genom regellikformighet, där reglerna i största möjliga mån utformades på ett sätt där de i stor mån direkt motsvarades av likvärdiga regler för andra företagsformer, ökar mikroneutraliteten, och ansågs medföra ett stabilt och mer överskådligt skattesystem, där eventuella ändringar i lagstiftningen avseende en företagsform enklare kunde motsvaras av likvärdiga anpassningar för andra företagsformer. Således ansågs neutralitet mellan företagsformer genom regellikformighet att vara det mer eftersträvansvärda målet för de nya reglerna. Stävan efter neutralitet genom regellikformighet synliggörs tydligt bland annat genom införandet av periodiseringsfond, där möjligheten till avsättning gavs till såväl aktiebolag som handelsbolag och enskilda näringsidkare. Vidare utformades initialt reglerna avseende periodiseringsfond i största möjliga mån likformiga för de olika företagsformerna.

Sammanfattningsvis kan konstateras att neutralitetsprincipen gavs ett mycket stort inflytande under reformeringsarbetet. Mot bakgrund av de problem som tidigare inkomstbeskattning ansågs befäst med identifierades neutralitet som en tydlig målsättning i det nya skattesystemet. Dess framträdande roll och den grad till vilken principen om neutralitet



efterlevdes är ansenlig, inte minst vad avser neutralitet mellan företagsformer. En uttrycklig målsättning med reglerna som infördes för enskilda näringsidkare var att stifta regler som gav en situation likvärdig den för aktiebolag. Denna målsättning var inte begränsad till att endast en strävan efter ett neutralt skattemässigt slutresultat, utan omfattande även ambitionen om att i stor utsträckning skapa likformiga regler.

## **6.2 Vilken syn på neutralitet mellan företagsformer kommer till uttryck i de redogjorda förändringsförslagen?**

I 2014 års förslag var det övergripande målet med de föreslagna ändringarna att medföra avsevärda förenklingar och effektiviseringar i regelverket avseende enskilda näringsidkares skattemässiga dispositioner.

Förenklingarna ämnade i första hand att underlätta för den enskilda, och göra det lättare att nyttja tillgängliga dispositioner. I utredningen betonades emellertid att neutraliteten mellan företagsformer bör beaktas vid utformningen av ny skattelagstiftning för enskilda näringsidkare.

Utredningen redogjorde emellertid inte på vilket sätt intresset av neutralitet torde vägas mot ambitionen att förenkla och effektivisera systemet.

I utredningen föreslogs att flera av de nuvarande skattemässiga dispositionerna bör slås ihop, och ersättas av en större generell avsättningsmöjlighet. Den nya företagsfond som föreslogs infördd var ämnad att motsvara dagens möjligheter, med likvärdiga avsättningsmöjligheter. På så vis eftersträvas en upprätthållen resultatlikformighet, där den enskildas skattemässiga situation ämnades vara ekonomiskt likvärdig den som går att uppnå genom dagens dispositioner. Genom att slå ihop flera olika avsättningsfonder med olika syften minskar emellertid den tydliga kopplingen mellan den enskilda fonden och vad den ämnar motsvara, så även kopplingen mellan expansionsfonden och dess syfte att motsvara aktiebolagens möjlighet att hålla kvar enkelbeskattade vinstmedel i verksamheten. Av detta följer en minskad regellikformighet.

Vissa av de förenklingar som föreslogs innebär emellertid en utökad likhet

med de förenklingsmöjligheter som idag finns för fåmansföretag. Genom att ge enskilda näringsidkare valet att själva bestämma hur kapitalunderlaget ska fastställas efterliknar systemet mer det som gäller för fåmansföretags fastställande av årets gränsbelopp. Således torde regellikformigheten öka i detta avseende, som påtalas i utredningen, men utan någon avsevärd inverkan på resultatlikformigheten.

Huvudförslaget i 2020 års utredning delar i stor utsträckning tidigare utrednings ambition i sin strävan att underlätta egenföretagande genom enkla och tydliga regler, samt att minska risken för fel och fusk.

Utredningen framhåller att samtliga ändringar av skatteregler för enskilda näringsidkare bör beakta neutralitetsprincipen, och därmed neutraliteten mellan företagsformer.

I utredningen betonades komplexiteten i nuvarande regelverk. Härav föreslogs väsentliga förenklingar där expansionsfond slopas och avsättningsmöjligheten till periodiseringsfond förstärks. Härav upphör kopplingen mellan den enskilda dispositionen och dess särskilda syfte, där den förstärkta periodiseringsfonden får fylla flera syften. Denna ändring i förenklingssyfte medför även en minskad regellikformighet, och som påtalas i utredningen en minskad neutralitet mellan enskilda näringsidkare och fåmansföretag. Förslaget i utredningen ämnade emellertid till att i stor utsträckning ge en skattemässig situation som motsvarar den genomsnittliga situation som idag gäller för de enskilda näringsidkare som nyttjar tillgängliga skattemässiga dispositioner. Således fanns en ambition att upprätthålla en liknande resultatmässig relation mellan enskilda näringsidkare och fåmansföretag.

Effekten av vissa av de förenklingar som föreslås ämnar leda till ett system där enskilda näringsidkare enklare kan ta till sig och nyttja tillgängliga möjligheter. Ett regelverk där möjligheterna till att förstärka sin skattemässiga situation nyttjas i högre utsträckning torde således förstärka den skattemässiga situationen för många enskilda näringsidkare. På så vis kan förslaget ha en praktisk inverkan på resultatlikformigheten mellan enskilda näringsidkare och fåmansföretag.

Det alternativa förslaget i 2020 års utredning innehåller inte lika omfattande ändringar av nuvarande skattesystem. Härav påtalas inte vikten av att förslaget upprätthåller neutraliteten mellan företagsformer, då den överlag förutsattes oförändrad.

2014 års utredning och huvudförslaget i 2020 års utredning behandlade på många sätt sin strävan efter neutralitet mellan företagsformer på liknande vis. Båda utredningar föreslog att tidigare skilda dispositioner skulle ersättas med en mer generell möjlighet, som skulle göra det lättare för den enskilde att förstå och tillämpa reglerna. Som påtalas i 2020 års utredning är denna minskade regellikformighet något som torde ha en negativ inverkan på neutraliteten mellan företagsformer. Trots detta framhålls emellertid förslagets förenklande verkan som av sådan vikt att en minskad neutralitet bör anses berättigad. Samtidigt framgår i båda utredningar att de föreslagna förändringarna inte ämnar att väsentligt förändra den enskilda näringsidkarens skattemässiga situation rent ekonomiskt. I 2014 års utredning eftersträvas företagsfonden att så nära som möjligt motsvara de avsättningsmöjligheter som ges genom de fonder den syftar till att ersätta. 2020 års utredning tog i viss mån en annan väg, där förstärkningen av periodiseringsfonden snarare syftade till att motsvara det faktiska nyttjandet av periodiseringsfond och expansionsfond hos enskilda näringsidkare. Trots deras olika val av metod tycks båda utredningar alltså sträva efter att upprätthålla gällande skattemässiga förhållande mellan företagsformerna resultatmässigt.

Genom deras gemensamma strävan efter förenklingar ämnar båda förslagen även medföra ett regelverk som gör det väsentligt enklare för den enskilda att nyttja tillgängliga skattemässiga dispositioner, och därmed försätta de näringsidkare som inte nyttjar dagens möjligheter i en förbättrad skattemässig situation. Således tycks båda utredning ge uttryck för en strävan efter att göra enskild näringsverksamhet till en mer tilltalande och förmånlig företagsform för enskilda, även om den skattemässiga situationen inte förbättras ekonomiskt för de näringsidkare som redan fullt ut nyttjar dagens möjligheter till fondavsättningar och räntefördelning.

Utredningarna är även förenade i det att de båda utgår ifrån förutsättningen att neutralitet mellan företagsformer bör eftersträvas, utan att det i någon av dem redogörs varför, eller i vilken bemärkelse neutraliteten ska eftersträvas. Inte heller förs det någon principiell diskussion eller redogörelse för hur avvägning mellan detta identifierade intresse och andra, så som förenkling av skattelagstiftningen, torde göras. Vid en granskning av utredningarnas förslag framstår det emellertid som att det befintliga förhållandet mellan enskilda näringsidkare och fåmansföretag anses acceptabelt, och den inbördes resultatlikformigheten inte ska rubbas i väsentlig mån. I de fall där förenklingar förefaller möjliga på bekostnad av regelverkets likformighet i förhållande till fåmansföretag framstår i utredningarna att dessa ofta anses motiverade och utan intolerabel inverkan på neutraliteten. I utredningarna tycks alltså att det i stor utsträckning anses föreligga neutralitet mellan företagsformerna, trots de lättnader som införts för fåmansföretag, och att neutraliteten ska upprätthållas genom regler som ger ett ekonomiskt resultat likvärdigt det som kan uppnås med dagens skattemässiga dispositioner, men att reglernas likformighet med gällande regler för andra företagsformer är av underordnat intresse.

Sammantaget kan det i utredningarna konstateras en syn på neutralitetsprincipen som ett intresse värt att beakta vid utformningen av nya skatteregler för enskilda näringsidkare. Vilken ställning den ska ges i förhållande till andra intressen, så som strävan efter enkla skatteregler, är emellertid inte helt tydligt. Både i 2014 och 2020 års utredningar föreslås förändringar som torde ha en negativ inverkan på neutraliteten mellan enskilda näringsidkare och fåmansföretag, samtidigt som det eftersträvas att stiftas regler som överlag ger ett skattemässigt resultat likvärdigt det som uppnås genom dagens regler. Således tycks synen på neutralitet vara att det är en faktor som behöver beaktas, men inte som en princip av sådan vikt att den ges ett utmärkande företräde framför andra skattepolitiska intressen. Vidare tycks utredningarnas syn på neutralitet mellan företagsformer snarare ge uttryck för en strävan efter ett regelverk där företagsformernas

reella ekonomiska verkan är likvärdiga, och att reglernas likformighet inte ges någon påtaglig prioritet.

### **6.3 Har det skett någon förändring avseende neutralitetsprincipens roll i dagens skattesystem vid utformandet av skattelagstiftning, sett i ljuset av 1990-talets reform samt efterföljande ändringar och ändringsförslag avseende beskattningen av fåmansföretag och enskilda näringsidkare?**

Vid en granskning av de ändringar som har skett sedan 1990-talets reform och de presenterade utredningarna framstår ett antal tydliga förändringar i hur neutralitetsprincipen och strävan efter neutralitet mellan företagsformer beaktas. Med utgångspunkt i 1990-talets reform kan det observeras en ambition om en mycket långtgående neutralitet mellan företagsformer. Reglerna för enskilda näringsidkare utformades med syftet att så långt som möjligt efterlikna de regler som gällde för aktiebolag. Vissa skattemässiga dispositioner, exempelvis möjligheten till avsättning till periodiseringsfond, ansågs med fördel ges bred tillämpning och omfatta flera företagsformer. Således sågs neutralitetsprincipen inte bara ge uttryck för ambition om ett likvärdigt skattemässigt slutresultat, utan även de enskilda beskattningsreglernas likformighet.

Som redogjorts kom det redan efterföljande decennium att genomföras ett antal ändringar inom det svenska skattesystemet. Inte minst vidtogs flera åtgärder för att medföra lättnader vid beskattningen av fåmansföretag genom förstärkta utdelningsmöjligheter. Ett argument som lyftes fram under reformeringsarbetet var att en utpräglad regellikformighet skulle göra det enklare att säkerställa att neutraliteten mellan företagsformer kunde upprätthållas även när ändringar gjordes av en företagsforms särskilda

beskattningsregler. Trots detta sågs inte likvärdiga lättnader genomförda för enskilda näringsidkare.

Även strävan efter likvärdiga möjligheter till avsättning till periodiseringsfond kom att revideras i och med den räntebeläggning som skedde på 2000-talet, där regelverken kom att ytterligare skiljas åt för de olika företagsformerna.

Gemensamt för de förändringar som skedde är att deras inverkan på neutraliteten mellan företagsformer i förarbetena inte diskuteras eller ges någon framskjuten vikt i jämförelse med dess centrala roll under reformeringsarbetet. Som redogjorts i kap. 2.3.2. ger förändringarna uttryck för skiftning i hur neutralitet mellan företagsformer beaktas. Det framstår inte som ett framskjutet intresse, och särregleringar för olika företagsformer stiftades med ambitionen att främja företagande samt att göra reglerna enklare för skattesubjekten, men utan några tydliga resonemang kring dess konsekvens på neutraliteten mellan olika företagsformer. Upprätthållen neutralitet tycks inte av lagstiftaren som lika kritiskt, och får stå åt sidan för andra intressen som ges större vikt. I den mån neutraliteten ämnas upprätthållen framstår således inte längre någon tydlig strävan efter regellikformighet.

På många sätt återfinns de tendenser som identifierats i utvecklingen efter reformen i de undersökta förändringsförslagen. Den tydlighet och ambition med vilken neutralitet eftersträvades under reformen är inte densamma. I likhet med 2000-talets förändringar framhålls andra intressen som skäl för avsteg från tidigare lagstiftning som utformats med en tydlig strävan efter neutralitet genom regellikformighet, även när förslagets negativa inverkan på neutraliteten uppmärksammas. Neutralitetsprincipen och strävan efter neutralitet mellan företagsformer erkänns emellertid, och framförs som av stor vikt vid utformandet av ny skattelagstiftning. Även härvidlag framstår emellertid en förändrad syn på neutralitet. I likhet med vad som av doktrin har framgått i kap. 2.3.1. ges i utredningarna en större hänsyn till neutralitet mellan företagsformernas slutresultat, snarare än reglernas likformighet. I båda utredningarna föreslås förenklingar genom ett enande av idag skilda

avsättningsmöjligheter, något som vid reformeringen diskuterades men avfärdades då det ansågs medföra en allt för negativ inverkan på neutraliteten. Vad avser möjligheterna till räntefördelning eftersträvas i utredningarna överlag alltjämt att gällande ekonomiska situation för enskilda näringsidkare upprätthålls genom likvärdiga men förenklade regler.

Utifrån ovan förda analys kan det alltså konstateras att neutralitetsprincipen och strävan efter neutralitet mellan företagsformer fortfarande i någon mån erkänns och uppmärksammas vid lagstiftningsarbetet vid utformandet av ny skattelagstiftning. Dess ställning i förhållande till andra beaktansvärda intresse tycks emellertid förändrad, där det sedan reformen i stor utsträckning har kommit att göras ett flertal ändringar i syfte att främja egenföretagande samt att förenkla regelverket. Vidare är det tydligt vilken syn på neutraliteten som har kommit att dominera, med ett alltmer utpräglat fokus på reglernas inverkan på den slutgiltiga skattemässiga situationen och deras reella ekonomiska verkan, utan en framträdande strävan efter regellikformighet.

## 7. Diskussion

Vid författandet av detta arbete har ett antal iakttagelser gjorts, både vad avser de slutsatser som kunnat göras utifrån avhandlingens analys, men även avseende andra intressanta aspekter som har uppmärksamrats om det svenska skattesystemets utveckling.

En intressant aspekt värd att uppmärksamma är hur rättsprincipers ställning kan undersökas. I detta arbete utgicks initialt från förarbetena till 1990-talets reform, där den undersökta rättsprincipen tydligt redogörs för, diskuteras och motiveras. För att förstå hur neutralitetsprincipens ställning har utvecklats har emellertid även senare lagändringar beaktats, där en tolkning har behövt göras utifrån ändringarnas förarbeten, där frågan ibland inte överhuvudtaget diskuteras. Således har det inte varit tillräckligt att se till vad som i förarbetena sagts om neutralitet, även vad som *inte* sägs blir av stor vikt. Vidare, då neutralitetsprincipen och neutralitet mellan företagsformer inte i någon stor utsträckning har diskuterats i offentliga rättskällor under de senaste åren, har det i denna avhandling försökts identifiera en eventuell utveckling genom att granska två offentliga utredningar. I dagsläget har ingen av de förslag som utredningarna lämnade kommit att genomföras. En fråga blir härmed hur mycket vikt som kan fästas vid innehållet i en sådan utredning, och i vilken mån det kan anses talande för en generell utveckling. Det torde vara självklart att innehållet inte på samma sätt som i en proposition som kommit att röstas igenom kan anses ge fullständigt uttryck för lagstiftarens vilja och avvägningar. Förslagen och dess bakomliggande motiv torde istället behöva ses utifrån en större trend, där dess innehåll behöver förstås och tolkas i sin kontext. I fallet med de två utredningarna som har undersökts i denna uppsats torde det emellertid även beaktas, oavsett huruvida något av förslagen kommer att tillämpas längre fram, att deras direktiv på många vis delar en underliggande ambition, och således tycks ge uttryck för en återkommande politisk vilja till förändring. Vidare torde de slutsatser som gjorts utifrån



deras innehåll ges visst stöd i den mån de ansluter till en generell trend som kunnat observeras, både i doktrin och genom tidigare förarbeten.

Ytterligare en spännande aspekt som framgått är den i de undersökta förslagen gemensamma ambitionen om en i huvudsak upprätthållen neutralitet avseende företagsformernas reella ekonomiska förutsättningar, men där förslagen samtidigt försöker medföra bättre förutsättningar för den enskilda att tillgodogöra sig tillgängliga skattemässiga dispositioner och därmed sänka sina skattekostnader. I ljuset av de lättnader som skett avseende 3:12-reglerna är det intressant att liknande lättnader inte diskuteras eller föreslås för enskilda näringsidkare. Istället tycks förslagen snarare ämna att göra reglerna mer gynnande genom avsevärda förenklingar. Trots en begränsad inverkan på den reella ekonomiska verkan av reglerna kan härvidlag poneras huruvida förslagen ändå kan innebära att enskild näringsverksamhet som företagsform upplevs mer tilltalande för den enskilda. Det blir härvidlag även intressant huruvida detta sätt att stärka företagsformen genom förenklingar istället för skattelättnader är något som blivit mer förekommande sedan utformandet av bolagsskattesystemet. Sett utifrån det stora fokus som tidigare legat på huruvida företagsformernas reella ekonomiska resultat var likvärdiga kan det poneras huruvida denna typ av förenklingar på sitt sätt ger uttryck för en annan syn på marknaden, och vad som utgör en handlingsstyrande faktor. Vid den enskildas val mellan olika företagsformer tycks synen i utredningarna vara att enkelheten i en företagsforms regler kan agera handlingsstyrande på samma sätt som reglernas skattemässiga resultat. Med flera faktorer som i likartad mån verkar handlingsstyrande kompliceras de avvägningar som behöver göras vid utformandet av nya skatteregler ytterligare, och där det blir intressant att fråga sig i vilken utsträckning de olika faktorerna kan samspela med varandra.

Slutligen har arbetet även väckt tankar hos mig kring vilken utveckling som är att vänta framöver, och hur den kan komma att påverka framtidens skatteregler. Utifrån de trender som observerats och de slutsatser som gjorts

utifrån denna avhandlings analys finner jag fog för åsikten att neutralitetsprincipen på flera sätt har en annan ställning än vad den hade i och med 1990-talets reform. Att det över 30 års tid har skett en förändring är på intet vis chockerande eller uppseendeväckande. När reformen vidtogs fanns en väldigt tydlig ambition om att råda bot på de problem som ansågs föreligga med tidigare inkomstbeskattningssystem. Under de år som har passerat har andra skattepolitiska intresse kommit att växa fram, både nationellt och internationellt, och givits mer hänsyn och åtanke. Jag finner det emellertid viktigt att det inte glöms bort de rättsprinciper som var ledande vid utformandet av grunden för dagens skattesystem. Konsekvensen av att dessa grundprinciper inte uppmärksammas och diskuteras vid stiftandet av ny skattelagstiftning riskerar bli att de på sikt oavsiktligt förändras och förgås. Neutralitetsprincipen var för reformen en sammanhållande målsättning som framkom med bakgrund av de stora ojämlikheter som tidigare skattesystem innebar. Om berättigandet av principens roll i skattesystemet glöms bort finns en risk för en utveckling som leder till ett system med samma tendenser, med allt fler undantag och särregleringar.

# Käll- och litteraturförteckning

*Tryckta källor:*

**Offentligt tryck:**

Propositioner:

Prop. 1989/90:50 *Om inkomstskatten för år 1990.*

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

Prop. 1993/94:59 *Fortsatt reformering av företagsbeskattningen.*

Prop. 2004/05:38 *Räntebeläggning av periodiseringsfonderna.*

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

Prop. 2006/07:1 *Budgetproposition för 2007.*

Prop. 2008/09:1 *Budgetproposition för 2009.*

Prop. 2018/19:54. *Nya skatteregler för ägarskiften mellan närstående i fåmansföretag.*

Kommittédirektiv:

Dir. 2012:116 *Förenklad beskattning för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag.*

Dir. 2019:102 *Förenklade skatteregler för att underlätta och främja egenföretagande.*

Utredningar:

SOU 1991:100 *Neutral företagsbeskattning.*

SOU 1992:67 *Fortsatt reformering av företagsbeskattningen.*

SOU 2014:58 *Förenklade skatteregler för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag.*

SOU 2020:50 *Enklare skatteregler för enskilda näringsidkare.*

**Litteratur:**

Antonson, Jan. Bartels, Katarina. Rydin, Urban (2019) *Skatt på skog*, Norstedts juridik, Stockholm.

Birch Sørensen, Peter (2010) *Swedish tax policy: recent trends and future challenges*, Finansdepartementet, Stockholm.

Edin, Per-Olof. Hansson, Ingemar. Lodin, Sven-Olof (2005) *Reformerad ägarbeskattning: effektivitet, prevention, legitimitet*, Finansdepartementet, Stockholm.

Kleineman, Jan (2018) Rättsdogmatisk metod. I Nääv, Maria. Zamboni, Mauro (Red.) *Juridisk metodlära* (s. 21-46), Studentlitteratur, Lund.

Lodin, Sven-Olof. Lindecrona, Gustaf. Melz, Peter. Silfverberg, Christer. Simon-Almedal, Teresa. Persson Österman, Roger (2021) *Inkomstskatt del 1*, Studentlitteratur, Lund. (I).

Lodin, Sven-Olof. Lindecrona, Gustaf. Melz, Peter. Silfverberg, Christer. Simon-Almedal, Teresa. Persson Österman, Roger (2021) *Inkomstskatt del 2*, Studentlitteratur, Lund. (II).

Persson Österman, Roger (1997) *Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen*, Juristförlaget, Stockholm.

Påhlsson, Robert (2003) *Inledning till skatterätten*, Iustus förlag, Uppsala.

Påhlsson, Robert (2007) *Likhet inför skattelag*, Iustus förlag, Uppsala.

Selin, Håkan (2021) *3:12-reglernas roll i skattesystemet. Igår, idag och i framtiden*, SNS förlag, Stockholm.

Tjernberg, Mats (2004) *Periodiseringsfonder och andra obeskattade reserver*, Iustus förlag, Uppsala.

Tjernberg, Mats (2018) *Fåmansföretag & beskattning*, Iustus förlag. (I).

Tjernberg, Mats (2018) *Skatterättslig tolkning*, Iustus förlag, Uppsala. (II).

### **Artiklar:**

Dahlberg, Mattias (2004) *Om principer vid tolkning av skattelag*, Skattenytt nr. 11, s. 664-666.

Diamond, Peter A. Mirrles, James A (1971) *Optimal taxation and public production*, American Economic Review 61, s 8-27.

Gunnarsson, Åsa (1998) *Skatteförmåga och skatteneutralitet*, Skattenytt nr. 9, s. 550-559.

Lodin, Sven-Olof (2007) *Några kvalitetskrav på god skattelagstiftning*, Skattenytt nr. 9, s. 477-490.

Rydin, Urban. Nilsson, Peter (2014) *"Samma och likartad verksamhet" – en uppdatering*, Svensk Skattetidning nr. 6-7, s. 480-495.

*Elektroniska källor:*

Linders, Ann, Inkomstskattelag (1999:1229) 30 kap. 8 § 1 st. 1 p., JUNO  
(besökt 2022-04-25).

Remissvar, Skatteverket

<[https://www.skatteverket.se/omoss/varverksamhet/rapporterremissvarochs  
krivelser/remissvar/2021/remissvar2021/8533794.5.5b35a6251761e691420  
5803.html](https://www.skatteverket.se/omoss/varverksamhet/rapporterremissvarochs<br/>krivelser/remissvar/2021/remissvar2021/8533794.5.5b35a6251761e691420<br/>5803.html)> (besökt 2022-03-23).

SCB ”Kommunalskatterna 2022”

<[https://www.scb.se/hitta-statistik/statistik-efter-amne/offentlig-  
ekonomi/finanser-for-den-kommunala-  
sektorn/kommunalskatterna/pong/statistiknyhet/kommunalskatterna-2022/](https://www.scb.se/hitta-statistik/statistik-efter-amne/offentlig-<br/>ekonomi/finanser-for-den-kommunala-<br/>sektorn/kommunalskatterna/pong/statistiknyhet/kommunalskatterna-2022/)>  
(besökt 2022-04-28).

# Rättsfallsförteckning

**Högsta förvaltningsdomstolen (HFD), tidigare Regeringsrätten (RÅ)**

RÅ 1971 ref. 20 I.

RÅ 1971 ref. 20 II.

RÅ 1981 1:4.

RÅ 1995 ref. 83.

HFD 2012 not. 57.

HFD 2014 ref. 26.