



UPPSALA  
UNIVERSITET

Juridiska fakultetsnämnden

Box 256  
SE-751 05 Uppsala

REMISSYTTRANDE

1 (5)

2017-02-10

JURFAK 2016/90

Finansdepartementet

**Remiss av betänkandet Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag (SOU 2016:75)**  
(Fi2016/03965/S1)

Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet har genom remiss anmodats att yttra sig i rubricerat ärende. Fakultetsnämnden får härmed lämna följande synpunkter.

***Några övergripande synpunkter***

Fakultetsnämndens uppfattning är att den aktuella utredningen på ett gediget sätt beskriver innehållet i gällande rätt och att förslagen generellt är väl genomarbetade. Det är emellertid viktigt att konsekvenserna av den förhållandevis kraftiga höjning av skatteuttaget för de som träffas av reglerna i fråga, de s.k. 3:12-reglerna, undersöks och utreds mycket noggrant.

Vad gäller nivån på beskattning av ägare till kvalificerade andelar avseende utdelning och kapitalvinster är det svårt att för Juridiska fakultetsnämnden att utifrån rättsliga utgångspunkter ha några synpunkter, t.ex. avseende nivåerna i den s.k. trappan för beräkning av lönebaserat utrymme eller avseende den valda effektiva skattesatsen. Om reglerna skulle bedömas få alltför negativa samhällsekonomiska effekter bör de inte införas.

Behovet av de särskilda 3:12-reglerna beror på spänningen mellan förvärvsinkomster och kapitalinkomster i beskattningsnivåerna för fysiska personer. Sedan skattereformen 1990 har skillnaden ökat genom att värnskatten har permanentats, den genomsnittliga kommunalskatten gått upp och den effektiva beskattningen på kapitalinkomster till viss del har sänkts. Skattedelen av socialavgifterna bidrar ytterligare till den höga marginalbeskattningen av förvärvsinkomster, särskilt över vissa inkomstnivåer. Utredningens förslag minskar denna skillnad genom att skatten på vissa kapitalinkomster höjs. Minskningen är emellertid förhållandevis liten. Enligt fakultetsnämndens mening talar mycket för att man borde återgå till den marginalbeskattning av förvärvsinkomster som bestämdes i 1990 års skattereform. Det skulle så att säga minska spänningen från andra hållet.

De föreslagna reglerna är tekniskt och materiellt komplicerade, något som alltid har varit ett kännetecken för de s.k. 3:12-reglerna. Detta gäller inte minst för förslaget till lösning av problemen med generationsskiften, som behandlas nedan. En strävan bör vara att minimera förekomsten av tekniskt



och materiellt komplicerade regler. Det finns även exempel på förenklingar och förtydliganden. Ett exempel på det är förslaget till gemensam gräns för tjänstebesattad utdelning och kapitalvinst (takbeloppen), som behandlas nedan.

### *Några detaljfrågor*

#### *Lönebaserat utrymme och löneuttagskravet*

Utredningen har fastnat för ett förslag som innebär att företagets samlade löneunderlag först fördelas på andelarna i företaget och att det belopp som således fördelats på andelsägaren utgör dennes löneunderlag. Därefter beräknas det lönebaserade utrymmet på detta individualiserade löneunderlag enligt en trappa, med 10, 25 och som högst 50 procent av löneunderlaget. Utifrån rättsliga systematiska överväganden kan sägas att en trappa i sig innebär komplicerande, men att den större frågan är av icke rättslig karaktär, nämligen vilka effekter den valda modellen med trappsteg och valet av gränser får i ekonomiskt hänseende. Förslaget innebär avsevärda försämringar jämfört med nuvarande modell. Vilket genomslag som en sådan förändring i praktiken får beror på hur innehavare av kvalificerade andelar hanterar en regelförändring.

Sammantaget är fakultetsnämndens uppfattning att förslaget i denna del innebär att den komplicerande av reglerna som blir följden sannolikt inte uppvägs av den nytta som förslaget kan tänkas medföra. Det bör därför övervägas om den tidigare metoden, d.v.s. att beräkning av det lönebaserade utrymmet sker innan fördelning på andelarna, är att föredra.

Det finns därtill ett individualiserat krav för att få använda sig av lönebaserat utrymme. I förhållande till vad som nu gäller skärps kravet på eget löneuttag betydligt. Frågan är om inte denna skärpning är alltför stor.

#### *Generationsskiften*

Fakultetsnämnden delar utredningens uppfattning att det inte finns skäl att beskatta överlåtelse av kvalificerade andelar mellan närstående hårdare än överlåtelse till externa förvärvare. Problemet som utredningen har identifierat bygger på reglerna om samma eller likartad verksamhet. En överlåtelse till en icke närstående köpare kan ske via ett så kallat trädablag, där företagaren genom att inte vara aktiv efter fem år kan avkvalificera sina aktier. Någon sådan möjlighet har inte funnits om förvärvaren är närstående på grund av att närståendes samma eller liknande verksamhet kan smitta av sig. Den metod som utredningen valt för att lösa det är att göra undantag från regeln vid ägarskiften mellan närstående, under förutsättning att de uppfyller vissa krav. Syftet med dessa krav är att minimera möjligheterna till omvandling av överlåtarens och förvärvarens arbetsinkomster till kapitalinkomster. I de föreslagna reglerna finns krav som innebär att den ursprungliga andelsägaren och dennes make inte får äga andelar i det bolag i vilket den ursprungliga andelsägarens verksamhet bedrivs. Det krävs också att den ursprungliga



andelsägaren eller närstående varit aktiv i företaget under fem av de sju närmast föregående åren. Utgångspunkten för reglerna är s.k. generations-skiften, vilket normalt innebär att en äldre generation överlåter en verksamhet till den yngre generationen.

När det gäller verksamhetskravet avviker den tidsperiod som anges i förslaget från andra tidsperioder i 3:12-reglerna, se t.ex. definitionen av kvalificerad andel i 57 kap. 4 § första stycket p. 1 IL, samt karenstiden när ett företag upphör att vara ett fåmansföretag i 57 kap. 6 § IL. I de båda nämnda exemplen är tidsperioden angiven till fem år. Fakultetsnämndens uppfattning är att samma tidsperiod bör användas konsekvent i 3:12-reglerna och att verksamhetskravet bör omfatta en femårsperiod i stället för en sjuårsperiod.

Fakultetsnämnden anser att lydelsen i den föreslagna bestämmelsen i 57 kap. 4 § 2 stycket 3. IL bör ändras. Undantaget i vissa fall för närstående ska inte tillämpas om det finns "särskilda skäl". Den typen av bestämmelser är ägnad att skapa osäkerhet om vad som gäller och riskerar även att leda till tvister. Eftersom det av specialmotiveringen (s. 458) förefaller vara bestämda situationer som avses borde ett försök göras att ange dem direkt i lagtexten.

#### *Takbeloppen*

I förslaget återfinns förslag till en samordning av takbeloppen för tjänstebeskattad utdelning och kapitalvinst. Principiellt sett delar Fakultetsnämnden den uppfattning som förs fram i utredningen. Den föreslagna lydelsen förtydligar också vilka inkomsttyper som ska beaktas vid bedömningen av om takbeloppen har uppnåtts. Ytterligare en innebörd av förslaget är att den tidsperiod som gäller för beräkningen är beskattningsåret, d.v.s. det år utdelning lämnas respektive avyttring sker. Tidigare gällde att tidsperioden för beräkning av takbeloppet för tjänstebeskattade kapitalvinster var beskattningsåret och de närmast fem föregående beskattningsåren. Motivet för att korta ner tidsperioden avseende kapitalvinster är att regelsystemet blir mer likformigt och lättare att förstå.

Inkomster i form av utdelningar och kapitalvinster skiljer sig åt, framförallt genom sättet de uppkommer på. En utdelning förutsätter bolagsstämmebeslut och har en stark koppling till ett enda beskattningsår, eftersom den ofta lämnas med medel från årets resultat. En kapitalvinst däremot, har inte den starka kopplingen till ett visst beskattningsår. Kapitalvinsten kan dels baseras på upparbetade vinstmedel från en längre period och den kan också uppkomma därför att köparen har förväntningar om framtida vinster. Därtill är en avyttring ofta en process som kan pågå över en flera år, särskilt om det finns flera delägare. De olikheter som förekommer mellan inkomstformerna utdelning respektive kapitalvinst innebär enligt fakultetsnämndens mening att den nu gällande femårsperioden för kapitalvinster bör behållas.



### *Skattesatsen*

Förslaget innebär att skattesatsen på utdelningar på kvalificerade andelar höjs från 20 till 25 procent. Dessutom sänks skatten på utdelningar och kapitalvinster på kvalificerade andelar som överstiger takbeloppet från 30 till 25 procent genom den föreslagna förändringen av 42 kap. 15 a § IL. Den senare förändringen tillstyrker fakultetsnämnden.

När det gäller höjningen av skattesatsen i övrigt till 25 procent kan följande sägas. Fördelen med en gemensam skattesats för onoterade andelar är att gränsdragningsfrågor i sig blir färre och att gränsdragnings effekter på betyendenden blir mindre. Den skattehöjning som detta antas leda till är en i huvudsak politisk fråga. Juridiska fakultetsnämnden är dock inte säker på att det verkligen kommer att bli så mycket större skattebetalningar till staten. Man kan först konstatera att bestämmelserna i denna del, som i huvudsak fick sin utformning 2006, har lett till en betydande ökning av utdelningar på kvalificerade andelar, vilket också utredningen redogjort för. Detta är en följd av anpassningar till skattereglerna.

Lagstiftaren står här inför olika målkonflikter. Ju närmre inkomstfallet beskattningen sker ju större sannolikhet för att det faktiskt blir några skatteintäkter (jfr. prop. 2007/08:100 s. 78). Det innebär att om reglerna stimulerar till löpande utdelningar minskar risken för att beskattningen skjuts långt på framtiden eller kanske över huvud taget inte materialiseras. Är skattesatsen för hög kommer sannolikt beskattade vinstmedel i högre grad att kvarhållas i bolaget, något som innebär inlåsnings effekter. En fråga som utredningen såvitt vi kunnat se inte behandlar är risken för att kvarhållna vinstmedel inte blir andralsbeskattade om exempelvis ägaren flyttar ut från Sverige. I vissa situationer kan man undgå svensk beskattning genom en kombination av utländska och svenska skatteregler och innehållet i skatteavtal. I den avvägningen förefaller det som ändamålsenligt att reglerna stimulerar till löpande avskattning genom att delägaren tar ut lågbeskattad utdelning.

### *Andelsbyten*

En annan fråga som inte behandlas i utredningen är effekterna av att en delägare tidigare gjort ett andelsbyte. Dessa regler är komplicerade när kvalificerade andelar byts mot andra andelar. Vi kan förstå att frågan inte behandlats, men anser att en översyn av dessa regler kan vara motiverade i annat sammanhang.

### *Förenklingsregeln*

Utredaren föreslår att nivån sänks från 2,75 inkomstbasbelopp till 1,75. Ju lägre nivå, desto fler utsluts naturligen från förenklingsregeln, och desto mindre karaktär av förenklingsregel får den. Med hänsyn till att man enbart får använda förenklingsregeln för ett företag kan en högre nivå sannolikt motiveras.



Det är något besvärligare med den föreslagna utvidgningen av 57 kap. 11 a § IL som innebär att den som beräknar årets gränsbelopp enligt förenklingsregeln överhuvudtaget inte får beräkna gränsbelopp för andelar i andra företag. Denna utvidgning förefaller gå långt utöver det behov som utredaren pekar på (s. 229-230). Man kan förstå bestämmelser som förhindrar att en skattskyldig som bedriver verksamhet i ett företag genom att dela upp ägandet i detta på flera företag ska kunna få en högre kapitalbeskattad avkastning än om ägandet var samlat, men det är svårare att förstå att en person som är aktiv i ett större fåmansföretag och därför använder lönebaserat utrymme inte ska kunna engagera sig i ett annat fåmansföretag utan att riskera att bli av med möjligheten till kapitalbeskattad utdelning/kapitalvinst.

Fakultetsnämnden anser det bör räcka med nuvarande regel att man bara får använda förenklingsregeln för ett företag. Om man dock väljer att utvidga begränsningen i enlighet med utredarens intentioner, vill nämnden peka på att det inte är helt klart hur uttrycket "som beräknar" i den föreslagna lagtexten ska tolkas. Den tycks förutsätta att man kan välja att överhuvudtaget inte beräkna gränsbelopp, vilket är tveksamt. Ett annat alternativ är att utredaren tänkt sig att den skattskyldige istället för att beräkna enligt förenklingsregeln ska beräkna enligt huvudregelns kapitalunderlagsregel. Nämnden anser att i så fall borde detta framgå. Ett enklare sätt kunde kanske vara att vända på bestämmelsen så att den som använder lönebaserat underlag i ett företag inte får använda förenklingsregeln i ett annat företag.

Förslag till yttrande i detta ärende har upprättats av docent Jan Bjuvberg och professor Bertil Wiman. Yttrandet har på delegation avgivits av Juridiska fakultetens dekanus, professor Mattias Dahlberg.

Mattias Dahlberg