



JURIDISKA FAKULTETEN

VID LUNDS UNIVERSITET

Axel Bylund

En fasad av neutralitet?

En neutralitetsstudie av fåmansföretagens effekt på svensk beskattning.

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet

30 högskolepoäng

Handledare: Richard Croneberg

Termin: HT 2022

Innehåll

SUMMARY	4
SAMMANFATTNING.....	6
FÖRORD	8
1 INLEDNING.....	9
1.1 Introduktion	9
1.2 Syfte och frågeställningar	10
1.3 Avgränsningar	10
1.4 Metod	11
1.5 Material.....	12
1.6 Forskningsläge.....	13
1.7 Disposition.....	15
2 NEUTRALITETSPRINCIPEN.....	16
2.1 Vad är neutralitetsprincipen?	16
2.2 Principens olika delar	17
2.2.1 Mikroneutralitet.....	17
2.2.2 Makroneutralitet.....	18
2.2.3 Skatteutgiftsneutralitet	19
2.3 Kritik mot principen	19
2.4 Utgångspunkter för den fortsatta neutralitetsbedömningen.....	21
3 FÅMANFÖRETAGSBESKATTNING.....	22
3.1 Introduktion till fåmansföretagsbeskattningen.....	22
3.2 Fåmansföretagsbeskattningens uppbyggnad	24
3.2.1 Definition av fåmansföretag	24
3.2.2 Kvalificerade andelar	25
3.2.3 Utdelning och avyttring av kvalificerade andelar.....	26
3.3 Periodiseringsfond.....	28
4 ENSKILD NÄRINGSVERKSAMHET	29
4.1 Introduktion till enskild näringsverksamhet	29
4.2 Beskattning av enskild näringsverksamhet	29

4.3	Skattemässiga dispositioner	31
4.3.1	Periodiseringsfonder.....	31
4.3.2	Räntefördelning.....	32
4.3.3	Expansionsfond	33
5	NEUTRALITETSUTFALL	34
5.1	Introduktion	34
5.2	Behållning i olika former av verksamhet	34
5.3	Behållning efter skattemässiga dispositioner	45
6	BESKATTNINGENS INTERVENERANDE EFFEKT	56
6.1	Inledning	56
6.2	2016-års utredning om fåmansföretagsbeskattningen	56
6.2.1	Utredningens kritik och förslag	56
6.2.2	Grundläggande statistik från 2016-års utredning	57
6.3	Den litterära kritiken av fåmansföretagsbeskattningen.....	58
6.4	Ytterligare intervenerande aspekter att beakta.....	62
7	NEUTRALITETSANALYS	64
7.1	Föreligger mikroneutralitet?	64
7.2	Föreligger makroneutralitet?	66
8	SKAPANDET AV EN MER NEUTRAL LAGSTIFTNING	69
8.1	Inledning	69
8.2	Likformig skattesats under gränsbeloppet	69
8.3	Ett förslag om Hälften/hälften-beskattning	75
8.4	Avskaffande av det duala skattesystemet	81
9	SLUTSATS	82
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING.....	83
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	87

Summary

To understand the effect of tax law on the Swedish society, continuous investigation and evaluation of regulations is required. With this in mind, this thesis investigates the effect of close company taxation on society from a neutrality perspective. Through a deep analysis, it becomes clear how neutral the regulations for close company taxation are when choosing the form of association. Based on this analysis, proposals are then made for how the legislator can further strengthen neutrality within close company taxation.

The neutrality principle, simply put, means that tax rules should not influence the actions individuals choose when faced with different options. This is motivated by the theory that if tax law does not affect the individual, the rational individual will choose the most efficient option. If tax rules influence the choice, there is therefore a risk that the individual will not choose the most efficient option. For this reason, the neutrality principle is a cornerstone for creating an economically efficient tax legislation.

In this thesis, the neutrality principle is divided into micro and macro neutrality. Micro neutrality is defined as tax law not influencing individual action choices. Macro neutrality is defined as non-intervention, which means that if tax rules lead to resource allocation within society, the rules are not to be considered macro neutral. The study is based on two different analyses based on which of these definitions of neutrality is used.

During the analysis of micro neutrality in the rules, a comparison is made between the taxation of service, individual business, close company business, unlisted companies with other ownership and unlisted companies without other ownership. The analysis is based on different income levels where the retention, defined as net income relative to gross income, is compared between the different forms of association. In addition, the different tax dispositions are compared over a five-year period. The analysis finds that close company taxation is advantageous at all income levels, especially at incomes over a million Swedish crowns, and that the rules therefore cannot be considered micro neutral.

Based on this, a literature review is carried out on both the legal and economic debate on close company taxation in order to investigate the effect of the rules on macro neutrality. The literature presents investigations and arguments for the effect of the rules on society. Based on an analysis of the literature, it can be concluded that the rules seem to allocate resources in favour of men, native-born, major cities, consulting activities and high-income, while women, foreign-born, rural areas, government employees and low-income seem to be disadvantaged. Therefore, the rules cannot be considered macro neutral.

Based on these results, proposals are made for how the legislator can further strengthen neutrality within close company taxation. The first option is a taxation of close companies under the threshold of 25 percent, something that has been proposed by both the legislator and the literature. This option would have increased micro neutrality in all aspects and largely established neutrality between small businesses and unlisted companies, at least among those companies with several employees. However, the aforementioned resource allocation would probably have only been affected to a small extent as the rules are still advantageous compared to individual business and income from service, especially at high income levels.

The second option proposes a template-based taxation of close companies where half of the dividend is taxed as a service like today's dividend over the threshold and half is taxed as capital like the dividend of unlisted shares, which today would give a total taxation of 38.62 percent on dividend. This would have significantly increased the neutrality between individual business and close companies, although close companies would still have some advantage at income levels over one million. However, the neutrality between small businesses and unlisted companies at high income levels would have decreased. As a result, a cap could be introduced where dividends over a certain amount are taxed in the same way as dividends from unlisted companies, preferably with a requirement for a certain employment rate to activate this cap. Overall, this option would have increased neutrality by raising the tax rate on capital, thus reducing the resource-allocating effect, although it would not completely remove it.

The third option is a proposal to abolish the dual tax system. Although this is the option that would have increased neutrality the most and almost achieved complete neutrality, it is not very likely that this option will be introduced by the legislator, especially as it risks causing capital flight to other countries.

In summary, this thesis shows the neutrality shortcomings of today's close company taxation. Although it is difficult to create completely neutral rules, there is a strong incentive for the legislator to review the rules. This review can be aided by a method of comprehensive analysis of micro and macro neutrality as an effective way to actually assess the effect of tax rules on society, and it is therefore desirable for the legislator to more continuously use such a method. In addition, the motivation for the introduction of small business taxation as neutrality rules today is misleading, as the rules rather decrease neutrality than increase it.

Sammanfattning

För att förstå skatterättens effekt på det svenska samhället krävs kontinuerlig utredning och utvärdering av regleringarna. Med anledning av detta undersöks i denna uppsats fåmansföretagsbeskattnings effekt på samhället utifrån ett neutralitetsperspektiv. Genom en fördjupad analys klargörs hur neutrala fåmansföretagsbeskattningens regleringar kan anses vara vid val av associationsform. Med denna analys som grund ges sedermera förslag till hur lagstiftaren ytterligare kan stärka upp neutraliteten inom fåmansföretagsbeskattningen.

Neutralitetsprincipen innebär enkelt beskrivet att skatteregler inte ska påverka vilka handlingar individer väljer när de står inför olika alternativ. Detta motiveras med att om skatterätten inte påverkar individen väljer den rationella individen det mest effektiva valet. Om skattereglerna påverkar valet finns därför en risk att individen inte lägre väljer det val som är mest effektivt. Av denna anledning är neutralitetsprincipen en grundsten för att skapa en nationalekonomiskt effektiv skattelagstiftning.

I denna uppsats delas neutralitetsprincipen upp i mikro- och makroneutralitet. Mikroneutralitet definieras som att skatterätten inte ska påverka individens handlingsval. Makroneutraliteten definieras som icke-intervention, vilket innebär att om skattereglerna leder till resursallokering inom samhället är reglerna per definition inte makroneutrala. Studien utgår ifrån två olika analyser baserat på vilken av dessa definitioner av neutralitet som används.

Vid analyseringen av mikroneutraliteten i reglerna görs en jämförelse mellan beskattningen av tjänst, enskild näringsverksamhet, fåmansföretag, onoterade bolag med annat ägande och onoterade bolag utan annat ägande. Analysen utgår från olika inkomstnivåer där behållningen, det vill säga nettoinkomsten relativ till bruttoinkomsten, jämförs mellan de olika associationsformerna. Därutöver jämförs de olika skattemässiga dispositionerna över en femårsperiod. Analysen finner att fåmansföretagens beskattning är fördelaktig vid alla inkomstnivåer, speciellt vid inkomster över en miljon kronor, och att reglerna därför inte kan anses vara mikroneutrala.

Med detta som grund utförs en litteraturoversikt över både den juridiska och ekonomiska debatten kring fåmansföretagsbeskattningen för att på så vis utreda reglernas effekt på makroneutraliteten. I litteraturen presenteras utredningar och argument för reglernas effekt på samhället. Utifrån en analys av litteraturen kan konstateras att reglerna verkar resursallokerande till förmån för män, inrikesfödda, storstäder, konsultverksamheter och höginkomsttagare på bekostnad av kvinnor, utrikesfödda, landsbygd, statligt anställda och låginkomsttagare.

Utifrån detta resultat presenteras lagändringar som möjligen förbättrar neutraliteten både i ett mikro- och ett makroperspektiv. Det första alternativet är en beskattning av fåmansföretag under gränsbeloppet om 25 procent, något som föreslagits både av lagstiftaren och litteraturen. Detta alternativ hade ökat mikroneutraliteten i alla aspekter och i stort sett upprättat neutralitet mellan fåmansföretag och onoterade bolag, åtminstone bland de bolag som har flera anställda. Den nämnda resursallokeringen hade dock troligen endast påverkats i liten utsträckning då reglerna fortfarande är mer fördelaktiga än reglerna för enskild näringsverksamhet och inkomst av tjänst, speciellt vid höga inkomstnivåer.

Det andra alternativet föreslår en schabloniserad beskattning av fåmansföretagen där hälften av utdelningen beskattas som tjänst likt dagens utdelning över gränsbeloppet och hälften beskattas som kapital likt utdelningen på onoterade andelar. I dag skulle det innebära en sammantagen beskattning på 38,62 procent på utdelning. Detta hade ökat neutraliteten mellan enskild näringsverksamhet och fåmansföretag markant, även om fåmansföretagen fortfarande skulle ha viss fördel vid inkomstnivåer över miljonen. Neutraliteten mellan fåmansföretag och onoterade bolag vid höga inkomstnivåer hade dock minskat. Med anledning av detta hade ett tak kunnat införas där utdelning över en viss summa i helhet beskattas likt utdelning från onoterade bolag, förslagsvis med ett krav på en viss anställningsgrad för att aktivera detta tak. Sammantaget hade detta alternativ ökat neutraliteten genom att skattesatsen på kapital höjs, och därmed hade den resursallokerande effekten minskat även om den inte helt tas bort.

Det tredje alternativet är ett förslag om avskaffande av det duala skattesystemet. Även om detta är det alternativ som hade ökat neutraliteten mest och i stort sett uppnått fullständig neutralitet är det inte särskilt sannolikt att detta alternativ införs av lagstiftaren, framför allt då det riskerar orsaka kapitalflykt till andra länder.

Sammanfattningsvis kan sägas att denna uppsats visar vilka neutralitetsbrister dagens fåmansföretagsbeskattning innebär. Även om det är svårt att skapa helt neutrala regler finns det stora incitament för lagstiftaren att göra en översyn av reglerna. Till denna översyn kan bidra att en metod med en omfattande analys av mikro- och makroneutraliteten är ett effektivt sätt att faktiskt utreda skattereglernas effekt på samhället och att det därav är önskvärt att lagstiftaren mer kontinuerligt använder sig av en sådan metod. Därutöver kan till diskussionen också tillföras att motiveringen av införandet av fåmansföretagsbeskattningen som neutralitetsregler i dag är missvisande, då reglerna snarare minskar neutraliteten än ökar den.

Förord

Ett arbete så som ett examensarbete kräver stort fokus och engagemang över en lång period. Det är lätt att fastna för mycket i detaljer eller sidospår. Det är väldigt hjälpsamt och nästan nödvändigt att någon utanför själva skrivandet av uppsatsen stöttar upp och hjälper författaren att hålla riktningen. Av denna anledning vill jag särskilt tacka två personer som verkligen hjälpt mig höja nivån på detta examensarbete och därför ska ta stor del av det resultat som presenteras här.

Jag vill tacka min handledare Richard som verkligen har hjälpt mig att hitta och hålla rätt riktning samtidigt som han har gett mig en stor tro på min egen förmåga att utföra denna uppsats. Tack Richard för din handledning och hjälp under denna höst!

Jag vill dessutom tacka min fru Emilia för att du alltid stöttar mig. Tack för att du tror på mig och för att du hjälpt mig hålla humöret uppe vid skrivandet av denna uppsats.

Jag hoppas att du som läsare av uppsatsen finner den intressant och att den kan hjälpa till att ge en nyanserad bild av skatterätten och fåmansföretagen. Så länge som den väcker intressanta frågeställningar och tankar som tar din kunskap och nyfikenhet kring hur skatterätten kan förbättras vidare har jag till stor del lyckats med målet av denna uppsats.

Jönköping, den 30 december 2022.

Axel Bylund

1 Inledning

It must be concluded that without empirically founded knowledge on the actual effects of taxes on people's behaviour we are in fact without guidance on what is, *ex post*, neutral taxes.¹

Lena Hiort af Ornäs Leijon

1.1 Introduktion

Neutralitetsprincipen är ansedd som en av de mest grundläggande principerna för det svenska skattesystemet och har till stora delar influerat vissa områden inom skatterätten, framför allt i samband med 1990-talets skattereform. Neutralitet i skattesystemet har ansetts vara en av de mest fundamentala grundstenarna för att få till en effektiv skattepolitik. Neutralitet leder till samhälls-ekonomiskt effektiva skatteregler genom att motverka skatteplanering. Ifall individer inte motiverar sina handlingsval med skatteplanering väljs mer troligt det val som faktiskt är det mest effektiva för individen. Av denna anledning influeras flera regelverk inom skatterätten av neutralitet.²

Neutralitet kan dock i praktiken vara svår att uppnå, speciellt inom lagområden där det finns många motstående intressen som är svårförenliga med neutralitet. Skatterätten och framför allt nya skatteregleringar behöver därför kontinuerligt utvärderas utifrån deras neutralitet, likt ovan citat från Leijon indikerar. Annars riskerar reglerna att få oönskade skatteplanerande och intervernerande effekter. Neutralitetsprincipen har kritiserats för att i värsta fall kunna användas som en fasadprincip som kan öka instabiliteten inom skatterätten.³

Med utgångspunkt i denna diskussion ämnar denna uppsats undersöka neutraliteten i det svenska skattesystemet vid val av beskattning inom fåmansföretag gentemot andra associationsformer. Meningen är att undersöka två olika definitioner av neutralitet inom ett avgränsat område, för att på så vis kunna påvisa hur neutrala dessa regleringar faktiskt är. Genom att jämföra utfallet av beskattningen vid olika val av associationsformer kan en undersökning genomföras som visar på om mikroneutralitet faktiskt föreligger. Vidare siktar uppsatsen till att undersöka om de utvalda skatteregleringarna har någon intervernerande effekt och på så sätt utreda om reglerna kan anses vara makroneutrala. Slutligen förs en analys som behandlar frågan om reglerna kan anses

¹ Hiort af Ornäs Leijon, s. 24.

² Jmf Lodin m.fl. s. 29 & 43.

³ Se avsnitt 2 och 6.1.3. för en mer utförlig diskussion om hur neutralitet kan definieras och kritiken mot principen generellt men också inom just valet för associationsformer.

vara neutrala och annars vad som behöver förändras i reglerna för att dessa ska kunna anses uppnå både mikro- och makroneutralitet.

Förhoppningen är att uppsatsen kan bidra till att ge vidare insyn i diskussion kring om det faktiskt är möjligt att i praktiken utforma neutral skattelagstiftning, hur sådan så kan se ut och hur den kan mätas. Förhoppningen är även att uppsatsen kan bidra till att utforska hur svensk skatterätt ligger till i just termer av neutralitet, så här drygt trettio år efter den stora skattereformen.

1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med denna uppsats är att undersöka ifall neutral beskattning kan anses föreligga mellan fåmansföretag och några andra associationsformer, nämligen andra onoterade aktiebolag, enskild näringsverksamhet och inkomst av tjänst. Neutraliteten undersöks i två steg för att tydliggöra vilken påverkan lagstiftningen riskerar att ha på samhället. Syftet med uppsatsen är vidare att reflektera över vilka förändringar som kan göras, ifall några, för att få en fullt neutral beskattning av de olika formerna att bedriva verksamhet i.

För att till fullo uppfylla detta syfte diskuteras och definieras nedan neutralitetsprincipen som begrepp. Därefter, för att svara på den första frågeställningen, jämförs de olika associationsformerna genom olika typfall som visar på vilken beskattningseffekt de olika regleringarna har. Den andra frågeställning tar avstamp i en litteraturanlys för att fastställa om neutralitet föreligger ur ett makroperspektiv. Den tredje frågeställningen fortsätter, med de två första frågeställningarna som grund, diskussionen om vilka utmaningar som finns för att skapa en neutral skattelagstiftning mellan de olika associationsformerna samt blicka framåt om vilka förändringar som faktiskt kan göras.

- I vilken utsträckning föreligger mikroneutralitet inom skattesystemet vid beskattning av fåmansföretag?
- I vilken utsträckning föreligger makroneutralitet inom skattesystemet vid beskattning av fåmansföretag?
- Vilka förändringar kan göras för att få en skattelagstiftning mellan associationsformer som kan anses vara både mikro- och makroneutral?

1.3 Avgränsningar

För att tydliggöra uppsatsens fokus och för att göra analysen mer stringent och inte allt för omfattande begränsas undersökningen till några associationsformer: inkomst av tjänst, inkomst av enskild näringsverksamhet, utdelning från fåmansföretag och utdelning från onoterade aktiebolag som inte är fåmansföretag. Därmed tas vissa bolagsformer inte med i neutralitetsjämförelsen, till exempel handelsbolag, kommanditbolag och publika bolag. En fråga

kan ställas ifall inkomst av tjänst verkligen kan anses vara en associationsform och varför den således inkluderas i analysen. Inkomst av tjänst är dock otvivelaktigen den form av inkomst som flest individer får inkomst i, det är också en del av hur inkomsten tas ut även om man bedriver sin verksamhet i bolagsform. Med anledning av detta anses det högst relevant att inkludera inkomst av tjänst i analysen för att se hur den håller sig neutral mot de andra associationsformerna.

Därutöver begränsas uppsatsen till att omfatta några särskilda frågeställningar vid beskattning av de olika associationsformerna. Till exempel hade en vidare diskussion kunnat föras kring de olika avdragsmöjligheterna i de olika skatteformerna, men där fokus i denna uppsats i stället sätts på inkomstsidan av beskattningsreglerna. Vidare görs vissa förenklingar där förändringar i beskattningen på grund av till exempel ålder till så stor del som möjligt inte beaktas. Däremot avser uppsatsen att behandla både beskattning under ett inkomstår men också beskattning över flera år.

1.4 Metod

För att svara på den första och tredje frågeställningen används en rättsdogmatisk metod. Den rättsdogmatiska metoden tillämpar rättskällevärdet för att utreda gällande rätt. Genom att analysera lagtext, förarbeten, praxis och doktrin kan en fullständig bild av de gällande skatteregleringarna ges. Detta är en sådan *de lege lata*-analys som beskriver rättsreglernas verkan. Uppsatsen kopplas genomgående till denna *de lege lata* metod där de olika rättskällorna används för att utreda gällande rätt.⁴

Den rättsdogmatiska metoden får anses vara en systemintern metod och kan därför i ett bredare sammanhang kritiserats för att inte helt uppfylla de kriterier som ställs upp för vad som är en vetenskaplig metod. Metoden ger dock en effektiv rekonstruktion av gällande rätt utifrån rättskällorna, och *de lege lata*-metoden är därmed också den metod som är bäst anpassad för att ge den grund som krävs för att besvara dessa frågeställningar.⁵ Utifrån denna beskrivning av gällande rätt analyseras sedermera de olika typfallen där skatteregleringarna jämförs efter vilken nettoinkomst som ges efter olika förutsättningar. Av denna analys med sitt ursprung i *de lege lata*-metoden kan den första frågeställningen besvaras.

För att vidare besvara den andra frågeställningen görs en litteraturoversikt över juridiska och ekonomiska analyser av fåmansföretagsbeskattningens effekter. Detta görs för att kunna utreda vilken intervenerande effekt de olika skattereglernas utformning ger eller riskerar att ge. Ju mer intervenerande effekt som kan åskådliggöras i litteraturen desto mindre makroneutralitet får

⁴ Se Kleineman s. 21, 36 – 37 och Papadopoulou, Skarp s. 159.

⁵ Se Jareborg, Nils, *Rättsdogmatik som vetenskap*, SvJT 2004 s. 1, s. 1 – 10.

anses föreligga mellan associationsformerna. Denna metod ställer ett stort krav på uppsatsens författare eftersom ett kritiskt förhållningssätt krävs för att kunna utreda och värdera det litterära materialet. Förhoppningen är dock att genom denna metod kunna ge ytterligare ett perspektiv på neutralskattelagstiftning för att belysa problematiken i att skapa en sådan lagstiftning. En sådan litterär metod utan direkt anknytning till rättsdogmatiken må vara ovanlig inom rättsvetenskapliga artiklar, men får ändå bedömas som den metod som inom uppsatsens ramar bäst kan svara på den givna frågeställningen. Metoden har använts tidigare för att ge ett ytterligare perspektiv på hur skatterätten kan utvärderas och bedöms även i denna uppsats vara en väl fungerande metod.⁶ Det ska här alltså noteras att ingen egen utredning i direkt form presenteras i detta steg, utan endast det indirekta resultatet utifrån tidigare utredningar inom området. Med detta resultat som grund genomförs en analys för att besvara frågeställningen.

Utifrån dessa två analyser besvaras därefter den tredje frågeställningen genom rättsdogmatisk metod med en *de lege ferenda*-analys. *De lege ferenda*-metoden gör anspråk på att lösa problem som ännu är att anse som olösta i den rättsliga litteraturen. Till skillnad från *de lege lata* syftar alltså *de lege ferenda* inte till att endast beskriva vad som är den i nuläget gällande rätten utan också ge ett perspektiv på hur juridiska problem kan lösas. Med fördel kan däri andra vetenskaper tas med i metoden för att på så sätt ge en nyanserad bild av hur rätten bör utformas för att lösa ett givet problem, vilket i denna uppsats görs genom ekonomisk litteratur vilken utretts under litteraturöversikten.⁷ Denna analys syftar alltså till att ge förslag till förändringar i lagstiftningen som kan ge en lösning på problemet att skapa skattelagstiftning som är att anse som båda mikro- och makroneutral.

1.5 Material

Vid genomförandet av den rättsdogmatiska studien används rättskälleläran, där vikt läggs i första hand vid lagtext, därefter förarbeten och praxis. För att förstå aktuell lagtext kommer alltså anknutna förarbeten och praxis att granskas och redogöras för. Utöver det används till viss del doktrin i de fall där övriga rättskällor inte räcker till för att klargöra lagtextens innebörd.

Vid genomförandet av den litteraturöversikt som används för att besvara den andra frågeställningen ligger huvudfokus på både juridisk doktrin och ekonomisk litteratur. Vidare ger förarbetena en bild av lagstiftarens incitament till genomförandet av lagen och ger därför en möjlighet till att tolka vilka, om några, intervenerande effekter lagstiftaren hoppades motverka eller uppnå. Litteraturen ger dock en mer nyanserad bild där utfallen av de skatterättsliga

⁶ Jmf. till exempel Emblad, s. 55 ff. om diskursanalys av inkomstskatterättsliga rättskällor för att utreda civilrättens förhållande till inkomstskatterätten.

⁷ Se Kleineman, s. 35 – 36 och Olsen, Lena, *Rättsvetenskapliga perspektiv*, SvJT 2004 s. 105, s. 123 – 124.

regleringarna kan diskuteras i närmare detalj *ex post*, vilket kan ge en bättre bild av vilken intervenerande effekt regleringarna faktiskt har haft.

För att till fullo förstå neutralitetsprincipens innebörd ges mycket vikt framför allt till Gunnarsson och Persson Österman som både redogör ingående för principen och samtidigt ger ett kritiskt förhållningssätt. Därutöver läggs vikt vid Hiort af Ornäs Leijon och Rothbards kritiska ingångsvinkel i neutralitetsprincipen för att ge en nyanserad bild av den kritik mot principen som finns i litteraturen. Här bör sägas att Rothbard endast kan användas på ett generellt plan eftersom det däri inte finns någon direkt koppling till den svenska skatterätten.

Materialet för den rättsdogmatiska genomgången av fåmansföretagsbeskattningen består till största del av lagtext och förarbeten till lagtexten. Utöver detta hämtas information från doktrinen framför allt från Lodin m.fl. och från Tjernberg för att få en tydligare bild om skattelagstiftningens innebörd. Information hämtas också från Norstedts juridiks lagkommentarer till skattelagstiftningen

Utöver detta material används rapporter från ESO och artiklar inom svensk skatterätt för att vidare förstå vilken intervenerande effekt de olika skatteregleringarna har haft. Mycket vikt läggs på ESO-rapporter med anledning av dessa genomförs av kunniga ekonomer som har erfarenhet av att analysera ekonomisk statistik för att dra generella slutsatser. Av samma anledning läggs vikt vid artiklar i ekonomisk debatt skrivna av en blandning av ekonomer och jurister, likt till exempel Lodin och Alstadsæter, där regleringarna belyses från flera olika synvinklar och deras argument med fördel kan vägas mot varandra. Sammanfattningsvis hämtas material från ett brett spektrum av erfarna jurister och ekonomer inom skatterätten och nationalekonomi för att på så vis kunna samla en så nyanserad bild som möjligt.

1.6 Forskningsläge

Neutralitetsprincipen har behandlats i både ekonomisk och juridisk litteratur, där den ekonomiska litteraturen framför allt hänför sig till anglosaxisk litteratur genom Rothbard. Inom svensk litteratur har neutralitetsprincipen behandlats i relativt stor utsträckning där den mest grundliga genomgången gjorts av Gunnarsson, professor i rättsvetenskap vid juridiska institutionen i Umeå, genom hennes avhandling *Skatterättvisa*.

Därutöver har principen behandlats i annan skatterättslig litteratur som av Persson Österman, professor i företagsbeskattning och EU-skatterätt vid Stockholms universitet, och Tjernberg, professor i skatterättslig lagtolkning och beskattning av fåmansföretag vid Lunds universitet. Persson Österman redogör för neutralitetsprincipen i sin avhandling *Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen* där också en kritisk aspekt till varför

neutralitetsprincipen bör ges betydelse läggs fram. Tjernberg behandlar neutralitetsprincipen i sin avhandling *Periodiseringsfonder och andra obeskattade reserver* i samband med sin redogörelse för periodiseringsfonden.

Principen har också behandlats ur ett rättsekonomiskt perspektiv genom Hiort af Ornäs Leijons, doktorskandidat i skatterätt vid Uppsala universitet, artikel *Tax policy, economic efficiency and the principle of neutrality from a legal and economic perspective*. Här bör också nämnas Fyhr Larssons examensuppsats *Neutralitet mellan företagsformer* som behandlar neutralitetsprincipens inverkan på förhållandet mellan näringsidkare och fåmansföretag som ligger snarlikt i ämnet för denna uppsats men där denna uppsats tar ett bredare omfång som utgångspunkt. Vidare bör också Birch Sørensens, professor i ekonomi vid Köpenhamns universitet, rapport *Swedish tax policy: recent trends and future challenges* nämnas, den undersöker och redogör för vilka principer som influerat svensk skatterätt.

Forskningsläget kring fåmansföretagsbeskattningens intervenerande effekt är hyfsat vid. Det saknas dock en mer ambitiös sammanställning likt denna uppsats har för avsikt att vara. Forskningen har framför allt drivits av Alstadsæter m.fl. genom deras ESO-rapporter och efterföljande diskussion. Vidare får utredarna till 2006-års förslag också anses ha tillfört till forskning i form av nyanserad kritik kring reglernas syfte, det vill säga Edin och Lodin. Här har även Tjernberg bidragit genom sin artikel *Synpunkter på översynen av fördelningsreglerna i 57 kap. IL* som behandlar 2016-års lagförslag, vilket dock aldrig genomfördes. Bastani och Selin har, tillsammans med Eklund i dennes ESO-rapport *Vårt framtida skattesystem – en ESO-rapport med förslag på en genomgripande skattereform*, bidragit med kritik och exempel på lagändringar som skulle kunna leda till en förbättrad neutralitet och därmed belyst problematiken av fåmansföretagsbeskattningen i dess nuvarande form. Därutöver ska Bergh, Nordin och Hammarlunds artikel *3:12-regelverket ger stora regionala klyftor* och Sveriges kvinnoorganisationers rapport *Jämställda skatter – så påverkar skattesystemet kvinnors liv* lyftas fram för deras specifika undersökning om intervention av regelverket inom ett begränsat område, nämligen regionala skillnader respektive jämställdheten mellan kvinnor och män.

Utifrån detta forskningsläge finns det ett behov av att konkretisera fåmansföretagsbeskattningens effekt och därmed lägga fram en tydlig bild av hur regleringarna faktiskt påverkar det svenska samhället. Den forskningen som finns kring regleringarna är bred om än dock fragmentarisk. Med bakgrund av detta är denna uppsats, en ny undersökning i kombination med en sammanfattning om fåmansföretagsbeskattningens utredda effekt och förslag för förändringar, vad som behövs för att konkretisera diskussionen och föra den vidare. Genom ambitionen av att skapa en kritisk om än dock opartisk överblicksbild av fåmansföretagsbeskattningens effekt är förhoppningen att

uppsatsen bidrar till att fokusera den framtida debatten och därmed också bidrar till ett effektivt svenskt skattesystem.

1.7 Disposition

Uppsatsen inleds med ett redogörande avsnitt för neutralitetsprincipens innebörd och de olika definitioner som den kan ges. Här behandlas även den kritik som riktats mot principen i litteraturen för att på så vis ge en klar bild om vart principen står sig idag i den svenska skatterätten. I detta avsnitt ges en grund för de två olika definitionerna av neutralitet som används som utgångspunkt i denna uppsats, mikro- och makroneutralitet.

I avsnitt tre redogörs det för fåmansföretagsbeskattningens regleringar och funktion, vidare undersöks de skattemässiga dispositionerna som gäller för fåmansföretag och aktiebolag. I avsnitt fyra görs en liknande redogörelse för den enskilda näringsverksamheten där både den allmänna beskattningen samt de olika skattemässiga dispositionerna beskrivs. I avsnitt fem redovisas de typfall utifrån de beskattningsregler som beskrivits i avsnitt tre och fyra.

Det efterföljande sjätte avsnittet har till syfte att redogöra för den litterära översikten som krävs för att besvara den andra frågeställningen. Detta avsnitt ligger sedermera till grund för den analys av makroneutraliteten som tas vid i det sjunde avsnittet, där den andra frågeställningen också ämnas besvaras. I detta sjunde avsnitt kommer dock först en analys av de olika typfallen i avsnitt fem att göras, vilket ämnar besvara den första frågeställningen. Utifrån dessa två analyser kommer därutöver den tredje frågeställningen att besvaras i det åttonde avsnittet genom en analys för hur lagstiftningen möjligtvis kan förändras för att uppnå vidare neutralitet.

2 Neutralitetsprincipen

2.1 Vad är neutralitetsprincipen?

Läroboksdefinitionen av neutralitetsprincipen innebär att skatteregler så långt det går ska vara neutrala till olika handlingsalternativ. Om en skattskyldig står inför två alternativ som är ekonomiskt likvärdiga innan skatt ska de också vara det efter skatt. På detta vis är neutralitetsprincipen nära besläktad med likformighetsprincipen då likformiga skatteregler i stor utsträckning också ger neutrala skatteregler. Tanken bakom neutralitetsprincipen är i grunden att neutralitet leder till samhällsekonomisk effektivitet. I ett neutralt skattesystem väljer individer på marknaden det ekonomiskt mest fördelaktiga alternativet. Samtidigt minskar handlingar som endast siktar på att verka för skatteflykt. Neutralitetsprincipen har på så vis influerat till exempel förhållandet mellan kontantlön och förmåner, valet av företagsform, val av kapitalplacering och val av boendeform i det svenska skattesystemet.⁸

Enligt Lodin är neutralitetsprincipen en grundsten i vad som utgör en kvalitativ skattelagstiftning. Lodin hävdar att skattesystemet inte ska ha effekten att skatteminimering är viktigare än inkomstmaximering och anser att generella regler är att föredra för att öka neutraliteten. Ett regelverk med smala skattebaser och höga skattesatser snedvrider skattesystemet medan breda skattebaser med låga skattesatser uppnår neutralitet. På detta vis menar Lodin att lagstiftaren, vid frånsteg från vad som är neutrala skatteregler, tydligt måste motivera skatteregeln med andra kvalitetsbringande skatterättsliga principer. På det viset blir neutralitetsprincipen en sorts grundpelare för vad som bör anses vara legitim skatterätt.⁹

Den stora skattereform som Sveriges skattelagstiftning genomgick i början av 1990-talet baserades till stora delar på tanken om neutralitet då det tidigare skattesystemet hade varit inkonsekvent och förvridit skatteuttaget på ett sätt som inte ansågs önskvärt av lagstiftaren. Genom att eftersträva neutralitet ansågs Sverige få en skatterätt som var ekonomiskt effektiv och både vertikalt och horisontellt likformig. Drömmen om generella skatteregler med breda skattebaser som inte gynnade de rika och sofistikerade skattesubjekten gjorde att neutralitetsprincipen fick stor betydelse för det som kommit att kallas århundradets skattereform.¹⁰

⁸ Se Lodin m.fl. s. 43.

⁹ Se Lodin, Sven-Olof, *Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning*, Skattenytt 2007 s. 477.

¹⁰ Se Birch Sørensen, *Swedish Tax Policy: Recent Trends and Future Challenges*, ESO 2010:4, p. 68 – 70.

Enligt Hiort af Ornäs Leijon bör neutral skatterätt kunna mätas i vilken utsträckning den för med sig skatteplanering, det vill säga omvandling av skatteform eller förflyttning mellan olika skattebaser. Denna mätning går dock bara att göras i den utsträckning som skatten inte är ämnad att verka resursallokerande. På detta sätt bör ett regelverk som strikt är ägnat åt neutralitet kunna utvärderas utifrån den skatteomvandling som sker.¹¹

Gunnarsson uttrycker neutralitetsprincipen genom att den ska förstås som icke-intervention. Intervention syftar alltså i det här fallet till statliga rättsregler som påverkar, intervenerar, i människor handlande. Neutral skatterätt är alltså en skatterätt som inte på något sätt intervenerar i människors handlanden. Gunnarsson anser dock att denna icke-intervention inte endast kan förstås på detta sätt. Gunnarsson menar att neutralitet måste specificeras på olika nivåer för att man fullt ut ska förstå vad som ämnas med neutralitet. Med denna ingång förklaras därför neutralitetsprincipens olika delar och nivåer i nästkommande avsnitt.¹²

2.2 Principens olika delar

2.2.1 Mikroneutralitet

Mikroneutralitet definieras som att de olika aktörernas handlingar inte ska påverkas av olika skattemässiga utfall. Mikroneutraliteten anses ge ett skattesystem som inte är snedvridet och på så sätt ge en högre samhällseffektivitet då resurser inte behöver gå åt till att hitta de skattemässigt mest fördelaktiga lösningarna. Detta är den definition av neutralitetsprincipen som vanligast använts i skatterättslig litteratur, vilket enligt Persson Österman är naturligt då den skatterättsliga forskningen i högre utsträckning analyserar konkreta rättsregler gentemot varandra. Mikroneutraliteten kan enligt Persson Österman vidare sägas ha stora likheter med likformighetsprincipen, där likformighetsprincipen i högre grad utgör en rättstolkningsprincip medan mikroneutraliteten utgör en skattepolitisk princip.¹³

Gunnarsson benämner mikroneutraliteten som en konkurrensneutralitet där konkurrerande individuella handlingsalternativ i form av val av företagsform, val av investeringsobjekt, val mellan sparande och konsumtion och val mellan arbete och fritid inte ska ha olika skattemässiga fördelar. Konkurrensneutralitet kan vidare delas upp i yttre konkurrens som avser utrikeshandel och inre konkurrens som avser landets inre marknad. Gunnarsson definierar vidare mikroneutraliteten som att lagstiftaren inte ska orsaka skatteundvikande handlingar av förnuftiga skattskyldiga. Enligt den mikroneutrala definitionen

¹¹ Se Hiort af Ornäs Leijon s. 22 – 23.

¹² Se Gunnarsson s. 135.

¹³ Se Persson Österman s. 29, 31.

är skatten optimal när den har formen av en icke-beslutsrelevant fast kostnad.¹⁴

2.2.2 Makroneutralitet

Neutralitet på ett makroekonomiskt plan syftar till att minimera effektivitetsförlusterna i den totala samhällsekonomin. Det kan uppnås genom att upprätthålla en skatterätt som är så icke-intervenerande som möjligt, alltså som inte ägnar sig åt resursallokering. Enligt denna princip ska skatterätten endast vara baserad på fiskala ändamål. Det fiskala ändamålet syftar endast till att öka den statliga kassan för att möjliggöra offentlig konsumtion.¹⁵

Denna princip bygger som ovan nämnt på tanken att människan handlar ekonomiskt rationellt och att den fria marknaden leder till effektivitet så länge som människor står fria att handla utan statens intervention. Som kritik till denna liberal ekonomiska idé ger den neoliberala skatteteorin en nyans där viss intervention kan anses vara makroneutral. Den neoliberala skattesynen hävdar att staten endast ska intervensera när det kommer till marknadsmisslyckanden så som till exempel att motverka uppbyggnaden av monopol. Viss intervention för att motverka marknadsmisslyckanden kan alltså anses ekonomiskt effektiv, men all intervention utöver denna är inte makroneutral. Enligt denna tanke bör till exempel skatteprogression inte anses som makroneutral då denna är intervenerande i sin natur.¹⁶

Mikroneutraliteten och makroneutraliteten hänger ihop i den mån att mikroneutraliteten kan påverka makroneutraliteten. Enligt Persson Österman är mikroneutralitetens syfte i yttersta grad att också åstadkomma makroneutralitet i och med att om bristande mikroneutralitet föreligger påverkas också makroneutraliteten.¹⁷ Det behöver dock inte alltid vara fallet att detta samband mellan makroneutralitet och mikroneutralitet är självklart. I ett läge där den aktiebolagsrättsliga regeln kring lägsta aktiekapitalinsats höjs markant för att motverka marknadsmisslyckanden kan det anses makroneutralt att sänka skattesatsen på aktiebolag för att kompensera investerarens intressen i att investera den ökade insatsen. Det blir dock inte mikroneutralt i hänseendet att skattesatsen på enskild näringsverksamhet blir högre än den för aktiebolag och incitamentet därför blir högre i att driva bolag i aktiebolagsform än i enskild näringsverksamhet.

¹⁴ Se Gunnarsson s. 141 – 142.

¹⁵ Se Gunnarsson s. 135, 140 – 141. Se även Persson Österman s. 30 där Persson Österman snarlikt definierar makroneutralitet som att samhällsekonominns helhet inte påverkas av skattereglernas utformning.

¹⁶ Se Gunnarsson s. 137 – 139.

¹⁷ Se Persson Österman s. 30.

2.2.3 Skatteutgiftsneutralitet

Skatteutgiftsneutralitet bygger som makroneutralitet på principen att allt som inte är fiskala intressen är icke-neutrala intressen. Skatteutgiftsteorin baserar i stället sin grund på att intervention är effektivare vid statens konsumtion än vid finansiering av den statliga budgeten. Allting som inte motiverades med fiskala ändamål ansågs därför vara en förlust för effektiviteten och benämns därför som en skatteutgift. Detta innebär att alla syften av konjunkturpolitisk eller tillväxtpolitisk karaktär är att anses som subsidiära och oönskade syften inom skatterätten. Denna metod för att bestämma vad som är neutralt eller inte kritiserar dock av Gunnarsson som menar att det till stor del kan vara svårt att avgöra vilka regler som är ämnade att uppfylla det fiskala syftet och vilka regler som är ämnade att uppfylla andra, enligt principen subsidiära syften.¹⁸

2.3 Kritik mot principen

En återkommande kritik mot neutralitetsprincipen är att det lätt kan leda till komplicerade regelverk som genom sin komplexitet ger en effektivitetsförlust snarare än en effektivitetsvinst. Det har lett till att lagstiftaren i vissa fall förbisett behovet av neutralitet till förmån för en lagstiftning som ansetts mer samhällseffektiv.¹⁹

Principens utgångspunkt i att individens handlingsfrihet leder till samhällseffektivitet kritiserar av Persson Österman då det inte är en självklarhet att icke-intervention alltid leder till högre samhällseffektivitet. Persson Österman argumenterar att intervention i fall av miljöskatter som leder till att den som förorenar får betala för föroreningen mycket väl kan leda till högre samhällseffektivitet i det att individer i högre utsträckning minskar sin egen miljöförorening. Vidare belyser Persson Österman att neutralitet ändå kan anses vara eftersträvansvärd då skattelagstiftningen innan skattereformen hade en intervenerande karaktär men en effekt som skapade en svåröverskådlig och komplicerad skattelagstiftning. Persson Österman anför sammanfattningsvis att det finns ett stort behov av neutrala skatteregler när det kommer till skatter med fiskala syften, samtidigt som intervenerande skatter också bör ha sin plats i skattesystemet. Dock bör dessa intervenerande skatter inte samtidigt ha ändamålet av att vara fiskala.²⁰ Detta sammanfaller väl med Gunnarssons definition av den neoliberala makroneutrala skatten.

Persson Österman kritiserar vidare hur man kan mäta neutralitet då bristen på ett idealt skattesystem att jämföra med är stor. Hans mening är att alla skattesystem är utformade efter politiska värderingar som influerar skatterätten och

¹⁸ Se Gunnarsson s. 144 – 146.

¹⁹ Se Lodin m.fl. s. 43 – 44, här diskuteras arbete för egen räkning som en omständighet där neutralitet inte söks att uppnås inom skatterätten.

²⁰ Se Persson Österman s. 35 – 37.

att det därför är svårt att mäta neutralitet jämt mot ett annat skattesystem. I vilket fall anser Persson Österman att neutralitetsdiskussionen kan fylla sin funktion i att påvisa de faktiska effekterna som skattesystemet ger.²¹

Rothbard riktar skarpare kritik åt det neutrala skattesystemet. Rothbard anser att en helt neutral och rättvis skatt är ouppnåelig och därför en maxim som ekonomer inte borde eftersträva. Rothbards kritik utgår bland annat från att även en helt rak skatt eller jämliksskatt, till exempel ett system med endast en fast skattesats på all inkomst, fortfarande inte kan anses neutral då olika grupper av människor i samhället tar olika del av skattemedel vilket där med ger effekten av att de grupperna som tar liten del har en högre teoretisk kostnad.²²

...there is no such thing as a “neutral tax” – a tax that will leave the market free and undisturbed – just as there is no such thing as neutral money. Economists and others may try to approximate neutrality, in the hopes of disturbing the market as little as possible, but they can never fully succeed.²³

Murray N. Rothbard

Principen kan också kritiseras i dess användning då lagstiftaren ofta använt principen på ett otydligt och oklart sätt. Persson Österman kritiserar bland annat användning av begreppet likformighet i RINK (SOU 1989:33) till att syfta på både mikroneutralitet och makroneutralitet utan att förklara begreppet närmare. På detta sätt kan neutralitetsprincipen användas på ett vis som till synes kan anses vara förvirrat. Även om principen har varit vedertagen inom skatterätten har dess användning i litteraturen ofta kritiserats även för att vara dåligt definierad och på det sättet kunna motivera i stort sett vilken ansats som helst.²⁴ Liknande kommer Gunnarsson fram till den slutsatsen att lagstiftarens användning av rättvisbegrepp så som neutralitet rätteligen bör kritiseras för att vara osystematiska och inkonsekventa, vilket leder till ett skattesystem som inte går att betrakta som koherent. Genom denna högst oklara användning blir användningen av principen enligt Gunnarsson en fasad för att motivera lagstiftning.²⁵

Att använda rättsprinciper som fasadlegitimation ökar bara instabiliteten i rättssystemet.²⁶

Åsa Gunnarsson

²¹ Se Persson Österman s. 45.

²² Se Rothbard s. 1241 – 1245.

²³ Rothbard, s. 1216.

²⁴ Se Persson Österman s. 30 - 33.

²⁵ Se Gunnarsson s. 289.

²⁶ Gunnarsson, s. 289.

2.4 Utgångspunkter för den fortsatta neutralitetsbedömningen.

Likt Rothbard, Persson Österman och Gunnarsson påpekar finns det svårigheter med att granska neutralitetseffekten av skatteregler. Granskningen måste därför göras med en nyanserad utgångspunkt för att se till att reglerna inte blir snedvridande regler som missar att träffa det syfte regeln motiverades med. Rothbards skarpa kritik mot neutralitet inom skatterätten får dock anses vara en för hårt dragen slutsats. Rothbard verkar ta sikte på neutralitet i en övergripande term och användning. I den isolerade skatterätten får det anses meningsfullt att prata om neutralitet även om det kan ifrågasättas ifall en absolut neutralitet är möjlig att uppnå. Även om skattelagstiftningen inte till fullo kan vara neutral är mer neutrala regler likt Lodin argumenterar en viktig byggsten i legitim och effektiv skattelagstiftning. Av denna anledning siktar uppsatsen till att undersöka just i vilken utsträckning lagstiftningen kan anses vara neutral. För att uppnå den nyansering Persson Österman och Gunnarsson eftersträvar görs bedömning utifrån två olika definitioner av neutralitet, mikro- och makroneutralitet.

Mikroneutralitet definieras likt Gunnarsson som en icke-beslutsrelevant kostnad. Incitament för skatteplanering får därmed ses som en beslutsrelevant kostnad. Incitamentet i detta fall kan därmed mätas genom en faktisk skillnad i nettoinkomst eller behållning mellan de olika handlingsalternativen. Ifall en sådan kostnad uppstår finns därvid en konkurrensfördel mellan olika handlingsalternativ, vilken föranleder att skattelagstiftningen inte är mikroneutral mellan dessa alternativ.

Makroneutralitet definieras i motsats till den neoliberal definitionen som endast icke-intervention, vilket kan mätas i en resursallokerande effekt. Här ska påpekas att ifall alla individer i lika utsträckning tog fördel av en skatt som inte är mikroneutral bör skatten fortfarande anses vara makroneutral eftersom alla individer i lika hög utsträckning tjänar på lagstiftningen och ingen resursallokerande effekt tar därför vid. På detta vis kan resursallokeringen mätas genom olika samhällsgruppers gynnande av den ej mikroneutrala skatten. Den neoliberal definitionen antas inte som en grund i bedömning för uppsatsen då de marknadsmisslyckanden som ämnas åtgärdas är svårdefinierade. Det ska dock nämnas att analysen sedermera får beakta ifall det finns legitima intressen för ifall makroneutralitet inte till fullt uppnås.

Den skatteutgiftsneutrala definitionen lämnas därmed åtsidan delvis med anledning av att den metod som valts inte är tillräcklig för att mäta just en skatteutgiftsneutralitet eftersom de ekonomiska verktygen saknas. Med detta sagt bör konjunktur- och tillväxtpolitiska ändamål fortfarande beaktas vid den makroekonomiska analysen som ett av de legitima intressen som kan motivera regler som inte är makroneutrala.

3 Fåmansföretagsbeskattning

3.1 Introduktion till

fåmansföretagsbeskattningen

I detta avsnitt redovisas närmare för regleringarna kring fåmansföretagsbeskattningen. För att kunna göra en utredning om beskattningen och dess faktiska konsekvenser behövs en djup förståelse om beskattningens funktion. Detta avsnitt syftar till att ge denna förståelse och ligger tillsammans med avsnitt fyra till grund för de beräkningar som sker i avsnitt fem. Avsnittet börjar här med en historisk redogörelse och fortsätter sedan med en redogörelse för hur reglerna ser ut idag.

Fåmansföretagsbeskattningen infördes i det svenska skattesystemet i samband med skattereformen 1991 men redan under 1970-talet diskuterades införandet av ett regelverk kring fåmansföretagsbeskattningen. I en proposition till riksdagen föreslog regeringen ett regelverk som skulle komma tillbukt med problematiken som uppstår när bolag och ägare anses vara från varandra självständiga personer och därför kan ingå skattemässigt fördelaktiga avtal. Systemet ansågs utnyttjas inom flera olika yrkesgrupper där aktiebolaget belastades med privata levnadskostnader för att på så vis minska den beskattningsbara utdelningen. Lagförslaget motiverades därför med att det var nödvändigt att öka neutraliteten i skattesystemet.²⁷

Vid 1991 års skattereform lades stort fokus på tankarna om neutralitet och likformighet för att visa på att beskattning inte ska påverka individers val av handlanden, varken yrkesmässigt eller privat. Med skattereformens införande av ett dualt skattesystem med frånskild beskattning på arbetsinkomster och kapitalinkomster gav eftersträvan om neutralitet på nytt ett behov för ett införande av fåmansföretagsbeskattningen.²⁸ Fåmansföretagsbeskattningen infördes därför för att ge en neutralitet mellan höginkomsttagares skattesats och den skattesats som gällde på reavinster i fåmansföretag, alltså till den del vinsten inte kunde anses vara vinst som berodde på normal kapitalavkastning. Detta föranledde de delvis komplicerade reglerna om kvalificerade andelar vid verksamhet eller närståendes verksamhet i företaget. Det var helt enkelt lagstiftarens vilja att noga ringa in vad som faktiskt kunde ses vara förvärvsinkomster och inte kapitalavkastning.²⁹

Den reform som införandet av det duala skattesystemet inbegrep syftade enligt lagstiftaren till att beskattningen i större utsträckning skulle baseras på faktiska inkomster oberoende om de uppbringades direkt i hushållen eller

²⁷ Prop. 1975/76:79 s. 38 – 39.

²⁸ Se Selin s. 20 – 21.

²⁹ Prop. 1989/90:110 s. 468 – 469.

genom företagen, något som i propositionen kallades för att förbättra den horisontella rättvisan. För att uppnå en horisontell rättvisa ansågs det behövas en reform inte bara där marginalskatterna sänktes, utan där åtgärder likt fåmansföretagsbeskattningen behövdes för att öka den fördelningspolitiska träffsäkerheten.³⁰

I mitten av 2000-talet infördes en ytterligare reform av fåmansföretagsbeskattningen. En av grundprinciperna till reformen var att man i högre utsträckning ville belöna aktieägare för den sysselsättning som deras bolag skapade, eller som det uttrycks i propositionen *”förbättra regelverkets effekter på risktagande i näringslivet”*. Vidare ansåg man att det var viktigt att reglerna fortsatt motverkade inkomstomvandling genom att vara neutrala så långt det är möjligt.³¹

För att ge regelverket om fåmansföretagsbeskattningen en legitimitet ansåg dock lagstiftaren att det behövde göras skattelättnader som gick utöver vad som var motiverat av en neutralitetshänsyn. Anledningen var att man inte ville ge företag med mycket hög avkastning en alltför hög beskattning eftersom detta ansågs hindra risktagandet vid kapitalinvestering. Regeringen ville också premiera företag med aktiva ägare. Lagstiftaren ansåg också att ett ökat antal anställda gav en ökad ekonomisk risk, vilket därmed behövde premieras genom beskattningen för att skapa neutralitet mellan företag med många anställda och företag med få anställda. Tillsammans resulterade detta i en reformation som införde den ovannämnda lönesummeregeln, samt skattesatsen på 20 procent under gränsbeloppet för fåmansföretag, vilken tidigare hade varit 30 procent.³²

Till en början fick dock endast 25 % av löneunderlaget under 60 inkomstbasbelopp tillräknas som gränsbelopp, vilket gällde fram till och med 2014 då underlaget höjdes till 50 % av löneunderlaget.³³ Enligt juridiska fakulteten vid Stockholms universitet skulle denna höjning orsaka att den offentliga sektorn får svårigheter att lönekonkurrera då det blev lättare för fåmansföretag med få anställda att använda sig av lönesummeregeln och därmed ha lägre skatt på det utförda arbetet. Regeringens incitament till regeländringen var dock att vidare kompensera de företag som tagit risker i form av att anställa personal då det ansågs vara viktigt att uppmuntra små fåmansföretag att anställa. Vidare ansåg regeringen inte att förändringen påverkade neutraliteten mellan företagande och anställning i någon nämnvärd utsträckning. Här bör noteras att regeringen ansåg regeländringen minska företagens samlade administrativa kostnad med 2 062 500 kronor genom att reglerna förenklades.³⁴

³⁰ Prop. 1989/90:110 s. 630 – 632.

³¹ Prop. 2005//06:40 s. 35 – 38.

³² Prop. 2005/06:40 s. 38 – 43, 66.

³³ Se SFS 2013:960.

³⁴ Prop. 2013:14:1 s. 278 – 280. Den administrativa kostnadsminskningen ska alltså ses mot de totalt 55 000 företag som träffades av regelförenklingen.

3.2 Fåmansföretagsbeskattningens uppbyggnad

3.2.1 Definition av fåmansföretag

Begreppet fåmansföretag definieras i 56 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, som ett aktieföretag eller en ekonomisk förening där antingen fyra eller färre delägare äger mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget, enligt paragrafens första punkt. Aktieföretaget eller den ekonomiska föreningen ska också anses vara ett fåmansföretag enligt paragrafens andra punkten när denna näringsverksamhet är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra på ett sätt som gör att en fysisk person har den faktiska bestämmanderätten och som självständigt kan förfoga över dess resultat. Begreppet delägare definieras vidare i 56 kap. 6 § IL som en fysisk person som direkt eller indirekt äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget. Dödsbon räknas dock inte som en fysisk person avseende fåmansföretag enligt 56 kap. 7 § IL. Vidare ska varken börsnoterade företag eller privatbostadsföretag anses vara fåmansföretag enligt 56 kap. 3 § IL.

Begreppet utökas dessutom genom 56 kap. 5 § IL då det föreskrivs att närstående till andelsägaren ska ses som en och samma person som andelsägaren. Enligt 2 kap. 22 § IL definieras en närstående som den fysiska personens make, förälder, mor- och farförälder, avkomling eller avkomlingsmake, syskon, syskons make och avkomling och dödsbon kopplat till den fysiska personen eller någon annan av dennes närstående. Enligt 2 kap. 22 § andra stycket IL framgår också att styvbarn och fosterbarn ska räknas som avkomling. Dessutom ska en make enligt 2 kap. 20 § IL också innefatta sambor som tidigare varit gift med varandra eller som har eller har haft gemensamma barn.

Sammanfattningsvis kan alltså sägas att fåmansföretag definieras utifrån dess ägarstruktur. Det finns i 56 kap. IL ingen gräns på hur många som kan räknas in i den mängd av personer som anses vara de fyra delägare som äger mer än 50 % av rösterna när även deras närstående räknas in. I de fall som behandlas i 57 kap. IL ska dessutom, enligt 57 kap. 3 § IL, alla delägare som själva är verksamma eller som har någon närstående som är verksam i företaget, eller har varit verksam under de senaste fem beskattningsåren, också anses vara en och samma delägare, så länge som det varit i betydande omfattning. Detta gäller enligt samma paragraf andra stycket också de som varit verksamma i dotterföretag, ägarföretag eller företag som också ägs utav ett ägarföretag till fåmansföretaget i fråga.

3.2.2 Kvalificerade andelar

För att en delägare av ett fåmansföretag ska träffas av de speciella utdelningsreglerna i 57 kap. IL krävs det att andelarna anses vara kvalificerade, detta enligt 57 kap. 2 § IL. En andel ska enligt 57 kap. 4 § anses vara kvalificerad vid tre olika tillfällen. Enligt paragrafens första punkt ska en andel anses vara kvalificerad om andelsägaren eller någon närstående till denna under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i företaget. Den andra punkten säger att detsamma ska gälla om fåmansföretaget under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren har ägt andelar i ett annat fåmansföretag och andelsägaren eller någon närstående till denna under denna tidsperiod varit verksam i detta andra fåmansföretag. Den tredje punkten i paragrafen säger att andelar också ska anses kvalificerade om andelsägaren eller någon närstående till andelsägaren har varit verksam i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet som något av de fåmansföretag som anses i punkt ett eller två. Bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet siktar till att träffa de fall där en person försöker kringgå fåmansföretagsbeskattningen genom att till exempel flytta verksamheten till ett nytt fåmansföretag för att sedermera sälja det gamla utan att anses ha varit verksam i det.³⁵

När det kommer till bedömningen om ifall andelsägaren eller någon av dennes närstående har varit verksam i ett fåmansföretag krävs det enligt paragrafen att personen i fråga har varit verksam i betydande omfattning. En person ska anses vara verksam i betydande omfattning om dennes aktivitet haft stor betydelse för vinstgenereringen i företaget. Bedömningen kan inte enbart göras utifrån arbetstid utan arbetsinsatsen ska ses i förhållande till företagets omfattning och övriga omständigheter. En person som gjort enstaka insatser för ett företag ska dock inte anses ha varit verksam i betydande omfattning, även om dessa har haft stor betydelse för företaget. Till exempel nämns det i förarbetena att en styrelsemedlem inte kan anses vara verksam i betydande omfattning enbart på den grund att denne införskaffat en viktig order till företaget, utan bedömningen bör i stället göras utefter om styrelseledamoten också utför kontinuerligt arbete i verksamheten. En person som gjort en kontinuerlig arbetsinsats för företaget som haft stor betydelse för vinstgenereringen bör anses vara verksam i betydande omfattning. Enligt propositionen är ett typexempel en företagsledare eller högre befattningshavare, men kan också inkludera anställda utan ledarbefattning om det rör sig om ett mindre företag.³⁶

Bestämmelsen om kvalificerad majoritet har utvecklats vidare i praxis. En enbart formell position ska enligt högsta förvaltningsdomstolen inte ge

³⁵ Se Andersson, Dahlberg, Saldén Enérus & Tivéus, *Inkomstskattelagen*, (1 september 2022, JUNO) kommentaren till 57 kap. 4 §, Norstedts juridik – besökt 2022-09-02.

³⁶ Prop. 1989/90:110 s. 703, se även Tjernberg s. 55 – 58 för en mer utförlig diskussion om verksamhetskravet.

upphov till att en andel blir kvalificerad.³⁷ Inte heller ska vinster som i största mån baseras på värdeförändringar i kapital ge upphov till att en person anses vara verksam i betydande omfattning. Vinster som har sitt ursprung i kapital kan dock fortfarande medföra att en andelsägare anses ha varit verksam i betydande omfattning. Bedömningspunkten ligger i vilken omfattning andelsägaren har varit verksam för att kunna realisera kapitalvinsterna. Tio timmar per år har inte ansetts föranleda betydande omfattning medan 200 timmar per år däremot har det enligt högsta förvaltningsdomstolen. Nyckelfrågan här är ifall vinsterna som uppstått huvudsakligen kommer från förändringar på marknaden eller från den verksammas arbetsinsats.³⁸

I 57 kap. 5 § ges ett undantag till reglerna om kvalificerade andelar då utomstående, direkt eller indirekt, i betydande omfattning har rätt till utdelning ur fåmansföretaget, så länge som det inte finns särskilda skäl som gör att andelarna ändå ska anses vara kvalificerade. Betydande omfattning i detta fall anses föreligga när utomstående äger mer än 30 % av bolaget så länge som den utomstående har samma rätt till utdelning.³⁹ Det måste dessutom ha bestått ett ägande från den utomstående under tiden för beskattningsåret och de föregående fem åren för att utomståenderegeln ska vara tillämplig.⁴⁰ Sammanfattningsvis finns det ett utvecklat regelverk som siktar på att ringa in de situationer då en andelsägare bedrivit tjänstearbete för att på så sätt kunna aktualisera bestämmelserna i 57 kap. IL i de situationer då tjänsteverksamhet annars skulle kunna komma att beskattas som kapitalinkomst.

3.2.3 Utdelning och avyttring av kvalificerade andelar

När andelarna i ett fåmansföretag anses vara kvalificerade ska utdelning och kapitalvinster baserade på dessa andelar beskattas i inkomstslaget tjänst i stället för kapital i den omfattning som tas upp i 57 kap. 20 – 22 §§ IL, detta enligt 57 kap. 2 § IL. Den del som tas upp i inkomstslaget tjänst beskattas med en skattesats som i snitt ligger på 52,24 procent för den del som överstiger skiktgränsen för statlig inkomstskatt på 540 700 kronor och ett snitt på 32,24 procent under skiktgränsen enligt 65 kap. 3 & 5 §§ IL.⁴¹ Det är en skattesats som över skiktgränsen väsentligt överstiger skattesatsen på kapital, vilken enligt 65 kap. 7 § IL är 30 procent av beloppet.

³⁷ Se RÅ 2002 ref. 21

³⁸ Se de olika rättsfallen RÅ 2004 ref. 61, RÅ 2009 not 68 och HFD 2013 ref. 11.

³⁹ Se prop. 1989/90:110 s. 468 och 704 och RÅ 2009 ref. 53.

⁴⁰ Se 57 kap. 5 § IL och HFD 2013 ref. 84.

⁴¹ Skattesatsen är hämtad från SCB:s statistik på snitt för den totala skattesatsen av kommunal och regional skatt. Se SCB, "Medelskattesatser 1930 – 2022, hela riket" besökt 2022-08-31. Skiktgränsen är bestämd enligt Förordning (2021:1146) om skiktgräns för statlig inkomstskatt för beskattningsåret 2022.

Vilken del som ska tas upp som inkomst av tjänst bestäms utifrån två komponenter, gränsbeloppet och ett inkomsttak. När ett belopp motsvarande 90 inkomstbasbelopp för utdelning och 100 inkomstbasbelopp för kapitalvinster har tagits upp som inkomst av tjänst igenom företagets utdelning, ska utdelning som överstiger denna summa tas upp i inkomstslaget kapital.⁴² Utdelning och kapitalvinster mellan gränsbeloppet och inkomsttaket ska tas upp i inkomstslaget tjänst medan belopp under gränsbeloppet ska tas upp till två tredjedelar i inkomstslaget kapital, det vill säga med en skattesats på 20 procent. Detta system finns i reglerat i 57 kap. 20, 20 a, 21 & 22 §§ IL.

Gränsbeloppet i sin tur är den sammanlagda summan av årets gränsbelopp och sparade utdelningsutrymme uppräknat med statslåneräntan adderat med tre procentenheter enligt 57 kap. 10 § IL. Det sparade utdelningsutrymme är enligt 57 kap. 13 § IL den del av föregående års gränsbelopp som överstigit utdelningen för året. Detta innebär alltså att gränsbeloppet kan ackumuleras flera år i rad. Årets gränsbelopp å sin sida bestäms enligt 57 kap. 11 – 12 §§ IL på två olika sätt, antingen enligt förenklingsregeln eller enligt Lönesummeregeln. Förenklingsregeln bestämmer årets gränsbelopp schablonmässigt till 2,75 inkomstbasbelopp fördelat över företagets andelar, vilket för 2022 motsvarar 187 550 kr. Lönesummeregeln bestämmer i stället årets gränsbelopp till summan av omkostnadsbeloppet för andelen vid årets ingång multiplicerat med statslåneräntan adderat med nio procentenheter samt det lönebaserade utrymme. Det lönebaserade utrymme bestäms närmare i 57 kap 16 – 19 a §§ IL och ska utgöra hälften av företagets och dess dotterföretags utbetalade lönesumma under föregående år men får inte överstiga det andelsägaren eller någon av dennes närstående själva tagit ut i lön under föregående år multiplicerat med 50. För att få använda sig av detta lönebaserade utrymme krävs det dock att andelsägaren äger andelar som motsvarar fyra procent av företagets kapital samt att andelsägaren eller någon av dennes närstående tagit ut lön under föregående år som överstiger antingen 9,6 inkomstbasbelopp, 654 720 kr, eller sex inkomstbasbelopp, 409 200 kr, adderat med fem procent av den lön som betalats ut av företaget och dess dotterbolag under föregående år.

Det är finns alltså för kvalificerade andelar flera olika skattesatser som varierar från 20 procent till runt 52 procent beroende på utdelningens och gränsbeloppets storlek. Om andelarna däremot inte hade ansetts vara kvalificerade ska andelsägaren ta upp utdelning och kapitalvinst till fem sjättedelar enligt 42 kap. 15 a § IL vilket ger en skattesats på 25 procent, så länge som andelarna inte är börsnoterade. Till detta bör också läggas till att i aktiebolag, vilket alltså också gäller fåmansföretag, ska den statliga inkomstskatten på 20,6

⁴² Det är enligt 57 kap. 9 § IL inkomstbasbeloppet året före beskattningsåret som gäller vid beräkningen. Inkomstbasbeloppet är av regeringen bestämt till 68 200 kr för år 2021. Se Regeringskansliet, *"Inkomstbasbelopp och inkomstindex för år 2021 fastställt"* <https://www.regeringen.se/artiklar/2020/11/inkomstbasbelopp-och-inkomstindex-for-ar-2021-faststallt/> besökt 2022-10-07.

procent enligt 1 kap. 7 § och 65 kap. 10 § IL betalas på allt överskott i bolaget innan utdelningen.

3.3 Periodiseringsfond

Periodiseringsfonderna utgör en möjlighet för aktiebolaget, alltså inte endast för fåmansföretag, att agera resultatutjämnande genom att föra över en del av beskattningsårets resultat till en fond av obeskattade reserver som senare ska införas tillbaka in i bolaget. Denna möjlighet leder till att bolaget kan öka sin likviditet genom att redovisningsmässigt lägga undan en del av resultatet för att beskatta detta vid ett senare tillfälle. Möjligheten leder också till att aktiebolaget möjligen kan minska skatteplikten ifall man vid ett senare år skulle uppbära förluster.⁴³

Enligt 30 kap. 1 § IL får alltså avsättning i en näringsverksamhet göras till en periodiseringsfond. Avsättningen får maximalt göras till 25 procent av årets överskott för aktiebolag, enligt 30 kap. 5 § IL. Aktiebolag är dock skyldiga att ta upp en schablonintäkt som enligt 30 kap. 6 a § IL motsvarar tidigare avsättning till periodiseringsfond multiplicerat med statslåneräntan, dock ska statslåneräntan som lägst anses vara 0,5 procent.

Denna avsättning till periodiseringsfonden får göras flera gånger, men varje års insättning bokförs som en egen fond vilket framgår av 30 kap. 4 § IL. När återföringen från fonden sedan sker ska den tidigast insatta fonden återföras först. En fond ska återföras senast det sjätte året efter det beskattningsår då avsättningen gjordes, detta enligt 30 kap. 7 § IL. I ett aktiebolag ska dessutom fondavsättningen enligt 30 kap. 8 § IL tas tillbaka när bolaget slutar att bedriva sin verksamhet, inte längre är skattskyldigt i Sverige, träder i likvidation eller försätts i konkurs.

⁴³ Se Lodin m.fl. s. 330 – 331.

4 Enskild näringsverksamhet

4.1 Introduktion till enskild näringsverksamhet

I detta avsnitt presenteras det gällande regelverket för beskattning av enskild näringsverksamhet tillsammans med en kort introduktion om vad enskild näringsverksamhet innebär. Avsnittet ligger sedermera till grund för de beräkningar som görs i avsnitt fem. Genom detta avsnitt, tillsammans med avsnitt fyra, ges den förståelse som krävs för att jämföra de olika associationsformerna med varandra, där enskild näringsverksamhet tillsammans med fåmansföretagen upptar det största fokuset.

Enskild näringsverksamhet är den vanligaste företagsformen i Sverige och innebär att en fysisk person driver firma i egen regi. Enskild näringsverksamhet är alltså ingen egen juridisk person. Framför allt består de enskilda näringsverksamheterna av mindre företag, jordbruksföretag och fastighetsföretag. Liksom fåmansföretagen har enskild näringsverksamhet utgjort ett problem för lagstiftaren att särskilja på vad som bör beskattas som kapitalinkomst och vad som bör beskattas som inkomst av lön. Lagstiftaren har därför valt att införa dispositioner, vilka redogörs för nedan, för att göra beskattningen av enskild näringsverksamhet mer neutral jämt mot beskattningen på kapital. Dessa regler riskerar dock att ge en mer komplicerad beskattning av den enskilda näringsverksamheten.⁴⁴

4.2 Beskattning av enskild näringsverksamhet

Enskild näringsverksamhet, som också kallas enskild firma, är en näringsverksamhet som bedrivs av en fysisk person i stället för en juridisk person. En fysisk person beskattas enligt de tre olika inkomstkattelagen inkomst av tjänst, inkomst av kapital och inkomst av näringsverksamhet, jämför med 1 kap. 3 § IL. Inkomst av näringsverksamhet avgränsas gentemot inkomstlaget tjänst i 10 kap. 1 § och 13 kap. 1 § IL. Första stycket i 13 kap. 1 § IL definierar näringsverksamhet som förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Enligt 13 kap. 1 § 2 st. IL ska bedömningen av vad som är självständig förvärvsverksamhet baseras på om en uppdragstagare är beroende av

⁴⁴ Lodin m.fl. s. 423 – 424.

uppdragsgivaren, i vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i dennes verksamhet och vad som är avtalat mellan de två parterna.

Vidare avgränsas inkomst av näringsverksamhet gentemot inkomstslaget kapital i 13 kap. 1, 6 §§ och 41 kap. 1 § IL. Inkomster som räknas till inkomstslaget näringsverksamhet ska inte räknas till kapital. Inkomst av näringsverksamhet har alltså företräde framför kapital, vilket kan ses i 13 kap. 1 § 3 st. och 41 kap. 1 § 2 st. IL. Ett undantag är dock att vinster eller förluster som enskilda näringsidkare får på näringsfastigheter räknas till inkomstslaget kapital, om inte näringsidkaren väljer att begära att det i stället ska ses som inkomst av näringsverksamhet, detta enligt 13 kap. 6 § IL.

Inkomst av näringsverksamhet beskattas likt inkomst av tjänst med kommunal inkomstskatt och statlig inkomstskatt på det sätt som beskrivits ovan i avsnitt 3.1.3. Det är dock viktigt att avgränsa vad som är inkomst av tjänst och inkomst av näringsverksamhet då beskattningen behandlas på olika vis, där det framför allt skiljer sig i vilka inkomster och kostnader som ska tas upp, se 15 kap. och 16 kap. IL.

Dessutom ska sociala avgifter i form av egenavgifter betalas ut inom inkomst av näringsverksamhet, se 3 kap. 3 § Socialavgiftslag (2000:980). Enligt paragrafen ska dock egenavgifter endast betalas ut om den skattepliktige har arbetat i verksamheten i ej oväsentlig omfattning, vilket syftar till att det ska handla om aktiv näringsverksamhet. Aktiv näringsverksamhet får i de flesta fall anses vara en verksamhet där den verksamme har arbetat minst en tredjedel av vad som annars är att betrakta som en vanlig anställning på heltid.⁴⁵ De sociala avgifterna uppgår till 17,35 procent enligt 3 kap. 13 Socialavgiftslag (2000:980) adderat med en allmän löneavgift på 11,62 procent enligt 2 och 3 §§ Lag (1994:1920) om allmän löneavgift, vilket totalt blir 28,97 procent.

I vissa undantagsfall kan de sociala avgifterna sättas ned, till exempel för personer som fyllt 65 enligt 3 kap. 15 Socialavgiftslag (2000:980), men dessa undantagsfall behandlas inte vidare i denna uppsats. Inte heller anses det relevant att vidare behandla de regler som gäller för näringsverksamhet som inte anses aktiv, det vill säga passiv näringsverksamhet. Viktigt att nämna dock är att egenavgiften ses som en kostnad för att förvärva och bibehålla inkomster och kan därför dras av schablonmässigt med 25 procent av överskottet i den aktiva näringsverksamheten enligt 16 kap. 1, 29 och 30 §§ IL. Detta avdrag skiljer sig från avdraget i aktiebolag för sociala avgifter som får dras av i sin helhet som en kostnad för att förvärva inkomster enligt 16 kap. 1 § IL. Avdraget som görs under ett beskattningsår ska nästkommande beskattningsår jämföras med de faktiska egenavgifter som betalades ut varav efter mellan skillnaden dras bort eller läggs till.

⁴⁵ Se prop. 1989/90:110 s. 646 och 2 kap. 23 § IL.

Det ska också nämnas att tidigare års underskott enligt 40 kap. 2 § IL ska dras av i en näringsverksamhet. Om näringsverksamheten gör en förlust år 1 ska alltså vinsten år 2 kvittas mot underskottet som uppstod år 1 och därmed minska skattskyldigheten år 2. Underskotten kan ”rullas” framåt i tiden vilket betyder att flera års underskott kan samlas på varandra, utan en begränsning om hur många års underskott. Detta gäller inte endast för enskild näringsverksamhet utan också för andra näringsformer som till exempel aktiebolag.⁴⁶

4.3 Skattemässiga dispositioner

4.3.1 Periodiseringsfonder

Liksom för aktiebolag finns också möjligheten för enskilda näringsidkare att föra över medel till en periodiseringsfond. I stort överensstämmer reglerna med de regler som gäller för aktiebolag, med några få undantag.⁴⁷ På samma vis som i aktiebolag innebär reglerna en möjlighet att öka den enskilda näringsverksamhetens likviditet samt att utjämna resultatet över flera år.⁴⁸

Den stora skillnaden för enskild näringsverksamhet är att denna kan föra över upp till 30 procent av ett justerat resultat till periodiseringsfonden, vilket kan jämföras med 25 procent av överskottet av näringsverksamheten som gäller för aktiebolag. Det justerade resultatet som avses är resultatet av den enskilda firmans näringsverksamhet under beskattningsåret, men före avdraget, ökat med avdrag för egenavgifter, avdrag för premie för pensionsförsäkring och inbetalning på pensionskonto samt särskild löneskatt och dessutom ökat med avdrag för avsättning till expansionsfond. Det justerade resultatet ska dock också minskas med sjukpenning och liknande ersättningar, återfört avdrag för egenavgifter samt återfört avdrag för avsättning eller avdrag till expansionsfonden. Dessa regleringar hittas i 30 kap. 5 – 6 §§ IL.

Det finns inget krav för den enskilda näringsverksamheten att ta upp en schablonintäkt för beskattning eftersom detta krav i 30 kap. 6 a § IL endast gäller juridiska personer. Vidare finns det särskilda krav på den enskilda näringsverksamheten om när avdraget ska återföras till verksamheten enligt 30 kap. 9 § IL, som dock i all väsentlighet liknar kraven på aktiebolag. Avdraget ska återföras när näringsidkaren upphör att bedriva näringsverksamheten, skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör, näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige eller när näringsidkaren försätts i konkurs. Om inget av detta fall inträffar gäller, likt för aktiebolag, att fonden ska återföras

⁴⁶ Se Andersson, Dahlberg, Saldén Enérus & Tivéus, *Inkomstskattelagen*, (1 september 2022, JUNO) kommentaren till 40 kap. 2 §, Norstedts juridik – besökt 2022-12-16.

⁴⁷ Se avsnitt 3.2. för en utförlig redogörelse om de regler som gäller aktiebolag och med det också enskild näringsverksamhet.

⁴⁸ Se Lodin m.fl. s. 330 – 331.

senast det sjätte beskattningsåret efter det beskattningsår då avdraget gjordes, enligt 30 kap. 7 § IL.

4.3.2 Räntefördelning

En annan skattemässig disposition som finns tillgänglig i en enskild näringsverksamhet är den som kallas räntefördelning. Tanken med räntefördelningsregleringen är att neutralisera aktiebolagsägarens möjlighet att undvika dubbelbeskattning. I ett aktiebolag finns möjligheten att låna ut kapital till bolaget i stället för att tillskjuta kapital som aktiekapital. Om ett utlånande av kapital görs får aktiebolaget dra av räntekostnaden och aktieägaren får ta upp räntan som inkomst av kapital. Om tillskottet i stället skulle ha skett genom ett tillskott av aktiekapital hade avkastningen tagits upp som en vinst för bolaget och där med också beskattas som inkomst av näringsverksamhet, det vill säga en dubbelbeskattning. Genom att låna ut medel kan alltså aktieägaren undvika denna dubbelbeskattning. Beskattning av en enskild näringsverksamhet uppgår, så som visats ovan, i regel till en skattesats som till stor del motsvarar denna dubbelbeskattning. Det har därför, för att ge neutralitet mellan aktiebolag och enskild näringsverksamhet, ansetts nödvändigt att införa regelverket om räntefördelning för att till viss del ge enskilda näringsidkare samma möjlighet att undvika dubbelbeskattning på satsat kapital.⁴⁹

Det finns två varianter av räntefördelning, positiv som är en valfri möjlighet att utnyttja och negativ som är en tvingande bestämmelse, enligt 33 kap. 2 § IL. I fallet av positiv räntefördelning får, enligt nämnda paragraf, ett visst belopp dras av i inkomstslaget näringsverksamhet och i stället tas upp i inkomstslaget kapital enligt 42 kap. 9 § IL. Beloppet, som kallas positivt fördelningsbelopp, beräknas genom att ett kapitalunderlag för räntefördelning multipliceras med statslåneräntan vid utgången av november föregående år, dock som lägst noll, ökat med sex procentenheter. Detta enligt 33 kap. 3 § IL. Kapitalunderlaget, för både positiv och negativ räntefördelning, beräknas enligt 33 kap. 8 – 18 §§ IL och baseras på värdet på tillgångarna minus värdet på skulderna i näringsverksamheten vid det föregående beskattningsårets utgång, det vill säga det egna kapitalet. Det egna kapitalet ska dock ökas och minskas med lite olika avdrag och tillägg, bland annat minskas med 79,4 procent av expansionsfonden samt ökas med sparat positivt fördelningsbelopp från tidigare år, som sparas enligt 33 kap. 7 §, om det inte uppkommer ett negativt fördelningsbelopp ett år varvid det positiva beloppet ska kvittas gentemot detta. Positivt fördelningsbelopp sparas alltså om kapitalunderlaget är positivt men det inte finns tillräckligt justerat resultat för att kunna använda sig av hela det positiva kapitalunderlaget. Negativt fördelningsbelopp å sin sida beräknas genom det negativa kapitalunderlaget för räntefördelning multiplicerat med statslåneräntan vid samma tidpunkt som för positivt

⁴⁹ Se Lodin m.fl. s. 429 – 430.

fördelningsbelopp, men ökat med en procentenhet. I detta fall ska statslåneräntan dock som lägst anses vara 0,5 procent.

Enligt 33 kap. 4 § IL ska dock räntefördelning, både i fall av positiv och negativ räntefördelning, göras endast om kapitalunderlaget överstiger 50 000 kr. Positiv räntefördelning får dock som högst göras med ett för räntefördelning justerat resultat som enligt 33 kap. 5 § IL avser resultatet av näringsverksamheten ökat med avdrag för egenavgifter, avdrag för premie för pensionsförsäkring och inbetalning på pensionskonto samt särskild löneskatt och dessutom ökat med avdrag för avsättning till expansionsfond samt periodiseringsfond. Det justerade resultatet ska dock också minskas med sjukpenning och liknande ersättningar, återfört avdrag för egenavgifter samt återfört avdrag för avsättning till expansionsfond och periodiseringsfond.

4.3.3 Expansionsfond

För enskilda näringsidkare finns utöver de ovanstående dispositionerna också möjligheten till att använda sig av en expansionsfond. Expansionsfonden siktar på att ge en möjlighet för enskild näringsverksamhet att hålla kvar medel i bolaget till en lägre beskattningsnivå, vilket är fallet för aktiebolag som endast vinstmedelbeskattas med bolagsskattesatsen på 20,6 procent.⁵⁰ Avsättningar till expansionsfonden ska dras av enligt 34 kap. 2 § IL och i stället ska en expansionsfondsskatt tas upp på 20,6 procent, vilket sedan dras av på beskattningen när fonden återförs enligt 34 kap. 3 och 65 kap. 8 IL. Avsättningen får dock högst göras med ett för expansionsfonden justerat positivt resultat enligt 34 kap. 4 § IL, samt det högsta beloppet som anges i reglerna av kapitalunderlaget.

Ett för näringsverksamheten positivt justerat resultat är resultatet av näringsverksamheten före avdrag ökat med avdrag för egenavgifter och avdrag för premie för pensionsförsäkring, inbetalning till pensionssparkonto samt särskild löneskatt minskat med sjukpenning och liknande ersättningar samt återfört avdrag för egenavgifter, detta enligt 34 kap. 5 § IL. I expansionsfonden får högst 125,94 procent av kapitalunderlaget tas upp till expansionsfonden, enligt 34 kap. 6 § IL. Kapitalunderlaget beräknas som det egna kapitalet vid beskattningsårets utgång ökat och minskat enligt de regler som finns i 34 kap. 7 – 11 §§ IL.

Avdragen till expansionsfonden ska återföras enligt 34 kap. 14 – 16 §§ IL när den överstiger beloppet i 34 kap. 6 §, när näringsidkaren upphör att bedriva näringsverksamhet, skattskyldigheten upphör, näringsverksamheten inte längre beskattas i Sverige på grund av skatteavtal, näringsidkaren är begränsat skattskyldig och dör under beskattningsåret eller när denne försätts i konkurs.

⁵⁰ Se Lodin m.fl. s. 430 – 431.

5 Neutralitetsutfall

5.1 Introduktion

I detta avsnitt presenteras räkneexempel utifrån ovanstående redogörelse för beskattningen i de olika associationsformerna. Utifrån olika förutsättningar för beskattningen jämförs de olika associationsformerna för att se om behållningen efter skatt kan anses spegla neutralitet mellan de olika associationsformerna. Räkneexemplen utgår ifrån en individ, som för att undvika snedvridning av sociala avgifter bestäms till 45 år, som vill beskatta sin förvärvsinkomst, antingen genom de olika näringsassociationsformerna eller utifrån inkomstslaget tjänst. Två olika typer av exempel kommer jämföras, där de första utgår ifrån en årsinkomst med syfte att rakt av jämföra den faktiska skattesatsen vid olika nivåer av inkomst. De andra utgår från två fall av förändrad inkomst över tid för att bäst jämföra olika skattemässiga dispositioner mellan de olika associationsformerna.

I de fall där inkomst av tjänst beräknas används den ovan givna kommunal-skattesatsen på 32,24 procent och den kommunala skattesatsen adderat med statliga skattesatsen över brytpunkten på 52,24 procent. Grundavdraget på 14 200 kronor dras därutöver av. Grundavdraget är ett schablonavdrag som dras av från den beskattningsbara inkomsten enligt 63 kap. IL. Grundavdraget varierar med den uttagna lönen, men är som högst ovan nämnda belopp, vilket gäller för alla löneuttag över 380 200 kr.⁵¹ I dessa beräkningar används alltså grundavdraget på samma summa i alla beräkningar oavsett löneuttag. Det bör även förtydligas att under raden ”kommunalskatt” endast tas upp skatt upp till gränsen för brytpunkten mot statlig inkomstskatt, och inte all kommunalskatt som också tas ut därutöver. Vidare beskrivs närmare varje räkneexempel i anslutning till varje tabell.

5.2 Behållning i olika former av verksamhet

De olika associationsformerna jämförs här utifrån olika nivåer av inkomster som är hänförliga till beskattningsåret. Här tas ingen hänsyn till avgränsning mellan olika associationsformer, utan grundpremisen är att individen som är föremål för beskattning fritt kan välja att beskatta medlen i de olika associationsformerna. Beloppen som jämförs emellan är i svenska kronor, Fall 1:

⁵¹ Se 63 kap. 2 - 3 §§ IL och Skatteverkets tabell för ej förhöjt grundavdrag, Skatteverket, ”Grundavdrag 2022”, <https://www.skatteverket.se/download/18.339cd9fe17d1714c0771bab/1638974402499/Grundavdragstabel1%20-%20ej%20f%C3%B6rh%C3%B6jt%20grundavdrag.pdf> besökt 2022-10-04.

400 000, Fall 2: 600 000, Fall 3: 750 000, Fall 4: 900 000 Fall 5: 1 200 000, Fall 6: 1 500 000 och Fall 7: 1 800 000.

Tabell 1 utgår ifrån en individ som beskattar sig till fullo i inkomstslaget tjänst, det vill säga genom anställning, eller i inkomstslaget näringsverksamhet genom enskild näringsverksamhet. För att resultatet ska bli rättvisande mot de andra associationsformerna måste arbetsgivaravgifterna dessutom tas med. Beskattningsresultatet över ett år blir detsamma i enskild firma som utav en anställning, med enda skillnaden om hur egenavgifterna dras av. Eftersom egenavgifterna dock ändå ska stämmas av efter nästkommande år har det inte ansetts meningsfullt att beakta i denna analys. Resultatet som sedan kan jämföras mellan de olika grupperna blir alltså vilken behållning⁵² som individen får ut efter skatt. En sammanställning över denna behållning presenteras i slutet av avsnittet i tabell 8.

När det kommer till beskattning genom ett fåmansföretag kan den utföras på flera olika sätt. I det första och andra exemplet, A och B, används förenklingsregeln för att beräkna gränsbeloppet. I exempel A, vilken visas i tabell 2, tar individen ut lön upp till gränsen för statlig inkomstskatt för att sedan ta ut resterande del i utdelning. I alla fall kring beskattning av fåmansföretaget har inte beaktning tagits i huruvida det finns sparutdelningsutrymme i fåmansföretaget då detta snarare blir en fråga om skattemässig disposition vilket behandlas i nästa avsnitt.

I exempel B, vilken visas i tabell 3, ser individen till att maximera uttaget under gränsbeloppet i fåmansföretaget. I detta exempel är det viktigt att komma ihåg att det finns en mening i att ta ut lön för att säkra sina socialförsäkringar. För att maximera sin pensionsförsäkring ska en lön tas ut på 532 500 kr enligt 59 kap. 4 § Socialförsäkringsbalk (2010:110). För att maximera sin föräldrapenning ska en lön tas ut på 483 000 kr enligt 25 kap. 5 § Socialförsäkringsbalk (2010:110). Ju högre lön som tas ut under dessa belopp, desto större kommer ersättningen att vara när någon av dessa ersättningar tas ut. Även om det verkar förmånligt att ta ut låg lön i detta exempel finns det alltså annat att väga in som kan påverka alternativet till att ändå inte anses förmånligt.

I exempel C och D används lönesummeregeln för att beräkna gränsbeloppet. I exempel C, som presenteras i tabell 4 antas att fåmansföretaget betalar ut höga löner till anställda varvid gränsbeloppet får anses vara obegränsat i storlek, samtidigt som regeln om 9,6 inkomstbasbelopp används för att bestämma gränsen för hur mycket lön som tas ut. Utöver den lönen som tas ut för att aktualisera lönesummeregeln tas utdelning ut i så stor utsträckning som möjligt i detta fall. Då inkomsten inte räcker till för att aktualisera

⁵² Behållning i detta fall syftar till nettoinkomst, det vill säga den inkomst som kan tas ut efter skatt, relativt till vinsten. Behållning beräknas som 1 subtraherat med nettoinkomsten dividerat med bruttoinkomsten.

lönesummeregeln i fall C1 – 3 visar dessa tabeller i all väsentlighet samma som i exemplet med inkomst av tjänst.

I exempel D, som presenteras i tabell 5, används regeln om sex prisbasbelopp adderat med fem procent av löneunderlaget för att beräkna hur mycket lön som måste tas upp för att lönesummeregeln ska användas. I det exemplet får antas att beskattningsindividen är den ende anställda i bolaget och att lönen därför måste motsvara tillräckligt stor mängd för att så stor utdelning som möjligt ska få plats inom lönesummeregeln. I detta fall antas det uppräknade omkostnadsbeloppet som används för beräkningen av gränsbeloppet till 100 000 kr och adderas alltså med hälften av löneunderlaget för att bestämma gränsbeloppet.

Eftersom undersökning kretsar kring en beskattningsindivid som vill planera intäkterna från sin egen verksamhet får det antas i exemplet med det onoterade aktiebolaget, som presenteras i tabell 6, att andelarna inte anses vara kvalificerade på grund av att det finns en utomstående som äger 30 procent av andelarna med utdelningsrätt för denna andel. Här får alltså ett utdelningsbortfall räknas med i beräkningen. I detta fall antas inkomst av tjänst tas upp till gränsen för statlig inkomstskatt varvid resterande tas ut som utdelning.

För att bättre kunna jämföra skattesatsen för fåmansföretag med företag utan verksamma ägare finns i tabell 7 en jämförelse med onoterade bolag utan att ett andelsbortfall räknas med. Även i detta exempel anses det viktigt att ta upp lön till gränsen för statlig inkomstskatt för att helt kunna ta del av de sociala förmånerna. Viktigt att notera är dock att detta alternativ inte är möjligt för en beskattningsindivid som vill beskatta sin egen verksamhet utan endast för den som placerar kapital. Tabell 7 ska därför inte i någon vidare utsträckning jämföras med tabell 1 – 6 utan tas med enbart med anledning av att fåmansföretagsbeskattningen också till viss del måste jämföras gentemot allmän kapitalplacering i bolag.

Tabell 1: Inkomst av anställning eller näringsverksamhet	Fall 1	Fall 2	Fall 3	Fall 4	Fall 5	Fall 6	Fall 7
	400 000	600 000	750 000	900 000	1 200 000	1 500 000	1 800 000
Överskott i näringsverksamheten	310 150	465 224	581 531	697 837	930 449	1 163 061	1 395 673
Kommunalskatt 32,24 %	95 414	145 410	169 744	169 744	169 744	169 744	169 744
Statlig + Kommunalskatt 52,24 %	-	-	21 330	82 088	203 605	325 121	446 638
Egenavgiften 28,97 %	89 850	134 775	168 470	202 163	269 551	336 939	404 326
Total skatt	185 265	280 186	359 543	453 995	642 900	831 804	1 020 708
<i>Nettoinkomst</i>	214 736	319 814	390 457	446 005	557 101	668 196	779 292
Behållning	54%	53%	52%	50%	46%	45%	43%

Tabell 2: Fåmansföretag A	Fall A1	Fall A2	Fall A3	Fall A4	Fall A5	Fall A6	Fall A7
	400 000	600 000	750 000	900 000	1 200 000	1 500 000	1 800 000
Inkomst av tjänst	310 150	465 224	540 700	540 700	540 700	540 700	540 700
Kommunalskatt 32,24 %	95 414	145 410	169 744	169 744	169 744	169 744	169 744
Statlig + Kommunalskatt 52,24 %	-	-	-	-	-	-	-
Arbetsgivaravgifter 28,97 %	89 850	134 775	156 641	156 641	156 641	156 641	156 641
<i>Behållning av tjänst</i>	214 736	319 814	370 956	370 956	370 956	370 956	370 956
Överskott av näringsverksamhet	-	-	52 659	202 659	502 659	802 659	1 102 659
Bolagsskatt 20,6 %	-	-	10 848	41 748	103 548	165 348	227 148
Utdelning	-	-	41 811	160 911	399 111	637 311	875 511
Skatt under gränsbeloppet 20 %	-	-	8 362	32 182	37 510	37 510	37 510
Skatt över gränsbeloppet 52,24 %	-	-	-	-	110 520	234 955	359 391
<i>Behållning utdelning</i>	-	-	33 449	128 729	251 082	364 846	478 610
Total skatt	185 265	280 186	345 594	400 314	577 962	764 198	950 433
<i>Nettoinkomst</i>	214 736	319 814	404 406	499 686	622 038	735 802	849 567
Behållning	54%	53%	54%	56%	52%	49%	47%

<i>Tabell 3: Fåmansföretag B</i>	Fall B1	Fall B2	Fall B3	Fall B4	Fall B5	Fall B6	Fall B7
	400 000	600 000	750 000	900 000	1 200 000	1 500 000	1 800 000
Inkomst av tjänst	126 999	282 074	398 380	514 686	747 299	979 911	1 212 523
Kommunalskatt 32,24 %	36 366	86 363	123 860	161 357	169 744	169 744	169 744
Statlig + Kommunalskatt 52,24 %	-	-	-	-	107 927	229 444	350 960
Arbetsgivaravgifter 28,97 %	36 792	81 717	115 411	149 105	216 492	283 880	351 268
<i>Behållning av tjänst</i>	90 633	195 711	274 520	353 330	469 628	580 723	691 819
Överskott av näringsverksamhet	236 209	236 209	236 209	236 209	236 209	236 209	236 209
Bolagsskatt 20,6 %	48 659	48 659	48 659	48 659	48 659	48 659	48 659
Utdelning	187 550	187 550	187 550	187 550	187 550	187 550	187 550
Skatt under gränsbeloppet 20 %	37 510	37 510	37 510	37 510	37 510	37 510	37 510
Skatt över gränsbeloppet 52,24 %	-	-	-	-	-	-	-
<i>Behållning utdelning</i>	150 040	150 040	150 040	150 040	150 040	150 040	150 040
Total skatt	159 327	254 249	325 440	396 630	580 332	769 237	958 141
<i>Nettoinkomst</i>	240 673	345 751	424 560	503 370	619 668	730 763	841 859
Behållning	60%	58%	57%	56%	52%	49%	47%

Tabell 4: Fåmansföretag C	Fall C1	Fall C2	Fall C3	Fall C4	Fall C5	Fall C6	Fall C7
	400 000	600 000	750 000	900 000	1 200 000	1 500 000	1 800 000
Inkomst av tjänst	310 150	465 224	540 700	654 720	654 720	654 720	654 720
Kommunalskatt 32,24 %	95 414	145 410	169 744	169 744	169 744	169 744	169 744
Statlig + Kommunalskatt 52,24 %	-	-	-	59 564	59 564	59 564	59 564
Arbetsgivaravgifter 28,97 %	89 850	134 775	156 641	189 672	189 672	189 672	189 672
<i>Behållning av tjänst</i>	214 736	319 814	370 956	425 412	425 412	425 412	425 412
Överskott av näringsverksamhet	-	-	52 659	55 608	355 608	655 608	955 608
Bolagsskatt 20,6 %	-	-	10 848	11 455	73 255	135 055	196 855
Utdelning	-	-	41 811	44 152	282 352	520 552	758 752
Skatt under gränsbeloppet 20 %	-	-	8 362	8 830	56 470	104 110	151 750
Skatt över gränsbeloppet 52,24 %	-	-	-	-	-	-	-
<i>Behållning utdelning</i>	-	-	33 449	35 322	225 882	416 442	607 002
Total skatt	185 265	280 186	345 594	439 266	548 706	658 146	767 586
<i>Nettoinkomst</i>	214 736	319 814	404 406	460 734	651 294	841 854	1 032 414
Behållning	54%	53%	54%	51%	54%	56%	57%

<i>Tabell 5: Fåmansföretag D</i>	Fall D1	Fall D2	Fall D3	Fall D4	Fall D5	Fall D6	Fall D7
	400 000	600 000	750 000	900 000	1 200 000	1 500 000	1 800 000
Inkomst av tjänst	310 150	430 737	430 737	430 737	559 575	715 900	872 175
Minimumgräns lönesummeregeln	424 708	430 737	430 737	430 737	437 179	444 995	452 809
Kommunalskatt 32,24 %	95 414	134 292	134 292	134 292	169 744	169 744	169 744
Statlig + Kommunalskatt 52,24 %	-	-	-	-	9 860	91 524	173 163
Arbetsgivaravgifter 28,97 %	89 850	124 785	124 785	124 785	162 109	207 396	252 669
<i>Behållning av tjänst</i>	214 736	296 445	296 445	296 445	379 971	454 632	529 269
Överskott av näringsverksamhet	-	44 478	194 478	344 478	478 316	576 704	675 156
Bolagsskatt 20,6 %	-	9 163	40 063	70 963	98 533	118 801	139 082
Utdelning	-	35 316	154 416	273 516	379 783	457 903	536 074
Gränsbelopp enligt lönesummeregeln	-	315 369	315 369	315 369	379 788	457 950	536 088
Skatt under gränsbeloppet 20 %	-	7 063	30 883	54 703	75 957	91 581	107 215
Skatt över gränsbeloppet 52,24 %	-	-	-	-	-	-	-
<i>Behållning utdelning</i>	-	28 253	123 533	218 813	303 826	366 322	428 859
Total skatt	185 265	275 302	330 022	384 742	516 202	679 046	841 872
<i>Nettoinkomst</i>	214 736	324 698	419 978	515 258	683 798	820 954	958 128
Behållning	54%	54%	56%	57%	57%	55%	53%

Tabell 6: Onoterat AB med annat ägande	Fall 1	Fall 2	Fall 3	Fall 4	Fall 5	Fall 6	Fall 7
	400 000	600 000	750 000	900 000	1 200 000	1 500 000	1 800 000
Inkomst av tjänst	310 150	465 224	540 700	540 700	540 700	540 700	540 700
Kommunalskatt 32,24 %	95 414	145 410	169 744	169 744	169 744	169 744	169 744
Arbetsgivaravgifter 28,97 %	89 850	134 775	156 641	156 641	156 641	156 641	156 641
<i>Behållning av tjänst</i>	214 736	319 814	370 956	370 956	370 956	370 956	370 956
Överskott av näringsverksamhet	-	-	52 659	202 659	502 659	802 659	1 102 659
Bolagsskatt 20,6 %	-	-	10 848	41 748	103 548	165 348	227 148
Utdelningsbortfall 30 %	-	-	12 543	48 273	119 733	191 193	262 653
Egen utdelning	-	-	29 268	112 638	279 378	446 118	612 858
Skatt på egen utdelning 25 %	-	-	7 317	28 159	69 844	111 529	153 214
<i>Behållning utdelning</i>	-	-	21 951	84 478	209 533	334 588	459 643
Total skatt + utdelningsbortfall	185 265	280 186	357 093	444 565	619 510	794 455	969 400
<i>Nettoinkomst</i>	214 736	319 814	392 907	455 435	580 490	705 545	830 600
Behållning	54%	53%	52%	51%	48%	47%	46%

Tabell 7: Onoterade AB utan annat ägande		Fall 3	Fall 4	Fall 5	Fall 6	Fall 7
	600 000	750 000	900 000	1 200 000	1 500 000	1 800 000
Inkomst av tjänst	465 224	540 700	540 700	540 700	540 700	540 700
Kommunalskatt 32,24 %	145 410	169 744	169 744	169 744	169 744	169 744
Statlig + Kommunalskatt 52,24 %	-	-	-	-	-	-
Arbetsgivaravgifter 28,97 %	134 775	156 641	156 641	156 641	156 641	156 641
<i>Behållning av tjänst</i>	319 814	370 956	370 956	370 956	370 956	370 956
Överskott av näringsverksamhet	-	52 659	202 659	502 659	802 659	1 102 659
Bolagsskatt 20,6 %	-	10 848	41 748	103 548	165 348	227 148
Utdelning	-	41 811	160 911	399 111	637 311	875 511
Skatt över gränsbeloppet 25 %	-	10 453	40 228	99 778	159 328	218 878
<i>Behållning utdelning</i>	-	31 359	120 684	299 334	477 984	656 634
Total skatt	280 186	347 685	408 360	529 710	651 060	772 410
<i>Nettoinkomst</i>	319 814	402 315	491 640	670 290	848 940	1 027 590
Behållning	53%	54%	55%	56%	57%	57%

Tabell 8: Sammanställning	Fall 1	Fall 2	Fall 3	Fall 4	Fall 5	Fall 6	Fall 7
Inkomst av anställning/näringsverksamhet	54%	53%	52%	50%	46%	45%	43%
Fåmansföretag A	54%	53%	54%	56%	52%	49%	47%
Fåmansföretag B	60%	58%	57%	56%	52%	49%	47%
Fåmansföretag C	54%	53%	54%	51%	54%	56%	57%
Fåmansföretag D	54%	54%	56%	57%	57%	55%	53%
Onoterat AB med annat ägande	54%	53%	52%	51%	48%	47%	46%
(Onoterat AB utan annat ägande)	53%	54%	55%	56%	57%	57%	57%

De grönmarkerade rutorna visar den enskilt högsta behållningen medan den rödmarkerade visar den enskilt lägsta behållning utav de alternativ som presenterats. Onoterat AB utan annat ägande har exkluderats med anledning av att det inte anses vara ett rakt jämförbart alternativ till de andra alternativen.

5.3 Behållning efter skattemässiga dispositioner

Som presenterats ovan finns det både i aktiebolag och enskild näringsverksamhet olika former av skattemässiga dispositioner. I detta avsnitt kommer dessa olika regleringar att vägas mot varandra, där resultatutjämnningen som dispositionen ger kommer att jämföras i form av den totala behållningen mellan de olika bolagen över tid. Utgångspunkten för detta avsnitt är en femårsperiod där resultatet av verksamheten varierar mellan åren. Jämförelsen syftar till att utröna vilken neutralitet som faktiskt föreligger mellan de olika associationsformerna och sammanfattas i slutet i tabell 16.

Som utgångspunkt kommer, i de fall där det är relevant, kapitalunderlaget, det vill säga tillgångar minus skulder, att antas uppgå till en miljon kronor vid ingången av år ett och statslåneräntan som används är den som blev fastställd i november 2021, det vill säga 0,23 procent.⁵³ Här kan diskuteras huruvida det är rättvisande att sätta en fast procentsats över en fem års period då procentsatsen i realiteten förändras varje år. En annan möjlighet hade varit att utgå från ett visst år och sedan ta procentsatserna för varje år fem år bakåt i tiden. I sådana fall hade det dock också krävts, för att ge en rättvisande bild, att även inkomstbasbeloppen för de olika åren varierade, samt att potentiella lagändringar, så som borttagandet av värnskatten, också hade beaktats. Då detta troligen hade försvårat för läsaren att förstå tabellerna och jämförelserna har dessa förändringar över en femårsperiod inte beaktats, och i stället används en fast sats för statslåneräntan och inkomstbasbeloppet.

Likt exemplen i avsnitt 5.2. beräknas för enkelhetens skull näringsidkarens egenavgift för det den uppkommer till det faktiska året, och inte till det schablonbelopp som senare justeras. Vidare kommer onoterade bolag som inte är fåmansföretag att skiljas från fåmansföretagen med den anledningen att fåmansföretagen har en möjlighet att utnyttja sparad utdelningsutrymme vid det fallet att hela gränsbeloppet inte användes, vilket ger en ökad möjlighet för resultatutjämnning. Det schablonmässiga gränsbeloppet kommer att användas, bestämt likt ovan, för att tydligare anknyta jämförelsen till enskild näringsverksamhet. Vid jämförelse mellan onoterade aktiebolag och

⁵³ Riksgälden, ”Statslåneräntan per den 30 november 2021”, <https://www.riksgallden.se/sv/press-och-publicerat/pressmeddelanden-och-nyheter/nyheter/2021/statslanerantan-per-den-30-november-2021/#:~:text=Riksg%C3%A4lden%20har%20fastst%C3%A4llt%20statsl%C3%A5ner%C3%A4ntan%20per,referensr%C3%A4nta%20som%20anv%C3%A4nds%20inom%20skattelagstiftningen> besökt 2022-11-09.

fåmansföretagen får dock noteras att ett större gränsbelopp enligt lönesummeregeln potentiellt ger större förmåner för fåmansföretaget.

I de två fall som presenteras antas att den verksamme vill få ut den största behållningen, det vill säga nettoinkomsten, som går över femårsperioden. I det första exemplet, vilket benämns A och finns i tabell 9 - 12, gör näringsidkaren det första, tredje och femte året en vinst på en miljon kronor, det andra och fjärde året resulterar i ett resultat på 250 000 kr. I det andra exemplet, som benämns B och återfinns i tabellerna 13 – 15, får näringsidkaren i stället en intäkt på 1,5 miljoner kronor. I båda dessa fall är alltså näringsidkaren inte berörd av att uppbära visst underhåll varje år, utan fokuserar helt på att minimera beskattningen. Ett andra kriterium blir att näringsidkaren vill behålla kapitalunderlag kring en miljon kronor för att exemplet i allra högsta mån ska spegla beskattningen av resultat. Det bör också nämnas att det självfallet är lättare att göra en sådan här fördelning av medlen i efterhand då man vet säkert hur resultatet blir över fem år. En sådan här noggrann fördelning av medlen över åren hade högst troligen inte varit möjlig i realiteten.

Vad som framgår är att beskattningen med hjälp av periodiseringsfonden och räntefördelningen aldrig kommer upp i den statliga skattenivån vilket ökar behållningen för den enskilda näringsverksamheten. I exempel A används inte expansionsfonden då intäkten inte är tillräcklig för att periodiseringsfondens begränsning ska leda till att statlig inkomstskatt behöver tas ut. I exempel B används expansionsfonden, då periodiseringsfonden inte räcker för att jämna ut resultatet, på ett sätt som kan likställas med hur föregående års underskott används för aktiebolaget, nämligen för att jämna ut beskattningen och hålla den på samma nivå. Den enskilda näringsidkaren har dock inte samma möjlighet att använda sig av föregående års underskott då det inte går att skapa ett underskott genom att ta ut extra lön.

Som framgår i fallen med fåmansföretagaren tas lön ut endast till den grad det behövs för att inte gå över utdelningsutrymmet, vilket också förklarar den ojämna summan av inkomst av tjänst som tas ut under år 4 och 5 i tabell 10 för att det sparade utdelningsutrymmet ska bli så nära noll som möjligt. Vidare används periodiseringsfonden till viss del för att verka utjämnande när utdelningen annars hade gått över gränsbeloppet. På detta vis kan beskattningen i båda fallen hållas på en nivå under statlig inkomstskatt vilket ökar behållningen. Det ska här noteras att löneuttaget blir väldigt lågt i exempel A under vissa år, vilket i realiteten inte nödvändigtvis är önskvärt med tanke på de sociala försäkringarna. Av denna anledning kan exempel B vara en bättre representation av beskattningen av fåmansföretagen än exempel A, men faktum kvarstår att det är möjligt att ta ut beskattning i enlighet med tabell 10.

I exemplet med det onoterade aktiebolaget blir skattesatsen lägre vid inkomst av tjänst än vid utdelning, med tanke på utdelningsbortfallet som försvinner till utomstående ägare likt i tabell 6. Därför används periodiseringsfonden i

så hög utsträckning som möjligt för att kunna ta ut så stor del som möjligt som inkomst av tjänst. Överskott från ett år som har bolagsbeskattats kan dock inte sparas till nästföljande år för att tas ut som inkomst av tjänst då skattesatsen med tanke på additionen av bolagsskatten hade blivit högre än ifall utdelning hade tagits direkt. Däremot kan lön tas ut så att ett underskott uppstår i aktiebolaget, vilket kvittas med överskottet nästkommande år, varav det därmed rent skattemässigt uppstår en fördel av att maximera uttaget av tjänstekomst. Detta exempel visas i tabell 11. Här bör frågan uppstå om hur beskattningen blivit om näringsidkaren inte haft möjlighet att göra ett negativt resultat, detta visas i tabell 12 då aktiebolaget aldrig går under en miljon i kapitalunderlag.

Tabell 9: inkomst av näringsverksamhet A	År 1	År 2	År 3	År 4	År 5	
Resultat innan disposition	1 000 000	250 000	1 000 000	250 000	1 000 000	
Kapitalunderlag (utg. föregående år)	1 000 000	1 281 310	1 000 000	1 257 362	1 000 000	
Räntefördelning justerat kapital	1 000 000	1 281 310	1 000 000	1 257 362	1 000 000	
Sparad räntefördelning	-	-	79 826	-	78 334	
Outnyttjad räntefördelning	-	79 826	-	78 334	-	
Räntefördelning	62 300	-	142 126	-	140 634	
Kapitalskatt räntefördelning 30 %	18 690	-	42 638	-	42 190	
<i>Behållning kapital</i>	43 610	-	99 488	-	98 444	
Periodiseringsfond justerat resultat	937 700	250 000	857 874	-	859 366	
<u>Periodiseringsfond</u>	-	281 310	-	257 362	-	
Återföring periodiseringsfond	-	281 310	-	257 362	-	
Överföring till periodiseringsfond	281 310	-	257 362	-	-	
Expansionsfond justerat resultat	656 390	531 310	600 512	507 362	859 366	
Överföring till expansionsfond	-	-	-	-	-	
<u>Expansionsfond</u>	-	-	-	-	-	
Återföring expansionsfond	-	-	-	-	-	
Skatt/avdrag på överföringen	-	-	-	-	-	
Justerat resultat	656 390	531 310	600 512	507 362	859 366	
Egenavgiften 28,97 %	147 442	119 346	134 891	113 967	193 036	
Överskott i näringsverksamheten	508 948	411 964	465 622	393 396	666 330	
Kommunalskatt 32,24 %	159 507	128 239	145 538	122 253	169 744	
Statlig + Kommunalskatt 52,24 %	-	-	-	-	65 629	
<i>Behållning näringsverksamhet</i>	349 441	283 725	320 083	271 143	430 957	Totalt alla år:
Total skatt	325 639	247 585	323 067	236 219	470 599	1 603 109
<i>Nettoinkomst</i>	393 051	283 725	419 571	271 143	529 401	1 896 891
Behållning	55%	53%	56%	53%	53%	54%

Tabell 10: Fåmansföretag A	År 1	År 2	År 3	År 4	År 5	
Resultat för året	1 000 000	250 000	1 000 000	250 000	1 000 000	
Kapitalunderlag (utg. Föregående år)	1 000 000	1 075 665	1 080 128	1 217 280	1 000 000	
Inkomst av tjänst	540 700	180 000	350 000	185 212	531 090	
Kommunalskatt 32,24 %	169 744	53 454	108 262	55 134	166 645	
Statlig + Kommunalskatt 52,24 %	-	-	-	-	-	
Arbetsgivaravgifter 28,97 %	156 641	52 146	101 395	53 656	153 857	
<i>Behållning av tjänst</i>	370 956	126 546	241 738	130 078	364 445	
Periodiseringsfond justerat resultat	302 659	17 854	548 605	11 132	315 053	
<u>Periodiseringsfond</u>	-	75 665	80 128	217 280	-	
Schablonskatt periodiseringsfond	-	378	401	1 086	-	
Återföring periodiseringsfond	-	-	-	217 280	-	
Överföring till periodiseringsfond	75 665	4 464	137 151	-	-	
Näringsverksamhetens resultat	226 994	13 012	411 053	227 325	315 053	
Bolagsskatt 20,6 %	46 761	2 681	84 677	46 829	64 901	
Utdelning	180 234	10 332	326 376	180 496	250 152	
Sparat utdelningsutrymme	7 316	184 771	51 913	60 644	0	
Skatt under gränsbeloppet 20 %	36 047	2 066	65 275	36 099	50 030	
Skatt över gränsbeloppet 52,24 %	-	-	-	-	-	
<i>Behållning utdelning</i>	144 187	8 265	261 101	144 397	200 122	Totalt alla år:
Total skatt	409 192	110 725	360 010	192 805	435 434	1 508 165
<i>Nettoinkomst</i>	515 143	134 811	502 839	274 475	564 566	1 991 835
Behållning	56%	55%	58%	59%	56%	57%

<i>Tabell 11: onoterat AB A1</i>	År 1	År 2	År 3	År 4	År 5	År 6
Resultat för året	1 000 000	250 000	1 000 000	250 000	1 000 000	
Kapitalunderlag (utg. Föregående år)	1 000 000	1 255 898	808 179	1 110 838	663 119	1 000 000
Inkomst av tjänst	540 700	540 700	540 700	540 700	506 446	
Kommunalskatt 32,24 %	169 744	169 744	169 744	169 744	158 700	
Statlig + Kommunalskatt 52,24 %	-	-	-	-	-	
Arbetsgivaravgifter 28,97 %	156 641	156 641	156 641	156 641	146 717	
<i>Behållning av tjänst</i>	370 956	370 956	370 956	370 956	347 746	
Periodiseringsfond justerat resultat	302 659	- 447 341	302 659	- 447 341	346 836	
<u>Periodiseringsfond</u>	-	75 665	-	75 665	-	
Schablonskatt periodiseringsfond	-	378	-	378	-	
Återföring periodiseringsfond	-	75 665	-	75 665	-	
Överföring till periodiseringsfond	75 665	-	75 665	-	-	
Näringsverksamhetens resultat	226 994	- 372 054	226 994	- 372 054	346 836	
Avdrag föregående års underskott	-	-	- 372 054	- 145 060	- 517 114	
Kvarstående resultat	226 994	- 372 054	- 145 060	- 517 114	- 170 278	
Bolagsskatt 20,6 %	46 761	-	-	-	-	
Sparat kapital	180 234	-	226 994	-	336 880	
Utdelning	-	-	-	-	9 956	
Skatt på utdelning 25 %	-	-	-	-	1 991	
Utdelningsbortfall 30 %	-	-	-	-	2 987	
<i>Behållning utdelning</i>	-	-	-	-	4 978	Totalt alla år:
Total skatt + utdelningsbortfall	373 145	326 763	326 384	326 763	310 396	1 663 451
<i>Nettoinkomst</i>	370 956	370 956	370 956	370 956	352 724	1 836 550
Behållning	50%	53%	53%	53%	53%	52%

Tabell 12: onoterat AB A2	År 1	År 2	År 3	År 4	År 5	
Resultat för året	1 000 000	250 000	1 000 000	250 000	1 000 000	
Kapitalunderlag (utg. Föregående år)	1 000 000	1 075 665	1 000 000	1 075 664	1 000 000	
Inkomst av tjänst	540 700	252 219	540 700	236 704	540 700	
Kommunalskatt 32,24 %	169 744	76 737	169 744	71 735	169 744	
Statlig + Kommunalskatt 52,24 %	-	-	-	-	-	
Arbetsgivaravgifter 28,97 %	156 641	73 068	156 641	68 573	156 641	
<i>Behållning av tjänst</i>	370 956	175 482	370 956	164 969	370 956	
Periodiseringsfond justerat resultat	302 659	- 75 287	302 659	- 55 277	302 659	
<u>Periodiseringsfond</u>	-	75 665	75 665	151 330	-	
Schablonskatt periodiseringsfond	-	378	378	757	-	
Återföring periodiseringsfond	-	-	-	151 330	-	
Överföring till periodiseringsfond	75 665	-	75 665	-	-	
Näringsverksamhetens resultat	226 994	- 75 665	226 616	95 296	302 659	
Avdrag föregående års underskott	-	-	- 75 665	-	-	
Kvarstående resultat	226 994	- 75 665	150 951	95 296	302 659	
Bolagsskatt 20,6 %	46 761	-	31 096	19 631	62 348	
Sparat kapital	-	-	-	-	-	
Utdelning	180 234	-	195 520	-	240 311	
Skatt på utdelning 25 %	36 047	-	39 104	-	48 062	
Utdelningsbortfall 30 %	54 070	-	58 656	-	72 093	
<i>Behållning utdelning</i>	90 117	-	97 760	-	120 156	Totalt alla år:
Total skatt + utdelningsbortfall	463 262	150 183	455 619	160 696	508 888	1 738 648
<i>Nettoinkomst</i>	461 073	175 482	468 716	164 969	491 112	1 761 352
Behållning	50%	54%	51%	51%	49%	50%

Tabell 13: inkomst av näringsverksamhet B	År 1	År 2	År 3	År 4	År 5	
Resultat innan disposition	1 500 000	250 000	1 500 000	250 000	1 000 000	
Kapitalunderlag (utg. föregående år)	1 000 000	1 551 171	1 000 000	1 516 986	1 000 000	
Räntefördelning justerat kapital	1 000 000	1 431 310	1 000 000	1 404 559	1 000 000	
Sparad räntefördelning	-	-	89 171	-	87 504	
Outnyttjad räntefördelning	-	89 171	-	87 504	-	
Räntefördelning	62 300	-	151 471	-	149 804	
Kapitalskatt räntefördelning 30 %	18 690	-	45 441	-	44 941	
<i>Behållning kapital</i>	43 610	-	106 029	-	104 863	
Periodiseringsfond justerat resultat	1 437 700	250 000	1 348 529	250 000	850 196	
<u>Periodiseringsfond</u>	-	431 310	-	404 559	-	
Återföring periodiseringsfond	-	431 310	-	404 559	-	
Överföring till periodiseringsfond	431 310	-	404 559	-	-	
Expansionsfond justerat resultat	1 006 390	681 310	943 971	654 559	850 196	
Överföring till expansionsfond	150 959	-	141 596	-	-	
<u>Expansionsfond</u>	-	150 959	-	141 596	-	
Återföring expansionsfond	-	150 959	-	141 596	-	
Skatt/avdrag på överföringen	31 097	- 31 097	29 169	- 29 169	-	
Justerat resultat	855 432	832 269	802 375	796 154	850 196	
Egenavgiften 28,97 %	192 152	186 949	180 234	178 837	190 976	
Överskott i näringsverksamheten	663 279	645 319	622 141	617 318	659 220	
Kommunalskatt 32,24 %	169 744	169 744	169 744	169 744	169 744	
Statlig + Kommunalskatt 52,24 %	64 036	56 767	44 190	41 573	64 309	
<i>Behållning näringsverksamhet</i>	429 500	418 809	408 207	406 001	425 167	Totalt alla år:
Total skatt	475 719	382 362	468 777	360 984	469 970	2 157 812
<i>Nettoinkomst</i>	473 110	418 809	514 237	406 001	530 030	2 342 188
Behållning	50%	52%	52%	53%	53%	52%

Tabell 14: Fåmansföretag B	År 1	År 2	År 3	År 4	År 5	År 6
Resultat för året	1 500 000	250 000	1 500 000	250 000	1 000 000	
Kapitalunderlag (utg. Föregående år)	1 000 000	1 491 098	1 042 754	1 397 325	967 616	1 000 000
Inkomst av tjänst	540 700	540 700	540 700	440 700	500 336	
Kommunalskatt 32,24 %	169 744	169 744	169 744	137 504	156 730	
Statlig + Kommunalskatt 52,24 %	-	-	-	-	-	
Arbetsgivaravgifter 28,97 %	156 641	156 641	156 641	127 671	144 947	
<i>Behållning av tjänst</i>	370 956	370 956	370 956	303 196	343 605	
Periodiseringsfond justerat resultat	802 659	- 447 341	802 659	- 318 371	354 717	
<u>Periodiseringsfond</u>	-	200 665	-	200 665	-	
Schablonskatt periodiseringsfond	-	1 003	-	1 003	-	
Återföring periodiseringsfond	-	200 665	-	200 665	-	
Överföring till periodiseringsfond	200 665	-	200 665	-	-	
Näringsverksamhetens resultat	601 994	- 247 679	601 994	- 118 709	354 717	
Avdrag föregående års underskott	-	-	- 247 679		- 118 709	
Kvarstående resultat	601 994	- 247 679	354 315	- 118 709	224 736	
Bolagsskatt 20,6 %	124 011	-	72 989	-	48 618	
Sparat kapital	290 434		153 905		32 384	
Utdelning	187 550	-	375 100	110 334	273 716	
Sparat utdelningsutrymme	-	187 550	6 058	83 470	-	
Skatt under gränsbeloppet 20 %	37 510	-	75 020	22 067	52 953	
Skatt över gränsbeloppet 52,24 %	-	-	-	-	-	
<i>Behållning utdelning</i>	150 040	-	300 080	88 267	211 813	Totalt alla år:
Total skatt	487 905	327 388	474 393	288 245	404 499	1 982 430
<i>Nettoinkomst</i>	520 996	370 956	671 036	391 464	563 117	2 517 570
Behållning	52%	53%	59%	58%	58%	56%

<i>Tabell 15: onoterat AB B</i>	År 1	År 2	År 3	År 4	År 5	
Resultat för året	1 500 000	250 000	1 500 000	250 000	1 000 000	
Kapitalunderlag (utg. Föregående år)	1 000 000	1 678 648	1 230 304	1 448 344	1 000 000	
Inkomst av tjänst	540 700	540 700	540 700	540 700	540 700	
Kommunalskatt 32,24 %	169 744	169 744	169 744	169 744	169 744	
Statlig + Kommunalskatt 52,24 %	-	-	-	-	-	
Arbetsgivaravgifter 28,97 %	156 641	156 641	156 641	156 641	156 641	
<i>Behållning av tjänst</i>	370 956	370 956	370 956	370 956	370 956	
Periodiseringsfond justerat resultat	802 659	- 447 341	802 659	- 447 341	302 659	
<u>Periodiseringsfond</u>	-	200 665	-	200 665	-	
Schablonskatt periodiseringsfond	-	1 003	-	1 003	-	
Återföring periodiseringsfond	-	200 665	-	200 665	-	
Överföring till periodiseringsfond	200 665	-	200 665	-	-	
Näringsverksamhetens resultat	601 994	- 247 679	601 994	- 247 679	302 659	
Avdrag föregående års underskott	-	-	- 247 679	-	- 247 679	
Kvarstående resultat	601 994	- 247 679	354 315	- 247 679	54 980	
Bolagsskatt 20,6 %	124 011	-	72 989	-	11 326	
Sparat kapital	477 984	-	17 375	-	-	
Utdelning	-	-	511 630	-	291 333	
Skatt på utdelning 25 %	-	-	102 326	-	58 267	
Utdelningsbortfall 30 %	-	-	153 489	-	87 400	
<i>Behållning utdelning</i>	-	-	255 815	-	145 667	Totalt alla år:
Total skatt + utdelningsbortfall	450 395	327 388	655 189	327 388	483 377	2 243 736
<i>Nettoinkomst</i>	370 956	370 956	626 772	370 956	516 623	2 256 264
Behållning	45%	53%	49%	53%	52%	50%

<i>Tabell 16: Sammanställning 2</i>	Total behållning:
Inkomst av näringsverksamhet A	54%
Fåmansföretag A	57%
Onoterat AB A1	52%
Onoterat AB A2	50%
Inkomst av näringsverksamhet B	52%
Fåmansföretag B	56%
Onoterat AB B	50%

6 Beskattningens intervenerande effekt

6.1 Inledning

I detta avsnitt utförs en litteraturoversikt för att på så sätt få en förståelse för beskattningens potentiellt intervenerande effekt. Litteraturoversikten utgår framför allt från forskares artiklar, men inleder med ett stycke som behandlar regeringens utredning år 2016 som aldrig ledde till ett konkret lagförslag. Syftet med litteraturoversikten är att ge en nyanserad bild av den debatt som förts kring fåmansföretagsbeskattningen samtidigt som det redogörs för den utredning som gjorts kring just reglernas intervenerande effekt.

Det avslutande stycket behandlar aspekter som i litteraturen inte direkt har anknutits till fåmansföretagsbeskattningen men som också har ansetts intressant att beakta då ämnet är närliggande med fåmansföretagsbeskattningen och därmed potentiellt sett korrelerar med och påverkar reglernas effekt på samhället. Argumenten och statistiken som lyfts fram i detta avsnitt analyseras och diskuteras sedermera, framför allt i avsnitt 7.2.

6.2 2016-års utredning om fåmansföretagsbeskattningen

6.2.1 Utredningens kritik och förslag

I en utredning under 2016 gavs ett förslag till ny reform av fåmansföretagsbeskattningen ut. Utredningen tillsattes då det ansågs att ovan nämnda ändringar har medfört en ökad möjlighet till inkomstomvandling och det därför behövdes förändringar av regelverket för att upprätthålla det ursprungliga syftet med fåmansföretagsbeskattningen.⁵⁴ Även i denna utredning lyftes vikten av att till viss del kompensera företagarens risk fram, där risken med att satsa kapital delades upp i risken att förlora det satsade kapitalet, försörjningsrisken med tanke på bristen på anställningsskydd, semester m.m. samt risken som är kopplad till anställandet av personal. Utredningen ansåg dock att regelverket gav upphov till inkomstomvandling då utdelningar inom kvalificerade andelar hade ökats i betydligt större utsträckning än lönerna, varav det fanns anledning att strikta upp reglerna om utdelning inom fåmansföretagsbeskattningen.⁵⁵

⁵⁴ SOU 2016:75 s. 49.

⁵⁵ SOU 2016:75 s. 51 – 56.

Vidare poängterades det i utredningen att även en enskild näringsidkare kan bära risker i form av anställd personal, men någon motsvarighet till riskbelöandet som det lönebaserade utrymmet ger finns inte i regelverket för den enskilda näringsidkaren. Med bland annat denna motivering ansåg utredningen att det inte förelåg neutralitet mellan fåmansföretagen och de andra associationsformerna. Vid upprättandet av neutraliteten måste dock enligt utredarnas mening också beaktas vikten av att inte hindra positiva effekter så som ökat entreprenörskap, fler arbetstillfällen och högre tillväxt.⁵⁶ Med anledning av detta balansförhållande har även frågan i relativt vid utsträckning behandlats i doktrin och debatt, där förespråkarna för de positiva effekterna som nuvarande regler sägs ge stått på motsatt sida av förespråkarna av att motverka inkomstomvandlingen. Denna debatt diskuteras vidare i avsnitt 6.3.

Med beaktande av dessa olika principer föreslog utredningen några olika åtgärder: det lönebaserade utrymmet skulle begränsas och omformuleras, sänkning av det schablonbaserade gränsbeloppet samt en ökning av skattesatsen inom gränsbeloppet och en sänkning över takbeloppet till 25 procent. Utredarna ansåg att den lägre skattesatsen under gränsbeloppet på 20 procent i och för sig komparerade för att det i ett fåmansföretag är svårare att hitta investerare på grund av den koncentrerade ägarbilden samt att det fanns viss risk för att kapitalinkomster beskattades som arbetsinkomster. I slutändan ansågs dock behovet av att motverka inkomstomvandling större än behovet av att kompensera aktieägarna för dessa brister, vilket föranledde förslaget om lagändring.⁵⁷ Även om utredningens förslag var omfattande med stort fokus på neutralitet i skattelagstiftningen godtogs aldrig lagändringarna av riksdagen.

6.2.2 Grundläggande statistik från 2016-års utredning

I ovan nämnda utredning presenterades statistik för framför allt åren 2006 - 2014 som ämnade beskriva fåmansföretagen och dess delägare. Inledningsvis kan sägas att de direktägda, därmed inte medräknat koncernägda, fåmansföretagen år 2014 uppgjorde 75 procent av de privatägda aktiebolagen och uppgjorde en tredjedel av den totala bolagsskattebasen samt en tredjedel av det totala antalet anställda i dessa bolag, vilket enligt utredarna innebar att det genomsnittliga fåmansföretaget är mindre än det genomsnittliga aktiebolaget som inte är fåmansföretag. Vidare använde omkring 70 % av alla fåmansföretag schablonregeln framför lönesummeregeln för bestämmandet av gränsbeloppen. Det kan också ses att av inkomsterna år 2014 togs cirka 45 procent ut som utdelning under gränsbeloppet, 8 procent som utdelning över

⁵⁶ SOU 2016:75 s. 62 – 64.

⁵⁷ SOU 2016:75 s. 184, 221, 262 - 265.

gränsbeloppet och 48 procent direkt ut som tjänst. 92,5 procent av fåmansföretagen år 2014 bestod av en eller två aktiva delägare.⁵⁸

Vidare visas hur mycket lön kontra utdelning som i genomsnitt togs ut från fåmansföretagen till år 2014 har förändrats från att fyra gånger så mycket togs ut i lön år 2004 men endast 1,3 gånger så mycket togs ut som lön 2014. För de som använde sig av det lönebaserade utrymmet togs i genomsnitt ut mer utdelning än lön år 2014. Totalt sett ökade utdelningen med 404 procent från år 2004 till år 2013 för alla fåmansföretag.⁵⁹ Därutöver visas ett tydligt samband med att de samlade företagen med fler än tio anställda hade ett betydligt större samlat gränsbelopp år 2013, totalt 94,1 miljarder, gentemot företagen med tio anställda eller färre som totalt hade 52,1 miljarder i sparad gränsbelopp. Detta bör jämföras med att endast 5,1 procent av fåmansföretagen hade mer än tio anställda det året.⁶⁰

6.3 Den litterära kritiken av fåmansföretagsbeskattningen.

Sedan 2006-års införande av en 20 procentig skattesats har fåmansföretagsregleringens roll som en neutralitetslagstiftning diskuterats flitigt i doktrinen. Kritiken mot regeländringen väntade inte länge och redan 2007 kritiserades regeländringen av Bjuggren, Du rietz och Johansson. I deras artikel kritiserades regleringen framför allt för att vara för krånglig och ge felaktiga incitament. Kritiken grundades i att reglerna skapade den olikformighet och icke-neutralitet som reglerna i grunden var ämnade att hindra. Anledningen till detta var enligt författarna att reglerna inte tog hänsyn till att beakta vikten av entreprenörer för samhällsekonomin genom att belöna dessa för den risk de vidtar och för deras förmåga att hitta nya affärsmöjligheter som anses lönsamma. Den extra risk entreprenören tas gentemot den genomsnittliga investeraren på börsen motiverades med att entreprenören i allmänhet satsar hela sitt finansiella kapital och sitt humankapital i samma företag, medan börsplaceraren sprider sitt finansiella kapital på flera olika bolag. Bolagsplaceraren har dock ofta fortfarande möjligheten att investera sitt humankapital som anställd i ett annat företag. Ändå ansåg författarna att lagstiftaren endast likställt kapitalavkastningen i fåmansföretagsregleringen med börsplacerarens kapitalavkastning och därmed inte kompenserat entreprenörens extra risk. Vidare ansåg man att reglerna medförde skatteplanering som en nödvändighet för att kunna konkurrera och få företaget att växa, samtidigt som komplexiteten av den skatteplaneringen medförde en höjd transaktionskostnad vilken påverkar tillväxten negativt. En annan effekt som belystes var att regleringen gynnade lönetunga företag med lägre avkastning framför vinstrika och snabbväxande företag. Avslutningsvis kan sägas att författarna inte menade att skattesatsen

⁵⁸ SOU 2016:75 s. 117 – 121.

⁵⁹ SOU 2016:75 s. 121 – 126.

⁶⁰ SOU 2016:75 s. 121, 135.

under 20 procent skulle höjas, utan att fåmansföretagsregleringen i sin helhet skulle avskaffas.⁶¹

Edin och Lodin replikerade i en egen artikel och belyste att 60 procent av fåmansföretagen vid det tillfället var företag där ägaren var den enda anställde och ägarens arbetsinsats var den största bidragande orsaken till bolagets inkomster. Om inte reglerna om fåmansföretagsbeskattningen fanns skulle alla dessa så kallade försörjningsföretag rejält kunna sänka skatteuttaget på sitt arbete. Edin och Lodin ansåg dessutom att den risk entreprenörer tar vid startandet av bolaget vida kompenseras genom lönesummeregeln för fastställande av gränsbeloppet, samt att denna regel motiverade expansion av företaget. Vidare hävdade författarna att ytterst få av de större fåmansföretagen begränsades av lönesummeregeln, vilket medför att dessa företag kan ta ut hela sin utdelning under utrymmet för gränsbeloppet. Vidare ansågs det att försörjningsföretagen också hade en god möjlighet till kapitalavkastning på sin investering, i och med att många av försörjningsföretagen endast satsat minimikravet på 100 000 kr och där den schablonberäknade gränsbeloppet vid denna tidpunkt uppgick till 90 000 kr.⁶²

I en ytterligare replik från Bjuggren och Johansson hävdade författarna att kostnader för att beskatta arbetsinkomst i ett fåmansföretag i form av förlorad anställningstrygghet, administrativa kostnader, försämrade sociala förmåner samtidigt som alla löntagare inte har samma möjlighet att sätta sig på bolag, till exempel offentligt anställda, bidrog till ökad komplexitet, olikformighet och skatteplanering. Detta oavsett om fåmansföretagsbeskattningen är att anses som skattemässigt förmånlig eller inte.⁶³

2012 släppte Alstadsæter och Jacob en ekonomisk rapport kring fåmansföretagsbeskattningen där skatteplaneringen från framför allt 2006-års regeländring analyserades. Rapporten konstaterade att reformen i stor utsträckning påverkade beteendet hos skattebetalaren, där Skatteverket i hög utsträckning fokuserade på att kontrollera de ägare som inte ansåg sig vara aktiva, snarare än ägare som ansåg sig vara aktiva. Med tanke på reglernas lägre skattesats under gränsbeloppet uppstod där med enligt författarna till rapporten ett incitament för skalbolag och ägarbolag som inte nödvändigtvis var aktiva fåmansföretag att ändå registrera sig som sådana. Författaren identifierade att ungefär 10 000 nya skalbolag och låginkomstbolag uppstod under 2006 till 2008 vilket enligt deras slutsats endast kunde föranleda att stora kostnader går åt till skatteplanering genom skalbolag. Vidare visade rapporten att de som i högre grad äger sådana ägarbolag framför allt är män, har högre utbildning och bor i större städer. Författarna ansåg att den ökning som skett av fåmansföretag efter år

⁶¹ Se Bjuggren, Du Rietz och Johansson, *3:12-reglerna: en ekonomisk analys* (2007) s. 18 – 19, 23 – 24 & 28 - 29.

⁶² Se Edin och Lodin, *En analys av en felaktig analys av 3:12-reglerna*, (2008), s. 54 – 56

⁶³ Se Bjuggren och Johansson, *Svar till Edin och Lodin angående 3:12-reglerna*, (2008) s. 57 – 59.

2006 framför allt bestod av att enskilda näringsverksamheter i högre utsträckning satte sig på bolag, samt den stora ökningen av skalbolag, och inte av rena entreprenörer vilket regeländringen syftade till att gynna. Vidare ansågs konsultfirmor vilka oftast innehar ett högt humankapital att gynnas extra av lönesummeregeln då det mesta av deras satsade kapital och kostnader spenderas på löner vilket därmed ökar utdelningsutrymmet under gränobeloppet.⁶⁴ Alstadsæter och Jacob ansåg vidare att de som framför allt gynnades av reglerna var de höginkomstgrupper som faktiskt innehar möjligheten att kunna syssla sig åt skatteplanering.⁶⁵

I en replik till Alstadsæter och Jacob svarade Ericson och Fall att hänsyn inte endast måste tas till neutraliteten mellan tjänsteinkomstbeskattningen och kapitalinkomstbeskattningen utan också ta i beaktandet ett gott företagsklimat och betonar att detta vid flera fall också påtalats av lagstiftaren kan övertrumfa neutralitetsskälerna. Vidare pekade författarna på att utdelningen från fåmansföretagen stigit väsentligt efter reformen medan tjänsteinkomsten behållits på ungefär oförändrade nivåer, vilket enligt deras mening visar att reformen gynnat företagandet.⁶⁶

I en ytterligare rapport från Alstadsæter, Jacob och Vejsiu försöktes de kunskapsluckor som fanns om effekten av 2006-års reform att täckas upp. Enligt författarna hade reformen ingen särskild effekt på sysselsättningen och inte heller ansågs reformen haft en effekt på företagandet då den stora ökningen av fåmansföretag till största del bestod av skalbolag och enskild näringsverksamhet och handelsbolag som bytte bolagsform. Vidare visade rapporten att det genomsnittliga företaget som bytte organisationsform till fåmansföretag växte mindre efter reformen än före reformen samtidigt som utdelningen för dessa företag i genomsnitt ökade. Författarna ställde sig också frågande till ifall ägarlön bör inkluderas i lönesummeregeln vid bestämmandet av gränobeloppet då detta vidare ansågs gynna konsultföretag där flera anställda delade på ägandet av bolaget.⁶⁷

I en rapport från 2019 gav Bastani och Selin sina tankar på en reformerad inkomstbeskattning, i vilken framför allt marginalsatserna undersöktes närmare. Författarna visade att den översta percentilen år 2016 av fastställd förvärvsinkomst, alltså de med högst inkomst av tjänst, tar ut dryg 35 miljarder kronor i utdelningar, medan den näst översta percentilen tar ut ungefär åtta miljarder kronor. Vidare kan ses att ett stort hopp vid hur mycket utdelning som tas ut sker vid den 93:e percentilen, vilket motsvarar gränsen för att

⁶⁴ Se Alstadsæter och Jacob, *Income Shifting in Sweden An empirical evaluation of the 3:12 rules*, ESO 2012:4, s. 147 – 165.

⁶⁵ Se Alstadsæter och Jacob, *Reglerna har blivit för generösa och används för skatteplanering*, (2012), s. 11.

⁶⁶ Se Ericson och Fall, *3:12-reglerna i allsidig(are) belysning. Replik till Alstadsæter och Jacob*, (2013), s. 39 - 43.

⁶⁷ Se Alstadsæter, Jacob och Vejsiu, *3:12-Corporations in Sweden: The Effects of the 2006 Tax Reform on Investments, Job Creation and Business Start-ups*, s. 109-112.

kunna använda sig av lönesummeregeln vid beräkningen av gränsbeloppet, från ungefär tre miljarder till ungefär sex miljarder kronor. Därutöver tas 80 procent av all utdelning ut genom fåmansföretag, det vill säga resterande 20 procent i andra företagsformer, bland de två högsta decilerna⁶⁸, medan endast ungefär 37 procent av all utdelning sker genom fåmansföretag i de fyra lägsta decilerna. Det ska också nämnas att den lägsta percentilen, alltså de som tar ut minst i inkomst av tjänst, tar ut närmare åtta miljarder totalt, vilket är mer än det dubbla varje percentil tar ut mellan percentil två och åttio. Författarna ansåg likt 2016-års utredning att skattesatsen under gränsbeloppet bör höjas till 25 procent samtidigt som värnskatten föreslogs tas bort, detta för att minska spänningarna mellan tjänsteinkomster och arbetsinkomster.⁶⁹ Här bör lyftas att värnskatten på fem procentenheter togs bort vid ingången år 2020.⁷⁰

Liknande slutsatser som Bastani och Selin kommer Eklund fram till i sin rapport *Vårt framtida skattesystem – en ESO-rapport med förslag på en genomgripande skattereform*. Eklund lyfter fram att utdelningen ökar vid de percentilen för tjänsteinkomst som träffar brytpunkterna för statlig inkomstskatt och för att kunna använda sig av lönesummeregeln. Vidare anförde Eklund att fåmansföretagare var överrepresenterade bland höginkomsttagare och att dessa med hjälp av fåmansföretagsbeskattningen kan undvika den höga marginalskatten på arbete. Vidare noterar Eklund att 27 procent av männen i den högste decilen av tjänsteinkomst var fåmansföretagare vilket kan jämföras med 15 procent av kvinnorna.⁷¹

I en artikel 2022 visade Bergh, Nordin och Hammarlund på att lönsamheten i storstäder var så stor som fem procentenheter högre än i landsbygden, 15 procent gentemot 10 procent vid jämförelse av nettomarginalen. Lönsamheten för högkvalificerade branscher visades dessutom ha ökat relativt till rikssnittet över hela landet, där Stockholm och storstadskommuner hade betydligt högre andel av högkvalificerade företag än landsbygden, vilket enligt författarna förklarar lönsamhetsgapet mellan regionerna. Vidare visas att löneandelen relativt rikssnittet i landsbygden har ökat, medan rikssnittet för storstadsregionerna har minskat. Detta förklaras genom att det finns 72 procent fler fåmansföretag i Stockholm gentemot rikssnittet, något enligt författarna förklarar mer än två tredjedelar av lönsamhetsgapet mellan stad och landsbygd.⁷²

Sveriges kvinnoorganisationer ansåg i en rapport från 2022 att fåmansföretagsbeskattningen är en beskattning som är ojämnt fördelad mellan män och

⁶⁸ Med en decil menas tio percentiler av fastställda inkomst av tjänst.

⁶⁹ Se Bastani och Selin, *Skillnad på marginalen – en ESO-rapport om reformerad inkomstbeskattning*, ESO 2019:3, s. 72 – 74, 87 - 88.

⁷⁰ Värnskatten togs bort i samband med införandet av SFS 2019:1164.

⁷¹ Se Eklund, *Vårt framtida skattesystem – en ESO-rapport med förslag på en genomgripande skattereform*, ESO 2020:7, s. 176 - 180.

⁷² Se Bergh, Nordin och Hammarlund, *3:12-regelverket ger stora regionala klyftor*, (2022), s. 68 – 73.

kvinnor, till männens fördel. Detta med anledning av att fåmansföretagsbeskattningen är fördelaktig samtidigt som endast 25 procent av delägarna i fåmansföretagen är kvinnor och kvinnor endast tar ut 17 procent av de totala utdelningarna från fåmansföretagen. I kombination med att utdelningen ökat kraftigt inom fåmansföretagsbeskattningen senaste decenniet leder reglerna enligt författarnas mening till att ytterligare snedvrída fördelningen mellan män och kvinnor. Författarna menar vidare att det finns en risk att fåmansföretagsbeskattningen till stor del är en förklaring till varför arbetsinkomstgapet mellan män och kvinnor minskat under senare år, eftersom män i och med reglerna i högre utsträckning istället tar ut inkomst genom kapitalinkomster.⁷³

6.4 Ytterligare intervenerande aspekter att beakta.

En viktig fråga att ställa sig vid reflektioner över hur lagstiftningen påverkar Sverige som samhälle bör vara ifall reglerna på något vis gynnar vissa grupper av människor framför andra grupper. En sådan grupp skulle kunna vara människor som bosatt sig inom Sverige från ett annat land. I en artikel från 2011 studerade Andersson och Hammarstedt egenföretagandet bland det de kallar utomeuropeiska invandrare i Sverige. Artikeln fokuserade framför allt på varför det finns skillnader i sannolikheten att bilda företag mellan utrikes- och inrikesfödda. En anledning för att undersöka detta var en förhoppning om att arbetslösheten bland utrikesfödda skulle minska om de arbetslösa startade egna företag samt anställda andra utrikesfödda. I denna artikel undersöktes endast företagande i form av enskild firma. Resultatet visade år 2007 en större andel företagande bland alla invandrargrupper än Sverige, förutom Etiopien och Irakiska kvinnor. Största skillnaden jämfördes mellan syrier och turkar där 18,3 procent och 18,2 procent är betydligt högre än den svenska andelen på 4,1 procent. I snitt kan också ses att invandrares företagande i högre grad anställer fler, men har ett lägre rörelseresultat i snitt än de svenska företagen.⁷⁴

I en artikel med liknande syfte skrev Hammarstedt och Miao 2019 om utrikesfödda företagare. Artikel utgick från statistik från år 2014, då företagandet i form av enskild firma var högt framför allt bland utrikesfödda i mellanöstern och i Väst- och Östeuropa, men lågt bland afrikaner och sydeuropéer. Här bör specifikt nämnas att män från Mellanöstern i mer än dubbelt så hög utsträckning bedrev företag än den inrikesfödda motparten. Vidare hade mellan 50 – 73 procent av de utrikesfödda företagen andra utrikesfödda som anställda,

⁷³ Se Sveriges kvinnoorganisationer, ”Jämställda skatter – så påverkar skattesystemet kvinnors liv”, <https://sverigeskvinnoorganisationer.se/wp-content/uploads/2022/12/Jamstallda-skatter-SKO-2022.pdf> besökt 2022-12-22, s. 35 - 37.

⁷⁴ Se Andersson och Hammarstedt, *Invandrares egenföretagande – trender, branscher, storlek och resultat*, (2011), s. 31 – 38.

vilket är väsentligt högre än de 14,9 procent av de inrikesfödda företagen som anställde utrikesfödda. Det ska dock jämföras att det bland de inrikesfödda företagen endast var 14,3 procent av företagen som hade anställda överhuvudtaget. En förklaring till detta var enligt författarna att de inrikesfödda som driver företag med anställda i högre utsträckning gör detta i bolagsform, vilka inte inkluderats i denna studie. Författarna förklarar anledning till att inrikesfödda i högre utsträckning bedriver företag i aktiebolagsform genom att de inrikesfödda företagen i snitt är mer framgångsrika och framgångsrika företag tenderar i högre utsträckning att bedrivas som bolagsform. Författarna avslutar med att konstatera att eftersom utrikesfödda i högre utsträckning anställer andra utrikesfödda bör underlättat företagande för utrikesfödda vara en starkt bidragande orsak till förbättrad integration.⁷⁵

En annan potentiellt intressant infallsvinkel är hur reglerna kan tänkas påverka olika ekonomiska grupper i samhället. I en artikel från 2014 diskuterar Schölin, Broomé och Ohlsson hur familjens företagande påverkar barnens syn på företagande. I studien delade författarna in företagandet i tre olika grupper, egenföretagare i enskild näringsverksamhet, egenföretagare som kombinerar anställning med enskild näringsverksamhet (kombinatörer) och egenföretagare i aktiebolag. Under åren 2003 – 2010 var 7,3 procent av alla män egenföretagare i aktiebolag, 10,4 procent i enskild näringsverksamhet och 16,6 procent så kallade kombinatörer. Av kvinnorna var 2,3 procent egenföretagare i aktiebolag, 5,9 procent i enskild näringsverksamhet och 11,2 procent kombinatörer. Författarnas studie visar att familjens företagande till stor del påverkar individens val av företagande, något de visar genom så kallad mellangruppskorrelation. Enligt artikeln påverkar familjemedlemmar som bedriver aktiebolag andra familjemedlemmar till en andel av 32,8 procent för män och 34,4 procent för kvinnor. För enskild näringsverksamhet är siffran 21,6 procent för män och 19,8 procent för kvinnor och för kombinatörerna är siffran 21,0 procent för män och 21,6 procent för kvinnor. Påverkan är alltså högst vid företagande i form av aktiebolag. Författarna förklarar denna skillnad genom en entreprenörsanda som drivs genom familjen, samtidigt som aktiebolagets betydelse i familjen sannolikt bör vara större än den enskilda näringsverksamheten då den ekonomiska betydelsen generellt sett är högre. Författarna förklarar det vidare som att aktiebolagsdriften i högre utsträckning innebär kunskaper om en förmåga att upptäcka nya affärsmöjligheter och erfarenheten av att hålla anställda och lokaler inom bolaget, en erfarenhet som är nyttig inom flera olika branscher.⁷⁶

⁷⁵ Hammarstedt och Miao, *Företagande bland utrikes födda – ett bidrag till integrationen?*, (2019), s. 37 – 43.

⁷⁶ Schölin, Broomé och Ohlsson, *Egna företagare – om familjens betydelse för vilken företagsform som väljs*, (2014), s. 39 - 49

7 Neutralitetsanalys

7.1 Föreligger mikroneutralitet?

Utifrån ovan redovisade tabeller är det svårt att vidhålla en åsikt om att reglerna är mikroneutrala. Den största skillnaden i behållningen ligger på 14 procentenheter, alltså i fall 7 mellan den enskilde näringsidkaren och den fåmansföretagaren som kan använda sig av ett obegränsat gränsbelopp, det vill säga exempel C. Det rör sig alltså om en 32-procentig högre nettoinkomst för fåmansföretagaren vilket är en märkbar skillnad som, för den som vill vinstmaximera sin verksamhet, tydligt motiverar viss skatteplanering. Visserligen stämmer nettoinkomsten fåmansföretagaren i detta fall har överens med det onoterade bolaget utan annat ägande, det vill säga den rena vinsten på kapital. Utifrån detta förhållande föreligger mikroneutralitet, även om det vid fall 4 föreligger en diskrepans på fem procentenheter. Det kan alltså sägas att mikroneutraliteten, om man godtar hur lönesummeregeln definierar vad som är kapitalvinst, i stort föreligger vid vinst på kapital. Det ska dock sägas att om samma beräkning som använts i tabell 4 och tabell 7 hade använts på en inkomst om hundra miljoner hade fåmansföretagaren haft en behållning på 63 procent medan det onoterade bolaget utan annat ägande hade haft en behållning på 60 procent. Viss diskrepans föreligger alltså även inom kapitalbeskattningen mellan de olika associationsformerna beroende på vilken inkomstnivå som beskattningen utgår ifrån. Om samma beräkning hade använts för tabell 1 på en inkomst om hundra miljoner hade behållning varit 35 procent i enskild näringsverksamhet.

När det kommer till inkomst av tjänsteverksamhet är reglerna som nämnt betydligt mer bristande i sin mikroneutralitet. Även om det kan hävdas att exempel C inte är jämförbart med den enskilda näringsidkaren, med tanke på det stora antal anställda som krävs, är exempel D det i allra högsta grad. Även här föreligger i fall 7 en diskrepans på tio procentenheter, det vill säga en 23 procent högre behållning för fåmansföretagaren gentemot den enskilda näringsverksamheten. I fall 4 och 5 har även fåmansföretagaren i exempel D den högsta behållningen med en diskrepans på 7 respektive 11 procentenheter gentemot enskild näringsverksamhet. Det ska även här nämnas att det är en högre behållning än i exempel C. Antagandet i exempel D om det uppräknade omkostnadsbeloppet om 100 000 kr kan ifrågasättas eftersom det inte alltid är fallet att företagaren har satsat ett kapital om 100 000 kr, men det bör inte ses som orimligt att det är en summa som näringsidkaren behöver satsa i form av utrustning och liknande för att utöva sin tjänst och att beloppet därav också i många fall kan överstiga denna summa.

Vid de lägre inkomstnivåerna, fall 1 - 3, är fåmansföretagaren B, i tabell 3, den som har den högsta behållningen. Det ska sägas att relativt låg inkomst av tjänst tas ut i detta fall vilket ger en minskning i sociala förmåner, men för

den som vill få ut så mycket i ren behållning är detta ett klart mer förmånligt alternativ. Om man annars anser att sociala förmåner är en förutsättning för jämförelsen föreligger i stort sett mikroneutralitet mellan fall 1 och 2, men redan vid en inkomst om 750 000 kr är skillnaden fyra procentenheter mellan fåmansföretagaren i exempel D och den enskilda näringsverksamheten.

Vid jämförelsen av skattemässiga dispositioner fortsätter fåmansföretagen att visa sig fördelaktiga. Det är framför allt den extra möjligheten till skattemässig disposition som ges till fåmansföretagaren genom sparandet av gränsbeloppet som ger den stora fördelen. Skillnaden är i exemplen inte lika stor som vid jämförelsen av beskattning över ett år, fyra procentenheter mellan inkomst av näringsverksamhet och fåmansföretag och sex procentenheter mellan det onoterade bolaget och fåmansföretaget i exempel B. Möjligheten att både använda sig av underskottsregeln till att betala ut lön upp till gränsen för statlig inkomstskatt ett dåligt år samtidigt som gränsbeloppet sparas det året ger en stor flexibilitet för skattemässiga dispositioner till en utdelningsbeskattning på 20 procent. De extra dispositionerna som finns för enskild näringsverksamhet kan inte anses motsvara den möjligheten. Det ska också nämnas att möjligheten till att ta ut kapitalvinst på lån till bolaget inte heller har använts för de olika aktiebolagsformerna, vilket hade gett en ytterligare fördel i detta fall. Inte heller har lönesummeregeln använts vilket troligtvis hade givit ett ännu mer snedvridet resultat i det fallet inkomsten hade berört högre summor.

Här kan diskuteras hur olika statslåneräntor hade påverkat resultatet, eftersom denna kan variera kraftigt. Statslåneräntan påverkar både det sparade gränsbeloppet, skatten för bolag på räntefördelningen och hur stor räntefördelning som får göras. En högre statslåneränta hade därför troligen gett ett aktiebolag generellt lägre nettoinkomst men fåmansföretagen och den enskilda näringsverksamheten högre nettoinkomst. För att behållningen skulle ändras nämnvärt i de tabeller som ges i denna uppsats bör det dock behövs en stigning med flera procentenheter. Det är dock en effekt som skulle kunna utrönas närmare för att undersöka neutraliteten mer specifikt i just dessa regler.

Det bör noteras att de olika exemplen av fåmansföretagarens beskattning, tabell 3 - 5, har alla olika fördelar vid olika inkomstnivåer. Det kan därmed också konstateras att fåmansföretagsbeskattningen inte är mikroneutral inom sig självt och att det finns risk att dessa regler innebär att resurser läggs på skatteplanering utan att andra associationsformer ens behöver beaktas. Det ska också noteras att det inte vid något fall är fördelaktigt rent skattemässigt att verka som enskild näringsidkare eller genom onoterat aktiebolag med annat ägande. Diskrepansen mot fåmansföretagare blir större och större ju högre inkomst som tas ut ifall lönesummeregeln används, speciellt om hänsyn tas till statistiken från 2016-års utredning vilken visar att flera bolag verkar ha nästintill ett oändligt utdelningsutrymme genom lönesummeregeln.

Sammanfattningsvis kan frågan om till vilken utsträckning reglerna anses vara mikroneutrala besvaras enligt följande. Reglerna motiverar skatteplanering till fördel för fåmansföretagen eftersom dessa både ger högre behållning och högre flexibilitet för skattemässiga dispositioner. Rent skattemässigt är reglerna fördelaktiga och kan således inte anses mikroneutrala. I de mest extrema fallen, till exempel vid en inkomst om hundra miljoner, skiljer 28 procentenheter. Endast mellan klassiska onoterade bolag och fåmansföretag som använder lönesummeregeln föreligger viss neutralitet på högre inkomstnivåer, men även i en jämförelse av dessa får fåmansföretagsreglerna i slutändan anses fördelaktiga.

7.2 Föreligger makroneutralitet?

Makroneutraliteten kan mätas negativt i den resursallokerande effekt lagstiftningen har. Utifrån litteraturöversikten i avsnitt sex kan argument och statistik som visar på en sådan resursallokerande effekt analyseras. Förutsättningarna för den resursallokerande effekt fåmansföretagsbeskattning har ändrades väsentligt vid 2006-års reform av reglerna och av denna anledning får analysen ta sin utgångspunkt i denna förändring. Det kan utifrån den litterära översikten om makroneutraliteten konstateras att reglerna ger visst incitament till inkomstomvandling genom fåmansföretagsbeskattningen, en inkomstomvandling som också visats ske i realiteten. Utdelning har närmast fyrdubblats sedan reglerna infördes, antal skalbolagen har ökat samtidigt som det utifrån den forskning som finns inte tycks vara på grund av ökad tillväxt. Med tanke på den extra utdelning som tas ut runt de percentiler av lön som matcher gränobelopp inom fåmansföretagsbeskattningen får det anses klarlagt att reglerna ger upphov till inkomstomvandling och skatteplanering.

Frågan är då om denna inkomstomvandling har någon resursallokerande effekt. Som visats av Bastani och Selin är de som tar ut den allra största delen av utdelningen de som tar ut mest lön i Sverige, speciellt den procenten som tar ut allra högst lön. Det innebär att reglernas skattemässiga fördel framför allt gynnar de som redan tjänar mycket. Reglerna kan därmed inte anses lika fördelaktiga för de lågavlönade även om det också bör beaktas att den lägsta percentilen tar ut mer utdelning i snitt. Där ska det dock återigen nämnas att dessa inte tar del av de lönebaserade sociala förmånerna. Det saknas, såvitt utrett, statistik på vilken förlust uteblivandet av dessa sociala förmåner motsvarar och om denna inkomstomvandling därmed är att anses som ekonomisk fördelaktig.

Det är dessutom intressant att notera hur aktiebolagsägarna i större utsträckning påverkar sina familjemedlemmar att också bedriva verksamhet i aktiebolagsform. Ifall förklaringen för denna skillnad kan antas, likt Schölin, Broomé och Ohlsson anför, bero på kunskapen som krävs för entreprenörskap, att upptäcka nya affärsmöjligheter och att hålla anställda, bör slutsatsen också kunna dras att brist på sådan kunskap hindrar personers möjlighet att

dra nytta av de ekonomiskt fördelaktiga fåmansföretagsreglerna genom att starta bolag. Om så är fallet minskas också möjligheten för grupper av människor där företagandet i bolagsform är lågt att använda sig av reglerna. Utifrån statistiken om vilka som tar ut mest utdelning genom fåmansföretagsbeskattningen finns det därmed en stor risk att reglerna hjälper till att vidhålla samhällsklasser där familjer som kan anses som höginkomsttagare har en skattemässig fördel gentemot medel- och låginkomsttagare.

Fåmansföretagsbeskattningen verkar därutöver innebära flera intervenerande effekter som inte påtalats eller noterats i förarbeten till reglerna. Bergh, Nordin och Hammarlund visar att reglerna till synes har en resursallokerande effekt där storsstadregionerna får en tydlig vinst på bekostnad av landsbygden genom användning av fåmansföretagsbeskattningen. Det bör också noteras att nästan dubbelt så stor andel av männen än kvinnorna i den högsta decilen av löneinkomst var fåmansföretagare vilket visar att männen i högre utsträckning använder sig av de gynnande reglerna. Detta styrks vidare av Sveriges kvinnoorganisationer som redogör för systemets allokerande effekt i detta avseende. Med beaktande av denna skillnad finns det stor risk att reglerna verkar resursallokerande till män på bekostnad av kvinnor och därmed bidrar till att upprätthålla en ojämställdhet mellan män och kvinnors inkomster.

Hammarstedt med flera argumenterar för att underlättat företagandet bidrar till integrationen då utrikesfödda i större utsträckning bedriver företag. Här saknas tyvärr statistik på i vilken utsträckning utrikesfödda bedriver verksamhet i fåmansföretagsform. Argumentet kan dock föras att ifall utrikesfödda hade drivit bolagen i fåmansföretagsform hade reglerna verkat resursallokerande gentemot denna grupp. Lönesummeregeln kan potentiellt sett också i högre utsträckning gynna denna grupp mer då dessa anställer fler än inrikesfödda. Det konstateras dock att aktiebolagsform i högre utsträckning drivs av inrikesfödda, vilket bör innebära att utrikesfödda inte utnyttjar reglerna i lika hög utsträckning. Dessutom konstateras det att de utrikesfödda företagen inte är lika lönsamma och därmed har mindre möjlighet att ta ut utdelning. Om resultatet i Schölin, Broomé och Ohlssons analys antas riktigt bör också den höga andelen enskilda näringsidkare bland utrikesfödda innebära att de har svårare att utnyttja fåmansföretagsbeskattningen av strukturella skäl. Det saknas specifik utredning om den faktiska effekten av fåmansföretagsbeskattningen på utrikesfödda, men det finns även här en risk att reglerna också i detta fall verkar resursallokerande, troligtvis med ett gynnande resultat för inrikesfödda.

En annan potentiellt resursallokerande effekt är reglernas relation till olika yrkesgrupper. Ett av lagstiftarens incitament vid införandet av reglerna var alltså att gynna entreprenörer och kompensera den ekonomiska risk som ett ökat antal anställda innebär. Redan här finns ett resursallokeringsmoment som enligt den definition av makroneutralitet som används i analysen får anses inte uppfylla neutralitet. Det kan här hävdas att en rent mikroneutral skatt

skulle missgynna dessa företagare eftersom risken inte kompenseras för, vilket i så fall skulle leda till ett icke-makroneutralt förhållande utifrån den neoliberala definitionen. Även om denna definition används kan dock makroneutraliteten kritiseras liksom görs av Bjuggren, Du Rietz och Johansson som menar att reglerna gynnade lönetunga företag med låg avkastning framför entreprenörer med snabbväxande företag. Edin och Lodin hävdade att reglerna premierade en expansion av företagen genom nyanställning. Även om detta kan vara samhällsekonomiskt eftersträvansvärt är det svårt att tolka det som makroneutralt. Den neoliberala definitionen av marknadsmisslyckanden må vara svårdefinierad, men om en sådan effektivitetsvinst inkluderas i definitionen bör effekten bli att i stort sett alla regler på något vis går att inkludera i den neoliberala definitionen av makroneutralitet. Det får därför sammanfattningsvis konstateras att reglerna verkar intervenerande när det kommer till valet för företagare att nyanställa personal och därmed också resursallokerande till fördel för lönetunga företag.

Vidare finns det risk att reglerna verkar resursallokerande för konsultföretag där den största delen av kostnaderna utgör lönekostnader. Det kan bland annat ske på bekostnad av statligt anställda som i många fall inte har möjligheten att så kallat "sätta sig på bolag". Det finns därmed en risk att reglerna verkar för ett privatiserande av statliga funktioner eftersom behållning i dessa fall är högre än om den verksamme skulle fortsatt inom en statlig anställning. Även om privatiseringen i många fall styrs av lagstiftaren kan reglerna verka för att individer anser det mindre lönsamt att ta en statlig anställning och därmed i stället stannar inom den privata sektorn.

Sammanfattningsvis kan sägas att reglerna bidrar till resursallokering i samhället. Även om det kan uppmanas till en utförligare analys om vilka som faktiskt drar nytta av regelverket kan det konstateras att det finns rimlig statistik och argument som pekar på att storstäder, inrikesfödda, höginkomsttagare och män i högre utsträckning gör en skattemässig vinst enligt reglerna, på bekostnad av landsbygd, utrikesfödda, låginkomsttagare och kvinnor. Vidare verkar reglerna intervenerade mellan olika yrkesgrupper. Det kan alltså inte sägas att reglerna är att anses som makroneutrala i någon vidare utsträckning.

8 Skapandet av en mer neutral lagstiftning

8.1 Inledning

En av ansatserna till uppsatsen var att ge förslag på hur lagstiftningen om fåmansföretagsbeskattningen kan göras neutral, detta både ur ett mikro- och makroneutralitetsperspektiv. Till en början kan sägas att mycket av problematiken som gör att reglerna inte anses makroneutrala korrelerar med att reglerna inte kan anses vara mikroneutrala. Det bör därför vara en utgångspunkt för ett införande av ny lagstiftning att säkra upp just mikroneutraliteten. Efter att anspråk gjorts på att en mikroneutral lagstiftning skapas får regelverket testas efter dess makroneutralitet, det vill säga vilka oanade intervenerande effekter regelverket riskerar att få.

Bjuggren, Du Rietz och Johansson argumenterar för att reglerna i sin helhet borde avskaffas för att uppnå den högsta, vad som borde kunna beskrivas som, makroneutraliteten. De menar att reglerna hindrar för faktiskt riskavkastning och att de därför skapar ett icke-makroneutralt förhållande där reglerna avhåller investerare från att satsa sitt kapital. En sådan endimensionell analys som utgår ifrån endast ett förhållande skapar dock flera effekter som motverkar neutralitet om flera dimensioner tas in i analysen. Mikroneutralitet hade förvisso uppstått mellan övriga onoterade bolag och fåmansföretag, men samtidigt minskat mellan inkomst av tjänst och enskild näringsverksamhet jämfört med fåmansföretagen. En sådan förändring hade på makroneutralitetsnivå skapat ännu större diskrepans när män och kvinnor, inrikes- och utrikesfödda och storstad och landsbygd jämförs. Det är därför viktigt att neutraliteten jämförs i flera aspekter både på mikro- och makronivå för att få en full förståelse för vad som faktiskt är neutral skattelagstiftning. Med detta som utgångspunkt ska tre alternativ på en neutral lagstiftning jämföras här nedan.

8.2 Likformig skattesats under gränsbeloppet

Likt 2016-års utredning föreslog skulle ett alternativ för att öka neutraliteten kunna vara att höja skattesatsen till 25 procent under gränsbeloppet. Detta alternativ presenteras nedan i tabell 17 – 20. Tabell 17 motsvarar tabell 3, tabell 18 motsvarar tabell 4, tabell 19 motsvarar tabell fem och tabell 20 motsvarar tabell 14, med enda skillnaden att skatten under gränsbeloppet höjts till 25 procent.

Ifall denna förändring genomfördes hade det som bedöms vara kapitalavkastning beskattats lika både för onoterade bolag och för fåmansföretag.

Skillnaden kvarstår dock i att fåmansföretagen måste beskatta inkomst över gränsbeloppet som tjänst. Därmed bör det vara mer fördelaktigt för den som kan välja att beskatta sin utdelning genom ett onoterat bolag utanför fåmansföretagsbeskattningen i stället för innanför.

Den risk som påtalats om att en del av kapitalinkomsten riskerar att beskattas som tjänsteinkomst kan också noteras som en mikroneutralitetsbrist mellan det onoterade bolaget och fåmansföretaget. Ifall skattesatsen under gränsbeloppet skulle höjas kompenseras det inte längre för denna risk. För bolag med flera anställda torde dock de generösa lönesummeregler vid beräkning av gränsbeloppet göra att denna risk är relativt liten. Värre blir risken för de företag som använder sig av schablonregeln. Problematiken ligger dock såklart i att generösare gränsbeloppsregler ytterligare skulle försämra mikroneutraliteten mellan enskilda näringsidkare och fåmansföretagare då tjänsteinkomster i högre utsträckning skulle kunna beskattas som kapital.

En höjning till 25 procent under gränsbeloppet skulle alltså inte ge en fullständig neutralitet. Störst blir mikroneutralitetsglappet mellan enskilda näringsidkare och vanliga anställda, där det i fall 7, mellan tabell 1 och tabell 18 skiljer tolv procentenheter, det vill säga en 28 procentig högre nettoinkomst för fåmansföretagaren. Därmed kvarstår också mycket av den resursallokering som belysts ovan, där kvinnor, låginkomsttagare, utrikesfödda och landsbygden fortfarande får anses vara i en ogynnsam position. Vidare skapar en höjning en viss intervention för den som vill satsa kapital genom att risken inte kompenseras. Denna intervention drabbar till största del de som använder sig av schablonregeln.

Gällande de skattemässiga dispositionerna bör höjningen ge en större neutralitet mellan onoterade bolag och fåmansföretag igenom att den dispositionseffekt som sparat gränsbelopp har ur en neutralitetssynpunkt tas bort då detta inte längre ger en fördel. På samma sätt ökas neutraliteten i dispositionerna mellan enskild näringsverksamhet och fåmansföretag då effekten av fåmansföretagens disposition blir mindre. Enligt det exempel som ges i tabell 20 minskar dock behållningen endast med en procentenhet jämfört med tabell 14, effekten kan därför inte anses vara allt för stor.

<i>Tabell 17: Fåmansföretag B</i>	Fall B1	Fall B2	Fall B3	Fall B4	Fall B5	Fall B6	Fall B7
	400 000	600 000	750 000	900 000	1 200 000	1 500 000	1 800 000
Inkomst av tjänst	126 999	282 074	398 380	514 686	747 299	979 911	1 212 523
Kommunalskatt 32,24 %	36 366	86 363	123 860	161 357	169 744	169 744	169 744
Statlig + Kommunalskatt 52,24 %	-	-	-	-	107 927	229 444	350 960
Arbetsgivaravgifter 28,97 %	36 792	81 717	115 411	149 105	216 492	283 880	351 268
<i>Behållning av tjänst</i>	90 633	195 711	274 520	353 330	469 628	580 723	691 819
Överskott av näringsverksamhet	236 209	236 209	236 209	236 209	236 209	236 209	236 209
Bolagsskatt 20,6 %	48 659	48 659	48 659	48 659	48 659	48 659	48 659
Utdelning	187 550	187 550	187 550	187 550	187 550	187 550	187 550
Skatt under gränsbeloppet 25 %	46 888	46 888	46 888	46 888	46 888	46 888	46 888
Skatt över gränsbeloppet 52,24 %	-	-	-	-	-	-	-
<i>Behållning utdelning</i>	140 663	140 663	140 663	140 663	140 663	140 663	140 663
Total skatt	168 705	263 626	334 817	406 008	589 710	778 614	967 518
<i>Nettoinkomst</i>	231 295	336 374	415 183	493 992	610 290	721 386	832 482
Behållning	58%	56%	55%	55%	51%	48%	46%

Tabell 18: Fåmansföretag C	Fall C1	Fall C2	Fall C3	Fall C4	Fall C5	Fall C6	Fall C7
	400 000	600 000	750 000	900 000	1 200 000	1 500 000	1 800 000
Inkomst av tjänst	310 150	465 224	540 700	654 720	654 720	654 720	654 720
Kommunalskatt 32,24 %	95 414	145 410	169 744	169 744	169 744	169 744	169 744
Statlig + Kommunalskatt 52,24 %	-	-	-	59 564	59 564	59 564	59 564
Arbetsgivaravgifter 28,97 %	89 850	134 775	156 641	189 672	189 672	189 672	189 672
<i>Behållning av tjänst</i>	214 736	319 814	370 956	425 412	425 412	425 412	425 412
Överskott av näringsverksamhet	-	-	52 659	55 608	355 608	655 608	955 608
Bolagsskatt 20,6 %	-	-	10 848	11 455	73 255	135 055	196 855
Utdelning	-	-	41 811	44 152	282 352	520 552	758 752
Skatt under gränsbeloppet 25 %	-	-	10 453	11 038	70 588	130 138	189 688
Skatt över gränsbeloppet 52,24 %	-	-	-	-	-	-	-
<i>Behållning utdelning</i>	-	-	31 359	33 114	211 764	390 414	569 064
Total skatt	185 265	280 186	347 685	441 473	562 823	684 173	805 523
<i>Nettoinkomst</i>	214 736	319 814	402 315	458 527	637 177	815 827	994 477
Behållning	54%	53%	54%	51%	53%	54%	55%

Tabell 19: Fåmansföretag D	Fall D1	Fall D2	Fall D3	Fall D4	Fall D5	Fall D6	Fall D7
	400 000	600 000	750 000	900 000	1 200 000	1 500 000	1 800 000
Inkomst av tjänst	310 150	430 737	430 737	430 737	559 575	715 900	872 175
Minimumgräns lönesummeregeln	424 708	430 737	430 737	430 737	437 179	444 995	452 809
Kommunalskatt 32,24 %	95 414	134 292	134 292	134 292	169 744	169 744	169 744
Statlig + Kommunalskatt 52,24 %	-	-	-	-	9 860	91 524	173 163
Arbetsgivaravgifter 28,97 %	89 850	124 785	124 785	124 785	162 109	207 396	252 669
<i>Behållning av tjänst</i>	214 736	296 445	296 445	296 445	379 971	454 632	529 269
Överskott av näringsverksamhet	-	44 478	194 478	344 478	478 316	576 704	675 156
Bolagsskatt 20,6 %	-	9 163	40 063	70 963	98 533	118 801	139 082
Utdelning	-	35 316	154 416	273 516	379 783	457 903	536 074
Gränsbelopp enligt lönesummeregeln	-	315 369	315 369	315 369	379 788	457 950	536 088
Skatt under gränsbeloppet 25 %	-	8 829	38 604	68 379	94 946	114 476	134 018
Skatt över gränsbeloppet 52,24 %	-	-	-	-	-	-	-
<i>Behållning utdelning</i>	-	26 487	115 812	205 137	284 837	343 427	402 055
Total skatt	185 265	277 068	337 743	398 418	535 192	701 941	868 676
<i>Nettoinkomst</i>	214 736	322 932	412 257	501 582	664 808	798 059	931 324
Behållning	54%	54%	55%	56%	55%	53%	52%

Tabell 20 Fåmansföretag	År 1	År 2	År 3	År 4	År 5	År 6
Resultat för året	1 500 000	250 000	1 500 000	250 000	1 000 000	
Kapitalunderlag (utg. Föregående år)	1 000 000	1 491 098	1 042 754	1 397 325	967 616	1 000 000
Inkomst av tjänst	540 700	540 700	540 700	440 700	500 336	
Kommunalskatt 32,24 %	169 744	169 744	169 744	137 504	156 730	
Statlig + Kommunalskatt 52,24 %	-	-	-	-	-	
Arbetsgivaravgifter 28,97 %	156 641	156 641	156 641	127 671	144 947	
<i>Behållning av tjänst</i>	370 956	370 956	370 956	303 196	343 605	
Periodiseringsfond justerat resultat	802 659	- 447 341	802 659	- 318 371	354 717	
<u>Periodiseringsfond</u>	-	200 665	-	200 665	-	
Schablonskatt periodiseringsfond	-	1 003	-	1 003	-	
Återföring periodiseringsfond	-	200 665	-	200 665	-	
Överföring till periodiseringsfond	200 665	-	200 665	-	-	
Bolagets resultat	601 994	- 247 679	601 994	- 118 709	354 717	
Avdrag föregående års underskott	-	-	- 247 679		- 118 709	
Bolagsskatt 20,6 %	124 011	-	72 989	-	48 618	
Sparat kapital	290 434		153 905		32 384	
Utdelning	187 550	-	375 100	110 334	273 716	
Sparat utdelningsutrymme	-	187 550	6 058	83 470	- 0	
Skatt under gränsbeloppet 25 %	46 888	-	93 775	27 584	68 429	
Skatt över gränsbeloppet 52,24 %	-	-	-	-	-	
<i>Behållning utdelning</i>	140 663	-	281 325	82 751	205 287	Totalt alla år:
Total skatt	497 283	327 388	493 148	293 761	418 724	2 030 304
<i>Nettoinkomst</i>	511 619	370 956	652 281	385 947	548 892	2 469 696
Behållning	51%	53%	57%	57%	57%	55%

8.3 Ett förslag om Hälften/hälften-beskattning

Ett annat alternativ, som inte tidigare presenterats i uppsatsen, hade varit att schablonmässigt räkna hälften av utdelningen i ett fåmansföretag som inkomst av tjänst och hälften som inkomst av kapital. I detta fall skulle alltså gränshelpen tas bort och hälften av all utdelning skulle beskattas som inkomst av tjänst med en skattesats på 52,24 procent och hälften som inkomst av kapital med en skattesats på 25 procent, vilket tillsammans ger en effektiv skattesats på 38,62 procent på utdelning, och 50,9 procent om bolagsskatten inkluderas. Detta alternativ presenteras i tabell 21. Alternativet ger en betydligt större neutralitet gentemot mot enskilda näringsidkare och anställda och ligger nära principen om hälften kvar. Om fall 1 till 4 jämförs i tabell 1 och tabell 21 rör sig skillnaden om max två procentenheter. I fall 7 ligger skillnaden på sju procentenheter, det vill säga 16,5 procent högre inkomst för fåmansföretagaren i detta fall. Den stora möjligheten till att maximera behållningen för fåmansföretagaren vid låga inkomstnivåer, det vill säga fall 1 till 4 i tabell 3, har tagits bort, vilket ökar neutraliteten i detta avseende. Vid hundra miljoner blir behållningen för fåmansföretagaren i detta fall 49 procent, vilket fortfarande väsentligt överstiger 35 procent för den enskilda näringsidkaren. Fullständig mikroneutralitet i detta avseende har därför inte uppnåtts, men skillnaden har minskats betydligt.

I detta fall uppstår i stället problemet att skillnaden ökar mellan onoterade bolag utan annat ägande och fåmansföretag. Skillnaden i fall 7 mellan tabell 7 och tabell 21 blir sju procentenheter, det vill säga 13 procent högre nettoinkomst för ägaren av det onoterade bolaget. Vid hundra miljoner blir skillnaden 11 procentenheter. Det blir därför en tydlig skattemässig fördel för det onoterade bolaget. Resursallokeringen bör i detta fall var betydligt mindre mellan de grupper som nämnts ovan, men de fåmansföretag med flera anställda som numera använder sig av lönesummeregeln får en stor konkurrenssnackdel mot de övriga onoterade bolagen.

En liknande reglering kring lönesummeregeln skulle även här kunna införas för att minska denna diskrepans i neutraliteten. I stället för att använda sig av utbetald lön skulle en gräns för hälften/hälften-beskattningen kunna införas vid ett anställningssnitt på till exempel 400 procent över ett år. Det vill säga att om anställningskravet är uppfyllt beskattas all utdelning över en miljon endast som kapital. Detta exempel beskrivs i tabell 22. I detta fall minskar skillnaden i fall 5 till 7 jämfört med det onoterade bolaget, även om viss skillnad kvarstår. Vid hundra miljoner blir behållningen 59 procent, det vill säga i stort sett densamma som för onoterade bolag utan annat ägande.

Gränsen på en miljon bör i så fall gälla för varje andelsägare för sig och inte fördelas ut över andelarna, eftersom reglerna annars blir fördelaktiga för konsulter som går ihop i ett bolag. Det hade annars skapat en orimlig konkurrensnackdel för den konsult som ensam äger ett bolag gentemot de som går ihop i ett bolag tillsammans. Reglerna bör ge en ökad makroneutralitet då skillnaden minskar vid lägre inkomstnivåer, medan högre inkomstnivåer som kan hänföras till anställda kompenseras på ett liknande vis med onoterade bolag utan annat ägande. Det ger dock fortfarande ett incitament för enskilda näringsidkare med hög utdelning att ändra associationsform till fåmansföretag.

Regleringen kan såklart kritiseras för att ge en hård gräns vid 400 procent anställningsgrad, vilket motiverar nyanställning för företag som ligger vid just denna gräns. En anställning kostar dock och det är rimligt att en anställning som inte ger ökade intäkter inte heller kommer gynna ägaren vid utdelning. Det kan behövas reglering om minimumlön eller ”skenanställningar” för att reglerna inte ska kunna kringgås, vilket i och för sig kan vara ett kontroversiellt ämne inom arbetsrätten.

Gällande den skattemässiga dispositionen försvinner här möjligheter till att resultatutjämnas över tid med hjälp av gränsbeloppet, vilket visas i tabell 23, vilken är samma tabell som tabell 14 men efter de nya reglerna. Effekten bör i stället bli att dispositionen används till att ta ut så mycket vinst som möjligt under ett och samma år, att helt enkelt ackumulera vinsten i bolaget till att ta ut den under ett och samma tillfälle, vilket redovisas till sin extremitet under tabell 24. Här tas dock återigen inte hänsyn till de sociala förmåner som upprätthålls genom att ta ut utdelning genom lön.

Sammanfattningsvis kan sägas att detta alternativ av regeländringar ökar både mikro- och makroneutraliteten vid flera av de problem som identifierats i denna uppsats, men där diskrepansen till viss del fortfarande kvarstår mellan enskilda firmor och fåmansföretag med hög avkastning och flera anställda. Detta bör leda till att resursallokeringen mellan inrikes- och utrikesfödda, landsbygd och storstad och låg- och höginkomsttagare jämnas ut, dock inte fullständigt. Regelverket kan dock leda till nya problem inom makroneutraliteten, så som konkurrensnackdel för företag som inte klarar av att anställa flera. För att undvika sådana luckor helt krävs mer avancerad lagstiftning, vilket då i stället riskerar att bli för komplicerad gentemot den vinning som neutraliteten ger i ren effektivitet.

Tabell 21: hälften/hälften-beräkning	Fall 1	Fall 2	Fall 3	Fall 4	Fall 5	Fall 6	Fall 7
	400 000	600 000	750 000	900 000	1 200 000	1 500 000	1 800 000
Inkomst av tjänst	310 150	465 224	540 700	540 700	540 700	540 700	540 700
Kommunalskatt 32,24 %	95 414	145 410	169 744	169 744	169 744	169 744	169 744
Statlig + Kommunalskatt 52,24 %	-	-	-	-	-	-	-
Arbetsgivaravgifter 28,97 %	89 850	134 775	156 641	156 641	156 641	156 641	156 641
<i>Behållning av tjänst</i>	214 736	319 814	370 956	370 956	370 956	370 956	370 956
Överskott av näringsverksamhet	-	-	52 659	202 659	502 659	802 659	1 102 659
Bolagsskatt 20,6 %	-	-	10 848	41 748	103 548	165 348	227 148
Utdelning	-	-	41 811	160 911	399 111	637 311	875 511
Skatt hälften tjänst 52,24 %	-	-	10 921	42 030	104 248	166 466	228 684
Skatt hälften kapital 25 %	-	-	5 226	20 114	49 889	79 664	109 439
<i>Behållning utdelning</i>	-	-	25 664	98 767	244 975	391 182	537 389
Total skatt	185 265	280 186	353 380	430 276	584 069	737 862	891 655
<i>Nettoinkomst</i>	214 735	319 814	396 620	469 724	615 931	762 138	908 345
Behållning	54%	53%	53%	52%	51%	51%	50%

Tabell 22: hälften/hälften med gränsbelopp	Fall 1	Fall 2	Fall 3	Fall 4	Fall 5	Fall 6	Fall 7
	400 000	600 000	750 000	900 000	1 200 000	1 500 000	1 800 000
Inkomst av tjänst	310 150	465 224	540 700	540 700	540 700	540 700	540 700
Kommunalskatt 32,24 %	95 414	145 410	169 744	169 744	169 744	169 744	169 744
Statlig + Kommunalskatt 52,24 %	-	-	-	-	-	-	-
Arbetsgivaravgifter 28,97 %	89 850	134 775	156 641	156 641	156 641	156 641	156 641
<i>Behållning av tjänst</i>	214 736	319 814	370 956	370 956	370 956	370 956	370 956
Överskott av näringsverksamhet	-	-	52 659	202 659	502 659	802 659	1 102 659
Bolagsskatt 20,6 %	-	-	10 848	41 748	103 548	165 348	227 148
Utdelning	-	-	41 811	160 911	399 111	637 311	875 511
Skatt under tjänst 52,24 %	-	-	10 921	42 030	104 248	166 466	228 684
Skatt under kapital 25 %	-	-	4 181	16 091	39 911	63 731	87 551
Skatt över kapital 25 %	-	-	-	-	-	-	-
<i>Behållning utdelning</i>	-	-	26 709	102 790	254 952	407 115	559 277
Total skatt	185 265	280 186	352 334	426 253	574 091	721 929	869 767
<i>Nettoinkomst</i>	214 735	319 814	397 666	473 747	625 909	778 071	930 233
Behållning	54%	53%	53%	53%	52%	52%	52%

<i>Tabell 23: hälften/hälften, disposition</i>	År 1	År 2	År 3	År 4	År 5	År 6
Resultat för året	1 500 000	250 000	1 500 000	250 000	1 000 000	
Kapitalunderlag (utg. Föregående år)	1 000 000	1 491 098	1 042 754	1 397 325	967 616	1 000 000
Inkomst av tjänst	540 700	540 700	540 700	440 700	500 336	
Kommunalskatt 32,24 %	169 744	169 744	169 744	137 504	156 730	
Statlig + Kommunalskatt 52,24 %	-	-	-	-	-	
Arbetsgivaravgifter 28,97 %	156 641	156 641	156 641	127 671	144 947	
<i>Behållning av tjänst</i>	370 956	370 956	370 956	303 196	343 605	
Periodiseringsfond justerat resultat	802 659	- 447 341	802 659	- 318 371	354 717	
<u>Periodiseringsfond</u>	-	200 665	-	200 665	-	
Schablonskatt periodiseringsfond	-	1 003	-	1 003	-	
Återföring periodiseringsfond	-	200 665	-	200 665	-	
Överföring till periodiseringsfond	200 665	-	200 665	-	-	
Bolagets resultat	601 994	- 247 679	601 994	- 118 709	354 717	
Avdrag föregående års underskott	-	-	- 247 679		- 118 709	
Bolagsskatt 20,6 %	124 011	-	72 989	-	48 618	
Sparat kapital	290 434		153 905		32 384	
Utdelning	187 550	-	375 100	110 334	273 716	
Skatt under tjänst 52,24 %	48 988	-	97 976	28 819	71 495	
Skatt under kapital 25 %	18 755	-	37 510	11 033	27 372	
Skatt över kapital 25 %	-	-	-	-	-	
<i>Behållning utdelning</i>	119 807	-	239 614	70 481	174 850	Totalt alla år:
Total skatt	518 138	327 388	534 859	306 030	449 161	2 135 577
<i>Nettoinkomst</i>	490 763	370 956	610 570	373 678	518 455	2 364 423
Behållning	49%	53%	53%	55%	54%	53%

<i>Tabell 24: hälften/hälften, disposition B</i>	År 1	År 2	År 3	År 4	År 5	År 6
Resultat för året	1 500 000	250 000	1 500 000	250 000	1 000 000	
Kapitalunderlag (utg. Föregående år)	1 000 000	2 191 000	2 389 500	3 529 000	3 727 500	1 000 000
Inkomst av tjänst	-	-	-	-	-	
Kommunalskatt 32,24 %	-	-	-	-	-	
Statlig + Kommunalskatt 52,24 %	-	-	-	-	-	
Arbetsgivaravgifter 28,97 %	-	-	-	-	-	
<i>Behållning av tjänst</i>	-	-	-	-	-	
Periodiseringsfond justerat resultat	1 500 000	250 000	1 500 000	250 000	1 000 000	
<u>Periodiseringsfond</u>	-	-	-	-	-	
Schablonskatt periodiseringsfond	-	-	-	-	-	
Återföring periodiseringsfond	-	-	-	-	-	
Överföring till periodiseringsfond	-	-	-	-	-	
Bolagets resultat	1 500 000	250 000	1 500 000	250 000	1 000 000	
Avdrag föregående års underskott	-	-	250 000		250 000	
Bolagsskatt 20,6 %	309 000	51 500	360 500	51 500	257 500	
Sparat kapital	1 003 450		764 400		32 384	
Utdelning	-	-	-		3 470 000	
Skatt under tjänst 52,24 %	-	-	-	-	261 200	
Skatt under kapital 25 %	-	-	-	-	100 000	
Skatt över kapital 25 %	-	-	-	-	617 500	
<i>Behållning utdelning</i>	-	-	-	-	2 491 300	Totalt alla år:
Total skatt	309 000	51 500	360 500	51 500	1 236 200	2 008 700
<i>Nettoinkomst</i>	-	-	-	-	2 491 300	2 491 300
Behållning	0%	0%	0%	0%	67%	55%

8.4 Avskaffande av det duala skattesystemet

Som kan ses ovan är det svårt att skapa ett regelverk som träffsäkert skapar en mikro- och makroneutral skattelagstiftning. En stor bidragande orsak till detta är det duala skattesystemet. Premierandet av kapitalbeskattning framför tjänstebeskattning gör att en spänning uppstår i skattesystemet. Ju lägre skillnaden är mellan skattesatsen på tjänst och skattesatsen på kapital är, desto mindre är denna spänning. För att helt eliminera denna spänning bör därför det rimligaste alternativet vara att helt avskaffa den skattemässiga skillnaden mellan tjänsteinkomst och kapitalinkomst och införa samma skattesats på all inkomst.

En sådan beskattning hade uppenbarligen skapat mikroneutralitet. Skatten på inkomst skulle också ur en mikroneutralitetssynvinkel kunna vara progressiv, så länge denna progressivitet också är lika för all form av inkomst. Från ett makroekonomiskt perspektiv hade en progressiv skatt däremot verkat resursallokerande från höginkomsttagare gentemot låginkomsttagare, något som troligen också skulle påverka resursallokeringen mellan grupper som till exempel landsbygd och storstad. Om beskattningen inte är progressiv bör den också anses vara makroneutral, så länge som inte den neoliberala makroneutraliteten används.

Skatterätten innefattar dock många fler principer än bara neutralitet och det är därför inte särskilt troligt att en sådan generell beskattning kommer att införas inom en nära framtid. Det kan också argumenteras för att en höjd skattesats på kapital i Sverige riskerar ge effekten att kapital i stället investeras i andra länder där kapitalskattesatsen är lägre. Lagstiftaren kan därmed känna sig tvingad att förespråka regler som inte är neutrala på grund av en problematik lik allmänningens tragedi. Detta även om en beskattning efter avskaffandet av det duala skattesystemet hade varit enklare, besparat effektivitetskostnader i form av skatteplanering och därutöver troligen uppfattats som mer rättvis än det skattesystem som Sverige har idag.

9 Slutsats

Denna uppsats har visat att fåmansföretagsbeskattningen inte kan anses vara neutral, även om det var med denna motivering reglerna infördes till en början. Varken på en mikro- eller makronivå föreligger någon vidare neutralitet i regelsystemet för fåmansföretagsbeskattningen. Skillnaden i behållning mellan de olika associationsformer leder till att inkomst omvandlas till att bli inkomst av fåmansföretag. Detta skapar en snedvridande funktion i samhället där kvinnor, statligt anställda, landsbygd, utrikesfödda och låginkomsttagare missgynnas.

Även om förslag kan ges på vad som skulle skapa en mer neutral lagstiftning är det svårt att ge en modell som fullkomligt uppnår neutralitet, så länge som inte systemet ändras radikalt och alla andra ändamål med skattelagstiftningen slopas. Av denna anledning är jag beredd att hålla med Rothbard om att det i praktiken är omöjligt att skapa en helt neutral lagstiftning. Det betyder dock inte att neutralitet inte ska eftersträvas i skattesystemet. De snedvridande effekterna som analyserats i denna uppsats ger nog incitament till att på nytt kritiskt granska fåmansföretagsbeskattningen och vilka förändringar som bör göras.

Det som kan tillföras till denna diskussion är att den metod som använts igenom denna uppsats är en effektiv metod för att faktiskt utröna effekterna som lagstiftningen får. Ännu mer så om utföraren har möjligheten att genomföra en egen utredning om skattens effekter på makroneutraliteten, likt de ESO-rapporter och andra artiklar som har studerats i denna uppsats. En nyanserad mikro- och makroneutralitetsanalys ger en vid bild om lagstiftningens effekter och uppmaningen till lagstiftaren kan därav endast vara att mer konsekvent använda sig av en fullskalig sådan analys vid utredande om både nuvarande och ny skattelagstiftning.

Inom fåmansföretagsbeskattningen kvarstår behovet av förändringar. Så länge detta inte görs finns det stor anledning till att ifrågasätta legitimiteten i dessa regleringar. Neutralitetsmotiveringen till införandet av fåmansföretagsbeskattningen får idag anses absurd då reglerna snarare skapar neutralitetsbrister än minskar dem. Den intervention som har observerats är betydligt större än endast diskussionen om ersättande av entreprenörens risk, och de resursallokerande effekterna bör vara tillräckliga för att diskussionen om förändring återigen ska tas upp av lagstiftaren.

Käll- och litteraturlista

Källor

Offentligt tryck

Offentliga utredningar

SOU 2016:75 s. 49 Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag.

Propositioner

Prop. 1975/76:79 om ändrade regler för beskattning av fåmansföretag m.m.

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

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

Prop. 2013/14:1 Budgetproposition för 2014.

Svensk författningssamling

SFS 2013:960 Lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

SFS 2019:1164 Lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

Elektroniska källor

Lewis Kornhauser, "The economic Analysis of Law", Stanford Encyclopedia of Philosophy, <https://plato.stanford.edu/entries/legal-econanalysis/> besökt 2022-02-22

SCB, "Medelskattesatser 1930 – 2022, hela riket" <https://www.scb.se/hitta-statistik/statistik-efter-amne/offentlig-ekonomi/finansier-for-den-kommunala-sektorn/kommunalskatterna/pong/tabell-och-diagram/medelskattesatser-19302022-hela-riket/> besökt 2022-08-31.

Skatteverket, "Grundavdrag 2022", <https://www.skatteverket.se/download/18.339cd9fe17d1714c0771bab/1638974402499/Grundavdragstabell%20-%20ej%20f%C3%B6rh%C3%B6jt%20grundavdrag.pdf> besökt 2022-10-04.

Sveriges kvinnoorganisationer, "Jämställda skatter – så påverkar skattesystemet kvinnors liv", <https://sverigeskvinnoorganisationer.se/wp-content/uploads/2022/12/Jamstallda-skatter-SKO-2022.pdf> besökt 2022-12-22.

Regeringskansliet, ”Inkomstbasbelopp och inkomstindex för år 2021 fastställt” <https://www.regeringen.se/artiklar/2020/11/inkomstbasbelopp-och-inkomstindex-for-ar-2021-faststallt/> besökt 2022-10-07.

Riksgälden, ”Statslåneräntan per den 30 november 2021”, <https://www.riks-galden.se/sv/press-och-publicerat/pressmeddelanden-och-nyheter/nyheter/2021/statslanerantan-per-den-30-november-2021/#:~:text=Riksg%C3%A4lden%20har%20fastst%C3%A4llt%20statsl%C3%A5ner%C3%A4ntan%20per,refe-rensr%C3%A4nta%20som%20anv%C3%A4nds%20inom%20skattelagstiftningen> besökt 2022-11-09

Litteratur

Delvin, Alan, (2015) *Fundamental principles of law and economics*. Routledge.

Emblad, Patrik, (2020), *Det civilrättsliga i svensk inkomstskatterätt*. Göteborgs universitet.

Gunnarson, Åsa (1995) *Skatterättvisa*. Iustus förlag.

Hiort af Ornäs Leijon, Lena (2015) *Tax policy, economic efficiency and the principle of neutrality from a legal and economic perspective*, Uppsala universitet.

Lodin, Sven-Olof, Lindecrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer Simon-Almedal, Teresa & Persson Österman, Roger (Lodin m.fl.) (2021) *Inkomstskatt del 1 & 2*. Studentlitteratur.

Kleineman, Jan (2018) *Rättsdogmatisk metod*. I Nääv, Maria och Zamboni, Mauro *Juridisk Metodlära* (s. 21 – 46). Studentlitteratur.

Papadopoulou, Frantzeska och Skarp, Björn (2021), *Juridikens nycklar – introduktion till rättsliga sammanhang, metoder och verktyg*. Wolters Kluwer.

Persson Österman, Roger, (1996) *Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen*, Norstedts juridik.

Rothbard, Murray N. (2009), *Man, Economy and State with Power and Market*. Ludwig von Mises Institute.

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

Tjernberg, Mats (2006), *Beskattning av fåmansföretag*. Thomson Fakta.

Artiklar

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

Alstadsæter, Anette och Jacob, Martin, *Reglerna har blivit för generösa och används för skatteplanering*, Ekonomisk debatt 2012 nr 8.

Alstadsæter, Anette, Jacob, Martin och Vejsiu, Altin, *3:12-Corporations in Sweden: The Effects of the 2006 Tax Reform on Investments, Job Creation and Business Start-ups*, ESO 2014:2.

Andersson, Lina och Hammarstedt, Mats *Invandrares egenföretagande – trender, branscher, storlek och resultat*, Ekonomisk debatt 2011 nr 2.

Bastani, Spencer och Selin, Håkan, *Skillnad på marginalen – en ESO-rapport om reformerad inkomstbeskattning*, ESO 2019:3.

Bergh, Andreas, Nordin, Martin och Hammarlund, Cecilia, *3:12-regelverket ger stora regionala klyftor*, Ekonomisk debatt 2022 nr 8.

Birch Sørensen, Peter, *Swedish Tax Policy: Recent Trends and Future Challenges*, ESO 2010:4.

Bjuggren, Per-Olof, Du Rietz, Gunnar och Johansson, Dan, *3:12- reglerna: en ekonomisk analys*, Ekonomisk debatt 2007 nr 7.

Bjuggren, Per-Olof och Johansson, Dan, *Svar till Edin och Lodin angående 3:12-reglerna*, Ekonomisk debatt 2008 nr 5.

Edin, Per-Olof och Lodin, Sven-Olof, *En analys av en felaktig analys av 3:12- reglerna*, Ekonomisk debatt 2008 nr 5.

Eklund, Klas, *Vårt framtida skattesystem – en ESO-rapport med förslag på en genomgripande skattereform*, ESO 2020:7.

Ericson, Peter och Fall, Johan, *3:12-reglerna i allsidig(are) belysning. Replik till Alstadsæter och Jacob*, Ekonomisk debatt 2013 nr 1.

Hammarstedt och Miao, *Företagande bland utrikes födda – ett bidrag till integrationen?*, Ekonomisk debatt 2019 nr 1.

Jareborg, Nils *Rättsdogmatik som vetenskap*, Svensk Juristtidning 2004 s. 1.

Lodin, Sven-Olof, *Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning*, Skattemytt 2007 s. 477.

Olsen, Lena, *Rättsvetenskapliga perspektiv*, Svensk Juristtidning 2004 s. 105.

Schölin, Broomé och Ohlsson, *Egna företagare – om familjens betydelse för vilken företagsform som väljs*, Ekonomisk debatt 2014 nr 6.

Övrigt

Andersson, Dahlberg, Saldén Enéus & Tivéus, *Inkomstskattelagen*, (publicerad 1 september 2022, JUNO) Norstedts juridik.

Rättsfallsförteckning

Högsta förvaltningsdomstolen (HFD), tidigare Regeringsrätten (RA)

HFD 2013 ref. 11.

HFD 2013 ref. 84

RÅ 2002 ref. 21.

RÅ 2004 ref. 61.

RÅ 2009 not 68.

RÅ 2009 ref. 53.