

Förenkla och förbättra!

*Betänkande av Kommittén om
förenklad beskattning av ägare till fåmansföretag*

Stockholm 2024



STATENS OFFENTLIGA
UTREDNINGAR

SOU 2024:36

SOU och Ds finns på [regeringen.se](https://www.regeringen.se) under Rättsliga dokument.

Svara på remiss – hur och varför
Statsrådsberedningen, SB PM 2021:1.

Information för dem som ska svara på remiss finns tillgänglig på [regeringen.se/remisser](https://www.regeringen.se/remisser).

Layout: Kommittéservice, Regeringskansliet

Omslag: Elanders Sverige AB

Tryck och remisshantering: Elanders Sverige AB, Stockholm 2024

ISBN 978-91-525-0926-5 (tryck)

ISBN 978-91-525-0927-2 (pdf)

ISSN 0375-250X

Till statsrådet och chefen för Finansdepartementet

Regeringen beslutade den 25 maj 2022 att tillsätta en kommitté bestående av tre ledamöter med uppdrag att lämna förslag med syftet att förenkla de särskilda reglerna för utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag. Samma dag förordnades justitierådet Linda Haggren som ledamot och ordförande för kommittén samt jurisdoktorn Urban Rydin och avdelningschefen Bo Stoltz som ledamöter, samtliga från och med den 1 juni 2022.

Kommittén har antagit namnet Kommittén om förenklad beskattning av ägare till fåmansföretag (Fi 2022:04).

Uppdraget skulle enligt kommittédirektiven (dir. 2022:44) redovisas senast den 30 november 2023. Genom tilläggsdirektiv som beslutades den 26 januari 2023 ändrades och utvidgades uppdraget och utredningstiden förlängdes till den 29 mars 2024 (dir. 2023:10). Den 7 september 2023 beslutades genom ytterligare ett tilläggsdirektiv att uppdraget skulle utvidgas och utredningstiden förlängdes till den 31 maj 2024 (dir. 2023:128).

Departementssekreteraren Anna Döös och analytikern Nina Öhrn Karlsson anställdes som sekreterare från och med den 1 juni 2022. Under perioden oktober 2023 till april 2024 har experten och departementssekreteraren Stina Pettersson bistått sekretariatet i dess arbete.

Som sakkunnig i utredningen förordnades från och med den 22 juni 2022 professorn Mats Tjernberg. Som experter i utredningen förordnades från och med samma datum skatteexperten Richard Hellenius, departementssekreteraren Sofie Hilbrand, rättslige experten Thomas Karlström, experten inom skattepolitik Patrick Krassén, näringspolitiska experten Martin Mörman, kanslirådet Pardis Nabavi, departementssekreteraren Stina Pettersson och skatterådgivaren Catrin Åkerlund. Sofie Hilbrand entledigades från och med den

28 november 2022. I hennes ställe förordnades från och med samma dag departementssekreteraren Marina Ekenberg.

Härmed överlämnar kommittén sitt betänkande *Förenkla och förbättra!* (SOU 2024:36). Uppdraget är därmed slutfört.

Stockholm i maj 2024

Linda Haggren, ordförande
Urban Rydin
Bo Stoltz

/Anna Döös
Nina Öhrn Karlsson

Innehåll

Inledande del

Sammanfattning	23
-----------------------------	-----------

1 Författningsförslag	39
------------------------------------	-----------

1.1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	39
--	----

1.2 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).....	65
---	----

2 Uppdraget och dess genomförande	71
--	-----------

2.1 Uppdraget.....	71
--------------------	----

2.2 Genomförandet.....	72
------------------------	----

2.3 Utformningen av kommitténs förslag.....	73
---	----

Bakgrund och analys

3 Allmänna utgångspunkter	81
--	-----------

3.1 Utgångspunkter för arbetet	81
--------------------------------------	----

3.1.1 Kommittédirektiven	81
--------------------------------	----

3.1.2 De skattepolitiska riktlinjerna	82
---	----

3.1.3 En förenklingspolitik för stärkt konkurrenskraft, tillväxt och innovationsförmåga	82
---	----

3.2 Bakgrunden till fåmansföretagsreglerna	84
--	----

3.2.1 Skattereformen 1990/91.....	84
-----------------------------------	----

3.2.2	Reglerna har förändrats många gånger sedan skattereformen	85
3.3	Regelförenkling	86
3.3.1	Allmänt om regelförenkling	86
3.3.2	Förenkling av beräkningsreglerna	88
3.3.3	Förenkling av kvalifikationsreglerna.....	89
3.4	Samhällsekonomisk effektivitet i beskattningen	89
3.5	Neutralitetsprincipen och likformighetsprincipen.....	90
3.5.1	Bakgrund.....	90
3.5.2	Skattemässig neutralitet mellan olika företagsformer.....	91
3.5.3	Företagande och risktagande.....	92
3.6	Inkomstomvandling	95
3.6.1	Allmänt om inkomstomvandling	95
3.6.2	Inkomstomvandling och kvalifikationsreglerna.....	96
3.6.3	Inkomstomvandling och beräkningsreglerna.....	97
3.7	Effektiva skattesatser i dagens svenska skattesystem och vid tiden för skattereformen.....	97
4	Nuvarande reglering.....	101
4.1	Inledning	101
4.2	Definitionerna av fåmansföretag	101
4.3	Kvalificerade andelar	104
4.4	Beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag	109
5	Skattereglernas effekter på företagande och entreprenörskap.....	113
5.1	Entreprenörskapets betydelse.....	113

5.2	Skattereglernas betydelse för företagande och entreprenörskap	116
5.2.1	Skattereglerna påverkar investeringar och företagande	116
5.2.2	Effekter av skatt på utdelning och kapitalvinst ...	118
5.2.3	Kapitalkostnader för företag vars ägare omfattas av fåmansföretagsreglerna	120
5.2.4	Empiriska studier på svenska förhållanden	121
5.2.5	Andra policyinstrument som påverkar entreprenörskap	122
5.3	Företagens möjligheter att attrahera kapital	124
5.3.1	Mindre företag har svårare att attrahera kapital...	124
5.3.2	Brist på finansiering som ett tillväxthinder	127
5.4	Internationell jämförelse av beskattningen av företagsägande	130
6	Statistik över fåmansföretag och deras ägare	137
6.1	Personerna som är delägare i fåmansföretag	137
6.1.1	Delägare i fåmansföretag	137
6.1.2	Könsfördelning	138
6.1.3	Åldersfördelning	139
6.1.4	Utbildningsnivå	140
6.1.5	Yrken	141
6.1.6	Geografisk fördelning	144
6.1.7	Inkomstfördelning	146
6.2	Företagen som är fåmansföretag	148
6.2.1	Inledning	148
6.2.2	Antalet fåmansföretag	148
6.2.3	Branscher	152
6.2.4	Storleken på fåmansföretagen	153
6.3	Ägarstrukturen i fåmansföretag	155
6.3.1	Inledning	155
6.3.2	Antal delägare med kvalificerade andelar i företagen	156
6.3.3	Ägarandelar i det direktägda fåmansföretaget	157

6.3.4	Företag noterade för handel på reglerad marknadsplats eller handelsplattform.....	158
6.3.5	Holdingsbolag.....	160
6.4	Slutsatser	162
7	Statistik över gränsbelopp, utdelning och kapitalvinst..	165
7.1	Antal lämnade K10-bilagor	165
7.2	Utdelning och kapitalvinst.....	166
7.3	Gränsbeloppet.....	171
7.3.1	Allmänt om gränsbeloppet	171
7.3.2	Gränsbeloppen fördelade per beräkningsregel....	172
7.3.3	Gränsbeloppets komponenter.....	175
7.3.4	Fördelning av gränsbeloppen	177
7.3.5	Omkostnadsbeloppet	180
7.3.6	Löneuttagskravet.....	181
7.4	Beskattning av utdelning från fåmansföretag	183
7.4.1	Storleken på gjorda utdelningar	183
7.4.2	Genomsnittlig vägd skattesats för utdelning och kapitalvinst.....	186
7.4.3	Sammanräknad förvärvsinkomst	188
7.5	Delägare som är verksamma i flera fåmansföretag	189
7.5.1	Antalet delägare som äger flera fåmansföretag....	189
7.5.2	Huvudregeln och förenklingsregeln samma år ...	191
7.6	Anpassningar av utdelning efter reglerna.....	192
7.6.1	Inledning.....	192
7.6.2	Utdelning vid olika nivåer på sammanräknad förvärvsinkomst	192
7.6.3	Utdelning som andel av total inkomst.....	194
7.6.4	Utdelning som andel av gränsbeloppet.....	195
7.7	Sparat utdelningsutrymme.....	196
7.7.1	Allmänt om sparad utdelningsutrymme.....	196
7.7.2	Fördelningen av sparad utdelningsutrymme.....	197
7.7.3	Vad driver ökningen?.....	198
7.7.4	Hur stora sparade utdelningsutrymmen skulle kunna utnyttjas?.....	200

7.7.5	Kan sparade utdelningsutrymmen vara ett problem?	203
7.8	Slutsatser.....	204
8	Uppföljning av 2014 års regeländringar	205
8.1	Regeländringarnas innehåll.....	205
8.1.1	Inledning	205
8.1.2	Kapitalandelskrav om 4 procent för att få beräkna ett lönebaserat utrymme	206
8.1.3	Dotterbolagsdefinition för fåmansföretag.....	206
8.1.4	Sänkt högsta löneuttagskrav för lönebaserat utrymme.....	207
8.1.5	Förändringar av beräkningen av lönebaserat utrymme.....	207
8.2	Data och metod.....	207
8.3	Kapitalandelskravet	210
8.3.1	Inledning	210
8.3.2	Antalet berörda delägare	210
8.3.3	Effekter på delägarnas gränsbelopp	213
8.3.4	Effekter på delägarnas beskattning.....	215
8.3.5	Anpassningar efter kapitalandelskravet.....	220
8.3.6	Effekter för företagen	223
8.3.7	Slutsatser	223
8.4	Förändringarna av löneuttagskravet och beräkningen av lönebaserat utrymme.....	226
8.5	Löneuttagskravet.....	227
8.5.1	Inledning	227
8.5.2	Sammanräknad förvärvsinkomst bland delägare i fåmansföretag och befolkningen i allmänhet	227
8.5.3	Delägare som anpassade löneuttaget efter det sänkta löneuttagskravet	229
8.6	Förändrad beräkning av lönebaserat utrymme.....	230
8.6.1	Inledning	230

8.6.2	Effekter på antalet delägare med lönebaserat utrymme	231
8.6.3	Effekter för företag och sysselsättning.....	233
8.7	Effekter på delägarnas personliga inkomstsituation	236
8.7.1	Inledning.....	236
8.7.2	Inkomster bland delägare som beräknar ett lönebaserat utrymme.....	236
8.7.3	Delägare som också berördes av det sänkta löneuttagskravet	238
8.7.4	Delägare med lönebaserat utrymme endast på egen lön.....	239
8.7.5	Inkomstnivåer bland nya delägare.....	241
8.8	Sammantagna effekter av regeländringen på delägarnas personliga inkomstsituation.....	242
8.9	Slutsatser	246

Beräkningsregler

9	Möjliga utformningar av beräkningsreglerna	251
9.1	Uppdraget att förenkla och förbättra fåmansföretagsreglerna	251
9.2	Bakgrund till dagens fördelningsregler	253
9.3	Fåmansföretagsreglerna bör inte avskaffas	255
9.4	Möjliga förändringar av beräkningsreglerna	256
9.4.1	Möjliga förenklingar av beräkningsreglerna	256
9.4.2	Möjliga förbättringar av beräkningsreglerna	266
10	Enklare regler för beräkning av gränsbeloppet	271
10.1	Sammanfattning av förslaget.....	271
10.2	Förändrad beräkning av lönebaserat utrymme	273
10.3	Löneuttagskravet slopas.....	285
10.4	Kapitalandelskravet slopas	289
10.5	Definitionen av dotterföretag slopas.....	291

10.6	Möjligheten att tillgodoräkna sig utbetalda löner i ett företags dotterföretag bör i vissa fall begränsas	296
10.7	Ett grundbelopp införs	301
10.8	Ränta på omkostnadsbeloppet	311
10.9	Ingen uppräkningsränta på sparade utdelningsutrymmen.....	315
10.10	Räkneexempel	317
11	Gemensamt takbelopp för tjänstebeskattning av utdelning och kapitalvinst	323
11.1	Nuvarande reglering	323
11.2	Motiven bakom dagens takbelopp	324
11.3	Tillämpningen av takreglerna	325
11.4	Ett gemensamt takbelopp för utdelningar och kapitalvinster	326
12	Indexregeln och kapitalunderlagsregeln avskaffas	339
12.1	Bakgrund och nuvarande reglering	339
12.2	Indexregeln och kapitalunderlagsregeln avskaffas	341
13	Beräkning av lönebaserat utrymme vid andelsbyten.....	345
13.1	Allmänt om beskattning vid omstruktureringar	345
13.2	Nuvarande reglering	346
13.2.1	Fusionsdirektivets bestämmelser om andelsbyten	346
13.2.2	Framskjuten beskattning vid andelsbyte av kvalificerade andelar	347
13.2.3	Beräkningen av gränobelopp vid andelsbyten	348
13.3	Skatteverkets hemställan	350
13.4	Rätten att tillgodoräkna sig lönebaserat utrymme på en mottagen andel det år andelsbytet görs utökas	351

14	Utdelning och kapitalvinst på andelar som mottas i samband med andelsbyten och partiella fissioner.....	355
14.1	Inledning	355
14.2	Nuvarande reglering	356
14.2.1	Andelsbyten.....	356
14.2.2	Partiella fissioner	360
14.2.3	Särskilt kvalificerade andelar	363
14.3	Överväganden och förslag beträffande särskilt kvalificerade andelar	367
14.3.1	Ett gemensamt tjänstebelopp för både utdelning och kapitalvinst.....	367
14.3.2	Beskattningen när tjänstebeloppet uppgår till noll kronor	370
14.3.3	Beskattningen av andelar som erhållits med stöd av en andel som mottagits vid ett andelsbyte eller en partiell fission.....	374
14.3.4	Särskild beräkning av omkostnadsbelopp och turordningsregler vid avyttring av kvalificerade andelar som förvärvats med stöd av en särskilt kvalificerad andel	379
15	Utdelning och kapitalvinst på andelar som förvärvats med stöd av de särskilda reglerna om lättnader i beskattningen av personaloptioner	385
15.1	Företagens möjligheter att anställa och behålla kompetens	386
15.1.1	Allmänt om olika incitamentsprogram.....	386
15.1.2	Användning av personaloptioner	387
15.2	Beskattning av personaloptioner som inte omfattas av de särskilda skattereglerna	389
15.3	De särskilda bestämmelserna om lättnader i beskattningen av personaloptioner.....	391
15.4	Beskattningen av kvalificerade andelar som har förvärvats genom utnyttjande av de särskilda beskattningsreglerna för personaloptioner	393

15.5	Tidigare utrednings överväganden och förslag	394
15.6	Förslaget till nya regler för beräkning av gränsbelopp har positiva effekter för andelsägare som förvärvat andelar genom personaloptioner.....	395
15.7	Särskilda regler för beräkning av gränsbelopp för andelar som förvärvats genom personaloptioner bör inte införas	400

Kvalifikationsregler

16	Snävare närståendebegrepp för fåmansföretagsreglerna.....	409
16.1	Inledning.....	409
16.2	Närståendebegreppet	409
16.3	Närståendebegreppet i inkomstskattelagen	412
16.3.1	Närstående i dagens fåmansföretagsregler.....	412
16.3.2	Familjebeskattning	415
16.3.3	Exempel på andra inkomstskatteregler där närståendekretsen får betydelse.....	416
16.3.4	Undantag från inkomstskattelagens närståendedefinition.....	418
16.4	Närstående i några andra lagstiftningar	418
16.4.1	Lagen om skuldsanering för företagare.....	419
16.4.2	Aktiebolagslagen	420
16.4.3	Årsredovisningslagen	421
16.4.4	Konkurslagen.....	422
16.4.5	Lagen om tryggande av pensionsutfästelse m.m.....	422
16.4.6	Den upphävda arvs- och gåvoskattelagen	423
16.5	Tidigare föreslagna ändringar av närståendedefinitionen ...	423
16.6	Effekter av nuvarande reglering	426
16.6.1	Ensidiga och ömsesidiga närstående.....	426
16.6.2	Vissa närståenderelationer är inte definierade	428
16.7	Behovet av en översyn	429

16.8	Ett snävare närståendebegrepp för fåmansföretagsreglerna.....	432
16.9	Effekter av ett förändrat närståendebegrepp	439
17	Karensregler och övriga tidsgränser.....	443
17.1	Nuvarande reglering.....	443
17.2	Betydelsen av karenstidens längd	446
17.2.1	Karenstiden vid avyttring	446
17.2.2	Bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet.....	447
17.2.3	Tidsgränserna och kommitténs förslag avseende utomståenderegeln	448
17.3	Karensregeln och vissa andra tidsgränser sänks med ett år	449
18	Utomståenderegeln	453
18.1	Nuvarande reglering.....	453
18.2	Rättspraxis.....	455
18.2.1	Inledning.....	455
18.2.2	Minst 30 procents innehav.....	456
18.2.3	Femårsperioden.....	457
18.2.4	Samma eller likartad verksamhet	460
18.2.5	Kravet på att utomstående har rätt till utdelning	461
18.2.6	Särskilda skäl.....	462
18.3	Procentsatsen i utomståenderegeln.....	465
18.4	Överväganden och förslag beträffande utomståenderegeln	467
19	Bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet	477
19.1	Nuvarande reglering.....	477
19.2	Rättspraxis.....	479

19.3	Bör bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet ändras?	482
20	Ägarskiften av fåmansföretag	485
20.1	Uppdraget i denna del.....	485
20.2	Inledning.....	486
20.2.1	Vad kännetecknar ett ägarskifte?.....	486
20.2.2	Allmänt om ägarskiften.....	486
20.2.3	Allmänt om beskattningen vid ägarskiften	488
20.2.4	Avyttring via holdingbolag	489
20.3	Ägarskifte till närstående.....	491
20.3.1	Nuvarande reglering.....	491
20.3.2	Överlåtarens aktivitet i det överlåtna bolaget.....	493
20.4	Ägarskifte till anställda	494
20.4.1	Anställda räknas som en extern köpare.....	494
20.4.2	Skattekonsekvenser av ägarskiften till anställda.....	495
20.5	Kommitténs bedömning.....	496

Övriga frågor

21	Uppgiftsskyldighet och andra förfarandefrågor	507
21.1	Nuvarande uppgiftsskyldighet m.m.	508
21.1.1	Uppgifter som ska lämnas av fåmansföretag och delägare i en inkomstdeklaration.....	508
21.1.2	Uppgifter som ska lämnas av fåmansföretag till företagsledare och delägare.....	509
21.1.3	Fåmansföretags skyldighet att lämna kontrolluppgifter	509
21.1.4	Skatteverkets underrättelseskyldighet	510
21.2	En utökad skyldighet för fåmansföretag att lämna kontrolluppgift för delägare möjliggör en automatiserad skatteberäkning	510
21.3	En uppgiftsskyldighet för delägare som innehar kvalificerade andelar.....	515

22	Enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag	519
-----------	---	------------

Ikraftträdande

23	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	525
23.1	Inledning	525
23.2	Inkomstskattelagen	525
23.3	Skatteförfarandelagen.....	533

Konsekvenser

24	Konsekvenser av utredningens förslag	537
24.1	Problemställning, alternativa lösningar och effekter om ingen förändring genomförs.....	538
24.1.1	Uppdraget enligt direktivet	538
24.1.2	Problemställning och alternativa lösningar	539
24.1.3	Effekter av förslagen och effekter av att ingen förändring genomförs	541
24.2	Förslagets förenlighet med EU-rätten	543
24.3	Beskrivning av vilka som berörs av fåmansföretagsreglerna	545
24.3.1	Antal delägare med kvalificerade andelar.....	546
24.3.2	Antal företag som har delägare som berörs av fåmansföretagsreglerna.....	548
24.3.3	Effekter för små företag och deras förutsättningar att konkurrera med större företag.....	549
24.4	Enklare regler för beräkning av gränsbeloppet	552
24.4.1	Sammanfattning av förslaget och alternativa lösningar	552
24.4.2	Antal berörda och effekter för delägarna	557
24.4.3	Offentligfinansiella effekter	564
24.4.4	Förändring av årets gränsbelopp för olika grupper av delägare.....	569

24.4.5	Beräknade effekter på beskattningen	573
24.4.6	Konsekvenser av att ersätta löneuttagskravet med ett löneavdrag.....	575
24.4.7	Dotterföretagsdefinitionen.....	581
24.4.8	Effekter för delägare som förvärvat andelar med stöd av reglerna om lättnader i beskattningen av personaloptioner.....	584
24.4.9	Effekter på gränobeloppet för typföretagare	590
24.5	Gemensamt takbelopp för tjänstebeskattning av utdelning och kapitalvinst.....	592
24.5.1	Sammanfattning av förslaget och alternativa lösningar.....	592
24.5.2	Antal berörda och effekter för delägare och företag	595
24.5.3	Offentligfinansiella effekter.....	598
24.6	Beräkning av lönebaserat utrymme vid andelsbyten.....	599
24.6.1	Sammanfattning av förslaget och alternativa lösningar.....	599
24.6.2	Antal berörda delägare	600
24.6.3	Offentligfinansiella effekter och effekter för delägare.....	601
24.7	Gemensamt tjänstebelopp för utdelning och kapitalvinst inom andelsbytessystemet	603
24.7.1	Sammanfattning av förslaget, alternativa lösningar och antal berörda.....	603
24.7.2	Offentligfinansiella effekter.....	605
24.8	Indexregeln och kapitalunderlagsregeln avskaffas	607
24.8.1	Sammanfattning av förslaget och alternativa lösningar.....	607
24.8.2	Antal berörda delägare	608
24.8.3	Offentligfinansiella effekter.....	610
24.9	Snävare närståendebegrepp för fåmansföretagsreglerna.....	614
24.9.1	Sammanfattning av förslaget och alternativa lösningar.....	614
24.9.2	Antal berörda och effekter för delägare och företag	616

24.9.3	Offentligfinansiella effekter	620
24.10	Karensregler och övriga tidsgränser	622
24.10.1	Sammanfattning av förslaget och alternativa lösningar	622
24.10.2	Antal berörda delägare och företag.....	624
24.10.3	Offentligfinansiella effekter	624
24.11	Utomstående regeln	626
24.11.1	Antal berörda delägare och företag.....	626
24.11.2	Offentligfinansiella effekter	628
24.12	Finansiering.....	629
24.13	Administrativa kostnader.....	630
24.13.1	Nya och förändrade uppgiftsskyldigheter och kontrolluppgifter.....	630
24.13.2	Beräknad tidsåtgång med dagens regler och enligt förslaget.....	633
24.13.3	Administrativ kostnad per minut.....	635
24.13.4	Beräkning av administrativa kostnader för förslag som rör beräkningsreglerna.....	636
24.13.5	Beräkning av administrativa kostnader för förslag som rör kvalifikationsreglerna	641
24.13.6	Övriga effekter för företagen	644
24.14	Behov av informationsinsatser och särskilda hänsyn till ikraftträdande	645
24.15	Sysselsättningseffekter och effekter på investeringar	646
24.15.1	Effekter på företagens kapitalkostnader	646
24.15.2	Effekter av en minskad administrativ börda.....	650
24.16	Effekter på jämställdheten mellan kvinnor och män.....	651
24.17	Fördelningseffekter	653
24.18	Effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna	654
24.18.1	Effekter för Skatteverket	654
24.18.2	Effekter för domstolarna	655

24.19	Effekter för övriga myndigheter, kommuner och regioner.....	655
24.19.1	Effekter för övriga myndigheter.....	655
24.19.2	Konsekvenser för regioner och för det kommunala självstyret	656
24.20	Regionala effekter	656
24.21	Effekter för miljön.....	658
24.22	Utvärdering och uppföljning.....	658
24.23	Övriga effekter.....	660

Författningskommentar

25	Författningskommentar	663
25.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	663
25.2	Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).....	718

Avslutande del

Särskilt yttrande	727
--------------------------------	------------

Källförteckning	739
------------------------------	------------

Bilagor

Bilaga 1	Kommittédirektiv 2022:44	749
Bilaga 2	Kommittédirektiv 2023:10	755
Bilaga 3	Kommittédirektiv 2023:128	759
Bilaga 4	Beskattat eget kapital som grund för beräkning av gränsbelopp	763

Bilaga 5	Beskrivning av statistikkällor och bearbetning av data	785
Bilaga 6	Paragrafnyckel	793

Inledande del

Sammanfattning

Uppdraget

Kommitténs huvuduppdrag har varit att analysera på vilket sätt och i vilken omfattning de särskilda reglerna för utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag kan förenklas. I uppdraget betonas att det är särskilt angeläget att skapa goda villkor för små och växande företag. Vidare anges att det är viktigt med enkla, enhetliga och överskådliga regler eftersom det bidrar till att skattesystemet uppfattas som rättvist och rimligt, vilket kan ha stor betydelse för bl.a. förebyggande av skatteplanering. Vid analysen och utformningen av förslagen till förenklingar har kommittén även haft i uppdrag att hitta en balans mellan dels behovet av att stimulera ökat entreprenörskap, skapandet av fler arbetstillfällen och högre tillväxt, dels reglernas syfte att förhindra inkomstomvandling.

Kommittén har även haft i uppdrag att föreslå förändringar av fåmansföretagsreglerna för att ytterligare främja entreprenörskap och förbättra villkoren för små och medelstora företag, särskilt i fråga om deras möjlighet att växa, anställa och attrahera kapital. Denna del har även inkluderat att analysera utomståenderegeln och bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet. Kommittén har även i denna del haft i uppgift att hitta en balans mellan behovet av att främja entreprenörskap och fåmansföretagsreglernas syfte att motverka inkomstomvandling. Dessutom har kommittén haft i uppdrag att analysera om fåmansföretagsreglerna kan förenklas för att underlätta ägarskiften både mellan närstående och till personal.

Vidare har kommittén haft i uppdrag att analysera på vilket sätt fåmansföretagsreglerna kan ändras för att göra de särskilda bestämmelserna om lättnader i beskattningen av personaloptioner mer effektiva när det gäller att attrahera och behålla nyckelkompetens.

Slutligen har kommittén även haft i uppdrag att redogöra för effekterna av de ändringar i fåmansföretagsreglerna som trädde i kraft den 1 januari 2014 samt att analysera om, och i så fall på vilket sätt, reglerna om beräkning av löneunderlag vid andelsbyte behöver ändras.

Kommitténs utgångspunkter och analys

Allmänna utgångspunkter och bedömningar

Fåmansföretagsreglerna infördes i samband med skattereformen 1990/91 i syfte att förhindra att högre beskattade förvärvsinkomster omvandlas till lägre beskattade kapitalinkomster, s.k. inkomstomvandling. År 2006 genomgick reglerna en större reform som bl.a. syftade till att förbättra reglernas effekter på risktagande i näringslivet. Reglerna har därför numera inte bara uppgiften att förhindra inkomstomvandling utan även stimulera företagande och anställningar. Dessa båda syften kan vara svåra att förena inom ett och samma regelsystem.

Fåmansföretagsreglerna har under lång tid kritiserats för att vara komplicerade. Sedan reglerna infördes har de också förändrats vid flera tillfällen. Mängderna av förändringar som har skett över tid har också bidragit till att öka reglernas komplexitet eftersom delägarna behöver sätta sig in i vad varje ny regeländring innebär och anpassa sig efter de ändrade förutsättningarna.

Trots komplexiteten har dock reglerna också över tid kommit att bli kända av de skattskyldiga, och det finns en omfattande praxis som utvecklats inom området. Praxis har skapat en viss förutsebarhet som de skattskyldiga har kunnat anpassat sig efter. En förändring av regelverket skulle därför kunna leda till kostsamma anpassningar, och skapa en ny rättslig osäkerhet. Detta talar enligt kommittén för att de delar av dagens system som bedöms fungera väl bör behållas, för att delägare inte på nytt ska behöva sätta sig in i vad ett helt nytt beskattningssystem skulle innebära, och för att praxis ska kunna fortsätta ge vägledning om hur reglerna ska tolkas.

Kommittén konstaterar vidare att dagens regler för beräkning av gränsbeloppet innehåller många beräkningsmoment och kräver att många uppgifter lämnas. Delägarna anlitar i regel rådgivare för att hantera regelefterlevnaden och avgöra hur reglerna kan tillämpas för att ge det mest förmånliga utfallet. Regelsystemet skapar därför en

stor administrativ börda för de delägare som omfattas. Eftersom reglerna för beräkning av gränobeloppet berör samtliga delägare kan förenklingar av de reglerna få stora effekter på den administrativa bördan.

I kapitel 9 konstaterar kommittén att det vid en reform av fåmansföretagsreglerna i huvudsak finns två alternativa sätt att utforma reglerna. Antingen kan reglerna ändras så att de bättre fångar in den i ekonomisk mening korrekta skattebasen, eller så kan reglerna fortsätta att vara starkt schabloniserade, men beräkningarna kan förenklas.

Kommitténs förslag om förenklad beräkningsmodell för gränobeloppet i kapitel 10 innebär att inslaget av schabloner ökar. Modellen representerar således det andra av de två alternativen. Kommittén bedömer att en reform där reglerna förändras i syfte att bättre ringa in den i ekonomisk mening korrekta skattebasen riskerar att göra reglerna mer komplicerade än en reform där inslaget av schabloner ökar. Då direktiven starkt betonar förenkling bedöms det förslag som lämnas vara det alternativ som bäst uppfyller direktiven. Vidare bedömer kommittén att om reglerna ändras i syfte att bättre fånga in den korrekta skattebasen så kräver detta sannolikt en större översyn av hela skattesystemet och inte bara förändringar av fåmansföretagsreglerna. En sådan översyn borde även omfatta beskattningen av andelar i onoterade företag och enskilda näringsidkare. Att göra en sådan större översyn kan inte anses ligga inom kommitténs uppdrag enligt direktiven. Kommittén lyfter även behovet av att överväga ändringar i reglerna för enskild näringsverksamhet för att neutraliteten i beskattningen ska kunna upprätthållas.

Kommittén gör dock samtidigt bedömningen att den största komplexiteten i fåmansföretagsreglerna finns i kvalifikationsreglerna, dvs. de regler som bestämmer vilka delägare som ska omfattas av de särskilda beskattningsreglerna. Kvalifikationsreglerna innebär i vissa fall att komplexa bedömningar behöver göras, och ofta av flera kvalifikationsregler samtidigt. Dessa bedömningar är beroende av omständigheterna i det enskilda fallet. Det finns dock ett stort antal avgöranden som rör kvalifikationsreglerna, och tolkningen påverkas i betydligt högre utsträckning av utvecklingen i rättspraxis än tolkningen av beräkningsreglerna.

Vid de överväganden som rör kvalifikationsreglerna, som redovisas under respektive kapitel, har kommittén därför valt att vara åter-

hållsam med förändringar. Den fördel som en förändring av kvalifikationsreglerna skulle kunna medföra måste vägas mot nackdelarna i form av en ny rättslig osäkerhet som kan behöva lösas genom ny praxis, vilket skulle kunna skapa en större osäkerhet. Vid bedömningen av möjliga förändringar av reglerna kan kommittén också konstatera att det är svårt att avgöra om en specifik förändring skulle innebära en förbättring för samtliga delägare.

Reglerna berör ett stort antal delägare som framför allt äger små företag

Fåmansföretagsreglerna berör ungefär 540 000 personer som är delägare i ungefär 400 000 direktägda fåmansföretag. Fåmansföretagen utgör också en betydande del av det privata näringslivet i Sverige. Sammantaget fanns ungefär 1,6 miljoner anställda i fåmansföretag 2021. Samma år fanns ungefär 37 procent av den totala omsättningen bland privatägda aktiebolag och 50 procent av de samlade personalkostnaderna i fåmansföretag. Fåmansföretagens andel av den totala omsättningen, personalkostnaderna och antalet anställda bland de privata aktiebolagen har också ökat något under perioden 2011–2021. Fåmansföretagen är mindre än övriga privata aktiebolag, men det finns också stora företag med många anställda och många delägare som är fåmansföretag. Eftersom en stor del av de företag vars ägare berörs är små företag, har reglernas utformning också betydelse för små företags möjligheter att konkurrera med stora företag.

Uppdraget att följa upp 2014 års lagändring

I kapitel 8 följer kommittén upp de förändringar av fåmansföretagsreglerna som infördes den 1 januari 2014. Då infördes bl.a. kapitalandelskravet och dotterbolagsdefinitionen i regelverket. Samtidigt sänktes det högsta löneuttagskravet och storleken på det lönebase-
rade utrymmet ökade.

Kommittén har analyserat olika grupper av delägare som påverkades på olika sätt av regeländringarna. Analysen visar att storleken på gränsbelopp och utdelningar hos de delägare som påverkades av kapitalandelskravet minskade kraftigt efter regeländringen. Dessa delägare anpassade sig efter de förändrade förutsättningarna, bland

annat genom att bilda egna helägda bolag i vilket de använder förenklingsregeln för att beräkna årets gränsbelopp. Analysen indikerar att utdelning som tidigare togs ut ur företaget sparas i företagssektorn i dessa ägarbolag. Kapitalandelskravet förefaller därför ha haft stora effekter på ägarstrukturen i de företag vars ägare berördes. Kapitalandelskravet har också kritiserats för att det anses minska intresset för att använda reglerna om lättnader i beskattningen av personaloptioner.

Analysen av effekterna av förändringarna av löneuttagskravet och den förändrade beräkningen av lönebaserat utrymme visar att även dessa förändringar ledde till beteendeförändringar. Vissa delägare kunde öka sitt gränsbelopp genom att byta från förenklingsregeln till huvudregeln, och beräkna ett lönebaserat utrymme på den egna lönen. Dessa förändringar medför att antalet personer som använde löneunderlagsregeln ökade kraftigt efter regeländringen. Antalet anställda i företagen förefaller däremot inte ha påverkats. Analysen visar också på vissa effekter på löneuttagen bland de delägare som hade möjlighet att sänka sitt löneuttag då det högsta löneuttagskravet sänktes. Den sammantagna effekten bland de delägare som berördes av förändringarna av beräkningen av lönebaserat utrymme, men inte av kapitalandelskravet, förefaller vara att den totala ersättningen från företaget ökade. Framför allt ökade utdelningen.

Kommitténs förenklings- och förbättringsförslag

En ny modell för beräkning av gränsbelopp

Kommittén föreslår en ny modell för beräkning av gränsbeloppet för delägare i fåmansföretag. I den nya modellen ersätts dagens förenklingsregel och huvudregel med en gemensam regel som ska användas av samtliga delägare. Därmed minskar antalet alternativa regler i systemet, vilket medför att reglerna blir möjliga att automatisera. Den nya modellen innehåller dessutom färre parametrar, vilket ytterligare kommer att underlätta beräkningarna av gränsbeloppet för delägarna.

I modellen införs ett grundbelopp och dagens löneuttagskrav och kapitalandelskrav ersätts med ett schabloniserat avdrag för egen lön, ett s.k. löneavdrag. Det innebär att samtliga delägare i fåmansföretag som anställer får möjlighet att tillgodoräkna sig löneunderlag i företa-

get, oavsett storleken på ägarandel eller eget löneuttag. Löneavdraget minskar dock utrymmet.

Slutligen får även alla som har investerat mer än 100 000 kronor i företaget tillgodoräkna sig en ränta på den överskjutande investeringen i företaget vid beräkandet av gränsbeloppet.

Räntan på sparade utdelningsutrymmen slopas.

Ett högre grundbelopp ersätter dagens förenklingsregel

Ett grundbelopp liknande det som finns i dagens förenklingsregel utgör ett golv för gränsbeloppet och uppgår till 4 inkomstbasbelopp per företag. Det motsvarar 304 800 kronor vid 2024 års inkomstbasbelopp. Grundbeloppet ska fördelas på andelarna i företaget.

Delägare som äger andelar i mer än ett företag ska fördela grundbeloppet mellan företagen om det totala beloppet annars skulle överstiga 4 inkomstbasbelopp. Fördelningen mellan företagen ska ske i proportion till ägd andel i respektive företag.

Ett löneavdrag ersätter dagens löneuttagskrav och kapitalandelskrav

Dagens löneuttagskrav och kapitalandelskrav slopas, vilket medför att alla delägare kan få möjlighet att tillgodoräkna sig ett lönebaserat utrymme vid beräkning av gränsbeloppet. Det lönebaserade utrymmet utgör 50 procent av den del av löneunderlaget som fördelas på delägarens andelar i företaget och som överstiger ett löneavdrag på 8 inkomstbasbelopp. Det lönebaserade utrymmet fördelas med lika belopp på delägarens andelar i företaget.

Avdraget på 8 inkomstbasbelopp (motsvarande 609 600 kronor vid 2024 års inkomstbasbelopp) ersätter löneuttagskravet och kapitalandelskravet i nuvarande regler, och syftar också till att på ett schabloniserat sätt undanta delägarnas egna löner från företagets löneunderlag.

Genom att slopa löneuttagskravet och kapitalandelskravet och ersätta dessa krav med ett avdrag från löneunderlaget minskar antalet trösklar och beräkningsmoment i systemet, och ger fler delägare i företag där det finns anställda utöver delägaren själv en möjlighet att lägga ett lönebaserat utrymme till gränsbeloppet. Genom att ta bort dessa båda krav blir utfallet av reglerna också mer förutsebart för

delägarna eftersom systemet inte medför lika markanta skillnader i gränsbeloppets storlek beroende på om kraven kan uppfyllas eller inte. I och med att kapitalandelskravet slopas kan även den särskilda dotterföretagsdefinitionen slopas.

Kapitalandelskravet har kritiserats för att det anses minska intresset för att använda regelverket om lättnader i beskattningen av personaloptioner i fåmansföretag. Genom att ta bort kapitalandelskravet görs de särskilda bestämmelserna om lättnader i beskattningen av personaloptioner mer effektiva när det gäller att attrahera och behålla nyckelkompetens i växande företag. Avsikten med personaloptioner är att ge incitament för anställda att prestera och bidra till företagets tillväxt, genom att ge dem möjlighet att ta del av värdeökningen i företaget. De som förvärvar andelar med stöd av de särskilda reglerna om personaloptioner uppfyller i normalfallet inte kapitalandelskravet och har då inte möjlighet att ta del av ett lönebaserat utrymme. Med förslaget kan de däremot ta del av ett lönebaserat utrymme om företaget växer och anställer, och därför har en hög lönesumma då optionen nyttjas för att förvärva andelar.

Det lönebaserade utrymmet kommer även fortsättningsvis att begränsas till maximalt 50 gånger deläggarens eller närståendes lön.

Om två makar är delägare i samma företag ska det lönebaserade utrymmet beräknas gemensamt för makarnas andelar och därefter fördelas med lika belopp på makarnas andelar i företaget.

Kommittén föreslår dock att effekterna av att slopa löneuttagskravet bör utvärderas.

Ränta på omkostnadsbelopp

Alla delägare får också öka gränsbeloppet med en ränta motsvarande statslåneräntan ökad med nio procentenheter på den del av andelarnas omkostnadsbelopp som överstiger 100 000 kronor. Kravet på att investeringen ska överstiga 100 000 kronor medför att bestämmelsen gynnar de som gör större investeringar, utan att komplicera beräkningarna för de som endast gjort mindre investeringar. Nivån på grundbeloppet har valts delvis för att även kompensera för detta avdrag.

Kommittén föreslår även att index- och kapitalunderlagsreglerna slopas från och med den 1 januari 2026. Bestämmelserna får dock genom en övergångsregel tillämpas för beskattningsår som avslutas

före den 1 januari 2029. Reglerna är en form av övergångsregler från tiden för skattereformen 1990/91, och innebär att omkostnadsbeloppet får beräknas enligt särskilda regler för aktier som förvärvats före vissa datum. När dessa regler slopas blir lagstiftningen enklare att överblicka, och mängden alternativa regler och handlingsalternativ som delägare i fåmansföretag behöver hålla reda på och jämföra utfallet av minskar. Eftersom endast omkostnadsbelopp över en viss nivå får beaktas i den nya modellen minskar också behovet av dessa alternativa regler.

Den nuvarande dotterföretagsdefinitionen avskaffas för aktiebolag

Kommittén föreslår även att den nuvarande dotterföretagsdefinitionen avskaffas till den del som avser aktiebolag. Detta innebär att bedömningen av om ett företag är ett dotterföretag i stället ska göras enligt civilrättsliga regler. Förslaget innebär att löneunderlaget även fortsättningsvis ska beräknas på grundval av ersättning som lämnats till arbetstagare i företaget och dess dotterföretag. Om ersättningen avser arbetstagare i ett dotterföretag som inte är helägt ska så stor del av ersättningen räknas med som motsvarar moderföretagets andel i dotterföretaget.

Kommittén föreslår dock att dotterbolagsdefinitionen för handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer ska finnas kvar eftersom det annars skulle vara oklart hur löneunderlaget i dessa ska fördelas.

Kommittén föreslår också en regel som begränsar möjligheterna att beräkna löneunderlag på löner i vissa dotterföretag där det aktiekapital som moderföretaget innehar representerar en mindre del av det totala kapitalet i dotterföretaget. Om externa investerare tillfört kapital till dotterföretaget på annat sätt än genom aktier, till exempel genom aktieägartillskott eller genom andra delägarätter, och detta kapital överstiger aktiekapitalet och 25 miljoner kronor, får ersättningar till arbetstagare i det dotterföretaget inte räknas med vid beräkning av löneunderlaget. Vid den prövningen ska det bortses från sådana kapitaltillskott som lämnats av samtliga ägare i dotterföretaget i proportion till deras andel i dotterföretagets aktiekapital.

Ett gemensamt takbelopp för utdelning och kapitalvinst införs

Kommittén föreslår även att det införs ett gemensamt takbelopp för tjänstebeskattning för kapitalvinster och utdelningar. Förslaget innebär att dagens två olika takbelopp slås ihop till ett gemensamt belopp. Enligt förslaget ska takbeloppet uppgå till 90 inkomstbasbelopp (vilket i dag gäller för utdelning) och avse både utdelningar och kapitalvinster som beskattats som tjänsteinkomster under beskattningsåret samt de två föregående beskattningsåren. Takbeloppet ska gälla utdelningar och kapitalvinster som betalas till delägaren och dennes närstående.

Närståendebegreppet i 57 kap. inkomstskattelagen begränsas

Kommittén föreslår även att det införs ett snävare närståendebegrepp som ska gälla för 57 kap. inkomstskattelagen. Den föreslagna definitionen innebär att syskonkretsen inte ska betraktas som närstående.

Reglerna om närstående har betydelse för ett stort antal regler vid beskattningen av delägare i fåmansföretag. Enligt reglerna i 57 kap. inkomstskattelagen är en andel kvalificerad om ägaren eller någon närstående har varit verksam i fåmansföretaget i betydande omfattning.

Det innebär att en person som äger andelar i ett företag och inte själv är verksam i betydande omfattning, men som är närstående till en person som är verksam, beskattas enligt fåmansföretagsreglerna p.g.a. närståendeskapet. Den närstående som är verksam i betydande omfattning i företaget behöver inte vara delägare, utan det räcker att personen är verksam i företaget för att andelen ska bli kvalificerad. Om personerna inte hade varit närstående hade andelarna däremot inte varit kvalificerade, och delägaren hade kunnat vara att betrakta som en utomstående ägare. Detta påverkar också beskattningen hos delägare som är verksamma i betydande omfattning i företaget, eftersom de inte kan åberopa utomståenderegeln om de delägare som inte är verksamma i betydande omfattning är närstående.

Kommittén anser att reglerna bör utformas så att det är en verksam delägars möjligheter att inkomstomvandla via närstående som begränsas. Detta innebär inte med nödvändighet att en närstående som inte själv är verksam i betydande omfattning i alla lägen behöver omfattas av fåmansföretagsreglerna. I kapitel 16 föreslår kommittén därför att ett snävare närståendebegrepp införs i 57 kap. IL. Förslaget

innebär att syskonkretsen, dvs. syskon, syskons make och syskons avkomling, inte längre ska anses vara närstående vid tillämpningen av reglerna i 57 kap. IL.

Om syskonkretsen utesluts ur närståendebegreppet får det bl.a. effekten att delägare inom syskonkretsen som inte själva är verkamma i betydande omfattning efter en karenstid inte längre kommer att anses ha kvalificerade andelar.

Att syskonkretsen inte längre ska betraktas som närstående kan även innebära en förenkling eftersom färre personers verksamhet behöver bedömas för att avgöra om en andel är kvalificerad eller inte. Att hänsyn inte längre behöver tas till vilken verksamhet som bedrivs av personer inom syskonkretsen medför också att en andelsägares beskattning i mindre grad blir beroende av närståendes verksamhet, vilket ökar möjligheterna för delägare att förutse sin egen skattemässiga situation.

Det förändrade närståendebegreppet medför också att utdelning eller kapitalvinst som ett syskon har beskattats för i inkomstlaget tjänst inte längre får beaktas vid bedömningen av om takbeloppet för tjänstebeskattningen har uppnåtts.

Karensregeln och vissa andra tidsgränser sänks med ett år

I kapitel 17 föreslår kommittén att dagens tidsgränser genomgående ska sänkas med ett år, till beskattningsåret och de fyra föregående eller efterföljande beskattningsåren. Detta har betydelse för flera olika delar av fåmansföretagsreglerna. Fram för allt har det betydelse för bedömningen av hur länge en andel ska anses kvalificerad efter att en andelsägare har slutat att vara verksam i betydande omfattning i företaget eller för bedömningen av bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet.

Kommittén föreslår att vid tillämpningen av dessa regler ska endast förhållandena under beskattningsåret och de fyra föregående beskattningsåren ha betydelse för bedömningen. Enligt dagens regler ska förhållanden under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren beaktas. Förslaget innebär t.ex. att det endast kommer vara de fyra föregående beskattningsåren som kommer att ha betydelse vid bedömningen av om andelsägaren eller någon närstående har varit verksam i betydande omfattning i företaget.

Vidare ska en andel endast anses kvalificerad fyra beskattningsår efter att ett företag har upphört att vara ett fåmansföretag. Även bedömningen av om utomståenderegeln är tillämplig påverkas av hur lång tid som ska beaktas. Genom att en kortare tidsperiod ska läggas till grund för de olika skattemässiga bedömningarna kan tillämpningen av reglerna förenklas.

Kommittén föreslår dock att effekterna av en kortare karenstid bör utvärderas fem år efter att förslaget har trätt i kraft.

Utomståenderegeln

Kommittén har särskilt analyserat om utomståenderegeln kan förändras för att villkoren för små och medelstora företag ska förbättras, särskilt i fråga om deras möjlighet att växa, anställa och attrahera kapital. I kapitel 18 föreslår kommittén att kravet på utomstående ägande i betydande omfattning bör preciseras i lagtexten. Detta krav bör uttryckligen anges uppgå till minst 30 procent. Enligt kommitténs beräkningar borde nivån egentligen ligga högre, men kommittén anser att den nivå som har etablerats i praxis och som företagen därför har inrättat sig efter inte bör ändras. Dessutom kan denna säkerhetsmarginal motivera införandet av en skarp gräns utan undantag.

Kommittén anser inte att utomståenderegeln bör ändras i något annat avseende. Därigenom kommer den praxis som har utvecklats på området även fortsättningsvis vara tillämplig. Som redan har nämnts kommer dock utomståenderegeln även påverkas av förslagen om ett förändrat närståendebegrepp och en förkortad karenstid.

Bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet

Kommittén har även analyserat om bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet kan förändras för att villkoren för små och medelstora företag ska förbättras, särskilt i fråga om deras möjlighet att växa, anställa och attrahera kapital. Kommittén anser dock inte att bestämmelserna om samma eller likartad verksamhet bör ändras. Därigenom kommer den praxis som har utvecklats på området även fortsättningsvis vara tillämplig. Även bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet kommer dock att påverkas av förslagen om ett förändrat närståendebegrepp och en förkortad karenstid.

Uppdraget att underlätta ägarskiften i fåmansföretag

Kommittén har även haft i uppdrag att analysera på vilket sätt de särskilda reglerna för utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag kan förenklas för att underlätta ägarskiften, både mellan närstående och till personal. Kommittén har också haft i uppdrag att analysera om beskattningen vid ägarskiften mellan närstående och till personal är neutral i förhållande till avyttring av kvalificerade andelar till andra subjekt och, om så inte är fallet, hur reglerna kan förändras för att beskattningen ska bli mer neutral.

Kommittén bedömer i kapitel 20 att de förslag om kortare tidsgränser och ändrat närståendebegrepp genom ett utslutande av syskonkretsen, som kommittén föreslår i vissa fall kommer att underlätta ägarskiften till flera barn (som är syskon) och mellan syskon. Kommittén bedömer också att beskattningen vid ägarskiften mellan närstående och till anställda är neutral i förhållande till avyttring av kvalificerade andelar till andra subjekt, och att fåmansföretagsreglerna därför inte bör förändras ytterligare för att underlätta ägarskiften.

Uppdraget att se över reglerna om beräkning av löneunderlag vid andelsbyten

Kommittén har vidare haft i uppdrag att se över reglerna om beräkning av löneunderlag vid andelsbyten. Som Skatteverket har uppmärksammat kan nuvarande regler i vissa situationer innebära att löneunderlag som hör till en avyttrad andel delvis kan falla bort året efter ett andelsbyte. För att denna effekt inte ska uppkomma föreslår kommittén att även ersättning som betalats ut under den del av året som föregick andelsbytet ska ingå vid beräkningen av det lönebaserade utrymmet för den mottagna andelen. Därigenom säkerställs att ett andelsbyte inte medför att beskattningen påverkas av att ett andelsbyte har skett.

När det införs ett gemensamt takbelopp för utdelning och kapitalvinst ökar möjligheterna att förenkla reglerna för beräkning av tjänste- och kapitalbelopp vid andelsbyten och partiella fissioner. Kommittén föreslår därför att dagens två tjänstebelopp, för utdelning och kapitalvinst, ersätts med ett gemensamt tjänstebelopp.

Uppdraget att se över fåmansföretagsreglernas betydelse för personaloptioner

Kommittén har slutligen haft i uppdrag att analysera på vilket sätt reglerna för utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag kan ändras för att göra de särskilda bestämmelserna om lättnader i beskattningen av personaloptioner mer effektiva när det gäller att attrahera och behålla nyckelkompetens.

Förslaget att avskaffa kapitalandelskravet och löneuttagskravet innebär en ny möjlighet att beräkna ett lönebaserat utrymme för delägare som förvärvat andelar genom personaloptioner. Även delägare med mindre ägarandelar kommer att kunna ta del av ett lönebaserat utrymme om företaget växer och anställer. Införandet av ett grundbelopp på 4 inkomstbasbelopp innebär också en betydande förbättring för de delägare som i dagsläget beräknar årets gränsbelopp enligt förenklingsregeln. Även för delägare som beräknar årets gränsbelopp utan lönebaserat utrymme kommer förslaget att innebära betydande förbättringar. Sammantaget leder kommitténs förslag till att det blir mer attraktivt att använda sådana personaloptioner som omfattas av de särskilda bestämmelserna om lättnader i beskattningen av personaloptioner. Systemet kommer också bli mer effektivt när det gäller att attrahera och behålla nyckelkompetens i växande företag.

Konsekvenser

Gränsbeloppen ökar med drygt 15 procent

Förslagen som lämnas i betänkandet beräknas sammantaget medföra en lägre beskattning av kollektivet delägare i fåmansföretag med 1,1 miljarder kronor räknat i ikraftträdandeårets priser. De sammanlagda gränsbeloppen beräknas öka med drygt 15 procent relativt dagens regler, och ungefär 80 procent av delägarna beräknas få ett större gränsbelopp genom förslagen.

Delägarna i de minsta företagen gynnas av att gränsbeloppen ökar genom införandet av ett grundbelopp, medan delägare i små och medelstora företag med anställda även gynnas av att löneuttagskravet och kapitalandelskravet slopas. Eftersom detta medför att fler delägare i företag med anställda får del av ett lönebaserat utrymme på anställdas löner stärker förslaget incitamenten att investera och anställa.

Små företag och företag som anställer gynnas mest

Forskningsöversikten i kapitel 5 visar att om beskattningen av avkastningen på investeringar i företagen minskar, så ökar investeringarna. Framför allt påverkas investeringarna i unga företag som finansierar sig med nyemitterat aktiekapital. Eftersom förslaget medför att större belopp kan beskattas inom gränsbeloppet så minskar skatten på utdelning och kapitalvinst bland delägarna, och framför allt för delägare till små företag och företag som anställer. Därigenom förbättras företagens möjligheter att anställa och attrahera kapital.

Delägare i företag som på kort tid genererat en hög avkastning, exempelvis på grund av framgångsrikt entreprenörskap, gynnas också av att takreglerna för utdelning och kapitalvinst slås ihop till ett gemensamt tak som är lägre än dagens tak för kapitalvinster. Dessutom ökar förutsebarheten i beskattningen genom förslagen om att syskonkretsen inte ska räknas som närstående och av att karenstiden kortas med ett år. Även dessa förändringar kan förväntas öka viljan att investera i fåmansföretag.

Den administrativa bördan av fåmansföretagsreglerna minskar med en tredjedel

Förslagen beräknas medföra en betydande förenkling av de beräkningar som ska göras på bilaga K10, som används av den som innehar kvalificerade andelar. Eftersom antalet alternativa regler minskar blir reglerna också möjliga att automatisera i betydligt högre utsträckning än dagens regler.

Förslagen som lämnas i betänkandet beräknas sammantaget medföra en sänkning av företagens administrativa kostnader om ungefär 240 miljoner kronor. Det motsvarar en minskning av den administrativa bördan för att hantera fåmansföretagsreglerna med ungefär 34 procent.

Forskningsöversikten i kapitel 5 visar att en minskad administrativ börda kan öka nyföretagandet. Då de förslag som lämnas i betänkandet beräknas minska den administrativa bördan av fåmansföretagsreglerna väsentligt, kan detta förväntas leda till att fler väljer att starta och driva företag. Kommittén bedömer därför att de förslag som lämnas i betänkandet bidrar de till att öka incitamenten att starta, driva och utveckla företag.

Offentligfinansiell effekt och finansiering

Tabellen sammanfattar kommitténs förslag, de beräknade offentligfinansiella effekterna och effekterna på administrativa kostnader vid ikraftträdandet. Kommittén föreslår att förslagen finansieras genom höjd skatt på alkohol och tobak.

Sammanfattning av kommitténs förslag, mdkr

	Offentligfinansiell effekt 2026	Varaktig effekt
Enklare regler för beräkning av gränobelopp:	-1,01	-0,33
– Ett grundbelopp införs		
– Löneuttagskravet slopas		
– Kapitalandelskravet slopas		
– Ett schabloniserat avdrag för löner till ägare (löneavdrag) införs		
– Räntan på sparat utdelningsutrymme slopas		
– Räntan på omkostnadsbeloppet beräknas endast på den del som överstiger 100 000 kronor		
– Indexregeln och kapitalunderlagsregeln slopas		
– Dotterföretagsdefinitionen för aktiebolag slopas		
– Särskilda regler för beräkning av löneunderlag i vissa dotterföretag		
Gemensamt takbelopp för tjänstebeskattning av utdelning och kapitalvinst	-0,09	-0,09
Förenklingar av reglerna för andelsbyten med kvalificerade andelar	0,00	0,00
Snävare närståendebegrepp där syskonkretsen inte räknas som närstående	0,00	0,00
Karenstiden och övriga tidsgränser sänks med ett år	0,00	0,00
Kodifiering av procentsats i utomståenderegeln	0,00	0,00
Sammantagna effekter samtliga förslag:	-1,10	-0,42
Sammantagna effekter på administrativ börda:	-34 %	-34 %

Källa: Egna beräkningar.

1 Författningsförslag

1.1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)^{1,2}

dels att 48 a kap. 8 b § och 57 kap. ska upphöra att gälla,

dels att nuvarande 48 kap. 18 c–18 e §§ ska betecknas 18 d–18 f §§

dels att 2 kap. 1 §, 23 kap. 19 och 23 a §§, 38 a kap. 23 §, 41 kap.

4 §, 42 kap. 3 och 20 §§, 48 kap. 18 c–18 f §§, 48 a kap. 8 a, 8 c och

16 §§, 65 kap. 9 § samt rubrikerna närmast före 48 kap. 18 d § och

48 a kap. 8 a § ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas ett nytt kapitel, 57 kap. och två nya paragrafer, 48 kap. 18 c § och 48 a kap. 15 a § av följande lydelse.

¹ Omtryckt 2008:803.

² Senaste lydelse av

57 kap. 3 § 2021:1147

57 kap. 3 a § 2021:1147

57 kap. 4 § 2019:307

57 kap. 4 a § 2019:307

57 kap. 5 § 2019:307

57 kap. 5 a § 2021:1147

57 kap. 8 § 2016:1239

57 kap. 9 § 2010:1277

57 kap. 11 § 2013:960

57 kap. 11 a § 2011:1271

57 kap. 12 § 2011:1271

57 kap. 13 § 2008:1064

57 kap. 16 § 2013:960

57 kap. 19 § 2013:960

57 kap. 19 a § 2013:960

57 kap. 20 b § 2011:1271

57 kap. 20 c § 2011:1271

57 kap. 20 d § 2011:1271

57 kap. 21 § 2008:1064

57 kap. 22 § 2011:1271

57 kap. 34 § 2020:990.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse***2 kap.**1 §³

I detta kapitel finns definitioner av vissa begrepp samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används i denna lag. Det finns definitioner och förklaringar också i andra kapitel.

Bestämmelser om betydelsen av följande begrepp, termer och uttryck samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används finns i nedan angivna paragrafer:

kooperativ förening i 39 kap. 21 §	
kvalificerad andel i 57 kap. 4–7 §§	kvalificerad andel i 57 kap. 7–16 §§
kvalificerad fission i 37 kap. 6 §	

23 kap.19 §⁴

Om överlåtaren och förvärvaren är företag och om någon andel i det överlåtande företaget är kvalificerad, ska minst samma andel av andelarna i det förvärvande företaget vara kvalificerade som andelen kvalificerade andelar i det överlåtande företaget. Med kvalificerad andel avses i denna paragraf inte en sådan marknadsnoterad andel i ett överlåtande företag som anses kvalificerad enligt 57 kap. 7, 7 a eller 7 b §.

Om överlåtaren och förvärvaren är företag och om någon andel i det överlåtande företaget är kvalificerad, ska minst samma andel av andelarna i det förvärvande företaget vara kvalificerade som andelen kvalificerade andelar i det överlåtande företaget. Med kvalificerad andel avses i denna paragraf inte en sådan marknadsnoterad andel i ett överlåtande företag som anses kvalificerad enligt 57 kap. 14, 15 eller 16 §.

³ Senaste lydelse 2022:1753.

⁴ Senaste lydelse 2008:1063.

23 a §

Vid tillämpningen av 18, 19 och 22 §§ ska en andel i ett förvärvande företag som är kvalificerad bara enligt 57 kap. 7, 7 a eller 7 b § inte anses som en kvalificerad andel. Sådana andelar ska dock anses kvalificerade vid tillämpning av 19 § till den del som andelarna i det överlåtande företaget är kvalificerade bara enligt 57 kap. 7, 7 a eller 7 b §.

Vid tillämpningen av 18, 19 och 22 §§ ska en andel i ett förvärvande företag som är kvalificerad bara enligt 57 kap. 14, 15 eller 16 § inte anses som en kvalificerad andel. Sådana andelar ska dock anses kvalificerade vid tillämpning av 19 § till den del som andelarna i det överlåtande företaget är kvalificerade bara enligt 57 kap. 14, 15 eller 16 §.

38 a kap.

23 §⁵

När det gäller beskattningen av ägare till andelar i det överlåtande företaget vid en partiell fission finns särskilda bestämmelser om

- beräkning av anskaffningsvärdet för andelar i det övertagande och det överlåtande företaget i 17 kap. 7 a §,
- utdelning i 24 kap. 7 § och 42 kap. 16 b §,
- beräkning av omkostnadsbeloppet för andelar i det övertagande och överlåtande företaget i 48 kap. 18 a och 18 c §§,
- turordning vid avyttring i 48 kap. 18 b §, och
- kvalificerade andelar i 57 kap. 7–7 c, 12 a, 15, 20 b–20 d, 23 a, 24 och 24 a §§.

- beräkning av omkostnadsbeloppet för andelar i det övertagande och överlåtande företaget i 48 kap. 18 a och 18 d §§,
- turordning vid avyttring i 48 kap. 18 b och 18 c §§, och
- kvalificerade andelar i 57 kap. 14–18, 28 och 38–42 §§.

41 kap.

4 §

Utdelningar och kapitalvinster på delägarätter i företag som är eller har varit fåmansföretag eller därmed likställt företag räknas enligt 57 kap. 2 § i viss utsträckning till inkomstslaget tjänst.

Utdelningar och kapitalvinster på delägarätter i företag som är eller har varit fåmansföretag eller därmed likställt företag räknas enligt 57 kap. 3 § i viss utsträckning till inkomstslaget tjänst.

⁵ Senaste lydelse 2018:1206.

Kapitalvinster på andelar i svenska handelsbolag räknas enligt 50 kap. 7 § i viss utsträckning till inkomstslaget tjänst.

42 kap.

3 §

Bestämmelser om att en fastighet som överläts till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag i vissa fall anses avyttrad finns i 8 kap. 2 § andra stycket.

Bestämmelser om kapitalvinster och kapitalförluster finns i 44–54 kap. och 57 kap. 21 och 22 §§.	Bestämmelser om kapitalvinster och kapitalförluster finns i 44–54 kap. och 57 kap. 35 och 36 §§.
--	--

Bestämmelser om insättningsgaranti och investerarskydd finns i 55 kap.

Bestämmelser om värdering av inkomster i annat än pengar finns i 61 kap.

20 §

Vid ombildning av en svensk ekonomisk förening till ett svenskt aktiebolag ska aktier i bolaget som skiftas ut till medlemmen inte behandlas som utdelning, om

- | | |
|---|---|
| 1. den utskiftande föreningen inte är ett sådant fåmansföretag som avses i 56 kap. 2 § eller 57 kap. 3 §, | 1. den utskiftande föreningen inte är ett sådant fåmansföretag som avses i 56 kap. 2 § eller 57 kap. 4 eller 5 §, |
| 2. föreningen äger samtliga aktier i bolaget, | |
| 3. samtliga aktier i bolaget skiftas ut, och | |
| 4. värdet av vad medlemmarna får utöver aktierna inte överstiger fem procent av aktiernas kvotvärde. | |

Vad som utöver aktierna skiftas ut till medlemmen ska i sin helhet behandlas som utdelning.

I 48 kap. 9 § finns bestämmelser om anskaffningsutgift för de utskiftade aktierna.

48 kap.

18 c §

Om en ägare i det överlåtande företaget, med stöd av en mottagen andel som är kvalificerad enligt 57 kap. 14, 15 eller 16 §, förvär-

var en andel som enligt 57 kap. 16 § också ska anses kvalificerad gäller i stället för vad som står i 18 b § följande.

Om ägaren vid tidpunkten för förvärvet äger andelar av samma slag och sort som den förvärvade andelen (gamla andelar som förvärvats före den partiella fissionen och mottagna andelar) eller förvärvar sådana andelar efter förvärvet (nya andelar) ska avyttringar anses ske i följande ordning:

- 1. gamla andelar,*
- 2. mottagna andelar,*
- 3. andelar som förvärvats med stöd av en mottagen andel,*
- 4. nya andelar.*

Bestämmelserna i första och andra styckena tillämpas på motsvarande sätt när äganderätten övergår till någon annan på annat sätt än genom avyttring.

18 c §⁶

Om andelar som mottagits vid en partiell fission inte är marknadsnoterade eller är kvalificerade enligt 57 kap. 7–7 b §§ ska de vid tillämpning av genomsnittsmetoden i 48 kap. 7 § inte anses vara av samma slag och sort som andra andelar i det övertagande företaget som innehas av mottagaren.

18 d §

Om andelar som mottagits vid en partiell fission inte är marknadsnoterade eller är kvalificerade enligt 57 kap. 14, 15 eller 16 § ska de vid tillämpning av genomsnittsmetoden i 48 kap. 7 § inte anses vara av samma slag och sort som andra andelar i det övertagande företaget som innehas av mottagaren.

Bestämmelserna i första stycket tillämpas på motsvarande sätt på andelar som är kvalificerade en-

⁶ Senaste lydelse 2007:1419.

ligt 57 kap. 16 § och som av mottagaren har förvärvats med stöd av en sådan mottagen andel som är kvalificerad enligt 57 kap. 14, 15 eller 16 §.

Om en sådan andel som avses i andra stycket har förvärvats genom utdelning som på grund av bestämmelserna i 42 kap. 16 § inte har beskattats ska andelen inte anses vara av samma slag och sort som andra andelar som innehas av mottagaren i det företag som den utdelade aktien avser i stället för i det övertagande företaget.

Beräkning av tjänstebelopp för utdelning och tjänstebelopp för kapitalvinst

18 d §⁷

Om andelen i det överlåtande företaget vid en partiell fission är en kvalificerad andel, ska det beräknas ett tjänstebelopp för utdelning enligt andra stycket och ett tjänstebelopp för kapitalvinst enligt tredje stycket.

Ett belopp lika med värdet på den mottagna andelen minskat med det sparade utdelningsutrymme som hör till andelen i det övertagande företaget utgör ett tjänstebelopp för utdelning vid partiell fission för den mottagna andelen.

Beräkning av tjänstebelopp

18 e §

Om andelen i det överlåtande företaget vid en partiell fission är en kvalificerad andel, ska det beräknas ett tjänstebelopp för utdelning och kapitalvinst.

Ett belopp lika med vad som skulle ha tagits upp i inkomstslaget tjänst om den mottagna andelen hade avyttrats mot en marknads-mässig ersättning omedelbart efter att den mottagits utgör ett tjänstebelopp vid partiell fission för den mottagna andelen.

⁷ Ändringen innebär bl.a. att tredje stycket tas bort.

Ett belopp lika med vad som skulle ha tagits upp i inkomstslaget tjänst om den mottagna andelen hade avyttrats mot en marknadsmässig ersättning omedelbart efter att den mottagits utgör ett tjänstebelopp för kapitalvinst vid partiell fission för den mottagna andelen.

18 e §⁸

Om andelen i det överlåtande företaget bara är kvalificerad enligt 57 kap. 7, 7 a eller 7 b § och om det tidigare har beräknats ett tjänstebelopp enligt 18 d § eller 48 a kap. 8 b § som hör till andelen, tillämpas andra och tredje styckena i stället för 18 d §.

Tjänstebelopp för utdelning ska minskas med utdelning som tagits upp i inkomstslaget tjänst efter det att tjänstebeloppet beräknats och fördelas mellan de mottagna andelarna och andelarna i det överlåtande företaget på det sätt som omkostnadsbeloppet fördelas enligt 18 a §.

Tjänstebelopp för kapitalvinst ska fördelas mellan de mottagna andelarna och andelarna i det överlåtande företaget på det sätt som omkostnadsbeloppet fördelas enligt 18 a §.

18 f §

Om andelen i det överlåtande företaget bara är kvalificerad enligt 57 kap. 14, 15 eller 16 § och om det tidigare har beräknats ett tjänstebelopp enligt 18 e § eller 48 a kap. 8 a § som hör till andelen, tillämpas andra stycket i stället för 18 e §.

Tjänstebelopp ska minskas med utdelning som tagits upp i inkomstslaget tjänst efter det att tjänstebeloppet beräknats och fördelas mellan de mottagna andelarna och andelarna i det överlåtande företaget på det sätt som omkostnadsbeloppet fördelas enligt 18 a §.

⁸ Ändringen innebär bl.a. att tredje stycket tas bort.

48 a kap.**8 a §**

Om den avyttrade andelen var en kvalificerad andel ska det göras en beräkning av de belopp som skulle ha tagits upp i inkomstslaget kapital (*kapitalbeloppet*) och i inkomstslaget tjänst om bestämmelserna om framskjuten beskattning inte varit tillämpliga.

Om den avyttrade andelen var en kvalificerad andel ska det göras en beräkning av de belopp som skulle ha tagits upp i inkomstslaget kapital (*kapitalbelopp vid andelsbyte*) och i inkomstslaget tjänst (*tjänstebelopp vid andelsbyte*) om bestämmelserna om framskjuten beskattning inte varit tillämpliga.

8 c §⁹

Om den avyttrade andelen bara är kvalificerad enligt 57 kap. 7, 7 a eller 7 b § och det tidigare har beräknats ett tjänstebelopp enligt 8 b § eller 48 kap. 18 d § som hör till andelen, tillämpas andra och tredje styckena i stället för 8 b §.

Tjänstebelopp för utdelning ska minskas med utdelning som tagits upp i inkomstslaget tjänst efter det att tjänstebeloppet beräknats och fördelas på de mottagna andelarna.

Tjänstebelopp för kapitalvinst ska minskas med kapitalvinst som tagits upp i inkomstslaget tjänst och fördelas på de mottagna andelarna.

Om den avyttrade andelen bara är kvalificerad enligt 57 kap. 14, 15 eller 16 § och det tidigare har beräknats ett tjänstebelopp enligt 8 a § eller 48 kap. 18 e § som hör till andelen, tillämpas andra stycket i stället för 8 a §.

Tjänstebeloppet ska minskas med utdelning och kapitalvinst som tagits upp i inkomstslaget tjänst efter det att tjänstebeloppet beräknats och fördelas på de mottagna andelarna.

15 a §

Om säljaren med stöd av en mottagen andel som är kvalificerad enligt 57 kap. 14, 15 eller 16 § förvärvat en andel som enligt

⁹ Ändringen innebär bl.a. att tredje stycket tas bort.

57 kap. 16 § också ska anses kvalificerad gäller i stället för vad som står i 15 § följande.

Om säljaren vid tidpunkten för förvärvet äger andelar av samma slag och sort som den förvärvade andelen (gamla andelar som förvärvats före andelsbytet och mottagna andelar) eller förvärvar sådana andelar efter förvärvet (nya andelar) ska avyttringar anses ske i följande ordning:

- 1. gamla andelar,*
- 2. mottagna andelar,*
- 3. andelar som förvärvats med stöd av en mottagen andel,*
- 4. nya andelar.*

Bestämmelserna i första och andra styckena tillämpas på motsvarande sätt när äganderätten övergår till någon annan på annat sätt än genom avyttring.

16 §

Om mottagna andelar inte är marknadsnoterade eller är kvalificerade enligt 57 kap. 7–7 b §§, ska de vid tillämpning av genomsnittsmetoden i 48 kap. 7 § inte anses vara av samma slag och sort som andra andelar i det köpande företaget som innehas av säljaren.

Om mottagna andelar inte är marknadsnoterade eller är kvalificerade enligt 57 kap. 14, 15 eller 16 §, ska de vid tillämpning av genomsnittsmetoden i 48 kap. 7 § inte anses vara av samma slag och sort som andra andelar i det köpande företaget som innehas av säljaren.

Bestämmelserna i första stycket tillämpas på motsvarande sätt på andelar som är kvalificerade enligt 57 kap. 16 § och som av säljaren har förvärvats med stöd av en sådan mottagen andel som är

kvalificerad enligt 57 kap. 14, 15 eller 16 §.

Om en sådan andel som avses i andra stycket har förvärvats genom utdelning som på grund av bestämmelserna i 42 kap. 16 § inte har beskattats ska andelen inte anses vara av samma slag och sort som andra andelar som innehas av säljaren i det företag som den utdelade aktien avser i stället för i det köpande företaget.

57 kap. Utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om utdelningar, räntor, andra inkomster samt kapitalvinster på tillgångar och förpliktelser i eller avseende fåmansföretag och tidigare fåmansföretag.

Av 14–16 §§ framgår att bestämmelserna i vissa fall även gäller andelar, optioner och förpliktelser i andra företag än fåmansföretag.

Definition av närstående

2 § Med närstående avses i detta kapitel inte syskon, syskons make eller syskons avkomling.

Huvudregler

3 § Utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar ska hos fysiska personer i den omfattning som anges i 35, 36 och 38–41 §§ tas upp i inkomstslaget tjänst i stället för i inkomstslaget kapital. Som utdelning behandlas även vinst vid minskning av aktiekapital med indragning av aktier och vinst vid överlåtelse till ett aktiebolag av dess egna aktier.

Vid tillämpning av detta kapitel likställs med andelar andra delägarrätter i eller avseende företag och med utdelning ränta och annan inkomst på grund av innehav av sådana tillgångar. Vinstandelsbevis, kapitalandelsbevis och konvertibler ska behandlas som delägarrätter oavsett i vilken valuta de getts ut. Med andelar likställs även förpliktelser avseende optioner som avses i 44 kap. 31 § andra stycket.

Den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen

4 § Vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag gäller vid tillämpning av detta kapitel, utöver vad som sägs i 56 kap. 2–5 §§, följande.

Flera delägare ska anses som en enda delägare, om de själva eller genom någon närstående är eller under något av de fyra föregående beskattningsåren har varit verksamma i betydande omfattning i

1. företaget eller i ett av företaget helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägt fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag,

2. ett företag som helt eller delvis, direkt eller indirekt, äger företaget, eller

3. ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägs av ett sådant företag som avses i 2.

Andelar som ägs av juridiska personer utan delägare

5 § Vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag gäller vid tillämpning av detta kapitel utöver vad som sägs i 4 § också följande.

Om en delägare uppfyller villkoren i 4 § andra stycket och har ett bestämmande inflytande över en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare, som direkt eller indirekt äger andelar i företaget, ska delägaren anses äga den juridiska personens andelar i företaget. En fysisk person som direkt eller indirekt innehar sådana tillgångar eller förpliktelser i eller avseende företaget som likställs med andelar enligt 3 § andra stycket anses som en delägare.

Om flera delägare tillsammans har ett bestämmande inflytande över den juridiska personen och i övrigt uppfyller villkoren i andra stycket, ska delägarna i lika delar anses äga den juridiska personens andelar i företaget.

6 § En delägare anses ha ett bestämmande inflytande enligt 5 § över en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare, om delägaren eller någon närstående till denne, ensam eller de tillsammans, direkt eller indirekt, utövar kontroll över stiftelsen eller den juridiska personen utan delägare

1. till följd av föreskrifter i förordnande, stadgar, avtal eller liknande handling,

2. genom att vara representerad i styrelsen eller ett annat organ, eller

3. på något annat sätt.

Första stycket gäller på motsvarande sätt om det är fråga om flera delägare eller flera närstående.

Kvalificerade andelar

Huvudregler

7 § Med *kvalificerad andel* avses andel i eller avseende ett fåmansföretag under förutsättning att

1. andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fyra föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget,

2. företaget, direkt eller indirekt, under beskattningsåret eller något av de fyra föregående beskattningsåren har ägt andelar i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag och andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fyra föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i detta fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag, eller

3. andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fyra föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som avses i 1 eller 2.

Om en sådan andel i ett fåmansföretag som inte ska anses vara kvalificerad enligt bestämmelserna i första stycket förvärvats under beskattningsåret eller något av de fyra föregående beskattningsåren genom sådan utdelning på en kvalificerad andel i ett annat fåmansföretag som på grund av bestämmelserna i 42 kap. 16 § inte har beskattats, ska villkoren i första stycket tillämpas som om det företag som den utdelade aktien avser vore det företag som delat ut aktien.

Andelar som övergår till ett dödsbo

8 § Om ägaren till en kvalificerad andel dör, ska andelen anses kvalificerad även hos dödsboet. Delägare i dödsboet likställs då med närstående.

Ägarskiftet mellan närstående

9 § En andel i ett fåmansföretag ska inte anses kvalificerad enligt 7 § första stycket enbart på grund av att någon annan närstående än andelsägarens make har varit verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som ett sådant fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som avses i 7 § första stycket (*den aktiva närstående respektive verksamhetsföretaget*) under förutsättning att

1. det fåmansföretag som andelsägaren äger andelar i, direkt eller indirekt, har överlåtit en andel i ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag, en rörelse eller en verksamhetsgren,

2. andelsägaren eller dennes make varken direkt eller indirekt har ägt andelar i verksamhetsföretaget under beskattningsåret,

3. andelsägaren eller någon annan närstående än den aktiva närstående under minst fem av de sju beskattningsåren närmast före det beskattningsår då överlåtelsen sker har varit verksam i betydande omfattning i verksamhetsföretaget eller i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som har bedrivit samma eller likartad verksamhet som verksamhetsföretaget, och

4. det inte finns särskilda skäl för att andelen ändå ska anses kvalificerad.

Utomstående ägande

10 § Om utomstående, direkt eller indirekt, äger minst 30 procent av andelarna i företaget och, direkt eller indirekt, har minst motsvarande rätt till utdelning, ska en andel anses kvalificerad bara om det finns särskilda skäl. Vid bedömningen, ska förhållandena under beskattningsåret och de fyra föregående beskattningsåren beaktas.

Med företag avses det företag i vilket delägaren eller någon närstående varit verksam i betydande omfattning under den tid som anges i första stycket.

11 § Ett företag ska anses ägt av utomstående utom till den del det ägs av fysiska personer som

1. äger kvalificerade andelar i företaget,
2. indirekt äger andelar i företaget som hade varit kvalificerade om de ägts direkt, eller
3. äger kvalificerade andelar i ett annat fåmansföretag som avses i 7 § eller andelar i ett fåmanshandelsbolag som avses i den paragrafen.

Sådana andelar som avses i 9 § ska vid tillämpning av första stycket likställas med kvalificerade andelar.

12 § Vid tillämpning av 10 och 11 §§ ska ett företag anses ägt av utomstående utom till den del

1. företaget direkt eller indirekt ägs av en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare, och
2. fysiska personer som avses i 11 § första stycket eller deras närstående enligt stadgar, avtal eller liknande handling kan få en väsentlig del av
 - a) medel som betalas ut från den juridiska personen och värdet av förmåner som ges ut av denna person, eller
 - b) den avkastning som är hänförlig till den juridiska personens andelar i företaget.

Andelar i företag som upphör att vara fåmansföretag

13 § Upphör ett företag att vara fåmansföretag, ska en andel anses kvalificerad under fyra beskattningsår därefter eller den kortare tid som följer av 7 §. Detta gäller dock bara om andelsägaren eller någon närstående

1. ägde andelen när företaget upphörde att vara fåmansföretag och andelen då var kvalificerad, eller
2. har förvärvat andelen med stöd av en sådan andel som avses i 1.

Om en aktieägare överlåter en kvalificerad andel i ett aktiebolag till bolaget och bolaget därefter överlåter en egen aktie till honom, ska den från bolaget förvärvade aktien anses som en kvalificerad

andel hos aktieägaren i det fall den till bolaget överlåtna andelen skulle ha varit kvalificerad om han fortfarande innehaft den.

Andelar mottagna vid andelsbyten och partiella fissioner

14 § Om en kvalificerad andel avyttras genom ett andelsbyte, ska mottagna andelar anses kvalificerade hos andelsägaren. En andel som har mottagits vid en partiell fission anses kvalificerad om mottagaren omedelbart före den partiella fissionen ägt en kvalificerad andel i det överlåtande företaget.

Om mottagaren vid en partiell fission även innehar andelar i det överlåtande företaget som inte är kvalificerade, ska samma andel av mottagna andelar vara kvalificerade som mottagarens andel kvalificerade andelar i det överlåtande företaget utgör av mottagarens samtliga andelar i detta.

Om optioner och förpliktelser som avses i 3 § andra stycket avser andelar som är kvalificerade enligt denna paragraf eller enligt 15 eller 16 §, ska optionerna och förpliktelserna anses kvalificerade.

15 § Om en sådan mottagen andel som avses i 14 § direkt eller genom ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag avyttras till ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som mottagaren direkt eller indirekt äger andel i, ska mottagarens andelar i det fåmansföretag som direkt eller indirekt förvärvat andelarna anses kvalificerade.

16 § Om en andel som är kvalificerad enligt 14 eller 15 § övergår till någon annan genom arv, testamente, gåva eller bodelning, ska den anses kvalificerad. Detta gäller inte om bestämmelsen i 42 § är tillämplig. En andel ska också anses kvalificerad om den förvärvats med stöd av en sådan kvalificerad andel och det inte har lämnats någon ersättning för andelen, eller om ersättningen understiger andelens marknadsvärde.

Det som sägs om en mottagen andel i 15 § tillämpas även på en andel som anses kvalificerad enligt första stycket. Vad som sägs om mottagaren i 15 § gäller i dessa fall den som erhållit andelen genom arv, testamente, gåva eller bodelning.

Det som sägs i första stycket om en andel som är kvalificerad enligt 14 eller 15 § tillämpas också på en andel som blivit kvalificerad enligt första stycket.

17 § Om det vid en sådan avyttring som avses i 15 § finns ett sådant tjänstebelopp vid andelsbyte eller partiell fission som avses i 48 kap. 18 e § andra stycket eller 48 a kap. 8 a § och som hör till andelarna i det avyttrade företaget, ska det minskas med utdelning och kapitalvinst som tagits upp i inkomstslaget tjänst och fördelas på mottagarens andelar i det fåmansföretag som direkt eller indirekt förvärvat andelarna.

18 § Om en andel förvärvats med stöd av en andel som är kvalificerad enligt 14, 15 eller 16 § och är kvalificerad enligt 16 §, och det till den andel som förvärvet grundas på hör ett sådant tjänstebelopp vid andelsbyte eller partiell fission som avses i 48 kap. 18 e § andra stycket eller 48 a kap. 8 a § ska tjänstebeloppet fördelas mellan den förvärvade andelen och den andel som förvärvet grundas på.

Den del av tjänstebeloppet som enligt första stycket ska fördelas på den förvärvade andelen ska motsvara den minskning av marknadsvärdet som förfarandet medför för den andel som förvärvet grundas på.

Definitioner för utdelning och kapitalvinst

Statslåneränta

19 § Med statslåneränta avses i detta kapitel statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret. Statslåneräntan ska dock som lägst anses vara 0 procent.

Inkomstbasbelopp

20 § Med inkomstbasbelopp avses inkomstbasbeloppet enligt 58 kap. 26 och 27 §§ socialförsäkringsbalken för året före beskattningsåret.

Gränsbelopp

- 21 § Gränsbelopp beräknas för kvalificerade andelar och är summan av
1. årets gränsbelopp, och
 2. sparat utdelningsutrymme.

Årets gränsbelopp

22 § Årets gränsbelopp beräknas vid årets ingång och tillgodoräknas den som äger andelen vid denna tidpunkt. Om en andel förvärvas genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt, inträder förvärvaren i den tidigare ägarens situation i fråga om beräkning av årets gränsbelopp.

- 23 § Årets gränsbelopp är summan av
1. ett belopp som motsvarar fyra inkomstbasbelopp (grundbeloppet), fördelat med lika belopp på andelarna i företaget, och
 2. för andelar i fåmansföretag eller andelar som fortsätter att vara kvalificerade enligt 13 §, ett lönebaserat utrymme beräknat enligt 29–34 §§.

Om en delägars andelar av samma slag och sort har ett sammanlagt omkostnadsbelopp, beräknat enligt 25 §, som överstiger 100 000 kronor, ska det överskjutande beloppet, multiplicerat med statslåneräntan ökad med nio procentenheter, fördelat med lika belopp på andelarna, läggas till årets gränsbelopp.

För tillgångar som avses i 3 § andra stycket gäller inte bestämmelserna i första stycket. Vid tillämpning av andra stycket på sådana tillgångar ska statslåneräntan i stället ökas med en procentenhet.

24 § Den som äger andelar i flera företag får vid beräkningen av årets gränsbelopp inte tillgodoräkna sig mer än ett grundbelopp. Om de belopp som enligt 23 § första stycket 1 har fördelats på en och samma delägars andelar i flera företag sammanlagt överstiger ett grundbelopp, ska grundbeloppet vid beräkningen i stället fördelas på delägars andelar i dessa företag i förhållande till storleken på andelsinnehaven i företagen.

25 § Vid beräkningen av årets gränsbelopp ska omkostnadsbeloppet beräknas som om andelen hade avyttrats vid årets ingång.

Omkostnadsbeloppet ska minskas med tillskott som gjorts i annat syfte än att varaktigt tillföra kapital till företaget. Omkostnadsbeloppet ska även minskas med anskaffningsutgift för andelen till den del sådant tillskott, direkt eller indirekt, har ökat värdet på andelen.

Sparat utdelningsutrymme

26 § Om utdelningen understiger gränsbeloppet, ska skillnaden (sparat utdelningsutrymme) föras vidare till nästa beskattningsår. Sparat utdelningsutrymme utgör dock gränsbelopp enligt 35 § om ytterligare utdelning sker under beskattningsåret. Sparat utdelningsutrymme utgör gränsbelopp enligt 35 § om utdelning sker på en mottagen andel under det beskattningsår då en partiell fission genomförs. Sparat utdelningsutrymme som beräknats vid utdelning under beskattningsåret utgör gränsbelopp vid kapitalvinstberäkning enligt 35 §.

Lämnar företaget inte någon utdelning, ska hela gränsbeloppet föras vidare som sparat utdelningsutrymme. Sparat utdelningsutrymme ska föras vidare även om andelen under två beskattningsår inte är kvalificerad.

27 § Om en kvalificerad andel övergår till en ny ägare genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt, tar förvärvaren över den tidigare ägarens sparade utdelningsutrymme.

28 § Om kvalificerade andelar avyttras genom ett andelsbyte, ska sparat utdelningsutrymme fördelas på de mottagna andelarna.

Om det vid en partiell fission finns sparat utdelningsutrymme enligt 26 § som hör till en andel i det överlåtande företaget, ska detta utrymme fördelas mellan de mottagna andelarna och andelen i det överlåtande företaget på det sätt som omkostnadsbeloppet fördelas enligt 48 kap. 18 a §.

Om andelar som är kvalificerade enligt 14, 15 eller 16 § avyttras till ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som säljaren direkt eller indirekt äger andel i, ska sparat utdelningsutrymme fördelas på säljarens andelar i fåmansföretaget som förvärvat andelarna direkt eller indirekt.

Om en andel förvärvats med stöd av en andel som är kvalificerad enligt 14, 15 eller 16 § och därför är kvalificerad enligt 16 §, ska sparats utdelningsutrymme fördelas mellan den andel som förvärvet grundas på och den förvärvade andelen på motsvarande sätt som tjänstebelopp fördelas enligt 18 §.

Lönebaserat utrymme

29 § Det lönebaserade utrymmet är 50 procent av den del av löneunderlaget som fördelas på delägarens andelar i företaget och som överstiger 8 inkomstbasbelopp. Det lönebaserade utrymmet fördelas med lika belopp på delägarens andelar i företaget.

Om två makar är delägare i samma företag ska det lönebaserade utrymmet beräknas gemensamt för makarnas andelar och därefter fördelas med lika belopp på makarnas andelar i företaget.

Löneunderlaget beräknas enligt 32–34 §§ och fördelas med lika belopp på andelarna i företaget.

30 § Om en andel ägts under del av året före beskattningsåret, ska bara ersättning som betalats ut under denna tid ingå vid beräkningen av det lönebaserade utrymmet för den andelen.

Om en sådan andel mottagits genom ett andelsbyte, får dock ersättning som betalats ut under den del av året som föregick andelsbytet också ingå vid beräkningen av det lönebaserade utrymmet för den mottagna andelen. För tiden före andelsbytet ska då den genom andelsbytet avyttrade andelen ligga till grund för beräkningen.

31 § Det lönebaserade utrymmet för delägarens samtliga andelar i företaget får inte överstiga ett belopp som motsvarar 50 gånger sådan kontant ersättning som avses i 32 § första stycket och som delägaren eller någon närstående har fått från företaget och dess dotterföretag under året före beskattningsåret.

32 § Löneunderlaget ska beräknas på grundval av sådan kontant ersättning som hos arbetstagaren ska tas upp i inkomstslaget tjänst och som under året före beskattningsåret har lämnats till arbetstagarna i företaget och i dess dotterföretag. Motsvarande ersättning som betalats ut till arbetstagare i utlandet räknas också in i löneun-

derlaget om företaget hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Som kontant ersättning avses även sådan ersättning som arbetstagare fått från företaget och som skulle tagits upp i inkomstslaget tjänst om inte undantag gällt enligt 3 kap. 9 § eller på grund av bestämmelse i skatteavtal. Som kontant ersättning avses inte

- kostnadsersättning, eller
- belopp som ska tas upp i inkomstslaget tjänst enligt detta kapitel.

Om ersättningen avser arbetstagare i ett dotterföretag som inte är helägt, ska så stor del av ersättningen räknas med som motsvarar moderföretagets andel i dotterföretaget. Om ett dotterföretag har ägts under del av det år som löneunderlaget avser, ska bara ersättning som betalats ut under denna tid räknas med.

Av 30 § andra stycket framgår att med kontant ersättning kan även avses vad som utbetalats från ett företag och dess dotterföretag i vilket andelar avyttrats vid ett andelsbyte.

33 § Vid beräkningen av löneunderlaget ska ersättningar som täcks av statliga bidrag för lönekostnader inte räknas med.

34 § Vid beräkningen av löneunderlaget enligt 32 § ska ersättningar till arbetstagare i företagets dotterföretag inte räknas med om dotterföretagets verksamhet finansierats genom aktieägartillskott eller kapital som grundar sig i sådana tillgångar som likställs med andelar enligt 3 § andra stycket, och det sammanlagda beloppet av sådana kapitaltillskott överstiger aktiekapitalet i dotterföretaget och 25 miljoner kronor.

Vid tillämpningen av första stycket ska det bortses från sådana kapitaltillskott som lämnats av samtliga ägare i dotterföretaget i proportion till deras andel i dotterföretagets aktiekapital.

Om villkoren enligt första stycket är uppfyllda ska inte dotterföretagets andelar i andra företag räknas med vid beräkningen av löneunderlaget.

Om ett dotterföretag är ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person får ersättningar till arbetstagare i det dotterföretaget räknas med vid beräkning av löneunderlaget endast om samtliga andelar, direkt eller indirekt, ägs av moderföretaget.

Utdelning och kapitalvinst

Huvudregel

35 § Utdelning och kapitalvinst på en kvalificerad andel ska tas upp i inkomstslaget tjänst till den del de sammanlagt överstiger gränsbeloppet. Utdelning och kapitalvinst upp till gränsbeloppet ska tas upp till två tredjedelar i inkomstslaget kapital.

Takbelopp för tjänstebeskattnings

36 § Utdelning och kapitalvinst ska inte tas upp i inkomstslaget tjänst till den del det skulle medföra att den skattskyldige under beskattningsåret och de två föregående beskattningsåren från ett företag sammanlagt i inkomstslaget tjänst tagit upp utdelning eller kapitalvinst till ett högre belopp än som motsvarar 90 inkomstbasbelopp (takbeloppet) enligt 58 kap. 26 och 27 §§ socialförsäkringsbalken för beskattningsåret. Vid denna bedömning får den skattskyldige även beakta utdelning och kapitalvinst från företaget som närstående har tagit upp i inkomstslaget tjänst under de två föregående beskattningsåren eller skulle ha tagit upp under beskattningsåret utan beaktande av takbeloppet.

Om den skattskyldige uppnår takbeloppet med beaktande av närståendes utdelning eller kapitalvinst ska den skattskyldiges del av det takbelopp som återstår för beskattningsåret beräknas i proportion till den skattskyldiges del av de sammanlagda inkomster som den skattskyldige och dess närstående skulle ha tagit upp i inkomstslaget tjänst under beskattningsåret, utan beaktande av takbeloppet.

Om en närstående är eller har varit bosatt i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och där tagit upp utdelning eller kapitalvinst, ska även detta belopp beaktas enligt första stycket, om beskattningen av utdelningen eller kapitalvinsten motsvarar den beskattning som skulle ha skett om den närstående varit bosatt i Sverige.

37 § Bestämmelserna i 35 och 36 §§ gäller inte om kapitalvinsten på grund av andelsavyttringen ska tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet enligt 49 a kap.

Utdelning och kapitalvinst efter andelsbyte eller partiell fission

38 § Vid en partiell fission ska vid tillämpning av detta kapitel utdelning i form av andelar i det övertagande företaget, som enligt 42 kap. 16 b § inte ska tas upp, värderas till noll kronor.

39 § Utdelning och kapitalvinst på en andel som är kvalificerad bara enligt 14, 15 eller 16 § och till vilken det hör ett tjänstebelopp vid andelsbyten ska inte tas upp i inkomstslaget tjänst när ett belopp lika med tjänstebeloppet enligt 48 a kap. 8 a § eller det tjänstebelopp som har fördelats enligt 17 eller 18 §, 48 kap. 18 f § andra stycket eller 48 a kap. 8 c § andra stycket har tagits upp i inkomstslaget tjänst för beskattningsåret och tidigare beskattningsår. Därefter ska andelen inte anses kvalificerad.

Vid tillämpning av första stycket ska utdelning på en andel i ett företag som varit överlåtande företag vid en partiell fission och till vilken andel det hör ett tjänstebelopp vid andelsbyten som fördelats enligt 48 kap. 18 f § andra stycket beaktas bara om utdelningen erhållits efter den partiella fissionen.

Bestämmelser om fördelning mellan inkomstslagen tjänst och kapital av ersättning i pengar vid andelsbyten finns i 48 a kap. 9 §.

40 § Utdelning och kapitalvinst på en andel som är kvalificerad bara enligt 14, 15 eller 16 § och till vilken det hör ett tjänstebelopp vid partiell fission ska inte tas upp i inkomstslaget tjänst när ett belopp lika med tjänstebeloppet enligt 48 kap. 18 e § andra stycket eller det tjänstebelopp som har fördelats enligt 17 eller 18 §, 48 kap. 18 f § andra stycket eller 48 a kap. 8 c § andra stycket har tagits upp i inkomstslaget tjänst för beskattningsåret och tidigare beskattningsår. Därefter ska andelen inte anses kvalificerad.

Vid tillämpning av första stycket ska utdelning på en andel i ett företag som varit överlåtande företag vid en partiell fission och till vilken andel det hör ett tjänstebelopp vid partiell fission som fördelats enligt 48 kap. 18 f § andra stycket beaktas bara om utdelningen erhållits efter den partiella fissionen.

41 § Utdelning och kapitalvinst på en andel som är kvalificerad bara enligt 14, 15 eller 16 § och vars tjänstebelopp vid andelsbyte eller vid partiell fission beräknats till noll kronor ska inte tas upp i inkomstslaget tjänst.

En sådan andel som avses i första stycket ska anses som kvalificerad under fyra beskattningsår efter det beskattningsår då andelsbytet eller den partiella fissionen genomfördes eller den kortare tid som följer av 7 §.

42 § Övergår äganderätten till en andel som är kvalificerad enligt 14, 15 eller 16 § genom gåva eller testamente till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag, ska andelen anses avyttrad för en ersättning som motsvarar marknadsvärdet.

Skatteberäkning inom familjen

43 § Om andelsägarens make i betydande omfattning under beskattningsåret eller under något av de fyra föregående beskattningsåren har varit verksam i ett fåmansföretag som avses i 7 §, gäller följande. Understiger andelsägarens beskattningsbara förvärvsinkomst, bortsett från vad som enligt detta kapitel ska tas upp i inkomstslaget tjänst (tjänsteintäkten), makens beskattningsbara förvärvsinkomst, ska skatten på tjänsteintäkten beräknas enligt 65 kap. 5 § som om andelsägarens beskattningsbara förvärvsinkomst, bortsett från tjänsteintäkten, motsvarade makens beskattningsbara förvärvsinkomst.

Det som sägs om make i första stycket ska, om andelsägaren fyller högst 18 år under beskattningsåret, i stället avse dennes föräldrar.

Som makar anses vid tillämpning av denna paragraf de som ska behandlas som makar under större delen av beskattningsåret.

65 kap.**9 §¹⁰**

Bestämmelser om skatteberäkning inom familjen i fåmansföretagsförhållanden finns i 57 kap. 36 §.	Bestämmelser om skatteberäkning inom familjen i fåmansföretagsförhållanden finns i 57 kap. 43 §.
--	--

Bestämmelser om särskild skatteberäkning i vissa fall för inkomst som hänför sig till minst två beskattningsår finns i 66 kap.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2026.
 2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2025, om inte något annat anges i punkterna 3–15.
 3. Bestämmelsen i 57 kap. 2 § tillämpas första gången för förhållanden som hänför sig till tiden efter ikraftträdandet.
 4. Bestämmelsen i 57 kap. 13 § tillämpas första gången på en andel i ett företag som upphör att vara ett fåmansföretag efter den 31 december 2025.
 5. Den upphävda bestämmelsen i 57 kap. 6 § tillämpas på en andel i ett företag som upphör att vara ett fåmansföretag före den 1 januari 2026.
 6. Vid tillämpningen av de nya bestämmelserna i 57 kap. 4 och 7 §§ ska, vid bedömningen av om förutsättningarna i bestämmelserna är uppfyllda vid 2026 års beskattning, de fem föregående beskattningsåren beaktas i stället för att de fyra föregående beskattningsåren beaktas.
 7. De nya bestämmelserna i 48 kap. 18 e och 18 f §§, 48 a kap. 8 a och 8 c §§ samt 57 kap. 17, 39, 40 och 41 §§ tillämpas första gången på andelar som mottagits med anledning av ett andelsbyte eller en partiell fission som genomförs efter ikraftträdandet.
 8. Om det lämnas utdelning på en kvalificerad andel till vilken det hör ett tjänstebelopp för utdelning enligt äldre bestämmelser i 48 kap. 18 d § andra stycket eller 48 a kap. 8 b § första stycket eller till vilken det hör ett tjänstebelopp som har fördelats enligt de äldre bestämmelserna i 48 kap. 18 e §, 48 a kap. 8 c § andra stycket eller den upphävda bestämmelsen i 57 kap. 7 c § första stycket gäller följande. Den del av utdelningen som ska tas upp i inkomstslaget tjänst ska inte överstiga tjänstebeloppet för utdelning eller det tjänste-

¹⁰ Senaste lydelse 2009:197.

belopp för utdelning som har fördelats. Det sagda gäller inte om andelen är kvalificerad enligt 57 kap. 7 eller 13 §.

9. Om en kvalificerad andel till vilken det hör tjänstebelopp för kapitalvinst enligt äldre bestämmelser i 48 kap. 18 d § tredje stycket och 48 a kap. 8 b § andra stycket eller tjänstebelopp för kapitalvinst som har fördelats enligt äldre bestämmelser i 48 kap. 18 e § tredje stycket, 48 a kap. 8 c § tredje stycket eller den upphävda bestämmelsen i 57 kap. 7 c § andra stycket avyttras eller upphör att existera gäller följande. Den del av en kapitalvinst som ska tas upp i inkomstslaget tjänst ska inte överstiga tjänstebeloppet för kapitalvinst eller det tjänstebelopp för kapitalvinst som har fördelats. Det sagda gäller inte om andelen är kvalificerad enligt 57 kap. 7 eller 13 §.

10. Vid tillämpning av 57 kap. 15 § gäller följande. Om en kvalificerad andel till vilken det hör ett tjänstebelopp för utdelning eller kapitalvinst enligt äldre regler avyttras enligt 57 kap. 15 § tillämpas de upphävda bestämmelserna i 57 kap. 7 c § innebärande att tjänstebelopp beräknade enligt äldre bestämmelser i 48 kap. 18 d § andra och tredje stycket och 48 a kap. 8 b § första och andra stycket ska minskas med utdelning respektive kapitalvinst som tagits upp i tjänst och fördelas på mottagarens andelar i fåmansföretaget.

11. Vid tillämpning av 48 kap. 18 e § och 48 a kap. 8 c § på en kvalificerad andel till vilken det hör ett tjänstebelopp för utdelning och ett tjänstebelopp för kapitalvinst vid andelsbyte eller partiell fission som beräknats enligt äldre bestämmelser i 48 kap. 18 d § eller 48 a kap. 8 b § ska dessa belopp minskas med utdelning respektive kapitalvinst som tagits upp i tjänst och fördelas på mottagna andelar.

12. De upphävda bestämmelserna i 57 kap. 20 c, 20 d, 24 och 24 a §§ om utdelning efter andelsbyte och partiell fission respektive kapitalvinst efter andelsbyte och partiell fission tillämpas fortfarande på andelar som mottagits med anledning av ett andelsbyte eller en partiell fissionen som genomförts före ikraftträdandet.

13. De nya bestämmelserna i 48 kap. 18 d § andra och tredje styckena, 48 a kap. 16 § andra och tredje styckena samt 57 kap. 16 § första stycket tredje meningen, 18 § och 28 § fjärde stycket ska tillämpas första gången på en andel som förvärvas med stöd av en andel som är kvalificerad enligt 57 kap. 14, 15 eller 16 § efter ikraftträdandet.

14. De upphävda bestämmelserna i 57 kap. 21 § andra stycket och 25–35 §§ ska tillämpas för beskattningsår som avslutas före den 1 januari 2029. De upphävda bestämmelserna i 25–35 §§ ska då tillämpas vid beräkningen av omkostnadsbeloppet enligt 57 kap. 25 §. Detta gäller dock inte för tillgångar som avses i 57 kap. 3 § andra stycket.

15. Bestämmelserna i 57 kap. 34 § första–tredje styckena tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2026.

1.2 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244),
dels att rubriken närmast efter 31 kap. 26 § ska utgå,
dels att 22 kap. 1 §, 30 kap. 1 §, 31 kap. 22, 24, 27 och 29 §§ och
 rubriken närmast före 31 kap. 29 § ska ha följande lydelse,
dels att det ska införas en ny paragraf, 22 kap. 28 §, och närmast
 före den en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

22 kap.

1 §¹

I detta kapitel finns bestämmelser om skyldighet att lämna kontrolluppgift om

- överlåtelse av privatbostadsrätt och andelar i vissa bostadsföretag (2 och 3 §§),
- samfällighet (5 och 6 §§),
- räntebidrag (7 §),
- pensionsförsäkringar och pensionssparkonton (8 och 9 §§),
- avskattning av pensionsförsäkring (10 §),
- tjänstepensionsavtal (11 §),
- underlag för avkastningsskatt på livförsäkringar och sparande i en PEPP-produkt (12 §),
- skattereduktion för förmån av hushållsarbete (13 §),
- elcertifikat (14 §),
- utsläppsrätter, utsläppsminskningenheter och certifierade utsläppsminskningar (15 §),
- schablonintäkt vid innehav av ett investeringssparkonto (16 §),
- schablonintäkt vid innehav av andelar i värdepappersfonder, fondföretag, specialfonder och utländska specialfonder (17–21 §§),
- gåva (22 §),
- investeraravdrag (23 och 24 §§),
- skattereduktion för mikroproduktion av förnybar el (25 §),
- utnyttjande av vissa personaloptioner (26 §), *och* – utnyttjande av vissa personaloptioner (26 §),

¹ Senaste lydelse 2022:1760.

– avgift till arbetslöshetskassa
(27 §).

– avgift till arbetslöshetskassa
(27 §), och
– andelsinnehav i fåmansföretag (28 §).

Andelsinnehav i fåmansföretag

28 §

Kontrolluppgift ska lämnas om andelsinnehav i fåmansföretag. Vid tillämpningen av denna paragraf gäller 57 kap. 4 § andra stycket och 5 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229).

Kontrolluppgift ska lämnas för fysiska personer och dödsbon.

I kontrolluppgiften ska uppgift lämnas om

1. antalet andelar som den fysiska personen eller dödsboet äger vid beskattningsårets ingång,

2. hur stor del av det totala antalet andelar i företaget som den fysiska personen eller dödsboet äger vid beskattningsårets ingång, och

3. förändringar av den fysiska personens eller dödsboets andelsinnehav under beskattningsåret.

30 kap.

1 §²

En fysisk person ska lämna en inkomstdeklaration, om

1. intäkterna i inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet i annat fall än som avses i 2 har uppgått till sammanlagt minst 42,3 procent av prisbasbeloppet under beskattningsåret,

2. sådan intäkt i inkomstslaget tjänst som avses i 11 kap. 45 §, 50 kap. 7 § samt 57 kap. 20

2. sådan intäkt i inkomstslaget tjänst som avses i 11 kap. 45 §, 50 kap. 7 § samt 57 kap.

² Senaste lydelse 2012:835.

och 21 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) eller intäkt av passiv näringsverksamhet har uppgått till sammanlagt minst 100 kronor under beskattningsåret,

3. intäkterna i inkomstslaget kapital, med undantag för sådan ränta, utdelning eller annan avkastning som kontrolluppgift ska lämnas om enligt 17 eller 19 kap. och för sådan schablonintäkt som kontrolluppgift har lämnats om enligt 22 kap. 16 § eller 17–21 §§, har uppgått till sammanlagt minst 200 kronor under beskattningsåret,

4. han eller hon är begränsat skattskyldig och den skatte- eller avgiftspliktiga intäkten har uppgått till sammanlagt minst 100 kronor under beskattningsåret,

5. underlag för statlig fastighetsskatt, kommunal fastighetsavgift, avkastningsskatt på pensionsmedel eller särskild löneskatt på pensionskostnader ska fastställas, eller

6. uppgift om skalbolag enligt 31 kap. 14 § ska lämnas.

31 kap.

1 §³

I detta kapitel finns bestämmelser om

- uppgifter som ska lämnas i samtliga inkomstdeklarationer (2 och 3 §§),
- uppgifter som fysiska personer och dödsbon ska underrättas om och godkänna eller lämna (4 och 5 §§),
- uppgift som ska lämnas om inkomstslaget tjänst (6 §),
- uppgifter som ska lämnas om inkomstslaget näringsverksamhet (7–15 a §§),
- uppgifter som ska lämnas om inkomstslaget kapital (16–19 b §§),
- uppgift om tillkommande belopp (20 §),
- uppgifter om vissa andelsavyttringar m.m. (21–24 §§),
- uppgifter för beräkning av egenavgifter (25 och 26 §§),
- uppgifter som fåmansföretag samt företagsledare och delägare ska lämna (27–29 §§),
- uppgifter som fåmansföretag och den som innehar kvalificerade andelar ska lämna (27–29 §§),
- uppgift om tillskott och uttag (30 §),
- uppgift om betalning till utlandet (31 §),
- uppgift som ekonomiska föreningar ska lämna (32 §),

³ Senaste lydelse 2022:446.

- uppgifter om skattereduktion (33–33 d §§), och
- uppgifter om prissättningsbesked (34 §).

22 §

Den som innehar en andel som är kvalificerad enligt 57 kap. 7, 7 a eller 7 b § inkomstskattelagen (1999:1229) ska lämna de uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna

1. besluta om kapitalbelopp enligt 48 a kap. 8 a § inkomstskattelagen,

2. besluta om tjänstebelopp
för utdelning och kapitalvinst

a) vid partiell fission enligt 48 kap. 18 d § inkomstskattelagen, och

b) vid andelsbyten enligt 48 a kap. 8 b § inkomstskattelagen, samt

3. besluta om de tjänstebelopp som har fördelats enligt 48 kap. 18 e §, 48 a kap. 8 c § och 57 kap. 7 c § inkomstskattelagen.

Uppgifter om utdelning och kapitalvinst på andelarna ska också lämnas.

Den som innehar en andel som är kvalificerad enligt 57 kap. 14, 15 eller 16 § inkomstskattelagen (1999:1229) ska lämna de uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna

2. besluta om tjänstebelopp

a) vid partiell fission enligt 48 kap. 18 e § inkomstskattelagen, och

b) vid andelsbyten enligt 48 a kap. 8 a § inkomstskattelagen, samt

3. besluta om de tjänstebelopp som har fördelats enligt 48 kap. 18 f §, 48 a kap. 8 c § eller 57 kap. 17 eller 18 § inkomstskattelagen.

24 §

Om äganderätten till andelar som är kvalificerade enligt 57 kap. 7, 7 a eller 7 b § inkomstskattelagen (1999:1229) har övergått till någon annan genom arv, testamente, bodelning eller gåva, ska förvärvaren lämna

1. uppgift om antalet andelar som har förvärvats,
2. uppgift om tjänstebeloppet för varje andel, och

3. nödvändiga identifikationsuppgifter för den som andelarna har övergått från.

Om äganderätten till andelar som är kvalificerade enligt 57 kap. 14, 15 eller 16 § inkomstskattelagen (1999:1229) har övergått till någon annan genom arv, testamente, bodelning eller gåva, ska förvärvaren lämna

Förvärvaren ska årligen lämna de uppgifter som är av betydelse för om tjänstebeloppet ska tas upp till beskattning.

Uppgifter som fåmansföretag ska lämna

Uppgifter som fåmansföretag ska lämna

27 §

Ett fåmansföretag ska lämna

1. nödvändiga identifikationsuppgifter för delägarna och närstående till dem, samt
2. uppgifter om varje delägars andelsinnehav och innehavets röstvärde.

Uppgifter enligt första stycket 1 behöver inte lämnas för en närstående som inte har tagit emot ersättning från företaget eller träffat avtal med eller företaget någon annan rättshandling med företaget.

Vid tillämpningen av denna paragraf gäller 57 kap. 3 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229).

Vid tillämpningen av denna paragraf gäller 57 kap. 4 § andra stycket och 5 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229).

Uppgifter som företagsledare och delägare ska lämna

Uppgifter som den som innehar kvalificerade andelar ska lämna

29 §

En företagsledare och en delägare i fåmansföretag som avses i 27 § ska lämna de uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna tillämpa bestämmelserna om utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar i 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

Skuldigheten gäller för fem beskattningsår efter det att företaget har upphört att vara ett fåmansföretag.

Den som innehar andelar som är kvalificerade enligt bestämmelserna i 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) ska årligen lämna de uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna tillämpa bestämmelserna om utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar i 57 kap. inkomstskattelagen.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2026.

2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2025.

3. Bestämmelsen i 31 kap. 22 § i den äldre lydelsen gäller dock för den som innehar en andel till vilken det hör tjänstebelopp för utdelning respektive för kapitalvinst som beräknats enligt äldre bestämmelser.

2 Uppdraget och dess genomförande

2.1 Uppdraget

Enligt kommittédirektivet från den 25 maj 2022 (dir. 2022:44) ska kommittén analysera på vilket sätt och i vilken omfattning de särskilda reglerna för utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag kan förenklas. Direktivet betonar också att det är särskilt angeläget att skapa goda villkor för små och växande företag. Vidare anføres att det är viktigt med enkla, enhetliga och överskådliga regler eftersom det bidrar till att skattesystemet uppfattas som rättvist och rimligt, vilket kan ha stor betydelse för bland annat förebyggande av skatteplanering, och att det därför är viktigt att så långt som möjligt utnyttja det utrymme för förenklingsregler som kan finnas. Kommittén ska också redogöra för effekterna av de ändringar i fåmansföretagsreglerna som trädde i kraft den 1 januari 2014.

Enligt tilläggsdirektivet från den 26 januari 2023 (dir. 2023:10) ska kommittén också se över reglerna för att ytterligare främja entreprenörskap, särskilt för små och medelstora företag. Kommittén ska analysera på vilket sätt de särskilda reglerna för utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag, bl.a. utomståenderegeln och bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet, kan förändras för att villkoren för små och medelstora företag ska förbättras, särskilt i fråga om deras möjlighet att växa, anställa och attrahera kapital. Kommittén ska också analysera på vilket sätt reglerna kan förenklas för att ägarskiften, både mellan närstående och till personal, ska underlättas. Dessutom ska kommittén analysera om beskattningen vid ägarskiften mellan närstående och till personal är neutral i förhållande till avyttring av kvalificerade andelar till andra subjekt och, om så inte är fallet, hur reglerna kan förändras för att beskattningen ska bli mer neutral.

Vidare anförs i tilläggsdirektivet att det är särskilt viktigt att ge små och medelstora företag goda skattemässiga villkor, som gör det möjligt för dem att växa, anställa och attrahera kapital. Kommittén ska vid analysen och utformningen av förslagen till förenklingar hitta en balans mellan dels behovet av att stimulera ökat entreprenörskap, skapandet av fler arbetstillfällen och högre tillväxt, dels reglernas syfte att förhindra inkomstomvandling.

Kommittén har även i tilläggsdirektivet från den 7 september 2023 (dir. 2023:128) fått i uppdrag att analysera på vilket sätt fåmansföretagsreglerna kan ändras för att göra de särskilda bestämmelserna om lättnader i beskattningen av personaloptioner mer effektiva när det gäller att attrahera och behålla nyckelkompetens.

Kommittén ska också, mot bakgrund av gjorda överväganden, lämna nödvändiga författningsförslag.

Kommittédirektiven återges i sin helhet i bilaga 1–3.

2.2 Genomförandet

Kommittén, som har bestått av tre ledamöter varav en ordförande, har arbetat under knappt två år. Arbetet har letts av ordföranden och genomförts i nära samarbete med de två andra ledamöterna som under hela uppdragstiden har deltagit aktivt genom att bistå i arbetet med att ta fram texter och analyser. Under arbetet med betänkandet har kommittén haft regelbundna, oftast veckovisa, möten med sekretariatet. Kommittén har dessutom haft tre heldagsmöten och ett tvådagars internat. Under perioden oktober 2023 till april 2024 har experten och departementssekreteraren Stina Pettersson bistått sekretariatet i dess arbete.

Därutöver har arbetet bedrivits på sedvanligt sätt tillsammans med kommitténs sakkunnige och experter. Kommittén har haft tolv expertsammanträden där sakkunnige och samtliga experter har varit inbjudna. Ett av dessa expertsammanträden har genomförts i form av ett tvådagars internat. Därutöver har ett antal digitala möten hållits för att hantera enskilda frågor under arbetets gång.

Den 24 april 2023 arrangerade kommittén ett internt halvdagsseminarium för kommittén, sekretariatet samt sakkunnige och experter. Till seminariet bjöd kommittén in forskare och företagarepresentanter, som höll följande anföranden:

1. Joacim Tåg (professor vid Hanken School of Economics och Institutet för Näringslivsforskning): Vad säger forskningen om hur man bör främja entreprenörskap?
2. Rune Andersson (styrelseordförande Mellby Gård AB): Neutralitet i beskattningen mellan olika ägarformer.
3. Håkan Selin (docent vid Institutet för arbetsmarknads- och utbildningspolitisk utvärdering): 3:12-reglernas roll i skattesystemet – igår, i dag och i framtiden.
4. Christer Silfverberg (f.d. justitieråd): Ägarskiften i fåmansföretag.
5. Ann Öberg (VD Almega): De senaste årens 3:12-debatt utifrån tjänstesektorns perspektiv.

Ordföranden och sekretariatet har också deltagit i olika möten med representanter för näringsliv och civilsamhället. Möte har även hållits med representanter för Skatteverket, vid vilket främst frågan om Skatteverkets möjligheter att automatisera beräkningen av gränsbelopp behandlades.

Vid ett par tillfällen har ordföranden också föreläst om utredningen eller på annat sätt informerat om denna.

För att kunna genomföra de undersökningar och beräkningar som analyserna grundar sig på har kommittén köpt in mikrodata från Statistiska centralbyrån. Även Skatteverket och Tillväxtverket har bidragit med data. Statistik har också hämtats från rapporter publicerade av intresseorganisationer.

2.3 Utformningen av kommitténs förslag

Kommittén har haft ett omfattande uppdrag med flera olika deluppdrag. Uppdraget har dessutom förändrats under arbetets gång genom två tilläggsdirektiv. De olika delarna i kommitténs uppdrag har dessutom till vissa delar varit motstridiga eftersom uppgiften att ge små och medelstora företag goda skattemässiga villkor, som gör det möjligt för dem att växa, anställa och attrahera kapital, samtidigt riskerar att öka skillnaderna i beskattning mellan inkomstlagen tjänst och kapital samt mellan kvalificerade andelar i fåmansföretag och andra kapitalbeskattade andelar. Det har således varit en utmanande uppgift för kommittén att både förenkla och förbättra reg-

lerna, samtidigt som förslagen inte heller får öppna upp reglerna för inkomstomvandling.

Med beaktande av detta har kommittén vid utformandet av förslagen framför allt försökt att skapa generella och enhetliga regler med så få alternativa regler som möjligt. Ett mål för kommittén har varit att försöka skapa regler som i så hög grad som möjligt går att automatisera, för att även skapa en enklare tillämpning av reglerna.

Vidare har kommittén fokuserat på att hitta förenklingar och förbättringar som, i enlighet med direktiven, i så hög grad som möjligt kan komma delägare i små och medelstora företagen till del, och även stimulera delägare i företag under uppbyggnadsskeden. I denna del har det framför allt handlat om att minska trösklar som enligt kommittén har missgynnat denna grupp av företagare.

Kommittén föreslår att dagens 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, ska upphävas och ersättas med ett helt nytt kapitel. På så sätt har kommittén kunnat skapa ett mer överblickbart regelverk och lättare kunnat komplettera och slopa regler som bedömts kunna utgå.

Vad gäller de materiella ändringarna i reglerna för utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag konstaterar kommittén inledningsvis att reglerna om beräkningen av gränsbeloppet berör samtliga delägare som omfattas av fåmansföretagsreglerna. Förenklingar av de reglerna kan därför medföra en stor minskning av de administrativa kostnaderna. Kommittén konstaterar vidare att det är möjligt att minska antalet alternativa regler och handlingsalternativ, och att beräkningsreglerna kan förenklas genom att inslaget av schabloner ökar. Genom sådana förändringar kan dessa regler i högre utsträckning automatiseras än vad som är möjligt med dagens regler. I kapitel 9 gör kommittén en analys av möjliga förändringar av beräkningsreglerna. I det kapitlet redogörs även för de vägval som kommittén har gjort mellan en ökad schablonisering eller en beräkning av gränsbeloppet som i högre utsträckning tar sin grund i ekonomiska värden i företagen.

Kommittén föreslår därefter i kapitel 10 en enklare modell för beräkning av gränsbeloppet, som i högre utsträckning än dagens regler baseras på schabloner. Modellen innebär en betydande förenkling av dagens fåmansföretagsregler och beräknas minska den administrativa bördan av regelverket väsentligt.

Kommittén har också haft i uppdrag att förbättra reglerna för de som berörs. Förslaget beräknas leda till att årets gränsbelopp ökar med drygt 15 procent relativt dagens nivå. Därigenom ökar delägarnas möjligheter att ta ut utdelning och kapitalvinst som kan beskattas inom gränsbeloppet. Sammantaget beräknas förslagen som lämnas i betänkandet minska beskattningen av delägarkollektivet med 1,1 miljarder kronor vid ikraftträdandet.

Kommittén har strävat efter att alla förslag ska vara generellt utformade, då detta dels förordas i de skattepolitiska riktlinjer som antagits av riksdagen, dels för att trösklar och särregler riskerar att skapa snedvridningar och skattemässiga anpassningar efter regelverket. Förslagen är också utformade för att balansera å ena sidan incitamenten för investeringar och anställningar i fåmansföretag, och å andra sidan riskerna för inkomstomvandling.

Vid utformningen av förslaget till ny beräkningsmodell för gränsbeloppet har kommittén också särskilt beaktat hur utfallet blir för personer som förvärvat andelar med stöd av reglerna om lättnader i beskattningen av personaloptioner.

Enligt tilläggsdirektivet från den 26 januari 2023 (dir. 2023:10) har kommittén också haft i uppdrag att analysera på vilket sätt utomstående regeln och bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet kan förändras. Detta har ingått som en del av uppdraget att se över hur villkoren för små och medelstora företag kan förbättras, särskilt i fråga om deras möjlighet att växa, anställa och attrahera kapital.

Bestämmelserna om samma eller likartad verksamhet och utomstående regeln, samt övriga kvalifikationsregler, påverkas dock i högre grad än beräkningsreglerna av rättspraxis. Det har därför varit svårt att behandla dessa regler samlat. Analysen av möjliga förändringar av kvalifikationsreglerna redovisas därför inte sammantaget i ett kapitel, utan under de respektive kapitlen. Dessa regler behandlas i kapitel 16–20.

Kommittén bedömer att även om dagens regler är komplicerade, så är de också väl kända av delägare som berörs av regelverket, samt av rådgivare och myndigheter. Det finns också en stor rättspraxis inom området som byggts upp under lång tid. Regelförändringar kan skapa behov av en ny praxis, vilket riskerar att skapa en ny rättslig osäkerhet. Utifrån detta bedömer kommittén att de delar av regelverket som bedöms fungera väl bör behållas.

Det har varit svårt att hitta lämpliga förbättringar av kvalifikationsreglerna som inte samtidigt skulle leda till att den rättspraxis som har upparbetats under många år skulle gå förlorad. Även om denna praxis i vissa delar är mycket omfattande ger den ändå en viss förutsebarhet om hur reglerna ska tillämpas. Eftersom tillämpningen av kvalifikationsreglerna är beroende av omständigheterna i det enskilda fallet har det dessutom varit svårt att bedöma hur sådana ändringar skulle påverka olika delägare. Kommittén har därför föreslagit mer begränsade justeringar av kvalifikationsreglerna. Vad gäller utomståenderegeln föreslås t.ex. att kravet på hur stort det utomstående ägandet ska vara kodifieras. Vad gäller bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet föreslår kommittén inte några direkta förändringar.

Däremot påverkas dessa regler av andra delar av förslagen. Det gäller t.ex. kommitténs förslag om att karenstiden och viss andra tidsgränser som finns i regelverket ska kortas ned med ett år samt att närståendebegreppet i 57 kap. IL ska ändras genom att syskon, syskons make och syskons avkomlingar inte längre ska räknas som närstående. Genom kortare tidsgränser för de bedömningar som ska göras i utomståenderegeln och enligt bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet kommer reglerna bli tillämpliga under en kortare period, när förutsättningarna väl är uppfyllda. En förändrad tidsgräns förändrar dock inte reglernas innebörd i övrigt, och riskerar därför inte att förändra den praxis som byggts upp inom området. Därigenom skapas inte heller någon ny rättslig osäkerhet.

Vad gäller frågan om finansiering har kommittén även analyserat frågan om avdragsförbudet för ränteutgifter på vinstandelslån från andelsägare och företagsledare i fåmansföretag samt deras närstående. Kommittén kunde dock konstatera att ett slopande av avdragsförbudet dels skulle kunna öppna upp för inkomstomvandling, dels skulle strida mot dubbelbeskattningsprincipen. Ett slopande bedömdes därför inte som lämpligt eller kunde i vart fall inte föreslås utan ytterligare analys. Eftersom reglerna om avdragsrätt för ränta på vinstandelslån inte heller omfattas av de särskilda reglerna om beskattning av utdelning och kapitalvinst för delägare i fåmansföretag som kommittén har haft i uppdrag att analysera förändringar av, gjorde kommittén bedömningen att frågan inte skulle behandlas särskilt i betänkandet. Analysen har dock presenterats för experterna och diskuterats på ett av expertsammanträdena.

Kommittén bedömer att förslagen om en förändrad beräkningsmodell för gränsbeloppet tillsammans med kortare tidsgränser kommer att bidra till en minskad inlåsning av kapital. Detta kan främja möjligheterna till finansiering av nya verksamheter.

Bakgrund och analys

3 Allmänna utgångspunkter

3.1 Utgångspunkter för arbetet

3.1.1 Kommittédirektiven

Enligt kommittédirektivet från den 25 maj 2022 (dir. 2022:44) ska kommittén analysera på vilket sätt och i vilken omfattning de särskilda reglerna för utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag kan förenklas. Direktivet betonar också att det är särskilt angeläget att skapa goda villkor för små och växande företag. Vidare anförs att det är viktigt med enkla, enhetliga och överskådliga regler eftersom det bidrar till att skattesystemet uppfattas som rättvist och rimligt, vilket kan ha stor betydelse för bland annat förebyggande av skatteplanering, och att det därför är viktigt att så långt som möjligt utnyttja det utrymme för förenklingar som kan finnas.

Enligt tilläggsdirektivet från den 26 januari 2023 (dir. 2023:10) ska kommittén också se över reglerna för att ytterligare främja entreprenörskap, särskilt för små och medelstora företag. Kommittén ska analysera på vilket sätt de särskilda reglerna för utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag, bl.a. utomståenderegeln och bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet, kan förändras för att villkoren för små och medelstora företag ska förbättras, särskilt i fråga om deras möjlighet att växa, anställa och attrahera kapital. Kommittén ska också analysera på vilket sätt reglerna kan förenklas för att ägarskiften, både mellan närstående och till personal, ska underlättas. Dessutom ska kommittén analysera om beskattningen vid ägarskiften mellan närstående och till personal är neutral i förhållande till avyttring av kvalificerade andelar till andra subjekt och, om så inte är fallet, hur reglerna kan förändras för att beskattningen ska bli mer neutral.

Vidare anförs i tilläggsdirektivet att det är särskilt viktigt att ge små och medelstora företag goda skattemässiga villkor, som gör det möjligt för dem att växa, anställa och attrahera kapital. Kommittén ska vid analysen och utformningen av förslagen till förenklingar hitta en balans mellan dels behovet av att stimulera ökat entreprenörskap, skapandet av fler arbetstillfällen och högre tillväxt, dels reglernas syfte att förhindra inkomstomvandling.

Kommittén har även i tilläggsdirektivet från den 7 september 2023 (dir. 2023:128) fått i uppdrag att analysera på vilket sätt fåmansföretagsreglerna kan ändras för att göra de särskilda bestämmelserna om lättnader i beskattningen av personaloptioner mer effektiva när det gäller att attrahera och behålla nyckelkompetens.

3.1.2 De skattepolitiska riktlinjerna

Riksdagen har uttalat att skattepolitiken bör utformas efter fyra vägledande principer (prop. 2014/15:100, bet. 2014/15:FiU20, rskr. 2014/15:254). Dessa principer innebär bland annat att skattesystemet ska vara legitimt och rättvist och att skattereglerna ska vara generella, med breda skattebaser och skattesatser som är väl avvägda gentemot målen för den ekonomiska politiken. Stöd på budgetens inkomstsida bör i första hand undvikas. Beskattningen ska i möjligaste mån ske i nära anslutning till inkomsttillfället och regelverket ska vara förenligt med EU-rätten, både i förhållande till specifika rättsakter, till bestämmelser i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt om fri rörlighet och till reglerna om statligt stöd. För en närmare analys av de skattepolitiska riktlinjerna i samband med beskattning av delägare i fåmansföretag se SOU 2016:75 s. 47–49.

Kommitténs behöver beakta dessa vägledande principer vid bedömningen av om, och i så fall på vilket sätt som fåmansföretagsreglerna bör ändras, och vid förslag om regeländringar.

3.1.3 En förenklingspolitik för stärkt konkurrenskraft, tillväxt och innovationsförmåga

Regeringen har i skrivelsen En förenklingspolitik för stärkt konkurrenskraft, tillväxt och innovationsförmåga (skr. 2021/22:3) beslutat och redovisat nya mål för förenklingspolitiken. Målen är:

1. De samlade regelverken ska utgå från proportionalitet och vara utformade så att de bidrar till att främja svenska företags tillväxt, konkurrenskraft samt innovations- och omställningsförmåga.
2. De kostnader för svenska företag som följer av regler ska över tid minska som andel av BNP, och kostnadsutvecklingen ska vara lägre än i omvärlden.
3. Förvaltningsmyndigheters handläggningstider för ärenden som rör företag ska bli kortare och mer transparenta och den förväntade handläggningstiden ska synliggöras för den sökande i fler ärendekategorier.
4. Förvaltningsmyndigheters bemötande och service till företag ska vara företagsanpassat och väl fungerande.
5. Andelen tjänster för företagens kontakter med det offentliga som är digitala och andelen enskilda ärenden som kan hanteras digitalt ska öka i syfte att förenkla företagens uppgiftslämnande och övriga myndighetskontakter – det långsiktiga målet är att företagen ska lämna en uppgift en gång och till ett ställe.

Enligt direktiven ska kommittén beakta målen för regeringens förenklingspolitik enligt skrivelsen vid utformningen av förslagen. Kommittén bedömer att förslagen i första hand kan bidra till det första, andra och i viss mån femte målet. Detta innebär bl.a. att förslagen ska utformas så att de samlade regelverken bidrar till förbättrade förutsättningar för företags tillväxt och att utformningen av regelverken bidrar till att stärka den svenska konkurrenskraften för alla typer av företag. Nyttan som skapas genom regler ska överstiga de kostnader och begränsningar som reglerna i fråga kan medföra och bedömningen ska bygga på ett faktabaserat underlag.

Kommittén ska utifrån skrivelsen ta i beaktande att de kostnader som följer av regelverk direkt påverkar svenska företags förutsättningar att växa, vara konkurrenskraftiga och attrahera internationella investeringar. Även andra kostnadskategorier än administrativa kostnader som påverkar företags förmåga till tillväxt och konkurrenskraft ska beaktas, till exempel andra fullgörandekostnader som följer av regler.

Kommittén ser i denna del att regler som stödjer användningen av digitala tjänster och regler som är möjliga att automatisera dels kan minska fullgörandekostnaderna (punkt 2), dels kan bidra till att ge företagen möjlighet att använda digitala tjänster för att kommunicera med det offentliga (punkt 5). Att reglerna är programmerbara medför också att de blir möjliga att automatisera för Skatteverket. Därigenom kan exempelvis beräkningsmoment förenklas för de skattskyldiga, vilket minskar risken för oavsiktliga fel. Om antalet alternativa regler minskar möjliggör det också att Skatteverket hämtar in uppgifter från exempelvis kontrolluppgifter, vilket också kan bidra till att företagen och deras delägare inte behöver lämna samma uppgifter till Skatteverket flera gånger.

3.2 Bakgrunden till fåmansföretagsreglerna

3.2.1 Skattereformen 1990/91

Vid skattereformen 1990/91 infördes ett dualt inkomstskattesystem i Sverige, där arbetsinkomster beskattas enligt en progressiv skatteskala medan kapitalinkomster beskattas med en proportionell skattesats, som är lägre än den högsta marginals-katten på arbetsinkomster. Den duala beskattningsmodellen infördes bl.a. för att göra det möjligt att hålla nere den reala beskattningen av kapitalinkomster, genom att sätta den nominella skattesatsen för dessa lägre än den nominella skattesatsen för arbetsinkomster. Den lägre skattesatsen i inkomstslaget kapital motiverades med att kapitalinkomster delvis består av värdeökningar på grund av inflation, vilket medför ett högre reallat skatteuttag på kapitalinkomster än på arbetsinkomster om samma nominella skattesats gäller för båda inkomstslagen.

Anställda som inte äger det företag de är anställda i har små möjligheter att styra om sina löneinkomster till kapitalinkomster. Personer som också äger det företag i vilket de arbetar har däremot möjlighet att styra över storleken på lönen till sig själva i egenskap av anställda och över hur stor utdelning företaget ska lämna. De har därför större möjligheter att styra över huruvida deras ersättning för utfört arbete ska betalas ut i form av lön eller i form av utdelning. För att förhindra att personer som äger det företag de själva arbetar i omvandlar högre beskattade tjänsteinkomster till lägre beskattade kapitalinkomster infördes spärregler. Dessa särskilda regler för be-

skattningen av utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag fördes in i 3 § 12 mom. i den då gällande lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och har allt sedan dess kallats 3:12-reglerna. Bestämmelserna finns numera i 57 kap. inkomstskattelagen, förkortad IL och reglerar hur utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag ska fördelas mellan inkomstslagen tjänst och kapital.

3.2.2 Reglerna har förändrats många gånger sedan skattereformen

Fördelningen av inkomster från fåmansföretag tar sin utgångspunkt i en antagen normalavkastning på det investerade kapitalet i företaget, och bestäms med hjälp av den s.k. klyvningsräntan. Denna beräknas som en uppräkningsbelopp. Några år efter skattereformen ändrades beräkningsreglerna för att fastställa normalavkastningen, för att bättre återspegla att risken och den avkastning en investerare förväntar sig varierar kraftigt mellan olika företag. Den enligt klyvningsräntan beräknade normalavkastningen höjdes, samtidigt som en andel av de löner företaget hade betalat ut till anställda i vissa fall fick beaktas vid beräkningen av den andel av en utdelning eller en kapitalvinst som skulle beskattas i inkomstslaget kapital. För att få beakta löner i företaget ställdes det upp ett visst lägsta krav på delägarens eget löneuttag (SOU 2016:75, s. 66–67).

Den 1 januari 2006 reformerades regelverket med syftet att förbättra reglernas effekter på risktagande i näringslivet samtidigt som dess preventiva funktion skulle behållas. Vid 2006 års reform infördes bland annat förenklingsregeln samtidigt som utbetalda löner i företaget gavs ökad tyngd vid beräkningen av den inkomst som skulle beskattas i inkomstslaget kapital hos ägaren (prop. 2005/06:40). Skattesatsen på utdelning och kapitalvinst som beskattas inom gränsbeloppet sänktes från 30 till 20 procent, samtidigt som lättnadsreglerna avskaffades. Lättnadsreglerna innebar att s.k. lättnadsutrymme beräknades, och den avkastning som rymdes inom lättnadsutrymmet var skattefritt. Schablonbeloppet i förenklingsregeln har därefter höjts vid flera tillfällen.

År 2014 ändrades fåmansföretagsreglerna ytterligare. Förändringarna innebar bland annat att ett kapitalandelskrav infördes, vilket innebär att ett lönebaserat utrymme bara ska beräknas om delägaren äger en andel i företaget som motsvarar minst fyra procent av kapi-

talet i företaget. Det lönebaserade utrymmet begränsades också till att per år uppgå till högst 50 gånger den egna eller någon närståendes kontanta ersättning, men höjdes samtidigt från 25 till 50 procent av hela löneunderlaget. Den högre nivån hade tidigare endast gällt för löneunderlag i företaget överstigande 60 inkomstbasbelopp. Dessutom sänktes det högsta löneuttagskravet från tio inkomstbasbelopp till 9,6 inkomstbasbelopp. Därutöver infördes en dotterbolagsdefinition för fåmansföretag.

Kommittén kan konstatera att dagens fåmansföretagsregler är mycket komplexa, och att komplexiteten också ökat då reglerna ska fylla flera olika syften. Dagens fåmansföretagsregler ska både motverka inkomstomvandling och stimulera företagande och anställningar. Dessa båda syften kan vara svåra att förena inom ett och samma regelsystem.

3.3 Regelförenkling

3.3.1 Allmänt om regelförenkling

Ett sätt att mäta hur krånglig en regel är, är att uppskatta den administrativa bördan av regeln, dvs. vilken tid det tar att lämna uppgiften, och vilken kostnad den som lämnar uppgifterna har för att utföra uppgiften. En sådan standardkostnadsmodell ger ett mått på den administrativa bördan av en regel räknat i kronor. Den administrativa kostnaden kan också vara en extern kostnad, om administrationen sköts av ett annat företag.

Förordning (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning anger att det för förslag som berör företag ska göras en analys av vilken tidsåtgång regleringen kan föra med sig för företagen och vad regleringen innebär för företagens administrativa kostnader. Tillväxtverkets regelräknare kan användas för att uppskatta företagens administrativa kostnader för en regel. Regelräknaren bygger på att en uppskattad timlön för uppgiftslämnaren multipliceras med en uppskattad tidsåtgång, som kan hämtas ur en databas. Mätningarna av tidsåtgång är dock daterade, och de senaste är från 2012. Sedan mätningarna 2012 har det dock skett en snabb teknisk utveckling, och det är i dag betydligt vanligare att delägare lämnar deklARATIONEN digitalt än vad som var fallet 2012.

Regler kan också vara krångliga för att de är komplexa. Med komplexitet avses att det är svårt för företagarna att förstå reglerna eller överblicka konsekvenserna av olika handlingsalternativ. Komplexiteten kan medföra att det tar lång tid att sätta sig in i reglerna, eller att företagen har behov av att anlita extern hjälp för att förstå hur de bör agera. Även en regel som tar lite tid i anspråk att fullgöra kan vara komplex, om den till exempel är så svårtolkad att det är svårt för företagen att förstå om de omfattas av regeln eller inte, eller vilken uppgift det är som ska anges.

Även regler som ger utrymme för olika tolkningar kan vara krångliga. Ett system som ger utrymme för många olika tolkningar skapar en juridisk osäkerhet. Osäkerheten kan hämma investeringar, men också styra valet av investeringsalternativ till alternativ där konsekvenserna är lättare att överblicka, eller förskjuta tidpunkten för investeringarna. Litteraturen kring effekterna av juridisk osäkerhet fokuserar dock framför allt på större investeringsbeslut och beslutsfattande i större företag. Det finns också en mycket omfattande rättspraxis som rör fåmansföretagsreglerna. Det medför att det kan vara mycket svårt för en enskild delägare att förstå hur reglerna ska tolkas och vad som gäller i olika situationer. Delägare som anser att reglerna är otydliga kan behöva ta hjälp av en skattejurist för att förstå hur de kommer att beskattas.

Fåmansföretagsreglerna kan sägas vara krångliga på alla tre sätten, och regelförenkling kan därför se olika ut beroende på vilken typ av krångel som avses.

En minskning av den administrativa bördan kan göras genom att färre uppgifter behöver tas fram, beräknas eller lämnas in. Bördan kan också minska om deklarationen kan förenklas genom att fler uppgifter förtrycks eller beräknas automatiskt i en e-tjänst. Sådana förenklingar rör främst beräkningsreglerna, dvs. de regler som avgör hur delägarnas inkomster från fåmansföretaget ska fördelas mellan inkomstlagen tjänst och kapital vid beskattningen.

Komplexa regler eller regler som ger utrymme för tolkning kan omformuleras eller förtydligas. Ett sätt att minska komplexiteten kan vara att minska antalet alternativ eller göra det mer tydligt vilket alternativ som ger det mest förmånliga utfallet. Detta kan också indirekt minska den administrativa bördan eftersom det tar mindre tid att lämna uppgifter om det bara finns ett alternativ för vilka uppgifter som ska tas fram och beräknas i stället för flera olika alternativ.

Även att samla regler eller kodifiera praxis kan minska komplexiteten genom att regleringarna blir enklare att överblicka.

Det är vanligt att delägare i fåmansföretag tar hjälp av en redovisningskonsult för att hantera skattereglerna. De flesta använder också bokföringsprogram för beräkningar och för att ta fram de olika uppgifter som behövs för deklarationen. Om delägarna anlitar rådgivare eller använder digitala verktyg blir de många beräkningarna mindre administrativt betungande för delägarna själva, men för i stället med sig externa kostnader.

3.3.2 Förenkling av beräkningsreglerna

Kommittén menar att det faktum att många delägare behöver hjälp av en redovisningskonsult för att fylla i sin deklaration tyder på att reglerna är mycket svåra att hantera för de som berörs. Att minska antalet alternativa beräkningsregler skulle göra det tydligare vilka uppgifter som ska tas fram och minska behovet av att jämföra olika handlingsalternativ för att avgöra vilket som ger det mest förmånliga utfallet. Sådana förändringar kan minska den administrativa bördan av regelverket. Om det inte finns olika handlingsalternativ blir reglerna också möjliga att automatisera.

Att ta bort alternativ kan samtidigt upplevas som en försämring av regelverket för de som annars hade valt att använda den alternativregel som tas bort. Regler som ger färre valmöjligheter eller mindre utrymme för tolkning kan också vara mindre flexibla, eller ge mindre möjligheter att ta hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet. Beräkningsreglerna kan också förenklas genom att de förtydligas, så att de enskilda delägarna enklare kan förstå hur reglerna ska tillämpas. Därigenom minskar behovet av ekonomisk eller juridisk konsulthjälp.

I kapitel 9 gör kommittén en mer grundlig analys av vilka delar av beräkningsreglerna som är komplicerade och var det finns utrymme för förenklingar och förbättringar av dessa regler. Förslag och bedömningar som rör beräkningsreglerna finns i kapitel 10–15.

3.3.3 Förenkling av kvalifikationsreglerna

Kommittén kan konstatera att den största komplexiteten i fåmansföretagsreglerna finns i kvalifikationsreglerna, dvs. de regler som bestämmer vilka delägare som ska omfattas av de särskilda beskattningsreglerna. Kvalifikationsreglerna innebär i vissa fall att komplexa bedömningar behöver göras. I de fall delägare har svårigheter att tillämpa eller tolka kvalifikationsreglerna kan de behöva anlita skatterådgivare för att bedöma hur utdelning och kapitalvinst från företaget ska beskattas.

Tillämpningen av kvalifikationsreglerna innebär ofta att flera bedömningar enligt olika kvalifikationsregler behöver göras parallellt, och att bedömningarna är beroende av omständigheterna i det enskilda fallet. Det finns ett stort antal avgöranden som rör kvalifikationsreglerna. Tillämpningen av kvalifikationsreglerna påverkas därför av utvecklingen av rättspraxis i betydligt högre utsträckning än tillämpningen av beräkningsreglerna. Kommittén har därför inte kunnat göra en samlad bedömning av samtliga kvalifikationsregler på samma sätt om för beräkningsreglerna. I stället analyserar kommittén i kapitel 16–20 varje kvalifikationsregel var för sig, bl.a. utifrån möjligheterna till förbättringar, förenklingar och förtydliganden.

3.4 Samhällsekonomisk effektivitet i beskattningen

Uttag av skatter påverkar individers och företags beteende i olika stor utsträckning, och sådana beteendeförändringar kan vara mer eller mindre önskade utifrån ett samhällsekonomiskt perspektiv. Inkomstskatter sänker inkomsten efter skatt hos de individer som betalar skatten, och har därför negativa effekter på arbetsutbud och investeringar. Samtidigt är skatter nödvändiga för att finansiera offentliga utgifter. Det svenska skattesystemet har också ambitionen att omfördela inkomster mellan individer med olika intjäningsförmåga.

Beskattning av en viss aktivitet medför samhällsekonomiska effektivitetsförluster som beror på att skatterna snedvrider producent- och konsumentpriser. Med snedvridding avses att de produktions- och konsumtionsbeslut som hade tagits i en värld utan skatter förändras eftersom beskattningen snedvrider priser och incitament. I litteraturen benämns effektivitetsförluster även med andra uttryck, som överskottsborða, dödviktskostnader eller dödviktsförluster.

Litteraturen om optimal beskattning analyserar hur skattesystemet bör utformas för att minimera de samhällsekonomiska effektivitetsförlusterna av beskattningen, vid en given nivå på skatteintäkterna och vid en given grad av omfördelning. Ett resultat från litteraturen om optimal beskattning är att skattesystemet ska präglas av neutralitet. Det innebär att skatt ska tas ut på ett sådant sätt att ekonomiska val inte påverkas mer än nödvändigt, eftersom det medför att effektivitetsförlusterna av beskattningen minimeras.

Fåmansföretagsreglerna är en form av begränsningsregler, som begränsar vilken utdelning som kan beskattas i inkomstslaget kapital hos delägaren. Genom sin utformning kan fåmansföretagsreglerna bidra till att minska snedvridningarna som beskattningen ger upphov till. Minskade snedvridningar kan i sin tur bidra till att stimulera investeringar eller anställningar. Genom väl avvägda regler för beräkningen av gränsbeloppet, som medför att det som i ekonomisk mening är en kapitalinkomst också beskattas till en lägre nominell skattesats än arbetsinkomster hos delägaren, kan regelverket utformas så att snedvridningarna blir så små som möjligt.

3.5 Neutralitetsprincipen och likformighetsprincipen

3.5.1 Bakgrund

Vid skattereformen 1990/91 var neutralitet och likformighet ledord för utformningen av skattesystemet.

Neutralitetsprincipen innebär att skattereglerna ska vara utformade så att de inte styr ekonomiskt handlande, exempelvis en företagens val mellan att bedriva verksamheten i olika företagsformer, eller en investerares val mellan olika investeringsalternativ. Neutralitet eftersträvas också i valet mellan sparande och konsumtion och mellan arbete och fritid. Inom företagsbeskattningen innebär neutralitetsprincipen ofta enhetlig beskattning av olika företagsformer, investeringsalternativ eller finansieringskällor. Vid en neutral beskattning kommer handlingsalternativ som är ekonomiskt likvärdiga före skatt också att vara likvärdiga efter skatt. Skattereglerna har i ett sådant fall ingen betydelse för individens handlande.

Likformighetsprincipen är en rättvis princip som innebär att lika fall ska behandlas lika. Vid beskattningen eftersträvas att personer som i ekonomisk mening har lika stora inkomster före skatt också

ska betala lika hög skatt, oavsett i vilken form inkomsten betalas ut. Likformighetsprincipen innebär ofta att beskattningen ska vara neutral, och vice versa.

Utformningen av fåmansföretagsreglerna har präglats av dessa två principer. Utgångspunkten då reglerna infördes var att den som äger och arbetar i ett fåmansföretag i största möjliga utsträckning skulle beskattas likformigt och neutralt gentemot andra löntagare för den del av inkomsten från företaget som utgör ersättning för utfört arbete. På motsvarande sätt skulle den del av inkomsten som utgör avkastning på det investerade kapitalet i verksamheten beskattas likformigt och neutralt jämfört med avkastningen hos den som äger aktier i ett börsnoterat bolag.

Även de skattepolitiska riktlinjerna betonar neutralitet och likformighet. Bland annat anføres i riktlinjerna vikten av att skattesystemet uppfattas som legitimt och rättvist och att skattereglerna ska vara generella, med breda skattebaser och skattesatser som är väl avvägda gentemot målen för den ekonomiska politiken. Vidare anføres att stöd på budgetens inkomstsida i första hand bör undvikas.

3.5.2 Skattemässig neutralitet mellan olika företagsformer

Enligt teorin om optimal beskattning kommer en skatt som orsakar stora beteendeförändringar också att orsaka stora effektivitetsförluster. Det betyder att det ur samhällsekonomisk synvinkel är mer effektivt att beskatta ekonomiska aktiviteter som är mindre känsliga för skatteförändringar än aktiviteter som är mer känsliga. Om två aktiviteter som liknar varandra beskattas olika är risken också stor att beskattningen snedvrider beteenden till fördel för den aktivitet som beskattas lägre. Ett exempel kan vara näringsverksamhet som bedrivs i olika företagsformer. En skillnad i skattebelastningen mellan ekonomisk aktivitet som bedrivs i aktiebolagsform och en liknande aktivitet som bedrivs i en annan företagsform riskerar därför att leda till stora beteendeförändringar avseende val av företagsform, och därmed stora effektivitetsförluster.

I det svenska skattesystemet kan verksamhet i aktiebolagsform främst jämföras med verksamhet som bedrivs i form av enskild näringsverksamhet eller i handelsbolag. Historiskt sett har verksamheter ofta startat i form av enskild näringsverksamhet, och då verksam-

heten växt har de ofta ombildats till aktiebolag. Över tid har det dock blivit vanligare att verksamheter startar som aktiebolag. En jämförelse av neutraliteten i beskattningen görs därför relativt effekterna av motsvarande handlande för en enskild näringsidkare. Reglerna om expansionsfond och periodiseringsfond för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag har också utformats utifrån syftet att dessa ska kunna arbeta på samma skattemässiga villkor som aktiebolag (Persson Österman (1997) och Gunnarsson (1995)).

Milanez och Bratta (2019) undersöker neutraliteten i beskattningen mellan anställda, företagare i eget aktiebolag och motsvarigheter till enskilda näringsidkare i ett antal OECD-länder. Studien utgår ifrån stiliserade räkneexempel med en given nivå på inkomst av arbete och inkomst av kapital, och visar att Sverige i en internationell jämförelse beskattar företagare med olika juridisk form och anställda med motsvarande inkomstnivå relativt neutralt. I det svenska systemet finns skillnaderna i beskattning mellan olika företagsformer främst vid högre inkomstnivåer. Edmark och Gordon (2013) finner belägg för att det skedde anpassningar av företagsform till fördel för aktiebolagsformen i Sverige efter 2006 års reform av fåmansföretagsreglerna. Även Alstadsaeter och Jacob (2012) finner sådana effekter. Anpassningen skedde framför allt bland enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag med högre inkomster.

3.5.3 Företagande och risktagande

Likformighetsprincipen innebär att lika fall ska behandlas lika. Det kan översättas med att personer som har lika stora inkomster ska beskattas lika mycket, oavsett i vilken form inkomsten betalas ut. Det finns dock skillnader mellan den som är anställd och den som driver ett eget företag, som gör att de inte i alla avseenden handlar om lika fall.

Att starta ett företag innebär alltid ett visst mått av risktagande. Hur stort detta risktagande är kan variera mellan olika företag. För företagande i etablerade branscher kan risken exempelvis bestå i att marknaden kanske inte är tillräckligt stor för ytterligare ett företag, i att efterfrågan kan varieras under en konjunkturcykel, eller risken för en minskande efterfrågan på den vara eller tjänst som företaget erbjuder. Även risken för felbedömningar av det egna företags kon-

kurrenskraft relativt andra företags utgör en risk för företagsägaren. Det finns också en risk i att gå från en anställning till att starta ett eget företag. Detta kan benämnas som försörjningsrisken i att vara företagare.

En företagare har också en mängd skyldigheter gentemot anställda, kreditgivare, leverantörer och kunder som först måste tillgodoses innan denne kan ta ut ersättning för sitt eget arbete eller få avkastning på sin egen investering. Att företagarens ersättning är en residual, dvs. det som återstår efter att alla andra intressenter fått betalt, medför att företagare möter en större osäkerhet gällande sina inkomster än en anställd eller en extern kreditgivare. Detta medför också att företagares inkomster varierar mer mellan olika år än inkomsterna för anställda. Data ur den registerbaserade arbetsmarknadsstatistiken (RAMS) visar att företagare är överrepresenterade i den nedre delen av inkomstfördelningen, men också i toppen av fördelningen. Även internationellt finns liknande mönster (Acs m.fl., 2016).

Det svenska skattesystemet behandlar inte heller överskott och underskott symmetriskt i alla lägen. Skattereglerna tillåter att underskott i ett aktiebolag under ett beskattningsår sparas och dras av mot framtida överskott. Om företaget aldrig når ett överskott får däremot vare sig företaget eller dess ägare nyttja underskottsavdrag från tidigare år. I ett fåmansföretag finns också risken att det som i ekonomisk mening är en kapitalavkastning delvis kommer att beskattas i inkomstslaget tjänst, till den progressiva beskattning som gäller för det inkomstslaget. Detta medför att beskattningen av framgångsrikt företagande därför kan bli hög.

Denna bristande proportionaliteten i behandlingen av vinster och förluster (eller bra och sämre utfall) var ett av skälen som lyftes i den promemoria som låg till grund för 2006 års reform av fåmansföretagsreglerna (Edin m.fl., 2005). I promemorian betonas dock att de föreslagna förändringarna går längre än vad som kan anses nödvändigt av neutralitetsskäl.

Företagare har också generellt sett ett svagare ekonomiskt skyddsnät än anställda, och måste på egen hand säkerställa att de har försäkringar för att få ett motsvarande skyddsnät vid oväntade ekonomiska svårigheter som automatiskt tillfaller en anställd. Även i de fall där företagare juridiskt sett omfattas av samma trygghetssystem som anställda kan det i praktiken vara svårare för företagare att ta del av förmånerna. Det beror på att företagare i ägarledda verksamheter

ofta har en oumbärlig roll i verksamheten och därför har svårare att vara frånvarande. Flera rapporter visar också att företagare utnyttjar sociala skyddsnät vid till exempel sjukdom och föräldraledighet i lägre utsträckning än anställda (Riksrevisionen, 2018 och Inspektionen för socialförsäkringen, 2012). Möjligheterna att förbättra företagares möjligheter att ta del av socialförsäkringssystemet har utretts tidigare, se bland annat förslag i SOU 2019:41, SOU 2021:98 och SOU 2023:30.

Företagande innebär också risker förknippade med konsekvenserna av att göra fel i förhållande till alla de olika regelverk som berör företaget. Det kan handla om skyldigheter att följa regler relaterade till skatter, såsom att korrekt rapportera anställdas löner, men också att betala in skatter såsom arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatter. Företaget ska också upprätta en årsredovisning, och kan ha kostnader för revision och rådgivning kring redovisningen. Förutom skatteregler ställer även andra lagar krav på företagare som inte ställs på den som är anställd. Tillväxtverkets undersökning Företagens villkor och verklighet visar att regler kring att ha anställda är det regelområde som flest företag upplever vara betungande (Tillväxtverket, 2023). Även regler relaterade till offentlig upphandling och regler om dataskydd och informationssäkerhet tillhör de områden som flest små och medelstora företag anser vara betungande.

Att regler som berör företag och företagsägande är så enkla och förutsebara som möjligt är därför dels viktigt för att regelefterlevnaden tar tid och resurser ifrån företagets kärnverksamhet, dels för att enklare regler bidrar till att minska de risker som det innebär att vara företagare.

Det finns även specifika risker som uppkommer vid anställning av personal. Att anställa innebär att företagaren tar på sig fasta kostnader under en längre tid, samtidigt som resultatet av den anställdes arbete är osäkert. Resultatet kan utebli exempelvis på grund av att samarbetet mellan den anställda och ägaren fungerar sämre än förväntat, eller för att den anställda blir sjuk eller av andra skäl presterar sämre än förväntat. Företagare kan också behöva investera i kompetensutveckling för personalen för att bibehålla företagets konkurrenskraft, samtidigt som avkastningen på sådana investeringar är osäker eftersom den är beroende av att de anställda stannar kvar i verksamheten. Riskerna med att anställa anfördes också som ett skäl för att öka betydelsen av det lönebaserade utrymmet i vid 2006 års reform av fåmansföretagsreglerna (Edin m.fl., 2005).

Alla de skillnader som finns mellan den som driver ett eget företag och den som är anställd medför att det inte fullt ut är frågan om lika fall. Likformighetsprincipen säger att lika fall ska behandlas lika. Neutralitetsprincipen innebär att den som äger och arbetar i ett fåmansföretag i största möjliga utsträckning ska beskattas likformigt och neutralt jämfört med löntagare för den del av inkomsten från företaget som utgör ersättning för arbete, medan del av inkomsten som utgör kapitalavkastning ska beskattas likformigt och neutralt jämfört med avkastningen hos andra aktieägare. Kalibreringen av gränslinjen inom fåmansföretagsreglerna kan sägas vara skattereglernas svar på frågan hur beskattningen balanserar likformighet och neutralitet mot incitament för företagande och entreprenörskap, samtidigt som reglerna inte ska öppna upp för sådan inkomstomvandling som de är avsedda att förhindra.

3.6 Inkomstomvandling

3.6.1 Allmänt om inkomstomvandling

Inkomstomvandling innebär att inkomster flyttas mellan skattebaser genom att de omklassificeras på ett sådant sätt att den totala skatten minimeras. Inkomstomvandling kan ske över tid, mellan olika inkomstkategorier (skattebaser) eller mellan skattebetalare. Ett annat sätt att definiera inkomstomvandling är att den i ekonomisk mening korrekta skattebasen inte överensstämmer med den skattebas som bestäms av skattelagstiftningen, och att detta beror på att den skattskyldige har möjlighet att styra hur inkomsten klassificeras skattemässigt.

I ett företag med spritt ägande, till exempel ett noterat bolag, fördelas företagets överskott mellan två parter: de anställda som får betalt för sitt arbete i form av lön, och aktieägarna som genom utdelning får betalt för att de satsat kapital i företaget. Kapitalavkastningen kommer att bestämmas av investerarnas avkastningskrav, vilket i en liten öppen ekonomi som den svenska sätts på den internationella kapitalmarknaden. Lönerna sätts i stället utifrån arbetsproduktiviteten. Detta innebär att den i ekonomisk mening korrekta avkastningen på arbete också kommer att rapporteras som en arbetsinkomst, och beskattas som inkomst av arbete hos de anställda. På motsvarande sätt kommer den i ekonomisk mening korrekta avkastningen

på en investering i företaget att rapporteras som inkomst av kapital och beskattas som en kapitalinkomst hos aktieägarna.

Om företaget däremot ägs av personer som också är anställda i företaget finns inte något tvåpartsförhållande, utan ägaren kan själv styra över sitt löneuttag och sin utdelning. I ett dualt skattesystem, som tillämpar en lägre skattesats på kapitalinkomster än på löneinkomster, finns då incitament för ägarna att hålla nere löneuttaget för att i stället ta ut en större utdelning. För att förhindra inkomstomvandling bland dessa delägare infördes fåmansföretagsregler. Reglerna delar schablonmässigt upp delägarnas inkomster mellan inkomstlagen tjänst och kapital. Reglerna omfattar delägare i fåmansföretag som är verksamma i företaget i betydande omfattning (57 kap. 4 § IL).

3.6.2 Inkomstomvandling och kvalifikationsreglerna

En förutsättning för att inkomstomvandling ska vara möjligt är att de verksamma ägarna också kan styra över uttaget av löner och utdelning. Enligt huvudregeln i 56 kap. 2 § 1 är ett fåmansföretag ett företag där fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna. Eftersom dessa delägare har möjlighet att styra över uttaget av löner och utdelning i företaget anses det finnas en risk för inkomstomvandling. Detta är skälet till de särskilda fördelningsreglerna för delägare i fåmansföretag, som finns i 57 kap. IL. Eftersom alla delägare som är verksamma i betydande omfattning anses ha ett gemensamt intresse av att fördela inkomster mellan inkomstlagen tjänst och kapital räknas vidare samtliga verksamma delägare som en ägare vid bedömningen av om företaget är ett sådant fåmansföretag vars andelar omfattas av de särskilda fördelningsreglerna.

Vidare finns en regel som anger att om utomstående ägare i betydande omfattning äger del i företaget ska företagets ägare inte omfattas av fåmansföretagsreglerna (den s.k. utomståenderegeln i 57 kap. 5 § IL). Detta motiveras utifrån att om de verksamma delägarna måste avstå utdelning till utomstående ägare minskar vinsterna av att omvandla löner till utdelning, och vid en tillräckligt stor andel utomstående ägare finns inte längre någon skattemässig vinst av att omklassificera arbetsinkomster som kapitalinkomster.

Det finns också regler som syftar till att förhindra inkomstomvandling över tid. Karensregeln i 57 kap. 6 § IL anger att andelar är kvalificerade under fem beskattningsår efter det att företaget upphört att vara ett fåmansföretag. Även reglerna om samma och likartad verksamhet i 57 kap. 4 § första stycket 3 IL syftar till att förhindra inkomstomvandling över tid, eftersom det annars skulle vara möjligt för en delägare att upphöra med sin verksamhet i ett företag och invänta att andelarna i företaget efter fem år inte längre är kvalificerade, samtidigt som delägaren fortsätter att bedriva verksamheten i ett nytt företag.

För att förhindra inkomstomvandling mellan skattebetalare finns också regler om att alla i en närståendekrets ska räknas som en delägare (56 kap. 5 § IL). Ett av regelns syften är att motverka att företag upphör att vara fåmansföretag genom att ägarskapet sprids på flera personer eller genom att familjemedlemmar tas in som utomstående ägare. Inkomstomvandling skulle i ett sådant fall kunna ske genom att delägare som är verksamma i betydande omfattning i företaget kanaliserar sina tjänsteinkomster via närstående, som får utdelning som därefter kan betalas tillbaka till den verksamme delägaren.

3.6.3 Inkomstomvandling och beräkningsreglerna

Även beräkningsreglerna är utformade i syfte att motverka inkomstomvandling av tjänsteinkomster till lägre beskattade kapitalinkomster. Detta åstadkoms genom att fåmansföretagsreglerna schablonmässigt definierar en kapitalavkastning. De inkomster i form av utdelningar och kapitalvinster som ryms inom detta s.k. gränsbelopp beskattas som kapitalinkomst, medan inkomster som överstiger gränsbeloppet beskattas som inkomst av tjänst.

3.7 Effektiva skattesatser i dagens svenska skattesystem och vid tiden för skattereformen

Sedan regelverket infördes i och med skattereformen, men även efter de förändringar som gjordes i början av 2000-talet har ett flertal förändringar genomförts på skatteområdet, vilka påverkat delägare i fåmansföretag. Bland annat har bolagsskatten sänkts i flera omgångar medan skattesatsen på utdelning och kapitalvinst inom gränsbeloppet

pet har sänkts. Även beskattningen av tjänsteinkomster har förändrats, bland annat genom införandet och avskaffandet av värnskatten, införandet av jobbskatteavdraget och förändringar av nivåerna på olika delar av socialavgifterna. Socialavgifterna har också differentierats för olika åldersgrupper, medan grundavdraget har höjts för äldre. Detta har medfört att skatteskalen för personer som är 65 år eller äldre skiljer sig från den som gäller för personer som är yngre. Även beskattningen av andra kapitaltillgångar har förändrats, bland annat genom sänkt skattesats för onoterade andelar och införandet av schablonbeskattning för noterade andelar på investeringssparkonto.

För att jämföra den effektiva beskattningen av olika inkomster kan en skattekil beräknas. Skattekil på inkomst av tjänst utgörs av den andel av arbetskraftskostnaden som går åt till skatter och avgifter. På grund av skattekil uppstår en skillnad mellan vad arbetsgivaren betalar och vad den anställde får behålla efter skatt. Som skatt räknas kommunal och statlig inkomstskatt samt den del av arbetsgivaravgiften som inte är förmånsgrundande för den anställde. Vid högsta marginalskatt utgör hela arbetsgivaravgiften en skatt eftersom inkomsten överstiger förmånstaken i socialförsäkringssystemet och det allmänna pensionssystemet.

Skattekil för inkomst av tjänst beräknas som $1 - (1 - \text{socialavgifter}) \times (1 - \text{inkomstskatt})$. För kapitalinkomster beräknas skattekil med beaktande av bolagsskatt och skatt på kapitalinkomster.

Tabell 3.1 visar beräkningar av skattekilarna på inkomst av kapital och inkomst av tjänst för en person som betalar högsta marginalskatt år 1991, 2006 och 2022, vid en kommunalskatt om 30 procent. De genomsnittliga kommunalskatterna har dock ökat sedan 1991. Om även detta beaktas blir skillnaderna i skattekil ännu större.

Tabell 3.1 Skattekil för inkomst av tjänst vid högsta marginalskatt och inkomst av kapital

Avser personer som inte har nedsatta socialavgifter på grund av ålder, vid en kommunalskatt om 30 procent

	1991	2006	2024
Bolagsskatt	30,0 %	28,0 %	20,6 %
Kapitalskatt	30,0 %	20,0 %	20,0 %
Skattekil kapitalinkomst	51,0 %	42,4 %	36,5 %
Socialavgifter	38,02 %	32,28 %	31,42 %
Kommunalskatt	30,0 %	30,0 %	30,0 %
Statlig inkomstskatt	20,0 %	25,0 %	20,0 %
Skattekil arbetsinkomst	69,0 %	69,5 %	65,7 %
Skillnad i skattesatser	18,0 %	27,1 %	29,2 %

Källa: Egna beräkningar.

Tabellen visar att skillnaden i beskattning mellan inkomstslaget tjänst och inkomstslaget kapital var ungefär 18 procentenheter vid högsta marginalskatt för tjänsteinkomster vid tiden för skattereformen 1991. Skillnaden mellan den högsta marginalskatten på inkomst av tjänst och skatten på utdelning inom gränsbeloppet är i dagsläget ungefär 30 procentenheter. Stora skillnader i skattesatser mellan olika inkomstslag medför att den potentiella skattesänkningen som kan åstadkommas genom att inkomstomvandla blir större, vilket medför ett större behov av spärregler.

4 Nuvarande reglering

4.1 Inledning

Bestämmelser om vilka företag som utgör fåmansföretag finns i 56 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL. De särskilda bestämmelserna om beskattning av utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar i fåmansföretag finns i 57 kap. IL. Det nuvarande kapitlet trädde i kraft 2006 samtidigt som dåvarande 57 kap. och vissa delar av 43 kap. upphävdes. Bestämmelserna är ursprungligen hämtade från 3 § 12 a–12 e mom. i den upphävda lagen om statlig inkomstskatt (1947:576). Reglernas placering i den lagen gav upphov till benämningen 3:12-reglerna.

Behovet av särskilda regler för fåmansföretag och bakgrunden till reglerna samt skrivningar om bl.a. det duala inkomstskattesystemet finns främst i kapitel 3 och 9. För ytterligare beskrivning av reglernas bakgrund och syfte hänvisas till SOU 2016:75 (s. 65–91) där det även finns en utförlig beskrivning av regelverket.

4.2 Definitionerna av fåmansföretag

Med fåmansföretag avses enligt *huvuddefinitionen* i 56 kap. IL aktiebolag och ekonomiska föreningar där fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget (2 § 1). Termen fåmansföretag omfattar enligt den s.k. *subsidiära definitionen* även företag – oavsett antalet andelsägare, som visserligen ägs av ett stort antal personer men vars verksamhet är uppdelad på flera avgränsade rörelsegrenar och där en person har den reella bestämmanderätten över en sådan verksamhetsgren och självständigt kan förfoga över dess resultat (2 § 2).

Aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och privatbostadsföretag är inte fåmansföretag (3 §).

Vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag ska en person och hans eller hennes närstående (närståendekrets) anses som en delägare (5 §). Med *delägare i fåmansföretag* avses en fysisk person som, direkt eller indirekt, äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget (6 § första stycket). Med *företagsledare* i ett fåmansföretag avses den eller de fysiska personer som genom eget eller närståendes innehav av andelar och sin ställning i företaget har ett väsentligt inflytande i företaget (6 § andra stycket). När det gäller företag som är fåmansföretag till följd av den subsidiära definitionen (2 § 2) anses den person vara företagsledare som har den faktiska bestämmanderätten över en viss verksamhet och självständigt kan förfoga över dess resultat.

Den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen

I 57 kap. 3 § IL finns det dessutom en s.k. utvidgad fåmansföretagsdefinition. Denna gäller utöver definitionerna i 56 kap. 2–5 §§ IL, men bara vid tillämpningen av 57 kap. IL. Enligt den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen ska flera delägare, vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag, anses som en enda delägare under vissa förutsättningar. Det gäller om delägarna själva eller genom någon närstående är, eller under något av de fem föregående beskattningsåren har varit, verksamma i betydande omfattning i företaget eller i ett av företaget helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägt fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag (57 kap. 3 § andra stycket 1 IL). Vid bedömningen av om alla verksamma delägare ska anses som en enda delägare och företaget därmed ska anses vara ett fåmansföretag, ska hänsyn även tas till delägares eller någon närståendes verksamhet, dels i det företag som äger företaget som prövningen avser, dels i ett annat företag som ägs av det förstnämnda företaget (57 kap. 3 § andra stycket 2 och 3 IL).

Fåmanshandelsbolag

Handelsbolag faller utanför definitionen av fåmansföretag, eftersom handelsbolag inte är skattesubjekt. Bestämmelser som syftar till att förhindra kringgående av dubbelbeskattning genom uttag från bolaget saknar därför betydelse för beskattningen av handelsbolagets vinster.

Även när det gäller handelsbolag finns det dock ett behov av regler som hindrar att vinster som grundar sig i ägarnas arbetsinsatser beskattas som kapitalinkomster. Bestämmelserna i 57 kap. IL om beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag gäller därför även vid verksamhet i fåmanshandelsbolag. I 56 kap. 4 § IL finns en särskild definition av fåmanshandelsbolag, som liknar definitionen av fåmansföretag i 56 kap. 2 § IL. De handelsbolag som omfattas är de där fyra eller färre delägare genom innehav av andelar eller på liknande sätt har ett bestämmande inflytande (*huvuddefinitionen*) och dessutom de handelsbolag där näringsverksamheten är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra och där en fysisk person genom innehav av andelar, genom avtal eller på liknande sätt har den faktiska bestämmanderätten över en sådan verksamhet (*den subsidiära definitionen*). Den utvidgade definitionen i 57 kap. 3 § IL omfattar både fåmansföretag och fåmanshandelsbolag.

Stiftelse eller annan juridisk person utan delägare

Från och med 1 januari 2022 gäller även vissa regler som kompletterar den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen. Bestämmelserna som finns i 57 kap. 3 § tredje stycket och 3 a § IL innebär att vid bedömningen av om ett visst företag utgör ett fåmansföretag ska en fysisk person som är delägare och verksam i betydande omfattning i företaget, och samtidigt har ett bestämmande inflytande över en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare som äger andelar i företaget, anses äga den juridiska personens andelar i det prövade företaget. Reglerna syftar till att säkerställa att det inte är möjligt att kringgå fåmansföretagsreglerna, genom att t.ex. en stiftelse ges röststarka aktier i ett fåmansägt företag för att utdelningsinkomster från den bedrivna verksamheten i företaget ska kunna delas ut till kretsen av verksamma aktieägare utan att bli föremål för den särskilda beskattningen för delägare i fåmansföretag.

Lagändringarna innebar även att utomståenderegeln kompletterades. Enligt 57 kap. 5 a § IL ska ett företag inte anses ägt av utomstående till den del företaget direkt eller indirekt ägs av en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare och företagets verksamma delägare eller en sådan delägars närstående kan få del av medel eller förmåner från den juridiska personen i viss omfattning.

4.3 Kvalificerade andelar

Definitionen av kvalificerade andelar

Bestämmelserna om beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag i 57 kap. IL gäller endast kvalificerade andelar. Huvudregeln för att bedöma om en andel är kvalificerad finns i 57 kap. 4 § IL. En andel är kvalificerad om

1. andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget (57 kap. 4 § första stycket 1 IL)
2. företaget, direkt eller indirekt, under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren har ägt andelar i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag och andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i detta fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag (57 kap. 4 § första stycket 2 IL)
3. andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som avses i 1 eller 2 (57 kap. 4 § första stycket 3 IL).

Av 57 kap. 2 § IL framgår att det endast är fysiska personer som kan inneha kvalificerade andelar. Vidare kan endast andelar i fåmansföretag som en fysisk person äger direkt vara kvalificerade.

Både begreppet verksam i betydande omfattning och bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet har betydelse för bedömningen av om en andel är kvalificerad.

Verksam i betydande omfattning

Bedömningen av om en andel är kvalificerad enligt 57 kap. 4 § IL omfattar en prövning av om andelsägaren eller någon närstående varit *verksam i betydande omfattning*. Begreppets innebörd behandlas i förarbetena till lagen om statlig inkomstskatt. Avgörande för om regeln ska tillämpas är att den skattskyldige eller någon närstående har varit verksam inom företaget i sådan omfattning att hans arbetsinsats har haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen (prop. 1989/90:110 s. 468). En person ska alltid anses verksam i betydande omfattning i ett företag om hans arbetsinsatser har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget. Till denna grupp av kvalificerat verksamma hör naturligtvis företagsledare och andra högre befattningshavare. I mindre företag kan arbetsledare och ibland även anställda utan någon ledarbefattning räknas till samma kategori. Detta gäller särskilt i sådana fall där delägarna kan anses bedriva en gemensam verksamhet. Det behöver inte vara fråga om ett heltidsarbete utan arbetsinsatsen måste ses i relation till företagets omfattning och övriga omständigheter. En styrelsemedlem som inte utför kontinuerligt arbete kan dock inte utan vidare anses kvalificerat verksam, även om han gjort enstaka insatser av stor betydelse t.ex. för att skaffa en viktig order till företaget (prop. 1989/90:110 s. 703).

Frågan om innebörden av begreppet verksam i betydande omfattning har också behandlats i flertalet rättsfall. I flera fall rörande verksamhet i fåmansföretag som förvaltar värdepapper har Högsta förvaltningsdomstolen ansett att andelarna i företaget inte varit kvalificerade.¹ I RÅ 2009 not. 68 där köp och försäljningar av aktier som ägaren hade genomfört varit frekventa och avsett inte obetydliga belopp ansåg domstolen att ägarens arbetsinsats inte hade haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen.

När det gäller företag som förvaltar fastigheter har bedömningen varit kopplad till arbetets betydelse för vinstgenereringen i det enskilda fallet. I RÅ 2007 ref. 15 ansågs att en delägare i ett fåmansföretag inte var verksam i betydande omfattning i företaget när verksamheten bestod av förvaltning av en fastighet och arbetsinsatsen endast omfattade två och en halv timme per år. Vinsten vid försäljningen av andelarna i företaget ansågs bero på att värdeutvecklingen på fastigheter hade varit god under en följd av år. I HFD 2013 ref. 11

¹ Se RÅ 2004 ref. 61, RÅ 2004 not. 125 och RÅ 2004 not. 162.

(I och II) hade delägare i fastighetsförvaltande företag eller deras närstående utfört mer omfattande arbetsinsatser av betydelse för verksamheten och personerna bedömdes därför vara verksamma i betydande omfattning.

Av HFD 2018 ref. 31 framgår att en person kan anses vara verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag även om denne är anställd i ett annat företag och inom ramen för denna anställning utför tjänster åt fåmansföretaget.

I SOU 2016:75 finns en genomgång av rättspraxis rörande andelsägens och närståendes verksamhet (s. 73–76). Där framgår att arbetsinsatsens betydelse för vinstgenereringen i företaget har kommit att bli ett avgörande kriterium vid domstolarnas tillämpning. Utredaren konstaterar att Högsta förvaltningsdomstolens praxis får förstås på det sättet att arbetsinsatsen tidsmässigt ska ha varit av viss betydelse och att det därutöver ska föreligga ett relativt starkt orsakssamband mellan arbetsinsatsen och företagets intäkter. Däremot är det inte nödvändigt att den enskilde delägarens arbetsinsats har bidragit till en stor andel av företagets samlade intäkter.

Bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet

Enligt 57 kap. 4 § första stycket 3 IL, kan en andel i ett fåmansföretag vara kvalificerad när andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som det företag andelsägaren äger andelar i. En andel ska även vara kvalificerad om andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren har varit verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som andelsägaren äger indirekt.

Syftet med bestämmelserna om beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag är att motverka att personer med höga arbetsinkomster tar ut dessa som lägre beskattad utdelning eller som kapitalvinst i samband med försäljning av aktier (prop. 1989/90:110 del 1, s. 467). Regeln om samma eller likartad verksamhet motiveras av att det annars kunde bli möjligt att flytta

verksamheten mellan olika företag och spara arbetsinkomsten i ett vilande företag (prop. 1989/90:110, s. 703).

Ägarskifte mellan närstående

Från och med 1 januari 2020 finns reglerna om ägarskiften mellan närstående i 57 kap. 4 a § IL som innebär ett undantag från bestämmelsen i 57 kap. 4 § första stycket IL (prop. 2018/19:54). Undantaget gäller om andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet som det företag, direkt eller indirekt ägt, som andelsägaren eller den närstående har varit verksam i. Om förutsättningarna för undantaget är uppfyllda ska en andel inte anses kvalificerad enligt den bestämmelsen.

För att undantaget ska vara tillämpligt ska ett antal villkor vara uppfyllda. Samtliga villkor måste vara uppfyllda för att undantaget ska vara tillämpligt. Av 4 a § första punkten framgår att det fåmansföretag som andelsägaren äger andelar i, direkt eller indirekt, ska ha överlåtit antingen en andel i ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag, en rörelse eller en verksamhetsgren. Enligt andra punkten ska andelsägaren eller dennes make varken direkt eller indirekt ha ägt andelar i verksamhetsföretaget under beskattningsåret.

I tredje punkten finns ett villkor som avser överlåtarens tidigare aktivitet i verksamhetsföretaget eller något annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som verksamhetsföretaget. Andelsägaren ska under minst fem av de sju beskattningsåren närmast före det beskattningsår då överlåtelsen sker ha varit verksam i betydande omfattning i verksamhetsföretaget eller i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedrivit samma eller likartad verksamhet som verksamhetsföretaget. Kravet på tidigare aktivitet kan även uppfyllas av annan närstående än den som under beskattningsåret är verksam i betydande omfattning i verksamhetsföretaget (den aktiva närstående).

Av fjärde punkten framgår att ett villkor för tillämpning av undantagsbestämmelsen är att det inte finns särskilda skäl för att andelarna ändå ska anses kvalificerade. Särskilda skäl anses exempelvis föreligga när något förhållande eller någon transaktion mellan holding-

bolaget och verksamhetsföretaget eller någon annan part på överlåtar- eller förvärvarsidan innebär att inkomster som intjänats efter ägarskiftet förs över till holdingbolaget.

Karenstiden

En kvalificerad andel i ett fåmansföretag förblir kvalificerad under en karenstid om fem år efter det att delägaren upphört att vara verksam i betydande omfattning i såväl det företag där andelarna är kvalificerade som i andra fåmansföretag som det direktägda fåmansföretaget äger andelar i, direkt eller indirekt. Detsamma gäller verksamhet i fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet (57 kap. 4 § IL).

Även andelar i företag som upphört att vara ett fåmansföretag ska under vissa förutsättningar fortsätta att anses vara kvalificerade under fem beskattningsår (57 kap. 6 § IL).

Utan särskilda karensregler skulle det vara möjligt att upphöra med verksamheten och omedelbart eller i vart fall under påföljande år ta ut uppsamlade förvärvsinkomster som utdelning. Det skulle även vara möjligt att mellan olika år hoppa in och ut ur systemet.

Utomståenderegeln

En förutsättning för att en andelsägare ska beröras av reglerna om beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag är att andelarna är kvalificerade. I 57 kap. 5 § IL finns dock ett undantag från reglerna om vilka andelar som ska anses vara kvalificerade, den s.k. utomståenderegeln.

Av första stycket i utomståenderegeln framgår att om utomstående, direkt eller indirekt, i betydande omfattning äger del i företaget och, direkt eller indirekt, har rätt till utdelning, ska en andel anses kvalificerad bara om det finns särskilda skäl. Vid bedömningen ska förhållandena under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren beaktas. Med företag avses enligt andra stycket det företag i vilket delägaren är verksam i betydande omfattning. Bestämelsen innebär att den utomstående delägaren direkt eller indirekt ska äga andelar i det företag i vilket andelsägaren eller någon närstående till denna har varit verksam i betydande omfattning under

beskattningsåret, eller under något av de fem närmast föregående beskattningsåren.

Vad som avses med utomstående framgår i sin tur av tredje stycket, det är bl.a. fysiska personer vars andelar i företaget inte är kvalificerade. Ett företag anses ägt av utomstående utom till den del det ägs av fysiska personer som

1. äger kvalificerade andelar i företaget,
2. indirekt äger andelar i företaget som hade varit kvalificerade om de ägts direkt, eller
3. äger kvalificerade andelar i ett annat fåmansföretag som avses i 4 § eller andelar i ett fåmanshandelsbolag som avses i den paragrafen.

I fjärde stycket anges att vid tillämpningen av tredje stycket ska sådana andelar som avses i 4 a § likställas med kvalificerade andelar. Bestämmelsen innebär att överlåtarens andelar efter ett ägarskifte som genomförts enligt bestämmelserna i 4 a §, aldrig kan medföra att utomstående i betydande omfattning anses äga del i företaget. Vid tillämpning av utomståenderegeln ska således bortses från undantaget i 4 a §.

4.4 Beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag

Beräkningsreglerna

Om en andel är kvalificerad ska utdelning som lämnas på andelen och kapitalvinst som uppkommer vid försäljning av andelen tas upp i inkomstslaget tjänst till den del de överstiger gränsbeloppet. Utdelning upp till gränsbeloppet och kapitalvinst som motsvarar gränsbeloppet ska tas upp till två tredjedelar i inkomstslaget kapital (57 kap. 20 och 21 §§ IL).²

² När beräkningsreglerna infördes innebar de att det skulle göras en uppdelning, en klyvning, av inkomsten i en del som beskattades enligt huvudregeln i inkomstslaget kapital och en del som i stället skulle beskattas i inkomstslaget tjänst, prop. 1989/90:110, s. 468 och 704.

Gränsbelopp

Vid beskattningen av utdelning och kapitalvinst på en kvalificerad andel beror fördelningen mellan inkomstlagen kapital och tjänst i första hand på i vilken mån inkomsten överstiger ett särskilt gränsbelopp. Den del av inkomsten som överstiger gränsbeloppet beskattas i beskattas i inkomstlaget tjänst upp till vissa angivna takbelopp, 90 inkomstbasbelopp (IBB) för utdelning och 100 IBB för kapitalvinst (57 kap. 20 a och 22 § IL).

Gränsbeloppet ska enligt gällande regler beräknas till summan av årets gränsbelopp och sparad utdelningsutrymme. Det sparade utdelningsutrymmet räknas upp med statslåneräntan (SLR) med tillägg av tre procentenheter (57 kap. 10 § IL).

Årets gränsbelopp beräknas enligt 57 kap. 11 § IL vid årets ingång och tillgodoräknas den som äger andelen vid den tidpunkten. Anningen används förenklingsregeln eller huvudregeln.

Enligt *förenklingsregeln* i 57 kap. 11 § första stycket 1 IL får årets gränsbelopp tas upp till ett belopp som motsvarar 2,75 IBB för året före beskattningsåret. Detta belopp fördelas på samtliga andelar i företaget. Om delägaren använder förenklingsregeln är den kapitalbeskattade inkomsten därmed schablonmässigt bestämd och består av ett fast belopp per företag. Denna metod har införts av förenklingskäl som ett alternativ till de mer komplicerade beräkningarna enligt huvudregeln. Om en person äger andelar i flera fåmansföretag får årets gränsbelopp enligt förenklingsregeln bara användas för andelar i ett av företagen (57 kap. 11 a § IL).

Regler för hur årets gränsbelopp ska beräknas enligt *huvudregeln* finns i 57 kap. 11 § första stycket 2 IL. Huvudregeln innebär att årets gränsbelopp beräknas utifrån andelens omkostnadsbelopp. Med omkostnadsbeloppet avses det värde som skulle ha använts vid beräkning av kapitalvinst om andelen sålts vid beskattningsårets ingång (57 kap. 12 § IL). Denna del av gränsbeloppet utgör en schablonmässigt bestämd avkastning på det dubbelbeskattade kapital som delägaren satsat i verksamheten.

Lönebaserat utrymme

Om underlaget för årets gränobelopp beräknas enligt huvudregeln är det under vissa förutsättningar även möjligt att lägga till ett lönebaserat utrymme (57 kap. 19 § IL). Det lönebaserade utrymmet är 50 procent av ett beräknat löneunderlag (57 kap. 16 § IL). Löneunderlaget beräknas i sin tur på kontant ersättning (lön) som betalats ut till arbetstagare i företaget och dess eventuella dotterföretag (57 kap. 19 § IL).

Det lönebaserade utrymmet ska fördelas med lika belopp på samtliga andelar i företaget. Storleken på det lönebaserade utrymmet som en andelsägare kan tillgodoräkna sig är begränsat. Utrymmet får inte överstiga femtio gånger den egna eller någon närståendes ersättning från företaget och dess dotterföretag (57 kap. 16 § tredje stycket IL).

För att få beräkna ett lönebaserat utrymme finns ett löneuttagskrav och ett kapitalandelskrav (57 kap. 19 § IL). Löneuttagskravet innebär att lönebaserat utrymme ska beräknas bara om andelsägaren eller någon närstående under året före beskattningsåret fått kontant ersättning från företaget och dess dotterföretag med ett belopp som sammanlagt inte understiger det lägsta av sex inkomstbasbelopp med tillägg för fem procent av den sammanlagda kontanta ersättningen i företaget och i dess dotterföretag, och 9,6 IBB. Kapitalandelskravet innebär att lönebaserat utrymme bara ska beräknas om delägaren äger en andel i företaget som motsvarar minst fyra procent av kapitalet i företaget.

5 Skattereglernas effekter på företagande och entreprenörskap

Kommitténs uppgift är att förenkla fåmansföretagsreglerna, och direktiven betonar att det är viktigt att den kreativitet och innovationskraft som finns hos Sveriges entreprenörer tas till vara. För att fler ska investera den tid och de resurser som krävs för att starta företag behöver företag och deras ägare ha goda skattemässiga villkor. På så sätt kan företagande, konkurrenskraft och tillväxt stimuleras, investeringar öka och nya arbetstillfällen skapas. Det är särskilt angeläget att skapa goda villkor för små och växande företag.

Direktiven betonar också vikten av enkla, enhetliga och överskådliga regler eftersom det bidrar till att skattesystemet uppfattas som rättvist och rimligt, vilket kan ha stor betydelse för bl.a. förebyggande av skatteanpassning och skatteplanering.

5.1 Entreprenörskapets betydelse

På lång sikt drivs ekonomisk tillväxt och produktivitetens utveckling av teknikutveckling och innovation. Schumpeter (1911) lanserade entreprenören som den främsta drivkraften i industriell omvandling, dynamik och tillväxt. Han såg kreativ förstörelse eller skapande som nödvändigt för den ekonomiska utvecklingen, där jämviktsslagen varvades med omvälvande förändringar baserade i entreprenöriella aktiviteter.

En ofta använd definition av entreprenörskap är den som föreslås av Wennekers och Thurik (1999):

Entrepreneurship is the manifest ability and willingness of individuals, on their own, in teams, within and outside existing organizations, to:

- perceive and create new economic opportunities (new products, new production methods, new organizational schemes and new product market combinations) and to
- introduce their ideas in the market, in the face of uncertainty and other obstacles, by making decisions on location, form and the use of resources and institutions.

Henrekson och Stenkula (2016) använder en liknande definition:

Entreprenörskap är förmågan att och villigheten hos individer, både på egen hand och inom organisationen, att:

- varsebli och skapa nya ekonomiska möjligheter
- introducera sina idéer på marknaden under osäkerhet genom att ta beslut om lokalisering, produktutformning, resursanvändning, institutioner och belöningsystem
- skapa värde, vilket ofta, men inte alltid, innebär att entreprenören agerar för att expandera verksamheten till sin fulla potential.

Båda definitionerna anger att entreprenören är en person som skapar eller varseblir nya möjligheter och kommersialiserar dem under osäkerhet. Entreprenören kan vara företagare, men kan också verka inom en befintlig organisation. För ytterligare diskussion om definitionen av entreprenörskap i nationalekonomisk forskning, se Johansson (2022). Även i Entreprenörskapsutredningens betänkande (SOU 2016:72) finns diskussioner om entreprenörskapets definition och dess betydelse för sysselsättning och produktivitetstillväxt.

I en stor litteraturstudie sammanfattar van Praag och Versloot (2007) entreprenörens bidrag till samhällsekonomin. Entreprenörsledda företag genererar relativt stor tillväxt i sysselsättning och produktivitet, och kommersialiserar innovationer som har stor påverkan. Företag som drivs av entreprenörer har också positiv påverkan på andra företag som är verksamma i samma region, och påverkar därigenom indirekt sysselsättning och produktivitet i en större geografi. Större och mer etablerade företag står för en större andel av ekonomin än de entreprenörsledda, har en lägre volatilitet och högre löner för anställda. Om små entreprenörsledda företag genererar fler helt nya innovationer står större företag i stället för en större del av tillämpningen av nya idéer.

Givet dessa positiva effekter kan det finnas skäl att underlätta för nyetablering av företag, och särskilt för entreprenörsledda företag med helt nya affärsidéer. Alla små eller nya företag drivs dock inte av entreprenörer i den bemärkelse som forskningen lägger vikt vid,

och entreprenörskap är inte synonymt med att ett företag är litet eller nystartat (Henrekson och Sanandaji 2014).

Små företag står för merparten av de arbetstillfällena som skapas, men också för merparten av de som försvinner. Netto är det dock bland små företag som flest nya arbetstillfällena skapas. Haltiwanger m.fl. (2013) visar att det framför allt är små företag som är nystartade som skapar nya arbetstillfällena. Små, nystartade och snabbväxande företag står också för de mest omvälvande nya innovationerna. Sådana s.k. gasellföretag är därför särskilt betydelsefulla för utvecklingen av produktivitet, sysselsättning och ekonomisk tillväxt på längre sikt (Henrekson och Johansson 2009). Acs (2008) benämner detta som high-impact entrepreneurship.

Även företag som inte är entreprenöriella i denna bemärkelse bidrar indirekt till produktivitetsökningar i ekonomin. När nya företag etablerar sig på marknaden ökar utbudet, och därmed konkurrensen mellan företagen som redan finns på marknaden, vilket tvingar alla företag att bli mer produktiva. Att starta ett företag kan också vara ett sätt för individer som står utanför arbetsmarknaden att etablera sig och skaffa sig en egen försörjning. Därigenom kan även sysselsättningen öka.

Baumol (1990) skiljer på produktivt entreprenörskap, där nya företag startar och påverkar ekonomin positivt genom att bidra till ökad konkurrens, nyanställningar och investeringar, och improduktivt entreprenörskap där institutionerna i stället premierar privilegijakt (rent-seeking), exempelvis skattedrivet företagande eller att företag startas för att kringgå andra regelverk. Avkastningen av produktivt entreprenörskap beror på att entreprenören skapar nya värden och bidrar till en ökad produktivitet i ekonomin, medan avkastningen i det senare fallet kommer från förmögenhetsomfördelning, till exempel genom att företag skaffar sig konkurrensfördelar genom skattearbitrage eller illojal konkurrens.

5.2 Skattereglernas betydelse för företagande och entreprenörskap

5.2.1 Skattereglerna påverkar investeringar och företagande

Det finns en omfattande forskningslitteratur kring skattesystemets betydelse för entreprenörskap och nyföretagande, och i slutbetänkandet från Utredningen om förenklade skatteregler för att underlätta och främja egenföretagande (SOU 2021:55) görs en genomgång av forskningen kring skattereglernas effekter på antalet nystartade företag. I forskningen finns stöd för direkta effekter av skatteregler på företagande, med vilket avses att skatterna påverkar genom att ta en del av överskottet av företagande, vilket påverkar avkastningen av att starta företag negativt.

Det finns också litteratur kring indirekta effekter av skattesystemet, med vilket avses att den administrativa bördan av beskattningen tar tid från andra aktiviteter i företaget och därför hämmar inträdet av nya företag. Även en stor mängd regler som potentiella företagare måste sätta sig in i verkar avhållande på viljan att starta företag.

En stor del av litteraturen kring de direkta effekterna av skattesystemet på företagande och entreprenörskap studerar effekterna av bolagsskatten. Det finns också studier som undersöker effekterna av olika typer av skatter (bolagsskatt, personlig inkomstskatt för företagsägare och anställda, kapitalskatter, förmögenhetsskatter) och betydelsen av progressivitet i skatteskalan för bolagsskatt och personlig inkomstskatt. Flertalet artiklar använder nyregistrerade företag eller antal företag per invånare som mått på nyföretagande eller entreprenörskap. Resultaten i litteraturen spretar, men det vanligaste resultatet är att sambandet mellan skatternas nivå och företagande är negativt, se till exempel Hansson (2008) för en översikt. Sambandet är dock bland annat beroende av hur företagande beskattas relativt andra aktiviteter. Även nivån på beskattningen totalt sett har betydelse för resultatet, liksom vilka kontrollmöjligheter som finns, bland annat vilka krav som ställs på bokföring och redovisning (Da Rin m.fl. 2011).

Flertalet studier finner att ett högt skatteuttag på företagande leder till att färre nya företag startas (Block 2016, Carroll m.fl. 2000, Bruce och Moshin 2006). Storleken på effekterna varierar i skattningarna, men de är i regel små. Det finns också studier som i stället finner ett positivt samband mellan skattekvot och nyföretagande

eller personlig inkomstskatt och företagande (Parker och Robson 2003, Gordon och Slemrod 2000, Cullen och Gordon 2007). Det senare tolkas av författarna som att företagande används för att kringgå en hög personlig inkomstskatt, s.k. inkomstomvandling.

Resultaten gällande sambandet mellan progressivitet i beskattningen av företagsägaren och nyföretagande är dock mer entydiga och visar på ett negativt samband mellan beskattningens nivå och företagande (Hansson 2008, Henrekson och Sanandaji 2011). Vissa studier finner att en större progressivitet i bolagsbeskattningen kan öka företagandet (Cullen och Gordon 2007, Bacher och Brühlhart 2013). Det resultatet tolkas som att en större progressivitet medför en lägre risk, genom att år med sämre utfall också medför ett lägre skatteuttag som bidrar till att jämna ut företagarens inkomster mellan olika beskattningsår.

Generellt sett visar litteraturen som studerar de indirekta effekterna av skattesystemet att en stor regelbörda hämmar inträdet av nya företag och minskar avkastningen på företagande, men har mindre påverkan på viljan att starta företag eller på möjligheterna för företag som är ett par år gamla. Att det är enkelt för nya företag att etablera sig på en marknad och lämna den är en förutsättning för en fungerande konkurrens på marknaden. Denna dynamik hämmas om inträdeshindren är höga, vilket i sin tur hämmar omvandling och innovation i ekonomin (Carree 2002).

Effekterna av skattesystemet sett som inträdeshinder är dock små i ekonomiska termer. Litteraturen visar att en minskning av de administrativa kostnaderna med 10 procent kan resultera i en ökning av den entreprenöriella aktiviteten med i storleksordningen 2–5 procent (Djankov m.fl. 2010, Braunerhjelm och Eklund 2014, Braunerhjelm m.fl. 2019).

Litteraturen visar också att det finns samband mellan hur enkelt det är att starta ett företag och vilken typ av företag som startas (Cicccone och Papaionnou 2007, Klapper m.fl. 2006, Klapper och Love 2011, Millán och Congregado 2012, Ardagna och Lusardi 2010a respektive 2010b). Studierna finner att företagande bland personer med högre utbildning och företagande i sektorer där det skett stora teknologiska framsteg påverkas relativt mycket av regleringar. Sådant företagande kan antas vara möjlighetsdrivet och dessa typer av företagande är särskilt betydelsefulla för utvecklingen av produktivitet

och sysselsättning, och har det gemensamt att de potentiella nya företagarna i regel har goda alternativa karriärmöjligheter.

Braunerhjelm m.fl. (2019) visar att den skatteadministrativa bördan har olika stora effekter under olika faser i företagets livscykel, och att länder med en större administrativ börda har en lägre entreprenöriell aktivitet. Däremot finns inga signifikanta effekter av den administrativa bördan bland entreprenörer som ännu inte betalat några skatter eller bland företag med en mer etablerad verksamhet. Detta tolkas av författarna som att den administrativa bördan av beskattningen är mest hämmande för nystartade företag. Att effekten sedan avtar förklaras som en lärandeffekt och av att företag med en mer etablerad verksamhet har lättare att hantera fasta kostnader såsom att sätta sig in i och följa skatteregler. Studien finner däremot inte några signifikanta effekter av skattens nivå på nyföretagande eller entreprenöriell aktivitet.

Det finns också ett antal artiklar som studerar effekter av komplexitet i beskattningen. Med komplexitet avses att det kan vara svårt för företagaren att förstå reglernas uppbyggnad eller vilket handlingsalternativ som ger det mest förmånliga utfallet. Möjligheterna att stödja ekonomisk utveckling bygger på att företag agerar på de incitament som skattereglerna ger. Om företagen inte förstår hur de bör agera begränsas effekterna av regelförändringar (Abeler och Jäger 2015, Zwick 2018). Om det finns stora skattemässiga vinster att göra genom att agera optimalt utifrån skattesystemet kommer också skillnader i företagares förmåga att agera optimalt efter skattereglerna att påverka konkurrensen mellan företag, dvs. en form av improduktivt entreprenörskap.

5.2.2 Effekter av skatt på utdelning och kapitalvinst

Forskningen kring hur skatter på företagande och företagsägande påverkar investeringar är betydligt större än den som handlar om effekterna på nyföretagande. I detta avsnitt ges endast en översiktlig beskrivning av litteraturen.

De teoretiska modeller som används för att analysera effekterna av skatter på investeringar utgår ifrån att en investerare kommer att jämföra den reala avkastningen av olika investeringsalternativ, och välja det alternativ som ger den högsta avkastningen efter skatt.

Investeraren antas också ha ett visst avkastningskrav, och endast investera i en riskfylld tillgång om den förväntade avkastningen överstiger denna nivå. Detta innebär att om en skatt tas ut på avkastningen så ökar avkastningskravet, och om skatten på en viss typ av investering är högre än på andra alternativa investeringar behöver den förväntade avkastningen före skatt vara högre för att kompensera för den högre beskattningen. Begreppet kapitalkostnad används för att beskriva företagets kostnad för att erhålla kapital. Kapitalkostnaden för investeringar som görs med ägarkapital beror på investerarnas avkastningskrav. En investering som görs med lånat kapital bestäms i stället av räntekostnaderna.

När det gäller bolagsskatten finns en omfattande litteratur som visar på negativa effekter på investeringar av bolagsskatt. Eftersom kapitalet som investeras i företaget är internationellt rörligt jämför utländska investerare avkastningen på olika investeringsalternativ efter bolagsskatt mellan länder. Avkastningskravet för investeringar i Sverige sätts därmed på de internationella kapitalmarknaderna. En högre bolagsskatt medför därför högre kapitalkostnader för företagen och minskade investeringar i landet. För en utförlig beskrivning av forskningen kring bolagsskattens effekter på investeringar, se Företagsskattekommitténs slutbetänkande (SOU 2014:40).

Effekterna av en skatt på utdelning beror på hur den marginella investeringen i företaget finansieras. Om den marginella investeringen finansieras genom ägarkapital (till exempel genom nyemission) leder en skatt på utdelning till att ägarnas avkastning efter skatt minskar, vilket höjer avkastningskravet. Detta höjer företagets kapitalkostnader och minskar investeringarna. Detta synsätt brukar benämnas ”det gamla synsättet” (Harberger 1962 och 1966).

Om företaget i stället finansierar den marginella investeringen med kvarhållna vinster påverkar en skatt på utdelning däremot inte kapitalkostnaderna eller investeringarna. Detta synsätt benämns ”den nya synen” på utdelningsbeskattning (King 1977 och Auerbach 1979). Det beror på att ägarna i detta fall inte satsar hela det belopp som investeras, utan endast det investerade beloppet minus den skatt på utdelning som annars hade betalats, samtidigt som företagets värde antas öka med hela det investerade beloppet. Däremot påverkar en skatt på kapitalvinster investeringar även enligt det nya synsättet, eftersom värdeökningen kommer att beskattas vid realisationstillfället.

När den marginella investeringen finansieras med lånat kapital påverkas däremot kapitalkostnaderna varken av bolagsskatt eller av en skatt på utdelning, förutsatt att företaget får göra fullt avdrag för räntekostnaderna.

Den gamla och den nya synen på utdelningsbeskattning kan förenas eftersom företag under olika perioder i sin livscykel kommer att använda olika finansieringskällor (Sinn 1991). Under en uppstartsfas finansieras investeringar med nytt kapital, och i denna fas påverkar skatten på utdelning investeringarna. För mer mogna företag som har kvarhållna vinstmedel blir dessa medel en möjlig finansieringskälla, och utdelningsskatten får då mindre betydelse. En skatt på utdelning har dock negativa effekter på investeringar sett över hela företagets livscykel även i Sinns modell. Det beror på att skatten på utdelning medför att färre investeringar genomförs av nystartade företag. Deras investeringar kommer i stället att spridas ut över en längre tidsperiod, vilket medför att företagen växer långsammare än de annars hade kunnat göra. Eftersom företag är olika beroende av investeringar, bland annat beroende på skillnader i kapitalintensitet, påverkas företagen också i olika hög utsträckning av dessa effekter.

5.2.3 Kapitalkostnader för företag vars ägare omfattas av fåmansföretagsreglerna

För att jämföra de effektiva kapitalskatterna mellan länder och över tid används ofta en modell utvecklad av King och Fullerton (1984). Modellen utgår ifrån den nominella skattesatsen för kapitalinkomsten, men med beaktande av effekterna av inflation och kapitalförslitning på skattebasen. King-Fullerton-modellen utgår ifrån en enhetlig nivå på kapitalskattesatsen. Sørensen (2004) och Öberg (2003) utvidgar dock modellen till att omfatta även ett dualt skattesystem och beräknar kapitalkostnader för investeringar med ägarkapital enligt de då gällande fåmansföretagsreglerna.

Stenkula och Wykman (2022) utvidgar modellen för att även ta hänsyn till de förändringar av fåmansföretagsreglerna som skett sedan 2006, bland annat förändringarna av löneunderlagsregeln. Den modellen tar därmed hänsyn till effekterna på gränsbeloppet av att investera med ägarkapital samt av att ta ut en egen lön. De beräkningar författarna gör med modellen visar bl.a. att kapitalkostnaderna för investeringar som görs med eget kapital är lägre för investeringar

i kvalificerade andelar i fåmansföretag än för investeringar i andelar som inte är kvalificerade, eller för investeringar med ägarkapital i noterade företag. Detta gäller dock under förutsättning att avkastningen på investeringen ryms inom gränsbeloppet, och med beaktande av investeringens effekter på gränsbeloppet.

5.2.4 Empiriska studier på svenska förhållanden

Det finns ett antal artiklar som studerar effekterna av 2006 års reform av fåmansföretagsreglerna. Alstadsäter m.fl. (2014) studerar reformens effekter på investeringar, sysselsättning och nystart av företag. Resultaten visar att investeringarna ökade i företag med likviditetsbegränsningar efter reformen, samtidigt som utdelningarna främst ökade i företag med hög likviditet. Detta resultat tyder på att skatten på utdelning påverkade investeringarna, och att reformen ledde till en omfördelning av kapital bland fåmansföretagen, där likviditetsbegränsade företag fick ökad tillgång till kapital. Detta indikerar att reformen hade positiva effekter på kapitaltillgången bland fåmansföretag.

Jacob (2020) fördjupar analysen och studerar reformens effekter bland större fåmansföretag. Eftersom det lönebaserade utrymmet ökade i betydelse efter reformen kan effekterna förväntas vara större bland företag med ett antal anställda än bland mindre företag. När analysen begränsas till större företag finner Jacob vissa positiva sysselsättningseffekter, främst bland likviditetssvaga företag. Dessa ökade sysselsättningen mer än företag som före reformen var mer likviditetsstarka. Detta indikerar en positiv effekt på allokeringen av sysselsättning. Studien visar sammantaget att 2006 års reform hade positiva effekter på investeringar, sysselsättning och produktivitet utveckling bland likviditetssvaga företag. Resultatet ligger i linje med vad som kan förväntas utifrån den teoretiska forskningen kring utdelningsbeskattning, enligt vilken företag som har begränsade egna medel, och således finansierar investeringar med nytt ägarkapital, begränsas mest av en hög skatt på utdelning.

Svenskt Näringsliv (2021) visar i en rapport att antalet anställda i fåmansföretag ökat under perioden 2001–2019, men varit oförändrat eller minskat i andra privatägda företag. Rapporten går också igenom data ur den registerbaserade arbetsmarknadsstatistiken (RAMS) som

visar att sysselsättningsökningen under perioden varit betydligt större i de små företagen (fåmansföretag och andra små företag) än i ekonomin totalt sett. Även Heyman m.fl. (2013) visar att sysselsättningen minskade kraftigt i stora företag efter 1990-talskrisen och i början av 2000-talet. Rapporten visar också att sysselsättningen framför allt ökade i unga, små och mellanstora företag och i unga, små och medelstora arbetsställen.

Tåg och Åstebro (2017) visar att en stor del av de som startar fåmansföretag kommer från en tidigare anställning, och att de allra flesta fåmansföretag aldrig anställer någon utöver den aktive ägaren. En mycket stor del av sysselsättningsökningen bland fåmansföretag består därför av en omfördelning av sysselsättning från andra företag. Samtidigt finns också ett fåtal fåmansföretag som snabbt ökar antalet anställda, vilket medför att fåmansföretagen totalt sett ändå bidrar till ökad sysselsättning. Detta resultat ligger också i linje med internationella observationer av att sysselsättningsökningen bland mindre företag drivs av ett fåtal snabbväxande gaseller, samtidigt som det stora flertalet små företag inte växer sett till antalet anställda (Haltiwanger m.fl. 2013). Till skillnad från dessa studier kan dock Tåg och Åstebro också beakta företagarnas tidigare sysselsättning, och härleda vilken del av sysselsättningsökningen som består av omfördelning från större företag till nystartade, mindre företag och vilken del som är ny sysselsättning (där de som får jobb tidigare stod utanför arbetskraften eller var arbetslösa). Författarna visar också att de som anställs i nystartade fåmansföretag i högre utsträckning tidigare har varit arbetslösa än andra anställda.

5.2.5 Andra policyinstrument som påverkar entreprenörskap

Litteraturgenomgången i avsnitt 5.2.1 visar att beskattning av företagande, eller en hög nivå på beskattningen i ekonomin generellt, har negativa effekter på företagande, arbetsutbud och investeringar. Detta gäller såväl för investeringar i fysiskt kapital som i humankapital. Skatteintäkterna kan samtidigt användas för att investera i faktorer som har positiva effekter för samhället i stort, och för företagande och entreprenörskap. Investeringar i utbildning ökar mängden kvalificerad arbetskraft som kan anställas i företagen, men också antalet personer med förmåga starta och driva egna företag. Kompe-

tensförsörjning lyfts också fram som ett av de största upplevda tillväxthindren i undersökningar riktade till företagare (se t.ex. Tillväxtverket (2020 och 2023) för genomgångar av resultaten av undersökningen *Företagens villkor och verklighet*). Skatteintäkter används också för investeringar i kollektiva varor som infrastruktur eller rättsväsende, som indirekt kan öka möjligheterna till och avkastningen på företagande.

Höga skatter som finansierar ett omfattande socialt skyddsnät kan dels uppmuntra till risktagande genom att mildra de negativa effekterna av att misslyckas, dels ha negativa effekter på sysselsättningen genom att minska incitamenten att ta ett erbjudande om arbete. Utformningen av de sociala trygghetssystemen för företagare har också betydelse för människors vilja att starta företag. Företagens villkor och verklighet visar att ett av de största upplevda hindren mot att starta företag är minskad trygghet jämfört med att vara anställd.

Reformer för ett ökat entreprenörskap kan också motiveras av att det finns ett marknadsmisslyckande. Gordon och Sarada (2018) pekar på tre typer av marknadsmisslyckanden kopplade till entreprenörskap. I avsnitt 5.1 nämndes att entreprenörsledda företag påverkar produktiviteten i andra företag som är verksamma i samma geografi. Entreprenöriell verksamhet för också med sig andra positiva externaliteter, genom att framgångsrika entreprenörer ger signaler till andra potentiella entreprenörer om vilka tillvägagångssätt som fungerar eller inte fungerar. Denna roll är nära kopplad till Schumpeters syn på entreprenören som en aktör som prövar nya idéer mot marknaden. För det andra kan konsumenternas nytta av nya idéer eller produkter vara större än vad entreprenören kan få betalt, vilket kan medföra att entreprenörer ur ett samhällsekonomiskt perspektiv satsar för lite på att utveckla nya produkter. För det tredje finns informationsasymmetrier mellan entreprenören och en potentiell extern investerare, där entreprenören i allmänhet har mer information om produktens potential än investeraren. Denna informationsasymmetri var även ett av motiven bakom det investeraravdrag som infördes 2013 (prop. 2012/13:134).

Acs m.fl. (2016) ifrågasätter i stället att det finns något marknadsmisslyckande i att för få personer är egenföretagare eller entreprenörer, eller att den samhälleliga nyttan skulle öka om fler anställda i stället skulle övergå till att bli företagare. Författarna går igenom

forskning från flera olika länder som genomgående visar att företagare sett som grupp har lägre inkomster än anställda, samtidigt som ett fåtal företagare har betydligt högre inkomster. De flesta nystartade företag skapar inte heller sysselsättning för fler än företagsägaren själv. De refererade studierna visar att de främsta drivkrafterna bakom beslut att starta företag har att göra med personliga preferenser för företagande, till exempel för att få välja egna uppdrag eller styra arbetstider. Endast en mindre del av företagarna uppger att de startat företag för att kommersialisera en affärsidé. Författarna går också igenom olika reformer som införts i olika länder i syfte att öka egenföretagande och entreprenörskap, och redovisar utvärderingar av reformernas effekter. Författarna drar slutsatsen att initiativ som syftar till att uppmuntra företagande tenderar att medföra dödviktskostnader genom att de främst stödjer personer som redan bestämt sig för att starta företag, och främst skapar enpersons företag utan tillväxtambitioner. Författarna menar att politik som syftar till att öka entreprenöriellt företagande i stället bör rika in sig på att lösa andra marknadsmisslyckanden. Som exempel nämns att öka företagares tillgång till sjukvård (flera av exemplen är från USA). I ett svenskt perspektiv kan ökad tillgång till socialförsäkring för företagare fylla samma syfte. Även ökade satsningar på högre utbildning inom STEM-området (science, technology, engineering and mathematics) diskuteras som en reform som indirekt kan påverka entreprenörskap genom att öka utbudet av ingenjörer med förmåga att starta innovativa företag. Författarna lyfter även arbetsmarknadsreformer som ett exempel, där syftet är att underlätta invandrades etablering på arbetsmarknaden i yrken för vilka de har utbildning och erfarenhet.

5.3 Företagens möjligheter att attrahera kapital

5.3.1 Mindre företag har svårare att attrahera kapital

För att starta och driva ett företag behövs i regel någon form av finansiering, från ägaren själv eller från externa finansiärer. Nystartade företag och tillväxtföretag kan dock ha svårare att finna extern finansiering av sin verksamhet än större och mer etablerade företag. Svårigheterna gäller såväl externa lån som ägarkapital. Bland orsakerna till mindre företags begränsade möjligheter att hitta extern finan-

siering brukar bland annat informationsasymmetrier nämnas. Informationskostnaden för en extern investerare innehåller ett mått av fasta kostnader, vilka i regel är höga i förhållande till investeringen vid små investeringsbelopp. Det kan handla om kostnader för kreditprövning, vilket förutsätter att långgivaren kan sätta sig in i företagets verksamhet och potential. Om det handlar om små investeringar blir kostnaderna för kreditprövningen betydande sett i relation till lånets storlek, vilket medför att diversifierade, professionella investerare ofta finner det olönsamt att investera i mindre företag. Det är därför vanligare att mindre företag söker finansiering från andra investerare, t.ex. vänner eller närstående. Dessa har i regel mindre kapital att tillgå, och antalet potentiella investerare som företaget kan vända sig till är därför mera begränsat. Denna informationsasymmetri och de höga sökkostnaderna för professionella investerare vid investeringar i mindre företag var några av skälen bakom det investeraravdrag som infördes 2013 (prop. 2012/13:134, s. 29).

Det finns också asymmetrier i skattesystemet som kan bidra till att mindre företag har svårare att finansiera sin verksamhet. Skatter på utdelning påverkar investeringarna om dessa finansieras med nyemitterat kapital, men inte om de finansieras med kvarhållna vinstmedel. Eftersom nystartade företag saknar kvarhållna vinstmedel påverkas deras investeringar mer av utdelningsbeskattning än investeringar i mer etablerade företag. För en översikt över denna litteratur, se avsnitt 5.2.1.

Relativt sett gynnar skattesystemet också investeringar som görs med lånat kapital jämfört med investeringar som finansieras med eget kapital eller återinvesterade vinster, genom att företaget får göra avdrag för ränteutgifter men inte för utdelningar. Detta medför att företag som kan finansiera sig med lånat kapital kan ha lägre kapitalkostnader än företag som behöver finansiera sig med eget kapital. Den skattemässiga asymmetrin i behandlingen av lånat och eget kapital medför att företag som har belåningsbara tillgångar, eller etablerade företag med en kredithistorik, relativt sett gynnas framför nystartade företag utan kredithistorik eller tjänsteföretag utan belåningsbara tillgångar. Även företag vars verksamhet bygger på att utveckla en ny affärsidé eller som är beroende av forskning och utveckling av en ny produkt eller tjänst kan ha svårare att få lån, och är därför mer beroende av att finansiera sig med eget kapital, från ägaren eller externa investerare.

Sedan 2019 finns dock regler som begränsar avdragsrätten för negativt räntenetto, och som bidrar till att jämna ut de skattemässiga skillnaderna mellan finansiering som sker med eget respektive lånat kapital (prop. 2017/18:245). Införandet av en generell ränteavdragsbegränsningsregel föranleddes bl.a. av rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion (direktivet mot skatteundandraganden) samt av OECD:s rekommendationer mot skattebaserodering och vinstförflyttning (BEPS, Base Erosion and Profit Shifting) avseende ränteavdragsbegränsningar (åtgärd 4).

Det finns också indikationer på att det blivit svårare för mindre och nystartade företag att finansiera investeringar genom banklån. En undersökning genomförd av Bisnode på uppdrag av Svenskt Näringsliv visar att av de aktiebolag som startades i början av 2000-talet hade ungefär 30 procent långfristiga lån från banker och andra kreditinstitut under det år de startades (Svenskt Näringsliv, 2023). Andelen har sedan minskat över tid och 2019 hade endast 13,5 procent av de nystartade företagen sådana långfristiga skulder. Under pandemin till följd av spridningen av sjukdomen covid-19 föll andelen nystartade företag som hade långfristiga skulder ytterligare.

Analysen indikerar att allt färre företag använder sig av banklån som finansieringskälla under uppstartsfasen. Utvecklingen kopplas i rapporten till att bankerna har en mer restriktiv hållning till utlåning till mindre företag, bland annat till följd av skärpta kapitaltäckningsregler, Basel-reglerna. Kapitaltäckningsreglerna har bland annat medfört att det blivit viktigare för företag som vill låna att ha tillgångar som kan användas som säkerhet. Detta kan i sin tur försvåra möjligheterna att få banklån för tjänsteföretag (Svenskt Näringsliv (2023) och Kreichberg och Juks (2019)).

Intresseorganisationen Företagarna har analyserat utvecklingen av bankernas utlåning till små- och medelstora företag utifrån SCB:s finansmarknadsstatistik, och jämfört utlåningen till dessa företag med utlåningen till större företag och till hushåll (Företagarna, 2023). Analysen visar att utlåningen ökat betydligt mer till hushåll och större företag än till små och medelstora företag under perioden 2018–2023.

Företagarna har också genomfört en enkätundersökning bland sina medlemmar med frågor om deras investeringsbehov och hur de finansierar sina investeringar (Företagarna, 2023a). Av de företagare som svarat att de gjort en investering under de senaste tolv månaderna hade 80 procent finansierat investeringen med företagets intäkter eller befintliga kapital. Näst vanligast var att investeringen finansierats genom avbetalningsköp (15 procent), följt av lån från ägaren eller dennes familj och vänner (13 procent). Banklån hade använts av 11 procent av företagen som genomfört investeringar, medan kapitaltillskott från ägaren hade använts av 10 procent. Flera svarsalternativ var möjliga.

Undersökningen visade också att ungefär 30 procent av företagen som svarat på undersökningen hade lån hos kreditinstitut. Samtidigt uppgav 90 procent att de upplever hinder gällande tillgången till extern finansiering. De största hindren för extern lånefinansiering var höga krav på säkerheter, såsom personlig borgen (60 procent) följt av höga kostnader (41 procent). Undersökningen visar också att banklån är vanligare som finansieringskälla bland äldre företag och bland företag med anställda, medan det bland företag i uppstartsfasen i stället är vanligare att finansiera investeringar med aktieägartillskott, lån från ägare, familj eller vänner, eller genom avbetalningsköp.

5.3.2 Brist på finansiering som ett tillväxthinder

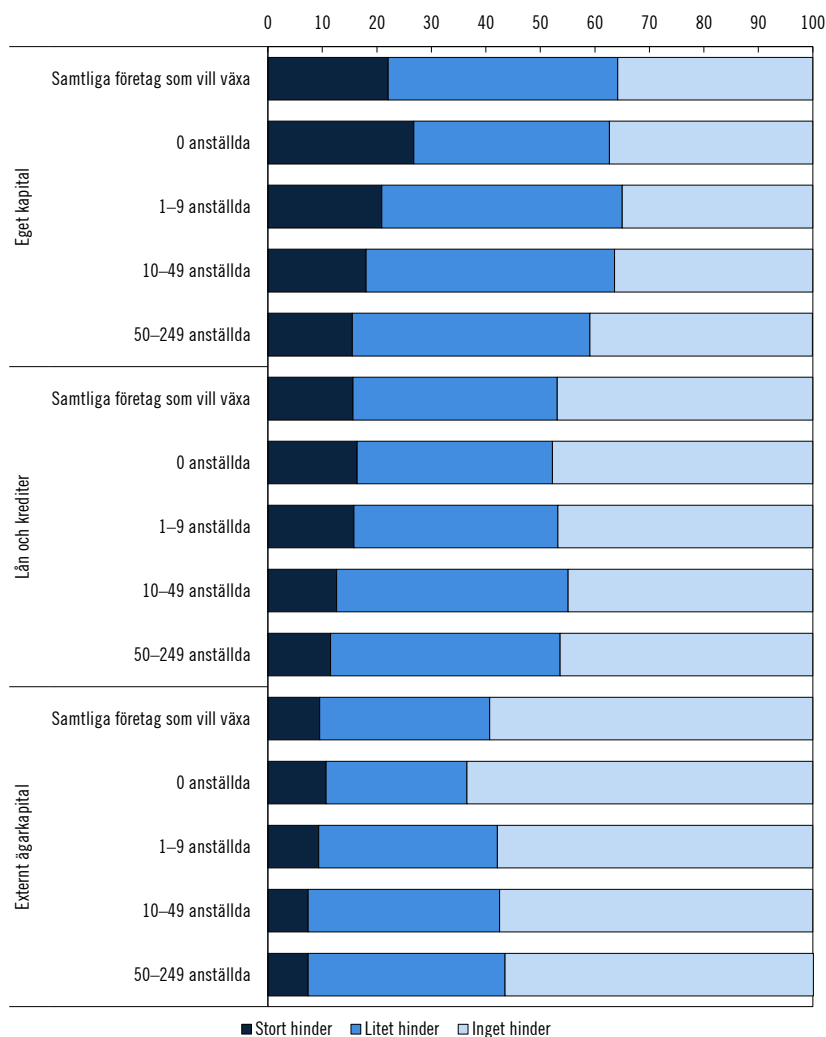
Tillväxtverkets undersökning *Företagens villkor och verklighet* är Sveriges mest omfattande enkätundersökning om vilka möjligheter och svårigheter små och medelstora företag upplever i sin vardag och vad de tror om sin framtid. Undersökningen från 2020 visar en oförändrad trend i andelen företag som upplever brist på kapital som ett stort tillväxthinder. Mindre företag upplever dock i högre utsträckning än större företag att brist på kapital är ett stort tillväxthinder. Figur 5.1 visar andelen företag som upplever brist på eget ägarkapital, lån och krediter respektive externt ägarkapital som ett stort tillväxthinder i 2020 års undersökning. I figuren ingår endast de företag som uppger att de vill växa. Dessa utgör ungefär 70 procent av samtliga företag som svarat i undersökningen.

Figuren visar att brist på eget ägarkapital upplevs vara det största hindret bland företagen som vill växa. Ungefär 22 procent av företagen uppger att detta är ett stort tillväxthinder, och andelen är högre bland de minsta företagen. Ungefär 16 procent av företagen uppger att bristande tillgång till lån och krediter utgör ett stort tillväxthinder medan brist på externt ägarkapital upplevs som ett stort tillväxthinder av ungefär 10 procent av företagen.

Mönstret reflekterar också att alla företag behöver ett visst mått av ägarkapital från grundaren. Det är också vanligare att företag har lån och krediter än att de söker finansiering i form av externt ägarkapital. Undersökningen visar att det finns företag som upplever brist på kapital som ett tillväxthinder, men att det endast är ett problem för vissa företag. Om det handlar om tillväxtföretag som har samhällsekonomiskt lönsamma investeringsmöjligheter som de har problem att finansiera via kapitalmarknaden skulle detta kunna vara ett marknadsmisslyckande.

De företag som svarat i undersökningen är dock företag som redan är etablerade. Undersökningen svarar därför inte på om det finns likviditetsbegränsningar som hindrar individer från att starta företag. Det finns dock forskning som indikerar att så kan vara fallet i Sverige. Bland annat visar Nykvist (2008) att det finns ett samband mellan egen förmögenhet och sannolikheten att starta ett företag, vilket tolkas som att det finns brister i tillgången till finansiering för den som vill starta företag.

Figur 5.1 Tillgång till finansiering som tillväxthinder för företag av olika storlek



Källa: Tillväxtverket, Företagens villkor och verklighet, 2020.

Sammantaget tyder såväl undersökningen *Företagens villkor och verklighet* som undersökningarna som genomförts av branschorganisationer på att mindre företag kan ha svårigheter att få lånefinansiering från banker och kreditinstitut. På grund av svårigheterna att ta in externt kapital via kapitalmarknaden kan ägare till nystartade och

mindre företag därför vara hänvisade till att använda lån eller aktieägartillskott för att finansiera investeringar, från ägaren eller från dennes släkt och vänner. Om närstående investerar genom att förvärva aktier i ett företag där delägaren är verksam i betydande omfattning kommer även den närståendes andelar att bli kvalificerade. Om investeringen genomförs genom lån från ägaren eller dennes närstående beskattas räntan i inkomstslaget kapital om den anses vara marknadsmässig. Om räntan överstiger vad som kan anses vara marknadsmässig ränta, kan den överstigande delen beskattas som förtäckt utdelning och fördelas mellan kapital och tjänst enligt fåmansföretagsreglerna.

Detta innebär att utformningen av fåmansföretagsreglerna och reglerna om närstående har betydelse för fåmansföretagens möjligheter att attrahera kapital.

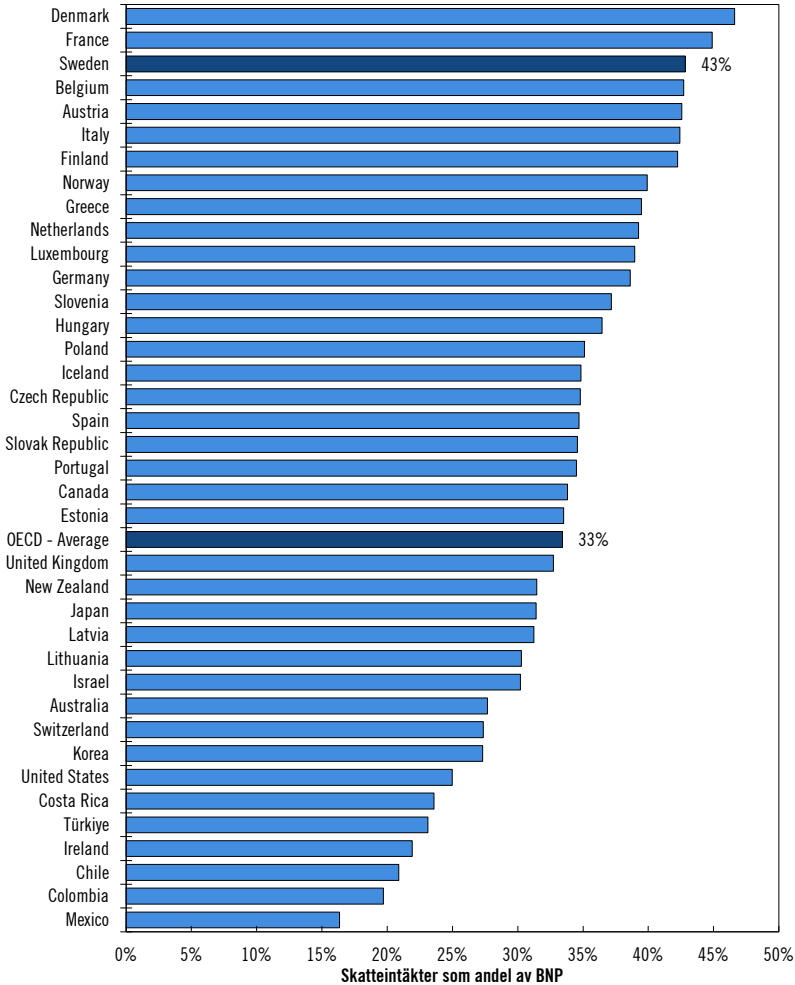
5.4 Internationell jämförelse av beskattningen av företagsägande

I direktiven anges att företag och deras ägare behöver ha goda skattemässiga villkor. Ett sätt att bedöma hur goda villkoren är i dagsläget är att jämföra de svenska skattereglerna för delägare i fåmansföretag med andra länders skatteregler. Även Entreprenörskapsutredningen (SOU 2016:72) betonar betydelsen av att Sveriges skatteregler är konkurrenskraftiga relativt andra relevanta jämförelseländer inom OECD. Samtidigt betonar utredningen också att internationella jämförelser försvåras av att potentiella entreprenörer påverkas i olika stor utsträckning av skattesystemet (se avsnitt 5.2.1). Därutöver har olika länder olika särregleringar för olika typer av verksamheter eller verksamheter av olika storlek. Skattesystemen kan vara duala respektive globala, och skatteuttaget kan göras på olika regionala nivåer och därför variera även inom ett land. Dessutom har skattereglerna olika stor betydelse i entreprenörskapets olika faser.

Ett sätt att jämföra beskattningen mellan länder är att jämföra ländernas skattekvot, dvs. de totala skatteintäkterna sedda som andel av BNP. Entreprenörskapskommittén redovisar sådana jämförelser för de senast tillgängliga år som då var redovisades i OECD:s databas, 2014 eller 2015. Figur 5.2 visar skattekvoterna 2019 för samtliga OECD-länder. Figuren visar att Sverige fortfarande är ett av de länder

som har allra högst skattekvot. Sedan dess har dock den svenska bolags- skatten sänkts och värnskatten avskaffats.

Figur 5.2 Skattekvot 2019

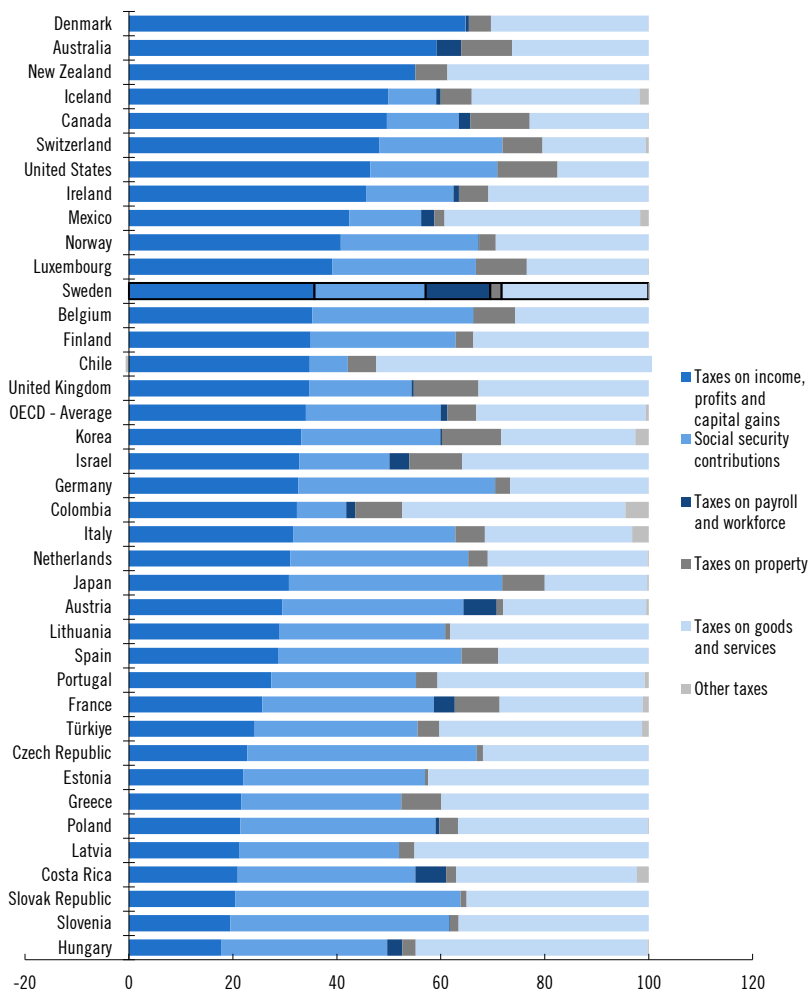


Källa: OECD Global Revenue Statistics Database, hämtat 2022-11-25.

Figur 5.3 visar i stället andelen av de totala skatteintäkterna som genereras av olika typer av skatter. Detta ger en bild av skattesystemens struktur i de olika länderna. Figuren visar att en stor del av de svenska

skatteintäkterna kommer från inkomstskatter, på inkomst av tjänst och inkomst av kapital.

Figur 5.3 Skatteintäkt per skatteslag, som andel av total skatteintäkt 2019



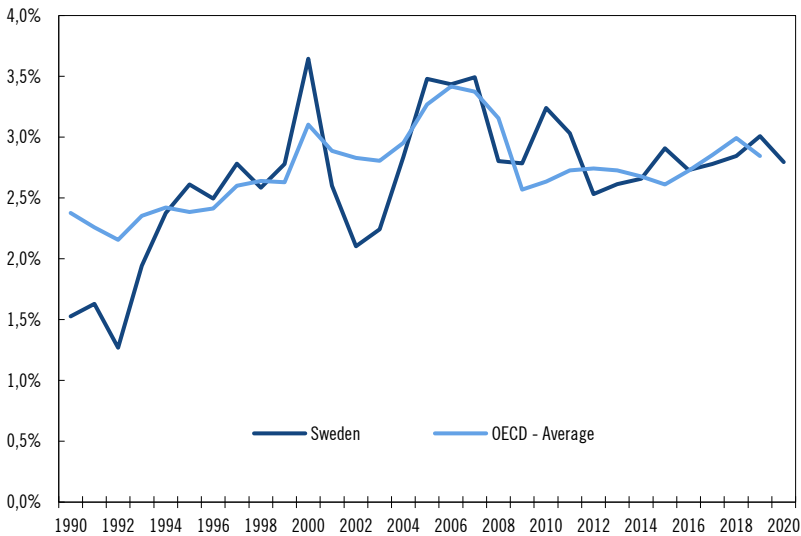
Källa: OECD Global Revenue Statistics Database, hämtat 2022-11-25.

Eftersom det i princip bara är de nordiska länderna som beskattar inkomst av arbete skilt från inkomst av kapital på individnivå kan ingen jämförelse mellan länder göras av skatteintäkter från tjänste-

och kapitalinkomstskatter på individnivå. I Sverige utgörs dock en stor del av dessa inkomstskatter av skatt på arbete. Även socialavgifter (social security contributions och payroll taxes) står för förhållandevis stora delar av skatteintäkterna i Sverige, medan skatter på ägande (taxes on property), bl.a. fastighetsskatt och förmögenhetsskatt, samt mervärdesskatt (taxes on goods and services) står för lägre andelar av skatteintäkterna i Sverige än i många andra OECD-länder.

Den svenska bolagsskattesatsen har sänkts i flera steg och uppgår i dagsläget till 20,6 procent, vilket är något lägre än genomsnittet inom OECD på 23,04 procent. Intäkterna från bolagsskatten har dock legat i nivå med genomsnittet för OECD sedan 1990, eftersom sänkningar av skattesatsen har kombinerats med breddningar av bolagsskattebasen.

Figur 5.4 Skatteintäkter från bolagsskatt som andel av BNP



Källa: OECD Global Revenue Statistics Database, hämtat 2022-11-25.

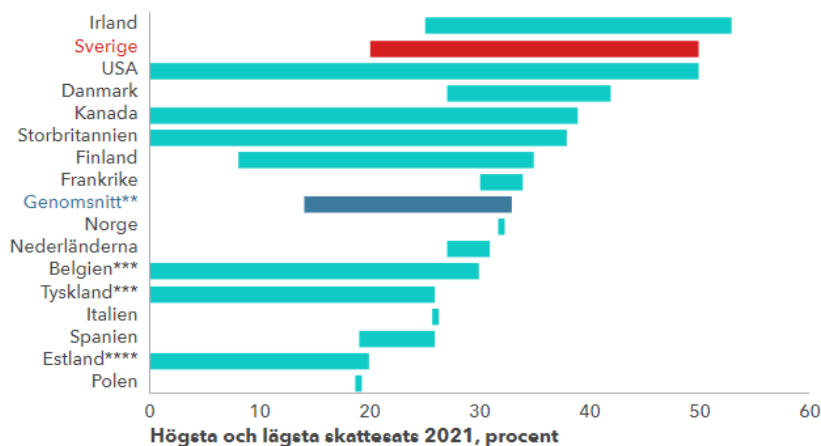
Skatterna på ägarnivå är däremot högre i Sverige än i de flesta andra OECD-länder. Det beror dels på att den högsta marginalskatten på arbete i Sverige är hög i en internationell jämförelse, dels på att den tas ut vid en relativt låg inkomstnivå. Kapitalskatter och skatter på tjänsteinkomster är dock svårare att jämföra mellan länder. Detta

beror på att skatterna tas ut med olika skattesatser, bland annat beroende på inkomstens storlek och vilken typ av inkomst som avses.

En studie från Deloitte som utförts på uppdrag av Svenskt Näringsliv redovisar de lägsta respektive högsta kapitalskattesatserna i 16 OECD-länder enligt 2021 års regler (*Ekonomifakta 2021*). För Sverige redovisas skattesatserna som gäller för delägare som omfattas av fåmansföre-tagsreglerna.

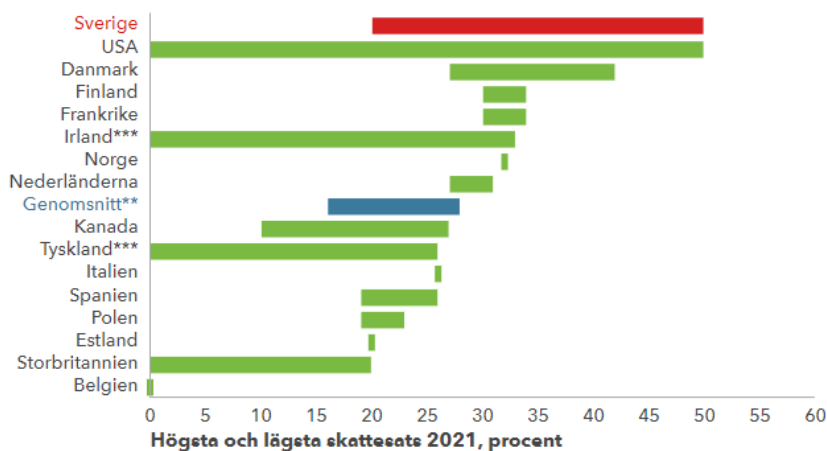
Figur 5.5 visar att beskattningen inom gränsbeloppet ligger i nivå med, eller något över de skattesatser som är aktuella för utdelningar i de undersökta länderna, medan beskattning i inkomstslaget tjänst medför ett betydligt högre skatteuttag än övriga länder. Figur 5.6 visar motsvarande uppgifter för kapitalvinster.

Figur 5.5 Skatt på utdelning, högsta och lägsta skattesats 2021



Källa: Ekonomifakta (hämtat 2022-11-24).

Figur 5.6 Skatt på kapitalvinst, högsta och lägsta skattesats 2021



Källa: Ekonomifakta (hämtat 2022-11-24).

De utdelningar och kapitalvinster som beskattas i inkomstslaget tjänst är dock små i förhållande till de inkomster som beskattas inom gränobeloppet eller i inkomstslaget kapital. För att uppskatta det genomsnittliga skatteuttaget krävs information om storleken på de inkomster som beskattas till respektive skattesats.

Tabell 5.1 visar de skattebaserna som beskattats inom gränobeloppet, i inkomstslaget tjänst och i inkomstslaget kapital till 30 procents skatt för perioden 2014–2021. Tabellen visar också en uppskattning av den genomsnittliga vägd skattesatsen för utdelning och kapitalvinst från fåmansföretag för perioden.

Tabellen visar att den genomsnittliga vägd skatten på utdelning som beskattats inom fåmansföretagsreglerna uppgått till ungefär 23 procent för perioden, medan genomsnittlig vägt skattesats för kapitalvinster uppgått till ungefär 26 procent. Tabellen visar att ungefär 80 procent av inkomsterna beskattas inom gränobeloppet. Den något högre genomsnittliga vägd skattesatsen för kapitalvinster beror på att det är något vanligare att kapitalvinster överstiger takbeloppen för tjänstebesättning än att utdelningar gör det.

Dessa genomsnittliga skattenivåer sticker inte ut i ett internationellt sammanhang på samma sätt som den högsta marginalskatten gör. För en fullständig jämförelse av skatteuttaget på utdelning och kapitalvinst mellan de olika länderna skulle det dock krävas informa-

tion om storleken på de inkomster som beskattas till respektive skattesats även för övriga länder som ingår i sammanställningen.

Tabell 5.1 Skattebaser och beräknad skatt på utdelning och kapitalvinst samt beräknad genomsnittlig vägd skattesats, 2013–2022

	Gränsbelopp (20 %)	Tjänst (52 % / 57 %)*	Kapital (30 %)	Genomsnittlig vägd skattesats
Utdelning				
2013	9,19	1,01	1,13	22,01 %
2014	10,82	1,12	1,48	22,00 %
2015	13,86	1,38	2,15	22,05 %
2016	18,63	1,76	2,80	21,96 %
2017	19,89	1,95	2,62	21,92 %
2018	14,97	2,52	4,37	23,30 %
2019	16,27	2,23	3,87	22,79 %
2020	14,54	2,54	4,65	23,34 %
2021	19,06	3,26	7,43	23,55 %
2022	23,69	4,28	10,01	23,73 %
Kapitalvinst				
2013	1,38	0,59	0,70	26,00 %
2014	1,89	0,57	0,90	24,99 %
2015	2,33	0,70	1,03	24,88 %
2016	2,62	0,77	1,47	25,12 %
2017	3,77	0,84	1,62	24,23 %
2018	3,05	1,08	2,15	25,82 %
2019	2,67	0,91	1,85	25,73 %
2020	2,42	1,08	1,38	26,25 %
2021	3,42	1,31	3,88	26,63 %
2022	3,93	1,23	1,71	24,98 %

Källa: Skatteverkets informationslager; egna beräkningar.

* Statlig inkomstskatt sänktes den 1 januari 2020 med 5 procentenheter då den s.k. värnskatten avskaffades. Vid en kommunalskatt om 32 procent är den marginalskatten i inkomstslaget tjänst 57 procent för perioden 2014–2019 och 52 procent för perioden från 2020 och framåt.

6 Statistik över fåmansföretag och deras ägare

Detta kapitel innehåller statistik om delägare i fåmansföretag och om de företag som de äger andelar i. Syftet är att beskriva de delägare och företag som omfattas av fåmansföretagsreglerna, och som på olika sätt berörs av kommitténs förslag. Detta kapitel utgör också ett underlag för konsekvensanalysen i kapitel 24.

6.1 Personerna som är delägare i fåmansföretag

6.1.1 Delägare i fåmansföretag

Delägare som innehar kvalificerade andelar i fåmansföretag redovisar utdelning och kapitalvinst på bilaga K10. Bilagan ska också lämnas för att delägaren ska få beräkna ett sparutdelningsutrymme. Delägare i fåmansföretag identifieras i analysen som de fysiska personer som lämnat bilaga K10 eller K10A under ett visst år. Bilaga K10 lämnas av delägare som innehar aktier i fåmansföretag medan bilaga K10A lämnas av delägare som innehar övriga kvalificerade delägarätter. Uppgifterna om delägare och företag hämtas ur FRIDA-databasen. För en närmare beskrivning av databasen och hur statistiken har tagits fram, se bilaga 5.

Tabell 6.1 visar antalet delägare i fåmansföretag under perioden 2011–2021. Tabellen visar att antalet delägare ökat från ungefär 250 000 individer 2011 till ungefär 516 000 individer 2021. Delägare som direktäger andelar i flera företag ska redovisa innehavet i en bilaga för varje företag. Antalet lämnade bilagor är därför större än antalet unika individer som är delägare. År 2021 lämnades ungefär 570 000 K10- och K10A-bilagor. Det stora flertalet av bilagorna utgörs av K10-bilagor. Antalet K10A bilagor uppgår till mindre än 100

årligen. Skatteverkets uppgifter visar att 606 408 bilagor lämnades för 2022, av 543 033 unika individer.

Tabell 6.1 Antal delägare i fåmansföretag 2011–2021

	Totalt antal bilagor	Antal unika delägare	varav män	varav kvinnor	Andel kvinnor bland delägare
2011	379 263	334 493	249 813	84 677	25 %
2012	396 855	351 585	261 709	89 876	26 %
2013	416 180	369 778	273 989	95 768	26 %
2014	431 507	385 640	285 067	100 541	26 %
2015	455 045	405 823	298 699	106 502	26 %
2016	468 833	418 897	308 126	110 762	26 %
2017	490 932	439 260	321 999	117 256	27 %
2018	508 691	456 337	333 515	122 817	27 %
2019	526 817	473 800	345 453	128 347	27 %
2020	543 364	489 064	355 846	133 214	27 %
2021	572 392	515 561	373 399	142 155	28 %

Källa: FRIDA.

Anm.: För ett fåtal bilagor saknas uppgift om kön. Det kan exempelvis handla om dödsbon.

6.1.2 Könsfördelning

Tabellen ovan visar att knappt 30 procent av delägarna i fåmansföretag är kvinnor och drygt 70 procent är män. Andelen kvinnor bland delägarna har ökat med några procentenheter under perioden.

Inkomsterna från fåmansföretag är mer ojämnt fördelade mellan könen än delägarskapen. Kvinnor har redovisat ungefär 17 procent av den totala utdelningen från fåmansföretag och 12–18 procent av de totala kapitalvinsterna under perioden 2011–2021. Ungefär 22 procent av de sparade utdelningsutrymmena innehåller kvinnor. Detta tyder på att kvinnor i genomsnitt äger andelar i mindre företag än män, eller äger färre andelar i företaget i det fall kvinnor och män är delägare i samma företag. Utdelningar, kapitalvinster och sparade utdelningsutrymmen har ökat trendmässigt under perioden (se kapitel 7). Fördelningen av inkomster och sparade utdelningsutrymmen mellan kvinnor och män har däremot varit stabil.

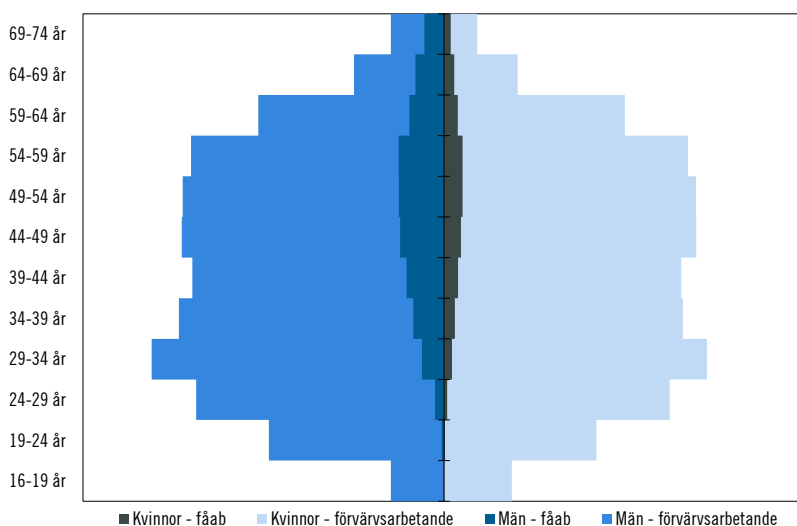
Det är vanligare att män har kapitalinkomster som överstiger takbeloppen för utdelning och kapitalvinst än att kvinnor har det. Under perioden 2011–2021 har kvinnor tagit emot 13–15 procent av

den utdelning som översteg takbeloppet om 90 inkomstbasbelopp. Det innebär att männen är mer överrepresenterade bland de delägare som har riktigt höga kapitalinkomster från fåmansföretag än bland delägare i allmänhet.

6.1.3 Åldersfördelning

Delägare i fåmansföretag är generellt sett äldre än andra grupper av förvärvsarbetande. Figur 6.1 visar antalet delägare i fåmansföretag (de personer som lämnat bilaga K10 eller K10A) fördelat efter ålder och kön, samt antalet personer i den registerbaserade arbetskraften¹ per ålder och kön för 2021. Figuren visar att delägare i fåmansföretag sedda som grupp är äldre än andra förvärvsarbetande, och att det är vanligare att män är delägare än att kvinnor är det. Könsfördelningen bland förvärvsarbetande i respektive åldersgrupp är också mera jämn än könsfördelningen bland delägarna.

Figur 6.1 Antal delägare i fåmansföretag och förvärvsarbetande befolkning 2021, fördelat efter kön och ålder

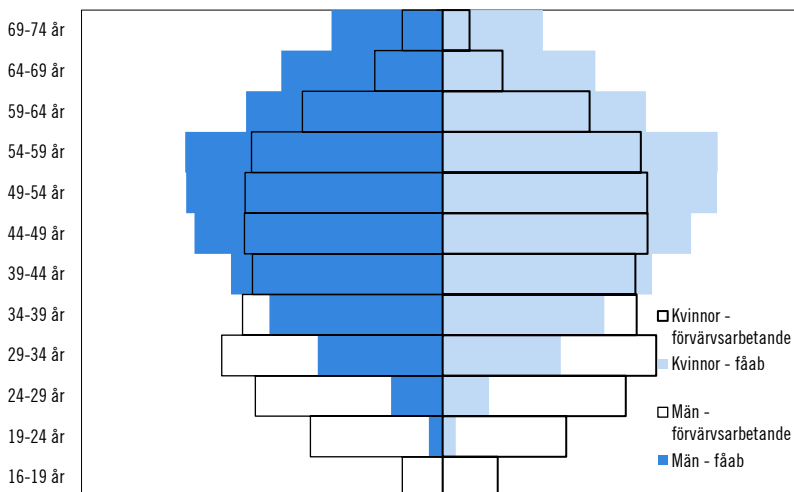


Källa: FRIDA 2021, RAMS (befolkningen 16–74 år efter sysselsättning, ålder och kön).

¹ Förvärvsarbetande nattbefolkning enligt RAMS, dvs. antalet förvärvsarbetande som är folkbokförda i Sverige.

Figur 6.2 visar andel delägare i fåmansföretag (ifylld) och andel av de förvärvsarbetande (linje) som finns i respektive åldersgrupp. Genom att jämföra andelar i stället för antal kan figuren visa på en över- eller underrepresentation av delägare i olika åldersgrupper. Figuren visar att det relativt förvärvsarbetande är vanligare att delägare i fåmansföretag är 40 år eller äldre. Att starta eller bli delägare i ett fåmansföretag kan vara en karriärväg efter att tidigare ha varit anställd.

Figur 6.2 Andel delägare i fåmansföretag och andel förvärvsarbetande befolkning 2021, per kön och åldersgrupp



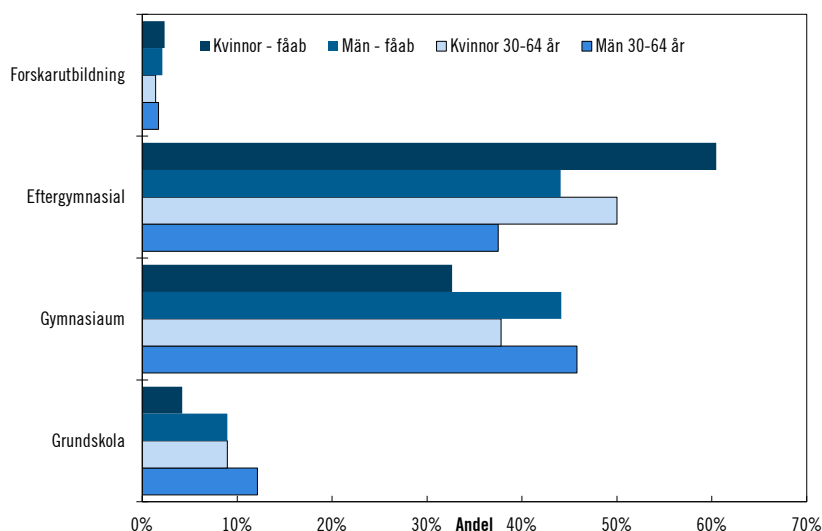
Källa: FRIDA 2021, RAMS (befolkningen 16–74 år efter sysselsättning, ålder och kön).

6.1.4 Utbildningsnivå

Delägare i fåmansföretag har i genomsnitt en högre utbildningsnivå än befolkningen i övrigt. Figur 6.3 visar att delägare i fåmansföretag är överrepresenterade bland personer med eftergymnasial utbildning och forskarutbildning, och underrepresenterade bland personer som har grundskola eller en gymnasial utbildning som sin högsta avslutade utbildningsnivå. Yngre personer har generellt sett en högre utbildningsnivå än äldre såväl bland delägare i fåmansföretag som bland befolkningen i övrigt. Delägare i fåmansföretag är också äldre än befolkningen i övrigt. För att få en större jämförbarhet mellan grupperna ingår därför endast personer mellan 30 och 64 år i figuren.

Kvinnor har en högre utbildningsnivå än män även i befolkningen totalt sett, och samma mönster finns bland de som är delägare i fåmansföretag. Över 60 procent av kvinnorna som är delägare i fåmansföretag har en eftergymnasial utbildning eller forskarutbildning, medan motsvarande andel bland männen är drygt 50 procent. Bland män är andelen delägare som har gymnasieutbildning ungefär densamma som i befolkningen i övrigt. Bland männen med gymnasieutbildning som är delägare finns många som har yrkesförberedande gymnasieutbildningar, bland annat med inriktning mot bygg, anläggning eller transport.

Figur 6.3 Utbildningsnivå 2021 bland delägare i fåmansföretag och övrig befolkning 30–64 år

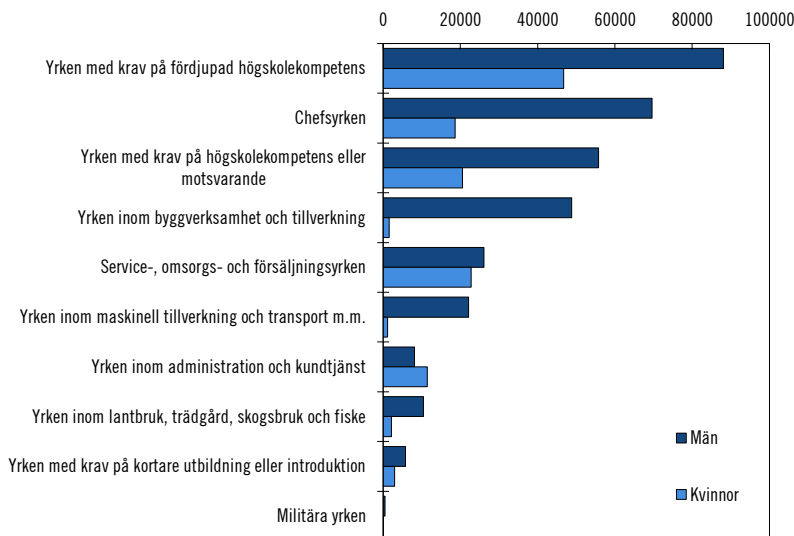


Källa: SCB (FRIDA samt utbildningsregistret).

6.1.5 Yrken

Figur 6.4 visar antalet delägare fördelade efter yrkesområden (SSYK 2012) för 2021. Tabellen visar att delägare i fåmansföretag framför allt finns inom yrken som kräver fördjupad högskolekompetens eller inom chefsyrken. Gemensamt för dessa yrken är att lönenivåerna generellt sett är höga, och ligger över brytpunkten för statlig inkomstskatt. Bland män finns också stora grupper delägare i yrken inom byggverksamhet och tillverkning.

Figur 6.4 Antal delägare 2021 per yrkesgrupp



Källa: FRIDA.

Tabell 6.2 redovisar antalet delägare i de 30 antalsmässigt största yrkesgrupperna (SSYK 2012, 3-siffrorsnivå) bland delägare i fåmansföretag 2021. De yrkesgrupper som återfinns i tabellen representerar sammantaget ungefär 60 procent av de totala antalet delägare 2021 för vilka FRIDA-databasen innehåller uppgift om yrke. Tabellen relaterar också antalet delägare per yrke till det totala antalet anställda med samma yrke 2021. Uppgiften om antal anställda är hämtad ur den registerbaserade arbetsmarknadsstatistiken (RAMS) för 2021 och inkluderar samtliga anställda, även de i offentlig sektor. Däremot ingår inte företagare som bedriver verksamheten som enskild näringsverksamhet eller i handelsbolag eftersom dessa inte är anställda.

Tabellen visar att yrket systemutvecklare är det vanligaste yrket bland delägare i fåmansföretag 2021, med ungefär 22 000 delägare. Detta motsvarar ungefär 17 procent av det totala antalet anställda med samma yrke för 2021. Högst andel delägare finns bland personer med yrket verkställande direktör, där antalet lämnade K10-bilagor motsvarar 65 procent av det totala antalet anställda i yrket. Andelen personer som lämnat bilaga K10 är högt även inom flera andra chefsyrken, liksom inom yrken relaterade till byggverksamhet och handel.

Tabell 6.2 De 30 vanligaste yrkesgrupperna bland delägare (30–64 år) 2021

Yrke	Antal	Andel av anställda
IT-arkitekter, systemutvecklare och testledare m.fl.	22 696	17 %
Försäkringsrådgivare, företagssäljare och inköpare m.fl.	17 496	15 %
Butikspersonal	15 423	12 %
Snickare, murare och anläggningsarbetare	14 434	18 %
Organisationsutvecklare, utredare och HR-specialister m.fl.	13 199	12 %
Verkställande direktörer m.fl.	12 801	65 %
Ingenjörer och tekniker	11 141	11 %
Civilingenjörsvyrken	10 179	11 %
Kontorsassistenter och sekreterare	9 699	7 %
Revisorer, finansanalytiker och fondförvaltare m.fl.	8 868	19 %
Banktjänstemän och redovisningsekonomer m.fl.	8 425	18 %
Läkare	8 396	22 %
Försäljnings- och marknadschefer	8 332	25 %
Driftchefer inom bygg, anläggning och gruva	7 131	39 %
Lastbils- och bussförare	6 721	10 %
Marknadsförare och informatörer m.fl.	6 467	17 %
Takmontörer, golvläggare och VVS-montörer m.fl.	6 193	21 %
Förmedlare m.fl.	6 102	23 %
Maskinförare	5 511	18 %
Ekonomi- och finanschefer	5 109	28 %
Chefer inom handel	4 960	58 %
Fordonsmekaniker och reparatörer m.fl.	4 889	10 %
Övriga administrations- och servicechefer	4 796	19 %
Installations- och industrielektriker m.fl.	4 735	15 %
Skönhets- och kroppsterapeuter	4 635	58 %
Jurister	4 632	21 %
Produktionschefer inom tillverkning	4 574	30 %
Skötare, vårdare och personliga assistenter m.fl.	4 236	3 %
Grundskollärare, fritidspedagoger och förskollärare	4 205	3 %
Designer och formgivare	4 082	28 %

Källa: FRIDA. Uppgifter om antal anställda per yrke är hämtade ur RAMS.

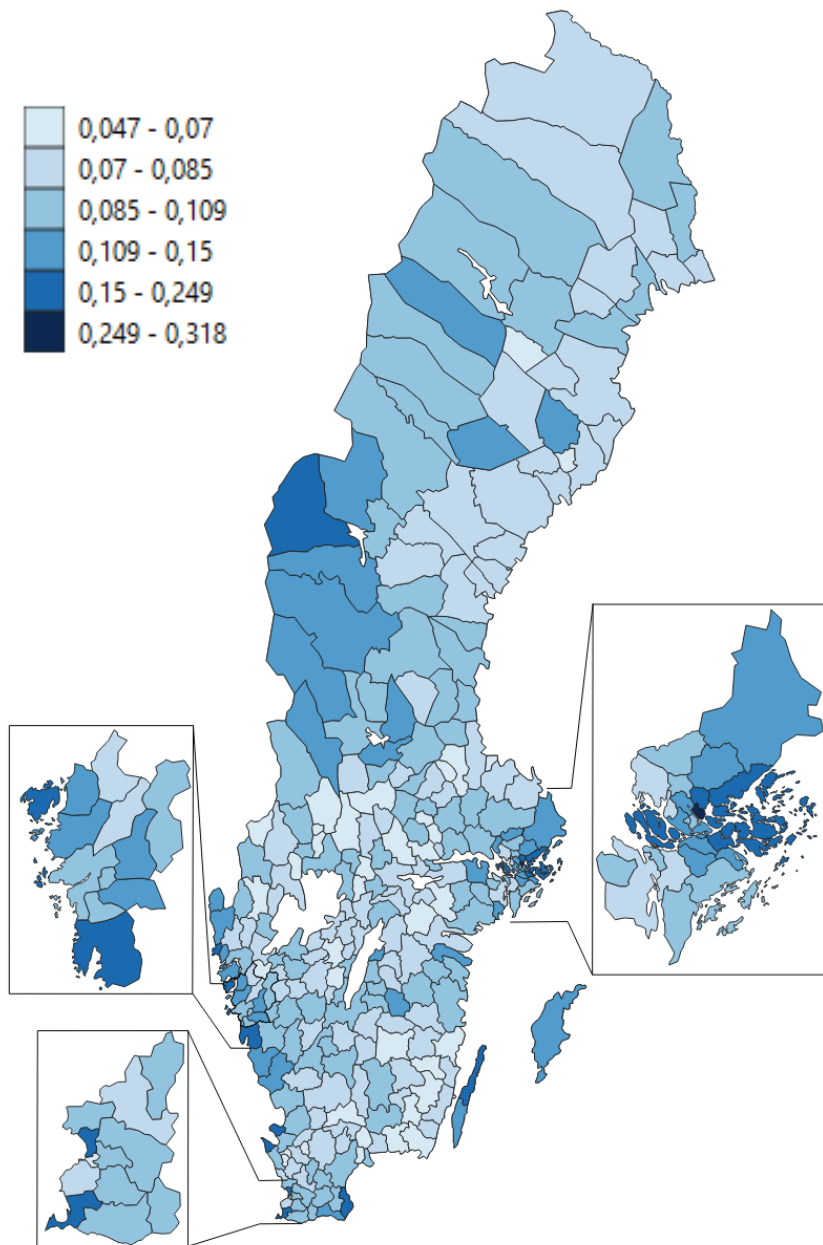
6.1.6 Geografisk fördelning

Figur 6.5 visar andelen delägare i fåmansföretag per kommun 2021. Figuren visar antalet delägare som andel av den förvärvsarbetande nattbefolkningen i åldern 16–74 år per kommun, dvs. till de förvärvsarbetande som är folkbokförda i kommunen.² Totalt sett var 10,9 procent av den förvärvsarbetande nattbefolkningen i Sverige delägare i ett fåmansföretag 2021.

Figuren visar att delägare i fåmansföretag utgör en större del av den förvärvsarbetande befolkningen i kommuner i storstadsområden, och att andelen är högst i kommuner kring Stockholm. Delägare är också överrepresenterade i kommuner längs västkusten, i Västra Götaland, Halland och Skåne län, samt i Jämtlands län och på Gotland. Andelen delägare är också högre i kommuner med större städer och i pendlingskommuner till storstäder och större städer, än i kommuner på landsbygden.

² Antalet delägare relateras till nattbefolkningen (de som är folkbokförda i kommunen) i stället för till dagbefolkningen (var personerna har sin huvudsakliga sysselsättning), av flera orsaker. FRIDA-databasen uppgifter om delägarnas folkbokföring på kommunnivå, men inte delägarnas arbetsställe. Databasen innehåller också uppgifter om företagets juridiska säte på kommunnivå. I större företag som har flera arbetsställen sammanfaller dock inte det juridiska sätet alltid med delägarens arbetsplats. Bland delägarna finns också personer som kombinerar företagandet med en annan sysselsättning. För dessa finns en risk att arbetsplatsen inte avser företaget i vilket personen är delägare, utan avser en annan arbetsgivare.

Figur 6.5 Andel delägare per kommun 2021



Källa: SCB, FRIDA; egna beräkningar.

6.1.7 Inkomstfördelning

Personer som har högre utbildning och personer som är äldre än 40 år är överrepresenterade bland de som är delägare i fåmansföretag. Delägarna är också i hög utsträckning verksamma i yrken med höga kvalifikationskrav, eller har chefsyrken. Dessa yrken har generellt sett ett högt löneläge. Äldre och personer med högre utbildning har också i genomsnitt högre inkomster än yngre och personer med lägre utbildningsnivå. Delägare i fåmansföretag har också, sedda som grupp, högre inkomster än andra grupper på arbetsmarknaden.

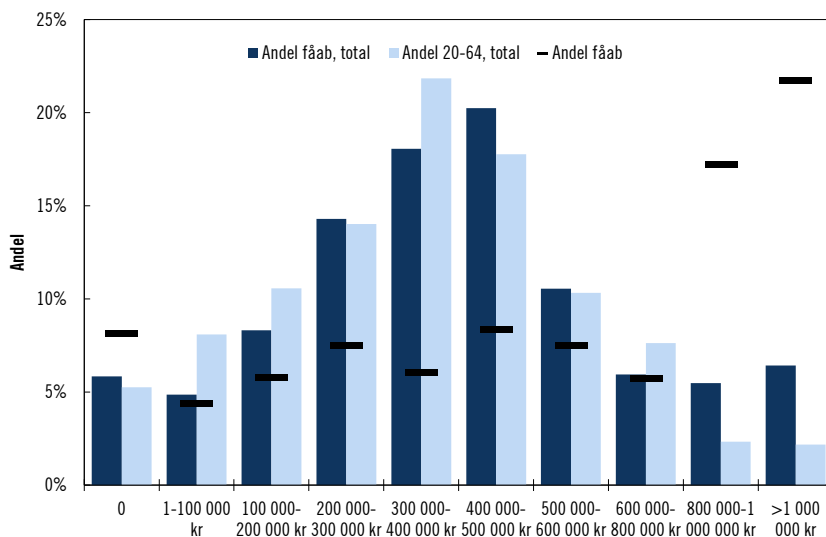
Följande figurer visar att delägarna är överrepresenterade i den lägsta, och framför allt i den högsta delen av inkomstfördelningen. Detta mönster i företagares inkomster finns även internationellt.³ Mönstret brukar förklaras av att företagares inkomster har en större spridning än löntagares eftersom företagarens inkomst bestäms efter att anställda, kreditgivare och övriga intressenter i företaget har fått betalt. Detta medför att företagares inkomster varierar mer än inkomsterna hos anställda. Mönstret förklaras också av att personer som driver framgångsrika företag når höga inkomster, medan personer som håller på att starta ett företag eller som driver företag som går sämre har låga inkomster. Företagare har också större möjligheter än anställda att styra över när inkomsterna realiserar.

Figur 6.6 visar inkomstfördelningen bland delägare i fåmansföretag och i befolkningen (20–64 år) för 2021. Figuren visar andelen av respektive grupp som återfinns i olika intervall av sammanräknad förvärvsinkomst. Linjen i figuren visar andelen personer i respektive inkomstklass som lämnat K10-bilaga. Bland de personer som hade en sammanräknad förvärvsinkomst under 800 000 kronor 2021 lämnade mellan 5 och 10 procent K10-bilaga samma år. Bland de personer som har en sammanräknad förvärvsinkomst i intervallet 800 000–1 000 000 kronor lämnade ungefär 17 procent K10-bilaga, medan 22 procent av de individer som hade en sammanräknad förvärvsinkomst över 1 miljon kronor lämnade bilagan.

Figur 6.7 visar andelen av delägare i fåmansföretag och bland övriga personer i åldern 20–64 år som var boende i Sverige hela året. Figuren visar sammanräknad förvärvsinkomst uppdelat på kvinnor och män respektive delägare och övriga för 2021.

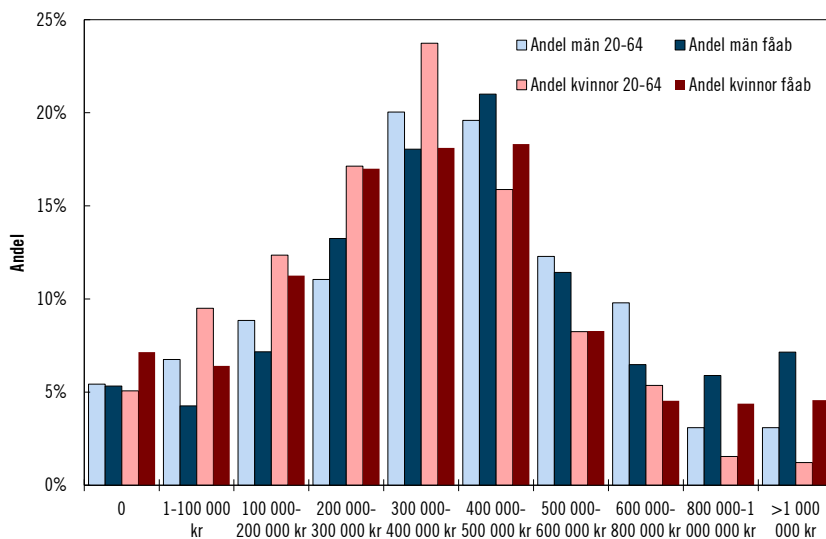
³ Tåg (2017), Acs m.fl. (2016).

Figur 6.6 Andel per inkomstklass (sammanräknad förvärsinkomst) bland delägare i fåmansföretag och bland övriga 20–64 år, 2021



Källa: SCB: FRIDA samt Inkomst- och taxeringsregistret (Antal med sammanräknad förvärsinkomst, boende i Sverige hela året efter år, inkomstklass, kön och ålder).

Figur 6.7 Andel per inkomstklass (sammanräknad förvärsinkomst) bland delägare i fåmansföretag och bland förvärsarbetande 2021 fördelat efter kön



Källa: SCB: FRIDA samt Inkomst- och taxeringsregistret (Antal med sammanräknad förvärsinkomst, boende i Sverige hela året efter år, inkomstklass, kön och ålder).

6.2 Företagen som är fåmansföretag

6.2.1 Inledning

I detta avsnitt redovisas statistik avseende de aktiebolag som kunnat kopplas till de delägare som lämnat bilaga K10 eller K10A. Dels redovisas statistik för direktägda fåmansföretag, dels statistik där även indirekt ägda företag beaktas.

Eftersom FRIDA-databasen innehåller kopplingar mellan delägare och företag kan databasen med stor precision koppla samman delägare och direktägda fåmansföretag. FRIDA innehåller också ett koncernregister som gör det möjligt att koppla samman aktiebolag som ingår i en koncern, under förutsättning att ägarandelen i dotterföretaget uppgår till minst 50 procent. För indirekt ägda företag finns därför en viss underskattning av det verkliga antalet dotterbolag, men materialet bedöms ändå ge en god bild över antalet fåmansföretag och utvecklingen över tid. För en utförligare beskrivning av data och av de avgränsningar och antaganden som gjorts då statistiken tagits fram, se bilaga 5.

Fåmansföretagsreglerna gäller också för andelar i handelsbolag, föreningar och stiftelser. Dessa företagsformer ingår i statistiken över antalet företag som redovisas i kapitlet. År 2021 lämnades K10-bilaga för andelar i ungefär 220 handelsbolag, 230 ekonomiska föreningar och 14 ideella föreningar eller stiftelser. Aktiebolagen utgör därmed mer än 99 procent av samtliga företag vars ägare omfattas av fåmansföretagsreglerna, och de står för en ännu större del av den ekonomiska aktiviteten i fåmansföretag.

6.2.2 Antalet fåmansföretag

Tabell 6.3 visar antalet direktägda fåmansföretag för perioden 2011–2021. Tabellen visar att antalet direktägda fåmansföretag ökat från ungefär 240 000 företag 2011 till ungefär 400 000 företag 2021. De direktägda fåmansföretagen utgjorde drygt 60 procent av samtliga privatägda aktiebolag som lämnade inkomstdeklaration för respektive år. Tabellen visar att antalet aktiebolag ökat kraftigt över tid, och att ökningen är större för fåmansföretag än för övriga privata aktiebolag. Det medför att fåmansföretagen ökat sett som andel av de privatägda aktiebolagen.

Tabell 6.3 Antal direktägda fåmansföretag 2011–2021

	Direktägda fåmansföretag	Övriga aktiebolag	Privata aktie- bolag, total	Andel direktägda fåmansföretag
2011	237 988	168 211	403 531	59 %
2012	252 335	157 310	406 902	62 %
2013	264 998	161 925	424 146	62 %
2014	272 110	163 734	432 921	63 %
2015	303 746	190 985	491 562	62 %
2016	312 531	191 365	500 850	62 %
2017	330 404	202 148	529 448	62 %
2018	346 750	211 203	554 794	63 %
2019	362 888	217 574	577 344	63 %
2020	388 515	230 564	615 857	63 %
2021	403 379	245 087	645 251	63 %
Förändring 2011–2021	69 %	46 %	60 %	

Källa: FRIDA.

Tabell 6.4 visar antalet direktägda fåmansföretag fördelat på företag med och utan koncern. Tabellen visar att majoriteten av de direktägda fåmansföretagen inte tillhör en koncern. Bland dessa ingår dock också holdingbolag som äger mindre än 50 procent av ett underliggande verksamhetsbolag. Verksamhetsbolag som inte ingår i en koncern och holdingbolag som äger en mindre andel i verksamhetsbolaget kan dock inte enkelt skiljas från varandra. I avsnitt 6.3.5 görs ett försök att separera dem.

Tabellen visar att det fanns ungefär 350 000 direktägda fåmansföretag som inte tillhörde en koncern år 2021, och ungefär 52 000 direktägda företag som tillhörde en koncern. Av företagen som ingick i en koncern var ungefär 44 000 direktägda fåmansföretag koncernmoder. Ungefär 8 000 av företagen var dotterbolag i en koncern där moderbolaget inte var ett fåmansföretag, men där någon delägare lämnat bilaga K10 för innehavet i dotterföretaget.

Tabell 6.4 Antal direktägda fåmansföretag och företag i koncern

	Antal direktägda fåmansföretag	Ingen koncern	Ingår i koncern
2011	237 988	202 137	35 799
2012	252 335	214 525	37 765
2013	264 998	225 381	39 573
2014	272 110	230 647	41 416
2015	303 746	258 136	45 555
2016	312 531	264 976	47 515
2017	330 404	281 590	48 772
2018	346 750	298 984	47 727
2019	362 888	313 558	49 289
2020*	388 515	334 461	54 007
2021	403 379	350 898	52 427

Källa: FRIDA. *För 2020 finns betydligt färre företag i koncernregistret jämfört med övriga år. I tabellen har koncernregistret för 2021 använts för att uppskatta företagens koncerntillhörighet 2020. Resultaten avseende 2020 måste tolkas med försiktighet

Tabell 6.5 visar antalet anställda i direktägda fåmansföretag samt den totala bolagsskatt dessa betalat, deras totala omsättning och de totala personalkostnaderna i företagen för perioden 2011–2020. Tabell 6.6 visar motsvarande uppgifter då även indirekt ägda företag som ingår i samma koncern räknats med.

Tabell 6.5 Direktägda fåmansföretag, miljarder kronor och andel av privatägda aktiebolag

	Bolagsskatt		Nettoomsättning		Personalkostnader		Antal anställda	
2011	24	26 %	1 348	20 %	329	29 %	785 728	32 %
2012	20	30 %	1 305	20 %	342	29 %	803 426	33 %
2013	19	30 %	1 290	20 %	344	29 %	798 912	32 %
2014	21	30 %	1 333	20 %	357	29 %	804 660	33 %
2015	32	28 %	1 477	19 %	393	29 %	883 250	33 %
2016	28	31 %	1 528	20 %	405	29 %	846 156	32 %
2017	30	31 %	1 604	20 %	425	29 %	868 388	32 %
2018	30	28 %	1 662	19 %	452	29 %	886 914	32 %
2019	29	24 %	1 693	20 %	463	29 %	895 765	32 %
2020*	36	28 %	1 779	20 %	456	28 %	917 070	31 %
2021	39	27 %	1 917	20 %	481	28 %	954 719	31 %

Källa: FRIDA. *För 2020 finns betydligt färre företag i koncernregistret jämfört med övriga år. I tabellen har koncernregistret för 2021 använts för att uppskatta företagens koncerntillhörighet 2020. Resultaten avseende 2020 måste tolkas med försiktighet.

Tabellerna visar att det finns ungefär 950 000 anställda i direktägda fåmansföretag. Om även anställda i indirekt ägda företag beaktas uppgår däremot antalet anställda i fåmansföretag till ungefär 1,6 miljoner individer. Detta motsvarar ungefär hälften av det totala antalet anställda i privatägda aktiebolag i Sverige. Den stora skillnaden mellan de båda tabellerna beror på att de fåmansföretag som ingår i en koncern är betydligt större än företagen som inte gör det.

De direktägda fåmansföretagen stod för ungefär 20 procent av omsättningen och 30 procent av personalkostnaderna bland privatägda aktiebolag 2021. Om även indirekt ägda företag beaktas representerar fåmansföretagen i stället 37 procent av den samlade omsättningen bland privatägda aktiebolag och ungefär 50 procent av de samlade personalkostnaderna. Fåmansföretagens andel av den totala omsättningen, personalkostnaderna och antalet anställda bland de privata aktiebolagen har också ökat något under perioden 2011–2021.

Tabell 6.6 Direkt och indirekt ägda fåmansföretag, miljarder kronor och andel av privatägda aktiebolag

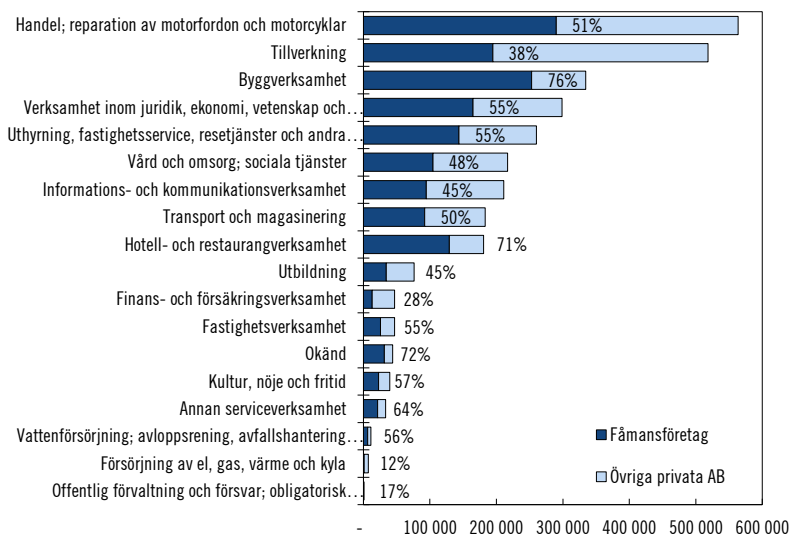
	Bolagsskatt		Nettoomsättning		Personalkostnader		Antal anställda	
2011	34	37 %	2 340	35 %	516	45 %	1 179 979	48 %
2012	30	44 %	2 352	35 %	546	46 %	1 237 897	51 %
2013	28	43 %	2 283	35 %	554	46 %	1 242 660	50 %
2014	30	42 %	2 370	35 %	574	47 %	1 254 911	51 %
2015	37	33 %	2 666	35 %	634	48 %	1 351 788	51 %
2016	40	44 %	2 772	36 %	667	48 %	1 354 472	52 %
2017	42	44 %	2 974	37 %	713	49 %	1 414 083	53 %
2018	44	42 %	3 147	37 %	763	49 %	1 467 318	53 %
2019	44	36 %	3 209	37 %	787	49 %	1 483 782	53 %
2020*	44	35 %	2 946	32 %	698	43 %	1 368 321	47 %
2021	60	41 %	3 587	37 %	827	48 %	1 626 023	53 %

Källa: FRIDA. *För 2020 finns betydligt färre företag i koncernregistret jämfört med övriga år. I tabellen har koncernregistret för 2021 använts för att uppskatta företagens koncerntillhörighet 2020. Resultaten avseende 2020 måste tolkas med försiktighet.

6.2.3 Branscher

Figur 6.8 visar antalet anställda i företag som är direkt och indirekt ägda fåmansföretag och i övriga privatägda aktiebolag fördelat per bransch 2021.⁴ De mörka staplarna visar antalet anställda i aktiebolag som är fåmansföretag medan de ljusa staplarna visar antalet anställda i privatägda aktiebolag som inte är fåmansföretag. Etiketterna visar andelen av de anställda i respektive bransch som finns i fåmansföretag. Totalt sett finns ungefär 50 procent av de anställda i privatägda aktiebolag i fåmansföretag.

Figur 6.8 Antal anställda per bransch bland fåmansföretag och övriga privata aktiebolag 2021



Källa: FRIDA. Andel anställda i fåmansföretag per bransch i etiketter.

Figuren visar att handel och tillverkningsindustri är de två största branscherna sett till antalet anställda i aktiebolag. Inom handeln finns ungefär hälften av de anställda i företag som är fåmansföretag, medan

⁴ Branschindelningen är gjord utifrån branschkode för det företag i vilket de anställda är verksamma. Om det finns anställda i flera företag i en koncern och företagen har olika bransch-koder så fördelas därför de anställda mellan de olika branscherna. Klassificeringen av företagen som fåmansföretag eller övriga aktiebolag bygger i stället på en koncerndefinition. Företagen räknas som fåmansföretag om en K10-bilaga lämnats för det aktuella företaget, eller om företaget ägs av ett företag för vilket någon delägare lämnat bilaga K10. Marknadsnoterade företag räknas inte som fåmansföretag även om en K10-bilaga lämnats för företaget. Se bilaga 5 för ytterligare information.

knappt 40 procent av de anställda inom tillverkningsindustrin finns i fåmansföretag. Högst andel anställda i fåmansföretag finns inom byggverksamhet och hotell- och restaurangverksamhet, där ungefär 75 procent av de anställda i privata aktiebolag arbetar i ett företag som är fåmansföretag. Även inom verksamheter inom ekonomi, juridik, vetenskap och teknik finns många anställda som arbetar i fåmansföretag, liksom inom vård och omsorg och information och kommunikation. Inom dessa branscher finns också partnerbolag med många anställda och många delägare. I branschaggregatet uthyrning, fastighetsservice, resetjänster och andra stödtjänster finns även holdingbolag. I det fall en delägare äger en mindre andel i verksamhetsbolaget och själv är anställd både i verksamhetsbolaget och i holdingbolaget kan detta branschaggregat också fånga in anställda som har sin huvudsakliga sysselsättning i något annat företag.

6.2.4 Storleken på fåmansföretagen

Tabell 6.7 visar antalet fåmansföretag (direkt och indirekt ägda) och övriga privata aktiebolag fördelat efter antalet anställda 2021. För koncerner redovisas det samlade antalet anställda i de företag som ingår i koncernen. I det fall ett dotterbolag i en koncern är ett fåmansföretag medan bolagen högre upp i koncernen inte är fåmansföretag har det företag som är ett fåmansföretag brutits ut ur koncernen. Totalt sett handlar det om ungefär 8 000 företag som ägs på detta sätt.

Tabellen visar att det fanns ungefär 400 000 företag som var fåmansföretag 2021, varav ungefär 200 000 hade anställda. För företag som ingår i koncern har anställda i samtliga företag i koncernen räknats samman. Av företagen med anställda hade 71 procent mellan 1–4 anställda, medan 14 procent hade mellan 5 och 9 anställda. Sammantaget har därmed 85 procent av fåmansföretagen färre än 10 anställda.

Tabellen visar också att ungefär 16 000 fåmansföretag hade 10–19 anställda 2021, medan ungefär 9 000 företag hade 20–49 anställda 2021. Det finns också drygt 400 fåmansföretag som har fler än 250 anställda. Det stora flertalet fåmansföretag är därmed mycket små sett till antalet anställda, men det finns också stora företag som är fåmansföre-

tag. Gruppen företag som är fåmansföretag är därmed mycket heterogen sett till storleken på företagen.

Tabell 6.7 Antal företag efter antal anställda 2021

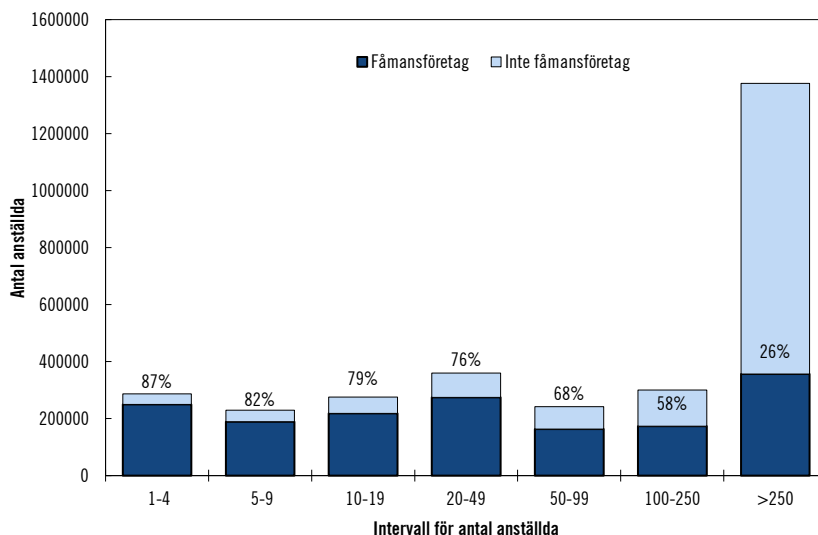
Antal anställda	Fåmansföretag			Övriga privata AB		
	Antal företag	Andel av företag	Andel av företag med anställda	Antal företag	Andel av företag	Andel av företag med anställda
0	190 898	48 %		92 083	72 %	
1–4	146 214	37 %	71 %	20 032	16 %	56 %
5–9	28 839	7 %	14 %	6 115	5 %	17 %
10–19	16 360	4 %	8 %	4 208	3 %	12 %
20–49	9 276	2 %	5 %	2 824	2 %	8 %
50–99	2 394	1 %	1 %	1 128	1 %	3 %
100–250	1 168	0 %	1 %	814	1 %	2 %
>250	437	0 %	0 %	783	1 %	2 %
Totalt antal företag/koncerner	395 586			127 987		
varav med anställda	204 688			35 904		

Källa: FRIDA.

Som jämförelse visas också storleksfördelningen bland övriga privata aktiebolag. Bland dessa har en något större andel av företagen riktigt många anställda, men även bland dessa företag är det stora flertalet företag små sett till antalet anställda.

Figur 6.9 visar i stället hur många anställda i fåmansföretag och övriga privata aktiebolag som finns bland företagen i respektive storleksklass. Etiketerna i figuren visar andelen av de anställda bland företagen i respektive storleksklass som är anställda i ett fåmansföretag.

Figuren visar att en betydligt större andel av de anställda i fåmansföretag finns i små företag. Ungefär 70–80 procent av de anställda i företag eller koncerner med mindre än 100 anställda arbetar i ett fåmansföretag. Bland de största företagen/koncernerna är förhållandena de omvända. Bland företagen med fler än 250 anställda finns endast 26 procent av de anställda i fåmansföretag. I gruppen övriga privata aktiebolag finns i stället en mycket stor del av de anställda i mycket stora företag med fler än 250 anställda. Det stora flertalet av dessa finns i stora, noterade företag.

Figur 6.9 Antal anställda per storleksklass 2021

Källa: FRIDA.

6.3 Ägarstrukturen i fåmansföretag

6.3.1 Inledning

Fåmansföretag är företag där fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget. Samtliga verksamma delägare räknas som en ägare vid denna bedömning. Det innebär att även företag med ett stort antal verksamma delägare kan vara fåmansföretag. Verksamma delägares andelar i företaget är som huvudregel kvalificerade vilket innebär att de omfattas av de särskilda reglerna om beskattning av utdelning och kapitalvinst i fåmansföretag. Om utomstående ägare, dvs. ägare som inte är verksamma i betydande omfattning i företaget och som inte heller är närstående till sådana ägare, äger andelar som motsvarar minst 30 procent av företaget, är inte heller övriga delägares andelar kvalificerade.

6.3.2 Antal delägare med kvalificerade andelar i företagen

Tabell 6.8 visar antalet direktägda fåmansföretag fördelat efter antalet delägare med kvalificerade andelar för perioden 2011–2021. Tabellen visar att 99 procent av fåmansföretagen ägs av fyra eller färre delägare med kvalificerade andelar, och att detta mönster består under hela perioden.

Tabell 6.8 Antal direktägda fåmansföretag efter antal delägare 2011–2021

År	1	2	3	4	5–10	11–20	>20	Antal direktägda företag
2011	162 704	63 162	12 937	8 842	315	83	23	248 066
2012	176 690	65 129	12 908	8 799	317	90	19	263 952
2013	191 214	66 958	13 009	8 699	323	105	21	280 329
2014	204 470	68 567	13 003	8 600	334	104	26	295 104
2015	220 636	71 351	13 298	8 717	332	91	25	314 450
2016	233 697	72 700	13 311	8 585	336	92	21	328 742
2017	250 678	75 128	13 475	8 595	328	96	15	348 315
2018	266 220	76 738	13 342	8 432	333	94	14	365 173
2019	282 526	78 336	13 334	8 255	316	90	15	382 872
2020	298 275	79 307	13 286	8 101	319	85	16	399 389
2021	320 799	81 888	13 496	8 127	327	87	17	424 741
Diff								
2011–2021	97 %	30 %	4 %	–8 %	4 %	5 %	–26 %	71 %

Källa: FRIDA.

Not: Tabellen visar antalet direktägda aktieföretag som delägarna angett att de äger andelar i på bilaga K10. Alla de aktieföretag som delägarna angett återfinns dock inte i FRIDA:s aktieföretagsfiler. Antalet direktägda aktieföretag i denna tabell är därför större än det totala antalet direktägda aktieföretag vars deklara-tionsuppgifter finns i FRIDA.

Andelen av företagen som ägs av en enda ägare har ökat från ungefär 66 procent år 2011 till ungefär 76 procent 2021. Ungefär 20 procent av företagen ägs av två delägare med kvalificerade andelar, medan ungefär 3 procent har tre delägare med kvalificerade andelar. Totalt sett har antalet fåmansföretag ökat med ungefär 70 procent under perioden. Den största ökningen har skett bland företagen som ägs av en enda ägare. Tabellen visar att denna grupp av företag har dubblerats i antal under perioden.

Samtidigt som de allra flesta fåmansföretag ägs av ett fåtal delägare finns också fåmansföretag som ägs av ett stort antal delägare med kvalificerade andelar. Antalet företag som har väldigt många delägare har dock minskat under perioden. En trolig förklaring är att delägare omorganiserat ägandet så att delägare med mindre ägarandelar i företag med många ägare, äger andelarna indirekt via ett helägt holdingbolag. Eftersom koncernregistret i FRIDA inte fångar ägarandelar under 50 procent kan en del av de företag som ägs av en ensam ägare vara ett holdingbolag som indirekt äger en mindre andel i ett annat fåmansföretag. Antalet företag som ägs av flera ägare kan därför antas vara större än vad som går att läsa ut i statistiken.

6.3.3 Ägarandelar i det direktägda fåmansföretaget

Tabell 6.9 visar antalet bilagor sorterade efter delägarrens ägarandel i det direktägda fåmansföretaget 2021. Tabellen visar att drygt hälften av de bilagor som lämnades 2021 redovisar en ägarandel om 90 procent eller mer i det direktägda fåmansföretaget. På 22 procent av bilagorna redovisas en ägarandel om mellan 50 och 60 procent. Bland dessa avser det stora flertalet en ägarandel om 50 procent. Det är mer ovanligt att bilagorna redovisar mindre ägarandelar. Bland de bilagor som redovisar en ägarandel under 10 procent ingår också delägare som sålt samtliga andelar och redovisar en ägarandel på noll vid årets ingång.

Tabell 6.9 Antal bilagor efter ägarandel i det direktägda företaget 2021

Ägarandel	Antal bilagor	Andel av bilagor
<10 %	30 524	5 %
10–20 %	17 625	3 %
20–30 %	26 980	5 %
30–40 %	25 682	4 %
40–50 %	13 737	2 %
50–60 %	126 634	22 %
60–70 %	6 223	1 %
70–80 %	2 300	0 %
80–90 %	4 856	1 %
>90 %	317 831	56 %
Total	572 392	

Källa: FRIDA.

Antalet bilagor som redovisar en ägarandel om 90 procent eller mer ökar också över tid. Antalet bilagor som redovisar mindre ägarandelar är däremot mera oförändrat under perioden 2011–2021. Mönstret tyder på att ägarkoncentrationen i fåmansföretagen ökar, genom att allt fler delägare är ensam ägare av ett fåmansföretag.

6.3.4 Företag noterade för handel på reglerad marknadsplats eller handelsplattform

Aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad är inte fåmansföretag. Däremot kan fåmansföretag vara noterade på en reglerad marknadsplats eller handelsplattform. För att ett företag ska kunna noteras på en sådan plattform krävs normalt att en viss del av företagets aktier finns tillgängliga för handel, vilket kan medföra att utomståenderegeln blir tillämplig.

Utomståenderegeln innebär att om utomstående, direkt eller indirekt, i betydande omfattning äger del i företaget och, direkt eller indirekt, har rätt till utdelning, ska en andel anses kvalificerad bara om det finns särskilda skäl. Med betydande omfattning avses enligt förarbetena ett innehav om minst 30 procent av andelarna (se kapitel 18). Efter en notering på en marknadsplats eller handelsplattform, som leder till att utomståenderegeln ska tillämpas (minst 30 procent av aktierna ägs av utomstående) är dock andelarna hos de delägare som är verksamma i betydande omfattning i företaget fortfarande kvalificerade under en karenstid. Andelarna är också kvalificerade om utomståenderegeln inte är tillämplig.

Även om företag som är noterade (på Stockholmsbörsens olika listor) inte är fåmansföretag kan det förekomma att delägare innehar kvalificerade andelar i sådana företag. Så kan till exempel vara fallet efter ett andelsbyte, då de tillbytta andelarna är särskilt kvalificerade (se kapitel 13 och 14) och kan vara noterade. I sammanställningen av data över vilka företag som är fåmansföretag har noterade företag som har delägare med kvalificerade andelar behandlats som om de inte är fåmansföretag. Däremot ingår delägarna i sammanställningen av statistik som rör delägare med kvalificerade andelar.

Tabell 6.10 visar antalet företag där någon delägare innehar kvalificerade andelar och där företaget är noterat för handel på en reglerad marknad eller på en marknadsplats/handelsplattform. Tabellen visar att delägare med kvalificerade andelar lämnat K10-bilaga för andelar

i 34 olika marknadsnoterade företag under 2021, och för andelar i ungefär 350 företag som är noterade på en reglerad marknadsplats eller handelsplattform. Dessa företag kan ha delägare vars andelar upphört att vara kvalificerade och som därför befinner sig i karens.

Tabell 6.10 Antal företag som är noterade på börs eller marknadsplats

År	Antal företag		Antal delägare som lämnat K10	
	Marknadsnoterade	Noterade på marknadsplats/handelsplattform*	Marknadsnoterade	Noterade på marknadsplats/handelsplattform*
2011	24	235	60	772
2012	21	240	47	808
2013	17	242	34	786
2014	17	246	27	837
2015	22	291	61	962
2016	19	284	47	912
2017	26	324	72	1 015
2018	26	282	81	858
2019	24	318	83	888
2020**				
2021	34	349	94	886

Källa: FRIDA.

*Här ingår bl.a. First North, NGM Equity, NGM Nordic MTF, Göteborgslistan och Aktietorget.

**På grund av saknade värden i koncernregistret för 2020 redovisas inga värden för detta år.

Tabellen visar också antalet delägare som lämnat bilaga K10 för innehavet i dessa företag. Knappt 100 delägare har lämnat bilaga K10 för innehavet i ett företag som är marknadsnoterat, medan ungefär 900 delägare lämnat bilagan för ett innehav i ett företag som är noterat för handel på en marknadsplats eller handelsplattform.

Tabellen visar också att förekomsten av att delägare lämnat bilaga K10 för andelar i företag som är noterade för handel på någon typ av reglerad marknad har ökat under perioden.

Det förekommer också att delägare lämnat bilaga K10 för innehav i ett företag som ingår i en koncern där koncernmodern är marknadsnoterad, eller noterad för handel på en marknadsplats/handelsplattform. Det handlar om färre än 10 onoterade dotterbolag till noterade bolag, och ungefär 50 onoterade dotterbolag till företag noterade på marknadsplats/handelsplattform.

6.3.5 Holdingbolag

I tidigare avsnitt konstateras att antalet företag som ägs av en ensam ägare har ökat kraftigt och att antalet företag med ett stort antal ägare minskat. En trolig förklaring är att delägare omorganiserat ägandet så att delägare med mindre ägarandelar i stället äger andelar indirekt via ett helägt holdingbolag. Eftersom koncernregistret i FRIDA inte fångar ägarandelar under 50 procent kan en del av de företag som ägs av en ensam ägare vara ett holdingbolag som indirekt äger en mindre andel i ett annat fåmansföretag.

Om delägare går över till att i äga mindre andelar indirekt kan detta påverka analysen eftersom det i statistiken kan se ut som att färre personer äger mindre andelar, eller att antalet företag som ägs av många delägare har minskat. Även arbetsmarknadsstatistiken kan påverkas, eftersom klassificeringen av yrkesställningen företagare i eget aktiebolag bygger på att det går att koppla delägare som lämnar K10-bilaga till företaget i vilket delägaren arbetar. Om delägaren arbetar i ett indirekt ägt företag som inte kan kopplas till det företag för vilket K10-bilagan lämnas, kan således statistiken påverkas. Kommittén har därför försökt undersöka hur vanligt det är att äga andelar via ett holdingbolag.

Tabell 6.11 visar olika uppskattningar av antalet holdingbolag bland fåmansföretagen och utvecklingen under perioden 2011–2021. Eftersom koncernregistret inte fångar in samtliga koncernkopplingar bortser vi från koncerndefinitionen i beräkningen. Den första uppskattningen utgörs av antalet fåmansföretag som har SNI-koden för holdingbolag. Totalt finns ungefär 6 900 fåmansföretag med denna branschkod 2021. Antalet företag med branschkode för holdingbolag har också ökat med 200 procent under perioden. Tabellen visar också att utvecklingen av antalet företag med branschkode för holdingbolag bland övriga aktiebolag följer en liknande trend som bland fåmansföretagen.

Bland företag som saknar anställda saknas dock branschkode för ett stort antal företag. Holdingbolag saknar ofta anställda, vilket gör att branschkode för holdingbolag troligtvis inte fångar in samtliga relevanta företag. Därför gör vi också en uppskattning av antalet holdingbolag där vi i stället undersöker hur många företag som tar emot utdelning på näringsbetingade andelar, respektive hur många

som tar emot sådan utdelning och som inte har någon omsättning i företaget.⁵

Tabell 6.11 Uppskattning av antalet holdingbolag

	SNI-kod för holdingbolag		Utdelning på näringsbetingade andelar		Utdelning näringsbet. andelar och saknar omsättning	
	Fåmans-företag	Övriga AB	Fåmans-företag	Övriga AB	Fåmans-företag	Övriga AB
2011	2 248	1 019	13 869	3 668	7 067	1 927
2012	2 469	1 031	15 129	3 872	7 949	2 003
2013	3 127	1 160	16 089	3 839	8 563	2 078
2014	3 593	1 241	17 831	4 179	9 761	2 372
2015	4 936	2 431	21 018	4 791	11 687	2 798
2016	4 917	2 114	23 411	5 096	13 206	3 034
2017	5 338	2 285	25 808	5 564	14 511	3 435
2018	5 591	2 314	28 293	5 784	16 310	3 574
2019	5 790	2 464	29 243	5 885	17 091	3 701
2020*	6 188	3 017	26 727	6 391	16 202	4 014
2021	6 886	2 985	31 824	6 779	19 419	4 425
Diff 2011–2021	206 %	193 %	129 %	85 %	175 %	130 %

Källa: Egna beräkningar.

Näringsbetingade andelar är andelar som ett företag äger i ett annat företag, där vissa villkor kring ägandet är uppfyllda. En förutsättning för att ett företag ska kunna ta emot utdelning på näringsbetingade andelar är därför att företaget äger andelar i ett annat företag. Ett företag kan bedriva en egen verksamhet och samtidigt äga andelar i ett annat företag, och de företag som hittas enligt denna metod behöver därför inte vara holdingbolag. Förekomsten av utdelning på näringsbetingade andelar kan dock användas som en indikator på att företaget kan vara ett holdingbolag.

I det fall delägare med en mindre ägarandel i ett verksamhetsbolag äger andelarna indirekt via ett holdingbolag är det mindre sannolikt att delägaren också bedriver en verksamhet i holdingbolaget. I ytterligare en alternativ uppskattning studeras därför också antalet före-

⁵ Antalet företag är ungefär detsamma även om holdingbolag definieras som aktieföretag utan egen omsättning, och där det finns ett värde större än noll för andelar i koncern- eller intresseföretag.

tag som både tar emot utdelning på näringsbetingade andelar och saknar omsättning.

Tabellen visar att ungefär 30 000 fåmansföretag tar emot utdelning på näringsbetingade andelar. Ungefär 19 000 fåmansföretag tar emot sådan utdelning samtidigt som de saknar omsättning. Även förekomsten av sådana företag som nu beskrivits har ökat över tid, och förekomsten ökar även bland andra privata aktiebolag. Ökningen är dock större bland fåmansföretagen.

Att endast använda branschkode för holdingbolag för att studera sådana bolag underskattar sannolikt det verkliga antalet holdingbolag. Analysen utifrån antalet företag som tar emot utdelning på näringsbetingade andelar visar i stället att ungefär 19 000–30 000 företag kan tänkas vara holdingbolag. Även denna uppskattning kan dock vara för låg, eftersom alla företag inte lämnar utdelning varje år, samtidigt som uppskattningen baseras på att ett företag har tagit emot utdelning. Samtidigt är det administrativt kostsamt att etablera holdingbolag, vilket medför att alla ägare inte gör detta, utan främst de som har en viss storlek på verksamheten och medel att dela ut i en sådan omfattning att nyttan av det ökade gränsbelopp som kan uppnås genom att äga via ett holdingbolag överstiger kostnaderna.

Att delägare äger andelarna indirekt kan som tidigare nämnts vara ett problem ur statistiksynpunkt. Vid analyser av delägars inkomster eller demografin bland delägare påverkas dock inte resultaten av att delägaren äger via ett holdingbolag. Däremot kan analysen av vilka företag som är fåmansföretag påverkas av att det inte går att hitta samtliga indirekt ägda företag. Givet att åtminstone en delägare äger andelar direkt i de företag där vissa ägare äger via holdingbolag så återfinns dock de relevanta företagen. Det går därför inte att säga hur mycket analyserna påverkas av att vissa ägare äger andelar indirekt.

6.4 Slutsatser

- Delägare i fåmansföretag är äldre än andra grupper på arbetsmarknaden. Delägarna är också överrepresenterade bland personer med högre utbildning och högre inkomster, och bland personer som är verksamma i chefsyrken eller yrken med krav på fördjupad högskolekompetens. Att starta ett fåmansföretag eller bli delägare i en befintlig verksamhet kan vara ett steg i karriären.

- Män utgör ungefär 70 procent av delägarna i fåmansföretag och kvinnor ungefär 30 procent. Bland de förvärvsarbetande totalt sett är ungefär 50 procent kvinnor och 50 procent män. Män är därmed överrepresenterade bland delägarna.
- År 2021 fanns ungefär 400 000 direktägda fåmansföretag. Fåmansföretagen utgör en betydande del av det privata näringslivet i Sverige. Sammantaget finns ungefär 1,6 miljoner anställda i fåmansföretag. Ungefär 37 procent av den totala omsättningen bland privatägda aktiebolag och 50 procent av de samlade personalkostnaderna fanns i fåmansföretag 2021. Fåmansföretagens andel av den totala omsättningen, personalkostnaderna och antalet anställda bland de privata aktiebolagen har också ökat något under perioden 2011–2021.
- Såväl antalet fåmansföretag som antalet delägare med kvalificerade andelar har ökat kraftigt under perioden 2011–2021. Antalet fåmansföretag ökar också snabbare än antalet privatägda aktiebolag som inte är fåmansföretag. Den största ökningen har skett bland fåmansföretag som ägs till 100 procent av en enda ägare.
- Fåmansföretagen är mindre än övriga privata aktiebolag. Av anställda i företag med färre än 100 anställda arbetar ungefär 70–80 procent i fåmansföretag. Det stora flertalet av de anställda i övriga privata aktiebolag finns i stora, marknadsnoterade företag.
- Det sker en ägarkoncentration bland fåmansföretagen, genom att antalet företag som ägs till 100 procent av en ägare nästan dubblas under perioden. En del av dessa företag är troligtvis holdingbolag som indirekt äger en mindre andel i ett annat verksamhetsbolag.

7 Statistik över gränsbelopp, utdelning och kapitalvinst

Detta kapitel innehåller beskrivande statistik om beskattningen av utdelningar och kapitalvinster bland delägare i fåmansföretag. Syftet är att ge en översiktlig bild av storleken på delägars gränsbelopp och kapitalinkomster från fåmansföretag, och hur olika grupper av delägare använder reglerna i dagsläget. Den beskrivande statistiken i detta kapitel utgör också ett underlag för konsekvensanalysen i kapitel 24. I konsekvensanalysen finns också ytterligare statistik som mer specifikt rör de områden inom vilka kommittén lämnar förslag.

7.1 Antal lämnade K10-bilagor

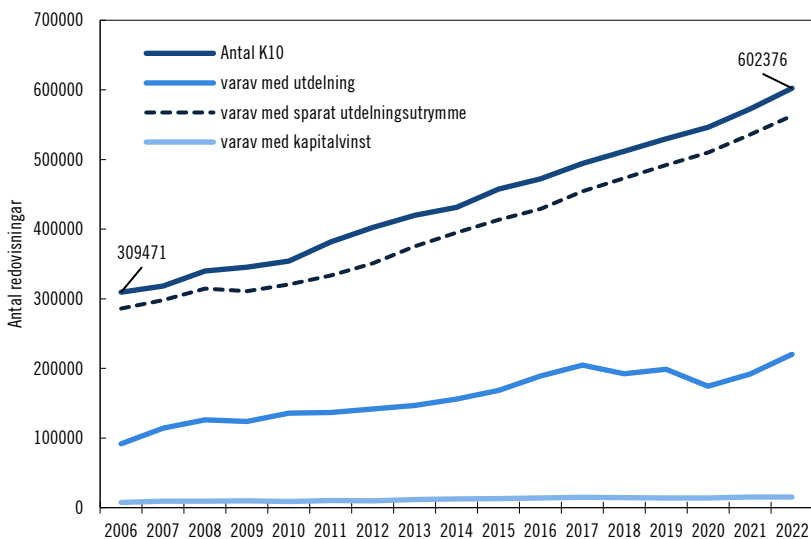
Figur 7.1 visar antalet bilagor som avser innehav av kvalificerade andelar som lämnats under perioden 2006–2022, samt antalet bilagor där delägare redovisat utdelning, kapitalvinst eller ett sparad utdelningsutrymme. Sammanställningen avser bilaga K10 (kvalificerade andelar i fåmansföretag) och K10A (kvalificerade övriga delägarätter).¹ Bilagorna lämnas när delägaren tagit emot utdelning eller kapitalvinst, och för att beräkna ett sparad utdelningsutrymme.

År 2022 lämnades drygt 600 000 K10 och K10A-bilagor. Bilaga K10 utgör den absoluta merparten av de lämnade bilagorna, medan antalet lämnade K10A-bilagor uppgår till färre än hundra årligen, och minskar.

¹ Statistiken i detta avsnitt bygger på uppgifter ur Skatteverkets statistikportal avseende bilaga K10 och K10A för perioden 2013–2022. Data för 2006–2012 är hämtade ur statistik som Skatteverket tidigare publicerat på sin hemsida och i Skattestatistisk årsbok t.o.m. 2015. Skatteverkets data ligger också till grund för databasen FRIDA, som används i andra delar av kapitlet. Skatteverkets informationslager uppdateras dock löpande, medan FRIDA uppdateras en gång per år och således visar en ögonblicksbild av de deklARATIONER som hade inkommit vid en viss tidpunkt. Om beskattningsutfallet ändras efter denna tidpunkt, exempelvis på grund av att personen begär omprövning, kommer Skatteverkets informationslager att uppdateras med det nya utfallet medan data i FRIDA inte uppdateras.

Antalet lämnade K10-bilagor har i stället ökat kraftigt över tid. Även antalet delägare som redovisar utdelning på bilaga K10 ökar. Samtidigt innehåller en stor del av de lämnade bilagorna endast uppgift om ett sparad utdelningsutrymme.

Figur 7.1 Antal lämnade K10-bilagor samt antal med utdelning och kapitalvinst 2006–2022



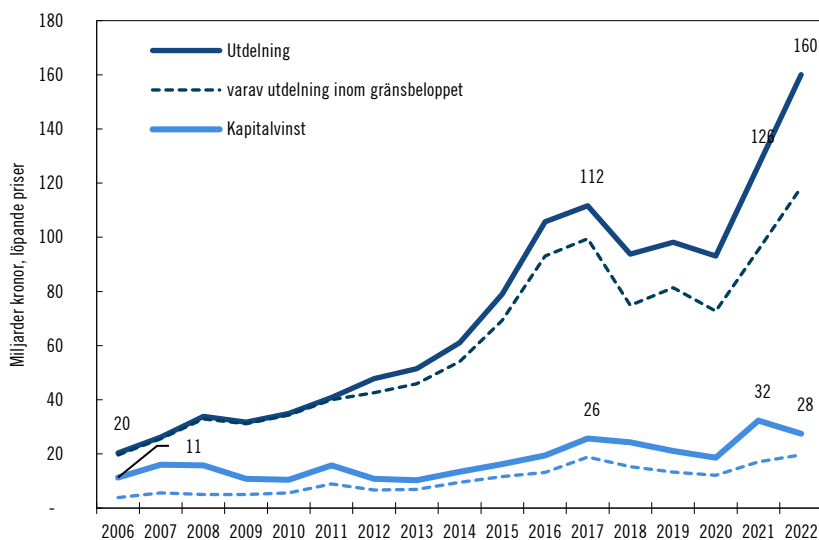
Källa: Skatteverkets informationslager (2006–2012), Skatteverkets statistikportal (2014–2023), hämtat 2024-03-08; FRIDA (antal lämnade bilagor).

7.2 Utdelning och kapitalvinst

Figur 7.2 visar utvecklingen av den totala utdelning och kapitalvinst som årligen redovisas på K10-bilagan. Figuren visar att såväl de totala utdelningarna som kapitalvinsterna har ökat över tid, och att ökningen är särskilt stor för utdelningarna. Utdelningarna var ovanligt höga 2016 och 2017, och en större del av utdelningarna beskattades inom gränobeloppet dessa år. Mönstret beror troligtvis på att det under denna period fanns ett förslag om att höja skattesatsen för kapitalinkomster som beskattas inom gränobeloppet från 20 till 25 procent, som bereddes inom Regeringskansliet. De minskade utdelningarna under 2019 och 2020 är troligtvis en effekt av pandemin till följd av spridningen av sjukdomen covid-19. Dels påverkade smittspridningen företagens verksamhet och lönsamhet direkt, särskilt i vissa branscher,

dels påverkade de stödåtgärder som infördes under pandemin utdelningarna eftersom rätten till vissa stöd påverkades av om företaget lämnade utdelning. Under 2021 och 2022 har utdelningarna ökat igen och ökningstakten är nu snabbare än under åren före pandemin. Även de redovisade kapitalvinsterna ökade kraftigt under 2021, men föll tillbaka något 2022. Detta beror på att det skedde en större mängd företagsförsäljningar under dessa år än under pandemin.

Figur 7.2 Utdelning och kapitalvinst som redovisats på K10, 2006–2022



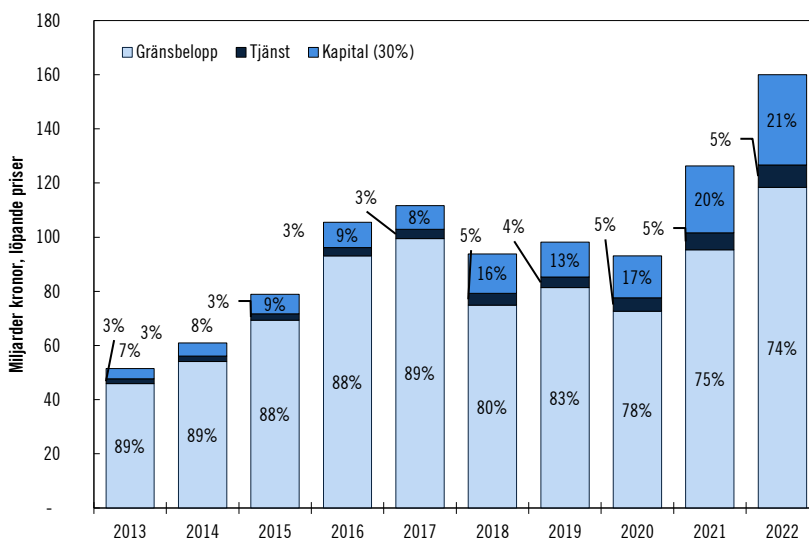
Källa: Skatteverkets informationslager (2006–2012), Skatteverkets statistikportal (2014–2023), hämtat 2024-03-08.

De streckade linjerna i figuren visar hur stora belopp som beskattas till 20 procent inom gränobeloppet. Figuren visar att en stor del av kapitalinkomsterna beskattas inom gränobeloppet. År 2012 infördes ett takbelopp för utdelningar som beskattas i inkomstlagen tjänst. Figuren visar att det sedan takbeloppet infördes blivit vanligare att utdelningar inte beskattas inom gränobeloppet, utan i stället beskattas i inkomstlagen tjänst och kapital (över takbeloppet, till en skattesats om 30 procent). För kapitalvinster har det funnits regler som tillät hälftindelning av vinsten mellan inkomstlagen tjänst och kapital. Dessa regler fick tillämpas sista gången 2011, och ersattes då med den nuvarande regeln där kapitalvinster upp till ett takbelopp om

100 inkomstbasbelopp (IBB) beskattas i inkomstslaget tjänst. För kapitalvinster är det ungefär lika vanligt under hela perioden att delägare redovisar vinster som överstiger gränsbeloppet.

Figur 7.3 visar hur stor del av de utdelningar som delägarna tog emot under beskattningsåren 2014–2022 som beskattades inom gränsbeloppet, i inkomstslaget tjänst, samt över takbeloppen. Figuren visar att ungefär 80 procent av utdelningarna beskattas inom gränsbeloppet, och att andelen minskar något över tid. En mindre del beskattades i inkomstslaget tjänst under hela perioden. Andelen av utdelningarna som beskattas i inkomstslaget kapital till 30 procents skatt har i stället ökat trendmässigt över tid.

Figur 7.3 Beskattning av utdelning som redovisas på blankett K10, 2014–2022



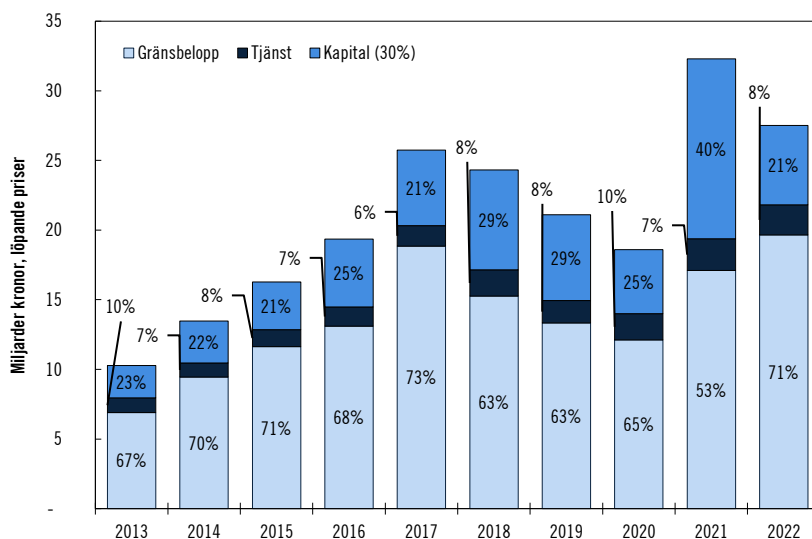
Källa: Skatteverkets statistikportal, hämtat 2024-03-08.

Utdelningarna från fåmansföretag var ovanligt höga 2016 och 2017, och en större del av utdelningarna beskattades inom gränsbeloppet dessa år. Mönstret beror troligtvis på att ett förslag om att höja skattesatsen från 20 till 25 procent för kapitalinkomster som beskattas inom gränsbeloppet då bereddes inom Regeringskansliet. Även under 2021 var utdelningar och kapitalvinster högre än tidigare år. År 2021 redovisade i stället ovanligt många delägare utdelningar och

kapitalvinster som översteg takbeloppen. Det fick till följd att en större del av de samlade utdelningarna och kapitalvinsterna detta år beskattades i inkomstslaget kapital till 30 procents beskattning, jämfört med tidigare år. Samtidigt beskattades en något mindre del inom gränslöppet.

Figur 7.4 visar motsvarande uppgifter för kapitalvinster. Figuren visar att 60–70 procent av kapitalvinsterna beskattats inom gränslöppet under perioden 2014–2022.

Figur 7.4 Beskattning av kapitalvinst som redovisas på blankett K10, 2014–2022



Skatteverkets statistikportal, hämtat 2024-03-08.

Även för kapitalvinster har andelen som överstiger takbeloppen ökat över tid. År 2021 utgjorde de kapitalvinster som översteg takbeloppet ungefär 40 procent av de samlade kapitalvinsterna som redovisades på K10-bilagan det året. Detta avviker från mönstret från tidigare år, både avseende andelen som överstiger takbeloppet och avseende nivån på de totala kapitalvinsterna som redovisades. Även under 2022 låg kapitalvinsterna på en historiskt sett hög nivå, även om nivån minskade något jämfört med 2021. Mönstret dessa år beror troligtvis på att det skedde fler företagsförsäljningar dessa år.

Tabell 7.1 visar antalet delägare som redovisat utdelning eller kapitalvinst för perioden 2014–2022, samt antalet bilagor där delägaren beskattats för kapitalinkomsterna inom gränsbeloppet, i tjänst och över takbeloppen i inkomstslaget kapital.

Tabell 7.1 Antal delägare med utdelning samt antalet som beskattas inom gränsbelopp, i tjänst och i inkomstslaget kapital, 2013–2022

	Utdelning				Kapitalvinst			
	Antal totalt	Gränsbelopp	Tjänst	Kapital (30 %)	Antal totalt	Gränsbelopp	Tjänst	Kapital (30 %)
2013	140 567	140 305	10 041	303	11 199	10 220	3 256	579
2014	149 672	149 434	9 610	331	12 018	11 042	3 154	595
2015	161 681	161 448	11 181	405	12 732	11 569	3 555	593
2016	180 907	180 700	13 109	442	13 436	12 291	3 604	563
2017	195 639	195 390	14 812	457	14 477	13 089	4 085	674
2018	185 070	184 839	14 271	626	14 151	12 718	3 817	563
2019	191 607	191 386	13 736	481	13 807	12 461	3 666	551
2020	168 404	168 187	11 924	686	13 575	12 084	3 717	455
2021	184 960	184 671	14 312	808	14 690	13 082	4 118	574
2022	212 091	211 854	16 067	1 003	14 813	13 155	4 103	498

Källa: Skatteverkets statistikportal, hämtat 2024-03-08.

Tabellen visar att det stora flertalet delägare endast beskattas för utdelning och kapitalvinst inom gränsbeloppet, och att det är ovanligt att delägare beskattas i inkomstslaget tjänst eller i inkomstslaget kapital till 30 procents beskattning. Av de drygt 190 000 delägare som redovisade utdelning 2021 redovisade ungefär 800 delägare utdelning som översteg takbeloppet (90 IBB). Bland de knappt 15 000 delägare som redovisade kapitalvinst redovisade knappt 600 delägare kapitalvinster som översteg takbeloppet (100 IBB).

Trots att det stora flertalet delägare som redovisar utdelning eller kapitalvinst endast beskattas för dessa inom gränsbeloppet står de belopp som beskattas till 30 procent för en relativt stor del av de samlade utdelningarna och kapitalvinsterna. Detta beror på att de delägare som har utdelning eller kapitalvinst som överstiger takbeloppen i regel har så stora utdelningar eller kapitalvinster att en stor del av inkomsten överstiger takbeloppet. Dessa delägare har mycket stora utdelningar eller kapitalvinster jämfört med de delägare som endast har inkomster som beskattas inom gränsbeloppet.

7.3 Gränsbeloppet

7.3.1 Allmänt om gränsbeloppet

Årets gränsbelopp kan beräknas enligt två olika regler: förenklingsregeln och huvudregeln. Årets gränsbelopp enligt förenklingsregeln består av ett fast schabloniserat gränsbelopp per företag, som fördelas mellan delägarna utifrån deras ägarandelar i bolaget. Gränsbeloppet enligt huvudregeln består av flera delar. Samtliga som använder huvudregeln får beräkna ett gränsbelopp baserat på en ränta på omkostnadsbeloppet. Under förutsättning att delägaren uppfyller ett löneuttagskrav och ett kapitalandelskrav kan delägaren också lägga till ett lönebaserat utrymme till detta gränsbelopp. Det lönebaserade utrymmet utgör 50 procent av lönesumman i företaget och fördelas mellan delägarna i förhållande till deras ägarandelar. Det lönebaserade utrymmet begränsas till maximalt 50 gånger delägarens eller närståendes löneuttag. Till årets gränsbelopp får delägaren också lägga till eventuellt sparade utdelningsutrymme från tidigare år. Det sparade utdelningsutrymmet räknas upp med ränta.

De företag vars delägare omfattas av fåmansföretagsreglerna varierar mycket i storlek, se kapitel 6. Även storleken på utdelningar och kapitalvinster varierar kraftigt mellan olika delägare. I detta avsnitt delas delägare därför upp i tre grupper: de som använder förenklingsregeln, de som använder huvudregeln utan att ha ett lönebaserat utrymme och de som använder huvudregeln och har ett lönebaserat utrymme. Uppdelningen görs för respektive år. Delägare kan byta regel mellan olika år. En och samma person kan också vara delägare i flera företag och lämna flera K10-bilagor varje år för andelar i olika företag. Förenklingsregeln får dock endast användas för att beräkna gränsbeloppet i ett företag per år, medan huvudregeln kan användas i ett obegränsat antal företag.

7.3.2 Gränsbeloppen fördelade per beräkningsregel

Tabell 7.2 visar antalet lämnade K10-bilagor fördelat efter vilken regel som delägaren använt för att beräkna gränsbeloppet under perioden 2011–2021.² Tabellen visar att förenklingsregeln används för att beräkna gränsbeloppet på ungefär tre fjärdedelar av de lämnade bilagorna, medan huvudregeln används på ungefär en fjärdedel av bilagorna. Dessa andelar har också varit någorlunda konstanta över tid.

År 2021 användes förenklingsregeln på ungefär 75 procent av de bilagor som lämnades av delägare i fåmansföretag. Ungefär 15 procent av bilagorna hade ett lönebaserat utrymme, medan huvudregeln utan att beräkna ett lönebaserat utrymme användes på ungefär 10 procent av bilagorna. En person kan vara delägare i flera företag och lämna då en bilaga per direktägt företag. Det innebär att en och samma delägare kan ha beräknat gränsbelopp enligt flera av reglerna samma år.

Tabell 7.2 Antal inlämnade K10-bilagor 2011–2021 efter vilket regel som använts för att beräkna gränsbeloppet

	Total	Förenklingsregel	Huvudregel med lönebaserat utr.	Huvudregel utan lönebaserat utr.	Andel förenklingsregel
2011	379 263	276 997	59 158	43 108	73 %
2012	396 885	276 803	60 564	59 518	70 %
2013	416 180	304 165	60 489	51 526	73 %
2014	431 507	312 650	67 978	50 879	72 %
2015	455 045	327 333	75 385	52 327	72 %
2016	468 833	338 080	81 690	49 063	72 %
2017	490 932	353 311	89 023	48 598	72 %
2018	508 691	373 053	85 977	49 661	73 %
2019	526 828	386 183	89 637	51 008	73 %
2020	543 364	403 456	91 041	48 867	74 %
2021	572 392	432 587	88 425	51 380	76 %

Källa: FRIDA.

² Statistiken i detta avsnitt är hämtad ur FRIDA-databasen och kan avvika från de uppgifter som tas fram av Skatteverket. Detta beror på att Skatteverkets statistik uppdateras vid förändringar som påverkar beskattningen, till exempel på grund av omprövningar. FRIDA-databasen tas fram av SCB och baseras på de deklarationsuppgifter som inkommit till Skatteverket vid en viss tidpunkt varje år. FRIDA visar således en ögonblicksbild.

Tabell 7.3 visar genomsnittligt gränobelopp per delägare bland de delägare som använde respektive regel under perioden 2011–2021. Tabellen visar att det genomsnittliga gränobeloppet per bilaga uppgick till ungefär 2,5 miljoner kronor 2021, och att det finns stora skillnader i storleken på gränobelopp mellan de tre grupperna. De delägare som har ett lönebaserat utrymme har i genomsnitt betydligt större gränobelopp än övriga delägare.

Tabell 7.3 Gränobelopp per bilaga, medel och median, 2011–2021

	Samtliga bilagor	Förenklingsregel	Huvudregel utan lönebaserat utr.	Huvudregel med lönebaserat utr.
Medelvärde				
2011	1 437 912	510 891	2 164 505	5 249 063
2012	1 601 924	594 066	1 693 116	6 118 640
2013	1 713 189	658 576	2 052 137	6 727 518
2014	1 852 217	717 233	2 831 707	6 339 217
2015	1 988 800	797 082	2 735 974	6 644 778
2016	2 083 691	857 773	2 980 398	6 618 680
2017	2 160 725	901 999	3 071 083	6 659 342
2018	2 238 529	978 982	3 349 143	7 062 186
2019	2 381 316	1 047 232	3 567 816	7 453 772
2020	2 450 317	1 148 119	3 629 794	7 588 029
2021	2 554 364	1 257 200	3 846 908	8 149 219
Median				
2011	271 455	254 020	88 156	820 084
2012	284 219	276 965	45 024	888 881
2013	303 713	299 858	30 905	940 847
2014	373 411	313 443	72 812	1 043 951
2015	404 007	345 656	43 452	1 139 416
2016	457 535	389 278	62 118	1 213 609
2017	471 093	395 520	56 883	1 211 477
2018	463 839	406 301	63 654	1 150 422
2019	515 535	438 897	95 692	1 187 782
2020	534 444	498 252	80 261	1 210 434
2021	548 454	542 938	92 225	1 255 241

Källa: FRIDA.

Det går att byta regel mellan olika år, vilket medför att även delägare som inte har ett lönebaserat utrymme kan ha ett betydande gränsbelopp. Det kan dels bero på att de har sparade gränsbelopp beräknade enligt förenklingsregeln för många år bakåt i tiden, men också på att de något tidigare år kan ha haft ett lönebaserat utrymme.

Tabell 7.4 visar årets nya gränsbelopp, som här definieras som det gränsbelopp som genereras av schablonbeloppet i förenklingsregeln, klyvningsräntan multiplicerad med omkostnadsbeloppet, det lönebaserade utrymmet och det sparade utdelningsutrymmet multiplicerad med uppräkningsräntan, men exklusive stocken av sparade utdelningsutrymmen.

Tabell 7.4 Årets gränsbelopp, medel och median per bilaga 2011–2021

	Samtliga delägare	Förenklingsregel	Huvudregel utan lönebaserat utr.	Huvudregel med lönebaserat utr.
Medelvärde				
2011	274 073	84 572	95 178	1 291 740
2012	287 676	98 051	50 662	1 387 261
2013	312 442	104 579	54 733	1 577 190
2014	308 867	108 507	62 199	1 415 004
2015	318 103	112 854	55 509	1 391 595
2016	331 069	115 933	55 058	1 387 197
2017	359 121	119 705	53 777	1 475 992
2018	338 164	125 160	57 906	1 424 269
2019	349 662	129 128	65 507	1 461 491
2020	349 795	133 982	57 428	1 463 119
2021	333 798	140 373	74 328	1 430 825
Median				
2011	99 390	63 875	15 392	350 588
2012	85 965	85 965	2 662	365 494
2013	120 120	120 120	2 636	381 066
2014	155 650	132 303	4 436	549 556
2015	156 475	156 475	2 970	529 675
2016	159 775	159 775	3 340	531 058
2017	163 075	163 075	3 108	533 907
2018	169 125	169 125	3 440	504 745
2019	171 875	171 875	3 233	489 930
2020	177 100	177 100	3 600	484 500
2021	183 700	183 700	2 997	473 630

Källa: FRIDA.

Tabellen visar att det genomsnittliga nya gränsbeloppet per K10-bilaga, exklusive sparade utdelningsutrymme, uppgick till ungefär 334 000 kronor 2021. Om sparade utdelningsutrymme exkluderas är skillnaderna mellan de tre grupperna större, och vikten av det lönebaserade utrymmet för storleken på gränsbeloppet framträder ännu tydligare.

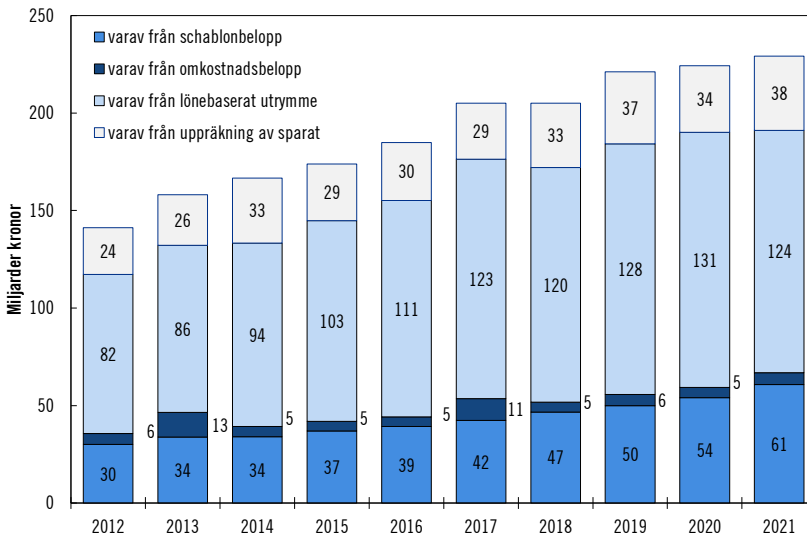
7.3.3 Gränsbeloppets komponenter

Figur 7.5 visar hur stora gränsbelopp som genererades av olika delar av regelverket under perioden 2012–2021 totalt sett för hela delägar-kollektivet. Figuren exkluderar sparade utdelningsutrymmen. Figur 7.6 visar bilden då även de sparade utdelningsutrymmena beaktas.

Figur 7.5 visar att det lönebaserade utrymmet är den komponent som genererar de största nya gränsbeloppen. Även schablonbeloppet i förenklingsregeln bidrar relativt mycket till årets gränsbelopp på aggregerad nivå. Det beror på att ungefär 75 procent av delägarna använder förenklingsregeln. Även om det genomsnittliga gränsbeloppet per delägare är lägre i denna grupp medför det stora antalet delägare som använder regeln att schablonbeloppet ändå bidrar med betydande belopp till det totala gränsbeloppet. Även uppräkningsräntan på sparade utdelningsutrymmen genererar relativt stora gränsbelopp, och ränteuppräknings betydelse har ökat över tid allt eftersom storleken på de sparade utdelningsutrymmena ökat. Omkostnadsbeloppet har däremot mycket liten betydelse för storleken på gränsbeloppet på aggregerad nivå.

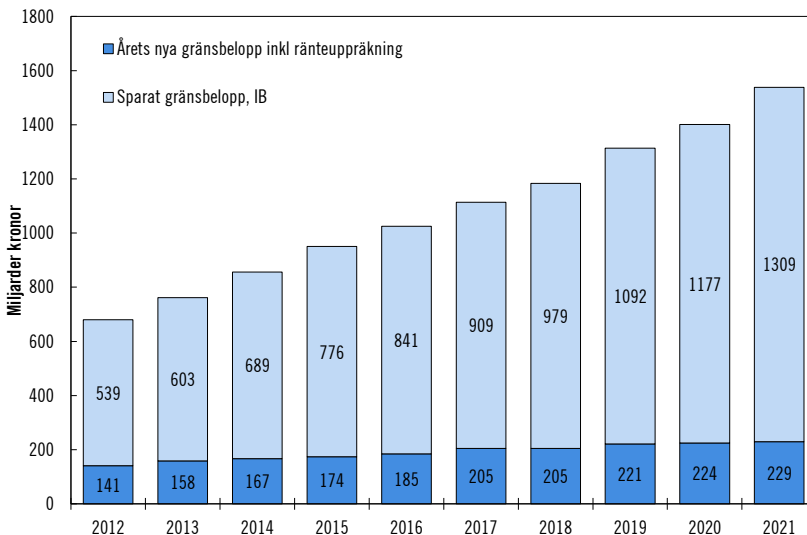
Figur 7.6 inkluderar de sparade utdelningsutrymmena, och visar att dessa utgör den största komponenten i gränsbeloppet. Betydelsen av sparade utdelningsutrymme för storleken på gränsbeloppet har också ökat över tid. Utrymmet ökar varje år eftersom de gränsbelopp som genereras av schablonregeln, omkostnadsbeloppet och det lönebaserade utrymmet systematiskt överstiger de gränsbelopp som kan nyttjas för beskattning av utdelning och kapitalvinst.

Figur 7.5 Årets gränsbelopp (inkl. ränta på sparad utdelningsutrymme) fördelat på delkomponenter



Källa: FRIDA.

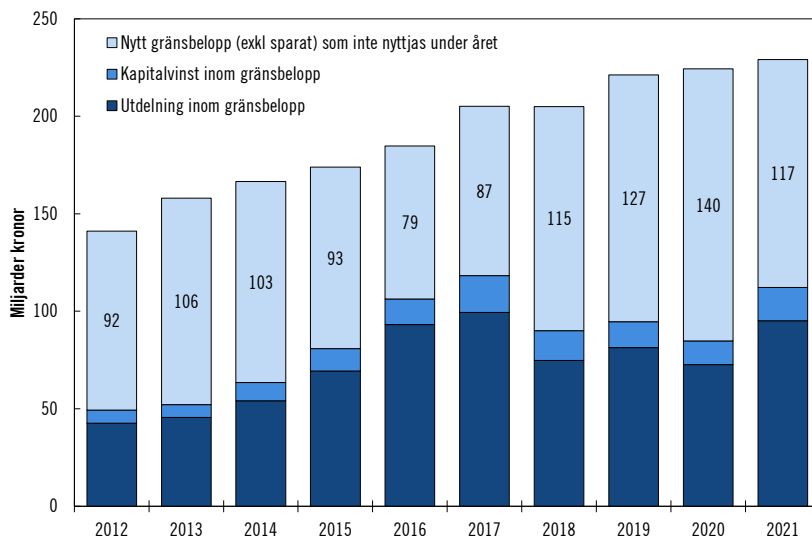
Figur 7.6 Årets gränsbelopp (inkl. ränteuppräknings av sparad) samt sparad utdelningsutrymme



Källa: FRIDA.

Figur 7.7 visar utvecklingen av årets nya gränsbelopp (inklusive räntepåräkningen på sparade utdelningsutrymme men exklusive stocken av sparade utrymme) samt hur stora gränsbelopp som delägare årligen nyttjar för utdelning och kapitalvinst som beskattats inom gränsbeloppet.

Figur 7.7 Gränsbeloppet (inkl. ränta på sparade utdelningsutrymme) jämfört med utnyttjat gränsbelopp



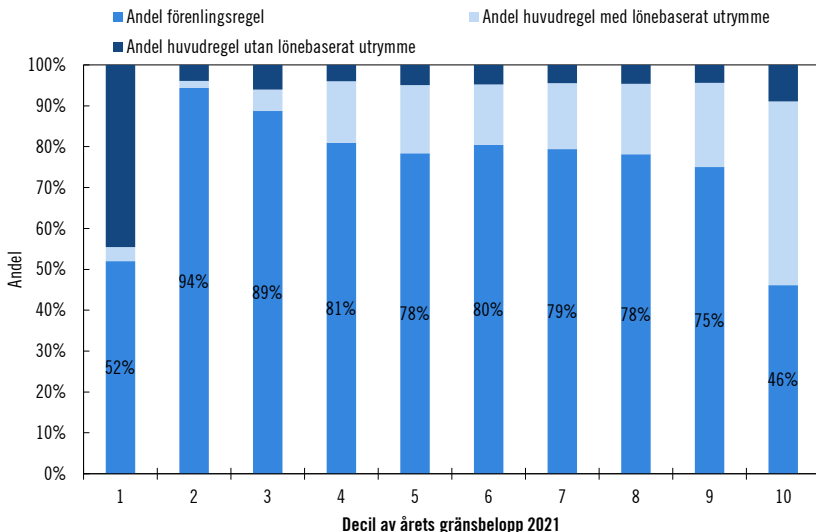
Källa: FRIDA.

7.3.4 Fördelning av gränsbeloppen

Föregående tabeller och figurer visar att de gränsbelopp som genereras enligt huvudregeln i genomsnitt är betydligt större än de som genereras genom förenklingsregeln, och att detta beror på att lönebaserat utrymme genererar mycket stora gränsbelopp sett i relation till övriga delar av regelverket.

Figur 7.8 visar andelen delägare som använder förenklingsregeln och huvudregeln med respektive utan lönebaserat utrymme i olika deciler i fördelningen av delägarnas gränsbelopp (inklusive sparade utdelningsutrymme) för år 2021. Varje decil innehåller en tiondel av delägarna. Delägarna i decil 1 är de 10 procent av delägarna som hade de minsta gränsbeloppen 2021 medan delägarna i decil 10 är de 10 procent som hade de största gränsbeloppen samma år.

Figur 7.8 Val av regel i olika delar av fördelningen av gränobelopp



Källa: FRIDA.

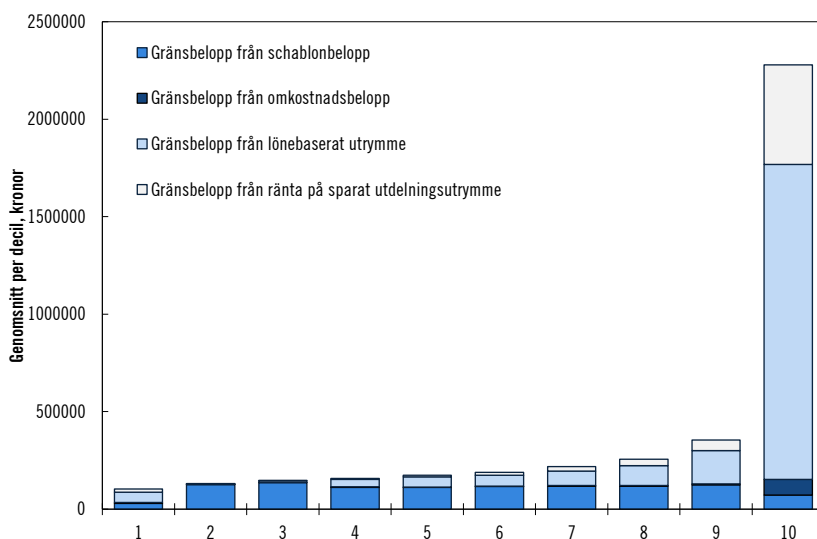
Figuren visar att de delägare som använder huvudregeln utan att beräkna ett lönebaserat utrymme framför allt finns i decil 1. Det innebär att de, sedda som grupp, har de minsta gränobeloppen av de tre grupperna i sammanställningen. Dessa delägare har endast gränobelopp från klyvningsräntan multiplicerad med omkostnadsbeloppet och eventuellt ett sparutdelningsutrymme. Dessa delägare har antingen stora omkostnadsbelopp, små ägarandelar i det direktägda företaget eller båda delarna.

Figuren visar också att andelen delägare som använder förenklingsregeln är som högst i decil 2 och minskar högre upp i fördelningen. Andelen delägare som använder löneunderlagsregeln ökar i stället högre upp i fördelningen. Delägare i den nedre delen av fördelningen som använder förenklingsregeln äger inte hela företaget ensamma och får därför inte hela schablonbeloppet. I mitten av fördelningen finns framför allt delägare som använder förenklingsregeln och äger hela eller en stor del av företaget. I toppen av fördelningen finns delägare som använder löneunderlagsregeln. Där finns också delägare som det aktuella året använde förenklingsregeln, men som har ett stort sparutdelningsutrymme, samt en liten grupp delägare som har mycket stora omkostnadsbelopp och därför får ett stort

gränsbelopp baserat på räntan på omkostnadsbeloppet, och därtill har ett stort sparad utdelningsutrymme.

Figur 7.9 visar genomsnittligt gränsbelopp från olika delar av regelverket bland de delägare som tillhörde respektive decil 2021. Figuren visar att lönebaserat utrymme är koncentrerat i toppen av fördelningen och utgör en mycket stor del av gränsbeloppet i decil 10. Delägarna i decil 10 har också mycket stora sparade gränsbelopp. Detta illustreras av att även uppräkningsräntan på sparad utrymme är koncentrerad i toppen av fördelningen. I decil 10 finns också delägare som använde förenklingsregeln 2021 och som hade ett stort sparad utdelningsutrymme och ett mindre antal delägare som har mycket stora omkostnadsbelopp.

Figur 7.9 Genomsnittligt gränsbelopp per decil fördelat på komponenter

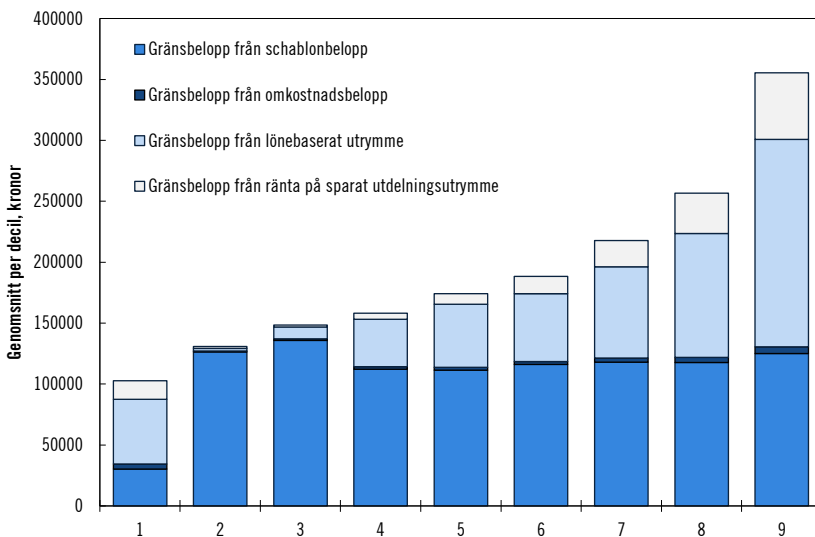


Källa: FRIDA; egna beräkningar.

Figur 7.10 visar samma information, men exklusive decil 10, för ökad läsbarhet för övriga deciler. Figuren visar att schablonbeloppet är ungefär lika stort i hela fördelningen. Det beror på att beloppet utgörs av ett fast belopp per företag. Spridningen mellan delägare är därför mycket mindre för denna komponent än för övriga delar av gränsbeloppet. Figuren visar också att spridningen i gränsbeloppets

storlek framför allt beror på att det lönebaserat utrymme ökar i betydelse högre upp i fördelningen.

Figur 7.10 Genomsnittligt gränsbelopp per decil fördelat på komponenter, exklusive decil 10



Källa: FRIDA; egna beräkningar

7.3.5 Omkostnadsbeloppet

Om delägare använder huvudregeln utgörs en del av gränsbeloppet av en ränta som beräknas på omkostnadsbeloppet. För de delägare som använder huvudregeln ett visst år kan därför omkostnadsbeloppet beräknas.

Tabell 7.5 visar antalet bilagor fördelade efter det beräknade värdet på omkostnadsbeloppet för 2011 och 2021. Tabellen visar att antalet bilagor som har ett angivet värde på omkostnadsbeloppet ökat med ungefär 45 000 mellan 2011 och 2021. Detta motsvarar en ökning med nästan 60 procent sedan 2011. Som jämförelse har antalet lämnade bilagor ökat med ungefär 50 procent under samma period.

Tabell 7.5 Antal bilagor efter värde på omkostnadsbeloppet

Omkostnadsbelopp, intervall	2011		2021	
	Antal	Andel av total	Antal	Andel av total
0–25 000	9 886	13 %	19 374	16 %
25 000–50 000	11 830	15 %	23 851	19 %
50 000–100 000	20 401	26 %	42 579	34 %
100 000–250 000	20 128	26%	20 386	16 %
250 000–500 000	5 109	7 %	5 493	4 %
500 000–1 mnkr	4 140	5 %	5 417	4 %
1 mnkr–2,5 mnkr	4 127	5 %	3 864	3 %
2,5–5 mnkr	1 436	2 %	1 389	1 %
>5 mnkr	1 217	2 %	1 467	1 %
Antal med värde	78 274	100%	123 820	100 %

Källa: FRIDA; egna beräkningar.

Ökningen av bilagorna med ett angivet värde på omkostnadsbeloppet har framför allt skett bland delägare som har ett lågt omkostnadsbelopp, och främst i intervallet 50 000–100 000 kronor. Det stora flertalet av dessa bilagor har ett omkostnadsbelopp på exakt 50 000 kronor, vilket motsvarar det lägsta kravet på aktiekapital för den aktuella perioden. Kravet sänktes till 25 000 kronor 2020. Tabellen visar också att ungefär 35 procent av bilagorna har ett omkostnadsbelopp under 50 000 kronor medan 70 procent av bilagorna redovisar ett omkostnadsbelopp under 100 000 kronor. Samtidigt uppgår omkostnadsbeloppet till 500 000 kronor eller mer på ungefär 12 000 bilagor, motsvarande ungefär 10 procent av bilagorna där ett omkostnadsbelopp redovisas.

7.3.6 Löneuttagskravet

Lönebaserat utrymme genererar relativt stora gränobelopp. För att få beräkna ett lönebaserat utrymme ställs dels ett kapitalandelskrav upp, dels ett löneuttagskrav.

Löneuttagskravet utgörs av det lägsta beloppet av 6 IBB plus 5 procent av den totala lönesumman i företaget, och 9,6 IBB. Löneuttagskravet beror således på storleken på företaget, men varierar inte beroende på delägarens yrke eller intjäningsförmåga. Figur 7.11 visar

andelen delägare per yrkesområde som hade ett lönebaserat utrymme 2021.

Totalt sett beräknas ett lönebaserat utrymme på ungefär 15 procent av de lämnade bilagorna. Ungefär 83 procent av de som har lönebaserat utrymme är män medan 17 procent är kvinnor. Eftersom löneuttagskravet ställer upp ett krav på lägsta löneuttag finns endast personer med relativt höga inkomster i gruppen som har lönebaserat utrymme.

Figuren visar att drygt 25 procent av delägarna med chefsyrken hade lönebaserat utrymme 2021, medan drygt 20 procent av delägarna som var verksamma inom yrken med krav på högskolekompetens eller fördjupad högskolekompetens hade lönebaserat utrymme. Även bland delägarna med yrken inom bygg eller tillverkning hade ungefär 20 procent ett lönebaserat utrymme 2021. I yrken som inte har krav på högre utbildning var andelen delägare med lönebaserat utrymme ungefär 10 procent.

Kvalifikationskraven för olika yrken samvarierar med inkomstnivån och utbildningsnivån. Löneuttagskravet medför därför att det främst är delägare med högre utbildning och i mera kvalificerade yrken som har möjlighet att beräkna ett lönebaserat utrymme.

Figur 7.11 Andel med lönebaserat utrymme per yrkesområde



Källa: FRIDA.

7.4 Beskattning av utdelning från fåmansföretag

7.4.1 Storleken på gjorda utdelningar

Tabell 7.6 visar hur stor utdelning som redovisades bland de delägare som använde respektive regel under perioden 2011–2021. Tabellen visar att delägarna som har ett lönebaserat utrymme tar emot betydligt större utdelningar än delägare som använder förenklingsregeln eller huvudregeln utan att beräkna ett lönebaserat utrymme.

Totalt sett minskade utdelningarna relativt mycket under 2018 och 2019 jämfört med trenden från de föregående åren. Detta beror sannolikt på att utdelningarna ökade under 2016 och 2017 till följd av en förväntad skattehöjning. Även pandemin till följd av spridningen av sjukdomen covid-19 påverkade utdelningarna under 2019 och 2020. Dels påverkade smittspridningen företagets verksamhet och lönsamhet direkt, särskilt i vissa branscher, dels påverkade de stödåtgärder som infördes under pandemin utdelningarna eftersom rätten till vissa stöd påverkades av om företaget lämnade utdelning.

Tabellen visar att i princip hela nedgången i utdelningarna 2020 finns bland de delägare som hade ett lönebaserat utrymme. Bland de som använde förenklingsregeln och bland de som inte hade ett lönebaserat utrymme syns däremot inte någon lika tydlig effekt av pandemin, utan utdelningarna ökar trendmässigt under hela perioden.

Tabell 7.6 Total redovisad utdelning per regel 2011–2021, miljarder kronor

	Total	Förenklingsregel	Huvudregel utan lönebaserat utr.	Huvudregel med lönebaserat utr.
2011	41,20	11,20	2,95	27,05
2012	46,83	14,62	2,97	29,23
2013	50,60	16,68	2,93	30,99
2014	59,55	18,17	4,70	36,68
2015	75,45	22,20	5,67	47,57
2016	103,21	30,46	7,12	65,64
2017	109,47	35,06	6,96	67,45
2018	91,76	30,72	6,18	54,86
2019	95,81	33,57	5,88	56,37
2020	100,12	42,82	6,86	50,44
2021	121,33	43,49	8,95	68,89

Källa: FRIDA.

Tabell 7.7 visar andelen av de lämnade K10-bilagorna där delägaren redovisar utdelning, fördelat efter vilken regel som använts för att beräkna gränobeloppet. Tabellen visar att ungefär 70 procent av de delägare som har ett lönebaserat utrymme redovisar utdelning respektive år.

Tabell 7.7 Andel K10-bilagor med redovisad utdelning 2011–2021

	Total	Förenklingsregel	Huvudregel utan lönebaserat utr.	Huvudregel med lönebaserat utr.
2011	36 %	30 %	23 %	74 %
2012	36 %	32 %	15 %	73 %
2013	35 %	31 %	16 %	72 %
2014	36 %	30 %	21 %	73 %
2015	37 %	31 %	20 %	74 %
2016	40 %	34 %	22 %	77 %
2017	41 %	35 %	23 %	77 %
2018	38 %	32 %	21 %	72 %
2019	38 %	32 %	21 %	73 %
2020	32 %	28 %	14 %	60 %
2021	33 %	28 %	19 %	69 %

Källa: FRIDA.

Tabellen visar också att andelen av delägarna med ett lönebaserat utrymme som redovisade utdelning sjönk till ungefär 60 procent under 2020. Bland de som använder huvudregeln men inte har ett lönebaserat utrymme redovisar ungefär 20 procent utdelning, medan andelen som redovisar utdelning är ungefär 30 procent bland de som använder förenklingsregeln. Även bland dessa delägare minskade andelen som redovisade utdelning 2020.

Tabell 7.8 visar andelen av de lämnade K10-bilagorna som innehåller uppgift om mottagen utdelning som beskattats i inkomstslaget tjänst. Tabellen visar att det är ovanligt att delägare beskattas för utdelning i inkomstslaget tjänst, och att det relativt sett är vanligast bland de delägare som använder huvudregeln utan att ha ett lönebaserat utrymme.

Tabell 7.8 Andel bilagor med redovisad utdelning som beskattas i inkomstslaget tjänst 2011–2021

	Samtliga delägare	Förenklingsregel	Huvudregel utan lönebaserat utr.	Huvudregel med lönebaserat utr.
2011	3,3 %	2,7 %	4,4 %	5,3 %
2012	2,9 %	2,3 %	3,9 %	4,4 %
2013	2,4 %	1,9 %	3,9 %	3,8 %
2014	2,2 %	1,9 %	4,8 %	2,0 %
2015	2,5 %	2,0 %	5,3 %	2,4 %
2016	2,8 %	2,3 %	6,4 %	2,7 %
2017	3,0 %	2,4 %	6,9 %	3,4 %
2018	2,8 %	2,2 %	7,1 %	2,7 %
2019	2,6 %	2,1 %	6,5 %	2,6 %
2020	2,2 %	1,8 %	3,9 %	2,7 %
2021	2,5 %	1,9 %	6,1 %	3,1 %

Källa: FRIDA.

Tabell 7.9 visar genomsnittlig utdelning per delägare fördelat på respektive regel. I genomsnitt tog delägarna emot ungefär 212 000 kronor i utdelning per person 2021. År 2011 var genomsnittet ungefär 109 000 kronor.

Variationerna inom kollektivet är mycket stora. Delägare som har ett lönebaserat utrymme tar i genomsnitt emot betydligt större utdelningar än övriga grupper. Det högre genomsnittet beror också på att det är vanligare att delägare som har ett lönebaserat utrymme tar emot någon utdelning. Tabellen visar också medianen av utdelningen, under förutsättning att delägaren tog emot utdelning under det aktuella året. Om samtliga delägare inkluderas är medianen noll för alla grupper utom de som har ett lönebaserat utrymme.

Tabell 7.9 Utdelning per bilaga, medel och median, 2011–2021

	Samtliga	Förenklings- regel	Huvudregel utan lönebaserat utr.	Huvudregel med lönebaserat utr.
Medelvärde				
2011	108 629	40 431	68 372	457 289
2012	117 986	52 808	49 976	482 712
2013	121 588	54 826	56 922	512 384
2014	138 000	58 107	92 424	539 563
2015	165 800	67 815	108 430	631 089
2016	220 151	90 094	145 112	803 469
2017	222 992	99 242	143 199	757 685
2018	180 390	82 353	124 535	638 030
2019	181 868	86 916	115 210	628 881
2020	184 252	106 127	140 451	553 982
2021	211 969	100 540	174 189	779 047
Median (givet att utdelning>0)				
2011	125 000	100 000	100 000	232 220
2012	130 000	100 000	75 000	250 000
2013	143 275	100 000	80 000	250 000
2014	150 000	102 000	100 000	275 000
2015	155 000	125 000	100 000	300 000
2016	160 000	150 000	105 000	350 000
2017	165 000	150 000	104 000	390 000
2018	169 000	150 000	100 000	312 500
2019	171 000	150 000	96 000	310 000
2020	177 000	160 000	125 000	325 000
2021	183 700	175 000	100 000	389 673

Källa: FRIDA.

7.4.2 Genomsnittlig vägd skattesats för utdelning och kapitalvinst

Tabell 7.10 visar den beräkning av den genomsnittliga effektiva skattesatsen på delägarnivå för utdelning respektive kapitalvinst på kvalificerade andelar. Genomsnittlig effektiv skattesats beräknas som den sammanlagda skattebetalningen (inom gränsbeloppet, i tjänst samt över takbeloppen) dividerat med den sammanlagda utdelningen respektive kapitalvinsten, för perioden 2013–2022.

Tabell 7.10 Beräknad genomsnittlig vägd skattesats

	Utdelning	Kapitalvinst	Utdelning och kapitalvinst
2013	22,0 %	26,0 %	22,7 %
2014	22,0 %	25,0 %	22,5 %
2015	22,0 %	24,9 %	22,5 %
2016	22,0 %	25,1 %	22,5 %
2017	21,9 %	24,2 %	22,4 %
2018	23,3 %	25,8 %	23,8 %
2019	22,8 %	25,7 %	23,3 %
2020	23,3 %	26,2 %	23,8 %
2021	23,5 %	26,6 %	24,2 %
2022	23,7 %	25,0 %	23,9 %

Källa: Skatteverkets statistikportal, hämtat 2024-03-08; egna beräkningar. Statlig inkomstskatt sänktes den 1 januari 2020 med 5 procentenheter då den s.k. värnskatten avskaffades. Vid en kommunalskatt om 32 procent är marginalskatten i inkomstslaget tjänst 57 procent för perioden 2014–2019 och 52 procent för perioden från 2020 och framåt.

Tabellen visar att den genomsnittliga vägda skattesatsen på delägar-nivå för utdelning uppgått till ungefär 23 procent under perioden, medan genomsnittlig vägt skattesats för kapitalvinster uppgått till ungefär 26 procent. Skillnaderna i genomsnittlig vägd skattesats mellan utdelning och kapitalvinst beror på skillnader i storleken på belopp- en som beskattas till respektive skattesats, där det är något vanligare att kapitalvinster överstiger takbeloppen för tjänstebeskattning än att utdelningar gör det. Genomsnittlig vägd skattesats för utdelning ökar också något över tid, eftersom det blivit vanligare att delägare redovisar utdelning som överstiger takbeloppet.

Från och med 2020 minskar också marginalskatten i inkomst- slaget tjänst då den s.k. värnskatten avskaffades. Det medförde att den högsta marginalskatten i inkomstslaget tjänst minskade med 5 procentenheter, från 25 till 20 procent. Detta minskar den genom- snittliga effektiva skattesatsen på utdelning och kapitalvinst på kvali- ficerade andelar med ungefär 0,3 procentenheter från 2020.

7.4.3 Sammanräknad förvärvsinkomst

Tabell 7.11 visar delägarnas sammanräknade förvärvsinkomst uttryckt i inkomstbasbelopp. Sammanräknad förvärvsinkomst avser inkomsten från samtliga anställningar och inte enbart från fåmansföretaget. I tabellen delas delägarna upp mellan de som använder förenklingsregeln, och huvudregeln. Huvudregeln delas vidare upp i de som har respektive inte har ett lönebaserat utrymme, och huruvida löneuttagskravet uppfylls av delägaren själv eller av en närstående.

Tabellen visar att det genomsnittliga löneuttaget per delägare ökat något bland delägarna totalt sett. Det kan tolkas som att tjänsteinkomsterna ökat snabbare än bland befolkningen i allmänhet, eftersom inkomstbasbeloppet följer den allmänna inkomstutvecklingen i samhället. Det genomsnittliga löneuttaget har ökat bland alla grupper utom bland de som använder löneunderlagsregeln och själva uppfyller löneuttagskravet. I den gruppen har genomsnittet sjunkit något i början av perioden, medan utvecklingen är stabil från 2014 och framåt.

Tabell 7.11 Sammanräknad förvärvsinkomst, genomsnittligt antal IBB, 2011–2021

År	Förenklingsregel	Huvudregel utan lönebaserat utrymme	Huvudregel med lönebaserat utrymme		Samtliga
			Uppfyller uttagskrav	Närstående uppfyller uttagskrav	
2011	7,50	8,33	11,95	8,80	8,19
2012	7,26	8,22	11,67	8,77	7,99
2013	7,12	8,17	11,46	8,70	7,80
2014	7,23	8,74	10,76	8,98	7,91
2015	7,32	8,68	10,59	8,93	7,97
2016	7,39	8,87	10,61	8,96	8,05
2017	7,30	8,69	10,17	8,64	7,91
2018	7,43	9,08	10,40	9,09	8,06
2019	7,44	8,73	10,25	8,91	8,01
2020	7,50	8,96	10,14	9,03	8,05
2021	7,71	9,30	10,62	9,55	8,27

Källa: FRIDA; egna beräkningar.

Tabell 7.12 visar hur stor del av delägarnas sammanlagda inkomst från företaget (definierad som summan av utdelning och sammanräknad förvärvsinkomst) som utgörs av utdelning. Utdelningen utgör drygt 10 procent av total inkomst bland delägarna totalt sett. Tabellen visar att andelen är något lägre bland delägare som använder förenklingsregeln, och ungefär 25–30 procent av inkomsten bland delägarna som har ett lönebaserat utrymme, sedda som grupp. Även andelen av total inkomst som utgörs av utdelning är relativt stabil i respektive grupp över tid. Det kan tolkas som att utdelningen och tjänsteinkomsterna ökar i ungefär samma takt bland delägarna.

Tabell 7.12 Utdelning från fåmansföretag som andel av utdelning och sammanräknad förvärvsinkomst, 2011–2021

År	Förenklingsregel	Huvudregel utan lönebaserat utrymme	Huvudregel med lönebaserat utrymme		Samtliga
			Uppfyller uttagskrav	Närstående uppfyller uttagskrav	
2011	7 %	6 %	26 %	25 %	10 %
2012	8 %	4 %	26 %	25 %	10 %
2013	7 %	4 %	26 %	25 %	10 %
2014	8 %	5 %	28 %	27 %	10 %
2015	8 %	5 %	30 %	29 %	11 %
2016	9 %	6 %	33 %	33 %	13 %
2017	10 %	6 %	34 %	32 %	14 %
2018	8 %	5 %	29 %	28 %	12 %
2019	8 %	5 %	29 %	28 %	12 %
2020	7 %	4 %	24 %	23 %	10 %
2021	8 %	5 %	29 %	29 %	11 %

Källa: FRIDA; egna beräkningar.

7.5 Delägare som är verksamma i flera fåmansföretag

7.5.1 Antalet delägare som äger flera fåmansföretag

En och samma delägare kan äga andelar i flera olika fåmansföretag och ska då lämna en K10-bilaga för innehavet i varje direktägt företag. Tabell 7.13 visar hur många delägare som lämnat K10-bilaga för ett eller flera olika fåmansföretag för perioden 2011–2021. Tabellen

visar antalet direktägda fåmansföretag som kunnat kopplas till varje individ för respektive år.³

Tabell 7.13 Antal delägare fördelat efter antalet lämnade bilagor per individ 2011–2021

År	1 bilaga	2 bilagor	3 bilagor	4 bilagor	5 eller fler bilagor	Totalt antal individer
2011	297 873	30 600	4 600	994	426	334 493
2012	314 048	31 767	4 491	952	327	351 585
2013	331 014	32 669	4 520	891	684	369 778
2014	346 759	33 400	4 384	836	261	385 640
2015	364 179	35 634	4 530	882	598	405 823
2016	376 266	36 871	4 631	884	245	418 897
2017	395 179	38 104	4 838	856	283	439 260
2018	411 567	38 741	4 926	829	274	456 337
2019	428 198	39 723	4 833	788	258	473 800
2020	442 319	40 708	4 957	813	267	489 064
2021	466 525	42 793	5 139	832	272	515 561

Källa: FRIDA.

Tabellen visar att av de ungefär 516 000 personer som lämnade K10-bilaga 2021 lämnade ungefär 467 000 individer endast en bilaga. Knappt 43 000 delägare lämnade två bilagor avseende innehav i olika företag, medan ungefär 5 000 personer lämnade tre bilagor. Detta indikerar att ungefär 90 procent av de som lämnar bilaga K10 endast är engagerade i ett fåmansföretag, medan ungefär 9 procent är engagerade i två olika fåmansföretag. Det förekommer också att delägare lämnar tre eller fler K10-bilagor för innehav i olika företag. Mönstret förändras inte under perioden 2011–2021.

Det förefaller vara relativt vanligt att de olika företagen som en och samma delägare äger ingår i samma koncern, men då koncernregistret inte innehåller kopplingar mellan företagen vid ägarandelar

³ Syftet med tabellen är att visa hur vanligt det är att delägare är engagerade i fler än ett fåmansföretag. Tabellen visar därför antalet bilagor per individ som avser olika fåmansföretag. Bilaga K10 ska lämnas för innehav av aktier av samma slag och sort i ett företag. Om en delägare t.ex. innehar aktier av olika slag i samma företag ska denne lämna en bilaga för varje aktieslag. I tabellen ovan redovisas ett sådant innehav av olika aktieslag i samma företag som om delägaren äger aktier i ett företag. Avgränsningen till en bilaga per företag görs för att det också kan förekomma att delägaren lämnat flera bilagor med rättade uppgifter, eller begärt omprövning genom att lämna en ny K10-bilaga. I dessa fall finns det också flera bilagor avseende samma innehav i FRIDA.

under 50 procent går det inte att i detalj analysera hur vanligt det är att de olika företagen tillhör samma eller olika koncerner.

7.5.2 Huvudregeln och förenklingsregeln samma år

Om en delägare äger andelar i flera företag får denne endast använda förenklingsregeln för att beräkna gränsbeloppet i ett av företagen, medan huvudregeln får användas i övriga företag. Tabell 7.14 visar att knappt 45 000 personer använde både huvudregeln och förenklingsregeln för att beräkna gränsbeloppet i olika företag 2021. Sammantaget lämnade dessa delägare ungefär 97 000 K10-bilagor.

Tabell 7.14 Antal individer som använder både huvudregeln och förenklingsregeln samma år

År	Antal unika individer	Totalt antal bilagor dessa lämnat	varav huvudregel med lönebaserat utrymme	varav huvudregel utan lönebaserat utrymme
2011	13 998	32 315	9 121	6 041
2012	32 825	72 830	10 678	29 108
2013	33 990	74 916	11 047	29 663
2014	34 855	76 283	11 935	29 285
2015	36 672	80 162	13 167	29 921
2016	38 231	83 332	14 552	30 314
2017	39 681	86 545	15 995	30 611
2018	40 455	88 081	15 278	32 062
2019	41 156	89 263	15 841	32 043
2020	42 483	92 076	16 404	32 938
2021	44 694	96 718	16 528	35 255

Källa: FRIDA.

Tabellen visar också att antalet delägare som kombinerar båda reglerna ökat kraftigt över tid. Det sker en stor ökning av antalet delägare i gruppen som använder båda reglerna för att beräkna gränsbeloppet mellan 2011 och 2012. År 2012 höjdes schablonbeloppet i förenklingsregeln från 2,5 IBB till 2,75 IBB. Användningen av förenklingsregeln ökade också generellt 2012.

Jämfört med andra delägare i fåmansföretag har de delägare som kombinerar förenklingsregeln och huvudregeln i genomsnitt en högre sammanräknad förvärvsinkomst och tar emot större utdelningar från fåmansföretaget.

7.6 Anpassningar av utdelning efter reglerna

7.6.1 Inledning

I kapitel 8 följer kommittén upp effekterna av en större förändring av fåmansföretagsreglerna som genomfördes 2014. Uppföljningen visar att de delägare som berördes av regeländringen anpassade sig efter de förändrade reglerna. Delägare anpassar sig generellt sett efter skatte-reglerna när de planerar sina löneuttag och utdelningar. I detta avsnitt ges några exempel på sådana anpassningar.

Anpassningarna medför att det är svårt att empiriskt belägga effekter av en regeländring, eftersom det kan vara svårt att skilja reala effekter (förändringar av antalet arbetade timmar, eller förändringar i företagets lönsamhet) från effekter som beror på ett förändrat beteende avseende när eller i vilken form inkomster realiserar. Exempel på sådana effekter kan vara att inkomster sparas inom bolagssektorn.

Anpassningarna efter fåmansföretagsreglerna innebär också att regelförändringar kan förväntas få beteendeffekter, som behöver tas i beaktande i analysen av konsekvenserna av kommitténs förslag. I beräkningar av offentligfinansiella effekter och effekter för delägare i konsekvensanalysen antas därför att delägarna kommer att anpassa storleken på exempelvis löneuttag och utdelningar efter förändrade skatteregler.

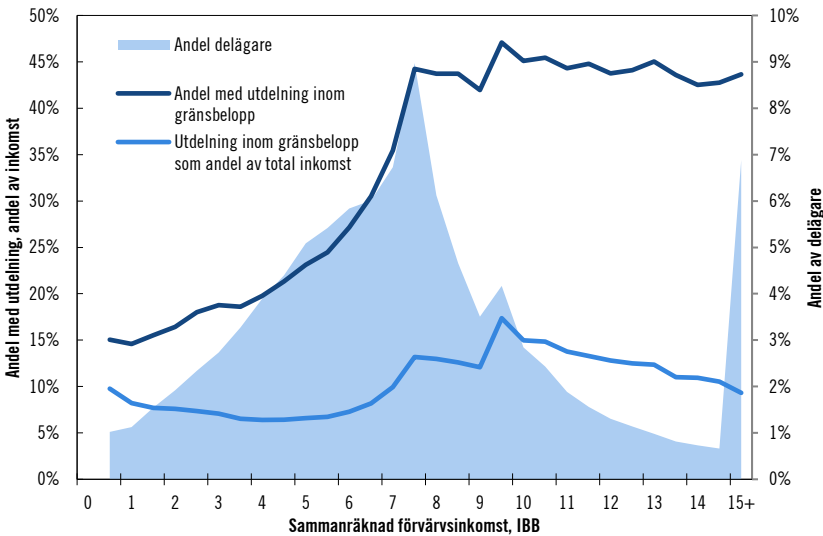
7.6.2 Utdelning vid olika nivåer på sammanräknad förvärvsinkomst

Figur 7.12 visar andelen delägare i fåmansföretag 2021 fördelat efter nivån på sammanräknad förvärvsinkomst, samt andelen delägare i olika delar av inkomstfördelningen som redovisar utdelning från fåmansföretag. Figuren visar att det sker anpassningar av sammanräknad förvärvsinkomst i närheten av taket för pensionsgrundande inkomst för allmän pension (8,07 IBB), i form av en ”topp” av antalet del-

ägare med en sammanräknad förvärvsinkomst kring 8 IBB. Det är också vid denna inkomstnivå som skillnaderna i marginals katt mellan inkomstslagen blir betydande eftersom socialavgifterna inte längre är pensionsgrundande. Även statlig inkomstskatt börjar tas ut kring denna inkomstnivå. Figuren visar också att det sker en viss anpassning av sammanräknad förvärvsinkomst kring det högsta löneuttagskravet (9,6 IBB).

Figuren visar att ungefär 20 procent av delägarna med en sammanräknad förvärvsinkomst under 8 IBB tog emot utdelning från fåmansföretag 2021, medan andelen som tog emot utdelning var ungefär 50 procent bland de delägare som hade en sammanräknad förvärvsinkomst om 8 IBB eller mer. Detta indikerar att delägare agerar på de incitament som finns i skattesystemet, och anpassar löneutttag och utdelningar från företaget.

Figur 7.12 Delägare i fåmansföretag och andel med utdelning inom gränsbelopp efter nivå på sammanräknad förvärvsinkomst 2021



Källa: FRIDA; egna beräkningar.

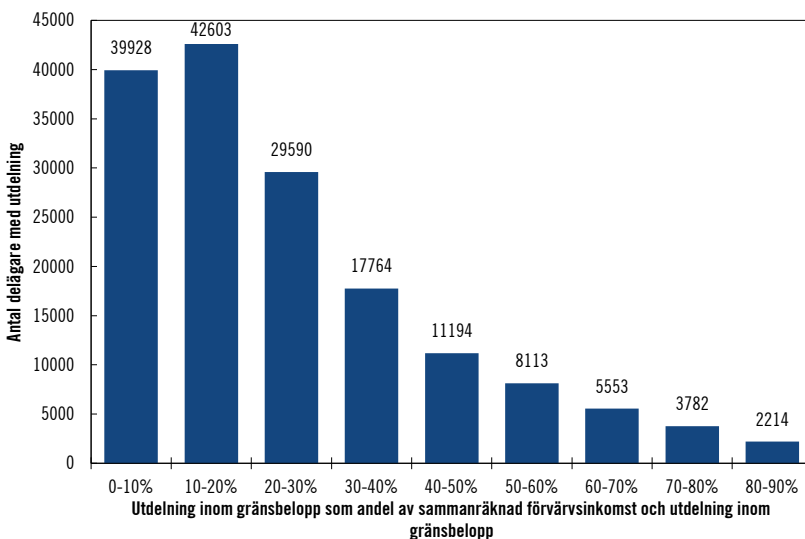
Figuren visar också att andelen av den totala inkomsten (i form av sammanräknad förvärvsinkomst och utdelning inom gränsbeloppet) som utgörs av utdelning ökar med inkomstnivån. Utdelningen utgör ungefär 13 procent av total inkomst bland delägarna med en sam-

manräknad förvärvsinkomst kring 8 IBB, och ungefär 17 procent bland delägarna med en sammanräknad förvärvsinkomst kring 9,6 IBB.

7.6.3 Utdelning som andel av total inkomst

Figur 7.13 visar antalet delägare 2021 fördelade efter hur stor del av den totala inkomsten som utgörs av utdelning inom gränobeloppet. Total inkomst är här definierad som summan av utdelningen från fåmansföretaget och delägarrens sammanräknade förvärvsinkomst. För delägare som kombinerar verksamheten i fåmansföretaget med en annan sysselsättning ingår därmed även inkomster från andra anställningar.

Figur 7.13 Utdelning som andel av summan av utdelning och sammanräknad förvärvsinkomst 2021



Källa: FRIDA, egna beräkningar.

Figuren visar att utdelningen från fåmansföretaget utgör mindre än 10 procent av total inkomst för ungefär 40 000 av de 160 000 delägare som tog emot utdelning från fåmansföretag 2021. För ungefär 42 000 delägare utgjorde utdelningen mellan 10 och 20 procent av total inkomst. Sammantaget representerar dessa delägare ungefär hälften av de delägare som tog emot utdelning under 2021. Figuren visar

också att det är mer ovanligt att utdelningen utgör en stor del av total inkomst.

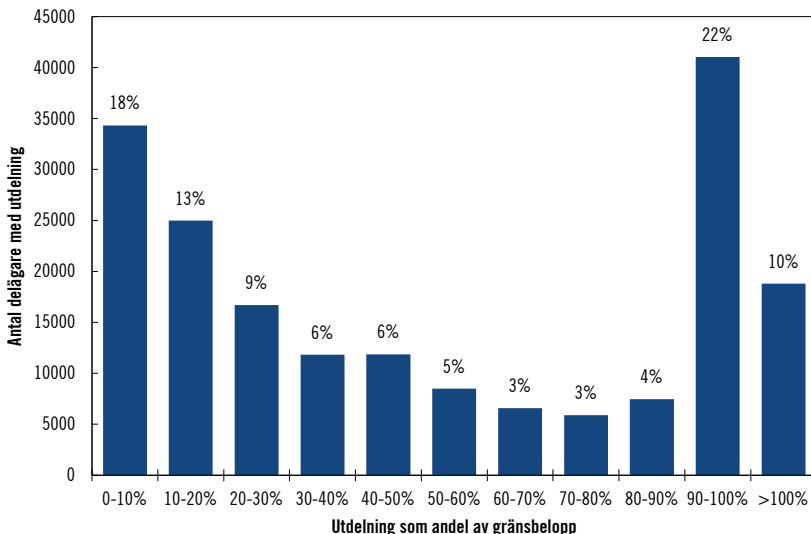
Kommittén har gjort motsvarande analys även för andra år, och mönstret är detsamma även för övriga år under perioden 2011–2021. Antalet delägare som tar emot utdelning varierar mellan olika år, men mönstret i hur stor del av total inkomst som utgörs av utdelning är relativt stabilt över tid. Åren 2016 och 2017 var utdelningarna högre, sannolikt som en följd av att ett förslag om höjd skattesats inom gränsbeloppet då bereddes inom Regeringskansliet. Under dessa två år var det också fler delägare som redovisade utdelning.

7.6.4 Utdelning som andel av gränsbeloppet

Av sammanställningen i tabell 7.1 framgår att få delägare beskattas för utdelningar och kapitalvinster i inkomstslaget tjänst, och att de allra flesta som tar emot utdelning endast beskattas för dessa inom gränsbeloppet. De delägare som beskattas i inkomstslaget tjänst är i stor utsträckning personer som har utdelning eller kapitalvinst som överstiger takbeloppen.

Figur 7.14 visar antalet delägare fördelat efter hur stor del av deras gränsbelopp som togs i anspråk för den utdelning de tog emot under 2021. Figuren visar att det sker en anpassning av utdelningarna efter storleken på gränsbeloppen. Figuren visar att utdelningen utgör en mindre del av gränsbeloppet för flertalet delägare, och att det är betydligt vanligare att utdelningen utgör 90–100 procent av gränsbeloppet, än att det överstiger gränsbeloppet. Detta indikerar att delägare som har sådana möjligheter anpassar storleken på utdelningen så att den ryms inom gränsbeloppet.

Figur 7.14 Utdelning som andel av gränobeloppet 2021



Källa: FRIDA.

7.7 Sparat utdelningsutrymme

7.7.1 Allmänt om sparade utdelningsutrymme

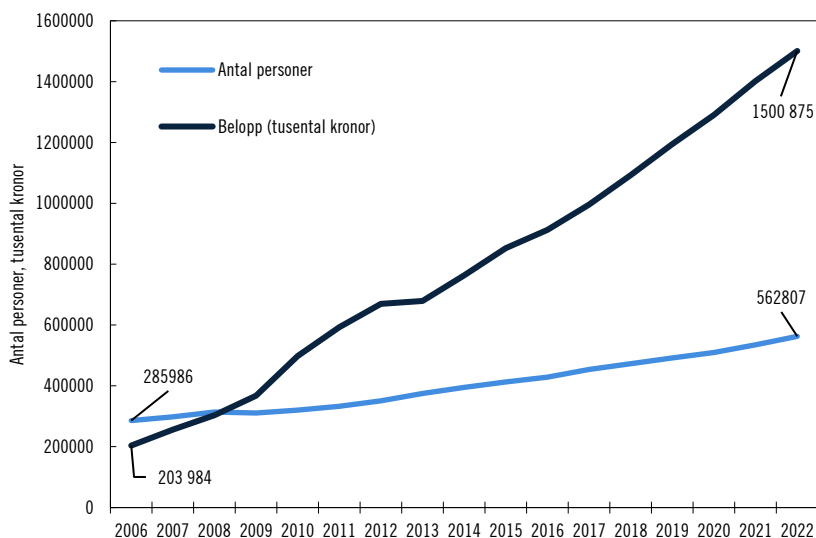
Om utdelning och kapitalvinst understiger gränobeloppet ska skillnaden, sparade utdelningsutrymme, föras vidare till nästa beskattningsår. Detta sparade utdelningsutrymme räknas då upp med en ränta som uppgår till statslåneräntan ökad med tre procentenheter.

Figur 7.15 visar utvecklingen av det sparade utdelningsutrymmet och antalet personer som redovisar ett sparade utdelningsutrymme för perioden 2006–2022. Vid utgången av 2022 uppgick det samlade sparade utdelningsutrymmet till ungefär 1 500 miljarder kronor och detta utrymme innehades av ungefär 530 000 delägare.

Som jämförelse uppgick Sveriges bruttonationalprodukt till ungefär 5 540 miljarder kronor 2021. De sparade utdelningsutrymmena motsvarade därmed ungefär 25 procent av Sveriges bruttonationalprodukt. Sett till beloppens storlek är därmed de sparade utdelningsutrymmena betydande.

Figur 7.15 Sparat utdelningsutrymme 2006–2022

Antal personer och tusental kronor



Källa: Skatteverkets statistikportal, hämtat 2024-03-08.

Figuren visar att de sparade utdelningsutrymmena ökar med ungefär 100 miljarder kronor årligen, dels eftersom de gränsbelopp som genereras inom systemet systematiskt överstiger den utdelning och kapitalvinst som delägarna kan ta ut, dels på grund av räntauppräknings, som ger en ränta-på-ränta-effekt i det fall utrymmet inte kan användas. Även antalet delägare som har ett sparad utdelningsutrymme ökar.

7.7.2 Fördelningen av sparad utdelningsutrymme

Det sparade utdelningsutrymmet är mycket skevt fördelat. Vid utgången av 2021 hade ungefär 8 procent av delägarna i fåmansföretag inget sparad utdelningsutrymme alls, medan 24 procent hade ett sparad utrymme som understeg 100 000 kronor. I median uppgick det sparade utdelningsutrymmet till ungefär 460 000 kronor. Den procent av delägarna som har störst sparad utdelningsutrymme innehar sammanlagt ungefär hälften av det totala beloppet, medan de tio procent av delägarna som har störst utrymme innehar ungefär 77 procent av det totala beloppet sammanlagt. Det är mycket osannolikt att dessa

mycket stora sparade utdelningsutrymmen någonsin kommer att kunna nyttjas.

De delägare som har stora sparade utrymmen äger företag med många anställda, och får stora gränsbelopp årligen genom löneunderlagsregeln. Deras sparade utdelningsutrymmen härrör därför till stor del från det lönebaserade utrymmet. Ett av löneunderlagsregelns syften är att ge delägare i företag med många anställda så stora gränsbelopp att de i praktiken inte beskattas för kapitalinkomster i inkomstslaget tjänst (prop. 2005/06:40, s. 50–51). Givet att systemet är mycket schabloniserat kommer det att finnas fall där schablonen kraftigt avviker från den faktiska avkastningen. Stora sparade utdelningsutrymmen blir då ett resultat av regelns konstruktion och beaktades redan då löneunderlagsregeln infördes i sin nuvarande utformning. Det förekommer också att delägare med stora omkostnadsbelopp har stora sparade utdelningsutrymmen. I dessa fall handlar det vanligen om innehav av andra högt värderade tillgångar, exempelvis stora fastighetsinnehav.

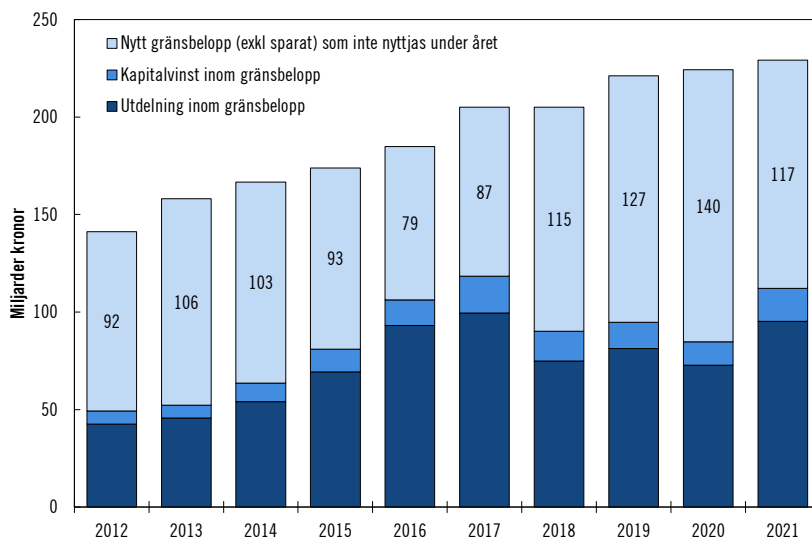
7.7.3 Vad driver ökningen?

Det sparade utdelningsutrymmet ökar varje år eftersom de gränsbelopp som genereras av schablonregeln, omkostnadsbeloppet och det lönebaserade utrymmet systematiskt överstiger de gränsbelopp som kan utnyttjas för utdelning och kapitalvinst som beskattas inom gränsbeloppet.

Figur 7.16 visar utvecklingen av årets nya gränsbelopp (inklusive ränteuppräkningsdelen av det sparade utdelningsutrymmet men exklusive stocken av sparade utrymmen) samt hur stora gränsbelopp som delägare årligen nyttjat för utdelning och kapitalvinst som beskattats inom gränsbeloppet.

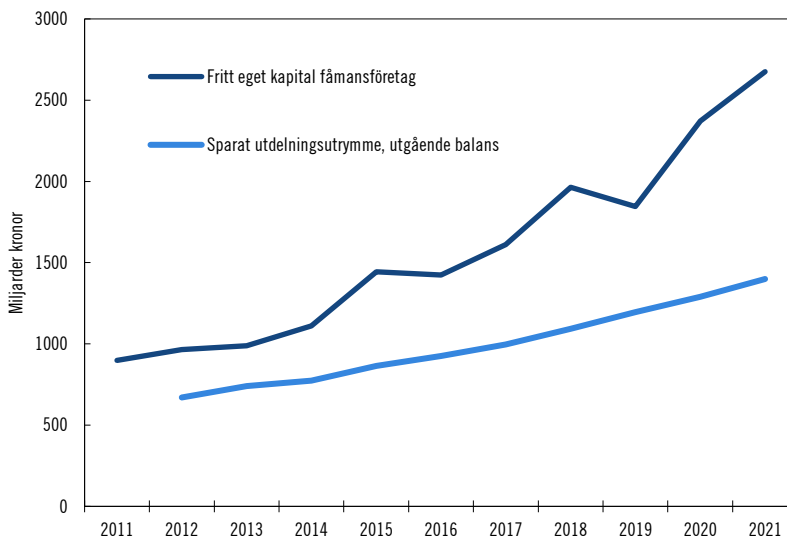
Figur 7.17 relaterar det sparade utdelningsutrymmet till fritt eget kapital i fåmansföretag (inklusive indirekt ägda företag). Figuren visar att sparade utdelningsutrymmen är mindre än det fria egna kapitalet i företagen totalt sett, dvs. att utdelningsutrymmet understiger det största möjliga kapital som företagen skulle kunna dela ut.

Figur 7.16 Årets gränsbelopp (inkl. ränta på sparad utdelningsutrymme) jämfört med utnyttjat gränsbelopp



Källa: FRIDA.

Figur 7.17 Sparat utdelningsutrymme och fritt eget kapital i fåmansföretag (inklusive indirekt ägda företag)



Källa: FRIDA.

7.7.4 Hur stora sparade utdelningsutrymmen skulle kunna utnyttjas?

Figuren ovan visar att fritt eget kapital i fåmansföretag sammantaget uppgår till mycket stora belopp, och överstiger storleken på de sparade utdelningsutrymmena. Även det fria egna kapitalet är mycket skevt fördelat mellan olika företag. I följande tabeller redovisas hur många delägare som har ett gränobelopp som överstiger respektive understiger deras andel av företagets fria egna kapital. Om gränobeloppet överstiger delägarrens andel av fritt eget kapital innebär det att om allt kapital som var möjligt att dela ut från företagen skulle delas ut till ägarna så skulle hela utdelningen rymmas inom delägarnas gränobelopp. I tabellerna läggs även det gränobelopp som nyttjats för utdelning och kapitalvinst till. Därefter beräknas hur stora gränobelopp som delägarna teoretiskt sett skulle kunna nyttja, om den befintliga utdelningen ökas så att allt fritt eget kapital som ryms inom gränobeloppen skulle delas ut.

Tabell 7.15 visar förhållandet bland de delägare där årets gränobelopp (dvs. gränobeloppet inklusive sparat utdelningsutrymme) överstiger deras andel av företagets fria egna kapital samt det gränobelopp som delägaren redan utnyttjar för utdelning och kapitalvinst.

Tabell 7.15 Delägare där årets gränobelopp är större än eller lika med deras andel av fritt eget kapital i det direktägda företaget

Antal bilagor och miljarder kronor

År	Antal bilagor	Totalt gränobelopp bland dessa	Gränobelopp som nyttjas för utdelning & kapitalvinst	Gränobelopp som motsvaras av fritt eget kapital	Gränobelopp som överstiger nyttjat + fritt eget kapital
2016	207 872	723	35	214	509
2017	218 730	795	40	230	566
2018	229 387	871	32	234	636
2019	239 852	951	32	251	700
2020	252 331	1 033	28	281	753
2021	260 486	1 104	37	309	795

Källa: FRIDA.

Gruppen rymmer ungefär hälften av delägarna i fåmansföretag, eller 260 000 personer. Vid utgången av 2021 uppgick det samlade gränsbeloppet i denna grupp till ungefär 1 100 miljarder kronor, vilket motsvarar ungefär 80 procent av det totala gränsbeloppet det året. Delägarnas andel av företagets fria egna kapital uppgick till ungefär 300 miljarder kronor. Utdelningsbara medel motsvarar därmed ungefär en fjärdedel av delägarnas gränsbelopp. Knappt 800 miljarder kronor av gränsbeloppet motsvarades inte av medel som skulle ha kunnat delas ut från företaget.

För den andra hälften av delägarna överstiger i stället deras andel av företagets fria egna kapital plus utdelning och kapitalvinst deras gränsbelopp. Dessa delägares situation redovisas i nästa tabell. I denna grupp fanns ungefär 280 000 delägare 2021, och deras samlade gränsbelopp uppgick till ungefär 330 miljarder kronor, eller ungefär 20 procent av det totala gränsbeloppet. Totalt sett motsvarar delägarnas gränsbelopp ungefär 20 procent av företagets fria egna kapital i denna grupp. Fritt eget kapital som motsvarades av ett gränsbelopp uppgick till ungefär 250 miljarder kronor. Därutöver fanns sammantaget ungefär 1 500 miljarder kronor i fritt eget kapital i bolagen. Detta kapital är dock mycket skevt fördelat inom gruppen.

Tabell 7.16 Delägare där årets gränsbelopp är mindre än deras andel av fritt eget kapital i det direktägda företaget

Antal bilagor och miljarder kronor

År	Antal bilagor	Totalt gränsbelopp bland dessa	Gränsbelopp som nyttjas för utdelning & kapitalvinst	Gränsbelopp som motsvaras av fritt eget kapital	Fritt eget kapital som överstiger gränsbelopp
2016	238 521	229	67	162	-730
2017	248 036	238	73	165	-746
2018	254 528	244	60	184	-900
2019	260 485	262	59	203	-1 019
2020	265 945	278	57	220	-1 159
2021	284 227	327	75	252	-1 480

Källa: FRIDA.

Tabell 7.17 visar hur stort gränsbelopp som teoretiskt sett skulle kunna nyttjas, beräknat utifrån hur mycket fritt eget kapital som skulle rymmas inom gränsbeloppet enligt föregående tabeller, samt hur

mycket som i dagsläget utnyttjas för utdelning eller kapitalvinst. I tabellen redovisas hur stor del av årets gränsbelopp som skulle nyttjas om allt fritt eget kapital i företagen som ryms inom delägarnas gränsbelopp skulle delas ut, utöver den utdelning och kapitalvinst som delägarna redovisat (kolumn 4). Totalt sett beräknas då ungefär 45 procent av delägarnas samlade gränsbelopp kunna utnyttjas.

Tabell 7.17 Teoretiskt möjlig användning av gränsbeloppen

År	Gränsbelopp som motsvaras av fritt eget kapital	Gränsbelopp som nyttjas	Andel av årets gränsbelopp som nyttjas eller skulle kunna nyttjas	Andel av sparade gränsbelopp som nyttjas eller skulle kunna nyttjas
2016	376	102	47 %	41 %
2017	395	113	45 %	40 %
2018	418	92	43 %	38 %
2019	454	91	42 %	38 %
2020	501	85	43 %	39 %
2021	561	112	44 %	40 %

Källa: FRIDA.

Kolumn 5 visar i stället hur stor del av det sparade utdelningsutrymmet som skulle förbrukas om delägarna gjorde en sådan utdelning av allt fritt eget kapital som ryms inom gränsbeloppet. Detta skulle motsvara ungefär 40 procent av det sparade utdelningsutrymmet. Det är dock inte sannolikt att allt fritt eget kapital skulle delas ut, utan detta ska ses som en teoretisk beräkning av hur stora gränsbelopp som maximalt skulle kunna nyttjas. Samtidigt kan uppskattningen anses vara för försiktig då det kan finnas andra värden i företaget som ägarna kan ta betalt för vid en försäljning av företaget.

Det finns inga stora skillnader avseende vilken regel (huvudregel eller förenklingsregel) som används av de delägare vars gränsbelopp räcker för att hela den maximala utdelningen skulle kunna rymmas inom gränsbeloppet, och de delägare vars företag har så stort fritt eget kapital att det inte ryms inom deras gränsbelopp. Det kan bero på att delägare som redovisar enligt förenklingsregeln det aktuella året äger ett bolag som varit verksamt länge och där det egna kapitalet består av många års balanserade vinstmedel. Det finns därför inget tydligt samband mellan storleken på årets gränsbelopp och fritt eget kapital i bolaget.

7.7.5 Kan sparade utdelningsutrymmen vara ett problem?

De sparade utdelningsutrymmena har uppkommit eftersom den schabloniserade kapitalavkastning som bestäms av fåmansföretagsreglerna överstiger den faktiska kapitalavkastning som företagen genererar i form av utdelning och kapitalvinst hos delägarna. De sparade utdelningsutrymmena kan ses som en option på beskattning av framtida utdelningar och kapitalvinster till en lägre skattesats. Om den möjligheten aldrig kan utnyttjas har det sparade utdelningsutrymmet ingen betydelse för beskattningen. Om de däremot kan användas i framtiden kan detta vara positivt, eftersom det kan indikera att företagen har börjat gå bättre än tidigare, eftersom de kan lämna större utdelning och delägarna gör större kapitalvinster. Sätillvida dessa utdelningar och kapitalvinster inte i ekonomisk mening utgör ersättning för delägarnas arbetsinsats (dvs. utgörs av omvandlade arbetsinkomster) finns inte något offentligfinansierat problem med att sparade utdelningsutrymmen genereras.

Delägare med ett sparat utdelningsutrymme har dock också möjlighet att använda detta för att omvandla framtida arbetsinkomster till kapitalinkomster, dvs. att ackumulera gränsbelopp för att skapa sig möjligheter att inkomstomvandla i framtiden. Delägaren måste dock ha inkomster i bolaget för att kunna dra nytta av möjligheten. Vidare är utrymmet kopplat till delägaren själv, och utrymmet följer inte med vid en försäljning av andelen. Det går därför inte att handla med de sparade utdelningsutrymmena. Det finns därmed kraftiga begränsningar av hur det sparade utdelningsutrymmet kan användas.

Sparade utdelningsutrymmen kan dock överlåtas benefikt. Det finns därför en möjlighet att ge bort andelar till vilka det finns knutet ett sparat utdelningsutrymme. Därigenom kan den benefike förvärvaren starta en verksamhet med ett större sparat utdelningsutrymme från start jämfört med om denne hade startat en ny verksamhet. Möjligheten till benefika överlåtelser innebär därför att sparade utdelningsutrymmen kan finnas kvar i systemet under lång tid.

Det kan dock ses som ett legitimitetsproblem för regelsystemet om den schablonmässiga kapitalavkastning som bestäms av skattereglerna systematiskt överstiger den faktiska avkastningen. Det kan utifrån detta argumenteras för att reglerna i praktiken inte innebär någon begränsning av vilken kapitalbeskattad inkomst som delägarna kan tillgodogöra sig. Samtidigt visar genomgången i föregående

avsnitt att ungefär hälften av delägarna äger andelar i företag där hela företagets fria egna kapital inte skulle kunna delas ut inom ramen för deras gränsbelopp. Detta indikerar att gränsbeloppen de facto medför en begränsning av hur mycket företaget kan dela ut som lågt beskattad utdelning till dessa ägare.

Stora sparade utrymmen kan också vara ett administrativt problem för Skatteverket och andra myndigheter. Sparade utdelningsutrymmen fastställs inte, vilket innebär att delägare i efterhand kan begära att deras sparade utdelningsutrymme ska beräknas eller räknas om. Sådana beräkningar kan vara administrativt betungande för Skatteverket, särskilt om gränsbelopp ska räknas om mycket långt bakåt i tiden och enligt flera alternativa regler. Skatteverket måste också hålla reda på de sparade utdelningsutrymmena för varje delägare. Vidare medför sparade utdelningsutrymmen en osäkerhet i prognoser över statens intäkter från skatt på kapitalinkomster, men också i andra typer av ekonomiska prognoser.

7.8 Slutsatser

- Antalet personer som är delägare i fåmansföretag har ökat över tid. År 2022 lämnades ungefär 600 000 K10-bilagor. Antalet har dubblerats sedan 2006. Även storleken på utdelningar och kapitalvinster från fåmansföretag ökar, både totalt sett och i genomsnitt per delägare.
- Analysen visar att delägare svarar på de incitament som skattereglerna ger, och anpassar sig efter vad som blir mest förmånligt givet skattereglerna.
- Kommittén analyserar också tillväxten i de sparade utdelningsutrymmena som genereras inom fåmansföretagsreglerna. Stora sparade utrymmen skulle kunna tolkas som att regelverket inte begränsar utdelningarna i praktiken. Analysen visar dock att ungefär hälften av delägarna äger andelar i företag där hela företagets fria egna kapital inte skulle kunna delas ut inom ramen för deras gränsbelopp. Detta indikerar att gränsbeloppen de facto medför en begränsning av hur mycket företaget kan dela ut som lågt beskattad utdelning till dessa ägare. Sparade utdelningsutrymmen bedöms därför främst vara ett administrativt problem.

8 Uppföljning av 2014 års regeländringar

Enligt kommittédirektivet från den 25 maj 2022 (dir. 2022:44) ska kommittén redogöra för effekterna av de ändringar i fåmansföretagsreglerna som genomfördes i budgetpropositionen för 2014 (prop. 2013/14:1 *Förslag till statens budget för 2014, finansplan och skattefrågor*, avsnitt 6.13) och som trädde i kraft den 1 januari 2014.

8.1 Regeländringarnas innehåll

8.1.1 Inledning

I budgetpropositionen för 2014 infördes ett antal förändringar av löneunderlagsregeln i 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Bland annat infördes ett kapitalandelskrav för att få beräkna ett lönebaserat utrymme, en dotterbolagsdefinition för fåmansföretag och ett antal förändringar av beräkningen av det lönebaserade utrymmet.

Anledningen till att regeringen föreslog förändringarna var främst att den såg ett behov av att ändra löneunderlagsregeln för att förhindra överkompensation till delägare i stora fåmansföretag med många delägare och många anställda. Dessutom anfördes att det fanns skäl att begränsa storleken på de lönebaserade utrymmena (prop. 2013/14:1 *Förslag till statens budget för 2014, finansplan och skattefrågor* avsnitt 6.13.3). Regeringen menade också att även om det fanns ett behov av att begränsa användandet av löneunderlagsregeln i de fall där den skattesänkning som regeln medförde inte stod i proportion till den risk ägaren tar, borde fåmansföretagsreglerna inte försämrats för övriga delägare. Det fanns också enligt regeringens mening skäl att stimulera de mindre företagen och förstärka deras

incitament att anställa. Regeländringen bestod av ett antal delförslag, vilka beskrivs mer utförligt i det följande.

8.1.2 Kapitalandelskrav om 4 procent för att få beräkna ett lönebaserat utrymme

Om underlaget för årets gränsbelopp beräknas enligt huvudregeln är det under vissa förutsättningar möjligt att även lägga till ett lönebaserat utrymme. Regeländringen innebar att ett kapitalandelskrav infördes, som innebär att lönebaserat utrymme ska beräknas bara om delägaren vid årets ingång äger en andel i företaget som motsvarar minst fyra procent av kapitalet i företaget.

Skälen för införandet av ett kapitalandelskrav var att regeringen ansåg att utformningen av löneunderlagsregeln hade medfört att det i personalintensiva fåmansföretag var möjligt för delägarna att trots relativt låga löneuttag ta ut en stor andel av resultatet som lågt beskattad utdelning. Syftet med förslaget var därför att begränsa användningen av löneunderlag i de fall där delägarens risk inte stod i proportion till den skattelättnad som erhålls genomregeln.

Flera remissinåttser förde redan i samband med införandet av kapitalandelskravet fram att förslaget skulle skapa tröskeeffekter och incitament för skatteplanering i form av uppdelning av befintliga företag i mindre enheter. Regeringen besvarade kritiken på så vis att den sa sig vara medveten om att förslaget kunde skapa vissa tröskeeffekter. Det påtalades dock att tröskeeffekterna inte avsåg företagets beskattning utan beskattningen på delägarnivå. Företagens konkurrenssituation och tillväxt fick enligt regeringen i de flesta fall antas påverkas av förslaget endast om företagen skulle prioritera att anpassa storlek och organisation efter vad som leder till den mest gynnsamma beskattningen för delägarna i stället för det som är optimalt för företagets utveckling och konkurrenskraft.

8.1.3 Dotterbolagsdefinition för fåmansföretag

Regeländringen innebar också att en dotterbolagsdefinition infördes specifikt för fåmansföretag i 57 kap. 19 a § IL. Dotterbolagsdefinitionen innebär att vid tillämpning av 57 kap. 16–19 §§ IL ska med dotterföretag avses ett företag i vilket moderföretaget, direkt eller

indirekt genom ett annat dotterföretag, äger mer än 50 procent av kapitalet i företaget. Om företaget är ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person ska dock med dotterföretag avses ett företag i vilket samtliga andelar, direkt eller indirekt, ägs av moderföretaget.

8.1.4 Sänkt högsta löneuttagskrav för lönebaserat utrymme

Ett lönebaserat utrymme ska bara beräknas om andelsägaren eller någon närstående under året före beskattningsåret fått sådan kontant ersättning från företaget och dess dotterföretag som sammanlagt inte understiger det lägsta av 6 inkomstbasbelopp (IBB) med tillägg för fem procent av den sammanlagda kontanta ersättningen i företaget och dess dotterföretag, och 9,6 IBB. Regeländringen innebär att bestämmelserna om löneuttagskrav ändrades genom att det högsta löneuttagskravet sänktes från 10 IBB till 9,6 IBB. Förändringen gällde från och med beskattningsåret 2016. Eftersom löneuttagskravet ska vara uppfyllt året före beskattningsåret fick ändringen betydelse för det löneuttagskrav som skulle vara uppfyllt från och med 2015.

8.1.5 Förändringar av beräkningen av lönebaserat utrymme

Regeländringen innebär också att det infördes en regel som begränsar storleken på det lönebaserade utrymmet till högst 50 gånger den egna eller någon närståendes kontanta ersättning. Samtidigt höjdes storleken på lönebaserat utrymme från 25 till 50 procent av löneunderlaget. Tidigare gällde den högre procentsatsen bara löneunderlag som översteg 60 IBB i företaget.

8.2 Data och metod

För att kunna redogöra för effekterna har kommittén köpt in data ur företagsregister- och individdatabasen FRIDA för de personer som är delägare i fåmansföretag under perioden 2011–2021. För en beskrivning av databasen och de bearbetningar som gjorts av materialet, se bilaga 5.

Kommittén gör en deskriptiv studie av de delägare och företag som på något sätt berördes av något av förslagen som ingick i regel­förändringen. Kommittén följer bland annat utvecklingen av löner och kapitalinkomster bland de delägare som hade en kapitalandel om mindre än 4 procent vid ikraftträdandet, och analyserar hur deras för­hållanden utvecklas över tid. Kommittén följer också utvecklingen av löner och kapitalinkomster bland de delägare vars löneuttagskrav sänktes eller vars gränobelopp ökade till följd av den ändrade beräk­ningen av lönebaserat utrymme.

Att studien är deskriptiv innebär att vi beskriver hur utvecklingen har sett ut före och efter regelförändringen. Strikt tolkat ska studien därför inte ses som en effektutvärdering. För att utvärdera effekterna av regeländringen behöver man kunna uttala sig om hur utvecklingen hade sett ut om förändringen inte hade genomförts. En sådan upp­följning kan exempelvis göras genom att jämföra utvecklingen bland de som berördes med utvecklingen i en annan grupp som liknar den berörda, men som inte berördes. Det är möjligt att jämföra utfall för delägare med kvalificerade andelar med utfall för delägare som har onoterade andelar som inte är kvalificerade, och för aktiebolag som har delägare som omfattas av fåmansföretagsreglerna med aktiebolag som inte har delägare som omfattas. Det var dock inte slumpmässigt vilka delägare och företag som berördes, och det går därför inte att utsluta, utan kan i stället vara troligt, att skillnader mellan grupperna åren efter ikraftträdandet också beror på andra faktorer än den aktu­ella regeländringen.

I det följande jämförs därför utfall från tiden före regeländringen med utfall för tiden därefter för olika grupper av delägare som berör­des på olika sätt. Analysen görs genom att jämföra situationen 2011–2013 med situationen 2015–2021.

För att ta hänsyn till inkomstökningar i samhället under perioden räknar vi också om inkomster till respektive års inkomstbasbelopp. Analysen bygger därmed på att vi följer utvecklingen av utdelning från fåmansföretagen och utvecklingen av delägarnas sammanräkna­de förvärvsinkomst uttryckta i inkomstbasbelopp över tid. Ansatsen i studien är därmed att undersöka hur inkomsterna bland berörda delägare utvecklades relativt den inkomstförändring som skett i eko­nomin som helhet under samma period.

Sammanräknad förvärvsinkomst inkluderar även inkomster från andra anställningar vid sidan av anställningen i fåmansföretaget. För delägare som använder förenklingsregeln är det vanligt att även ha andra tjänsteinkomster från andra anställningar. För de delägare som uppfyller ett löneuttagskrav i fåmansföretaget är det däremot mer ovanligt att samtidigt ha en hög lön från en annan anställning. Det innebär att analysen troligtvis beaktar de relevanta inkomsterna för de delägare som använder löneunderlagsregeln, eller om något, att delägarnas inkomst av tjänst från fåmansföretaget överskattas.

Företagare anpassar sig efter skatteregler i stor utsträckning, och det finns stöd för att anpassningarna görs så fort en regelförändring blir känd, dvs. innan den har trätt i kraft. Se till exempel Kari m.fl. (2008), som studerar en finländsk skattereform 2005 då dubbelbeskattning av aktier delvis återinfördes, och visar att utdelningarna ökade kraftigt innan reformen. Även Alstadsæter och Fjærli (2009) dokumenterar att utdelningarna ökade kraftigt före 2006 års norska skattereform, då ett nytt system för kapitalbeskattning infördes. I avsnitt 7.6 visas också exempel på att delägare i fåmansföretag anpassar löneuttag och utdelningar efter fåmansföretagsreglerna. Det kan därför på goda grunder antas att delägarna började anpassa sig efter förslagen redan under 2013, i den mån det var möjligt.

Förslagen aviserades i vårpropositionen för 2013, och kan därför ha påverkat delägarnas agerande redan under 2013. För att få tillämpa löneunderlagsregeln 2013 behövde dock löneuttagskravet vara uppfyllt 2012, dvs. innan förändringarna var kända. Det talar för att de som hade för avsikt att tillämpa löneunderlagsregeln 2013 hade begränsade möjligheter att göra anpassningar under det året, förutom eventuella anpassningar av kapitalandelen. I data syns också effekter av kapitalandelskravet först från och med 2014. Detta talar för att delägarna ännu inte anpassat sig efter förslagen under 2013 då det i praktiken fanns små möjligheter att agera under det året.

Det skulle också kunna tänkas att delägare som förväntade sig att få ett större gränsbelopp genom regeländringen, avvaktade med att lämna utdelning som annars hade beskattats i inkomstslaget tjänst. Delägare anpassar dock generellt sett utdelningen för att undvika tjänstebeskattning, och inte enbart i samband med regelförändringar. Detta talar för att resultaten av analysen inte bör påverkas av sådana effekter. Utfall för tiden till och med 2013 kan därför användas för jämförelser av hur situationen såg ut innan regeländringen.

8.3 Kapitalandelskravet

8.3.1 Inledning

Kommittén följer upp effekterna av kapitalandelskravet genom att över tid följa de delägare som *direkt* berördes av regeländringen, dvs. de som ägde mindre än 4 procent av kapitalet i företaget och som tillämpade löneunderlagsregeln 2013. För dessa delägare påverkades gränsbeloppet, såvida de inte kunde öka sin kapitalandel i företaget. I analysen följer kommittén genomgående delägarna, och inte de direktägda fåmansföretagen. Det beror dels på att en fysisk person kan vara delägare i flera fåmansföretag, vilket i vissa fall gör det svårt att avgöra om flera av bolagen härrör från samma delägarskap, dels för att omstruktureringar i verksamhetsbolaget kan medföra att organisationsnummer ändras, så att det blir svårt att utifrån registerdata avgöra om det är en och samma verksamhet som flyttats mellan företagen eller om det rör sig om en verksamhet som upphört och en ny som startat.

8.3.2 Antalet berörda delägare

Tabell 8.1 visar antalet delägare som hade en ägarandel under 4 procent och tillämpade löneunderlagsregeln i minst ett företag 2013, och följer sedan dessa under perioden 2011–2021. År 2013 fanns 3 590 delägare i denna grupp. Dessa är de som direkt berördes av kapitalandelskravet. I tabellen delas denna grupp av delägare in i tre grupper: de som fortsatte att använda huvudregeln och som hade ett lönebaserat utrymme även efter 2013, de som fortsatte att använda huvudregeln men utan att ha ett lönebaserat utrymme, och de som gick över till att använda förenklingsregeln.

Tabellen visar att antalet delägare som hade ett lönebaserat utrymme minskade med 3 000 personer, eller ungefär 90 procent, mellan 2013 och 2014. Av de som inte längre hade ett lönebaserat utrymme efter regeländringen fortsatte ungefär 2 000 delägare att använda huvudregeln utan att ha ett lönebaserat utrymme, medan ungefär 1 000 delägare gick över till att använda förenklingsregeln. Bland de som gick över till förenklingsregeln bildade de flesta helägda holdingbolag. De som fortsatte att använda huvudregeln åren efter 2014 hade i regel sparade gränsbelopp som de utnyttjade under en över-

gångsperiod. Därefter gick även många av dessa över till att använda förenklingsregeln i ett helägt holdingbolag.

Tabell 8.1 Antal delägare 2011–2021

År	Förenklingsregel	Huvudregel utan lönebaserat utrymme	Huvudregel med lönebaserat utrymme	Andel förenklingsregel
2011	429	531	2 314	13 %
2012	451	610	2 554	12 %
2013	304	120	3 590	8 %
2014	1 203	2 322	290	32 %
2015	1 336	2 110	383	35 %
2016	1 325	1 746	421	38 %
2017	1 286	1 607	456	38 %
2018	1 380	1 478	449	42 %
2019	1 469	1 233	448	47 %
2020	1 571	1 020	424	52 %
2021	1 585	996	414	53 %

Källa: FRIDA.

Tabellen visar också att vissa av delägarna i gruppen tillämpade förenklingsregeln eller huvudregeln utan ett lönebaserat utrymme redan före 2014. De delägare som gjorde detta äger andelar i flera företag. Det kan bero på att de hade ett holdingbolag redan före regelförändringen, vid sidan av ett direkt ägande om mindre än 4 procent i verksamhetsbolaget. En annan förklaring kan vara att de är delägare i flera olika verksamheter och använder förenklingsregeln i ett av de andra företagen som de är verksamma i. Sammantaget använde 304 av delägarna förenklingsregeln för att beräkna gränsbeloppet 2013 medan av 120 delägarna beräknade gränsbelopp i något företag enligt huvudregeln utan lönebaserat utrymme samma år.

Tabell 8.2 utgår ifrån de delägare som ägde mindre än 4 procent och beräknade ett lönebaserat utrymme 2013, och visar vilken regel de använde 2013 och 2021. I tabellen ingår också de delägare som inte längre ägde kvalificerade andelar 2021. Vissa av delägarna äger andelar i flera företag, och antalet bilagor i tabellen är därför större än antalet delägare. Tabellen visar att ungefär 10 procent av delägarna fortfarande tillämpade huvudregeln med ett lönebaserat utrymme 2021, medan 39 procent tillämpade förenklingsregeln. Tabellen visar

också att antalet delägare minskat med ungefär 1 000 personer, eller ungefär 25 procent, mellan 2013 och 2021.

Tabell 8.2 Status 2021 bland de som hade lönebaserat utrymme och ägde mindre än 4 procent 2013

	Antal 2013	Andel 2013	Antal 2021	Andel 2021
Huvudregeln med lönebaserat utrymme	3 590	89 %	414	10 %
Huvudregeln utan lönebaserat utrymme	120	3 %	996	25 %
Förenklingsregeln	304	8 %	1 585	39 %
Inte delägare		0 %	1 019	25 %
Total 2013	4 014	100 %	4 014	100 %

Källa: FRIDA; egna beräkningar.

Tabell 8.3 visar antalet delägare som berördes av kapitalandelskravet 2013 fördelat på det direktägda företags branschtillhörighet. Tabellen visar således fördelningen av berörda delägare och inte fördelningen av företagen. Det stora flertalet av de berörda delägarna var verksamma i partnerbolag med många verksamma delägare. I vissa branscher är större delen av de berörda delägarna verksamma i samma företag.

Tabellen visar att hälso- och sjukvård är den största branschen sett till antalet berörda delägare, följt av olika typer av juridiska och ekonomiska konsulttjänster. Även andra kvalificerade tjänstebanscher förekommer, bland annat inom programmering, tekniska konsulter och finansiell verksamhet. De branscher som listas i tabellen representerar sammantaget ungefär 80 procent av samtliga delägare som berördes då kapitalandelskravet infördes. De delägare som inte längre var delägare 2021 fanns främst inom hälso- och sjukvård och juridisk eller ekonomisk konsultverksamhet.

Tabell 8.3 Antal berörda delägare per bransch 2013

År	Antal delägare	Andel av berörda
Hälsa- och sjukvård	786	21 %
Juridisk och ekonomisk konsultverksamhet	709	19 %
Verksamheter som utövas av huvudkontor; konsulttjänster till företag	417	11 %
Dataprogrammering, datakonsultverksamhet o.d.	361	10 %
Arkitekt- och teknisk konsultverksamhet; teknisk provning och analys	178	5 %
Finansiella tjänster utom försäkring och pensionsfondsverksamhet	162	4 %
Stödtjänster till finansiella tjänster och försäkring	126	3 %
Parti- och provisionshandel utom med motorfordon	115	3 %
Fastighetsverksamhet	49	1 %
Specialiserad bygg- och anläggningsverksamhet	45	1 %
Förlagsverksamhet	40	1 %
Detaljhandel utom med motorfordon och motorcyklar	39	1 %
Landtransport; transport i rörsystem	32	1 %
Reklam och marknadsundersökning	31	1 %

Källa: FRIDA.

8.3.3 Effekter på delägarnas gränsbelopp

I det följande jämförs utvecklingen av gränsbelopp, utdelning och sammanräknad förvärvsinkomst för dessa tre grupper av delägare (de som fortsätter att använda huvudregeln med ett lönebaserat utrymme, de som fortsätter att använda huvudregeln men utan ett lönebaserat utrymme, och de som går över till att använda förenklingsregeln). Samtliga tabeller i detta avsnitt visar genomsnittliga värden per år för delägarna i respektive grupp. Delägarna i urvalet hade ett lönebaserat utrymme och ägde mindre än 4 procent i det direktägda företaget 2013.

Tabell 8.4 visar utvecklingen av årets gränsbelopp (exklusive sparutdelningsutrymme) bland delägarna för perioden 2011–2021. Tabellen visar att årets gränsbelopp är betydligt större bland de delägare som fortsatte att ha ett lönebaserat utrymme efter 2014 än för övriga grupper. De genomsnittliga omkostnadsbeloppen är högre bland de delägare som inte har kvar ett lönebaserat utrymme efter 2014. Delägare som fortsätter att ha ett lönebaserat utrymme har

dock betydligt högre gränobelopp än övriga grupper, och skillnaden i de genomsnittliga gränobeloppen beror på det lönebaserade utrymmet.

Tabell 8.4 Årets gränobelopp (exklusive sparar), genomsnitt per regel och delägare 2011–2021

År	Förenklingsregel	Huvudregel utan lönebaserat utrymme	Huvudregel med lönebaserat utrymme	
			Totalt gränobelopp (exkl. sparar)	Gränobelopp från omkostnadsbelopp
2011	54 718	44 128	1 599 755	49 762
2012	62 060	37 345	1 741 740	45 029
2013	104 451	19 542	1 124 195	45 969
2014	65 035	68 746	724 884	38 838
2015	82 709	60 702	1 401 669	64 613
2016	92 914	71 059	1 512 286	101 674
2017	105 995	75 145	1 510 807	43 562
2018	120 758	80 915	1 670 189	34 313
2019	132 172	82 271	2 075 172	51 757
2020	136 796	79 522	1 883 585	38 777
2021	145 856	96 021	2 177 109	55 876

Källa: FRIDA; egna beräkningar.

I kapitel 7 (tabell 7.4) redovisas genomsnittliga värden för årets gränobelopp bland samtliga delägare som lämnade bilaga K10 för samma period. De delägare som berördes av kapitalandelskravet och som använder förenklingsregeln har gränobelopp som ligger på ungefär samma nivå som andra delägare som använder förenklingsregeln efter regeländringen 2014. Det beror på att det är vanligt att ensam äga hela företaget såväl bland delägarna som berördes av kapitalandelskravet som bland andra delägare. Genomsnittet av årets gränobelopp beräknat enligt förenklingsregeln ligger därför nära det totala beloppet per företag. Årets gränobelopp bland de delägare som berördes av kapitalandelskravet, och som använder huvudregeln även efter regeländringen, är däremot högre än genomsnittet för årets gränobelopp bland delägarna totalt sett. Det beror på att delägarna som berördes av kapitalandelskravet är delägare i större företag.

Tabell 8.5 visar genomsnittligt gränobelopp per grupp då även sparade utdelningsutrymmen beaktas. Tabellen visar att samtliga grupper i genomsnitt har sparade gränobelopp, och att de som fort-

sätter att använda huvudregeln har stora sparade gränsbelopp. Öknings-
takten avtar dock bland de delägare som inte längre har ett lönebaserat
utrymme.

I kapitel 7 (tabell 7.3) redovisas genomsnittliga värden för gräns-
beloppet bland samtliga delägare som lämnade bilaga K10 för samma
period. De delägare som berördes av kapitalandelskravet och som fort-
satte att använda huvudregeln har i genomsnitt större gränsbelopp
än andra delägare. Bland de som använde förenklingsregeln var däremot
gränsbeloppen i genomsnitt mindre än bland andra delägare som an-
vände förenklingsregeln. Det beror på att det är vanligare att delägare
som berördes av kapitalandelskravet använder hela, eller en stor del av
gränsbeloppet, vilket medför att de inte sparar gränsbelopp i lika hög
utsträckning som andra delägare som använder förenklingsregeln.

**Tabell 8.5 Årets gränsbelopp (inklusive sparat), genomsnitt per regel
och delägare 2011–2021**

År	Förenklingsregel	Huvudregel utan lönebaserat utrymme	Huvudregel med lönebaserat utrymme
2011	251 476	791 375	5 187 396
2012	245 634	762 203	5 038 748
2013	446 141	2 502 099	4 752 664
2014	994 067	4 759 098	2 276 079
2015	996 951	5 031 828	6 264 558
2016	686 361	5 698 669	5 777 157
2017	565 603	6 247 347	6 776 771
2018	499 177	6 602 313	7 538 490
2019	563 148	7 605 392	11 081 302
2020	600 768	8 817 380	9 785 380
2021	676 864	9 542 683	16 691 387

Källa: FRIDA; egna beräkningar.

8.3.4 Effekter på delägarnas beskattning

Tabell 8.6 visar den genomsnittliga utdelningen som delägarna redo-
visat för perioden 2011–2021. De delägare som har ett lönebaserat
utrymme efter 2014 redovisar betydligt större utdelningar än de som
använder huvudregeln utan att ha ett lönebaserat utrymme. Tabellen
visar också att de delägare som använder förenklingsregeln redovi-
sade små utdelningar jämfört med övriga delägare före 2013, och att

den genomsnittliga redovisade utdelningen ökar i den gruppen under åren efter regeländringen.

Tabell 7.9 (se kapitel 7) visar genomsnittlig utdelning bland delägare i fåmansföretag i allmänhet. Utdelningen bland delägare i allmänhet är betydligt lägre än utdelningen bland de delägare som berördes av kapitalandelskravet.

Tabell 8.6 Utdelning från fåmansföretag, genomsnitt per delägare 2011–2021

År	Förenklingsregel	Huvudregel utan lönebaserat utrymme	Huvudregel med lönebaserat utrymme
2011	47 780	115 247	547 065
2012	83 306	87 413	534 448
2013	64 214	5 784	523 723
2014	177 708	391 949	265 891
2015	251 553	346 224	1 217 863
2016	259 803	382 077	645 678
2017	269 306	364 602	683 553
2018	576 056	358 466	701 731
2019	283 628	299 180	630 238
2020	592 284	153 389	562 472
2021	346 756	507 544	992 094

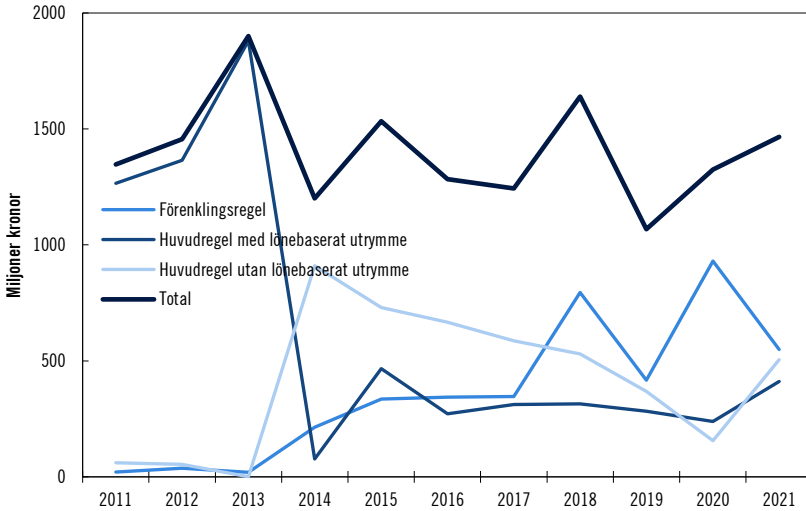
Källa: FRIDA; egna beräkningar.

Tabellen ovan visar utdelningar från det företag där delägaren använder förenklingsregeln, inte eventuella utdelningar från verksamhetsbolaget som betalas till delägarens ägarbolag (bolaget där delägaren använder förenklingsregeln). I avsnitt 8.3.5 studeras utvecklingen av dessa ägarbolag särskilt, för att kartlägga i vilken omfattning utdelning från verksamhetsbolaget till ägarbolaget har påverkats, och om utdelningen sparas i ägarbolaget i högre utsträckning från 2015 och framåt.

Figur 8.1 visar utvecklingen av total utdelning som delägarna redovisade under perioden 2011–2021. Figuren visar att de redovisade utdelningarna totalt sett uppgått till ungefär 1,5 miljarder kronor under perioden, med stora variationer mellan olika år. Utdelningarna bland delägare som hade ett lönebaserat utrymme utgjorde nästan hela totalsumman åren före regeländringen, men föll kraftigt åren därefter. Inledningsvis ökade utdelningarna bland delägare som använde huvudregeln utan att ha ett lönebaserat utrymme, men dessa

delägares utdelning har sedan fallit. Dessa delägare hade ett sparad utdelningsutrymme under några år efter regeländringen.

Figur 8.1 Utdelning fördelat efter regel bland delägare som berördes av kapitalandelskravet



Källa: FRIDA; egna beräkningar.

Användningen av förenklingsregeln har ökat under hela perioden efter 2013, och utdelningarna till dessa delägare ökar också över tid. Ökningen beror till stor del på att de delägare som fortsatte att använda huvudregeln under ett par år efter regeländringen gjorde det tills de sparade gränsbeloppen var förbrukade, och de har därefter i stor utsträckning fört över ägandet till ett helägt bolag i vilket de tillämpar förenklingsregeln. Ungefär 20 procent av de delägare som hade ett lönebaserat utrymme 2013 var inte längre delägare 2021.

Tabell 8.7 visar den genomsnittliga utdelning som beskattades i inkomstlaget tjänst för perioden 2011–2021. Tabellen visar att den genomsnittliga tjänstebeskattade utdelningen ökade efter 2013, och därefter gradvis har ökat över tid. Ökningen beror på att delägarna hade sparade gränsbelopp under ett par år efter regeländringen, och dessa har sedan förbrukats. Även andelen av delägarna som har utdelning som beskattas i tjänst ökar över tid.

Vissa år är genomsnittet mycket höga, framför allt bland de som använder förenklingsregeln. De stora variationerna mellan olika år beror på att det förekommer att delägare tar ut mycket stora utdelningar, där en stor del av utdelningen överstiger takbeloppet för tjänstebeskattning.

Totalt sett tjänstebeskattades ungefär 1–2 procent av den totala utdelningen som tillföll dessa delägare under perioden 2011–2013. Därefter har andelen tjänstebeskattad utdelning ökat, och från 2016 och framåt har gruppen tjänstebeskattats för en större del av utdelningen än kollektivet delägare i fåmansföretag totalt sett. I hela kollektivet delägare utgör tjänstebeskattad utdelning ungefär 6–8 procent av den totala utdelningen från fåmansföretaget.

Tabell 8.7 Utdelning från fåmansföretag som beskattas i inkomstlaget tjänst, genomsnitt per delägare 2011–2020

År	Förenklingsregel	Huvudregel utan lönebaserat utrymme	Huvudregel med lönebaserat utrymme	Tjänstebeskattad utdelning som andel av total
2011	5 603	531	8 038	2 %
2012	15 334	610	5 624	2 %
2013	104	120	6 141	1 %
2014	5 903	2 322	3 070	5 %
2015	21 793	2 110	31 245	6 %
2016	40 293	1 746	22 404	10 %
2017	69 794	1 607	31 565	12 %
2018	147 770	1 478	36 148	17 %
2019	75 272	1 233	23 849	14 %
2020	134 668	1 020	17 180	18 %
2021	99 138	996	37 227	14 %

Källa: FRIDA; egna beräkningar.

Tabell 8.8 visar genomsnittlig sammanräknad förvärvsinkomst bland delägarna. Tabellen visar att sammanräknad förvärvsinkomst bland de delägare som fortsatte att ha ett lönebaserat utrymme efter 2014 i genomsnitt är något lägre än i de andra två grupperna. Det finns dock inga stora skillnader mellan genomsnittet för de tre grupperna.

Tabell 8.8 Sammanräknad förvärvsinkomst, genomsnitt per delägare 2011–2021

Inkomster från samtliga anställningar, inte enbart fåmansföretaget

År	Förenklingsregel	Huvudregel utan lönebaserat utrymme	Huvudregel med lönebaserat utrymme
2011	639 547	624 384	713 384
2012	712 844	711 669	741 884
2013	720 643	812 236	731 498
2014	747 839	813 258	682 055
2015	802 435	835 924	722 522
2016	847 251	866 977	759 165
2017	887 942	876 205	805 068
2018	1 029 070	961 500	812 231
2019	976 662	939 342	840 349
2020	1 080 328	1 015 237	830 128
2021	1 029 853	1 059 177	907 168

Källa: FRIDA; egna beräkningar.

Tabell 8.9 visar hur stor del av delägarnas totala inkomst (här definierad som summan av sammanräknad förvärvsinkomst och utdelning från fåmansföretag) som utdelningen från fåmansföretaget utgör. Denna andel har beräknats på individnivå, dvs. för varje delägare var för sig. Tabellen visar medelvärdet av dessa andelar, dvs. det ovägda medelvärdet. Det ovägda medelvärdet tar inte hänsyn till skillnader i storleken på olika delägars inkomster i absoluta tal.

Tabellen visar att utdelning utgör en större andel av total inkomst bland de delägare som använder huvudregeln än bland de som använder förenklingsregeln, och att andelen utdelning är ännu större bland de som använder huvudregeln och beräknar ett lönebaserat utrymme. Andelen utdelning ökar också i den senare gruppen efter regeländringen. Detta kan bero på att sammansättningen av delägare ändras efter 2014, och att de delägare som fortsätter att ha ett lönebaserat utrymme företrädesvis är ägare som tar emot stora utdelningar.

Tabell 8.9 Utdelning från fåmansföretag som andel av summan av sammanräknad förvärvsinkomst och utdelning från fåmansföretag, genomsnitt per delägare 2011–2020

Inkomster från samtliga anställningar, inte enbart fåmansföretaget

År	Förenklingsregel	Huvudregel utan lönebaserat utrymme	Huvudregel med lönebaserat utrymme
2011	6 %	12 %	28 %
2012	5 %	8 %	27 %
2013	6 %	1 %	25 %
2014	12 %	22 %	19 %
2015	13 %	20 %	28 %
2016	14 %	23 %	31 %
2017	14 %	20 %	32 %
2018	12 %	18 %	32 %
2019	12 %	17 %	31 %
2020	11 %	4 %	25 %
2021	12 %	16 %	31 %

Källa: FRIDA; egna beräkningar.

8.3.5 Anpassningar efter kapitalandelskravet

Delägare som fortsätter att ha lönebaserat utrymme

Tabell 8.10 visar det genomsnittliga antalet ägare i företaget bland de delägare som berördes av kapitalandelskravet 2013 och andelen av delägarna i dessa företag som hade en ägarandel som överstiger 4 procent för respektive år.

Av HFD 2017 ref. 8 framgår också att det har skett anpassningar till reglerna genom att tidigare delägare i stället för att direkt äga mindre än 4 procent i ett verksamhetsbolag har överlåtit innehavet till ett ägarbolag där de äger mer än 4 procent. De har också övergått till att vara anställda i ägarbolaget tillsammans med ytterligare anställda från verksamhetsbolaget. Detta ägarbolag har sedan fakturerat det tidigare verksamhetsbolaget för de utförda tjänsterna. På så vis har ägaren av varje ägarbolag kunnat beräkna löneunderlag för de anställda i det egna ägarbolaget i stället för i det tidigare verksamhetsbolaget (där de indirekt äger mindre än 4 procent). Eftersom arbetet i ägarbolaget även utfördes av andra anställda än delägaren ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att det saknades anledning att med

bortseende från avtalet mellan företagen beskatta ägaren personligen för ersättningen.

Tabellen visar att ägarkoncentrationen ökat i företagen efter regeländringen 2014, så att företagen i genomsnitt har färre delägare, och dessa har större ägarandelar. Detta indikerar att det skett anpassningar av delägarkretsen i företagen vars delägare berördes. Företagen kan också ha delats upp i mindre enheter. I gruppen ingår också företag som drivs av personer som startat egna verksamheter och inte längre är delägare i det företag i vilket de tidigare hade en liten ägarandel. Dessa kan dock inte enkelt skiljas från företag som delats upp i flera mindre enheter.

Tabell 8.10 Ägarandelar och antal ägare per företag i de företag där någon delägare berördes 2013

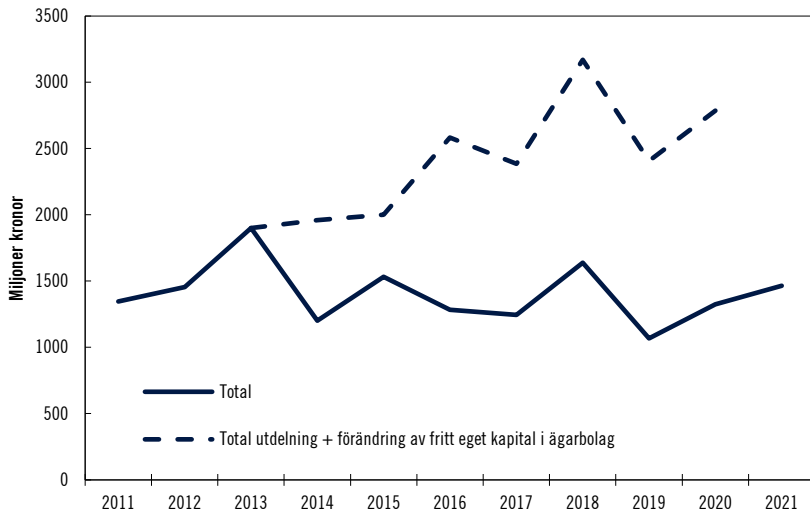
År	Antal delägare	Andel med innehav över 4 % av aktierna	Genomsnittligt antal delägare i företag
2011	2 363	7 %	187,5
2012	2 613	11 %	161,1
2013	3 780	2 %	198,4
2014	388	41 %	8,8
2015	476	48 %	6,8
2016	508	55 %	5,7
2017	547	60 %	4,0
2018	533	66 %	3,5
2019	526	69 %	2,4
2020	500	70 %	2,2

Källa: FRIDA; egna beräkningar.

Delägare som går över till förenklingsregeln

Figur 8.2 visar utvecklingen av total utdelning fördelat på delägare som använder huvudregeln med och utan lönebaserat utrymme samt de som använder förenklingsregeln. I grafen har även en hypotetisk utdelning som betalas till delägarnas holdingbolag beräknats genom att ta hänsyn till årliga förändringar av fritt eget kapital i holdingbolagen (det helägda företag där delägaren använder förenklingsregeln efter regelförändringen).

Figur 8.2 Utdelning fördelat efter regel bland delägare som berördes av kapitalandelskravet, inklusive ökning av fritt eget kapital i ägarbolag



Källa: FRIDA; egna beräkningar.

Det kan tänkas att en del av delägarna har slutat vara delägare i det företag där de tidigare hade en liten kapitalandel, och i stället driver en egen verksamhet i vilken de använder förenklingsregeln. För att inte räkna in företag i vilka delägaren bedriver en ny verksamhet begränsas urvalet till fåmansföretag som är helägda av delägare som berördes av kapitalandelskravet, och där företaget saknar omsättning. Den hypotetiska utdelningen beaktar också bara företag som är helägda av den aktuella personen och bara förändringarna av fritt eget kapital för tiden efter regeländringen.

Figuren visar att fritt eget kapital ökar kraftigt i dessa företag efter 2014, vilket indikerar att utdelning betalas till dessa bolag och sedan sparas i bolaget. Eftersom de aktuella företagen inte har någon omsättning utan endast förvaltar kapital, indikerar ökningen av fritt eget kapital i dessa bolag att det handlar om avkastning på det förvaltade kapitalet eller utdelning på näringsbetingade andelar som betalas till företaget. Mönstret indikerar därför att det är frågan om utdelning på andelar som tidigare var direktägda i partnerbolaget som sparas i företagssektorn.

8.3.6 Effekter för företagen

Kommittén har försökt analysera hur de företag som hade delägare som berördes av kapitalandelskravet har utvecklats efter regelförändringen, sett till faktorer som förändring av antalet anställda, omsättning eller årets resultat. Det är möjligt att ta fram sådana uppgifter för de företag som hade delägare som berördes, samt för övriga företag som ingår i samma koncern. Det har dock skett flera omorganisationer inom företagen efter 2014 års regeländringar. Dels har många tidigare delägare bildat egna bolag, dels förekommer uppdelningar av verksamheter. Dessa omorganisationer är så pass vanliga att det blir problematiskt att dra några slutsatser av analysen.

När verksamheter delas upp eller slås ihop är det svårt att avgöra om det är en befintlig verksamhet som flyttats mellan bolag eller om ny verksamhet tillkommit. Om ett företag upphör och ett nytt startas kan det också vara svårt att avgöra om det är samma verksamhet som fortgår eller om vissa delägare bildat nya, fristående verksamheter. Dessa problem är så stora att inga säkra slutsatser kan dras av hur utvecklingen av anställda eller resultat har sett ut i de berörda företagen utifrån registerdata.

I vissa branscher hade en stor del av fåmansföretagen någon delägare som påverkades. I andra branscher påverkades delägare i något eller några av de största fåmansföretagen. Det är därför inte heller möjligt att jämföra utvecklingen i företag var ägare berördes med utvecklingen i andra företag i samma bransch vars ägare inte berördes.

Analysen visar dock att utdelningen från företagen till de delägare som påverkades av kapitalandelskravet förefaller följa samma trend efter 2014 som före (se figur 8.2). Om så är fallet kan det tolkas som att företagens lönsamhet inte påverkades. Det kan dock finnas skillnader mellan olika företag som inte fångas av en analys på totalnivå.

8.3.7 Slutsatser

Sammantaget visar detta avsnitt att antalet delägare med mycket små ägarandelar som använde löneunderlagsregeln minskade kraftigt efter regelförändringen 2014. Bland de delägare som fortsatte att vara delägare gick relativt många över till att använda förenklingsregeln. Relativt många personer slutade också vara delägare åren efter regelförändringen. Förändringarna av antalet delägare och byten av regel

skedde också snabbt, och en stor del av anpassningen skedde redan året efter förändringen.

Analysen tyder också på att det skett omfattande anpassningar av ägarkretsen i företagen som hade delägare som berördes av kapitalandelskravet. Antalet delägare med mycket små ägarandelar och lönebaserat utrymme minskade efter 2014, av flera skäl. Bland de delägare som fortsatte att vara delägare bolagiserade många sina innehav. Dessa gick över till att använda förenklingsregeln i det nya ägarbolaget. Större delen av anpassningen skedde redan året efter regeländringen. Delägare som hade sparade utdelningsutrymmen fortsatte att använda huvudregeln under ett par år efter regeländringen, men de sparade utdelningsutrymmena förbrukades snabbt.

Effekterna på delägarnas beskattning och på de totala skatteintäkterna är svårare att utvärdera eftersom det skett så stora anpassningar. Analysen visar att sammanräknad förvärvsinkomst har ökat mer bland de delägare som inte längre har ett lönebaserat utrymme än bland de som fortfarande har det. Även den tjänstebeskattade utdelningen har ökat kraftigt relativt nivån före 2014. Samtidigt har utdelningen som beskattas inom gränsbeloppet minskat. Även de samlade gränsbeloppen har minskat kraftigt bland de som berördes. Detta tyder på att kapitalandelskravet har begränsat delägarnas gränsbelopp och att möjligheterna att ta ut utdelning som beskattas inom gränsbeloppet har minskat kraftigt. Detta ligger i linje med de syften som regeringen uttalade vid införandet av kapitalandelskravet. Kapitalandelskravet tycks också främst ha träffat den avsedda målgruppen: delägare i partnerbolag med ett stort antal delägare, och främst i kunskapsintensiva tjänstebranscher.

Anpassningarna av delägarkretsen gör dock att det är svårt att dra några slutsatser om hur regelförändringarna påverkade skatteintäkterna. Analysen tyder på att lönerna bland delägarna ökat något, att något större belopp blir tjänstebeskattade efter regelförändringen, och på att storleken på total utdelning från företagen följer ungefär samma trend som tidigare. Detta indikerar sammantaget att skattebetalningarna ökat i gruppen som berördes av kapitalandelskravet. Det finns dock också indikationer på att mycket stora belopp finns sparade i de företag där delägarna använder förenklingsregeln. Regeländringen förefaller därför också ha lett till en omfattande inlåsning av kapital som tidigare delades ut.

Även de delägare som fortsätter att använda löneunderlagsregeln har anpassat sig, bland annat genom att dela upp företag i mindre enheter, eller genom att vissa delägare har köpt ut andra delägare. En del individer har sannolikt också slutat vara delägare i det företag där de hade en liten ägarandel och startat egna verksamheter i vilka de använder löneunderlagsregeln. Dessa företag kan inte enkelt skiljas från fall där verksamheter har delats upp i mindre enheter. De företag som delägarna med lönebaserat utrymme äger har i regel endast ett fåtal ägare, vilket talar för att det inte handlar om större partnerbolag som anpassat sig genom uppdelningar av verksamheter. Det är dock svårt att uttala sig om hur vanligt det är att tidigare delägare startat egna företag, och hur vanligt det är att befintliga verksamheter delats upp i mindre enheter eftersom dessa inte enkelt kan skiljas från varandra i registerdata. Gruppen som fortsätter att ha ett lönebaserat utrymme är dock liten relativt gruppen som har startat egna bolag i vilket de använder förenklingsregeln.

Vid remissbehandlingen av förslaget om kapitalandelskravet förde flera remissinstanser fram olika farhågor om att förslaget skulle leda till anpassningar i företagen och att de skulle leda till skatteplanering. Det framfördes också farhågor om att konkurrensen skulle påverkas mellan partnerbolag av olika storlek sett till antalet delägare.

Vår analys stödjer att kapitalandelskravet har lett till omfattande anpassningar. Det är dock svårt att uttala sig om påverkan på konkurrensen. Det tycks finnas grupper av delägare som anpassade sig mindre efter fåmansföretagsreglerna både före och efter regelförändringen, samtidigt som andra grupper anpassar sig i stor utsträckning. En möjlig förklaring till mönstret kan vara att de hade sämre kunskap om regelverket, och att anpassningarna är kostsamma.

De delägare som använder huvudregeln men inte hade ett lönebaserat utrymme vare sig före eller efter regeländringen förefaller inte ha anpassat ägandet i lika hög utsträckning. De har i genomsnitt högre löner än andra delägare med små ägarandelar och högre omkostnadsbelopp. Utdelningarna från fåmansföretaget utgör också en mindre del av total inkomst än bland de som har lönebaserat utrymme. Dessa delägare förefaller inte ha anpassat sig efter regelverket i lika hög utsträckning vare sig före eller efter regeländringen, jämfört med de som före 2014 hade lönebaserat utrymme. En förklaring till att delägarna inte har ett lönebaserat utrymme är att deras löneuttag i fåmansföretaget inte uppfyller löneuttagskravet. Samtidigt finns per-

soner i gruppen med hög inkomst från ett annat arbete, vilket drar upp medellönerna i den gruppen.

Den vanligaste anpassningen förefaller vara att delägarna bildar egna ägarbolag och använder förenklingsregeln i det bolaget. Alla delägare som gör denna anpassning får då lika stora gränobelopp. Att äga verksamheten via ett helägt holdingbolag är också vanligt i andra typer av verksamheter och bland andra delägare än de som berördes av kapitalandelskravet, se avsnitt 6.3. Konkurrensen mellan olika företag där delägarna gör denna anpassning bör då inte påverkas.

8.4 Förändringarna av löneuttagskravet och beräkningen av lönebaserat utrymme

Genom 2014 års regeländringar ökade storleken på gränobeloppet för de delägare som uppfyllde löneuttagskravet och kapitalandelskravet eftersom även den del av löneunderlaget som understeg 60 IBB fick räknas med till 50 procent. Innan 2014 hade denna del av lönesumman bara fått räknas med till 25 procent. Att lönebaserat utrymme ökade till 50 procent av hela löneunderlaget innebar också att gränobeloppet beräknat enligt huvudregeln kom att bli större än gränobeloppet beräknat enligt förenklingsregeln för delägare som kunde uppfylla löneuttagskravet i företag där löneunderlaget endast består av den egna lönen. Regeländringen innebar därför också att vissa delägare som tidigare använt förenklingsregeln kunde öka sitt gränobelopp genom att byta till huvudregeln. För dessa delägare ökade möjligheterna att ta ut utdelning ur företaget som beskattas till 20 procent.

Det sänkta löneuttagskravet innebar också att de delägare som tidigare haft ett löneuttagskrav på 10 IBB hade möjlighet att sänka sitt löneuttag. För denna grupp av delägare innebar regeländringen både att möjligheterna att ta ut utdelning inom gränobeloppet ökade och att den egna lönen kunde sänkas (eller inte behövde öka lika mycket som enligt tidigare regler).

Förändringarna av löneunderlagsregeln motiverades bland annat utifrån att de skulle stimulera de mindre företagen och förstärka deras incitament att anställa. Förändringarna innebar att en större del av utdelningen från fåmansföretaget kunde beskattas inom gränobeloppet i de företag där delägaren använder löneunderlagsregeln. Detta påverkar kapitalkostnaderna i företaget i den mån utdelning

från företaget annars hade beskattats i inkomstslaget tjänst. Regelförändringen skulle därför också kunna leda till ökade investeringar i fåmansföretag och en ökad sysselsättning i de företag vars ägare berördes. Eftersom möjligheterna att ta ut inkomster som beskattas i inkomstslaget kapital ökade kan regelförändringen också ha ökat delägarnas totala inkomst av tjänst och kapital efter skatt.

Även i denna del av analysen följer vi utvecklingen av delägarnas utdelning från fåmansföretagen och sammanräknade förvärvsinkomst uttryckta i inkomstbasbelopp över tid. Ansatsen i uppföljningen är därmed att undersöka hur inkomsterna bland berörda delägare utvecklades relativt den inkomstförändring som skett i ekonomin som helhet under samma period.

8.5 Löneuttagskravet

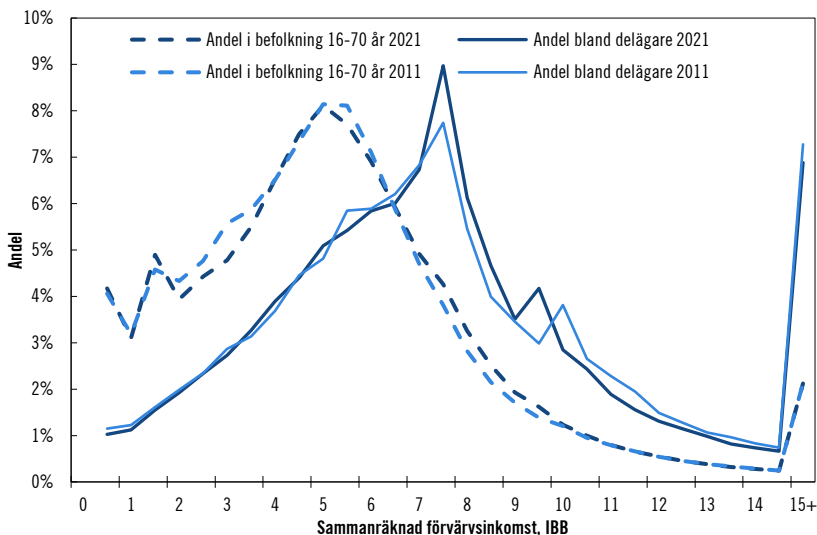
8.5.1 Inledning

Kommittén analyserar effekterna av det sänkta löneuttagskravet genom att följa utvecklingen av sammanräknad förvärvsinkomst och utdelning från fåmansföretaget för samtliga delägare i fåmansföretag. Som jämförelse studeras också inkomstnivåerna hos andra anställda, som inte är delägare i fåmansföretag. Detta ger en bild av hur delägare i allmänhet agerar på de incitament som skattereglerna ger. Därefter studeras de delägare som anpassade löneuttaget efter det sänkta löneuttagskravet.

8.5.2 Sammanräknad förvärvsinkomst bland delägare i fåmansföretag och befolkningen i allmänhet

Figur 8.3 visar andelen av delägarna i fåmansföretag som har en sammanräknad förvärvsinkomst på olika nivåer, uttryckt i respektive års inkomstbasbelopp. Som jämförelse visar figuren också andelen av befolkningen i åldern 16–70 år som har inkomster på motsvarande nivåer.

Figur 8.3 Andel av befolkningen 16–70 år samt andelen av delägare i fåmansföretag efter nivå på sammanräknad förvärvsinkomst 2011 och 2021



Källa: FRIDA, Inkomst- och taxeringsregistret. Figuren exkluderar personer med sammanräknad förvärvsinkomst under 0,5 inkomstbasbelopp.

Figuren visar att delägare i fåmansföretag har högre inkomster än befolkningen i allmänhet. Figuren visar också att det finns opropor­tionerligt många delägare med inkomster i närheten av 8 IBB. För­värvsinkomster som överstiger 8,07 inkomstbasbelopp är inte pensions­grundande för allmän pension. Det innebär att inkomstökningar över denna nivå inte berättigar till några ytterligare pensionsförmåner. Bland befolkningen totalt sett finns däremot ingen sådan koncen­tration av individer kring denna inkomstnivå. Detta beror på att an­ställda har mindre möjligheter att påverka sitt löneuttag än delägare i fåmansföretag.

Figuren visar också att det finns en viss koncentration av delägare i fåmansföretag som har inkomster kring nivån för det högsta löne­uttagskravet: 10 IBB för 2011 respektive 9,6 IBB för 2021. Detta tyder på att vissa delägare agerade på incitamentet att anpassa löneuttaget efter förändringen i uttagskravets nivå. Vidare framgår att andelen som har riktigt höga inkomster (15 IBB eller mer i figuren) är be­tydligt högre bland delägarna än bland befolkningen totalt sett. De delägare som har dessa riktigt höga inkomster har inte anpassat sig

efter vare sig nivån på löneuttagskravet eller efter taket för pensionsgrundande inkomst.

Figuren visar också att fördelningen av inkomsterna bland delägare i fåmansföretag inte förändrats nämnvärt mellan 2011 och 2021, förutom anpassningen kring det förändrade löneuttagskravet. Även bland övriga befolkningen är andelen som befinner sig i respektive inkomstintervall i stort sett oförändrad över tid.

Sammantaget visar figuren att delägare i fåmansföretag sedda som grupp har betydligt högre inkomster än befolkningen i allmänhet, och att det finns grupper av delägare som i hög grad anpassar sig efter skattereglerna. Alla delägare gör dock inte sådana anpassningar.

8.5.3 Delägare som anpassade löneuttaget efter det sänkta löneuttagskravet

Tabell 8.11 visar antalet delägare med ett lönebaserat utrymme i sitt gränsbelopp, fördelat efter nivån på det löneuttag delägaren angett att denne gjort för att uppfylla löneuttagskravet. Tabellen visar således det löneuttag som gjorts i företaget eller dess dotterföretag, och inte den sammanräknade förvärsinkomsten. I sammanställningen ingår endast de delägare som uppfyller löneuttagskravet med eget löneuttag, och endast de som faktiskt uppfyller löneuttagskravet. Löneuttagskravet kan också uppfyllas av en närstående, men i dessa fall saknar vi uppgift om löneuttagets storlek. Om den närstående som uppfyllt löneuttagskravet också är delägare ingår dennes inkomster i sammanställningen, men inkomsterna ingår däremot inte om den närstående inte är delägare.

Tabellen visar att ungefär 30 000 delägare tog ut en lön om 10 IBB eller mer 2013, medan ungefär 2 000 delägare tog ut en egen lön mellan 9,6 och 10 IBB. Tabellen visar också att antalet delägare som tog ut en egen lön mellan 9,6 och 10 IBB för att uppfylla löneuttagskravet ökade till ungefär 8 000 individer åren efter regelförändringen, samtidigt som antalet delägare som fortsatte att ta ut 10 IBB eller mer i lön minskade. Totalt sett beräknas ungefär 1 av 3 delägare som före regeländringen tog ut en egen lön om 10 IBB eller mer ha anpassat sig till att i stället ta ut en egen lön om mellan 9,6 och 10 IBB efter 2014. Effekten på löneuttaget av att anpassa lönen till den nya nivån är dock liten. En större förändring av löneuttagskravet skulle kunna tänkas påverka beteendet i större utsträckning.

**Tabell 8.11 Delägare med lönebaserat utrymme fördelat efter nivå
på det egna löneuttaget**

År	Löneuttag 9,6–10 IBB	Löneuttag 10 IBB (eller mer)
2011	1 746	27 800
2012	1 938	29 890
2013	1 994	30 391
2014	2 192	25 858
2015	1 848	27 093
2016	8 150	23 016
2017	11 789	21 845
2018	7 598	24 642
2019	13 265	18 644
2020	11 622	21 089
2021	16 724	23 028

Källa: FRIDA.

8.6 Förändrad beräkning av lönebaserat utrymme

8.6.1 Inledning

När löneunderlagsregeln infördes i sin nuvarande utformning 2006 var ett av de bakomliggande motiven till regelns utformning att ge ett extra utdelningsutrymme till delägare i företag som anställer. Genom 2014 års regeländringar ökade det lönebaserade utrymmet till 50 procent av hela löneunderlaget. Dessförinnan hade den högre nivån endast gällt för löneunderlag över 60 IBB. Löneunderlagets betydelse ökade därmed relativt sett mer för delägare i företag med låg lönesumma (där en större del av lönesumman understeg 60 IBB) än för delägare i större företag. Effekterna kan därför förväntas vara större bland mindre företag än bland större, där en större del av löneunderlaget redan räknades med till 50 procent.

Om förändringen av beräkningen av lönebaserat utrymme lett till ökade anställningar i företagen skulle detta kunna synas genom att lönesummorna i företagen där delägare har ett lönebaserat utrymme ökar. Det är dock i vissa fall svårt att identifiera vilka företag som ingår i en koncern, och i vilka dotterbolag som lönesumman får räknas in i löneunderlaget. För de delägare som använder löneunderlagsregeln anges dock beloppet på K10-bilagan.

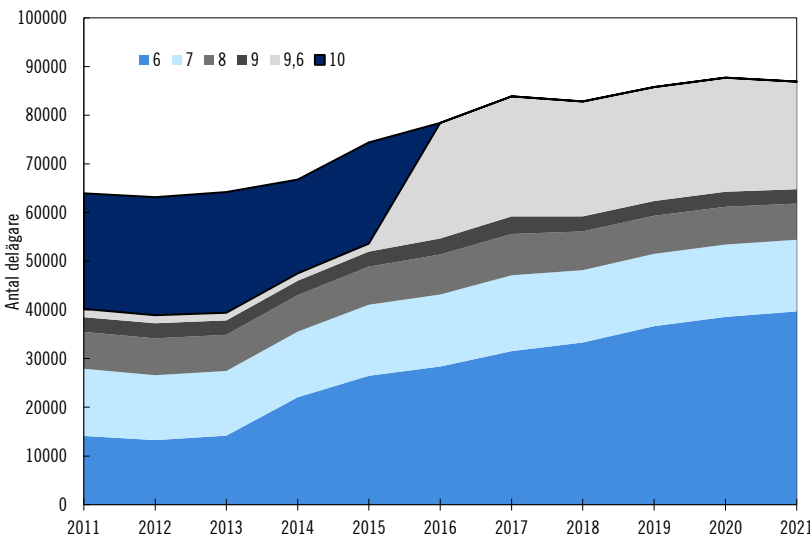
8.6.2 Effekter på antalet delägare med lönebaserat utrymme

Figur 8.4 visar antalet delägare med lönebaserat utrymme fördelat efter nivån på deras löneuttagskrav för perioden 2011–2021. Figuren visar att antalet delägare som har ett lönebaserat utrymme ökar relativt mycket efter 2014 och att så gott som hela ökningen har skett bland delägare med ett löneuttagskrav i intervallet 6–7 IBB. Dessa är delägare i företag med låg lönesumma, där hela eller nästan hela löneunderlaget består av delägarrens egen lön.

Figuren visar också att antalet delägare med löneuttagskrav på högre nivåer är oförändrat över tid. Om de företag i vilka delägare har ett lönebaserat utrymme skulle ha anställt fler efter 2015 skulle detta ha lett till ett ökat löneunderlag, vilket i sin tur hade ökat antalet delägare med ett löneuttagskrav på högre nivåer.

Regeländringen innebar också att ett kapitalandelskrav (se avsnitt 8.3) infördes. Kapitalandelskravet träffade framför allt delägare i stora företag med mycket stora löneunderlag, och gjorde att de delägare som berördes inte längre fick möjlighet att beräkna ett lönebaserat utrymme. Samtidigt ökade antalet delägare som endast beräknade ett lönebaserat utrymme på den egna lönen. Sammantaget får detta effekten att storleken på de företag där delägare beräknar ett lönebaserat utrymme minskade kraftigt efter regelförändringen.

Figur 8.4 Antal delägare efter nivå på löneuttagskrav i IBB, 2011–2021



Källa: FRIDA; egna beräkningar.

Eftersom antalet delägare i företag med högre lönesumma är någorlunda konstant över hela perioden, medan antalet delägare i företag med låg lönesumma ökar, kan detta ses som en indikation på att ökningen av det lönebaserade utrymmet främst lett till ökningsgränsbeloppet som beror på att delägare bytt från förenklingsregeln till huvudregeln när incitamenten ändrades. Om fler delägare i företag med anställda hade tillkommit under perioden skulle detta ha medfört förändringar även i de intervall där delägarnas löneuttagskrav är högre.

Tabell 8.12 visar antalet delägare som har ett lönebaserat utrymme i sitt gränobelopp under perioden 2011–2021, samt antalet där löneunderlaget endast består av ägarlönen. Som en känslighetsanalys studeras också antalet delägare där den egna lönen utgör 90 procent eller mer av företagets löneunderlag. Tabellen visar att antalet delägare som har detta ökar över tid, och att det sker en stor ökning från 2014. Tabellen bekräftar att det framför allt är i grupperna där löneunderlaget endast, eller nästan endast består av ägarlöner, som antalet delägare med lönebaserat utrymme ökat.

Tabell 8.12 Delägare med lönebaserat utrymme totalt samt endast beräknat på egen lön

År	Antal med lönebaserat utrymme	Endast egen lön i löneunderlaget	Endast egen lön i löneunderlaget	Egen lön >90 % av löneunderlag	Egen lön >90 % av löneunderlag
		Antal	Andel	Antal	Andel
2011	59 158	2 443	4 %	5 683	10 %
2012	60 564	2 724	4 %	6 022	10 %
2013	60 489	3 333	6 %	6 729	11 %
2014	67 978	7 467	11 %	11 825	17 %
2015	75 385	9 035	12 %	13 638	18 %
2016	81 690	10 572	13 %	15 320	19 %
2017	89 023	12 471	14 %	17 330	19 %
2018	85 977	14 270	17 %	19 075	22 %
2019	89 637	16 268	18 %	20 987	23 %
2020	91 041	17 787	20 %	22 663	25 %
2021	88 425	18 314	21 %	33 062	37 %

Källa: FRIDA.

8.6.3 Effekter för företag och sysselsättning

Även om antalet delägare i företag med större löneunderlag är oförändrat skulle regeländringarna ändå kunna leda till att de företag som personerna är delägare i växer. Tabell 8.13 studerar därför i stället antalet företag i vilket minst en delägare beräknar ett lönebaserat utrymme. Tabellen delar också upp företagen i företag där delägare påverkades av kapitalandelskravet och företag där löneunderlaget till mer än 90 procent består av ägarens egen lön. Tabellen visar att antalet företag där delägare beräknar lönebaserat utrymme ökade med 88 procent mellan 2011 och 2021. Tabellen visar också att ökningen är störst i företag med låg lönesumma, och särskilt i kategorin av företag där löneunderlaget nästan enbart består av ägarlönen.

Tabell 8.13 Antal företag där delägare beräknar lönebaserat utrymme, totalt och fördelat på kategorier

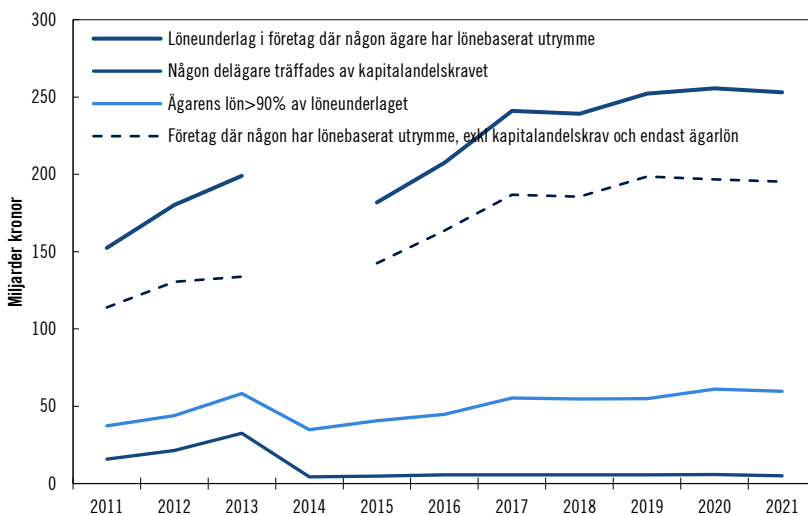
År	Antal direktägda fåmansföretag	varav där någon ägare har lönebaserat utrymme	varav där någon delägare träffades av kapitalandelskravet		Antal, exkl. kapitalandelskrav och endast ägarlön
			Antal	Andel	
2011	248 066	33 550	891	7 249	28 338
2012	263 952	34 545	980	7 317	29 145
2013	280 420	34 329	1 056	8 022	28 837
2014	295 104	44 364	1 304	13 154	32 949
2015	314 580	49 780	1 489	15 316	36 198
2016	328 742	54 646	1 586	17 266	39 120
2017	348 315	60 180	1 680	19 439	42 469
2018	365 173	59 196	1 806	20 978	40 154
2019	382 872	62 483	1 895	23 156	41 272
2020	399 389	64 258	1 971	24 865	41 513
2021	424 741	62 991	2 013	25 440	40 147
Förändring 2011–2021	71 %	88 %	126 %	251 %	42 %

Källa: FRIDA.

Figur 8.5 visar utvecklingen av det totala löneunderlaget i de företag i vilka någon delägare beräknar ett lönebaserat utrymme under perioden 2011–2021, dvs. i de företag som ingår i tabellen ovan. En indikation på att regelförändringen lett till ökad sysselsättning i fåmansföretag eller ökade löner till anställda skulle vara att löneunderlaget i företagen ökar.

Figuren delar därför upp företagens totala löneunderlag mellan företag där någon berördes av kapitalandelskravet, företag där löneunderlaget endast består av ägarlöner, och övriga företag. Vissa av delägarna som berördes av kapitalandelskravet har fortfarande ett lönebaserat utrymme efter 2014, i samma företag eller i ett annat företag. Storleken på de lönebaserade utrymmena i denna grupp av delägare minskar dock kraftigt efter regelförändringen. Figuren visar att det totala löneunderlaget i företagen ökade mellan 2015 och 2017, förutom bland de delägare som påverkades av kapitalandelskravet. Därefter har ökningen av löneunderlaget planat ut.

Figur 8.5 Uppskattat löneunderlag i företag och dotterbolag

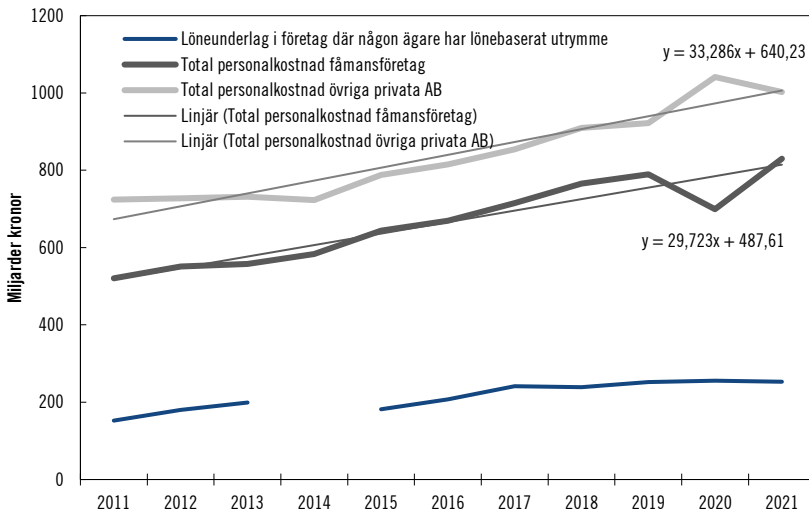


Källa: FRIDA; egna beräkningar.

Figur 8.6 lägger till uppgifter om de totala personalkostnaderna i direkt och indirekt ägda fåmansföretag, samt i övriga privatägda aktiebolag som inte är fåmansföretag. Denna statistik är inte begränsad

till de företag där delägare beräknar ett lönebaserat utrymme, utan inkluderar alla fåmansföretag. Figuren visar att personalkostnaderna i fåmansföretagen ökar under perioden, men att ökningen följer samma trend som bland övriga privatägda aktiebolag som inte är fåmansföretag. Figuren visar däremot ingen förändring av trenden i personalkostnaderna bland fåmansföretagen efter 2014. Utvecklingen följer i stort sett samma utveckling som under den tidigare delen av perioden, och trenden bland övriga privata aktiebolag.

Figur 8.6 Uppskattat löneunderlag i företag och dotterbolag samt totala personalkostnader i fåmansföretag inkl. dotterbolag respektive övriga privatägda aktiebolag



Källa: FRIDA; egna beräkningar.

Det går därmed inte att se någon effekt på anställningar i fåmansföretag efter 2014, utan anställningarna i dessa företag förefaller ha utvecklats på ett liknande sätt som anställningarna i andra aktiebolag vars ägare inte berördes av regelförändringen. Denna tolkning stöds också av analysen i avsnitt 6.2, som visar att fåmansföretagens andel av de privatägda aktiebolagens omsättning, personalkostnader och antal anställda ökat något under perioden, men att trenden inte förändras kring regeländringen 2014. Detta indikerar att ändringarna inte påverkat lönesumman i fåmansföretag.

8.7 Effekter på delägarnas personliga inkomstsituation

8.7.1 Inledning

I detta avsnitt studerar vi hur delägarnas personliga inkomstsituation förändrades vid regeländringen. Vi följer utvecklingen av delägarnas sammanräknade förvärvsinkomst (dvs. inte bara tjänsteinkomsten från fåmansföretaget) samt utvecklingen av delägarnas utdelning från fåmansföretag. Utdelningen inkluderar all utdelning, oavsett om den beskattas inom gränsbeloppet eller i inkomstslaget tjänst hos delägaren.

I analyserna i avsnitt 8.7.1–8.7.4 begränsar vi analysen till att följa de delägare som redan före 2014 hade ett lönebaserat utrymme i sitt gränsbelopp. Eftersom vi begränsar analysen till delägare som hade ett lönebaserat utrymme redan före regelförändringen går det att jämföra delägarnas agerande före och efter förändringen. Däremot ingår inte personer som tillkommer som delägare efter 2015. Dessa behandlas i avsnitt 8.7.5. I avsnitt 8.8 redovisas också de sammantagna effekterna av regeländringen på delägarnas inkomstsituation. I den delen av analysen ingår samtliga delägare i fåmansföretag.

8.7.2 Inkomster bland delägare som beräknar ett lönebaserat utrymme

Tabell 8.14 visar antalet delägare i fåmansföretag som hade ett lönebaserat utrymme i sitt gränsbelopp minst ett år under perioden 2011–2013, och följer denna grupp individer över tid fram till 2021. Tabellen visar att det finns ungefär 100 000 individer i gruppen 2013, och att antalet minskar något 2014. Detta är en följd av kapitalandelskravet, som medför att vissa i gruppen inte längre får beräkna ett lönebaserat utrymme. Därefter minskar antalet individer i gruppen, bl.a. på grund av åldersutträden.

Eftersom antalet individer i gruppen minskar över tid minskar också den totala lönesumman och den totala utdelningen över tid. För att ta hänsyn till detta studerar vi medelvärden av sammanräknad förvärvsinkomst och utdelning för de delägare som finns kvar i gruppen. För att jämföra utvecklingen av lön och utdelning över tid uttrycks värdena i respektive års inkomstbasbelopp. Genom att räkna om värdena till inkomstbasbelopp kan vi relatera utvecklingen av

sammanräknad förvärvsinkomst och utdelning bland delägarna till den allmänna inkomstutvecklingen i samhället under samma period.

Tabell 8.14 Delägare som hade lönebaserat utrymme minst ett år under perioden 2011–2013

År	Antal i delägare	Sammanräknad förvärvsinkomst, IBB, medel	Utdelning från fåmansföretag, IBB, medel	Andel utdelning
2011	98 328	11,19	5,88	19 %
2012	100 823	10,97	6,20	19 %
2013	101 302	10,57	6,44	20 %
2014	98 853	10,64	7,49	22 %
2015	97 691	10,61	9,02	24 %
2016	95 254	10,67	12,00	27 %
2017	93 078	10,35	11,47	27 %
2018	90 188	10,54	9,42	23 %
2019	87 548	10,35	9,37	23 %
2020	85 016	10,39	8,30	19 %
2021	82 852	10,71	10,97	22 %

Källa: FRIDA; egna beräkningar.

Tabellen visar att den genomsnittliga sammanräknade förvärvsinkomsten bland delägarna i gruppen är någorlunda konstant över tid. Det kan ses som att delägarnas tjänsteinkomster följer ungefär samma trend som inkomsterna i samhället totalt sett.

Delägarnas utdelningar från fåmansföretagen ökade däremot efter 2014. Ökningen var särskilt stor under 2016 och 2017, dvs. åren efter regelförändringen. Ökningen under dessa båda år beror dock sannolikt inte på den aktuella regelförändringen, utan på att det under denna period fanns ett förslag om att höja skattesatsen på utdelning inom gränsbeloppet som bereddes inom Regeringskansliet. Förslaget genomfördes inte. År 2020 var utdelningarna i stället lägre än andra år på grund av pandemin till följd av spridningen av sjukdomen covid-19. Skillnaderna i nivån på utdelningarna dessa år är som störst bland delägare som har ett lönebaserat utrymme, dvs. samma grupp av delägare som berördes av regelförändringen. Tabellen visar dock att utdelningarna under hela perioden från 2015 och framåt etablerats på en högre nivå än före regeländringen. Det innebär att delägarna som har ett lönebaserat utrymme, sedda som grupp, har ökat

sina inkomster från fåmansföretaget genom att bibehålla en oförändrad nivå på lönerna men öka utdelningen. Det tyder också på att skattebetalningarna från gruppen har ökat genom en ökad skatt på utdelningsinkomster. Det går dock inte att avgöra om den ökade utdelningen beror på att en större del av årets resultat delas ut efter regelförändringen på grund av att delägarna fått större gränobelopp, eller på att tidigare års balanserade vinstmedel delas ut.

Slutligen visar tabellen den genomsnittliga andelen av den totala inkomsten i form av sammanräknad förvärvsinkomst och utdelning från fåmansföretaget som består av utdelning. Andelen utdelning är beräknad på individnivå, för varje person för sig, och tabellen visar genomsnittet av dessa andelar. Tabellen visar att utdelningen utgör ungefär 20 procent av total inkomst för delägarna i genomsnitt, och att andelen ökar med någon procentenhet från 2015 och framåt.

Den sammanlagda utdelningen i gruppen totalt sett (kolumn 4) utgör dock nästan hälften av den sammanlagda inkomsten bland delägarna. Skillnaden mellan dessa båda beräkningar beror på att storleken på utdelningarna varierar betydligt mer än storleken på tjänsteinkomsterna, och på att det finns ett mindre antal delägare varje år som tar emot mycket stora utdelningar. Detta får stora effekter på medelvärdena beräknade för hela gruppen.

8.7.3 Delägare som också berördes av det sänkta löneuttagskravet

Tabell 8.15 följer samma ansats som analysen i föregående avsnitt, men följer i stället de delägare som uppfyllde ett löneuttagskrav på 10 IBB (via eget eller närståendes löneuttag) minst ett år under perioden 2011–2013. Tabellen visar att det fanns ungefär 47 000 individer i gruppen 2013. Dessa delägare fick genom regeländringen dels ett större lönebaserat utrymme, dels en möjlighet att minska sitt eget löneuttag. I tabellen ingår endast de som uppfyllde kapitalandelskravet efter regeländringen, och således hade möjlighet att fortsätta beräkna ett lönebaserat utrymme.

Tabellen visar att antalet delägare i denna grupp är oförändrat över tid, och att antalet inte minskar i samband med regeländringen. På längre sikt minskar antalet dock bl.a. till följd av åldersutträden. Tabellen visar att delägarna i denna grupp har högre genomsnittliga tjänsteinkomster än delägare i allmänhet. Det beror på att dessa del-

ägare äger andelar i stora företag, och har ett högt löneuttagskrav redan i utgångsläget. Det är således en mer selekterad grupp som samtliga har höga inkomster.

Tabell 8.15 Delägare som uppfyllde ett löneuttagskrav på 10 IBB minst ett år under perioden 2011–2013, och som inte berördes av kapitalandelskravet

År	Antal i delägare	Sammanräknad förvärvsinkomst, IBB, medel	Utdelning från fåmansföretag, IBB, medel	Andel utdelning
2011	45 237	12,64	8,88	21 %
2012	46 528	12,42	9,18	21 %
2013	47 307	12,03	9,54	21 %
2014	47 075	12,20	10,99	23 %
2015	47 007	12,08	13,17	25 %
2016	45 657	12,23	18,26	28 %
2017	44 529	11,81	17,31	29 %
2018	43 241	12,03	13,87	25 %
2019	41 960	11,81	14,72	25 %
2020	40 831	11,84	12,76	21 %
2021	39 847	12,36	17,32	24 %

Källa: FRIDA; egna beräkningar.

Tabellen visar att sammanräknad förvärvsinkomst förefaller utvecklas i samma takt även i denna grupp som i befolkningen totalt sett, eftersom genomsnittlig sammanräknad förvärvsinkomst räknat i inkomstbasbelopp är konstant under perioden. Tabellen visar också att utdelningarna till delägarna ökar efter 2014. I genomsnitt ökar utdelningens andel av total inkomst från ungefär 21 procent före 2014 till ungefär 25 procent efteråt (frånsett de högre nivåerna på utdelningarna under 2016 och 2017).

8.7.4 Delägare med lönebaserat utrymme endast på egen lön

Tabell 8.16 visar antalet delägare som beräknade ett lönebaserat utrymme i företag där ägarens egen lön utgjorde mer än 90 procent av det totala löneunderlaget i företaget och dess dotterföretag. Tabellen visar att det förekom att delägare hade ett lönebaserat utrymme som endast, eller så gott som endast, bestod av den egna lönen även före

2014. Dessa personer tenderar att äga andelar i flera företag och de använde förenklingsregeln för att beräkna gränsbeloppet i ett annat företag före regeländringen. Från 2015 och framåt ökar dock antalet delägare i denna grupp, och ökningen tilltar över tid. De som tillkommer i gruppen 2014 har till stor del gått från att använda förenklingsregeln till att använda huvudregeln för att beräkna årets gränsbelopp.

Tabell 8.16 Delägare som uppfyllde ett löneuttagskrav på 10 IBB minst ett år under perioden 2011–2013, och som inte berördes av kapitalandelskravet

År	Antal i delägare	Sammanräknad förvärvsinkomst, IBB, medel	Utdelning från fåmansföretag, IBB, medel	Andel utdelning
2011	6 604	9,85	2,17	12 %
2012	6 936	9,58	2,48	12 %
2013	7 171	9,26	2,22	12 %
2014	14 367	9,30	2,79	14 %
2015	17 141	9,27	3,29	16 %
2016	19 258	9,35	4,12	18 %
2017	21 729	9,04	4,14	20 %
2018	23 206	9,11	3,38	17 %
2019	25 510	9,09	3,46	18 %
2020	27 061	9,02	3,30	16 %
2021	26 883	9,34	4,24	17 %

Källa: FRIDA; egna beräkningar.

Tabellen visar att de lönebaserade utrymmen som delägarna i denna grupp beräknar är små sedda i relation till andra delägare som beräknar ett lönebaserat utrymme. Detta är väntat eftersom löneunderlaget nästan enbart består av delägarrens egen lön. Utdelningen överstiger dock gränsbeloppet beräknat enligt förenklingsregeln om 2,75 IBB. Tabellen visar att även denna grupp av delägare förefaller bibehålla en oförändrad nivå på sin sammanräknade förvärvsinkomst efter regeländringen, men öka utdelningen från 2015 och framåt. Sett som andel av total inkomst ökar utdelningen från fåmansföretaget från ungefär 12 procent av total inkomst per delägare 2013 till ungefär 17 procent av total inkomst efter regeländringen.

8.7.5 Inkomstnivåer bland nya delägare

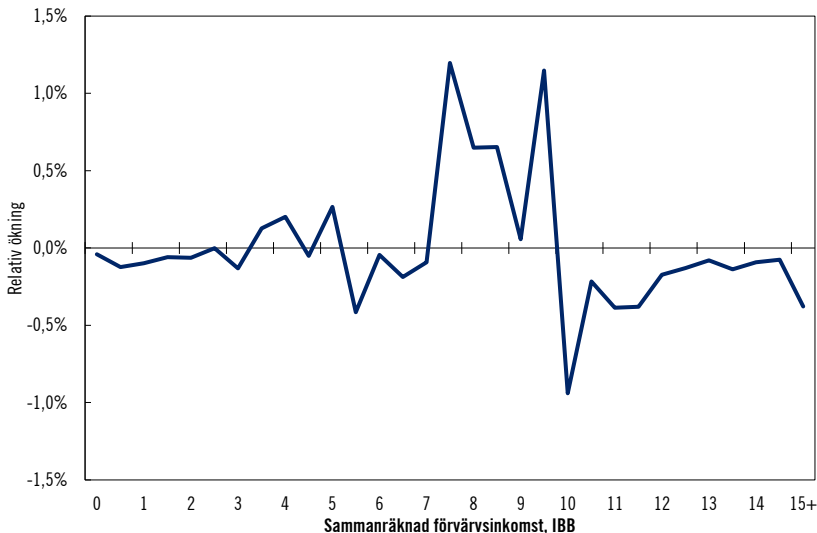
Föregående avsnitt studerar grupper av delägare som hade ett lönebaserat utrymme redan före 2014. Den ansatsen innebär att det är möjligt att se både hur delägarna agerade före regeländringen och hur de agerade efteråt. Det kan dock finnas effekter som missas om inte effekterna av att nya delägare tillkommer beaktas. Totalt sett har antalet delägare i fåmansföretag ökat med ungefär 50 procent mellan 2011 och 2021.

Figur 8.3 visar att inkomstfördelningen bland delägarna är liknande för de personer som var delägare 2011 och de som var delägare 2021, förutom anpassningen efter den förändrade nivån på det högsta löneuttagskravet (se avsnitt 8.5.1).

Figur 8.7 visar i stället skillnaden i andelen av delägarna som har en inkomst vid respektive nivå. Figuren visar således vid vilka inkomstnivåer antalet delägare relativt sett minskat respektive ökat mellan 2011 och 2021.

Figuren visar att antalet delägare relativt sett ökat mest bland personer med inkomster i intervallet 7,5–8,5 IBB (frånsett effekten av det ändrade löneuttagskravet vid en inkomst om 10 IBB). Andelen delägare med inkomster lägre än denna nivå är mer eller mindre oförändrat under perioden, medan det tillkommer färre nya delägare med riktigt höga inkomster. Detta skulle kunna bero på att de personer som tillkommer som delägare förhåller sig till nivån för taket för pensionsgrundande inkomst (8 IBB) eller till det högsta löneuttagskravet och anpassar sina inkomster efter dessa nivåer. Vi saknar dock information om vilken inkomstnivå de nya delägarna hade innan de blev delägare, och det går därför inte att uttala sig om hur tjänsteinkomsterna påverkats av deras val att bli delägare.

Figur 8.7 Relativ förändring av antalet delägare per inkomstintervall 2011–2021



Källa: FRIDA; egna beräkningar.

8.8 Sammantagna effekter av regeländringen på delägarnas personliga inkomstsituation

I föregående avsnitt studeras genomsnitt för olika grupper av delägare. Genomsnittet används för att göra det möjligt att på ett överskådligt sätt visa på utvecklingen av antalet delägare och inkomsterna hos olika grupper av delägare som berördes av regelförändringen på olika sätt. I detta avsnitt används i stället regressionsanalys för att analysera om förändringarna av sammanräknad förvärvsinkomst och utdelning efter regelförändringen är statistiskt säkerställda, och samtidigt ta hänsyn till andra faktorer som också kan påverka nivån på delägarnas lön och utdelning. Antalet delägare i de olika grupperna som studeras ovan förändras över tid, och även förändringar i gruppens sammansättning skulle därför kunna förklara skillnader över tid.

I denna analys kontrollerar vi för delägarens kön och utbildningsnivå. Kön är en dummyvariabel som tar värdet 1 om delägaren är en kvinna och 0 annars. Utbildningsnivå är en dummyvariabel som tar värdet 1 om delägaren har en eftergymnasial utbildning och 0 annars. Högre utbildning är positivt korrelerat med nivån på tjänsteinkoms-

ten, medan kvinnor har lägre tjänsteinkomster än män. Kvinnor tar också i genomsnitt emot lägre utdelningar än män. I analysen använder vi också fixa effekter för år. Det innebär att vi skattar en effekt för varje år för sig. Därigenom tar vi också hänsyn till att nivån på utdelningar och tjänsteinkomster varierar kraftigt mellan olika år.¹

Effekterna av regelförändringen ges av variabeln ”Reform”, som tar värdet 1 för åren från 2015 och framåt och 0 för perioden före regelförändringen. I analysen tar vi också hänsyn till vilka olika delar av regelförändringen som påverkade varje enskild delägaren, t.ex. om delägaren har ett lönebaserat utrymme, om delägarens löneuttagskrav översteg 9,6 IBB före regeländringen, om delägaren berördes av kapitalandelskravet samt om delägaren efter regeländringen beräknar ett lönebaserat utrymme på endast den egna lönen (vilket ska ses som en proxy för effekten av att byta från förenklingsregeln till huvudregeln).

Analysen baseras på data för alla delägare i fåmansföretag för perioden 2011–2021, exklusive de som både har en sammanräknad förvärvsinkomst på noll kronor och inte heller tagit emot utdelning från fåmansföretaget. Inkomsterna räknas om till respektive års inkomstbasbelopp, och uttrycks i naturliga logaritmer.² Regressionskoefficienterna i tabellen kan därför läsas ut som den förväntade procentuella förändringen av delägarnas sammanräknade förvärvsinkomst eller utdelningsinkomst då den aktuella variabeln förändras med ett.

Genom att räkna om inkomsterna till inkomstbasbelopp kan vi relatera löneökningar och ökningar av utdelningen till den allmänna inkomstutvecklingen i samhället under perioden. Indirekt jämför vi därmed utvecklingen hos delägarna med utvecklingen hos alla andra individer som inte är delägare. Det är dock inte slumpmässigt vilka personer som är delägare i fåmansföretag, eller vilka av delägarna

¹ Fixed effects är en statistisk metod som innebär att dummyvariabler används för att skatta effekterna separat för varje år, genom att varje år ges en dummyvariabel. Vi använder 2021 som referensår. Genom att lägga till sådana årsfixa effekter kan övriga variabler läsas ut som effekten av den aktuella variabeln under ett genomsnittligt år. Därigenom tar vi hänsyn till att exempelvis utdelningarna var ovanligt höga under vissa år.

² Logarimerade variabler är lämpliga att använda i regressionsanalyser då data är kontinuerliga men skevt fördelade. Så är fallet med utdelningsinkomsterna från fåmansföretag. När den beroende variabeln är logarimerad men inte den oberoende kan resultaten tolkas som den procentuella förändringen i den beroende variabeln då den oberoende ökar med ett skalsteg. De oberoende variablerna i analysen är alla dummyvariabler som antar värdet 0 eller 1. Regressionskoefficienten kan därför tolkas som den procentuella förändringen av inkomsten (av tjänst respektive utdelning) av att den oberoende variabeln antar värdet 1, dvs. den förväntade procentuella förändringen av inkomsterna av att delägaren påverkats av olika delar av regelförändringen. Se t.ex. Studenmund, 2006 s. 215.

som har ett lönebaserat utrymme före och efter regelförändringen. Resultaten måste därför tolkas med försiktighet.

Tabell 8.17 visar resultaten av analysen. Koefficienterna på första raden visar den skattade effekten av regelförändringen på delägarnas totala inkomster, definierade som summan av sammanräknad förvärvsinkomst och utdelning från fåmansföretaget. Det positiva värdet visar att total inkomst ökade bland delägarna efter regelförändringen. Tabellen visar också att inkomsterna ökade betydligt mer bland de som hade ett lönebaserat utrymme (variabeln ”Har löneunderlag”) och bland de som berördes av det sänkta löneuttagskravet.

Tabell 8.17 Regressionsresultat

	Total in- komst, IBB	Tjänst, IBB	Utdelning, IBB	Andel tjänst	Andel utdelning
Reform	0.0559** (0.00166)	0.0212** (0.00162)	0.344** (0.00412)	-0.0161** (0.000345)	0.0161** (0.000345)
Kapital- andelskrav	0.127** (0.0118)	0.205** (0.0102)	-0.727** (0.0317)	0.00919** (0.00313)	-0.00919** (0.00313)
Bara ägarlön	-0.0870** (0.00235)	0.00477* (0.00202)	-0.276** (0.00446)	0.0303** (0.000772)	-0.0303** (0.000772)
Sänkt löne- uttagskrav	0.544** (0.00302)	0.372** (0.00277)	0.805** (0.00659)	-0.0755** (0.000786)	0.0755** (0.000786)
Har löne- underlag	0.642** (0.00163)	0.329** (0.00131)	1.054** (0.00359)	-0.198** (0.000542)	0.198** (0.000542)
Har sparad utdelnings- utrymme	-0.173** (0.00184)	-0.123** (0.00170)	-0.0910** (0.00593)	0.0289** (0.000408)	-0.0289** (0.000408)
Kvinna	-0.217** (0.00187)	-0.209** (0.00183)	-0.295** (0.00432)	0.00493** (0.000345)	-0.00493** (0.000345)
Eftergymna- sial utb.	0.173** (0.00167)	0.178** (0.00161)	-0.0381** (0.00354)	-0.000425 (0.000312)	0.000425 (0.000312)
Antal obs	5 102 789	5 087 501	1 892 551	5 102 789	5 102 789
R ²	0.177	0.096	0.225	0.180	0.180

Robusta standardfel klustrade på individnivå i parenteser. **p<0.01, *p<0.05.
Alla regressioner inkluderar fixa effekter för år.

Vi skattar också effekterna på löneuttag (kolumn 2) och utdelning (kolumn 3) separat. Tabellen visar att både inkomst av tjänst och utdelning ökade efter regeländringen, men att det framför allt är utdelningen som påverkats. Bland delägare som träffades av kapital-

andelskravet minskade i stället utdelningarna medan inkomst av tjänst ökade något. Även bland de som bytte från förenklingsregeln till huvudregeln ökade inkomst av tjänst något efter regelförändringen, medan utdelningen minskade något. Detta skulle kunna förklaras av att en del delägare i gruppen ökat sitt löneuttag för att kunna uppfylla löneuttagskravet.

Delägare som kunde sänka sitt löneuttag till följd av det sänkta löneuttagskravet ökade sina inkomster mer än andra, och bland dessa delägare ökade både lön och utdelning. Denna grupp av delägare hade dock mycket stora sparade utdelningsutrymmen redan i utgångsläget, och tillhör de delägare som ökade utdelningarna mest under 2016 och 2017. Den stora ökningen av inkomsterna bland dessa delägare är därför sannolikt inte en effekt av regelförändringen, utan en effekt av att de äger andelar i stora företag som hade balanserade vinstmedel som kunde delas ut före den då förväntade höjningen av skattesatsen för utdelning inom gränsbeloppet.

Vidare visar tabellen hur fördelningen av total inkomst mellan inkomst av tjänst och inkomst av kapital påverkades efter regelförändringen. Kolumn 4 visar att andelen av total inkomst som utgjordes av inkomst av tjänst minskade med ungefär 1,6 procent efter regelförändringen, medan andelen utdelning ökade lika mycket (kolumn 5). Bland de delägare som berördes av kapitalandelskravet ökade däremot andelen inkomst av tjänst något, liksom bland de som bytte från förenklingsregeln till huvudregeln.

Tabellen visar också på en negativ effekt av att ha ett sparutdelningsutrymme. Den negativa koefficienten för variabeln ”Har sparutdelningsutrymme” ska läsas som att de skattade effekterna av regelförändringen är mindre för de delägare som har ett sparutdelningsutrymme. För de delägare som hade stora sparade utdelningsutrymmen fick förändringarna inga effekter, eftersom effekten av denna variabel helt motverkar övriga effekter i tabellen.

Sammanfattningsvis visar analysen att delägarnas inkomster ökade något efter regelförändringen. Analysen visar också att både inkomst av tjänst och inkomst av utdelning ökade, men att utdelningarna ökade betydligt mer än tjänsteinkomsterna. Detta fick till följd att andelen av delägarnas totala ersättning från företaget som utgjordes av utdelning ökade. Resultaten ska dock inte ses som en effektutvärdering eftersom det inte går att uttala sig om hur utvecklingen hade sett ut om regelförändringarna inte hade genomförts. De ökade

utdelningarna åren efter regeländringen har troligtvis andra orsaker än den aktuella regelförändringen.

8.9 Slutsatser

Uttag av skatter påverkar individers och företags beteende i olika stor utsträckning, och sådana beteendeförändringar kan vara mer eller mindre önskade utifrån ett samhällsekonomiskt perspektiv. Inkomstskatter sänker inkomsten efter skatt hos de individer som betalar skatten, och har därför negativa effekter på arbetsutbud och investeringar. Skatt på utdelning ökar i stället investerarens avkastningskrav eftersom skatten tar en del av avkastningen, och kan också medföra att vinstmedel inte delas ut till ägarna utan sparas i företaget. En sänkt skatt på utdelning kan därför öka investeringarna i företag.

Utformningen av fåmansföretagsreglerna kan bidra till att minska snedvridningarna som utdelningsskatten ger upphov till, genom att säkerställa att kapitalinkomster från företaget beskattas till en lägre nominell skattesats än arbetsinkomster. Skattereglerna kan däremot inte i sig sägas stimulera företagande och anställningar. Fåmansföretagsreglerna är en form av begränsningsregler, som begränsar vilken utdelning som kan beskattas i inkomstlaget kapital hos delägarna. Löneunderlagsregeln ger ett ökat utdelningsutrymme för delägare i företag med anställda. Det lönebaserade utrymmet utgör mera en form av undantagsregel från de hårdare spärregler som fåmansföretagsreglerna sammantaget utgör. Då möjligheterna att ta ut utdelning som beskattas i inkomstlaget kapital ökar, så innebär det att en begränsande regel tas bort.

Analysen visar att de delägare som berördes av det sänkta löneuttagskravet eller den förändrade beräkningen av lönebaserat utrymme förefaller ha behållit löneuttaget på en oförändrad eller något högre nivå, räknat i inkomstbasbelopp. Det kan tolkas som att löneutvecklingen bland delägarna följer inkomstutvecklingen i samhället. Däremot ökar utdelningsinkomsterna bland delägarna under åren efter regelförändringen, och ligger kvar på en högre nivå. Den sammantagna effekten av förändringarna av löneuttagskravet och beräkningen av lönebaserat utrymme förefaller därför vara att delägarnas totala ersättning från företaget ökade. Det går dock inte att avgöra om de ökade utdelningarna beror på att företagen blivit mer lönsamma och

därför kan lämna större utdelningar, eller om ökningen beror på att en större del av vinsterna delas ut till ägarna då gränsbeloppen ökat. De ökade utdelningarna under 2016 och 2017 beror dock sannolikt på att tidigare års balanserade vinstmedel delades ut innan en förväntad skattechöjning (som sedan inte genomfördes).

Det finns dock också en mindre grupp delägare som anpassade löneuttaget efter den nya lägre nivån på löneuttagskravet. Sammantaget är dessa dock för få och den anpassning som var möjlig att göra för liten, för att anpassningen ska få genomslag på inkomsterna för delägarna sedda som kollektiv.

Regeländringen medförde också att vissa delägare kunde öka sitt gränsbelopp genom att byta regel, förutsatt att den egna lönen var tillräckligt hög för att uppfylla löneuttagskravet. Dessa har dock små gränsbelopp relativt andra delägare med lönebaserat utrymme. Samtidigt medförde kapitalandelskravet att en annan grupp av delägare, företrädesvis i stora företag med stora löneunderlag och många anställda, inte längre hade möjlighet att beräkna ett lönebaserat utrymme. Sammantaget medför detta att sammansättningen av gruppen delägare som har lönebaserat utrymme förändras, så att det genomsnittliga företaget i vilket delägare beräknar ett lönebaserat utrymme blir betydligt mindre. Regeländringen fick därför effekten att betydligt fler delägare som har ett lönebaserat utrymme finns i små företag, med få anställda och små löneunderlag. Ökning beror dock inte på att det bildats fler små företag med anställda, utan på att delägare som tidigare använde förenklingsregeln bytt regel. Antalet anställda i fåmansföretag förefaller i stället följa ungefär samma trend som före regelförändringen. Det sker inte heller någon förändring i tillväxttakten i antalet anställda i fåmansföretag jämfört med trenden bland andra privata aktiebolag. Detta kan tolkas som att möjligheten för delägarna att beräkna ett lönebaserat utrymme har en för svag koppling till beslutet att anställa för att förändringar av löneunderlagsregelns utformning ska få några märkbara effekter på sysselsättningen i fåmansföretag.

Beräkningsregler

9 Möjliga utformningar av beräkningsreglerna

9.1 Uppdraget att förenkla och förbättra fåmansföretagsreglerna

Enligt kommittédirektivet från den 25 maj 2022 (dir. 2022:44) ska kommittén analysera på vilket sätt och i vilken omfattning de särskilda reglerna för utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag kan förenklas. Direktivet betonar också att det är särskilt angeläget att skapa goda villkor för små och växande företag. Vidare anføres att det är viktigt med enkla, enhetliga och överskådliga regler eftersom det bidrar till att skattesystemet uppfattas som rättvist och rimligt, vilket kan ha stor betydelse för bl.a. förebyggande av skatteplanering, och att det därför är viktigt att så långt som möjligt utnyttja det utrymme för förenklingar som kan finnas. Kommittén ska vid analysen och utformningen av förslagen till förenklingar hitta en balans mellan dels behovet av att stimulera ökat entreprenörskap, skapandet av fler arbetstillfällen och högre tillväxt, dels reglernas syfte att förhindra inkomstomvandling.

Enligt tilläggsdirektivet från den 26 januari 2023 (dir. 2023:10) ska kommittén också föreslå förändringar av fåmansföretagsreglerna för att ytterligare främja entreprenörskap och förbättra villkoren för små och medelstora företag, särskilt i fråga om deras möjlighet att växa, anställa och attrahera kapital. Kommittén ska vid analysen och utformningen av förslagen till förändringar hitta en balans mellan behovet av att främja entreprenörskap och fåmansföretagsreglernas syfte. Uppdraget har i denna del även inkluderat att analysera utomstående regeln och bestämmelserna om samma eller likartad verksamhet. Dessa behandlas i kapitel 18 respektive 19.

Kommittén har också i tilläggsdirektivet från den 7 september 2023 (dir. 2023:128) fått i uppdrag att analysera på vilket sätt fåmansföretagsreglerna kan ändras för att göra de särskilda bestämmelserna om lättnader i beskattningen av personaloptioner mer effektiva när det gäller att attrahera och behålla nyckelkompetens.

Enligt de skattepolitiska riktlinjer som antagits av riksdagen ska skattepolitiken bl.a. utformas enligt ett antal vägledande principer. Dessa anger bland annat att skattesystemet ska vara legitimt och rättvist och att skattereglerna ska vara generella, med breda skattebaser och skattesatser som är väl avvägda gentemot målen för den ekonomiska politiken (prop. 2014/15:100, s. 104 och 105). Vidare anges att beskattningen i möjligaste mån ska ske i nära anslutning till inkomststillsfallet och att regelverket ska vara förenligt med EU-rätten, både i förhållande till specifika rättsakter, till bestämmelser i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt om fri rörlighet och till reglerna om statligt stöd. Kommittén behöver även beakta dessa vägledande principer vid bedömningen av om, och i så fall på vilket sätt som fåmansföretagsreglerna bör ändras.

Regeringen har också beslutat om mål för förenklingspolitiken som kommittén behöver beakta vid utformningen av förslag (skr. 2021/22:3. En förenklingspolitik för stärkt konkurrenskraft, tillväxt och innovationsförmåga). Kommittén bedömer att det främst är de första två målen i skrivelsen som får betydelse för kommitténs arbete. Det första målet anger att de samlade regelverken ska utgå från proportionalitet och vara utformade så att de bidrar till att främja svenska företags tillväxt, konkurrenskraft samt innovations- och omställningsförmåga. Det andra målet anger att de kostnader för svenska företag som följer av regler över tid ska minska som andel av BNP, och att kostnadsutvecklingen ska vara lägre än i omvärlden.

Fåmansföretagsreglerna har under lång tid diskuterats och kritiserats för att vara komplicerade. Även Lagrådet har vid ett flertal tillfällen framfört synpunkter på reglernas komplexitet (se t.ex. Lagrådets yttrande den 19 juni 2017 över lagrådsremissen Förändrade skatteregler för delägare i fåmansföretag).

Kommittén tolkar direktiven så att förslagen bör utformas så att reglerna förenklas i så hög utsträckning som det bedöms vara möjligt, samtidigt som reglernas preventiva funktion ska behållas. Tilläggsdirektivet från januari 2023 betonar också att reglerna ska ge incitament att anställa och investera i små och medelstora företag. Kommittén

menar att direktivens krav på att förslagen både ska förenkla och förbättra reglerna kan förenas genom att de förändringar av beskattningen som förslagen medför kalibreras så att förbättringarna främst kommer delägare i små och medelstora företag till del. Även i detta avseende bedömer dock kommittén att förslagen behöver balansera å ena sidan incitamenten för anställningar och investeringar, och å andra sidan reglernas preventiva syfte i att motverka inkomstomvandling. Möjligheterna till inkomstomvandling kan nämligen antas variera med företagets storlek, och kan antas vara större i företag utan anställda eller andra intressenter än den verksamme delägaren själv, eller med endast ett fåtal anställda, än i ett företag med fler ägare, anställda, långivare och andra intressenter som har insyn i företaget.

9.2 Bakgrund till dagens fördelningsregler

Vid skattereformen 1990/91 infördes ett dualt inkomstskattesystem i Sverige, där arbetsinkomster beskattas enligt en progressiv skatteskala medan kapitalinkomster beskattas med en proportionell skattesats, som är lägre än den högsta marginalskatten på arbetsinkomster. Den duala beskattningsmodellen infördes för att göra det möjligt att hålla nere den reala beskattningen av kapitalinkomster, genom att sätta den nominella skattesatsen för dessa lägre än den nominella skattesatsen för arbetsinkomster. Den lägre skattesatsen i inkomstslaget kapital motiverades med att kapitalinkomster delvis består av värdeökningar på grund av inflation, vilket medför ett högre reallat skatteuttag på kapitalinkomster än på arbetsinkomster om samma nominella skattesats gäller för båda inkomstslagen.

För personer som äger det företag som de själva arbetar i skapar dock de skilda skattesatserna på arbets- och kapitalinkomster möjligheter att sänka den totala skattebelastningen på inkomster från företaget genom att omvandla tjänsteinkomster till lägre beskattade kapitalinkomster, s.k. inkomstomvandling. För att motverka inkomstomvandling bland personer som bedömdes kunna ha sådana möjligheter infördes särskilda regler för delägare i fåmansföretag i samband med skattereformen.

Sedan fåmansföretagsreglerna infördes har de genomgått flera förändringar. År 2006 reformerades regelverket med syftet att förbättra reglernas effekter på risktagande i näringslivet, samtidigt som

dess preventiva funktion skulle behållas. Reglerna har sedan 2006 års reform dubbla syften: dels att förhindra inkomstomvandling, dels att ge ägarna kompensation för den risk som det innebär att anställa. Vid reformen 2006 infördes förenklingsregeln, samtidigt som det lönebaserade utrymmets betydelse för gränobeloppet ökade. Syftet med ökningen av löneunderlagets betydelse var att i praktiken undanta vissa delägare i större företag från tjänstebeskattning av utdelning och kapitalvinster. Ökningen motiverades även av legitimitetsskäl. Bland annat anfördes att beskattningsutfallet vid de då gällande fåmansföretagsreglerna kunde uppfattas som för högt bl.a. i fall där företagets kapitalavkastning är mycket hög i förhållande till satsat kapital (Edin m.fl. (2005), s. 42).

Även efter 2006 har reglerna förändrats vid flera tillfällen. Bland annat har schablonbeloppet i förenklingsregeln höjts stegvis och reglerna för beräkning av storleken på det lönebaserade utrymmet har gjorts generösare. Det högsta löneuttagskravet har sänkts och det har införts ett krav på att delägaren måste äga en andel i företaget som motsvarar minst fyra procent av kapitalet i företaget för att få beräkna ett lönebaserat utrymme, samtidigt som reglerna för beräkning av lönebaserat utrymme gjorts mer generösa för de delägare som uppfyller löneuttagskravet och kapitalandelskravet.

Kommittén kan konstatera att dagens fåmansföretagsregler är mycket komplexa, och att komplexiteten också ökat då reglerna ska fylla flera olika syften. Dagens fåmansföretagsregler ska både motverka inkomstomvandling och stimulera företagande och anställningar. Dessa båda syften kan vara svåra att förena inom ett och samma regelsystem. Enligt kommitténs mening är flera delar av regelverket komplicerade. Dels är kvalifikationsreglerna, dvs. reglerna som avgör vilka delägare som ska omfattas av de särskilda skattereglerna, komplexa eftersom de innehåller många olika moment för att bedöma vilka delägare som ska omfattas och under vilka förutsättningar de omfattas, dels är reglerna komplicerade eftersom beräkningsreglerna i vissa fall är svåra att tillämpa och det samtidigt finns alternativa regler.

9.3 Fåmansföretagsreglerna bör inte avskaffas

Ett sätt att minska komplexiteten i regelverket skulle kunna vara att avskaffa de särskilda beskattningsreglerna för kvalificerade andelar. Det skulle innebära att andelar som enligt dagens regler är kvalificerade, i stället skulle beskattas som andra onoterade andelar. Det innebär att inga gränsbelopp skulle beräknas, och all utdelning och kapitalvinst på andelarna skulle beskattas i inkomstslaget kapital, till skattesatsen 25 procent. Detta skulle innebära en mycket stor förenkling, eftersom såväl beräkningsreglerna som avgör hur inkomsterna ska fördelas mellan inkomstslagen, som kvalifikationsreglerna som avgör vilka delägare som ska omfattas av de särskilda beskattningsreglerna, då skulle kunna avskaffas. Utan sådana begränsningsregler skulle det dock bli möjligt för personer som äger det företag de själva arbetar i att omvandla samtliga arbetsinkomster till kapitalinkomster. Detta skulle medföra att de totala skatteintäkterna skulle minska, och bidra till en bristande neutralitet i beskattningen av arbetsinkomster och kapitalinkomster mellan personer som har möjlighet att inkomstomvandla, och personer som saknar sådana möjligheter.

Stora skillnader i skattesatser mellan olika inkomstslag medför att den potentiella skattevinsten av att inkomstomvandla blir större, vilket medför ett större behov av spärregler. Efter skattereformen var skillnaden i beskattning mellan inkomstslagen tjänst och kapital ungefär 18 procentenheter vid högsta marginalskatt för tjänsteinkomster. Därefter har flera förändringar genomförts av såväl skattesystemet i stort som av fåmansföretagsreglerna, vilka sammantaget har bidragit till att öka skillnaderna i marginalskattesatser. Bland annat har bolagskatten sänkts i flera omgångar och skattesatsen inom gränsbeloppet har sänkts, samtidigt som de genomsnittliga kommunalskattesatserna ökat och statlig inkomstskatt höjts genom införandet av värnskatten, för att därefter sänkas då värnskatten avskaffades. Skillnaden mellan den högsta marginalskatten på inkomst av tjänst och på utdelning inom gränsbeloppet är i dagsläget ungefär 30 procentenheter.

Om skillnaderna i beskattningen av inkomstslagen skulle minska skulle även behovet av spärregler minska eftersom de skattemässiga vinsterna av att omvandla arbetsinkomster skulle bli lägre. Genom att generellt minska skillnaderna i beskattning mellan inkomstslagen tjänst och kapital skulle även behovet av spärregler minska, och vid

tillräckligt små skillnader skulle fåmansföretagsreglerna helt kunna avskaffas.

Draget till sin spets skulle en sådan förändring innebära att det duala inkomstskattesystemet i praktiken avskaffas. Detta skulle kunna ske antingen genom att skatten på arbete sänks, genom att skatten på kapitalinkomster höjs, eller båda delarna. Den duala beskattningsmodellen infördes dock för att göra det möjligt att hålla nere skatten på real kapitalavkastning, genom att ta hänsyn till att den nominella kapitalavkastningen delvis består av inflation. Om den nominella kapitalavkastningen är lika hög som den nominella skattesatsen på arbetsinkomster innebär detta därför ett högre reallat skatteuttag på kapitalinkomster. Om skatten på arbetsinkomster i stället sänks skulle det kunna medföra positiva effekter på arbetsutbudet. Skatt på arbete står dock för en mycket stor del av de svenska skatteintäkterna, och sänkningar av inkomstskatter eller socialavgifter skulle därför medföra mycket stora offentligfinansiella kostnader, som skulle behöva finansieras genom ett ökat skatteuttag inom något annat område, givet ett oförändrat offentligt åtagande. Förändringar av de generella reglerna för beskattning av inkomst av tjänst och inkomst av kapital reser därför många nya frågor, och en reform av dessa system skulle kräva en större översyn av hela det svenska skattesystemet. Att analysera sådana förslag får anses ligga utanför kommitténs uppdrag.

De förändringar av fåmansföretagsreglerna som kommittén bedömer som möjliga att föreslå är därför sådana som rör de regler som avgör vilka delägare som ska omfattas av de särskilda beskattningsreglerna för kvalificerade andelar, och de regler som avgör hur inkomsterna för personer som innehar sådana andelar ska fördelas mellan inkomstlagen tjänst och kapital.

9.4 Möjliga förändringar av beräkningsreglerna

9.4.1 Möjliga förenklingar av beräkningsreglerna

Inledning

Beräkningen av gränsbelopp berör samtliga delägare som omfattas av fåmansföretagsreglerna, och förenklingar av dessa regler kan därför få stora effekter på företagens administrativa kostnader. Det finns också andra delar av regelverket som är komplicerade, men som inte

tillämpas av samtliga delägare. Till dessa regler hör exempelvis reglerna om takbelopp för utdelning och kapitalvinst, eller reglerna som rör andelsbyten med kvalificerade andelar.

När fåmansföretagsreglerna infördes var den principiella utgångspunkten att en person som äger och arbetar i ett fåmansföretag i största möjliga utsträckning ska beskattas likformigt och neutralt jämfört med en löntagare som äger aktier i t.ex. ett börsnoterat bolag, vid samma faktiska arbetsinkomst och samma faktiska kapitalinkomst (prop. 1990/91:54, s. 219). Eftersom de i ekonomisk mening korrekta skattebaserna för tjänsteinkomster respektive kapitalinkomster inte kan observeras i ett fåmansföretag infördes schabloniserade regler för den skattemässiga uppdelningen av inkomsten mellan inkomstlagen tjänst och kapital.

Även om beräkningsreglerna är baserade på schabloner är de relativt komplicerade. Vid skattereformen 1990/91 framhölls att komplicerade skatteregler kan motiveras om de ringar in den i ekonomisk mening korrekta skattebasen, medan schabloner kan användas för att förenkla reglerna. Dagens beräkningsregler innehåller dock många moment och alternativa regler, vilket gör att systemet, trots schablonerna, som helhet ändå blir relativt komplicerat. Därtill har reglerna ändrats vid ett flertal tillfällen sedan reformen 1990/91.

Tabell 9.1 visar hur stora gränsbelopp som de olika delarna av regelverket har genererat för de delägare som lämnat bilaga K10 (kvalificerade andelar i fåmansföretag) under perioden 2012–2021.

Tabellen visar att schablonbeloppet i förenklingsregeln och det lönebaserade utrymmet genererar de största gränsbeloppen, medan omkostnadsbeloppet har marginell betydelse för gränsbeloppet på aggregerad nivå. Samtidigt utgör de sparade utdelningsutrymmena den största komponenten i gränsbeloppet. Även ränteuppräkningsen på sparade utdelningsutrymmen bidrar relativt mycket till gränsbeloppets storlek, eftersom de sparade utdelningsutrymmen som räntan beräknas på är stora.

Tabell 9.1 Fördelning av gränsbelopp på olika regler, mdkr

År	Årets nya gränsbelopp	Varav ränta omkostnadsbelopp	Varav schablonbelopp	Varav lönebaserat utrymme	Varav ränta sparutrymme	Sparat utdelningsutrymme, IB
2012	141	6	30	82	24	539
2013	158	13	34	86	26	603
2014	167	5	34	94	33	689
2015	174	5	37	103	29	776
2016	185	5	39	111	30	841
2017	205	11	42	123	29	909
2018	205	5	47	120	33	979
2019	221	6	50	128	37	1 092
2020	224	5	54	131	34	1 177
2021	229	6	61	124	38	1 309

Källa: FRIDA. På grund av avrundning summerar inte beloppen. För sparutdelningsutrymme visar tabellen ingående balans för respektive år, dvs. stocken av sparade utrymmen på vilken årets ränteuppräknung beräknas.

De delar av regelsystemet som i dagsläget genererar stora gränsbelopp är därmed sådana där inslaget av schabloner är stort. Den del av gränsbeloppet som syftar till att uppskatta en kapitalavkastning, klyvningsräntan multiplicerad med omkostnadsbeloppet, har däremot liten eller till och med, som aggregat sett, negligierbar betydelse för gränsbeloppen, även om det kan vara betydelsefullt för enskilda delägare. I kontrast till vad som sades kunna motivera komplicerade regler i 1990/91 års skattereform har den nuvarande utformningen av fåmansföretagsreglerna sannolikt en svag koppling till de i ekonomisk mening korrekta skattebaserna för inkomst av tjänst och inkomst av kapital. Det finns därför goda skäl att se över de olika beräkningsmomenten och föreslå förenklingar i regelverket. Vid en reform finns i huvudsak två vägar att gå. Ett sätt att ändra reglerna är att utforma dem så att de bättre fångar in den i ekonomisk mening korrekta skattebasen. Detta skulle dock sannolikt öka komplexiteten ytterligare. Ett annat sätt är att ändra reglerna så att de fortsätter att vara starkt schabloniserade, men beräkningarna kan förenklas.

En förenkling skulle kunna bestå av att minska antalet parametrar i systemet, eller antalet beräkningsmoment. Det kan gälla beräkningen av gränsbeloppet, men också takbeloppet för utdelning och kapitalvinst. Att minska antalet parametrar i dessa system, antalet skatte-

satser eller de olika nivåerna på takbeloppen, skulle göra reglerna enklare att överblicka och därigenom också enklare för delägarna att hantera och förstå.

Möjliga principer för fördelningen av inkomsterna

Reglerna skulle kunna förenklas genom att inslaget av schabloner ökar ytterligare. Exempelvis skulle delägarnas inkomster från fåmansföretaget kunna fördelas helt schablonmässigt mellan inkomstslagen tjänst och kapital enligt en bestämd fördelning. En sådan modell skulle innebära att en viss del av inkomsten beskattas som tjänsteinkomst och en viss del som kapitalinkomst redan från första kronan. I ett sådant system skulle inga gränobelopp behöva beräknas, vilket skulle medföra en betydande förenkling av fåmansföretagsreglerna.

En sådan förändring skulle i praktiken avskaffa det duala skattesystemet för inkomster från fåmansföretag eftersom det skulle innebära att all avkastning från bolaget skulle beskattas till en och samma skattesats. Denna skulle utgöras av ett genomsnitt av skattesatserna i inkomstslagen tjänst och kapital. En sådan ordning skulle innebära en högre beskattning av inkomster som i ekonomisk mening utgör en kapitalavkastning än dagens regler, och en lägre beskattning av inkomster som i ekonomisk mening utgör ersättning för arbete. Det duala inkomstskattesystemet infördes dock för att den effektiva beskattningen av kapitalinkomster riskerar att bli hög om inkomst av arbete och kapital beskattas till samma nominella skattesats, eftersom kapitalinkomsterna till viss del består av inflation. För att ta hänsyn till detta sattes därför den nominella kapitalskattesatsen lägre än skatten på arbetsinkomster vid skattereformen 1990/91. I ett system där avkastningen från fåmansföretag delvis tjänstebeskattas från första kronan (även om det bara sker till viss del) skulle den effektiva beskattningen av kapitalinkomster bli högre än i ett system där skatten på den del av inkomsten som skattereglerna definierar som en kapitalinkomst är lägre än skatten på arbetsinkomster. Detta skulle öka kapitalkostnaderna för investeringar i fåmansföretag. Kommittén anser därför att det inte är lämpligt att införa en sådan modell, och att fåmansföretagsreglerna även i fortsättningen behöver bygga på att reglerna definierar vilken del av inkomsten som ska beskattas

som en arbetsinkomst och vilken del som ska beskattas som en kapitalinkomst hos delägaren.

Frågan om hur fåmansföretagares inkomster ska fördelas mellan inkomstslagen har diskuterats flera gånger tidigare (se bl.a. resonemang i SOU 2002:52 och SOU 2016:75). Tidigare utredningar drar slutsatsen att det är omöjligt att avgöra vad som i ekonomisk mening är arbetsinkomst och vad som är kapitalinkomst för en person som arbetar i ett företag som denne själv kontrollerar, och att uppdelningen mellan inkomstslagen därför måste bygga på schabloner. Kommittén delar också slutsatsen att det inte är möjligt att identifiera korrekta skattebaser utan att undersöka omständigheterna i varje enskilt fall, och att den skattemässiga uppdelningen mellan inkomstslagen därför även fortsättningsvis behöver vara schabloniserad.

Tidigare utredningar diskuterar också huruvida det är en normallön eller en normal kapitalavkastning som bör definieras. SOU 2002:52 hade bl.a. i uppdrag att pröva om regelsystemet, i stället för att identifiera en kapitalinkomst, kunde bygga på att identifiera normallöner för olika branscher eller för samtliga företag. Utredningen konstaterade att en normallönemodell skulle medföra att frågan om vad som är en normallön skulle behöva prövas i varje enskilt fall. Eftersom det inte heller är möjligt att fastställa en rimlig schablon för löneuttag konstaterade den utredningen att det enda alternativ som är möjligt är att schablonmässigt fastställa vad som kan anses utgöra kapitalavkastning. Utredningen menade att även om kapitalavkastningen varierar mellan olika branscher är en schablon för beräknad kapitalavkastning lättare att fastställa och tillämpa än en schablon för en normal lön.

Kommittén delar även dessa slutsatser och konstaterar att reglerna även fortsättningsvis bör baseras på att ett gränsbelopp ska beräknas schablonmässigt, och att detta ska anses motsvara en kapitalavkastning.

De delar av dagens regler som fungerar väl bör behållas

Sedan skattereformen 1990/91 har fåmansföretagsreglerna genomgått flera förändringar. Kommittén delar bilden av att de många förändringarna av reglerna har bidragit till att öka komplexiteten i systemet eftersom delägarna behöver sätta sig in i vad förändring-

arna innebär och anpassa sig efter förändrade förutsättningar. Detta innebär också att nya förslag på regeländringar kommer att medföra en administrativ börda vid ikraftträdandet, i form av tid och resurser för att sätta sig in i vad förändringarna innebär och anpassa sig efter de nya förutsättningarna.

Kommittén bedömer att även om dagens regler är komplicerade, så är de också väl kända av delägare som berörs av regelverket, samt av rådgivare och myndigheter. Det finns också en stor rättspraxis inom området som byggts upp under lång tid. Regelförändringar kan skapa behov av en ny praxis, vilket riskerar att skapa en ny rättslig osäkerhet. Utifrån detta bedömer kommittén att de delar av regelverket som bedöms fungera väl bör behållas. Reglerna innehåller dock ett flertal beräkningsmoment, och regelverket medför därför en stor administrativ börda för såväl de berörda delägarna som för Skatteverket. Kommittén anser därför att en möjlig förenkling är att minska antalet parametrar och antalet beräkningsmoment som behövs för att beräkna årets gränsbelopp.

Dagens regelverk innehåller också flera olika trösklar. Bland annat är löneuttagskravet och kapitalandelskravet utformat på så sätt att delägare som uppfyller kraven får beräkna ett lönebaserat utrymme som kan vara stort i förhållande till övriga delar av gränsbeloppet. Delägare som inte kan uppfylla dessa båda krav går däremot helt miste om det lönebaserade utrymmet.

Kommittén anser att det är önskvärt att i möjligaste mån undvika trösklar i regelverket, och att reglerna i stället bör fasas in där så är möjligt. Infasningar av olika delar av gränsbeloppet kan också vara viktiga ur legitimitetssynpunkt eftersom skillnaderna i utfall då blir mindre mellan delägare som ligger precis över respektive precis under tröskelvärdena. Det är också väl belagt i forskningen att trösklar i skattereglerna ger upphov till stora beteendeförändringar.¹ Att minimera förekomsten av tröskelvärden i systemet kan därför vara särskilt viktigt för att förebygga anpassning efter regelverket och skatteplanering.

Även löneuttagskravets konstruktion kan sägas öka regelns komplexitet. Löneuttagskravet utgörs av det lägsta beloppet av 6 inkomstbasbelopp (IBB) ökat med 5 procent av företagets totala lönesumma,

¹ Forskningen gäller framför allt hur personer anpassar sig kring brytpunkter i skatteskalen för personlig inkomstskatt. Selin (2021) går bland annat igenom forskningen kring sådana anpassningar av inkomsterna kring brytpunkten för statlig inkomstskatt i Sverige. I kapitel 7 visas att detta även gäller för delägare i fåmansföretag.

och 9,6 IBB. Löneuttagskravets konstruktion medför att delägare som bedömer att deras löneuttagskrav kommer att vara lägre än 9,6 IBB behöver beräkna sitt löneuttagskrav under året och anpassa löneuttaget mot slutet av året för att säkerställa att löneuttagskravet uppnås. Att införa ett fast belopp som uttagskrav skulle kunna förenkla systemet eftersom storleken på kravet då blir känt på förhand och inte kräver fler beräkningar under året. En sådan förändring skulle också underlätta Skatteverkets kontroll av att löneuttagskravet är uppfyllt och öka möjligheterna att automatisera beräkningen i en e-tjänst.

Reglerna bör vara generella

En av orsakerna till regelsystemets komplexitet är också att reglerna omfattar alla företag vars ägarstruktur ser ut på ett visst sätt, oavsett storleken på företaget. Den expertgrupp vars arbete föregick 2006 års reform arbetade med ett alternativt förslag som innebar att vissa delägare i större företag skulle undantas från fåmansföretagsreglerna, Edin m.fl. (2005). I stället för att undanta vissa delägare eller företag föreslog expertgruppen att det lönebaserade utrymmet skulle utökas så att delägarna i större företag i praktiken blev undantagna från tjänstebeskattning av utdelning och kapitalvinst men fortsatte att omfattas av regelverket.

Om vissa större företag helt skulle undantas från fåmansföretagsreglerna skulle det kunna öka utrymmet för förenklingar eftersom de företag som skulle fortsätta att omfattas skulle bli mer lika varandra sett till storlek. Risken för inkomstomvandling kan exempelvis antas vara större i ett företag där endast den verksamme delägaren är anställd jämfört med ett företag där det finns andra anställda. Samtidigt kan en schablon för kapitalavkastningen i ett företag hamna närmare den faktiska kapitalavkastningen om schablonen differentieras mellan företag med olika kapitalintensitet eller mellan branscher. Därigenom skulle möjligheterna att förenkla reglerna för de företag som fortfarande omfattades kunna öka.

Att undanta vissa delägare eller företag från fåmansföretagsreglerna baserat på exempelvis företagets storlek eller bransch skulle dock innebära att regelverket tillfördes nya kvalifikationsregler, vilket skulle skapa nya gränsdragningsproblem och nya trösklar. Detta skulle inte vara förenklande, vilket talar emot att tillföra systemet ytter-

ligare kvalifikationsregler. Sådana kvalifikationsregler skulle dessutom behöva motiveras utifrån EU:s regler om statligt stöd.

Även de skattepolitiska riktlinjerna anger att skattereglerna ska vara generella, med breda skattebaser och skattesatser som är väl avvägda gentemot målen för den ekonomiska politiken. Detta talar emot att differentiera reglerna mellan företag i olika branscher eller av olika storlek.

Vidare skulle en avgränsning som baseras på företagets storlek, sett till exempelvis antalet anställda eller omsättning, medföra att företag vars storlek i dessa dimensioner varierar mellan olika år skulle röra sig in och ut ur systemet. Om det finns fördelar av att befinna sig på endera sidan av storleksbegränsningen skulle det också kunna leda till anpassningar av företagsstrukturen för att företaget ska hamna på den önskade sidan om regeln. Kommittén bedömer därför att sådana regler inte skulle innebära en förenkling av fåmansföretagsreglerna. Reglerna bör därför även fortsättningsvis vara generella.

Alternativa regler bidrar till komplexitet

Enligt nuvarande regelverk kan årets gränsbelopp beräknas enligt två alternativa regler: förenklingsregeln och huvudregeln. Det faktum att det finns två alternativa regler för beräkningen av gränsbeloppet komplicerar regelverket eftersom de berörda delägarna behöver sätta sig in i hur båda reglerna fungerar, och ofta beräknar gränsbeloppet enligt båda reglerna för att sedan välja det mest förmånliga alternativet. Alternativa regler kan således sägas gynna de som har resurser att själva sätta sig in i regelverket, eller köpa sådana tjänster.

Även för den som inte beräknar gränsbeloppet enligt båda reglerna kan valmöjligheten i sig bidra till en ökad komplexitet som kräver både tid och resurser att hantera. Detta eftersom det i efterhand kan visa sig att den andra regeln hade gett ett bättre utfall för delägaren. Delägaren kan då begära omprövning och lämna in nya eller uppdaterade uppgifter till Skatteverket. Omprövningen av delägarrens beskattning innebär att gränsbeloppet behöver räknas om, kanske för flera år tillbaka i tiden.

Exempelvis får förenklingsregeln bara användas i ett företag per år. Den som äger andelar i flera företag måste därför bedöma dels i vilket företag förenklingsregeln ger det största gränsbeloppet, dels i

vilket företag denne tror sig kunna ta ut utdelning eller kapitalvinst som kan beskattas inom gränsbeloppet. Även om de beräkningar som ska göras enligt förenklingsregeln är enkla jämfört med beräkningarna enligt huvudregeln kan de delägare som väljer förenklingsregeln därför ändå behöva förhålla sig till båda reglerna, och dessutom till hur reglerna sett ut flera år bakåt i tiden. Förenklingsregeln kan därför locka den enskilde att välja ett mindre förmånligt beräkningssätt eftersom den regeln är enklare att tillämpa, men den enskilde kan i ett senare skede välja att ändra detta val. Regeln kan också ha valts för att andelsägaren felaktigt gjort bedömningen att huvudregeln inte kan användas (t.ex. misstolkat löneuttagskravet).

Alternativa beräkningsregler försvårar också för Skatteverket vid konstruktion av e-tjänster, eftersom tjänsterna inte kan beräkna belopp automatiskt om det finns alternativa regler att välja bland. En möjlig förenkling för delägarna, men också för Skatteverkets hantering, är därför att ersätta dagens två alternativa regler med en regel som ska användas av samtliga delägare. Denna enda regel bör förklaras i möjligaste mån.

Ett fast belopp per företag ger incitament för skatteplanering

Förenklingsregelns schablonbelopp är kopplat till företaget och fördelas mellan delägarna efter ägarandel. Detta ger delägare incitament att skapa egna helägda bolag som äger andelarna i delägda verksamhetsbolag för att själva kunna tillgodoräkna sig hela schablonbeloppet. Detta tillför ytterligare en dimension av komplexitet eftersom förenklingsregelns gränsbelopp vid indirekt ägande sedan kan jämföras med gränsbeloppet vid direktägande då förenklingsregeln respektive huvudregeln används.

Även för en ensam delägare som använder huvudregeln i ett eller flera bolag blir årets samlade gränsbelopp större om denne bildar ytterligare ett bolag och använder förenklingsregeln i det bolaget. Det finns en spärr mot att använda förenklingsregeln i fler än ett företag, men förenklingsregeln kan användas i ett företag samtidigt som huvudregeln används i ett eller flera andra företag.

Det kan finnas affärsmässiga skäl för delägare att bilda holdingbolag, t.ex. när verksamheten blir tillräckligt stor eller om det finns flera delägare. Det är däremot ett problem om systemet ger delägare

incitament att bilda holdingbolag av skatteskal snarare än av affärs-
mässiga skäl, eller att genomföra transaktioner enbart i syfte att skaffa
sig skattemässiga fördelar.

Statistiken som presenteras i kapitel 7 visar att förekomsten av att
delägare beräknar gränsbelopp enligt båda reglerna för innehav i
olika företag har ökat över tid. Statistiken visar också att ägarkon-
centrationen i fåmansföretagen ökat över tid, och att det framför allt
skett en ökning av antalet företag där en fysisk person är ensam ägare.
Vidare visar uppföljningen av de ändringar av fåmansföretagsreglerna
som trädde i kraft den 1 januari 2014 (kapitel 8) att en vanlig anpassning
bland de som berördes av kapitalandelskravet är att delägare
äger aktier i verksamhetsbolaget indirekt via ett eget helägt bolag i
vilket förenklingsregeln används för att beräkna gränsbeloppet. Efter-
som schablonbeloppet gäller per företag ger reglerna delägare incita-
ment att äga samtliga aktier i ett bolag, och äga aktier i ett gemen-
samt bolag indirekt för att få hela schablonbeloppet i ett bolag,
samtidigt som huvudregeln kan användas i ett bolag som ägs gemen-
samt med andra delägare. Statistiken tyder på att ägare agerar på dessa
incitament.

Dagens regler tycks därmed få effekten att delägare i viss ut-
sträckning anpassar företagsstrukturen för att få ett fullt schablon-
belopp i något företag. Att schablonbeloppet gäller per företag och
att det finns två alternativa beräkningsregler kan därför sägas med-
föra högre administrativa kostnader, dels i form av ökad tid att fylla
i deklarationen i det fall delägaren beräknar gränsbeloppet enligt
båda reglerna, dels i form av kostnader för att anpassa ägarstrukturen
eller för att genomföra transaktioner i syfte att öka gränsbeloppet.
Sådana anpassningar, som görs av skatteskal snarare än av affärs-
mässiga skäl, medför dödviktsförluster sett ur ett samhällsekon-
omiskt perspektiv, i form av en ökad administrativ börda för de enskilda
delägarna och för Skatteverket och andra myndigheter. Dessutom
varierar kostnaderna för att sätta sig in i och anpassa sig efter reglerna
mellan olika delägare, och indirekt kommer därför skillnader i känne-
dom om skatteregler att ge bättre informerade delägare en skatte-
fördel framför delägare som inte känner till möjligheterna, eller som
av olika anledningar inte kan nyttja möjligheterna i lika hög utsträck-
ning.

9.4.2 Möjliga förbättringar av beräkningsreglerna

Enligt direktiven ska kommittén se över reglerna för att ytterligare främja entreprenörskap, särskilt för små och medelstora företag. Statistiken i kapitel 7 visar att förenklingsregeln används på ungefär 75 procent av de K10-bilagor som lämnas varje år, och att dessa framför allt lämnas av delägare som äger andelar i små och medelstora företag. Att höja schablonbeloppet i förenklingsregeln skulle därför främst påverka delägare i små och medelstora företag. Att använda förenklingsregeln är också enklare än att använda huvudregeln, och om beloppet höjs medför det därför också en förenkling eftersom färre delägare behöver göra beräkningarna enligt huvudregeln. Kommittén bedömer därför att förändringar av reglerna där en höjning av schablonbeloppet ingår skulle kunna förenkla och förbättra reglerna.

Eftersom schablonbeloppet är oberoende av antalet anställda eller det satsade kapitalet i företaget ger en höjning av beloppet dock inte incitament att anställa eller investera. Schablonbeloppet gör det där-
emot enklare att beräkna gränsbeloppet. Schablonbeloppet ger också en möjlighet för ägarna till små företag utan anställda och med litet satsat kapital en möjlighet att bygga upp ett sparutdelningsutrymme under en uppstartsfas. Därigenom kan schablonbeloppet som sådant ändå påverka företagets förutsättningar att växa och därigenom anställa.

Huvudregeln utan löneunderlagsregeln, dvs. att endast beräkna ränta på andelarnas omkostnadsbelopp för att få fram årets gränsbelopp, används framför allt av delägare som äger mindre andelar i det direktägda företaget, eller av delägare med stora omkostnadsbelopp. Dessa delägare har gränsbelopp som endast baseras på omkostnadsbeloppet och de har, sedda som grupp, de minsta gränsbeloppen enligt dagens regler. De kan ha valt att använda huvudregeln på grund av ett stort omkostnadsbelopp eller på grund av att de äger en liten andel i det direktägda företaget, vilket medför att förenklingsregelns gränsbelopp blir lågt. De har inte heller anpassat ägandet genom att äga andelarna indirekt via ett holdingbolag. Det är främst bland dessa delägare som en höjning av schablonbeloppet kan förväntas leda till en övergång till att i stället använda förenklingsregeln. I den mån de valt huvudregeln på grund av att deras ägarandel i företaget är liten skulle de också gynnas av att schablonbeloppet gjordes personligt, i stället för att som i dag vara kopplat till företaget, eller

genom att ett golv infördes för schablonbeloppet. I gruppen finns också personer som tar ut en lön som inte når upp till löneuttagskravet. Dessa skulle gynnas av ett sänkt eller slopat löneuttagskrav.

De delägare som använder huvudregeln och har ett lönebaserat utrymme äger i genomsnitt företag som är betydligt större än andra fåmansföretag, såväl sett till antalet anställda som sett till omsättningen. Dessa delägare får också de största gränsbeloppen enligt dagens regler, eftersom det lönebaserade utrymmet genererar stora gränsbelopp relativt andra delar av systemet. Att denna grupp av delägare har de största gränsbeloppen ligger i linje med intentionerna bakom nuvarande regelverk, dvs. att ge företagen ekonomiska incitament att anställa och i praktiken undanta vissa delägare i större företag från tjänstebeskattning av utdelning och kapitalvinster.

För att få beräkna ett lönebaserat utrymme måste delägarna uppfylla dels ett löneuttagskrav, dels ett kapitalandelskrav. Om kraven är uppfyllda får delägaren ett lönebaserat utrymme som kan vara stort i förhållande till övriga delar av gränsbeloppet. Om någotdera av kraven inte kan uppfyllas går delägaren däremot helt miste om det lönebaserade utrymmet.

Vid 2006 års reform motiverades det ökade lönebaserade utrymmet med att anställning av personal innebär en rad långsiktiga förpliktelser som i sig medför risk (prop. 2005/06:40, s. 41). Vidare anfördes att det finns skäl att tro att proportionaliteten i skattesystemet minskar med antalet anställda, och att kravet på en organisationsstruktur som påminner om företag med ett spritt ägande ökar med antalet anställda. Om ägaren därtill tar ut en marknadsmässig lön i samma storleksordning som en extern verkställande direktör ansåg regeringen att de speciella reglerna för fåmansföretag i praktiken inte bör tillämpas (prop. 2005/06:40, s. 42). Ett löneuttagskrav på maximalt 15 IBB infördes därför. Kravet sänktes senare till 10 IBB. Vid 2014 års reform sänktes det ytterligare till dagens 9,6 IBB.

Eftersom det inte går att observera vad som är en marknadsmässig lön är löneuttagskravet schablonmässigt bestämd, och schablonen utgår ifrån företagets totala lönesumma. Däremot görs inga skillnader med avseende på exempelvis delägarens yrke eller vilken bransch som företaget är verksamt inom. I nystartade företag och företag som expanderar eller investerar kan det vara svårt för delägarna att ta ut en egen lön på den nivå som krävs för att uppfylla löneuttagskravet. Uttagskravet kan också vara högt sett i relation till

vad som kan anses vara en marknadsmässig lön i vissa yrken, se kapitel 7. Löneuttagskravet kan också missgynna den som är föräldraledig eller sjuk under hela eller delar av årets eftersom föräldrapenning eller sjukpenning inte räknas mot löneuttagskravet. Samtidigt kan inte möjligheterna att inkomstomvandla antas vara större bland delägare som är föräldralediga eller sjukskrivna än bland delägare som har löneinkomster från företaget.

Det kan därmed finnas fall där löneuttagskravet medför att delägare går miste om lönebaserat utrymme, samtidigt som de motiv som anfördes för att öka löneunderlagets betydelse vid införandet, exempelvis att delägarna har många anställda och därmed har tagit på sig stora risker, också kan vara giltiga i företag där delägare av olika anledningar inte kan ta ut en egen lön i nivå med löneuttagskravet.

Då kapitalandelskravet infördes anförde regeringen att det fanns ett behov av att ändra löneunderlagsregeln för att förhindra överkompensation till delägare i stora fåmansföretag med många delägare och många anställda. Dessutom anfördes att det fanns skäl att begränsa storleken på de lönebaserade utrymmena (prop. 2013/14:1, *Förslag till statens budget, finansplan och skattefrågor*, avsnitt 6.13.3). Regeringen menade också att det fanns ett behov av att begränsa användandet av löneunderlagsregeln i de fall där den skattesänkning som regeln medförde inte stod i proportion till den risk ägaren tar. Kapitalandelskravet har dock kritiserats bl.a. för att skapa tröskeeffekter och för att förhindra omstruktureringar och samgåenden i de fall delägarna i den nya verksamheten får ägarandelar som understiger kravet. Kravet har också kritiserats för att göra det svårare att knyta nyckelpersoner till företaget genom att erbjuda dem att köpa aktier eftersom deras ägarandelar kan komma att understiga kapitalandelskravet. Kapitalandelskravet kan därför i vissa fall också motverka syftena bakom reglerna om lättnader i beskattningen av personaloptioner.

Att sänka eller ta bort löneuttagskravet eller kapitalandelskravet skulle därför kunna förbättra regelverket genom att ge fler delägare möjlighet att beräkna ett lönebaserat utrymme. Sådana förändringar skulle bland annat gynna unga företag och företag som växer och där delägarna under en uppstarts- eller expansionsfas inte kan uppfylla löneuttagskravet. Ett sänkt eller slopat uttagskrav skulle också gynna företagare i branscher med lägre löneläge, såsom handel, service eller

restaurangbranschen, för vilka dagens löneuttagskrav kan vara högt sett i relation till en marknadsmässig lön. Även dessa ägare tar på sig risker genom att anställa, men de får enligt dagens regler inte del av något lönebaserat utrymme om den egna lönen inte räcker för att uppfylla löneuttagskravet.

Dagens löneuttagskrav kan också missgynna kvinnor eftersom de oftare är verksamma i branscher med ett lägre löneläge och generellt sett har lägre löner än män. Löneuttagskravet kan också vara svårt att uppfylla under föräldraledighet. Eftersom kvinnor tar ut en större del av föräldraledigheten än män kan även detta få större påverkan på kvinnors möjligheter att uppfylla löneuttagskravet än på männens möjligheter.

Att slopa löneuttagskravet och kapitalandelskravet utan att göra några andra förändringar av systemet skulle dock öppna upp reglerna för inkomstomvandling, eftersom alla delägare då skulle få beräkna ett lönebaserat utrymme på sina egna löner, utan att ha andra anställda i företaget. Kommittén bedömer därför att det även fortsatt behöver finnas någon form av begränsande regler för att få beräkna ett lönebaserat utrymme, men att dessa kan utformas på andra sätt än dagens löneuttagskrav och kapitalandelskrav.

10 Enklare regler för beräkning av gränsbeloppet

Enligt direktiven (dir. 2022:44) ska kommittén analysera på vilket sätt och i vilken omfattning fåmansföretagsreglerna kan förenklas. Direktiven betonar också att det är särskilt angeläget att skapa goda villkor för små och växande företag. Vidare förs fram att det är viktigt med enkla, enhetliga och överskådliga regler eftersom det bidrar till att skattesystemet uppfattas som rättvist och rimligt, vilket kan ha stor betydelse för bl.a. förebyggande av skatteplanering, och att det därför är viktigt att så långt som möjligt utnyttja det utrymme för förenklingar som kan finnas. Tilläggsdirektivet från den 26 januari 2023 betonar också att det är särskilt viktigt att ge små och medelstora företag goda skattemässiga villkor, som gör det möjligt för dem att växa, anställa och attrahera kapital.

10.1 Sammanfattning av förslaget

I föregående kapitel inventerar kommittén möjligheterna att förenkla och förbättra beräkningsreglerna i fåmansföretagsreglerna. Kommittén konstaterar att beräkningen av gränsbeloppen berör samtliga delägare som omfattas av fåmansföretagsreglerna, och att förenklingar av dessa regler därför kan medföra en stor minskning av administrativa kostnader. Sådana förenklingar kan bestå av att minska antalet parametrar som behövs för beräkningen av gränsbeloppet och därmed minska antalet beräkningsmoment. Kommittén konstaterar också att det vore förenklande att minska antalet alternativa regler och handlingsalternativ. I detta kapitel lämnar kommittén förslag på en förenklad beräkningsmodell för gränsbeloppet, som utformats utifrån dessa principer.

I modellen slås dagens förenklingsregel och huvudregel ihop till en gemensam regel som ska användas av samtliga delägare. Ett grundbelopp liknande det schablonbelopp som finns i dagens förenklingsregel utgör ett golv för gränsbeloppet och uppgår till 4 inkomstbasbelopp (IBB) per företag, motsvarande 304 800 kronor vid 2024 års inkomstbasbelopp. Grundbeloppet fördelas på andelarna i företaget. Delägare som äger andelar i mer än ett företag får beräkna grundbelopp i varje företag, men beloppet begränsas till maximalt ett helt grundbelopp per individ, dvs, maximalt 4 IBB.

Dagens löneuttagskrav och kapitalandelskrav slopas, vilket medför att alla delägare kan tillgodoräkna sig ett lönebaserat utrymme vid beräkning av gränsbeloppet. Det lönebaserade utrymmet utgör 50 procent av den del av löneunderlaget som fördelas på delägarens andelar i företaget och som överstiger 8 IBB. Avdraget på 8 IBB (motsvarande 609 600 kronor vid 2024 års inkomstbasbelopp) ersätter löneuttagskravet och kapitalandelskravet i nuvarande regler, och syftar också till att på ett schabloniserat sätt undanta delägarnas egna löner från företagets löneunderlag. Det lönebaserade utrymmet fördelas med lika belopp på delägarens andelar i företaget. Om två makar är delägare i samma företag ska det lönebaserade utrymmet beräknas gemensamt för makarnas andelar och därefter fördelas med lika belopp på makarnas andelar i företaget. Det lönebaserade utrymmet begränsas dock till maximalt 50 gånger delägarens eller närståendes lön. En delägars lönebaserade utrymme beräknas som $0,5 \times (\text{löneunderlag} \times \text{ägarandel} - 8 \text{ IBB})$, dock minst noll och högst 50 gånger egen eller närståendes lön.

Alla delägare får också öka gränsbeloppet med en ränta motsvarande statslåneräntan ökad med nio procentenheter på den del av andelarnas omkostnadsbelopp som överstiger 100 000 kronor. Räntan på sparade utdelningsutrymmen slopas.

Genom att slå ihop dagens två beräkningsregler till en enklare, gemensam regel som ska användas av samtliga delägare minskar antalet handlingsalternativ som delägarna behöver jämföra. En enda regel blir också möjlig att automatisera för Skatteverket i en e-tjänst, vilket ytterligare kan underlätta beräkningarna av gränsbeloppet för delägarna. Genom att slopa löneuttagskravet och kapitalandelskravet och ersätta dessa krav med ett avdrag från löneunderlaget minskar antalet trösklar och beräkningsmoment i systemet, och ger fler delägare i företag, framför allt i företag där det finns anställda utöver

delägaren själv, en möjlighet att lägga ett lönebaserat utrymme till gränsbeloppet. Genom att ta bort dessa båda krav blir utfallet av reglerna också mer förutsebart för delägarna eftersom systemet inte medför lika markanta skillnader i gränsbeloppets storlek beroende på om kraven kan uppfyllas eller inte. Storleken på det föreslagna schablonmässiga löneavdraget är känt på förhand, vilket ger en ökad förutsebarhet jämfört med dagens löneuttagskrav, som inte är känt på förhand om löneuttagskravet ligger under 9,6 IBB, och därför är beroende av lönesumman i företaget.

Kommittén bedömer att förslaget kommer att gynna flest delägare i små och medelstora företag eftersom dessa i högre utsträckning använder förenklingsregeln och därför gynnas av att få ett högre grundbelopp. Beloppsmässigt ökar gränsbeloppen mest bland delägare som inte uppfyller dagens löneuttagskrav eller kapitalandelskrav, och som får ett lönebaserat utrymme genom förslaget att ersätta dessa båda krav med ett löneavdrag. Delägare som inte uppfyller dagens löneuttagskrav och som kommer gynnas av förslaget finns i företag av olika storlekar, som har det gemensamt att de har anställda som inte är delägare. Delägare som inte uppfyller kapitalandelskravet finns framför allt i stora företag med många anställda.

Förslaget innebär att inslaget av schabloner i dagens fåmansföretagsregler ökar. Modellen bedöms därför bli enklare än dagens regler. I bilaga 4 skisserar kommittén också en alternativ utformning av fåmansföretagsreglerna, där beräkningen av årets gränsbelopp i stället tydligare kopplas till ekonomiska värden i företaget.

10.2 Förändrad beräkning av lönebaserat utrymme

Kommitténs förslag: Delägare som äger andelar i fåmansföretag eller andelar som fortsätter att vara kvalificerade ska ha rätt att tillgodoräkna sig ett lönebaserat utrymme vid beräkning av gränsbeloppet.

Det lönebaserade utrymmet är 50 procent av den del av löneunderlaget som fördelas på delägarens andelar i företaget och som överstiger 8 inkomstbasbelopp. Det lönebaserade utrymmet ska fördelas med lika belopp på delägarens andelar i företaget. Löneunderlaget ska beräknas på samma sätt som i dag och fördelas med lika belopp på andelarna i företaget.

Om två makar är delägare i samma företag ska det lönebaserade utrymmet beräknas gemensamt för makarnas andelar och därefter fördelas med lika belopp på makarnas andelar i företaget.

Det lönebaserade utrymmet för delägarens samtliga andelar i företaget ska maximalt kunna uppgå till 50 gånger egen eller närstående lön.

Skälen för kommitténs förslag

Hänsyn bör även fortsättningsvis tas till lönesumman för anställda vid beräkning av gränsbeloppet

När det lönebaserade utrymmet ökade i betydelse vid 2006 års reform var ett av de bakomliggande motiven att premiera risktagande och stimulera anställningar. Bland annat anfördes att anställning av personal innebär en rad långsiktiga förpliktelser som i sig medför risk. Vidare fördes det fram att behovet av att ha en organisationsstruktur som påminner om den som företag med ett spritt ägande har ökar med antalet anställda. Om ägaren därtill tar ut en marknadsmissig lön i samma storleksordning som en extern verkställande direktör ansåg den expertgrupp som fått i uppdrag att genomföra en fördjupad prövning av 3:12-reglerna att de speciella reglerna för fåmansföretag i praktiken inte borde tillämpas (prop. 2005/06:40, s. 41). Kommittén bedömer att dessa motiv alljämt väger tungt och att det lönebaserade utrymmet fyller en viktig funktion i systemet för att bestämma delägarens gränsbelopp.

Utredningen om översyn av 3:12-reglerna (SOU 2016:75) för fram att sannolikheten att värdet av ägarens egen arbetsinsats utgör en väsentlig del av det överskott som skapas i företaget är mindre i ett företag med många anställda än i ett företag med få anställda utöver den verksamme delägaren. I betänkandet resonerade därför den särskilde utredaren om att det lönebaserade utrymmet bör skapa ett extra utdelningsutrymme för ägare i företag där antalet anställda är många i förhållande till antalet verksamma delägare (SOU 2016:75, s. 184).

Kommittén delar bedömningen att avkastningen i ett företag med fler anställda och en större lönesumma i högre utsträckning kan antas bero på de anställdas arbetsinsats och i mindre utsträckning på den enskilda delägarens arbetsinsats än i ett företag där det bara finns

verksamma delägare som är anställda. Avkastningen på anställdas arbetsinsats kan inte heller sägas utgöra en arbetsinkomst hos delägarna. Det finns därför större skäl att anta att avkastningen i företaget utgör en kapitalinkomst hos delägaren om det finns fler anställda som inte är delägare i företaget. Risken för att vad som i realiteten är tjänsteinkomst tas ut som lägre beskattade kapitalinkomster är i motsvarande omfattning lägre. Kommittén anser därför att förhållandet mellan antalet anställda och antalet delägare även fortsättningsvis bör användas som en indikator för risken för inkomstomvandling. Att lägga lönesumman i företaget och dess dotterföretag till grund för beräkningen av delar av gränsbeloppet beaktar sannolikheten att företagets avkastning utgörs av en kapitalavkastning och inte av delägars omvandlade arbetsinkomster.

Kommittén anser därför att det även fortsättningsvis bör beräknas ett lönebaserat utrymme med utgångspunkt i lönesumman i företaget och dess dotterföretag och att detta ska fördelas mellan delägarna utifrån deras respektive ägarandelar. Innehavare av andra delägarrätter än andelar ska inte heller fortsättningsvis ha rätt att tillgodoräkna sig ett lönebaserat utrymme.

Enligt dagens regler finns en dotterföretagsdefinition för 57 kap. 11. I avsnitt 10.5 föreslår kommittén att denna slopas för aktiebolag. I avsnitt 10.6 föreslår kommittén dock en särskild regel för beräkning av löneunderlag i vissa dotterföretag.

Förslaget föranleder införandet av 29 § första stycket i det nya 57 kap. 11.

Löner till delägare bör i princip inte ingå i löneunderlaget

Vid 2006 års reform ändrades löneunderlagsregeln så att även löner till delägare får räknas med i löneunderlaget. Ändringen motiverades av förenklingsskäl (prop. 2005/06:40, s. 45). Lönesumman fungerar dock sämre som indikator för vad som utgör en kapitalinkomst hos delägarna om även delägarnas egna löner ingår i löneunderlaget. Det beror på att incitamenten att hålla nere den egna lönen för att i stället skapa utrymme för ökad utdelning är gemensamma för alla delägare som är verksamma i betydande omfattning och som har en marknadsmässig lön som ligger över brytpunkten för statlig inkomstskatt. Löner till delägare som är verksamma i betydande omfattning

i företaget kan inte heller sägas visa på ett sådant ökat risktagande för delägaren som motiverade ökningen av det lönebaserade utrymmet vid 2006 års reform. Delägarens anställning av sig själv medför nämligen inte ett risktagande på det sätt som anställningen av en person som inte är delägare gör.

Kommittén bedömer att delägarnas egna löner i princip inte bör ingå i löneunderlaget. Att göra avdrag för faktisk lön skulle dock tillföra reglerna ett beräkningsmoment, och kräva att delägaren tar fram uppgifterna om den egna löns storlek, alternativt uppgiften om lönesumman för samtliga delägare i företaget. Om förslaget ska innebära en förenkling även för de delägare som i dagsläget använder förenklingsregeln får förslaget inte medföra att alltför många nya uppgifter behöver tas fram. Då riskerar en del av förenklingen att gå förlorad.

Som ett alternativt sätt att undanta delägares löner kan ett schablonmässigt avdrag göras för delägarens egen lön, eller för den lönesumma som betalas till samtliga delägare. Därigenom tillförs inga nya uppgiftskrav för de delägare som i dagsläget inte använder löneunderlagsregeln.

Kommittén bedömer också att ett fast löneavdrag även skulle förenkla systemet jämfört med om faktiska löner ska dras av, dels eftersom ett fast avdrag är känt på förhand av delägaren och systemet därför blir mer förutsebart, dels eftersom det blir möjligt för Skatteverket att t.ex. förtrycka uppgifter och automatisera beräkningen i en e-tjänst. Därigenom kan beräkningen av lönebaserat utrymme förenklas även för de delägare som redan i dagsläget beräknar löneunderlag. Vidare kan ett fast löneavdrag tänkas stimulera till ett ökat löneuttag bland delägarna eftersom den lön som överstiger avdraget får räknas med i löneunderlaget. Kommittén föreslår därför att ett schablonmässigt löneavdrag ska göras i stället för att faktiska löner till delägare ska dras av. Detta gäller även om det i och för sig skulle vara praktiskt möjligt att urskilja och räkna bort löner som betalas till delägare.

Kommittén förordar således ett schabloniserat löneavdrag. Ett sådant avdrag blir betydligt enklare att beräkna än om faktisk lön skulle dras av. Kommittén anser dock att faktisk lön även fortsättningsvis ska beaktas vid beräkningen av taket för lönebaserat utrymme (se nedan). Takregeln kommer dock endast att tillämpas av en mindre grupp av delägare, dvs. de delägare som efter ett scha-

bloniserat löneavdrag har ett lönebaserat utrymme som är större än noll kronor. Takregeln behöver också beakta faktiskt löneuttag för att det inte ska vara möjligt att helt avstå från att ta ut lön.

Löneavdrag i stället för löneuttagskrav och kapitalandelskrav

I avsnitt 10.3 föreslår kommittén att löneuttagskravet ska slopas. En förutsättning för att det förslaget ska kunna genomföras är enligt kommittén att det i stället införs ett schablonavdrag från det lönebaserade utrymme. Samtliga delägare i fåmansföretag skulle annars få möjlighet att beräkna lönebaserat utrymme på egen lön, vilket skulle öppna systemet för inkomstomvandling.

I avsnitt 10.4 föreslår kommittén också att kapitalandelskravet ska slopas. Att ta bort alla dagens krav för att få beräkna ett lönebaserat utrymme utan att samtidigt införa någon annan form av begränsning skulle öka storleken på de totala lönebaserade utrymmena mycket kraftigt, och medföra stora offentligfinansiella kostnader.

Kommittén menar dock att dagens löneuttagskrav och kapitalandelskrav medför nackdelar. Kraven är utformade som trösklar som innebär att lönebaserat utrymme får beräknas under förutsättning att löneuttag och ägarandel i företaget uppgår till en viss nivå. Kravens utformning med trösklar innebär stora effekter på gränsbeloppet beroende på om delägaren kan uppfylla kraven eller inte. Delägare i företag med anställda och som själva har en marknadsmässig lön som dock är lägre än löneuttagskravet, eller som äger en mindre andel i företaget, kan därför gå miste om ett lönebaserat utrymme. Detta gäller även om de har anställda och därmed har tagit på sig sådana risker som löneunderlagsregeln är avsedd att kompensera för. Samtidigt kan en delägare som har en egen lön över eller i nivå med löneuttagskravet, men inte har andra anställda i företaget, beräkna ett lönebaserat utrymme på den egna lönen. Genom att ersätta löneuttagskravet och kapitalandelskravet med ett schabloniserat löneavdrag kan fler delägare med mindre ägarandelar eller ett lägre eget löneuttag beräkna ett lönebaserat utrymme, under förutsättning att det finns andra anställda i företaget.

Direktiven betonar att det är angeläget att ge små och medelstora företag goda skattemässiga villkor, som gör det möjligt för dem att växa, anställa och attrahera kapital. Samtidigt anges att det är viktigt

att reglerna inte öppnar upp för sådan inkomstomvandling som de är avsedda att förhindra. Löneunderlagsregelns utformning har betydelse både för de skattemässiga villkoren för delägare i företag som växer och anställer, och för delägarnas möjligheter att omvandla arbetsinkomster till lägre beskattade kapitalinkomster. Genom att ersätta dagens löneuttagskrav och kapitalandelskrav med ett löneavdrag får regeln både effekten att delägarnas egna löner undantas från företagets löneunderlag, och effekten att fler delägare i företag med anställda får möjlighet att beräkna ett lönebaserat utrymme på de anställdas löner. Därigenom gynnas delägare i växande företag som anställer.

Kommittén bedömer därför att den föreslagna utformningen av löneunderlagsregeln medför att regeln får en bättre träffsäkerhet genom införandet av ett löneavdrag än om dagens löneuttagskrav och kapitalandelskrav behålls. Den föreslagna regeln gynnar också i större utsträckning små och växande företag som anställer, vilket är kommitténs uppdrag enligt direktiven.

Lönebaserat utrymme begränsas även fortsättningsvis till 50 gånger egen eller närståendes lön

I nuvarande 57 kap. 16 § IL finns en regel som innebär att det lönebaserade utrymmet för delägarens samtliga andelar i företaget begränsas till maximalt 50 gånger egen eller närståendes lön. Bestämmelsen infördes eftersom regeringen ansåg att det fanns ett behov av att begränsa storleken på de lönebaserade utrymmena (prop. 2013/14:1, s. 276). Begränsningen medför dock ett extra beräkningsmoment och komplicerar därför systemet.

Kommittén föreslår att räntan på sparade utdelningsutrymmen ska slopas (se avsnitt 10.9). En relativt stor del av de sparade utrymmena utgörs på aggregerad nivå av lönebaserade utrymmen. Förslaget att slopa räntan på sparade utdelningsutrymmen bedöms därför få liknande effekter som dagens begränsning av det lönebaserade utrymmet för delägarens samtliga andelar i företaget till 50 gånger egen eller närståendes lön. Förenklingsskäl skulle därför kunna anses tala för att slopa dagens tak för lönebaserat utrymme.

Samtidigt medför förslaget att slopa löneuttagskravet (se avsnitt 10.3) att delägare i företag med många anställda kan välja att minska sitt löneuttag. Om taket på 50 gånger egen lön skulle tas bort skulle det bli möjligt för delägare i företag med anställda att helt av-

stå från att ta ut egen lön och ändå kunna beräkna ett lönebaserat utrymme på de anställdas löner. Risken för att delägare i allmänhet helt kommer att avstå från att ta ut lön bedöms dock som låg. För flera delägare är en sådan lösning sannolikt inte ett fördelaktigt alternativ. Exempelvis gäller att vid låga inkomstnivåer är den effektiva skattesatsen på tjänsteinkomster lägre än skatten på utdelning inom gränsbeloppet. Avsaknad av tjänsteinkomst påverkar också framtida pensionsutbetalningar och nivån på förmåner i socialförsäkringen negativt. Det medför att även personer med högre inkomster har incitament att ta ut lön från företaget. Sammantaget skulle detta kunna ge stöd för att bedöma risken för att delägare i allmänhet helt kommer att avstå från att ta ut lön som låg. I sammanhanget måste dock också beaktas de delägare som redan har en tjänsteinkomst från en annan anställning. Incitamentet att avstå lön i det egna företaget kommer därför att kvarstå för s.k. kombinatörer, dvs. delägare som redan har tjänsteinkomster som når upp till taket för allmän pension och socialförsäkring från en annan anställning. Detsamma gäller personer som kombinerar inkomster från pension med företagande.

Det kan också tänkas att det finns delägare som inte värderar framtida pension eller socialförsäkringsförmåner särskilt högt och därför avstår från att ta ut egen lön i företaget. Kommittén anser å ena sidan att risken för ett sådant beteende inte bör beaktas inom ramen för skattesystemet, men å andra sidan att skattereglerna inte heller bör ge sådana incitament. Om delägaren arbetar i företaget bör skattereglerna av legitimitetsskäl ändå förutsätta att någon del av inkomsten utgörs av en arbetsinkomst. Detta skulle kunna tala för att taket borde sättas lägre, t.ex. 25 gånger egen lön.

Även med beaktande av detta bedömer kommittén dock efter en samlad bedömning att taket på lönebaserat utrymme i förhållande till eget löneuttag bör finnas kvar, men med syftet att säkerställa att delägare som beräknar ett lönebaserat utrymme fortsätter att ta ut egen lön.

En delägare kan också äga andelar som är kvalificerade enbart på den grunden att en närstående är verksam i betydande omfattning i företaget, samtidigt som delägaren själv inte är verksam i betydande omfattning och inte tar ut lön. I ett sådant fall finns inte någon koppling till arbetsinkomst. Nuvarande takregel tar därför också hänsyn till närståendes lön. Utan en koppling till närståendes lön skulle delägare som inte har någon egen lön från företaget inte kunna be-

räkna ett lönebaserat utrymme. För att regeln inte ska få den effekten bör taket för lönebaserat utrymme även fortsättningsvis beakta närståendes löneuttag. En sådan möjlighet att ta hänsyn till närståendes lön innebär också att de föreslagna reglerna är neutrala jämfört med dagens regler. Kommittén anser därför att det även fortsättningsvis ska vara möjligt att ta hänsyn till närståendes lön vid beräkning av storleken på det lönebaserade utrymmet.

Förslaget föranleder införandet av 31 § i det nya 57 kap. IL.

Löneavdragets nivå

Kommittén förespråkar således införandet av ett schablonmässigt löneavdrag. Frågan blir då vilken nivå avdraget bör uppgå till. Kommittén noterar i kapitel 7 och 8 att det redan i dag sker en anpassning av löneuttagen bland delägare i fåmansföretag kring en inkomst omkring 8 IBB, men också kring nu gällande löneuttagskrav, se kapitel 8. Det motsvarar en årsinkomst om 609 600 kronor vid 2024 års inkomstbasbelopp om 76 200 kronor. Delägare som har sådana möjligheter förefaller således anpassa sina löneuttag efter nivån där inkomsten inte längre är pensionsgrundande, dvs. efter nivån 8,07 IBB. Även brytpunkten för statlig inkomstskatt ligger i närheten av denna nivå. Detta medför att skillnaderna i marginalsatser mellan inkomstslagen tjänst och kapital får större betydelse vid och omkring denna inkomstnivå. Detta talar för att delägare i frånvaro av ett löneuttagskrav skulle anpassa sig efter denna nivå för sina tjänsteinkomster. Om löneavdraget skulle sättas till 8 IBB kan det därför på goda grunder antas att det kommer att motsvara delägarrens egen lön i det fall delägaren har möjlighet att ta en så hög lön och väljer att anpassa storleken på löneuttaget efter både reglerna i pensionsystemet och skattereglerna.

Löner till delägare bör enligt förslaget i princip inte ingå i löneunderlaget, och detta uppnås genom att ett schabloniserat avdrag görs för ägarlöner. För att förhindra att delägare i företag där alla delägare tar ut lön kan beräkna sitt lönebaserade utrymme på varandras löner bör den enskilda delägarrens löneavdrag göras från delägarrens andel av det totala löneunderlaget i företaget. Genom att först fördela företagets totala löneunderlag på samtliga andelar tas hänsyn till förhållandet mellan antalet delägare och antalet anställda.

När kapitalandelskravet infördes var ett av motiven att förhindra en överkompensation till delägare i stora fåmansföretag med många delägare och många anställda (prop. 2013/14:1, s. 257). Regeringen menade också att det fanns ett behov av att begränsa användandet av löneunderlagsregeln i de fall där den skattesänkning som regeln medförde inte stod i proportion till den risk ägaren tar. Kommittén har beaktat även dessa motiv vid utformningen av förslaget. Genom den föreslagna utformningen ges förslaget en liknande träffbild som avsågs då kapitalandelskravet infördes, men utan en lika markant tröskeeffekt avseende ägarandelen.

Ett fast avdrag från delägarens andel av löneunderlaget ger dock relativt sett ett större avdrag för delägare med små lönebaserade utrymmen. Dessa delägare kan ha små ägarandelar i större företag, eller äga en stor del av ett företag med få anställda eller med anställda med ett lågt löneläge. Om det är önskvärt att mildra förslagets effekter för ägare i små företag med få anställda skulle nivån på avdraget kunna sättas lägre än 8 IBB. Ett avdrag på exempelvis 6 IBB skulle medföra att fler delägare i företag med låga löneunderlag skulle få del av ett lönebaserat utrymme.

Vid ett avdrag med ett mindre belopp än 8 IBB skulle dock belopp motsvarande en viss del av delägares löner sannolikt komma att ingå i löneunderlaget. Lönesumman fungerar då sämre som indikator för risktagande i form av anställning av personal som inte är delägare. Om avkastningen i företaget i mindre utsträckning beror på anställdas arbetsinsats och i högre utsträckning på delägarnas egen arbetsinsats ökar också riskerna för inkomstomvandling. Kommittén har vägt dessa olika argument mot varandra och anser att avdraget bör uppgå till 8 inkomstbasbelopp.

Förslaget föranleder införandet av 29 § första stycket i det nya 57 kap. IL.

Lönebaserat utrymme ska även fortsättningsvis utgöra 50 procent av löneunderlaget

Kommittén bedömer att löneunderlagsregeln fyller en viktig funktion i att bestämma delägarnas gränsbelopp eftersom regeln stimulerar risktagande och anställningar. Löneunderlagsregeln kan också sedan 2006 års reform ses som en typ av undantagsregel som ger ett extra gränsbelopp till delägare som tagit på sig risken att anställa.

Kommitténs direktiv betonar att det är särskilt viktigt att ge små och medelstora företag goda skattemässiga villkor, som gör det möjligt för dem att växa, anställa och attrahera kapital. Genom att göra löneunderlagsregeln möjlig att tillämpa för alla delägare kan regelns positiva effekter omfatta fler företag. Alla företag som har anställda kan genom löneunderlagsregeln ges incitament att växa och anställa.

Kommittén noterar dock att löneunderlagsregeln samtidigt kan snedvrیدا investeringsbeslut genom att ge incitament för investeringar som ökar löneunderlaget, på bekostnad av andra investeringar.¹ Vidare är dagens nivå på 50 procent av lönesumman hög sett i relation till andra parametrar i dagens regelverk för att beräkna gränsbeloppet, såsom räntan på omkostnadsbeloppet eller räntan på sparat utdelningsutrymme. Lönebaserat utrymme utgör också en betydande del av det totala gränsbeloppet. Kommittén menar att detta talar för att nivån inte bör höjas ytterligare. De företag som har delägare som omfattas av fåmansföretagsreglerna tenderar också att vara mer personalintensiva än företag som inte har delägare med kvalificerade andelar (se bilaga 4). Detta tyder på att dagens regler ger en snedvridning till fördel för personalintensiva verksamheter. Utformningen av löneunderlagsregeln kan samtidigt ses som en stimulans för att anställa. Kommittén anser därför att nivån på det lönebaserade utrymmet även fortsättningsvis bör vara 50 procent av löneunderlaget. Därigenom minskar inte incitamenten att anställa, samtidigt som förslaget inte heller ökar de snedvridningar som finns i dagens system.

Förslaget föranleder införandet av 29 § första stycket i det nya 57 kap. IL.

Löneavdraget bör inte justeras med hänsyn till innehavstid

Kommittén har även övervägt om löneavdraget bör justeras med hänsyn till innehavstid om en delägare inte ägt en andel under ett helt år. Eftersom löneavdraget ska anses motsvara delägarrens egen lön skulle det kunna proportioneras i förhållande till innehavstid under

¹ Sørensen (2010) argumenterar för att löneunderlagsregeln ger företagare starka incitament att göra kapitalinvesteringar som är komplementära till arbete, dvs. investeringar som görs vid sidan av, och inte i stället för att anställa. Däremot ger regeln företagare svaga incitament att investera i arbetsbesparande teknik, till exempel robotar som tar över de anställdas uppgifter – då sjunker nämligen löneunderlaget. Sørensen gör modellberäkningar som tyder på att effektivitetsförlusterna då kan vara betydande.

året före beskattningsåret. Kommittén anser dock inte att detta är lämpligt eftersom en proportionering komplicerar beräkningen. Kommittén bedömer därför att det inte är motiverat att tillföra systemet en extra komplexitet i form av proportioneringsregler utifrån innehav som inte varat under ett helt år.

Fördelning av löneavdraget mellan makar

Kommittén anser att det är en rimlig utgångspunkt att delägare som är verksamma i betydande omfattning i företaget och därför innehar kvalificerade andelar också tar ut lön för sitt arbete, och att reglerna bör utformas med detta som utgångspunkt. Det talar för att löneavdraget ska gälla för varje delägare för sig, utan hänsyn till om delägarna är närstående till varandra. Även likformighetsprincipen talar för att delägare som är närstående till varandra inte ska behandlas mer förmånligt skattemässigt än delägare som inte är det.

Samtidigt behandlar fåmansföretagsreglerna inte delägare som är närstående till varandra likformigt med delägare som inte är närstående eftersom hänsyn ska tas till närstående vid bedömningen av om en andel är kvalificerad. I det fall en andelsägare innehar kvalificerade andelar på grund av att en närstående är verksam i betydande omfattning i företaget, samtidigt som andelsägaren själv inte är verksam och inte har lön från företaget, finns inte någon koppling mellan löneavdrag och arbetsinkomst. Eftersom denna situation kan uppstå för närstående, får närstående enligt nuvarande regler i vissa avseenden ta hänsyn till varandras löneuttag. Det gäller bland annat löneuttagskravet och taket för lönebaserat utrymme. Kommittén har därför övervägt om och i så fall i vilken utsträckning det finns behov av särskilda regler för löneavdraget i närståendesituationer.

Kommittén anser att en regel för närstående bör innebära att löneavdraget proportioneras mellan de närstående i förhållande till storleken på deras andelsinnehav. En alternativ lösning skulle kunna vara att endast ett löneavdrag görs för en delägare, t.ex. för den av de närstående som äger störst andel. En sådan lösning skulle dock enligt kommitténs uppfattning med stor sannolikhet leda till omstruktureringar av ägandet och bör därför inte föreslås.

Kommittén bedömer att behovet av särskilda regler för fördelning av löneavdraget framför allt kan motiveras i de fall då en delägare inte själv är verksam i betydande omfattning (och inte heller tar ut egen lön) men andelarna ändå är kvalificerade på grund av att en närstående är verksam i sådan omfattning. En sådan regel kan utformas så att delägare som är närstående får proportionera löneavdraget mellan sig själva och de ägare som är verksamma i betydande omfattning. En regel som endast ska tillämpas när den ene av två närstående delägare är verksamma i betydande omfattning skulle dock innebära att det i varje enskilt fall behöver göras en bedömning av om den närstående är verksam i betydande omfattning eller inte.

Med en sådan regel skulle Skatteverket också behöva kontrollera bl.a. omfattningen av en delägars verksamhet på ett sätt som inte är nödvändigt i dagsläget. Bedömningen av huruvida en närstående är verksam i betydande omfattning eller inte skulle påverka storleken på gränsbeloppet, vilket i sin tur skulle kunna påverka beskattningen. En sådan regel skulle därför riskera att skapa en ny skattemässig osäkerhet. Kommittén bedömer därför att en särregel för fördelningen av löneavdraget mellan delägare som är närstående inte bör ta hänsyn till om en delägare är verksam i betydande omfattning eller inte. En regel som fördelar löneavdraget mellan alla närstående utan att hänsyn tas till vilka som är verksamma i betydande omfattning skulle samtidigt kunna bli mycket gynnsam för delägare som har flera närstående som är delägare i samma företag jämfört med delägare som inte har det.

I kapitel 16 föreslår kommittén en ändring av närståendebegreppet vid tillämpningen av 57 kap. IL, som innebär att syskonkretsen inte längre ska anses vara närstående. Det förslaget innebär att antalet närstående som potentiellt sett skulle kunna tillämpa en regel om fördelning av löneavdraget minskar. Förslaget kan också sägas minska behovet av att ta hänsyn till delägare som inte själva är verksamma i betydande omfattning, men vars andelsinnehav ändå är kvalificerat.

Om löneavdraget görs individuellt, utan möjlighet att ta hänsyn till närståendes löneuttag, skulle detta dock kunna komma att påverka ägarstrukturen i familjeägda företag. Ett sådant förslag kan nämligen ge incitament att samla ägandet hos en verksam person i syfte att minimera det totala antalet avdrag från löneunderlaget för närståendekretsen. Om närstående skulle välja att samla ägandet hos en person i närståendekretsen till följd av reglernas utformning kan det

antas att ägandet koncentreras till personer som redan i utgångsläget har större ägarandelar. Detta skulle i sin tur på en övergripande nivå kunna ha negativa effekter på kvinnors ägande i fåmansföretag, eftersom kvinnor redan i dagsläget är underrepresenterade som ägare, och tenderar att äga färre andelar i fåmansföretag än män (se kapitel 6). Denna risk skulle kunna vara särskilt stor i de fall delägarna också har gemensam ekonomi, exempelvis för makar.

Regler som beaktar vissa närståendes innehav kan därför anses vara nödvändiga för att förslaget inte ska medföra en mindre jämställd fördelning av ägandet i fåmansföretag. En regel om fördelning av löneavdraget mellan fler närstående än makar skulle dock enligt kommitténs uppfattning bli komplicerad eftersom den skulle behöva ta hänsyn till dels vilka närstående som äger andelar i bolaget, dels hur många andelar respektive person äger. Av denna anledning föreslår kommittén inte en sådan regel.

Kommittén föreslår därför att fördelningsregeln endast ska gälla för makar. Om två makar är delägare i samma företag ska det lönebaserade utrymmet beräknas gemensamt för makarnas andelar och därefter fördelas med lika belopp på makarnas andelar i företaget. I det fall makarna inte äger samtliga andelar i ett företag kommer 8 inkomstbasbelopp att fördelas med lika belopp mellan makarnas andelar. Löneavdraget kommer på så vis att fördelas mellan makarna i proportion till respektive makes ägarandel.

Förslaget föranleder införandet av 29 § andra stycket i det nya 57 kap. IL.

10.3 Löneuttagskravet slopas

Kommitténs förslag: Kravet på ett visst lägsta löneuttag för att få beräkna ett lönebaserat utrymme slopas.

Skälen för kommitténs förslag

När det lönebaserade utrymmet ökade i betydelse vid 2006 års reform var ett av de bakomliggande motiven att premiera risktagande och stimulera anställningar. Regeringen anförde att de speciella reglerna för fåmansföretag i praktiken inte bör tillämpas om ägaren tar ut en

marknadsmässig lön i samma storleksordning som en extern verkställande direktör (prop. 2005/06:40, s. 50–51).

Konstruktionen av dagens löneuttagskrav tar till viss del hänsyn till att förutsättningarna kan variera mellan företag av olika storlek. Det lägsta löneuttagskravet uppgår till 6 IBB plus 5 procent av företagets totala lönesumma, medan det högsta uppgår till 9,6 IBB. Företagets lönesumma är dock inte känd av delägaren på förhand eftersom antalet anställda och lönesumman i företaget kan variera under året. Konstruktionen med ett golv och ett tak för uttagskravet medför därför att delägare som bedömer att deras löneuttagskrav kommer att ligga lägre än 9,6 IBB kan behöva beräkna sitt löneuttagskrav flera gånger under året. Konstruktionen av löneuttagskravet komplicerar därför systemet för delägare i mindre företag med lägre lönesummor.

Löneuttagskravet kan också vara högt i relation till vad som kan anses vara en marknadsmässig lön inom vissa yrken och branscher. Analyserna i kapitel 7 visar att lönebaserat utrymme är vanligare bland personer med chefsyrken och yrken med krav på fördjupad högskolekompetens, men mindre vanligt bland personer i yrken med lägre kvalifikationskrav. Detta indikerar att löneuttagskravet kan stänga ute vissa delägare i yrken med lägre marknadsmässiga lönenivåer. Löneuttagskravet kan också vara högre än den lön företaget kan betala ägaren under en uppstartsfas. Om kravet av någon anledning inte kan uppfyllas går ägaren miste om gränsbelopp från lönebaserat utrymme.

Även för den som har en hög lön kan löneuttagskravet vara svårare att uppfylla under det första året som delägare om personen blir delägare under året utan att innan dess ha varit anställd i bolaget. Det beror på att gränsbeloppet beräknas vid årets ingång, medan löneuttagskravet ska uppfyllas under föregående år. Den som blir delägare senare under året får därför inget gränsbelopp för det första året som delägare. Om löneuttaget under personens första år som delägare inte räcker för att uppfylla det årets löneuttagskrav dröjer det ytterligare ett år innan delägaren får beräkna ett lönebaserat utrymme, trots att denne kan ha tagit ut en hög månadslön.

Eftersom skillnaden i marginalskattesatser får större betydelse då inkomsten överstiger 8,07 IBB har löneuttagskrav under denna nivå mindre betydelse för att motverka inkomstomvandling, eftersom incitamenten att ägna sig åt detta främst finns vid högre inkomster.

Därutöver sker en anpassning av löneuttagen bland delägare i fåmansföretag kring 8 IBB, se avsnitt 8.5.2. Detta indikerar att delägare i frånvaro av ett löneuttagskrav ändå skulle anpassa inkomsterna kring denna nivå, givet att de har möjlighet att ta ut en så hög lön. Ett löneuttagskrav på 8 IBB eller därunder har därför effekten att delägare som inte har möjlighet att höja sin lön upp till löneuttagskravet går miste om det lönebaserade utrymmet trots att incitamenten att inkomstomvandla är svagare än för delägare med högre inkomster.

Om ett löneuttagskrav ska föreslås bör det därför ha till syfte att öka löneuttaget bland delägarna med en högre marknadsmässig lön än 8,07 IBB så att deras löner kommer att ligga över den nivå de annars skulle ha valt. Dagens högsta nivå för löneuttagskravet om 9,6 IBB ökar visserligen löneuttagen över denna nivå. Samtidigt kan nivån medföra att delägare som har anställda och därmed har tagit på sig sådana risker som löneunderlagsregeln är avsedd att kompensera för, och som har en marknadsmässig lön, vilken dock ligger under löneuttagskravet, inte heller har möjlighet att beräkna ett lönebaserat utrymme på de anställdas löner. Givet att reglerna om lönebaserat utrymme ska premiera den som anställer fungerar dessa inte som avsett om delägare i företag med anställda inte får del av utrymmet. Löneuttagskravet kan därför inte sättas hur högt som helst, om det samtidigt ska vara generellt och gälla företag av alla storlekar och företagare inom alla yrken och branscher.

Ett alternativ skulle kunna vara att införa olika regler för företag av olika storlek eller i olika branscher. I kapitel 9 utvecklar kommittén varför det inte bedöms vara möjligt att utesluta vissa delägare eller företag från fåmansföretagsreglerna eller införa särskilda regler för företag beroende på exempelvis bransch. Givet att reglerna ska vara generella bedömer kommittén att samma löneuttagskrav måste gälla för samtliga delägare som omfattas, vilket för vissa delägare kommer att innebära ett för lågt löneuttagskrav i förhållande till vad som skulle ha varit en marknadsmässig lön.

För att även delägare i branscher eller yrken med lägre marknadsmässigt löneläge ska få möjlighet att beräkna ett lönebaserat utrymme skulle löneuttagskravet kunna kopplas till lönenivån i företaget. En sådan konstruktion tar hänsyn till att marknadsmässig lön kan variera mellan företag. År 1994 infördes en regel som innebar att löneuttagskravet uppgick till 150 procent av den högsta lön som be-

talades till en anställd, eller som mest 10 prisbasbelopp. Nivån sänktes senare till 120 procent av den högsta lönen som betalas till en anställd. Kopplingen till anställdas lönenivå slopades vid 2006 års reform.

En sådan konstruktion av löneuttagskravet skulle kunna öka möjligheterna att beräkna ett lönebaserat utrymme för delägare i företag med ett lägre löneläge. En regel med denna typ av utformning skulle dock också kunna kringgås, och skulle ge incitament att inte anställa specialister eller andra personer med höga löner. En sådan regel skulle också ge incitament att betala ut förmåner som inte räknas in i löneunderlaget i stället för kontant lön. Vidare skulle även ett sådant uttagskrav innehålla två olika nivåer och skulle därför även fortsättningsvis kräva att delägaren beräknar sitt löneuttagskrav och anpassar sitt löneuttag under året. Regeln skulle också, likt dagens löneuttagskrav, innebära att en delägare som av någon anledning inte kan nå upp till löneuttagskravet helt går miste om det lönebaserade utrymmet. Kommittén bedömer utifrån detta att en sådan utformning av löneuttagskravet snarare skulle skapa nya problem och inte heller skulle innebära någon förenkling. Kommittén anser därför att en sådan regel inte bör införas.

Förslaget i avsnitt 10.2 innebär i stället att ett löneavdrag ska göras från delägarens andel av det totala löneunderlaget. Avdraget ska anses motsvara delägarens egna löner och uppgår enligt förslaget till 8 IBB. Med detta avdrag motverkas att delägare beräknar lönebaserat utrymme på löner som betalas till delägare, samtidigt som även en delägare med lägre lön än dagens löneuttagskrav kan beräkna ett lönebaserat utrymme under förutsättning att företaget även har andra anställda. Kommittén bedömer att detta förslag innefattar en regel som bättre fyller sitt syfte. Dels kan fler delägare i företag som har anställda än i dag få del av lönebaserat utrymme, dels minskar möjligheterna att beräkna lönebaserat utrymme i företag där löneunderlaget endast består av delägarens egen lön. Förslaget bedöms därför stärka incitamenten att växa och anställa. Kommittén bedömer därför att beräkningsmodellen inte ska innehålla något löneuttagskrav. Därigenom kan fler delägare som inte har möjlighet att ta ut en lön i nivå med löneuttagskravet, men som har anställda, få del av ett lönebaserat utrymme. Genom detta bedöms löneunderlagsregeln bättre fylla sitt syfte, att ge ett extra utdelningsutrymme i de företag där delägarna tagit på sig de risker det innebär att anställa. Genom förslaget förbättras också de skattemässiga villkoren för små

och medelstora företag som anställer, vilket är ett av kommitténs uppdrag enligt direktiven. En viktig förutsättning för att detta ska vara möjligt är dock att det samtidigt införs ett löneavdrag.

Kommittén delar också bedömningarna som gjordes av Edin m.fl. (2005) om att kravet på en organisationsstruktur som påminner om företag med ett spritt ägande ökar med antalet anställda. Detta talar för att sannolikheten att delägarnas löner kommer att sättas utifrån marknadsmässiga villkor är större i ett större företag där det också finns fler anställda. Kommittén är dock medveten om att det utan ett löneuttagskrav kommer att finnas incitament att sänka löneuttagen till 8,07 IBB bland delägare som i dagsläget tar ut lön över denna nivå. I konsekvensanalysen (kapitel 24) beräknas de offentlig-finansiella effekterna av en sådan anpassning av löneuttagen bland de delägare som i hög grad bedöms anpassa löneuttaget efter skatte-reglerna.

Ett slopat löneuttagskrav bedöms också förenkla fåmansföretags-reglerna eftersom antalet beräkningsmoment minskar. Även behovet av att beräkna löneuttagskravet och anpassa löneuttaget under året före beskattningsåret för att säkerställa att kravet uppfylls minskar. Förslaget gynnar framför allt växande företag som under en uppstartsfas inte kan betala ut löner till delägare i nivå med dagens löneuttagskrav. Även delägare i företag med anställda som är verksamma inom yrken och branscher med ett lägre löneläge gynnas av förslaget.

10.4 Kapitalandelskravet slopas

Kommitténs förslag: Kravet om att andelsägaren måste äga andelar i företaget som motsvarar minst fyra procent av kapitalet i företaget för att få beräkna ett lönebaserat utrymme slopas.

Skälen för kommitténs förslag

Nuvarande regelverk innebär att det utöver löneuttagskravet även finns ett kapitalandelskrav för att få beräkna ett lönebaserat utrymme (57 kap. 19 § IL). Kapitalandelskravet innebär att lönebaserat utrymme bara ska beräknas om delägaren äger en andel i företaget som motsvarar minst fyra procent av kapitalet i företaget. Då kapi-

talandelskravet infördes anförde regeringen att det fanns ett behov av att ändra löneunderlagsregeln för att förhindra överkompensation till delägare i stora fåmansföretag med många delägare och många anställda. Regeringen menade också att det fanns ett behov av att begränsa användandet av löneunderlagsregeln i de fall där den skattesänkning som regeln medförde inte stod i proportion till den risk ägaren tar. Dessutom anfördes att det fanns skäl att begränsa storleken på de lönebaserade utrymmena (prop. 2013/14:1, *Förslag till statens budget för 2014, finansplan och skattefrågor* avsnitt 6.13.3).

Kapitalandelskravet har dock kritiserats bl.a. för att skapa tröskel-effekter och för att förhindra omstruktureringar och samgåenden i de fall delägarna i den nya verksamheten får ägarandelar som understiger kravet. Det har också framförts att regeln kan försvåra i de fall där nyckelmedarbetare erbjuds att köpa andelar i företaget eftersom deras ägarandelar kan komma att understiga kapitalandelskravet. Detta kan också gälla personer som omfattas av reglerna om lättnader i beskattningen av personaloptioner.

I tilläggsdirektivet från den 7 september 2023 (dir. 2023:128) har kommittén fått i uppdrag att analysera på vilket sätt fåmansföretagsreglerna kan ändras för att göra de särskilda bestämmelserna om lättnader i beskattningen av personaloptioner mer effektiva när det gäller att attrahera och behålla nyckelkompetens, och lämna förslag till de författningsändringar av fåmansföretagsreglerna som kommittén anser är lämpliga.

Kommittén konstaterar att de personer som erbjuds personaloptioner typiskt sett kan antas ha mindre ägarandelar i företaget, och att förändringar av kapitalandelskravet därför kan antas ha stora effekter för denna grupp.

Kommitténs uppföljning av kapitalandelskravet i kapitel 8 visar att regeln haft begränsade effekter på beskattningen av utdelning från de företag vars delägare berördes. Storleken på utdelningen från partnerbolagen förefaller öka enligt ungefär samma trend som innan kapitalandelskravet infördes, men sparas i företagssektorn i stor utsträckning. En något större andel av utdelningen beskattas dock i inkomstslaget tjänst hos delägarna efter införandet av kapitalandelskravet.

Kommittén konstaterar också att kapitalandelskravet skapar en tröskel för gränsbeloppet. De delägare som når upp till kravet om en viss ägarandel och får ett lönebaserat utrymme kan få ett betydligt större gränsbelopp än delägare som inte uppfyller kravet. Trösklar i

skattesystemet bör i möjligaste mån undvikas eftersom de tenderar att medföra beteendeförändringar och skattemässiga anpassningar. Sådana anpassningar leder till dödviktskostnader. Kravet förefaller också ha haft sådana effekter då det har lett till omfattande omstruktureringar i vissa av de företag vars delägare berördes.

Kapitalandelskravet infördes i syfte att begränsa löneunderlagen i företag med många delägare och många anställda. Det syftade till att träffa delägare med mindre ägarandelar i företag med höga löneunderlag. Kravet har dock som ovan nämnts kritiserats för att skapa en tröskeeffekt. Kommittén föreslår i avsnitt 10.2 att ett löneavdrag ska göras från delägarens andel av löneunderlaget. Avdraget ska anses motsvara delägarnas egna löner. Avdragets konstruktion påverkar löneunderlagen mer för delägare med mindre ägarandelar än för delägare som äger hela eller en stor del av företaget, vid en given nivå på företagets lönesumma. Genom att förändra löneunderlagsregeln så att den ger mindre gränsbelopp vid låga ägarandelar bedömer kommittén att de avsedda effekterna vid införandet av kapitalandelskravet fortfarande uppnås, men att förslaget inte innebär en lika markant tröskeeffekt som kapitalandelskravet. Den förändrade löneunderlagsregeln har därför en liknande träffbild, men ger en mjukare infasning av det lönebaserade utrymmet än dagens regler.

Kommittén föreslår därför att kapitalandelskravet slopas.

10.5 Definitionen av dotterföretag slopas

Kommitténs förslag: Den nuvarande definitionen av dotterföretag för 57 kap. slopas i den del som avser aktiebolag. Dotterföretagsdefinitionen ska även fortsättningsvis gälla för dotterföretag som är svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer.

Skälen för kommitténs förslag

Definitionen av dotterföretag

Kommittén föreslår att löneunderlaget även fortsättningsvis ska beräknas på grundval av ersättning som lämnats till arbetstagare i företaget och dess dotterföretag. För ersättningar till arbetstagare i ett

dotterföretag som inte är helägt gäller att så stor del av ersättningen ska räknas med som motsvarar moderföretagets andel i dotterföretaget.

Enligt 57 kap. 19 a § IL gäller att vid beräkning av lönebaserat utrymme ska det med dotterföretag avses ett företag där moderföretagets andel, direkt eller indirekt genom ett annat dotterföretag, överstiger 50 procent av kapitalet i företaget.

Innan dotterbolagsdefinitionen infördes i fåmansföretagsreglerna 2014 fanns ingen särskild definition av dotterföretag i inkomstskattelagen utan bedömningen skulle göras enligt bestämmelserna i bland annat 1 kap. 11 § aktiebolagslagen (2005:551) och 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554). Detta innebar att ett företag kunde vara ett dotterföretag till flera företag. Lönebaserat utrymme skulle dock fördelas mellan ägarna i förhållande till deras ägarandelar i företaget.

Enligt 1 kap. 11 § aktiebolagslagen gäller följande.

Ett aktiebolag är moderbolag och en annan juridisk person är dotterföretag, om aktiebolaget

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i den juridiska personen,

2. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar,

3. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller

4. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över denna på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar.

Vidare är en juridisk person dotterföretag till moderbolaget, om ett annat dotterföretag till moderbolaget eller moderbolaget tillsammans med ett eller flera andra dotterföretag eller flera andra dotterföretag tillsammans

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i den juridiska personen,

2. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar, eller

3. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan.

Om ett dotterföretag äger aktier eller andelar i en juridisk person och på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar har

rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över den juridiska personen, är även denna dotterföretag till moderbolaget.

Moderbolag och dotterföretag utgör tillsammans en koncern.

Med koncernföretag avses i denna lag företag i samma koncern.

Avsikten med att införa en särskild dotterbolagsdefinition för 57 kap. IL var att löneunderlaget i ett företag endast skulle kunna utnyttjas av delägare i företag som ingår i en och samma koncern. Genom bestämmelsen i 19 a § infördes därför en definition av dotterföretag som hindrade dotterföretag från att ha dubbel koncerntillhörighet. Regeln motiverades med att regeringen samtidigt föreslog ett kapitalandelskrav i 57 kap. 19 § IL. För att det inte skulle vara möjligt att kringgå den begränsningen fanns det anledning att införa en definition av dotterföretag i 57 kap. IL (prop. 2013/14:1, *Förslag till statens budget för 2014, finansplan och skattefrågor* avsnitt 6.13.6.1).

Kommittén har i avsnitt 10.4 föreslagit att kapitalandelskravet ska slopas. Den nuvarande dotterbolagsdefinitionen behövs därför inte längre för att förhindra kringgåenden av kapitalandelskravet. Därmed kommer det återigen vara den civilrättsliga definitionen av dotterföretag som ska tillämpas. Av 2 kap. 2 § IL framgår att bestämmelsen även omfattar utländska motsvarigheter.

Konsekvenser av kravet på att ägandet ska överstiga 50 procent

Utredningen om översyn av 3:12-reglerna bedömde att kravet på att företagen ska tillhöra samma koncern med hänsyn till andelsägandet för att få utnyttja löneunderlaget i ett dotterföretag missgynnar företag som utan sådan koncerngemenskap valt att samarbeta i ett verksamhetsbolag genom egna företag (SOU 2016:75, s. 205 och 206).

Kommittén delar denna uppfattning. Problematiken kan illustreras genom nedanstående exempel.

Exempel (SOU 2016:75, s. 206)

Företagen A och B äger tillsammans företaget X genom var sitt eget aktiebolag. A:s aktiebolag äger 51 procent av andelarna i X. B:s aktiebolag, som äger 49 procent, har i stället rätt att utse eller tillsätta mer än hälften av styrelseledamöterna. Båda företagen uppfyller därmed kraven i 1 kap. 11 § aktiebolagslagen på att ut-

göra moderbolag till det gemensamt ägda dotterföretaget. Dotterföretagsdefinitionen i 57 kap. 19 a § IL innebär dock att B som äger 49 procent via sitt aktiebolag inte får tillgodoräkna sig något löneunderlag.

Det är inte längre nödvändigt med en särskild definition av dotterföretag i 57 kap. IL

När utredningen om översyn av 3:12-reglerna föreslog att kapitalandelskravet skulle avskaffas fanns det såvitt utredningen kunde bedöma, inte några bärande skäl för att behålla definitionen av dotterföretag i 57 kap. 19 a § IL. Utredningen föreslog därför att även definitionen av dotterföretag skulle tas bort (SOU 2016:75, s. 206).

Utredningen konstaterade att utan den särskilda definitionen ska löneunderlaget i ett dotterföretag som har flera moderföretag fördelas mellan moderföretagen i relation till deras ägarandelar. En sådan fördelning mellan moderföretagen tedde sig enligt utredningen materiellt korrekt även om företagen inte tillhör samma koncern utifrån andelsägandet. Såvitt utredningen kände till har möjligheten att skapa dubbla koncernstillhörigheter inte heller medfört något otillbörligt utnyttjande av löneunderlagsreglerna. Den skatterättsliga begreppsbildningen borde enligt utredningen som regel bygga på den civilrättsliga om det inte finns starka skäl för en avvikande skatterättslig reglering. Det ansågs bidra till enhetlighet i regelsystemet och motverkar att företagen anpassar sin organisationsstruktur efter skattereglerna (SOU 2016:75, s. 205 och 206).

Kommittén har föreslagit att kapitalandelskravet ska avskaffas. En särskild dotterföretagsdefinition i 57 kap. behövs således inte längre för att motverka kringgåenden av ett sådant krav. Kommittén delar därför den bedömning som gjordes i SOU 2016:75 och anser att det därmed inte längre finns något behov av en definition av dotterföretag. Detta innebär att samma rättsläge kommer att råda som innan dotterbolagsdefinitionen infördes i fåmansföretagsreglerna 2014. I avsaknad av en särskild definition av dotterföretag i 57 kap. IL ska bedömningen i stället skulle göras enligt civilrättsliga regler.

Kommittén har vid bedömningen också beaktat att kravet på att ägandet ska överstiga 50 procent missgynnar företag som utan sådan koncerngemenskap valt att samarbeta i ett verksamhetsbolag genom

egna företag. Ett avskaffande av definitionen av dotterföretag skulle därför också underlätta kapitalanskaffningen för företag genom att det blir möjligt för flera investerare att investera via egna bolag. Om dotterföretag definieras utifrån civilrättsliga regler blir det möjligt för fåmansföretagare som har överskottslikviditet i sitt företag att investera i ett annat företag och ha möjlighet att beräkna löneunderlag på löner i dotterbolaget, oavsett storlek på ägarandelen (förutsatt att bolaget är ett dotterföretag enligt 1 kap. 11 § aktiebolagslagen). En sådan ändring kan också anses premiera den risk som en företagare tar genom att investera i ett företag med anställda.

Det behövs fortfarande en definition av dotterföretag för handelsbolag

När definitionen av dotterföretag infördes för fåmansföretag tillkom en regel även för handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer. Bestämmelsen innebär att för att få beräkna löneunderlag på ersättningar från ett sådant företag måste samtliga andelar, direkt eller indirekt, ägas av moderföretaget. Handelsbolaget eller den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen måste alltså vara helägt inom en koncern.

I propositionen som föregick lagstiftningen konstaterade regeringen att rättsläget avseende hur löneunderlag skulle beräknas för andel i handelsbolag inte var helt klart. Det skulle kunna vara möjligt att beräkna underlaget utifrån andel i insatskapitalet, antalet bolagsmän, andelen i bolagets resultat eller på något annat sätt. Regeringen påpekade även att Högsta förvaltningsdomstolen i avgörandet HFD 2012 not. 37 konstaterat att när ett dotterföretag är ett handelsbolag kan ägarandelen inte utan vidare härledas ur storleken av förekommande insatser. Domstolen gav dock inget svar på vilken annan metod som eventuellt skulle tillämpas. Med anledning av denna osäkerhet ansåg regeringen att det för att undvika kringgående av det föreslagna kapitalandelskravet var nödvändigt att samtliga andelar i ett handelsbolag ägdes, direkt eller indirekt, av ett och samma moderföretag (prop. 2013/14:1, *Förslag till statens budget för 2014, finansplan och skattefrågor* avsnitt 6.15.2.2).

Kommittén konstaterar att det alltså är oklart hur löneunderlaget i ett handelsbolag ska fördelas mellan bolagets ägarföretag. Utan dagens definition av dotterföretag för handelsbolag skulle en särskild

regel behöva utformas för att tydliggöra hur en sådan fördelning ska göras. Kommittén anser därför att definitionen av dotterföretag för handelsbolag alltså behövs och därför inte bör avskaffas.

Förslaget föranleder införandet av 34 § fjärde stycket i det nya 57 kap. IL.

10.6 Möjligheten att tillgodoräkna sig utbetalda löner i ett företags dotterföretag bör i vissa fall begränsas

Kommitténs förslag: Vid beräkningen av löneunderlaget ska ersättningar till arbetstagare i företagets dotterföretag inte räknas med om dotterföretagets verksamhet finansierats genom aktieägartillskott eller kapital som grundar sig i sådana tillgångar som likställs med andelar enligt 3 § andra stycket, och det sammanlagda beloppet av sådana kapitaltillskott överstiger aktiekapitalet i dotterföretaget och 25 miljoner kronor.

Vid den prövningen ska det bortses från sådana kapitaltillskott som lämnats av samtliga ägare i dotterföretaget i proportion till deras andel i dotterföretagets aktiekapital.

Om ersättningar till arbetstagare i företagets dotterföretag inte räknas med ska inte heller dotterföretagets andelar i andra företag räknas med vid beräkningen av löneunderlaget.

Skälen för kommitténs förslag

Finansieringen av ett dotterföretag kan påverka beräkningen av löneunderlaget

Kommittén föreslår att löneunderlaget även fortsättningsvis ska beräknas på grundval av ersättning som lämnats till arbetstagare i företaget och dess dotterföretag. Om ett dotterföretag inte är helägt ska så stor del av ersättningen räknas med som motsvarar moderföretagets andel i dotterföretaget.

Lönebaserat utrymme får, liksom enligt nuvarande regler, i princip bara beräknas för andelar som är aktier. Det lönebaserade utrymmet är tänkt att ge ett extra gränsbelopp till delägare som tagit på sig

riskan att anställa. Lönebaserat utrymme får däremot inte beräknas för andra delägarätter i eller avseende företag som likställs med andelar (nuvarande 57 kap. 2 § andra stycket och 11 § andra stycket II). Vinstandelsbevis, kapitalandelsbevis och konvertibler är exempel på sådana andra delägarätter.

Om ett dotterföretags verksamhet finansieras på annat sätt än genom att det tas in nya delägare som tillför aktiekapital, kan aktieinnehavet och kontrollen av ett företag kvarstå hos ett färre antal ägare samtidigt som en huvudsaklig del av risken med företagets verksamhet tas av andra.

Finansieringen kan t.ex. lösas genom att de som investerar i företaget i stället för aktier som ger avkastning i form av utdelning erbjuds innehav av andra delägarätter än aktier som också de ger rätt till avkastning från företagets verksamhet. Sådana investeringar innebär samtidigt att ett underliggande företag enklare kan uppfylla den civilrättsliga definitionen av att vara ett dotterföretag och att andelsägarna i moderföretaget kan behålla sin rätt till lönebaserat utrymme trots att kapitalet och därmed också risktagandet för verksamheten till huvudsakliga delar tillförts dotterföretaget respektive bärs av andra. Sådana andra former av investeringar kan exempelvis bestå av kapital- eller vinstandelslån.

Ett möjligt sätt att finansiera ett företags verksamhet utan att företaget riskerar att förlora sin status som dotterföretag är investeringar som görs genom vinstandelslån och kapitalandelslån. Ett vinstandelslån är ett lån där räntan helt eller delvis är beroende av utdelningen till aktieägare i bolaget, kursutvecklingen på bolagets aktier, bolagets resultat eller bolagets finansiella ställning. Ett kapitalandelslån är ett lån där kapitalbeloppet som ska återbetalas är knutet till någon av dessa faktorer (prop. 2004/05:85, s. 664). Den som lämnar lånet blir i sin tur innehavare av ett vinstandelsbevis respektive kapitalandelsbevis. Vinstandelslån och kapitalandelslån kan sägas utgöra ett mellanting mellan lån och eget kapital. Kapitalandelslån visar många likheter med aktier. Återbetalningen av lånet sker inte med ett i förväg bestämt nominellt belopp utan är beroende av bolagets resultat och finansiella ställning. Bortsett från att en innehavare av ett kapitalandelsbevis inte kan utöva de rättigheter som följer med ett aktieinnehav, har han eller hon en ställning som på många sätt liknar de som en aktieägare har (prop. 2005/06:39, s. 30).

Vid tillämpning av 57 kap. 1 L likställs med andelar andra delägar-rätter i eller avseende företag och med utdelning ränta och annan inkomst på grund av innehav av sådana tillgångar. Vinstandelsbevis, kapitalandelsbevis och konvertibler ska behandlas som delägar-rätter oavsett i vilken valuta de getts ut (57 kap. 2 § andra stycket 1 L).

Nedan ges ett exempel på en struktur som innebär att delägare som indirekt äger ett dotterföretag vid beräkning av löneunderlaget får räkna med ersättningar från dotterföretaget trots att dess verksamhet huvudsakligen finansierats av andra.

Exempel på bolagskonstruktion (riskkapitalstruktur) som innebär finansiering via kapitalandelslån

Rådgivningstjänster tillhandahålls från ett rådgivningsföretag (Rådgivning AB). Rådgivning AB innehar 100 procent av andelarna i Fond AB. Fond AB innehar i sin tur 100 procent av aktiekapitalet i ett portföljbolag. Aktiekapitalet utgör några procentenheter av kapitalet i portföljbolaget, medan resterande del av kapitalet utgörs av kapitalandelslån som har tillförts av externa investerare, som inte äger aktier i något av företagen i koncernen. De externa investerarna äger således inga aktier i riskkapitalfonden (Fond AB) utan har i stället bidragit med finansiering genom att lämna kapitalandelslån. De aktuella portföljbolagen utgör dotterbolag till Fond AB eftersom fonden innehar hela aktiekapitalet. Delägarna i Fond AB kan därför utnyttja löneunderlagen i portföljbolagen. De externa investerarna erhåller ränta på kapitalandelslånet upp till tio procent av investerat belopp. Därutöver erhåller de 80 procent av den vinst som återstår efter avdrag för räntan.

Särskilda regler behövs för att begränsa rätten att beräkna löneunderlag i vissa dotterföretag

I avsnitt 10.2 föreslår kommittén att kravet om att andelsägaren måste äga andelar i företaget som motsvarar minst fyra procent av kapitalet i företaget (kapitalandelskravet) för att få beräkna ett lönebaserat utrymme ska slopas. När kapitalandelskravet infördes ansågs det finnas ett behov av att begränsa användandet av löneunderlagsregeln i de fall där den skattesänkning som regeln medförde inte stod

i proportion till den risk ägaren tar. Dessutom anfördes att det fanns skäl att begränsa storleken på de lönebaserade utrymmena.

Kommittén bedömer att det fortfarande finns ett behov av att begränsa användandet av löneunderlagsregeln i sådana fall där den skattesänkning som regeln medför inte står i proportion till den risk som en ägare tar. Det finns också skäl att fortsatt ha en begränsning för beräkningen av löneunderlag som förhindrar att den totala storleken på de lönebaserade utrymmena blir orimligt stor.

Det förhållandet att bedömningen av om ett företag är ett dotterföretag ska göras enligt civilrättsliga regler får effekter för beräkningen av löneunderlag i dotterföretag som finansierats med annat kapital än aktiekapital, på ett sådant sätt som beskrivits i exemplet. Eftersom moderföretagets aktiekapital endast utgör någon procent av kapitalet i dotterföretaget i de aktuella fallen, kan de lönebaserade utrymmena som delägarna i moderföretaget skulle kunna få tillgodoräkna sig inte anses stå i proportion till det kapital som delägarna har tillfört företaget. Det kan därför enligt kommittén också ifrågasättas om de lönebaserade utrymmena kan anses stå i proportion till den risk som dessa delägare har tagit.

Vid utformningen av ett nytt system för beräkning av gränobelopp, i vilket ett lönebaserat utrymme kan ingå, bör därför inte bara aktiekapitalet utan även omfattningen av sådant kapital i ett dotterföretag som grundar sig i tillgångar som omfattas av nuvarande 57 kap. 2 § andra stycket (övriga delägarrätter) påverka möjligheten att tillgodoräkna löneunderlag i dotterföretaget. För att förhindra kringgåenden bör även aktieägartillskott som moderföretag tillför ett dotterföretag beaktas. Ett sådant aktieägartillskott kan nämligen i sin tur ha sin grund i kapital som tillförts moderbolaget genom andra delägarrätter.

Även om det i dagsläget sannolikt är ovanligt att finansiering av dotterföretag görs på ovan beskrivet sätt och det redan finns en begränsningsregel på 50 gånger egen lön som kan begränsa storleken på löneunderlagen, är det enligt kommitténs mening viktigt att beakta dessa möjligheter att skapa stora löneunderlag. Detta för att begränsa möjligheterna att tillgodoräkna sig ett lönebaserat utrymme i fall där risktagandet i företaget inte kan anses motivera detta. Kommittén anser att en ordning där delägarna i ett moderföretag kan tillgodoräkna sig löneunderlag från dotterföretag vars aktiekapital till endast en mycket begränsad del härrör från delägarna kapi-

talinsatser i moderföretaget utan i stället av kapital som har tillförts av andra investerare genom exempelvis kapitalandelslån, inte är lämplig. Kommittén bedömer därför att det behövs regler för att motverka detta.

Samtidigt är det viktigt att regelverket är enkelt att tillämpa och att en undantagsregel inte får en större räckvidd än nödvändigt. Regeln bör inte omfatta sådana kapitaltillskott som lämnats av samtliga ägare i dotterföretaget i proportion till deras andel i dotterföretagets aktiekapital. Under förutsättning att aktieägarna finansierar dotterföretaget i proportion till ägarandel bör det inte spela någon roll på vilket sätt finansieringen sker eller att den skett på annat sätt än genom förvärv av aktier i dotterföretaget. Det som avgör bestämmelsens tillämpning är i stället om det råder en sådan skev fördelning av kapitalinsatsen i dotterföretaget som utgör grund för att begränsa beräkningen av löneunderlaget.

Att endast beakta fördelningen mellan aktiekapital och annat tillfört kapital bedöms dock också medföra att regeln ges ett för brett tillämpningsområde. Om dotterföretaget har ett aktiekapital motsvarande det lägsta kravet på aktiekapital om 25 000 kronor, skulle exempelvis ett kapitaltillskott på så lite som 25 000 kronor medföra att löner i dotterföretaget inte får räknas med vid beräkning av löneunderlaget. Kommittén bedömer därför att ytterligare parametrar bör beaktas, för att regeln inte ska träffa fler dotterföretag än vad som bedöms vara nödvändigt.

Kommittén anser därför att regeln även bör innehålla en beloppsgräns som anger när sådana kapitaltillskott har tillförts ett dotterföretag i en sådan omfattning att det bör påverka beräkningen av löneunderlag. Avsikten med en beloppsgräns är att begränsa regelns tillämpningsområde till sådana fall där det framstår som uppenbart att delägarnas risktagande i dotterföretaget saknar koppling till den egna kapitalinsatsen. En beloppsgräns syftar också till att inte komplicera beräkningen av gränsbeloppet i fler fall än nödvändigt. Vid en sammantagen bedömning anser kommittén att regeln ska tillämpas först om dotterföretaget tillförts aktieägartillskott eller sådant kapital som härrör från exempelvis delägarätter i form av kapital- eller vinstandelsbevis som överstiger både aktiekapitalet i dotterföretaget och 25 miljoner kronor. Bedömningen är att en sådan bestämmelse träffar ett begränsat antal företag och därmed också ett begränsat antal delägare. Kravet att det sammanlagda beloppet av sådana kapi-

taltillskott, som innebär att dotterföretagets verksamhet finansierats genom aktieägartillskott eller kapital som grundar sig i sådana tillgångar som likställs med andelar enligt 3 § andra stycket, ska överstiga 25 miljoner kronor innebär att bestämmelsen inte är tillämplig då värdet understiger detta belopp, vilket gäller de allra flesta dotterföretag till fåmansföretag.

Bestämmelsen syftar till att begränsa rätten att tillgodoräkna sig ett lönebaserat utrymme från dotterföretag endast i sådana fall där det framstår som uppenbart att den skattesänkning som det lönebaserade utrymmet medför inte står i proportion till delägarnas kapitalinsats och risktagande.

Om villkoren för att begränsa beräkningen av löneunderlag från ett företag är uppfyllda bör inte heller dotterföretagets andelar i andra företag räknas med vid beräkningen av löneunderlaget.

Förslaget föranleder införandet av 34 § första andra och tredje styckena i det nya 57 kap. IL.

10.7 Ett grundbelopp införs

Kommitténs förslag: Ett grundbelopp om 4 inkomstbasbelopp införs. Grundbeloppet ska fördelas med lika belopp på andelarna i företaget.

Den som äger andelar i flera företag får inte tillgodoräkna sig mer än ett grundbelopp. Om de belopp som har fördelats på en och samma delägars andelar i flera företag sammanlagt överstiger ett grundbelopp ska grundbeloppet vid beräkningen i stället fördelas på delägars andelar i dessa företag i förhållande till storleken på andelsinnehaven i företagen.

Skälen för kommitténs förslag

Ett grundbelopp införs

Förenklingsregeln infördes vid 2006 års reform av fåmansföretagsreglerna, samtidigt som det lönebaserade utrymmet ökade i betydelse. Som skäl för att införa förenklingsregeln anförde regeringen att det inte är lämpligt att företagare, vars företag har ett litet kapital och ett fåtal anställda ska tvingas att använda komplicerade regler

som bara ger marginella effekter på deras ekonomiska förhållanden (prop. 2005/06:40, s. 54). Regeringen anförde att regelverket därför borde kompletteras med en förenklingsregel med innebörden att gränsbeloppet kunde bestämmas utan att hänsyn togs till förhållandena i det enskilda företaget. Förutom små företag lyfte regeringen även fram nystartade företag som en målgrupp som kunde tänkas använda förenklingsregeln. Dessa skulle under en uppbyggnadsfas kunna bygga upp och spara utdelningsutrymmen med stöd av förenklingsregeln. Regeringen anförde också att gränsen för det schablonmässiga beloppet borde sättas så att de tröskeleffekter som uppstår på grund av löneuttagskravet mildras (prop. 2005/06:40, s. 55).

Schablonbeloppet i förenklingsregeln har därefter höjts vid flera tillfällen och uppgår enligt dagens regler till 2,75 IBB. Schablonbeloppet ska fördelas med lika belopp på andelarna i företaget. Förenklingsregeln får endast användas för att beräkna gränsbeloppet i ett företag per delägare, medan huvudregeln får användas för att beräkna gränsbeloppet i övriga företag. När schablonbeloppet i förenklingsregeln har höjts har detta motiverats av förenklingskäl, för att fler delägare ska slippa göra de mer komplicerade beräkningarna enligt huvudregeln, men också för att stimulera nyföretagande (se prop. 2006/07:1, prop. 2008/09:65 och prop. 2011/12:1, *Förslag till statens budget för 2012, finansplan och skattefrågor* avsnitt 6.15.2.1).

Kommittén kan konstatera att schablonbeloppet påverkar det kapitalbeskattade utrymmet och skapar möjligheter att ta ut arbetsinkomster som lågbeskattade kapitalinkomster. Beloppet har inte någon koppling till satsat kapital i bolaget eller verksamheten där, och ger därför inte heller incitament att investera eller anställa. Röntan på omkostnadsbeloppet och det lönebaserade utrymmet som ingår vid en beräkning enligt huvudregeln ger däremot sådana incitament. Förenklingsregeln är däremot en enklare regel att tillämpa, och minskar tröskeleffekterna av de krav som enligt nuvarande regler ställs för att en delägare ska få beräkna ett lönebaserat utrymme.

Förenklingsregeln används för att beräkna gränsbeloppet i ungefär 75 procent av de K10-bilagor som lämnas varje år. Schablonbeloppen från förenklingsregeln utgör också en betydande del av de totala gränsbeloppen. Kommittén kan därför också konstatera att schablonbeloppet i förenklingsregeln fyller ett viktigt förenklings syfte för de minsta företagen. Om schablonbeloppet skulle höjas skulle

detta medföra att ännu fler delägare skulle kunna komma att använda regeln. Dessa torde främst vara ägare i mindre företag.

I avsnitt 10.8 föreslår kommittén att den del av gränsbeloppet som har sin grund i ett omkostnadsbelopp endast ska få räknas med vid beräkningen av årets gränsbelopp om en delägars andelar av samma slag och sort har ett sammanlagt omkostnadsbelopp, som överstiger 100 000 kronor. I dessa fall ska det överskjutande beloppet få räknas med. Därigenom minskar antalet delägare som behöver göra beräkningar avseende omkostnadsbeloppet. Detta förenklar beräkningen av gränsbeloppet för fler delägare, men minskar också deras gränsbelopp. För att motverka minskningen kan grundbeloppet göras tillämpligt även för dessa delägare.

Vidare föreslår kommittén i avsnitt 10.9 att räntan på det sparade utdelningsutrymmet ska slopas. Även denna minskning av gränsbeloppets storlek kan motverkas genom en höjning av grundbeloppet över nivån i dagens förenklingsregel. Genom att införa ett grundbelopp för samtliga delägare minskar också tröskeleffekten som infasningen av det lönebaserade utrymmet innebär. Kommittén föreslår därför att ett grundbelopp införs.

Kommittén bedömer att förslaget innebär att beräkningen av gränsbeloppet förenklas betydligt för de delägare som i dag använder huvudregeln. Detta medför också att behovet av en enklare, alternativ regel för beräkning av gränsbeloppet minskar. Om dagens huvudregel och förenklingsregel slås ihop till en gemensam regel som ska användas av samtliga delägare minskar antalet alternativa regler, och därigenom antalet handlingsalternativ som kan jämföras. Detta förenklar regelverket för samtliga delägare som omfattas av fåmansföretagsreglerna.

Grundbeloppets nivå

Grundbeloppet kommer, precis som dagens schablonbelopp i förenklingsregeln, att påverka det kapitalbeskattade utrymmet och därmed inverka på möjligheten att ta ut arbetsinkomster som lågbeskattade kapitalinkomster. Om grundbeloppet sätts till en högre nivå än dagens schablonbelopp i förenklingsregeln så ökar det risken för att arbetsinkomster beskattas som kapitalinkomster. Kommittén har också konstaterat att delägare anpassat sig till förenklingsregeln,

som innebär att gränsbeloppet får beräknas till 2,75 IBB, genom att skapa ett helägt holdingbolag i vilket delägaren får hela beloppet om 2,75 IBB. Vid 2024 års inkomstbasbelopp om 76 200 kronor motsvarar ett helt schablonbelopp 209 550 kronor. Om beloppet per företag höjs kan det förväntas leda till att fler delägare agerar på detta sätt.

Det finns dock administrativa kostnader förknippade med att starta och äga ett företag, och dessa kostnader ökar om företagsstrukturen görs mer komplex genom indirekt ägande via ett holdingbolag. Eftersom ett högre grundbelopp ökar storleken på den potentiella skattesänkningen av att kanalisera arbetsinkomster via ett företag, kan ett högre grundbelopp förväntas medföra att fler personer anser det vara värt att betala dessa kostnader, och därför väljer att starta företag eller bilda holdingbolag. Det innebär att grundbeloppet per företag inte kan sättas hur högt som helst eftersom det riskerar att öka förekomsten av holdingbolag som bildas i syfte att skapa större gränsbelopp till sina ägare.

I tidigare avsnitt har kommittén kommit fram till att det inte ska ställas något löneuttagskrav eller kapitalandelskrav för att få beräkna lönebaserat utrymme, samt att ett löneavdrag om 8 IBB ska göras från delägarens andel av löneunderlaget. Löneavdraget ska anses motsvara delägaren egen lön. Eftersom lönebaserat utrymme utgör 50 procent av löneunderlaget motsvarar ett avdrag från löneunderlaget på 8 IBB ett gränsbelopp på 4 IBB. Grundbeloppet ska också kompensera för att räntan på omkostnadsbeloppet slopas som komponent i gränsbeloppet till den del omkostnadsbeloppet understiger 100 000 kronor, och för att räntan på sparad utdelningsutrymme slopas. Dessa förändringar medför sammantaget att de samlade gränsbeloppen minskar. För att motverka att dessa förslag medför att de totala gränsbeloppen minskar föreslår kommittén att grundbeloppet sätts till en högre nivå än schablonbeloppet i dagens förenklingsregel.

Om grundbeloppet sätts till 4 IBB motsvarar detta det gränsbelopp som faller bort till följd av det föreslagna löneavdraget. Eftersom grundbeloppet även ska ersätta räntan på sparad utdelningsutrymme och den del av räntan på omkostnadsbeloppet som inte kommer att ersättas på grund av avdraget på 100 000 kronor, bedöms detta vara en lämplig nivå för grundbeloppet per företag.

Att sätta grundbeloppet till 4 IBB kan dock öka förekomsten av ägande via holdingbolag eftersom det ökar incitamenten för den som redan är delägare i ett företag tillsammans med andra delägare att

bilda ett helägt holdingbolag i syfte att få ett helt grundbelopp i det företaget. Detta motverkas till viss del av förslaget att det totala grundbeloppet per delägare begränsas till maximalt 4 IBB (se nästa avsnitt).

Det kan också tänkas att de verksamma delägarna låter närstående som inte är verksamma i betydande omfattning i företaget få eller få köpa minoritetsandelar som de sedan äger via holdingbolag, i syfte att skapa ytterligare grundbelopp i de närståendes bolag. För att motverka detta skulle regeln kunna kompletteras med särregler som begränsar grundbeloppets storlek för närstående som inte är verksamma i betydande omfattning och äger andelar via ett holdingbolag. För att den verksamme delägaren ska kunna inkomstomvandla via de närståendes holdingbolag krävs dock att de närstående kan nyttja gränsbeloppen för utdelning eller kapitalvinst. Om det handlar om ägande av minoritetsposter kan det ifrågasättas om de gränsbelopp som skapas i holdingbolagen kommer att kunna nyttjas. Holdingbolaget kan dock också användas för att ge den närstående möjlighet att bygga upp ett separat utdelningsutrymme som kan användas i framtiden. För att kunna nyttja dessa behöver det dock finnas vinstmedel i företaget som kan delas ut.

Kommittén har övervägt behovet av särregler som kopplar grundbeloppets storlek till huruvida en delägare är verksam i betydande omfattning eller inte, och menar att sådana regler inte bör införas. Särregler för beräkning av grundbeloppet för delägare som inte är verksamma i betydande omfattning skulle komplicera systemet avsevärt. Kommittén noterar också att närstående som inte är verksamma i betydande omfattning kan agera på detta sätt redan i dag och beräkna gränsbeloppet enligt dagens förenklingsregel. Förslaget om ett grundbelopp innebär dock att gränsbeloppet som kan beräknas i holdingbolaget blir större än med dagens regelverk. Att koppla grundbeloppets storlek till om en närstående är verksam i betydande omfattning eller inte, skulle påverka storleken på gränsbeloppet, vilket i sin tur skulle kunna påverka beskattningen. En sådan regel skulle därför riskera att skapa en ny skattemässig osäkerhet. I kapitel 16 föreslår kommittén att närståendebegreppet i 57 kap. IL ska begränsas så att syskonkretsen inte längre anses vara närstående. Det kommer att i viss mån begränsa antalet fall där en delägare anses ha kvalificerade andelar på grund av att en närstående är verksam i betydande omfattning. Om andelarna inte är kvalificerade beräknas inga gränsbelopp. Förslaget att begränsa vilka som är närstående minskar där-

för också antalet fall där andelsinnehavare som inte är verksamma i betydande omfattning kommer att inneha kvalificerade andelar.

Sammanfattningsvis anser kommittén att det inte bör införas särregler för beräkning av grundbeloppet hos delägare som äger sina andelar via holdingbolag och som inte själva är verksamma i betydande omfattning.

Ett grundbelopp per företag och maximalt ett grundbelopp för varje delägare

Förenklingsregelns schablonbelopp är i dag kopplat till andelarna i ett företag, och vid beräkning av gränsbeloppet fördelas beloppet mellan delägarna utifrån ägarandel. En delägare får bara använda förenklingsregeln för beräkning av gränsbeloppet för andelsinnehavet i ett företag. Begränsningen till ett företag infördes i syfte att stoppa skatteplanering i form av att delägare startade flera nya företag och använde förenklingsregeln i alla dessa, i syfte att tillskapa sig ett större totalt gränsbelopp. Kommittén bedömer att det alltjämt behövs en begränsning av det maximala grundbelopp som en person totalt sett kan tillgodoräkna sig. Samtidigt är det viktigt att det inte uppstår en situation där en delägare äger andelar i ett företag där han eller hon inte får något gränsbelopp alls. Dessutom bör de bestämmelser som föreslås i största möjliga utsträckning göra det möjligt att automatiskt beräkna gränsbelopp, t.ex. i Skatteverkets e-tjänst.

Kommittén bedömer därför att det enda realistiska alternativet är att beloppet även i fortsättningen är kopplat till företaget och inte till individen. Grundbeloppet bör därför även fortsättningsvis utgöras av ett fast belopp per företag, som fördelas med lika belopp på andelarna i företaget

För att möjliggöra en automatiserad beräkning av gränsbeloppet och för att undvika den administrativa börda en begäran om omprövning kan innebära, är det vidare önskvärt att en fördelning av grundbeloppet för de delägare som äger flera företag sker enligt en fördelningsregel, och inte görs av delägaren själv. Om delägaren själv får välja i vilket företag grundbeloppet ska användas, innebär detta dels en möjlighet att ändra valet långt i efterhand, dels att regeln inte bidrar till ett mer automatiserat förfarande.

För att det inte ska kunna uppstå situationer där gränsbelopp inte beräknas alls för vissa andelar i ett företag, samtidigt som ingen del-

ägare sammantaget ska kunna få mer än ett helt grundbelopp, kan regeln i stället utformas så att grundbeloppet fördelas på delägarans andelar i de olika företagen i förhållande till storleken på andelsinnehaven i företagen.

Kommittén föreslår därför att grundbeloppet om 4 IBB beräknas för varje företag och fördelas på andelarna i företaget med lika belopp. I det fall en person är delägare i flera företag ska han vid beräkningen av årets gränsbelopp dock inte få tillgodoräkna sig mer än ett grundbelopp. Om de belopp som har fördelats på hans andelar i flera olika företag sammanlagt överstiger 4 IBB ska beloppet i stället fördelas på delägarans andelar i förhållande till storleken på andelsinnehaven i företagen. Denna fördelning påverkar dock inte andra delägarans beräkningar av årets gränsbelopp.

Med en sådan utformning säkerställs att det beräknas grundbelopp för samtliga andelar som en person äger i olika företag, samtidigt som ingen delägare totalt sett kan få tillgodoräkna sig mer än ett helt grundbelopp. En sådan utformning medför också att grundbeloppet ingår i gränsbeloppet för alla andelsinnehav. Regeln blir därför mer gynnsam än förenklingsregelns schablonbelopp i nuvarande regelverk, eftersom även en delägare som inte äger 100 procent av andelarna i något företag potentiellt sett ändå kan få ett helt grundbelopp, eller i vart fall en större del av beloppet än i dag, under förutsättning att delägaren äger andelar i flera olika företag utan att uppnå ett 100 procentigt ägande i något av dem.

Följande exempel illustrerar hur fördelningen ska göras.

Exempel: En person äger 60 procent av andelarna i företag X och 100 procent av andelarna i företag Y. Utan någon begränsning skulle personens totala grundbelopp uppgå till 6,4 IBB, fördelat på 2,4 IBB i företag X (60 procent av 4 IBB) och 4 IBB i företag Y (100 procent av 4 IBB).

För att delägarans totala grundbelopp inte ska överstiga 4 IBB proportioneras grundbeloppet i stället mellan delägarans andelar i företagen. Delägarans grundbelopp i företag X uppgår till 1,5 IBB ($= 60/160 \times 4$ IBB) medan grundbeloppet i företag Y uppgår till 2,5 IBB ($= 100/160 \times 4$ IBB).

En proportionering på det sätt som beskrivs ovan förutsätter dock att Skatteverket får tillgång till uppgifter om i vilka företag en delägare äger andelar, hur många andelar han äger i varje fåmansföretag samt det totala antal andelar som finns i respektive företag. Utifrån dessa uppgifter skulle det, förutsatt att delägaren inte deklarerar på pappersblanketter, vara möjligt för Skatteverket att automatiskt proportionera grundbeloppet mellan de fåmansföretag där delägaren äger andelar. Kommittén lämnar i kapitel 21 förslag till ändringar i skatteförfarandelagen (2011:1244) för att möjliggöra automatisk proportionering på detta sätt.

En sådan ordning innebär också en möjlighet för Skatteverket att förbättra kvaliteten på sin företagsinformation, vilket innebär såväl förbättrade kontrollmöjligheter som möjligheter att på sikt automatisera fler delar av handläggningen.

Kommitténs förslag innebär också att möjligheterna beräkna ett lönebaserat utrymme ökar eftersom det inte ställs något löneuttagskrav eller kapitalandelskrav. Detta medför att fler andelsägare behöver ha kunskap om antal andelar i företaget för att kunna beräkna sin del av det totala löneunderlaget.

Alternativa modeller som kommittén övervägt för hur grundbeloppet kan fördelas på andelarna

I kapitel 9 beskrivs ett antal skattemässiga anpassningar som uppmärksammas och som har sin grund i att förenklingsregelns schablonbelopp är kopplat till företaget och fördelas mellan delägarna efter ägarandel. Fördelningen efter ägarandel ger delägare incitament att skapa egna helägda bolag där de får hela schablonbeloppet, och där det bolaget indirekt äger en mindre andel i verksamhetsbolaget. Eftersom det i dagens regelverk finns två alternativa regler medför detta också att delägare behöver jämföra gränsbeloppet vid ett sådant indirekt ägande med gränsbeloppet vid direktägande då förenklingsregeln respektive huvudregeln används. Kommittén konstaterar att sådana anpassningar, där delägare bildar holdingbolag med det enda syftet att få tillgodoräkna sig ett helt schablonbelopp i ett företag, medför dödviktskostnader och improduktiv administration av bolag som inte fyller något syfte utöver att skapa extra gränsbelopp. Holdingbolag fyller dock också andra syften, och enligt kommitténs mening bör fåmansföretagsreglerna vara utformade så att förekomsten

eller avsaknaden av holdingbolag har så små effekter på gränsbeloppens storlek som möjligt.

En möjlig förenkling av fåmansföretagsreglerna, som motverkar att bolag bildas i syfte att en ensam ägare ska kunna tillgodoräkna sig ett helt grundbelopp, är att beloppet knyts till delägaren i stället för till företaget. Detta skulle ta bort incitamentet att av skatteskal bilda flera ägarbolag i de fall det finns flera ägare i ett fåmansföretag och dessa därför inte får hela schablonbeloppet med dagens förenklingsregel.

Ett grundbelopp skulle kunna bestå av ett fast gränsbelopp per delägare i företaget, i stället för ett fast belopp per företag som i dag. Beloppets storlek skulle därmed vara oberoende av ägarandelen i bolaget, vilket skulle minska incitamenten att bilda flera bolag i syfte att få ett helägt bolag i vilket delägaren får hela schablonbeloppet. Detta skulle också ge delägare som äger mindre andelar direkt, och inte anpassat sig genom att bilda ett holdingbolag, ett större gränsbelopp.

Ett belopp som är oberoende av ägarandel kommer dock att ge delägare med olika ägarandelar i bolaget lika stora gränsbelopp. Om en ägare med mycket liten ägarandel får ett lika stort gränsbelopp som en ägare som äger en stor del av bolaget ensam kan detta skapa problem ur legitimitetssynpunkt. Eftersom utdelning fördelas efter ägarandel kan beskattningen komma att bli högre hos delägare med större ägarandelar än hos ägare med mindre andelar: Detta beror på att gränsbeloppen då är lika stora för alla ägare, men ägare med större ägarandelar får en större del av utdelningen från företaget. Samtidigt är det redan i dag möjligt för delägare som har egen förmåga eller betalningsförmåga att tillgodogöra sig ett större gränsbelopp genom att bilda ett holdingbolag. Situationen där flera ägare med olika ägarandelar får lika stora gränsbelopp kan därför uppkomma redan med dagens regler, men till priset av en större administrativ kostnad.

Ett system där alla delägare oavsett storlek på ägarandel får tillgodoräkna sig lika stora grundbelopp kan dock skapa andra problem. Om gränsbeloppet uppgår till ett fast belopp per individ skulle det bli möjligt att inkomstomvandla via närstående genom att dela upp ägandet. Det skulle också vara möjligt att över tid bygga upp betydande sparade utdelningsutrymmen på små ägarandelar som överlåts till närstående. Andelarna kan senare genom gåva överlåtas till den verksamme delägaren, som då får del av de sparade utdelnings-

utrymmena för andelarna. För att motverka denna typ av anpassningar skulle det behövas komplicerade bestämmelser som motverkar att minoritetsandelar ges bort till närstående som inte är verksamma i betydande omfattning i företaget, i syfte att skapa ytterligare grundbelopp.

En ytterligare lösning skulle kunna vara att införa ett golv för grundbeloppet, eller för gränsbeloppet som helhet, som säkerställer att ägare med mindre andelar garanteras ett visst lägsta gränsbelopp. Ett sådant golv skulle också minska incitamenten att bilda holdingbolag eftersom skillnaderna i gränsbeloppets storlek skulle minska mellan fallen med ett direkt ägande av en mindre andel i företaget och ett indirekt ägande via ett holdingbolag.

Även ett golv på en lägre nivå än grundbeloppet på företagsnivå skulle ge incitament att inkomstomvandla via närstående, såsom beskrivits ovan. För att motverka detta skulle även en golvregel behöva kombineras med någon form av spärr för hur golvet får användas inom en närståendekrets. Alternativt skulle golvet kunna sättas så lågt att något behov av spärregler inte bedöms finnas. Om golvet är mycket lågt minskar dock också nyttan av att över huvud taget införa en regel om ett golv för grundbeloppet eller för gränsbeloppet. Kommittén bedömer utifrån detta att en regel som innebär att grundbeloppet utgörs av ett fast belopp som är oberoende av ägarandel inte bör införas.

Alternativ till fördelningsregeln för grundbeloppet som inte bedömts lämpliga

Enligt förslaget ska grundbeloppet fördelas med lika belopp på andelarna i företaget. Om en person äger andelar i flera företag och de belopp som har fördelats på andelarna sammanlagt överstiger 4 IBB ska beloppet i stället fördelas på delägarrens andelar i förhållande till storleken på andelsinnehaven i företagen.

Ett annat alternativ skulle kunna vara en regel som i stället pekar ut i vilket företag grundbeloppet ska användas. Regeln skulle exempelvis kunna utformas så att den anger att beloppet ska användas i det bolag där ägarandelen är störst, där löneunderlaget är högst eller där delägarrens eget löneuttag är störst. I övriga företag skulle delägaren då bara få beräkna gränsbelopp från lönebaserat utrymme och från ränta på den del av omkostnadsbeloppet som överstiger 100 000 kronor.

Även en sådan regel medför att ingen delägare kan få mer än ett helt grundbelopp totalt sett, och att det inte är möjligt att i efterhand påverka i vilket företag grundbeloppet ska användas.

Om grundbeloppet skulle styras enligt någon av dessa parametrar skulle det dock innebära att delägaren skulle behöva lämna uppgifter om den parameter som grundbeloppet ska styras efter, exempelvis företagets totala löneunderlag eller storleken på det egna löneuttaget. Detta skulle medföra att delägare som i dagsläget använder förenklingsregeln skulle behöva beräkna och lämna fler uppgifter än i dag, vilket inte skulle vara förenklande. En utformning som innebär att reglerna pekar ut ett enda företag i vilket delägaren får tillgodoräkna sig grundbeloppet skulle också medföra att kan finnas företag i vilka delägaren inte får något gränsbelopp alls. Vidare skulle en sådan regel sannolikt leda till anpassningar av exempelvis storleken på det egna löneuttaget eller ägarandelar i företagen. Kommittén bedömer därför att det inte är lämpligt att införa en regel där grundbeloppet styrs till endast ett företag.

Lagförslaget

Förslagen föranleder införandet av 23 § första stycket 1 och 24 § i det nya 57 kap. IL.

10.8 Ränta på omkostnadsbeloppet

Kommitténs förslag: Vid beräkningen av den del av gränsbeloppet som har sin grund i ett omkostnadsbelopp ska ränta endast beräknas på den del av omkostnadsbeloppet som överstiger 100 000 kronor.

Skälen för kommitténs förslag

Omkostnadsbeloppet utgör ytterligare en parameter vid beräkningen av gränsbeloppet enligt huvudregeln och används för att fastställa en schabloniserad kapitalavkastning. Omkostnadsbeloppet motsvarar det belopp delägaren har betalat för andelen. Utredningen för reformerad inkomstbeskattning anförde att gränsen för normalt beskattad

utdelning bör knytas till den skattskyldiges anskaffningsvärde för aktierna eftersom detta motsvarar det belopp den skattskyldige satsat i aktierna och som skulle ha gett normalt beskattad avkastning om det i stället placerats t.ex. i bank (SOU 1989:33, del II, s. 144). Mot denna bakgrund föreslog utredningen att gränsen för normalt beskattad utdelning skulle bestämmas som statslåneräntan plus fem procentenheter multiplicerad med den skattskyldiges anskaffningsvärde för aktierna, dvs. omkostnadsbeloppet.

Kommittén konstaterar att fåmansföretagsreglerna över tid har förändrats på flera sätt. Dessa förändringar har medfört att omkostnadsbeloppet i dagsläget har mycket liten betydelse för gränsbeloppens storlek på aggregerad nivå, även om det i enskilda fall kan ha stor betydelse för enskilda delägare. Detta beror på att de flesta delägare som omfattas av fåmansföretagsreglerna har låga omkostnadsbelopp. Det vanligaste beloppet är 50 000 kronor, vilket motsvarar det lägsta kravet på aktiekapital under perioden 2010–2019. Vid en statslåneränta på 1 procent motsvarar detta ett gränsbelopp på 5 000 kronor. Även vid högre räntelägen blir inverkan på gränsbeloppets storlek begränsad eftersom omkostnadsbeloppen är låga för det stora flertalet delägare. Den 1 januari 2020 sänktes kravet på aktiekapital till 25 000 kronor. Detta kan förväntas leda till att nya delägare som framöver kommer att omfattas av regelverket kommer ha ännu lägre omkostnadsbelopp.

Då förenklingsregeln infördes anförde regeringen att det inte är lämpligt att företagare som har ett litet kapital och ett fåtal anställda ska tvingas att använda komplicerade regler som bara ger marginella effekter på deras ekonomiska förhållanden (prop. 2005/06:40, s. 54). Kommittén bedömer att omkostnadsbeloppet i dagsläget har så liten betydelse för gränsbeloppet på aggregerad nivå att det för det stora flertalet delägare bara ger marginella effekter på deras ekonomiska förhållanden. De delägare som använder huvudregeln får visserligen ett gränsbelopp från sitt omkostnadsbelopp, men för ungefär två tredjedelar av de som använder huvudregeln är det lönebaserat utrymme som ger det stora bidraget till gränsbeloppet.

Om bestämmelsen ska förändras finns det i huvudsak två vägar att gå: mot en modell för att bestämma kapitalavkastningen där kopplingen till ägarens kapitalinsats i företaget ges större betydelse, eller mot ett ännu mer schabloniserat system som är enklare än dagens.

Ett sätt att ge det satsade kapitalet en ökad tyngd vid beräkningen av gränsbeloppet är att höja räntan på omkostnadsbeloppet. Eftersom omkostnadsbeloppet är lågt för det stora flertalet delägare skulle dock omkostnadsbeloppets påverkan på årets gränsbelopp förbli liten i relation till andra delar, även om räntesatsen skulle höjas. Om samtliga delägare skulle behöva ta fram uppgifter som rör omkostnadsbeloppet och beräkna en ränta på detta skulle också mängden uppgifter som behöver tas fram och beräknas öka för de delägare som i dag använder förenklingsregeln.

Som ett alternativt till att ändra nivån på räntan på omkostnadsbeloppet kan gränsbeloppet från omkostnadsbeloppet i stället schabloniseras för samtliga delägare. Det grundbelopp som föreslås i avsnitt 10.7 kan ses som en sådan schablonisering av kapitalavkastningen. Att ta bort omkostnadsbeloppet som komponent i årets gränsbelopp skulle också minska antalet beräkningsmoment i reglerna och antalet komponenter som ingår i beräkningen. Detta skulle förenkla beräkningen av gränsbeloppet för de delägare som i dag använder huvudregeln.

Det finns dock delägare som har så stora omkostnadsbelopp att det gränsbelopp som genereras av klyvningsräntan multiplicerad med omkostnadsbeloppet överstiger det gränsbelopp de skulle få från det föreslagna grundbeloppet. För dessa delägare har omkostnadsbeloppet större betydelse. En del av dessa delägare kan vara personer som köpt in sig i ett högt värderat företag till marknadsvärde. Andra kan vara delägare som stärkt företagets egna kapital genom ovillkorade aktieägartillskott. Att dessa delägare inte får beräkna en kapitalavkastning på sitt omkostnadsbelopp skulle kunna ses som en brist i systemet. Samtidigt skulle beräkningsregeln kompliceras om samtliga delägare skulle behöva beräkna en ränta på sitt omkostnadsbelopp. Detta skulle komplicera regeln för alla de ungefär 400 000 delägare som i dagsläget använder förenklingsregeln. En avvägning behöver därför göras mellan förenkling och legitimitet.

Kommittén menar att även om det är viktigt att även de delägare som har stora omkostnadsbelopp uppfattar systemet som legitimt så motiverar det inte att reglerna ska göras mer komplicerade för hela delägarkollektivet. Reglerna är redan i dag mycket starkt schabloniserade, och den schabloniserade kapitalavkastningen som bestäms av skattereglerna kan därför i enskilda fall avvika mycket från den verkliga kapitalavkastningen.

Kommittédirektiven betonar att det är särskilt viktigt att ge små och medelstora företag goda skattemässiga villkor, som gör det möjligt för dem att växa, anställa och attrahera kapital. Räntan på omkostnadsbeloppet har betydelse i de fall en delägare investerat stora belopp i företaget, och kan således i vissa fall ha betydelse för företagets möjligheter att attrahera kapital. För att reglerna även fortsättningsvis ska ge sådana incitament bör därför omkostnadsbeloppet finnas kvar som en parameter i beräkningen av gränsbeloppet, men endast i de fall där det har betydelse.

Om endast omkostnadsbelopp över en viss nivå berättigar till ett gränsbelopp kompliceras inte reglerna för de delägare som har låga omkostnadsbelopp eftersom de då inte behöver tillämpa beräkningsreglerna för ränta på omkostnadsbeloppet. Samtidigt försämras den skattemässiga situationen inte lika mycket för de, i sammanhanget få delägare, som har mycket stora omkostnadsbelopp. Kommittén anser att omkostnadsbeloppet bör kunna beaktas i dessa fall. Nivån där omkostnadsbeloppet får beaktas bör dock sättas på en sådan nivå att det stora flertalet delägare inte ska behöva tillämpa regeln. Kommittén föreslår därför att ränta på omkostnadsbelopp ska få beräknas för den del av omkostnadsbeloppet som överstiger 100 000 kronor. Vid den nivån beräknas att ungefär 35 000 delägare kommer att kunna beräkna en ränta på sitt omkostnadsbelopp. Samtidigt beräknas det samlade gränsbelopp som genereras av omkostnadsbeloppet endast minska med ungefär 10 procent till följd av avdraget.

Kommittén anser inte att det är lämpligt att regeln utformas så att hela omkostnadsbeloppet får beaktas givet att det överstiger nivån, eftersom detta skulle medföra en större skillnad mellan den delägare som har ett omkostnadsbelopp precis under respektive precis över gränsen. Kommittén anser att sådana tröskeleffekter i möjligaste mån bör undvikas eftersom en sådan konstruktion skulle ge delägare som har möjligheten incitament att öka omkostnadsbeloppet så att det precis överstiger den föreslagna nivån, enbart i syfte att få beräkna ett gränsbelopp på omkostnadsbeloppet. Detta skulle visserligen kunna bidra till att stärka företagets egna kapital, men skulle också ge oönskade dödviktsförluster i form av överkapitalisering av företag av skatteskal. För att minimera sådana tröskeleffekter bör regeln i stället utformas så att räntan får beräknas på den del av omkostnadsbeloppet som överstiger 100 000 kronor.

Regeln bör utformas så att omkostnadsbeloppet får beaktas till den del det för andelar av samma slag och sort överstiger 100 000 kronor i varje direktägt företag. Skälet för detta är att undvika komplicerade proportioneringsregler för att hantera det fåtal fall där en delägare äger andelar i flera företag och har stora omkostnadsbelopp i flera av dessa.

Förslaget föranleder införandet av 23 § andra stycket i det nya 57 kap. IL.

10.9 Ingen uppräkningsränta på sparade utdelningsutrymmen

Kommitténs förslag: Sparade utdelningsutrymmen förs vidare till senare beskattningsår utan ränteuppräkningsränta.

Skälen för kommitténs förslag

Möjligheten att spara gränsbelopp och ränteuppräkningsräntan på det sparade utdelningsutrymmet motiveras vid införandet med att de skapar skattemässig neutralitet mellan utdelning som realiseras i dag och utdelning som realiseras i framtiden. Utan en möjlighet att spara utdelningsutrymmen skulle systemet kunna tvinga fram utdelningar som är större än vad som är optimalt sett ur företagets synvinkel, för att delägare inte ska gå miste om möjligheten till den lägre kapitalbeskattningen. Nivån på uppräkningsräntan påverkar incitamenten att hålla kvar vinstmedel i företaget, eftersom en hög ränta på sparade utdelningsutrymmen minskar skattebördan på kvarhållna vinstmedel mätt i nuvärde (prop. 2005/06:40, s. 56).

I kapitel 7 konstaterar kommittén att de sparade utdelningsutrymmena i regelsystemet ökar med ungefär 100 miljarder kronor per år, eftersom de gränsbelopp som årligen genereras överstiger de gränsbelopp som kan utnyttjas för beskattning av utdelning och kapitalvinst. Sparat utdelningsutrymme räknas upp med statslåneräntan ökad med tre procentenheter. Även ränteuppräkningsräntan bidrar med betydande belopp till gränsbeloppet, eftersom det beräknas på ett så stort underlag. Räntan bidrar därför också till ökningen av sparade utdelningsutrymmen.

Det faktum att den schablonmässiga kapitalavkastningen som bestäms av reglerna systematiskt överstiger den faktiska avkastningen som delägarna totalt sett kan tillgodoräkna sig i form av utdelning och kapitalvinst kan ses som ett legitimitetsproblem. Det skulle utifrån detta kunna argumenteras för att reglerna i praktiken inte innebär någon begränsning av vilken kapitalbeskattad inkomst som delägarna kan tillgodogöra sig. I kapitel 7 beräknas dock att ungefär hälften av delägarna de facto är begränsade av sitt gränsbelopp, eftersom de utdelningsbara medel som finns i företaget överstiger delägarnas samlade gränsbelopp.

Det sparade utdelningsutrymmet är mycket skevt fördelat. Vid utgången av 2021 hade ungefär 8 procent av delägarna inget sparade utdelningsutrymme alls. För dessa delägare får ett slopande av uppräkningsräntan inga effekter. Ungefär 24 procent hade ett sparade utrymme som understeg 100 000 kronor. Vid en statslåneränta om 2 procent motsvarar detta ett gränsbelopp om 5 000 kronor. I median uppgick det sparade utrymmet till ungefär 460 000 kronor, vilket vid en statslåneränta om 2 procent motsvarar ett gränsbelopp om 23 000 kronor.

Den procent av delägarna som har störst sparade utdelningsutrymme innehar sammantaget ungefär hälften av det totala beloppet, medan de tio procent av delägarna som har störst utrymme sammantaget innehar ungefär 77 procent av det totala beloppet. Det är mycket osannolikt att dessa stora sparade utdelningsutrymmen någonsin kommer att kunna nyttjas.

Kommittén menar att det behöver finnas en möjlighet att spara utdelningsutrymmen till senare beskattningsår, för att systemet inte ska ge incitament att lämna större utdelningar än vad som är optimalt ur företagets synvinkel. Att behålla möjligheten att spara utdelningsutrymmen men slopa ränteuppräknningen skulle dock bidra till att begränsa ökningstakten i de sparade utdelningsutrymmena. Att slopa uppräkningsräntan förenklar också systemet eftersom såväl antalet beräkningsmoment som antalet parametrar som ingår i beräkningen av årets gränsbelopp minskar. Eftersom de nya gränsbelopp som genereras är så mycket större än de som kan utnyttjas växer också de sparade gränsbeloppen även om uppräkningsräntan slopas. De gränsbelopp som härrör från uppräkningsräntan bedöms dock till stor del utgöras av gränsbelopp som delägarna ändå inte hade kunnat använda, eftersom dessa gränsbelopp tillhör delägare som har betydligt större gränsbelopp än de kan nyttja. Kommittén bedömer utifrån

detta att ränteuppräkningsen på sparade utdelningsutrymmen bör slopas av förenklings-skäl. Nuvarande reglering rörande de sparade gränsbeloppen i övrigt förs oförändrade över till det nya kapitlet.

Förslaget föranleder införandet av 21, 26 och 27 §§ i det nya 57 kap. IL.

10.10 Räkneexempel

Syftet med dessa räkneexempel är att visa hur beräkningarna enligt den föreslagna modellen ska göras. I konsekvensanalysen finns ett antal typfall som redovisar hur modellen påverkar fler typer av delägare samt beskrivningar av hur representativa dessa är för delägar-kollektivet.

I samtliga typfall antas att statslåneräntan uppgår till 1 procent och inkomstbasbeloppet till 76 200 kronor (2024 års nivå). Samtliga delägare i exemplen i detta avsnitt antas ha ett omkostnadsbelopp på 50 000 kronor och ett sparad utdelningsutrymme om 100 000 kronor. Det som skiljer delägarna i exemplen åt är lönesumman i företaget och delägarnas ägarandelar. Grundbeloppet uppgår i exemplen till 4 IBB per företag och löneavdraget till 8 IBB.

1. Bolaget utan anställda utöver delägarna

Ett företag har en lönesumma om 8 IBB och ägs av en ägare som äger 100 procent av aktierna i företaget.

Enligt dagens regler ska ägaren uppfylla ett löneuttagskrav som uppgår till det lägsta av 6 IBB plus fem procent av den sammanlagda lönesumman i företaget, och 9,6 IBB. Löneuttagskravet uppgår till 6,4 IBB, men delägaren väljer att maximera sin pensionsgrundande inkomst och tar därför ut 8 IBB. Det lönebaserade utrymmet enligt dagens regler uppgår till 4 IBB (304 800 kronor). Omkostnadsbeloppet ökar gränsbeloppet med 5 000 kronor medan sparad utdelningsutrymme ökar gränsbeloppet med 4 000 kronor.

Ägarens totala gränsbelopp enligt huvudregeln uppgår således till 413 800 kronor (= 304 800 + 5 000 + 4 000 + 100 000). Om ägaren i stället hade använt förenklingsregeln enligt dagens regler hade gränsbeloppet uppgått till 2,75 IBB (209 550 kronor). Efter-

som detta är lägre än gränsbeloppet enligt huvudregeln kan delägaren antas använda huvudregeln.

Givet en oförändrad storlek på företagets löneunderlag får delägaren inget lönebaserat utrymme med förslaget eftersom delägarens andel av företagets löneunderlag inte överstiger löneavdraget på 8 IBB. Om ägaren ökar sitt löneuttag eller anställer någon som inte är delägare får denne dock lönebaserat utrymme på den ökade lönen. Gränsbeloppet från omkostnadsbeloppet och uppräknningen av det sparade utdelningsutrymmet faller också bort. Däremot får ägaren ett grundbelopp om 4 IBB (304 800 kronor). Totalt gränsbelopp blir 404 800 kronor (= 304 800 + 100 000).

Om delägaren går ihop med en kompanjon som har samma förutsättningar och de två äger hälften var i det nya företaget kommer företagets löneunderlag att uppgå till 16 IBB. Vardera ägares andel av löneunderlaget uppgår således till 8 IBB. Från detta löneunderlag görs ett avdrag om 8 IBB. Delägarna får därför inte heller i detta fall något lönebaserat utrymme. En breddning av ägarkretsen medför således inte att delägare får lönebaserat utrymme på andra delägares löner, under förutsättning att alla äger lika andelar i företaget. Vid olika stora andelar kan dock ägare med större ägarandelar få ett visst lönebaserat utrymme, men inte ägare med mindre andelar. Däremot får delägarna lönebaserat utrymme på löner till anställda som inte är delägare.

Om företaget i exemplet ovan i stället ägs av två delägare som är makar, får de enligt förslaget fördela löneavdraget mellan sig. Företaget i exemplet har ett löneunderlag om 16 IBB. Vardera makens andel av löneunderlaget uppgår till 8 IBB. Makarna får fördela löneavdraget på 8 IBB mellan sig. Om de äger halva företaget vardera uppgår varje makes andel av löneavdraget till 4 IBB. Vardera maken får därför ett lönebaserat utrymme om 2 IBB. Makarna får också fördela grundbeloppet utifrån ägarandel. Vardera makes gränsbelopp uppgår därför till 4 IBB, fördelat på 2 IBB från grundbeloppet och 2 IBB från lönebaserat utrymme. Om makarna i stället äger det gemensamma företaget via varsitt helägt holdingbolag får de enligt förslaget inte fördela löneavdraget mellan sig. Utan ett gemensamt avdrag återstår inget lönebaserat utrymme efter löneavdraget. Däremot får vardera maken hela grundbeloppet om 4 IBB i sitt eget holdingbolag.

2. Företaget med fler anställda

Ett företag har en lönesumma om 60 IBB (motsvarande ungefär 10 anställda) och ägs av en ägare som äger 100 procent av aktierna i företaget.

Enligt dagens regler ska ägaren uppfylla ett löneuttagskrav om 9 IBB. Om delägaren kan uppfylla löneuttagskravet uppgår det lönebaserade utrymmet till 30 IBB (3 048 000 kronor). Omkostnadsbeloppet ger ett gränsbelopp om 5 000 kronor medan sparutdelningsutrymme ger ett gränsbelopp om 4 000 kronor. Om ägaren uppfyller löneuttagskravet uppgår det totala gränsbeloppet enligt dagens regler till 3 157 000 kronor ($= 3\,048\,000 + 5\,000 + 4\,000 + 100\,000$).

Om delägaren däremot inte kan uppfylla löneuttagskravet får denne inget lönebaserat utrymme i dag. Gränsbeloppet enligt huvudregeln uppgår då i stället till 109 000 kronor ($= 5\,000 + 4\,000 + 100\,000$). Om ägaren i stället använder förenklingsregeln uppgår gränsbeloppet till 209 550 kronor ($= 100$ procent av 2,75 IBB).

Enligt förslaget slopas löneuttagskravet. Delägaren i exemplet kommer då att få ett lönebaserat utrymme om denne inte hade det tidigare, och har möjlighet att minska sitt eget löneuttag om hen tidigare uppfyllde löneuttagskravet. Om löneuttaget minskar så minskar dock också det lönebaserade utrymmet.

Givet en oförändrad storlek på företagets löneunderlag uppgår delägarens lönebaserade utrymme med förslaget till 26 IBB ($= (60 - 8) \times 0,5$), eller 1 981 200 kronor. Omkostnadsbeloppet och sparutdelningsutrymme ger ingen ränta som läggs till gränsbeloppet. Däremot förs sparutrymme vidare till nominellt värde. Delägaren får också ett grundbelopp om 4 IBB (304 800 kronor). Totalt gränsbelopp uppgår till 2 386 000 kronor ($= 1\,981\,200 + 304\,800 + 100\,000$).

3. Företaget med flera ägare

Företaget har en lönesumma om 400 IBB (motsvarande ungefär 70 anställda) och ägs av tre ägare med ägarandelarna 80, 17 respektive 3 procent.

Enligt dagens regler ska alla ägare uppfylla ett löneuttagskrav om 9,6 IBB för att få beräkna lönebaserat utrymme. Om detta kan uppfyllas uppgår lönebaserat utrymme för ägaren med 80 procents andel till 160 IBB (12 192 000 kronor) och till 34 IBB (2 590 800 kronor) för ägaren med 17 procents andel. Ägaren med 3 procents ägarandel får inte beräkna något lönebaserat utrymme på grund av kapitalandelskravet. Alla tre delägare får också ett gränsbelopp från omkostnadsbeloppet och sparat utdelningsutrymme om sammanlagt 109 000 kronor (= 5 000 + 4 000 + 100 000). Om ägarna i stället använder förenklingsregeln får de ett gränsbelopp om 2,75 IBB multiplicerat med deras respektive ägarandelar. De kan också välja att bilda varsitt holdingbolag och får då hela förenklingsregelns schablonbelopp vardera, dvs. 209 550 kronor.

Enligt förslaget finns inte längre något löneuttagskrav, och ägarna kan välja att minska sina löneuttag. Lönebaserat utrymme enligt förslaget uppgår till 156 IBB (11 887 200 kronor) för ägaren med 80 procents andel, till 30 IBB (2 286 000 kronor) för ägaren med 17 procents andel och till 2 IBB (152 400 kronor) för ägaren med 3 procents ägarandel, vid en oförändrad lönesumma i företaget.

Omkostnadsbeloppet och sparat utdelningsutrymme ger ingen ränta som läggs till gränsbeloppet i förslaget. Däremot förs sparat utrymme vidare till nominellt värde. Varje ägare får också ett grundbelopp om 4 IBB multiplicerat med sin ägarandel i företaget. Gränsbeloppen för ägaren med 80 procents andel uppgår till 12 231 040 kronor, medan ägaren med 17 procent får ett gränsbelopp om 2 437 816 kronor. Ägaren med 3 procents ägarandel får ett gränsbelopp om 261 544 kronor.

4. Partnerbolaget

Företaget har en lönesumma om 20 000 IBB (motsvarande ungefär 2 000 anställda) och ägs av 100 delägare med en ägarandel på 1 procent vardera.

Enligt dagens regler uppfyller delägarna inte kapitalandelskravet och får därför inte beräkna något lönebaserat utrymme. Om delägarna använder huvudregeln får de ett gränsbelopp från omkostnadsbeloppet och sparat utdelningsutrymme om 109 000 kronor (= 5 000 + 4 000 + 100 000). Om ägarna använder förenklingsregeln får de ett gränsbelopp om 2,75 IBB multiplicerat med deras respektive ägarandelar. De kan också välja att bilda varsitt holdingbolag och får då hela förenklingsregelns schablonbelopp vardera, dvs. 209 550 kronor.

Enligt förslaget finns inte längre något löneuttagskrav eller kapitalandelskrav, och ägarna kan få ett lönebaserat utrymme. Lönebaserat utrymme enligt förslaget uppgår till 96 IBB (7 315 200 kronor) per ägare, vid en oförändrad lönesumma i företaget.

Omkostnadsbeloppet och sparat utdelningsutrymme ger ingen ränta som läggs till gränsbeloppet i förslaget. Däremot förs sparutrymme vidare till nominellt värde. Varje ägare får också ett grundbelopp om 4 IBB multiplicerat med sin ägarandel i företaget. Gränsbeloppen per delägare uppgår till 7 418 248 kronor.

11 Gemensamt takbelopp för tjänstebeskattning av utdelning och kapitalvinst

Kommittén ska enligt direktivet analysera på vilket sätt och i vilken omfattning reglerna om utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag kan förenklas och förbättras samt lämna förslag till de författningsändringar av reglerna som kommittén finner lämpliga.

11.1 Nuvarande reglering

Vid beskattningen av utdelning och kapitalvinst från andelar i fåmansföretag finns ett tak för hur stort belopp som kan tjänstebeskattas. Enligt 57 kap. 20 a § inkomstskattelagen (1999:1229), IL ska utdelning inte tas upp i inkomstslaget tjänst till den del det skulle medföra att den skattskyldige och närstående, som inräknas i samma närståendekrets enligt 56 kap. 5 § IL, under beskattningsåret från ett företag sammanlagt i inkomstslaget tjänst tagit upp högre belopp än vad som för beskattningsåret motsvarar 90 inkomstbasbelopp (IBB) enligt socialförsäkringsbalken. Enligt 57 kap. 22 § första stycket IL är motsvarande tak för kapitalvinster 100 IBB. Vid den beräkningen ska tjänstebeskattade kapitalvinster från företaget under avyttringsåret och de fem föregående beskattningsåren räknas in.

Inkomster som överstiger takbeloppen beskattas i inkomstslaget kapital till skattesatsen 30 procent. Takbeloppen avser inkomster från andelar i ett och samma företag. Om en person t.ex. får utdelning på andelar i två olika företag gäller takregeln alltså för andelar i vart och ett av företagen.

11.2 Motiven bakom dagens takbelopp

Utredningen om översyn av 3:12-reglerna gjorde en grundlig genomgång av historiken bakom takreglerna för kapitalvinst och utdelning (SOU 2016:75, s. 231–250). I detta avsnitt ges därför endast en översiktlig beskrivning av motiven bakom reglerna.

När fåmansföretagsreglerna skulle införas ansåg regeringen att den schablonmässiga fördelningen mellan inkomstslagen tjänst och kapital skulle kunna leda till ett allt för högt skatteuttag i samband med att ett fåmansföretag såldes. Därför infördes en undantagsbestämmelse som innebar att bestämmelserna om kapitalvinst inte skulle tillämpas i den mån den skattskyldige visade att vinsten med hänsyn till gjorda löneuttag, antalet anställda, företagets verksamhet och tillgångar samt övriga omständigheter inte var hänförlig till den skattskyldiges eller någon honom närstående arbetsinsats. Undantagsbestämmelsen ansågs dock kunna leda till osäkerhet om den framtida beskattningen i enskilda fall, och den ersattes därför med ett beloppstak för hur stor kapitalvinst som ska beskattas i inkomstslaget tjänst (prop. 1990/91:54, s. 222). Nivån på 100 basbelopp (nu inkomstbasbelopp) motiverades utifrån beräkningar av hur många års sparad arbetsinkomst som taket kunde anses motsvara vid olika inkomstnivåer, och med beaktande av att fördelningen mellan inkomstslagen främst har betydelse vid höga inkomstnivåer.

I propositionen (prop. 1990/91:54, s. 223) motiveras nivån enligt följande:

Ett beloppstak motsvarande sparade arbetsinkomster på sammanlagt 200 basbelopp täcker in årliga sparade arbetsinkomster på upp till 20 basbelopp (594 000 kr år 1990) vid 10 års arbete i bolaget [...] Som nämnts ovan redovisas hälften av reavinsten utöver normal kapitalavkastning i inkomstslaget tjänst. Ett beloppstak motsvarande sparade arbetsinkomster på sammanlagt 200 basbelopp innebär således ett tak för den reavinst som redovisas i inkomstslaget tjänst på 100 basbelopp (2,97 miljoner kr år 1990).

Takbeloppet för kapitalvinster gällde ursprungligen för redovisade vinster under en tioårsperiod, men perioden kortades till fem år i samband med att karenstiden sänktes till fem år.

Takregeln för utdelning infördes 2012 och motiverades bl.a. utifrån att skillnaden i den skattemässiga behandlingen av utdelningar och kapitalvinster skapade snedvridningar som gav ofördelaktiga sam-

hällsekonomiska effekter (prop. 2011/12:1, s. 431 och 433). Det hade uppmärksammats att ägare till kvalificerade andelar valde att helt eller delvis avyttra bolaget internt för att kunna tillgodogöra sig avkastningen i form av kapitalvinst i stället för utdelning. Takregeln för utdelning motiverades också med att den ansågs gynna högavkastande innovativa företag i Sverige.

Vad gäller takbeloppets nivå ansåg regeringen att reglerna för utdelning i princip inte borde vara förmånligare än de som gäller för kapitalvinst och att detta talade för att nivån på takregeln inte borde sättas lägre än 100 inkomstbasbelopp. Eftersom inkomster från avyttringar beaktas under en sexårsperiod vid kapitalvinster ansågs det dock motivera ett lägre takbelopp för utdelningar. Regeringen ansåg därför att nivån för takregeln för utdelning borde sättas till 90 inkomstbasbelopp.

11.3 Tillämpningen av takreglerna

Kommittén har använt företagsdatabasen FRIDA för att analysera de fall där takreglerna tillämpas, se kapitel 24. Analysen visar att takbeloppen aktualiseras vid mycket stora utdelningar och kapitalvinster. Det kan handla om flera års ackumulerade vinster som sparats i mogna företag och tas ut vid ett tillfälle, men också om fall där företaget genererat hög avkastning under en kort innehavstid. Det senare kan vara resultatet av framgångsrikt entreprenörskap, exempelvis startups som säljs till utomstående innan de hunnit etablera sig som företag (man säljer idén, patentet osv). Reglerna om takbelopp kan därför antas ha särskilt stor betydelse för framgångsrika entreprenörer, vars andelar genererat hög avkastning på kort tid, eller i andra fall där företaget gått mycket bra i förhållande till satsat kapital eller företagets lönesumma. I gruppen som använder takreglerna finns också delägare i riskkapitalbolag som fått utdelning eller kapitalvinst från ett helägt holdingbolag, och där inkomsterna i holdingbolaget utgörs av s.k. carried interest (särskild vinstandel).

Analysen visar också att de delägare som använder takreglerna företrädesvis äger stora företag som, relativt övriga fåmansföretag, har många anställda, hög omsättning, och stora tillgångsvärden. Utdelningarna och kapitalvinsterna tillfaller företrädesvis äldre personer. Under de senaste åren har störst belopp tillfallit personer som är

74 år och äldre, följt av personer i åldersgruppen 45–54 år. Även detta talar för att beloppen främst går till ägare av mogna verksamheter.

11.4 Ett gemensamt takbelopp för utdelningar och kapitalvinster

Kommitténs förslag: Ett gemensamt takbelopp för kapitalvinster och utdelningar införs.

Takbeloppet ska uppgå till 90 inkomstbasbelopp.

Takbeloppet ska gälla för utdelningar och kapitalvinster som beskattats som tjänsteinkomster under beskattningsåret samt de två föregående beskattningsåren.

Takbeloppet ska som huvudregel gälla per delägare. Utdelningar och kapitalvinster till närstående får dock beaktas vid beräkningen.

Skälen för kommitténs förslag

Möjliga förenklingar och förbättringar

Kommitténs förslag ska enligt direktiven dels förenkla fåmansföretagsreglerna, dels förbättra reglerna. Att minska antalet parametrar i systemet, till exempel antalet skattesatser eller antalet olika nivåer på takbeloppen, skulle göra reglerna enklare att överblicka och därigenom förenkla dem. En sänkning av takbelopp eller skattesatser skulle också kunna sägas innebära en förbättring av reglerna för de som berörs.

Bestämmelserna om gränobelopp bygger på schabloner. Schabloniseringen kan i vissa fall medföra att utdelning och kapitalvinst beskattas i inkomstslaget tjänst i högre utsträckning än vad som kan anses vara motiverat utifrån reglernas syfte att motverka inkomstomvandling. Kommittén bedömer att någon form av begränsningsregel även fortsättningsvis behövs för att regelsystemet ska uppfattas som legitimt även i fall där kapitalavkastningen kraftigt överstiger schablonerna. Takreglerna för utdelning och kapitalvinst fyller ett sådant syfte. Detta motiverar dock inte att takreglerna för utdelning och kapitalvinst ska ha olika nivåer. Att samordna nivåerna på takbeloppen skulle därför vara en möjlig förenkling. En annan möjlig för-

enkling är att skattesatsen över takbeloppen justeras så att antalet skattesatser som delägarna måste förhålla sig till inom ramen för fåmansföretagsreglerna minskar.

Skattesatsen över takbeloppen bör inte justeras

Utdelning och kapitalvinst över takbeloppen ska enligt huvudregeln beskattas till 30 procent. Utdelning och kapitalvinst som beskattas inom gränobeloppet ska tas upp till 2/3 och beskattas därefter till 30 procent. Kvoteringen medför således att den effektiva skattesatsen inom gränobeloppet uppgår till 20 procent. Om det fanns färre skattesatser att hålla reda på inom fåmansföretagsreglerna skulle reglerna bli lättare att överblicka, vilket skulle kunna medföra en förenkling. Det skulle tala för att den effektiva skattesatsen om 20 procent även borde gälla för kapitalinkomster över taken. Den lägre kapitalskattesatsen är dock endast avsedd att träffa den del av inkomsten som ryms inom gränobeloppet, och som därmed schablonmässigt definierats som en kapitalavkastning.

Neutralitet gentemot andra onoterade andelar skulle i stället tala för att den effektiva skattesatsen såväl över taken som inom gränobeloppet borde sättas till 25 procent. Även en sådan förändring skulle medföra att det fanns färre skattesatser att förhålla sig till inom regelverket. Kommittén föreslår dock inte att skattesatsen inom gränobeloppet ska förändras. Om skattesatsen över taken sänks till 25 procent medan skattesatsen inom gränobeloppet är oförändrad minskar dock inte antalet skattesatser som delägarna har att förhålla sig till, och en sådan sänkning kan därför inte sägas vara en förenkling jämfört med att skattesatsen behålls oförändrad på 30 procent.

En sänkning av något av takbeloppen eller av skattesatsen över takbeloppen skulle också kunna motiveras utifrån att kapitalskatter påverkar företagens kapitalkostnader och därigenom påverkar investeringar. Resultaten i Alstadsæter m.fl. (2017) och Jacob (2020) indikerar att sänkningen av kapitalskattesatsen för utdelning och kapitalvinst inom gränobeloppet 2006 ökade utdelningarna i mogna företag och ledde till en mer effektiv kapitalallokering, där investeringarna ökade i företag med begränsade egna medel. Ingen av de två studierna berör takbeloppen eller skattesatsen över taken, men eftersom sänkningen skulle träffa mogna företag med stora kvarhållna

vinstmedel kan en sänkt skattesats för utdelning och kapitalvinst över takbeloppen tänkas ha liknande effekter. Det är också tänkbart att en del av medlen skulle komma att investeras i nya eller mindre verksamheter med högre förväntad avkastning på sina investeringar, och därigenom också ge positiva effekter på produktiviteten.

Ett alternativ till att skatta av en utdelning eller kapitalvinst i inkomstslaget tjänst (och därefter i kapital över takbeloppet) kan för den delägare som tänkt att helt upphöra med verksamheten vara att låta kapitalet stanna i bolaget och vänta ut karenstiden, efter vilken andelarna inte längre är kvalificerade. Utdelning och kapitalvinst på andelarna beskattas då som andra onoterade andelar, till 25 procents skatt. En sänkning av takbeloppen eller av skattesatsen över takbeloppet till 25 procent (eller lägre) skulle därför kunna minska den skattemässiga fördelen som kan uppnås genom att vänta ut karenstiden. Planerade nyinvesteringar med det upparbetade vinstkapitalet skulle då kunna tidigareläggas.

Det kan dock antas att en sänkning av takbeloppens nivåer eller av skattesatsen främst påverkar delägare som har möjlighet att välja och som redan har bestämt sig för att skatta av en utdelning eller kapitalvinst utan att vänta ut karenstiden. Även om en sänkning av takbeloppens nivåer eller skattesatsen på marginalen skulle kunna få någon delägare att avstå från att vänta ut karenstiden kommer skattesänkningen sannolikt främst att gynna personer som hade agerat på samma sätt även utan en sådan skattesänkning. Sett tillsammans med att effekterna på återinvesteringar kan förväntas vara små blir en sänkt skattesats över takbeloppen därför främst s.k. windfall gains till de som redan bestämt sig för att realisera en stor utdelning eller kapitalvinst.

Mot eventuella positiva effekter på investeringar i små och växande företag ska också nackdelarna av en skattesänkning ställas. En sänkt skattesats är offentligfinansiellt sett en dyr åtgärd som måste finansieras genom ett ökat skatteuttag eller minskade offentliga utgifter inom något annat område. En sänkning av skattesatsen över taken till 25 procent beräknas medföra en offentligfinansiell kostnad om ungefär en miljard kronor årligen, medan en sänkning till 20 procent beräknas kosta ungefär två miljarder kronor.

De delägare som beskattas för utdelning och kapitalvinst över takbeloppen tar ut mycket stora belopp, och de har generellt sett också höga inkomster i övrigt. De individer som påverkas av för-

ändringar av takbeloppen finns i den absoluta toppen av inkomstfördelningen, och i kronor räknat tillfaller i stort sett hela skattesänkningen den procent av befolkningen som har allra högst disponibel inkomst. Förändringar av takbeloppen har därför också problematiska fördelningseffekter.

Givet att kommittédirektiven betonar att förenklingar och förbättringar av fåmansföretagsreglerna främst ska riktas till små och växande företag kan de som påverkas av takbeloppen också sägas vara fel målgrupp. De som använder takbeloppen beskattas i regel för flera års sparad utdelning som tas ut vid ett tillfälle från ett moget företag, eller för en kapitalvinst vid en försäljning av företaget. De företag som utdelningarna eller kapitalvinsterna härrör ifrån är därför i regel inte små eller växande, utan snarare stora och mogna. Även dessa företag har dock någon gång varit små, och sett utifrån företagets hela livscykel kan därför även takbeloppen ha betydelse för nystartade företags möjligheter att attrahera kapital. Givet att de nystartade företagen anställer när de växer kommer ägarna dock att kunna bygga upp gränsbelopp från lönebaserat utrymme under sin innehavstid. Förändringar som rör beräkningen av gränsbeloppet och det lönebaserade utrymmet kan därför antas ha större betydelse för beskattningen av ägare till små och växande företag.

Kommittén bedömer utifrån detta att det inte är lämpligt att sänka beskattningen för de som använder takreglerna genom att sänka skattesatsen som gäller för utdelning och kapitalvinst över takbeloppen.

Ett gemensamt takbelopp för utdelning och kapitalvinst

Som kommittén redan har konstaterat skulle en sänkt skattesats över taken visserligen kunna förenkla regelverket och föra med sig positiva effekter på investeringar på marginalen, men till priset av stora offentligfinansiella kostnader. Eftersom effekterna på investeringar bedöms vara så marginella kan dessa kostnader därför inte motiveras.

Att införa ett gemensamt takbelopp för utdelning och kapitalvinst skulle dock kunna förenkla systemet utan att medföra betydande offentligfinansiella kostnader. En gemensam nivå på de båda takbeloppen skulle även kunna förenkla regelsystemet genom ett minskat antal parametrar som delägarna behöver hålla reda på och förhålla sig till vid planeringen av utdelningar och kapitalvinster.

Kommitténs analys av användningen av takbeloppen visar att det är mycket ovanligt att en och samma delägare beskattas för stora belopp avseende både utdelning och kapitalvinst i inkomstslaget tjänst. Takbeloppen kan i stället antas styra beteendet vid en försäljning, så att de delägare som har möjlighet att styra över företagets utdelningspolicy undviker att lämna utdelningar som inte ryms inom gränobeloppet före en försäljning, för att undvika att beskattas för både utdelning och kapitalvinst i inkomstslaget tjänst. Tidsgränserna kan också antas påverka tidpunkterna för delavyttringar så att den samlade kapitalvinsten för hela den tänkta avyttringen ryms inom tidsperioden.

För att minska behovet av sådan planering inför en försäljning skulle ett gemensamt takbelopp som gäller för både utdelningar och kapitalvinster kunna införas. Då skulle såväl utdelningar som kapitalvinster som beskattas i inkomstslaget tjänst räknas av mot samma tak. Eftersom det knappt förekommer att en och samma delägare beskattas för stora belopp avseende både utdelning och kapitalvinst i inkomstslaget tjänst bedöms införandet av ett gemensamt takbelopp ha liten offentligfinansiell betydelse. Ett gemensamt takbelopp skulle också öka den skattemässiga neutraliteten mellan utdelningar och kapitalvinster.

Takbeloppet för kapitalvinster gäller dock för avyttringsåret och de fem föregående beskattningsåren, medan takbeloppet för utdelning gäller årsvis. För att inte missgynna delavyttringar framför avyttringar av samtliga aktier vid ett och samma tillfälle bedömer kommittén att takregeln för kapitalvinster behöver beakta en längre tidsfrist än ett år. Däremot skulle även utdelningar som beskattats i inkomstslaget tjänst under en längre tidsperiod än ett år kunna räknas in i den maximala utdelning och kapitalvinst som ska beskattas i inkomstslaget tjänst.

Takbeloppens nivå och tidsperioderna

Takbeloppet för kapitalvinster uppgår i dag till 100 IBB medan taket för utdelning uppgår till 90 IBB. En sänkning av taket för kapitalvinster till 90 IBB skulle med bibehållen tidsperiod på fem år, medföra en offentligfinansiell kostnad, medan en höjning av taket för utdelning i stället skulle medföra en offentligfinansiell intäkt. En

sådan höjning skulle kunna innebära en höjd beskattning av delägare som beskattas för utdelning över taket under ett enskilt år. Om även utdelningar under föregående beskattningsår skulle få beaktas är den offentligfinansiella effekten däremot beroende av hur många år delägarna tagit emot utdelning som överstiger taket.

Kommitténs analyser visar att ungefär 220 delägare i fåmansföretag har beskattats för utdelning över takbeloppen under mer än ett år under perioden 2015–2020. För dessa delägare skulle beskattningen ha blivit lägre om takbeloppet hade gällt för en längre tidsperiod än beskattningsåret. Antalet berörda kan dock vara något högre eftersom även närståendes utdelningar får räknas med i takbeloppet.

Det är också sannolikt att en förlängd tidsperiod medför beteendeförändringar. I dagsläget är det ovanligt att delägare redovisar utdelning som överstiger takbeloppet under flera år, men detta kan förändras om utdelningar under en längre period får beaktas.

Om delägare börjar ta ut stora utdelningar varje år kan takregeln komma att ses som en form av normallönemodell, där den del av utdelningen som tjänstebeskattas utgör normallönen. Ett takbelopp om 90 IBB över en sexårsperiod (beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren) skulle då kunna översättas till ett årligt takbelopp om 16,67 IBB. Vid 2024 års inkomstbasbelopp om 76 200 kronor skulle detta motsvara en årsinkomst om 1 270 254 kronor, eller 105 855 kronor i månaden i 2024 års priser. Takbeloppet kan därför komma att ses som en normallönemodell, där de 16,67 IBB per år som blir tjänstebeskattade utgör normallönen.

Det går dock redan i dag att komma i åtnjutande av den längre tidsperioden genom att använda interna aktieöverlåtelser för att realisera en värdeökning i form av kapitalvinst i stället för att ta ut värdeökningen årligen som utdelning. Detta är dock ett mer administrativt betungande förfarande jämfört med om företaget i stället lämnar utdelning. Möjliga beteendeförändringar till följd av den förlängda tidsperioden gör dock att den offentligfinansiella effekten blir än mer svårbedömd.

Även i SOU 2016:75 föreslogs ett gemensamt takbelopp för utdelning och kapitalvinst som skulle uppgå till 100 IBB. Utredningen föreslog att takbeloppet skulle gälla per beskattningsår och menade att takregeln i första hand borde ses som en ventil när mycket stora belopp beskattas i inkomstslaget tjänst trots fördelningsreglerna. För att fylla denna funktion ansåg utredningen att det räcker att tids-

perioden avser beskattningsåret. Om endast ett år behövde beaktas ansågs det också medföra att takregeln blir enkel att tillämpa för andelsägarna. En särskild regel föreslogs dock för att hantera tilläggsköpeskillingar.

Även förekomsten av delavyttringar och tilläggsköpeskillingar kan tala för att en längre tidsperiod än ett år behöver beaktas. En längre tidsperiod medför samtidigt att delägare behöver hålla reda på hur stora belopp som har tjänstebeskattats under tidigare år. Givet att det är betydligt vanligare att delägare i fåmansföretag redovisar utdelning än kapitalvinst kan antalet tjänstebeskattade inkomster som delägaren behöver hålla reda på antas öka om även tjänstebeskattad utdelning under ett antal av de föregående åren får beaktas. Därutöver tillkommer komplikationen att utdelning och kapitalvinst som tillfaller delägare som ingår i samma närståendekrets ska räknas samman. Samtidigt kommer Skatteverket att ha möjlighet att lämna information om hur stora belopp som delägaren tjänstebeskattats för under de fem senaste beskattningsåren. Detta minskar behovet av att delägaren själv håller reda på beloppen.

Kommittén anser att det vore förenklande om systemet inte skapar behov av att planera utdelningar och kapitalvinster inför en försäljning. Detta talar för att takbeloppet bör vara gemensamt och gälla både utdelningar och kapitalvinster under en längre tidsperiod än ett år.

Utformningen av takregeln

Dagens takregler innebär att hänsyn får tas även till utdelningar respektive kapitalvinster för personer som ingår i samma närståendekrets enligt 56 kap, 5 § IL. Att beakta närståendes utdelningar och kapitalvinster kan medföra flera komplikationer. Dels är det inte säkert att delägaren känner till hur stora utdelningar och kapitalvinster som närstående blivit tjänstebeskattade för. Om takregeln för utdelning förändras så att flera års utdelningar får räknas samman medför detta ett behov av att känna till närståendes utdelningar under en längre tid. Vid tjänstebeskattning av kapitalvinst enligt dagens regler spelar det dessutom roll vem i en närståendekrets som säljer andelarna först, eftersom den som säljer andelar senare under perioden får beakta kapitalvinster som tjänstebeskattats hos närstående som sålt sina andelar under tidigare beskattningsår. Dessa

komplikationer skulle inte längre finnas om takbeloppet skulle göras personligt.

Kommittén har konstaterat att om den tidsperiod som får beaktas för utdelningar utökas kan detta ge ett lägre takbelopp än enligt dagens regler i de fall delägare tar ut utdelning som överstiger takbeloppet under mer än ett år. Om flera närstående har utdelningar och kapitalvinster som ska räknas samman mot det gemensamma takbeloppet kan regeln bli än mer förmånlig. Om takbeloppet görs personligt uppstår inte denna effekt.

Ett personligt takbelopp innebär dock ett avsteg från systematiken i fåmansföretagsreglerna om att samtliga närstående räknas som en delägare. Enligt förslaget i kapitel 16 ändras närståendebegreppet så att syskonkretsen inte längre ska anses som närstående vid tillämpningen av 57 kap. IL.

Ett alternativt sätt att minska effekterna av att närståendes utdelningar och kapitalvinster får beaktas under en sexårsperiod skulle kunna vara att endast närståendes utdelning och kapitalvinst under det aktuella beskattningsåret får räknas av mot takbeloppet. En sådan regel skulle kunna kompletteras med en särskild regel för tilläggsköpeskillningar av den typ som föreslås i SOU 2016:75. Om endast ett år får beaktas ger det dock starka incitament att styra utdelningar och delavyttringar till ett visst år, jämfört med om en längre tidsperiod får beaktas. Detta minskar nyttan av förenklingen som ett gemensamt takbelopp och en synkroniserad tidsperiod skulle kunna medföra.

Kommittén anser samtidigt att skälen för att inte skapa incitament för att planera utdelningar och kapitalvinster runt tidpunkten för en försäljning väger tungt. På så vis kan delägare välja den för bolaget mest lämpliga tidpunkten och sättet för utdelning eller avyttring utan att detta leder till skattemässiga effekter. Av såväl neutralitetsskäl som av förenklingsskäl är det också viktigt att både takbeloppet och den tid som ska få beaktas är lika för utdelning och kapitalvinst. Kommittén bedömer därför att den största förenklingen uppnås om ett gemensamt takbelopp införs för utdelning och kapitalvinst, om beloppet är personligt, och om beloppen får räknas samman under en längre tidsperiod. Av legitimitetsskäl anser kommittén dock att utdelningar och kapitalvinster till närstående även fortsättningsvis bör få beaktas, trots att detta innebär en mindre grad av förenkling.

En gemensam takregel av detta slag skulle på flera sätt blir mer förmånlig för de delägare som redovisar utdelning som överstiger taket. Dels skulle en längre tidsperiod få beaktas, dels får även kapitalvinster beaktas, dels får närståendes utdelningar beaktas för en längre tidsperiod. Om taket sätts högre än dagens 90 IBB skulle regeln dock medföra en höjd beskattning av de delägare som endast redovisar utdelning som överstiger taket vid ett tillfälle under den längre tidsperioden. Dessa delägare kan antas vara personer som äger företag som genererat en hög avkastning under en kort tidsperiod. Det kan således vara frågan om framgångsrika entreprenörer. Kommittén anser inte att det är lämpligt att beskattningen höjs för dessa genom att takbeloppet sätts högre än dagens 90 IBB. Detta talar för att det gemensamma takbeloppet bör uppgå till 90 IBB.

Vid ett takbelopp om 90 IBB innebär förslaget att takbeloppet sänks för de delägare som redovisar kapitalvinster som överstiger dagens tak på 100 IBB. En sänkning av taket med 10 IBB innebär att det belopp som tjänstebeskattas minskar med 762 000 kronor vid 2024 års nivå på inkomstbasbeloppet. Det innebär att skatten sänks med ungefär 173 000 kronor. De som redovisar kapitalvinster som överstiger dagens takbelopp skulle också gynnas av att det gemensamma taket även omfattar utdelning, så att även utdelningar som tillfaller dem själva eller deras närstående får räknas med. Ett gemensamt takbelopp som omfattar beskattningsåret och de föregående fem beskattningsåren skulle därför kunna bli mycket förmånligt jämfört med dagens takregel för kapitalvinst. Om delägaren också behöver hålla reda på storleken på tjänstebeskattade utdelningar hos närstående under en längre tidsperiod kan det dock också öka den administrativa bördan av takregeln, jämfört med dagens regler.

Den längre tidsperioden för kapitalvinster kan delvis motiveras utifrån att det kan förekomma delavyttringar eller tilläggsköpskillningar. Om en lång tidsperiod får beaktas kommer dock företaget att hinna arbeta upp nya vinster under den period som takregeln beaktar. Detta talar för att takregeln kan beakta en kortare tidsperiod än dagens fem år, och fortfarande fylla det syftet. Om tidsperioden görs kortare kan det också delvis förväntas leda till ett förändrat beteende vid avyttringar. Vid en samlad bedömning föreslår kommittén därför att den gemensamma takregeln bör gälla för beskattningsåret och de två föregående beskattningsåren.

Närståendes utdelningar och kapitalvinster får beaktas vid beräkningen

Kommittén har gjort bedömningen att det även fortsättningsvis ska vara möjligt att ta hänsyn till utdelningar och kapitalvinster som närstående redovisar. Kommittén behöver dock ta närmare ställning till på vilket sätt sådan hänsyn ska tas.

Enligt nu gällande regler tas hänsyn till kapitalvinster som redovisats av närstående, som inräknas i samma närståendekrets enligt 56 kap. 5 § IL. Omfattningen av en närståendekrets ska således bedömas utifrån det närståendebegrepp som gäller för 56 kap. IL, dvs. enligt den allmänna närståendedefinitionen i 2 kap. 22 § IL. Takregeln för kapitalvinster var före 2013 kopplad till begreppet närstående i stället för närståendekrets. Av förarbetena till den bestämmelsen framgår att det belopp som ska tjänstebeskattas ska proportioneras mellan de närstående (1990/91:54, s. 310 och 311). Ändringen till närståendekretsar skedde i samband med att takregeln för utdelningar infördes och motiverades med att det på så sätt skulle bli enklare att fördela takbeloppen mellan de närstående (jfr kapitel 16 och prop. 2011/12:1 *Förslag till statens budget för 2012, finansplan och skattefrågor*, avsnitt 6.15.2.2).

I kapitel 16 föreslår kommittén dock att ett annat närståendebegrepp ska gälla för 57 kap. Den definitionen innebär att syskonkretsen inte längre ska betraktas som närstående vid tillämpning av det kapitlet. En hänvisning i takbelopsregeln till närståendekrets enligt definitionen i 56 kap. 5 § IL skulle därför innebära att en annan närståendedefinition skulle gälla för denna regel jämfört med övriga bestämmelser i 57 kap. IL. En lösning skulle kunna vara att vid tillämpningen av takbelopsregeln använda en närståendekrets som anpassats efter den närståendedefinition som ska gälla för 57 kap. IL.

Kommittén delar i och för sig den bedömning som gjordes i propositionen vid införandet av takregeln för utdelningar, nämligen att en koppling till närståendekretsar säkerställer att ett belopp motsvarande takbeloppet beskattas i inkomstslaget tjänst inom varje närståendekrets. Samtidigt är det kommitténs uppfattning att en sådan koppling också kan leda till att skattskyldiga får tillgodogöra sig tjänstebeskattade belopp från personer som de inte längre ska anses närstående till enligt den nya definitionen i 57 kap., men som ingår i

samma närståendekrets. Detta beror på att en indelning i närståendekretsar alltid utgår från den äldste delägaren.

Exempel gällande rätt

Ett fåmansföretag ägs av två bröder A och B (grundarna) samt deras barn – A:s barn C och D och B:s barn E och F samt fyra barnbarn vardera till grundarna. A är äldre än B. En indelning i närståendekretsar kommer att utgå först från A. Till A:s krets räknas samtliga övriga delägare, dvs. B (bror), C och D (barn), E och F (syskonbarn) samt A:s och B:s barnbarn (barnbarn respektive syskonbarnbarn till A). A:s två barn och fyra barnbarn kommer att ingå i samma krets som B:s barn och barnbarn trots att varken A:s och B:s barn (kusiner) eller barnbarn (kusiner/syslingar) är närstående till varandra.

Exempel med närståendekrets med ändrat närståendebegrepp

Ett fåmansföretag ägs av två bröder A och B (grundarna) samt deras barn – A:s barn C och D och B:s barn E och F samt fyra barnbarn vardera till grundarna. A är äldre än B. En indelning i närståendekretsar utifrån ett ändrat närståendebegrepp kommer att utgå först från A. Till A:s krets räknas C och D samt 4 barnbarn. Eftersom syskonkretsen inte omfattas av närståendebegreppet för 57 kap. omfattar inte A:s krets fler delägare än dessa. En ny krets ska utgå från B. Till B:s krets räknas E och F samt 4 barnbarn. A:s två barn och fyra barnbarn kommer att ingå i samma krets trots att varken C och D (syskon) eller deras respektive barn (syskon/kusiner) är närstående till någon annan än A samt till C eller D (sin respektive förälder). Det samma gäller för B:s barn och barnbarn.

Av exemplen framgår att såväl gällande metod för att dela in delägare i närståendekretsar som en metod som modifierats utifrån förslaget om ändrat närståendebegrepp kan innebära att delägare vid beräkning av takbelopp för tjänstebeskattning får ta hänsyn till utdelning eller kapitalvinst som tagits emot av personer som delägaren inte är närstående till, men som ingår i samma närståendekrets. Detta talar

enligt kommittén emot en fortsatt användning av närståendekretsar. Dessutom innebär kommitténs förslag i och med att syskonkretsen inte längre ska betraktas som närstående vid tillämpning av 57 kap. IL att en närståendekrets kommer att innehålla fler personer som inte längre kommer att vara närstående med varandra. Med dagens närståendedefinition är det i exemplet ovan bara kusiner som inte är närstående med varandra. Med den nya definitionen kan den effekten uppstå redan för syskon. Kommittén anser därför att hänsyn endast ska tas till delägarens närstående och inte utgå från närståendekrets.

Kommittén föreslår därför att takbeloppet för utdelningar och kapitalvinster – som föreslås vara gemensamt och uppgå till totalt 90 IBB under beskattningsåret och de två föregående beskattningsåren – ska beräknas individuellt för varje skattskyldigt men att hänsyn ska tas även till närståendes utdelningar och kapitalvinster. Det senare innebär att vid bedömningen av om takbeloppet är uppnått, får den skattskyldige beakta utdelningar och kapitalvinster som närstående har tagit upp i inkomstslaget tjänst under de två föregående beskattningsåren eller skulle ha tagit upp under beskattningsåret utan beaktande av takbeloppet. Detta gäller under förutsättning att utdelningarna och kapitalvinsterna kommer från samma företag. Att takbeloppet ska beräknas individuellt för den skattskyldige innebär när den skattskyldige ska beräkna det belopp som den skattskyldige ska ta upp i inkomstslaget tjänst, i stället för att som i dag beräkna det gemensamt med närstående, endast ska beakta närståendes utdelning och kapitalvinst vid beräkandet av det egna beloppet. Detta för att beräkningarna av flera närståendes takbelopp inte ska påverkas av i vilken ordning takbeloppen för olika närståendes takbelopp beräknas.

Närståendes utdelningar och kapitalvinster ska således beaktas på så sätt att det först ska bedömas om den skattskyldige och närstående under beskattningsåret tillsammans skulle uppnå takbeloppet. Hänsyn ska då även tas till utdelningar och kapitalvinster under de två föregående beskattningsåren. Den skattskyldiges del av det takbelopp som återstår för beskattningsåret (dvs. det belopp som den skattskyldige ska ta upp i inkomstslaget tjänst) ska beräknas i proportion till den skattskyldiges del av de sammanlagda inkomster som den skattskyldige och hans eller hennes närstående skulle ha tagit

upp i inkomstslaget tjänst under beskattningsåret, utan beaktande av takbeloppet.

Bedömningen av vilka närståendes utdelningar eller kapitalvinster som ska beaktas ska ske med utgångspunkt från den skattskyldige delägaren. Om ett fåmansföretag ägs av en förälder och två barn innebär detta att föräldern får beakta utdelning eller kapitalvinst som tagits emot av båda barnen, medan barnen (som är syskon och således inte ska betraktas som närstående till varandra) bara får beakta utdelningar och kapitalvinster som skulle ha tagits upp i inkomstslaget tjänst av föräldern. Detta innebär även att det totala takbeloppet för t.ex. en familj i vissa situationer kan komma att bli både lägre och högre än 90 IBB om flera skattskyldiga har flera olika närståenderelationer. Men för en skattskyldig kan det aldrig bli mer än 90 IBB. På så vis får kommitténs förslag till ändrat närståendebegrepp genomslag även i takbeloppsregeln.

Lagförslaget

Förslaget föranleder införandet av 36 § i det nya 57 kap. IL.

12 Indexregeln och kapitalunderlagsregeln avskaffas

Kommittén ska enligt direktivet analysera på vilket sätt och i vilken omfattning reglerna om utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag kan förenklas och lämna förslag till de författningsändringar av reglerna som kommittén finner lämpliga.

12.1 Bakgrund och nuvarande reglering

Vid beskattning av fåmansföretag används gränsbelopp för att schematiskt beräkna vad som ska utgöra kapitalavkastning. Gränsbeloppet för kvalificerade andelar är enligt nuvarande regelverk summan av årets gränsbelopp och sparad utdelningsutrymme uppräknat med statslåneräntan ökad med tre procentenheter. Årets gränsbelopp beräknas antingen genom förenklingsregeln eller huvudregeln.

För den som använder huvudregeln är underlaget för årets gränsbelopp det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen hade avyttrats vid årets ingång. Enligt 57 kap. 12 § första och andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229), IL, får dock omkostnadsbeloppet för andelar som förvärvats före 1990 respektive 1992 beräknas enligt särskilda regler i 57 kap. 25–35 §§ IL.

Även det förslag till nya beräkningsregler som kommittén lämnar (se avsnitt 10.8) bygger på att ett omkostnadsbelopp får användas om vissa förutsättningar är uppfyllda.

Indexregeln

Indexregeln i 57 kap. 25 § IL innebär att för aktier som förvärvats före 1990 får anskaffningsutgiften räknas upp med hänsyn till den allmänna prisutvecklingen från förvärvet fram till och med 1989, dock tidigast från och med 1970. Vid uppräkningsreglerna används omräkningstal som dåvarande Riksskatteverket fastställt för beräkning av kapitalvinster på fastigheter under beskattningsåret 1990. I samband med att bestämmelsen togs in i inkomstskattelagen gjordes ett uttryckligt tillägg i lagtexten om att även ovillkorliga kapitaltillskott ska räknas upp på samma sätt som anskaffningsutgiften.

Syftet med regeln är att förhindra att inflationsvinster för tiden innan det att fåmansföretagsreglerna infördes beskattas i inkomstslaget tjänst. De regler som infördes i och med skattereformen uppnådde detta syfte, men för aktier som anskaffats före reformen saknades sparande- eller uppräkningsregler för tiden fram till 1990. Mot den bakgrunden fanns ett behov av att tillåta en uppräkningsutgifter för aktier i fåmansföretag med hänsyn till den allmänna prisutvecklingen fram till 1990 (prop. 1990/91:54, s. 220).

Kapitalunderlagsregeln

Utöver indexregeln infördes vid 1992 års taxering en alternativregel, den s.k. kapitalunderlagsregeln (57 kap. 26 § IL), med syftet att komplettera indexregeln. Regeln innebär en möjlighet att i stället för anskaffningskostnaden för aktierna ta upp värdet på aktierna vid utgången av det beskattningsår för vilket taxering skedde 1993 (se 57 kap. 27 § IL). Detta värde motsvarar i regel det egna kapitalet vid utgången av 1992 (prop. 1993/94:234). Bestämmelserna trädde i kraft den 1 juli 1994 och togs då in i en särskild lag.¹ Syftet bakom kapitalunderlagsregeln var att den skulle utgöra en övergångsregel för aktier som hade förvärvats före 1992. Avsikten var inte att värdet skulle justeras årligen för i bolaget behållna vinstmedel (se prop. 1993/94:234, s. 83 och 84).

¹ Lagen (1994:775) om beräkning av kapitalunderlaget vid beskattning av ägare i fåmansföretag.

För att kapitalunderlagsregeln ska få tillämpas måste den användas för samtliga andelar i ett företag som andelsägaren förvärvat före 1992. Uppräkning av anskaffningsutgiften enligt indexregeln får då inte göras.

Vid beräkning av omkostnadsbeloppet ska den som använder sig av kapitalunderlagsregeln beräkna det justerade kapitalunderlaget i företaget enligt 57 kap. 27–35 §§ IL. För värderingen tillämpas bestämmelserna om avsättning till skatteutjämningsreserv, enligt den upphävda lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv, som infördes i samband med 1990 års skattereform. Underlaget består av skillnaden mellan de i balansräkningen upptagna tillgångs- och skuldposterna. Dessa ska i regel tas upp till skattemässiga värden.

I 57 kap. 30 § IL finns en särskild värderingsregel för svenska fastigheter som förvärvats före 1991 och som var kapitaltillgångar. I 57 kap. 32–35 §§ finns bestämmelser om att kapitalunderlaget ska justeras bl.a. på grund av utdelningar.

Beskattning av kapitalvinst för andelar som anskaffats före 1992

En kapitalvinst på en kvalificerad andel ska enligt gällande regelverk tas upp i inkomstslaget tjänst till den del den överstiger gränsbeloppet och en kapitalvinst som motsvarar gränsbeloppet ska tas upp till två tredjedelar i inkomstslaget kapital (57 kap. 21 § första stycket IL). För andelar som anskaffats före 1992 kan dock särskilda regler tillämpas. Om kapitalvinst på en kvalificerad andel som anskaffats före 1992 överstiger gränsbeloppet, ska den överskjutande delen upp till ett belopp som motsvarar skillnaden mellan omkostnadsbeloppet beräknat enligt 25–35 §§ och omkostnadsbeloppet beräknat enligt 44 kap. 14 § IL, i sin helhet tas upp i inkomstslaget kapital i stället för i inkomstslaget tjänst (57 kap. 21 § andra stycket IL).

12.2 Indexregeln och kapitalunderlagsregeln avskaffas

Kommitténs förslag: Index- och kapitalunderlagsreglerna slopas från och med den 1 januari 2026. Bestämmelserna får dock tillämpas för beskattningsår som avslutas före den 1 januari 2029.

Skälen för kommitténs förslag

I konsekvensanalysen visas att användningen av indexregeln och kapitalunderlagsregeln har minskat över tid, sannolikt både på grund av att delägare gått över till att använda förenklingsregeln när schablonbeloppet höjts, och på grund av att delägare slutat bedriva verksamheten. De delägare som fortsätter att tillämpa reglerna är också betydligt äldre än andra delägare, vilket tyder på att kretsen delägare som får tillämpa reglerna kommer att fortsätta minska. Eftersom reglerna får tillämpas efter benefika överlåtelser av andelar kan det dock komma att finnas ett fåtal delägare som får tillämpa reglerna under lång tid framöver.

Indexregeln och kapitalunderlagsregeln har övergångskaraktär och syftar till att beakta den allmänna prisutvecklingen från och med 1970 fram till 1990 respektive andelens värde vid utgången av det beskattningsår som taxerats 1993. Närmare 35 år har nu passerat sedan reglerna infördes. Samtidigt kan äldre fåmansföretag ha mycket stora sparade utdelningsutrymmen. När de särskilda reglerna om beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag infördes skedde detta också i en delvis annan skattemässig miljö och i en tid med relativt hög inflation där det relativt sett togs större hänsyn till storleken på det investerade kapitalet i företaget. Ett slopande av indexregeln och kapitalunderlagsregeln skulle innebära att regelverket förenklas.

Det är också en inte helt ovanlig situation att en andelsägare som äger andelar förvärvade före 1990 respektive 1992, även äger andra andelar i samma fåmansföretag, vilka dock förvärvats vid en senare tidpunkt. Sådana senare förvärvade andelar uppfyller inte kriteriet för beskattning enligt 57 kap. 25–26 §§. Detta medför att gränsbelopp och anskaffningsutgift kan behöva beräknas separat för de andelar som omfattas av indexregeln eller kapitalunderlagsregeln. Om en sådan andelsägare överlåter delar av sitt innehav kan det också uppkomma komplicerade frågeställningar kopplade till beräkningen av gränsbeloppet eftersom det är oklart vilka andelar som ska anses ha överlåtit. Om indexregeln och kapitalunderlagsregeln slopas skulle regelverket förenklas även i detta avseende allt eftersom andelar med gränsbelopp beräknade enligt äldre regler fasas ut.

Ett minskat användande av reglerna och det faktum att omkostnadsbeloppets betydelse för storleken på gränsbeloppet har minskat över tid, och minskar ytterligare i och med förslaget till nya beräkningsregler (se kapitel 10), talar sammantaget med vad som redovisats ovan, enligt kommittén för att det finns skäl att avskaffa reglerna. Andelsägarna bör dock genom övergångsbestämmelser få tid för anpassning. Tre år bedöms vara en lämplig övergångsperiod, se vidare avsnitt 23.2. Att slopa reglerna i 57 kap. 25–35 §§ IL innebär att regelverket förenklas, vilket är ett av kommitténs uppdrag enligt direktiven.

Övergångsbestämmelserna i 4 kap. 76, 100 och 101 §§ lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229), vilka möjliggör användningen av vissa regler som gällde innan inkomstskattelagen trädde i kraft, kommer dock fortfarande att gälla.

13 Beräkning av lönebaserat utrymme vid andelsbyten

Kommittén har i tilläggsdirektivet från den 26 januari 2023 (dir. 2023:10) fått i uppdrag att se över reglerna om beräkning av löne-underlag vid andelsbyten. Enligt direktivet ska kommittén analysera om, och i så fall på vilket sätt, reglerna om beräkning av löneunderlag vid andelsbyte behöver ändras. Kommittén ska vidare lämna förslag till de författningsändringar av reglerna som kommittén anser är lämpliga, och lämna nödvändiga författningsförslag.

I tilläggsdirektivet hänvisas till en hemställan från Skatteverket i vilken Skatteverket föreslår att inkomstskattelagen ändras för att ta bort en oavsedd begränsning i rätten att tillgodoräkna sig löneunderlag efter ett andelsbyte.

13.1 Allmänt om beskattning vid omstruktureringar

En utgångspunkt inom skatterätten är att skattereglerna inte bör försvåra för företaget att omstrukturera sin verksamhet. Det finns därför särskilda skatteregler för att underlätta olika former av omstruktureringar. I inkomstskattelagen finns t.ex. särskilda skattebestämmelser för omstruktureringar i form av fusioner, fissioner, verksamhetsavyttringar och andelsbyten. Syftet med bestämmelserna är att överlåtelser som görs i samband med sådana omstruktureringar inte i onödan ska behöva leda till beskattning av orealiserade värden. Detta gäller såväl på bolagsnivå som på delägarnivå.

När en omstrukturering innebär att orealiserade värden överläts över nationsgränserna krävs därutöver särskilda överväganden. Om överlåtelser sker inom EES-området, måste t.ex. EUF-fördraget och fördragsfriheterna, t.ex. etableringsfriheten inom EU, vägas in vid bedömningen av om, hur och när beskattning kan ske.

Utgångspunkten för hur ombildningar över gränserna inom EU ska beskattas finns i rådets direktiv 2009/133/EG av den 19 oktober 2009 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan (fusionsdirektivet).

Fusionsdirektivet baseras på synsättet att en ombildning inom EU, t.ex. en fusion, inte ska leda till en omedelbar beskattning hos det överlåtande bolaget eller hos dess delägare. Detta möjliggörs genom principen om skattemässig kontinuitet mellan det överlåtande och det övertagande bolaget och regler om framskjuten beskattning för delägare. Direktivets syfte är att gränsöverskridande omstruktureringar av företag i olika medlemsstater inte ska missgynnas skattemässigt jämfört med sådana förfaranden som avser företag i samma medlemsstat.

Som medlemsstat i EU har Sverige en skyldighet att uppfylla fusionsdirektivets krav på att ha skatteregler som underlättar de i direktivet angivna omstruktureringar inom EES. Fusionsdirektivet omfattar bara gränsöverskridande transaktioner. Av Europadomstolens praxis framgår samtidigt att genomförda regler ska tolkas i ljuset av direktivet och att det gäller såväl inhemska som gränsöverskridande situationer (jfr t.ex. Kofoed, C-321/05).

I svensk skattelagstiftning har fusionsdirektivet genomförts på så sätt att reglerna så långt som möjligt är desamma för inhemska som för gränsöverskridande transaktioner (jfr prop. 2006/07:2 s. 60). Ett exempel på detta är inkomstskattelagens bestämmelser för fysiska personer om framskjuten beskattning vid andelsbyten.

13.2 Nuvarande reglering

13.2.1 Fusionsdirektivets bestämmelser om andelsbyten

Enligt artikel 8.1 i fusionsdirektivet gäller att vid fusion, fission eller utbyte av aktier eller andelar får tilldelningen av värdepapper i det övertagande eller förvärvande bolaget till en delägare i det överlåtande eller förvärvade bolaget i utbyte mot värdepapper i det senare bolaget inte i sig leda till beskattning av inkomst, vinst eller kapitalvinst hos denna delägare.

Enligt artikel 8.6 ska dock tillämpningen av artikel 8.1 inte hindra medlemsstaterna från att beskatta den vinst som uppstår vid en senare överlåtelse av de mottagna värdepapperen på samma sätt som de beskattar vinst som uppstår vid överlåtelse av de värdepapper som innehades före förvärvet.

EU-domstolen har i praxis uttalat att medlemsstaternas intressen, såsom framgår av artikel 8.6, begränsar sig till att ta ut en skatt som motsvarar den som de skulle ha haft rätt till om utbytet inte hade ägt rum (punkt 46 i de förenade målen C-662/18 och C-672/18).

13.2.2 Framskjuten beskattning vid andelsbyte av kvalificerade andelar

I 48 a kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, finns bestämmelser om s.k. framskjuten beskattning vid andelsbyten. Reglerna innebär att en fysisk person kan avyttra andelar i ett företag (det avyttrade företaget) till ett annat företag (det köpande företaget) mot ersättning i form av andelar i det köpande företaget utan att beskattas i samband med bytet. Bestämmelserna är ett undantag från huvudregeln att en avyttring utlöser omedelbar beskattning och innebär att en eventuell kapitalvinst inte ska tas upp vid andelsbytet.

Den framskjutna beskattningen säkerställs genom att omkostnadsbeloppet för de avyttrade andelarna förs över till de mottagna andelarna. Beskattning sker i stället först när de mottagna andelarna avyttras.

Bestämmelserna tillämpas vid rena andelsbyten men också när företag fusioneras med ett eller flera andra företag eller delas upp i två eller flera företag, s.k. fissioner. Även dessa förfaranden innebär att det på delägarnivå sker ett andelsbyte.

I 48 a kap. 8 a–8 c §§ IL finns särskilda bestämmelser som ska tillämpas när den avyttrade andelen i ett andelsbyte är en kvalificerad andel. Även om andelsbytet i sig inte utlöser någon omedelbar beskattning hos andelsägaren, ska det göras en beräkning av de belopp som skulle ha tagits upp i tjänst och kapital om reglerna inte varit tillämpliga. Detta för att säkerställa att den framskjutna beskattningen av kapitalvinsten och beskattningen av eventuella utdelningar som lämnas på mottagna andelar görs i enlighet med beskattningsreglerna i 57 kap. IL. Beräkningen av tjänste- och kapitalbelopp efter ett andelsbyte sker huvudsakligen enligt de generella bestämmelserna

om beräkning av de belopp som ska beskattas i inkomstlagen tjänst respektive kapital i samband med en kapitalvinst eller en utdelning i 57 kap. IL.

13.2.3 Beräkningen av gränsbelopp vid andelsbyten

Årets gränsbelopp beräknas vid årets ingång

Enligt 57 kap. 11 § tredje stycket IL beräknas årets gränsbelopp vid årets ingång och tillgodoräknas den som äger andelen vid denna tidpunkt. Bestämmelsen är generell och omfattar även den som genomför ett andelsbyte.

Gränsbeloppet beräknas till summan av årets gränsbelopp och sparad utdelningsutrymme. Årets gränsbelopp beräknas i sin tur, enligt nuvarande regler, på ett av två sätt. Antingen används förenklingsregeln eller huvudregeln. Om årets gränsbelopp beräknas enligt huvudregeln är det under vissa förutsättningar möjligt att till gränsbeloppet även lägga ett lönebaserat utrymme. Av kapitel 10 framgår att i kommitténs förslag till nya beräkningsregler kvarstår det lönebaserade utrymmet som en del av gränsbeloppet.

Om en andelsägare genomför ett andelsbyte under ett kalenderår ska årets gränsbelopp för det år då andelsbytet görs beräknas vid ingången av det året. Det innebär att andelsägaren i enlighet med 57 kap. 11 § tredje stycket IL ska tillgodoräknas ett gränsbelopp som beräknas på de avyttrade andelarna. Vid ingången av året efter andelsbytet leder samma bestämmelse till att andelsägaren ska tillgodoräknas ett gränsbelopp som beräknas på de genom andelsbytet mottagna andelarna.

I 57 kap. 10 a § IL regleras att efter ett andelsbyte beräknas gränsbelopp under beskattningsåret för en mottagen andel som om andelen var en andel i det avyttrade företaget. Bestämmelsen är tänkt att säkerställa kontinuitet mellan avyttrade och mottagna andelar och att ett andelsbyte i sig inte ska påverka beräkningen av gränsbeloppet. Bestämmelsens huvudsakliga syfte när den infördes var dock att förhindra en möjlighet som tidigare regelsystem gav utrymme till, nämligen att beräkna årets gränsbelopp vid flera tillfällen under ett och samma beskattningsår med anledning av att det hade gjorts ett andelsbyte under beskattningsåret (prop. 2006/07:2 s. 127). Syftet att säkerställa kontinuiteten mellan avyttrade och mottagna andelar

ligger också bakom bestämmelsen i nuvarande 15 § första stycket som anger att om kvalificerade andelar avyttras genom ett andelsbyte, ska sparad utdelningsutrymme fördelas på de mottagna andelarna. Bestämmelserna upprätthåller syftet bakom reglerna i 48 a kap. IL om framskjuten beskattning vid andelsbyten, nämligen att andelsägarens beskattning inte ska påverkas av andelsbytet.

Beräkningen av lönebaserat utrymme på mottagna andelar

När årets gränsbelopp beräknas enligt huvudregeln får det enligt 57 kap. 11 § första stycket 2 IL även beräknas ett lönebaserat utrymme. Det lönebaserade utrymmet ska fördelas på andelarna i företaget. Om en andel ägts under del av året före beskattningsåret, ska enligt 16 § andra stycket bara ersättning som betalats ut under denna tid ingå i löneunderlaget vid beräkningen av det lönebaserade utrymmet för den andelen. Löneunderlaget och det lönebaserade utrymmet kan därför bli olika stort för olika andelar i samma företag beroende på när andelarna förvärvats.

Av 57 kap. 17 § första stycket IL följer vidare att löneunderlaget beräknas på grundval av sådan kontant ersättning som hos arbetstagaren ska tas upp i inkomstslaget tjänst och som under året före beskattningsåret har lämnats till arbetstagarna i företaget och i dess dotterföretag. Enligt samma bestämmelses andra stycke gäller att om ett dotterföretag har ägts under del av det år som löneunderlaget avser, ska bara ersättning som betalats ut under denna tid räknas med.

Reglerna om beräkning av löneunderlag och lönebaserat utrymme är generella, dvs. de är tillämpliga på alla andelsinnehav oavsett om förvärvet har skett i samband med ett andelsbyte eller inte. Om ett andelsbyte har genomförts under året kommer dock bestämmelsen i 16 § andra stycket om att bara sådan ersättning som betalats ut under den tid som en andel ägts under året före beskattningsåret får ingå i löneunderlaget att påverka beräkningen av gränsbeloppet året efter andelsbytet. Detsamma gäller begränsningen i 17 § av hur stor del av ersättningen som utbetalats i ett dotterföretag som får räknas in i löneunderlaget. Detta får särskild betydelse vid beräkning av gränsbelopp i samband med ett andelsbyte eftersom såväl de avyttrade som de mottagna, dvs. de förvärvade andelarna, innehas av samma fysiska person.

Bestämmelsen i 16 § andra stycket infördes i syfte att förhindra att löneunderlag utnyttjades dubbelt och för att motverka handel med företag enbart i syfte att få utöka det egna gränsbeloppet med ett lönebaserat utrymme som hörde till ett förvärvat företags andelar. Detta kunde nämligen uppnås genom att bolag, som endast innehöll aktiekapital och höga löneunderlag, förvärvades strax före årsskiftet (prop. 2011/12:1, s. 438).

Som framgår av 17 § beräknas löneunderlaget på grundval av ersättningar som lämnats till arbetstagare i företaget och dess dotterföretag under året före beskattningsåret. Detta innebär att löneunderlaget år 1 ligger till grund för det gränsbelopp som ska beräknas för beskattningsåret (år 2). Om det skett ett andelsbyte under år 1 kommer den andel som mottagits genom andelsbytet endast att ha ägts under del av året före beskattningsåret (dvs. del av år 1) och bara sådan ersättning som lämnats till arbetstagarna i företaget och dess dotterföretag under den tid som andelen har ägts får därför ingå i löneunderlaget vid beräkningen av det lönebaserade utrymmet för den mottagna andelen år 2. Det innebär att endast sådan ersättning som betalats ut under tiden efter andelsbytet år 1 kommer att kunna medräknas vid beräkning av gränsbeloppet år 2. Bestämmelsen i 57 kap. 10 a § IL, som syftar till att reglera en överföring av gränsbelopp från den avyttrade andelen till den mottagna andelen vid ett andelsbyte, är begränsad till sådana gränsbelopp som beräknas under det beskattningsår som andelsbytet äger rum. Året efter andelsbytet tillfaller gränsbeloppet den mottagna andelen men det lönebaserade utrymmet för den andelen kommer endast beräknas på ersättningar som utbetalats efter andelsbytet.

13.3 Skatteverkets hemställan

Skatteverket har i en hemställan Rätt löneunderlag vid andelsbyten inlämnad till regeringen den 25 april 2018, (SKV:s dnr 131-200955-17/21 och Fi2018/01797) föreslagit en ändring i inkomstskattelagen avseende beräkningen av löneunderlag vid andelsbyten.

Enligt Skatteverket innebär dagens regler om beräkning av löneunderlag att en fysisk person som omfattas av reglerna om framskjuten beskattning i 48 a kap. IL i vissa situationer kan förlora ett lönebaserat utrymme för det år då andelsbytet ägde rum. Detta inne-

bär i sin tur enligt Skatteverkets mening att ett andelsbyte kan komma att leda till ett högre skatteuttag vid en framtida försäljning än om bytet inte hade ägt rum.

Skatteverket föreslår därför att den som genomför ett andelsbyte ska kunna tillgodoräkna sig löneunderlag för de avyttrade andelarna för det år då andelsbytet äger rum.

13.4 Rätten att tillgodoräkna sig lönebaserat utrymme på en mottagen andel det år andelsbytet görs utökas

Kommitténs förslag: Bestämmelsen om att efter ett andelsbyte beräknas gränsbelopp under beskattningsåret för en mottagen andel som om andelen var en andel i det avyttrade företaget slopas.

Om en kvalificerad andel har mottagits genom ett andelsbyte får även ersättning som betalats ut under den del av året som föregick andelsbytet ingå vid beräkningen av det lönebaserade utrymmet för den mottagna andelen. För tiden före andelsbytet ska då den genom andelsbytet avyttrade andelen ligga till grund för beräkningen.

Vid beräkningen av löneunderlaget ska i dessa fall kontant ersättning avse belopp som betalats ut från det avyttrade företaget och dess dotterföretag.

Skälen för kommitténs förslag

Bestämmelsen i 57 kap. 10 a § slopas

När den nuvarande bestämmelsen i 57 kap. 10 a § IL infördes syftade den till att motverka att ett nytt gränsbelopp skulle kunna beräknas på samma andelar med anledning av utdelningar som lämnades efter ett andelsbyte. Bestämmelsen reglerar beräkning av årets gränsbelopp under beskattningsåret för en mottagen andel. Vid den tid när bestämmelsen infördes gällde att årets gränsbelopp skulle tillgodoräknas den som ägde andelen vid utdelningstillfället eller vid utgången av året i stället för som nu vid årets ingång. En andelsägare hade därför enligt den dåvarande lagstiftningen möjlighet att använda reglerna om

andelsbyte för att beräkna flera gränsbelopp under ett och samma beskattningsår. Detta förhindrades genom bestämmelsen i 57 kap. 10 a §. Med nuvarande huvudregel i 11 § tredje stycket om att årets gränsbelopp ska tillgodoräknas den som äger andelen vid årets ingång är det dock inte längre möjligt att beräkna flera gränsbelopp under ett och samma beskattningsår. Bestämmelsen i 57 kap. 10 a § IL har därför förlorat sin betydelse för beräkning av gränsbelopp efter andelsbyten och bör därför slopas.

Beräkning av lönebaserat utrymme på mottagna andelar

Som framgår av avsnitt 13.2.3 under rubriken Beräkningen av lönebaserat utrymme på mottagna andelar innebär gällande rätt att årets gränsbelopp för de mottagna andelarna kan bli för lågt det första året efter det år som andelsbytet har ägt rum. Om ett andelsbyte görs under år 1 kommer löneunderlaget – när årets gränsbelopp ska beräknas på de mottagna andelarna vid ingången av år 2 – endast att baseras på löner som betalats ut under den tid som de mottagna andelarna har ägts, dvs. efter det att andelsbytet skett. Bestämmelserna medför i ett sådant fall att möjligheten att året efter andelsbytet tillgodoräkna sig löneunderlag som hör till den avyttrade andelen, dvs. löneunderlag avseende tiden före andelsbytet det år då andelsbytet görs faller bort. Gränsbeloppet kommer till följd av detta att bli lägre än om något andelsbyte inte hade genomförts. Om detta lägre gränsbelopp används skulle andelsbytet kunna leda till ett framtida högre skatteuttag än om andelsbytet inte hade ägt rum.

Kommittén delar den bedömning som Skatteverket gör i hemställen om att den nuvarande ordningen därmed kan innebära en risk för att en delägars beskattning av utdelning från kvalificerade andelar eller av kapitalvinst vid en avyttring av kvalificerade andelar kan bli högre på grund av att delägaren har genomfört ett andelsbyte som omfattas av reglerna i 48 a kap. IL om framskjuten beskattning. Det bör dock noteras att denna risk är begränsad till ett enda beskattningsår. Storleken på bortfallet är också beroende av tidpunkten för när andelsbytet genomförs. Detta eftersom det avgörande för hur mycket av löneunderlaget som faller bort vid beräkningen av årets gränsbelopp är när under det föregående året som andelsbytet har ägt rum. Om det i det enskilda fallet faktiskt blir en högre

beskattning beror dessutom på övriga komponenter i gränsbeloppet, bl.a. storleken på de sparade gränsbeloppen. Oavsett hur liten risken är för att det i det enskilda fallet blir en för hög beskattning anser kommittén att denna risk bör undanröjas. Även reglerna i fusionsdirektivet talar för en sådan justering. En inhemsk och en gränsöverskridande situation bör dessutom behandlas likvärdigt. Gränsbeloppet och därmed beskattningen bör inte i någon situation påverkas av att eller när ett andelsbyte har genomförts.

Kommittén anser därför att reglerna bör ändras så att det lönebaserade utrymmet inte faller bort för tiden före andelsbytet för det år då andelsbytet sker. Kommittén föreslår därför en ny regel för beräkning av löneunderlag året efter ett andelsbyte. Året efter andelsbytet bör löneunderlaget, som beräknas på ersättningar som har lämnats året före beskattningsåret, beräknas för en mottagen andel både för tiden före bytet (beräknat på de avyttrade andelarna) och för tiden efter bytet (beräknat på de mottagna andelarna). Detta uppnås förslagsvis genom en regel som anger att om en kvalificerad andel mottagits genom ett andelsbyte får även ersättning som betalats ut under den del av året som föregick andelsbytet ingå vid beräkningen av det lönebaserade utrymmet för den mottagna andelen. För tiden före andelsbytet ska då den genom andelsbytet avyttrade andelen ligga till grund för beräkningen.

För att ersättningen som betalats ut under den del av året som föregick andelsbytet och som hör till avyttrade andelar ska kunna ingå i beräkningen av det lönebaserade utrymmet föreslås också en bestämmelse om att vid beräkning av löneunderlaget ska i dessa fall kontant ersättning avse belopp som betalats ut från det avyttrade företaget och dess dotterföretag.

Förslaget innebär att det införs en ny bestämmelse i 57 kap. 30 § andra stycket om beräkning av lönebaserat utrymme vid andelsbyte och en ny bestämmelse i 32 § tredje stycket om beräkning av löneunderlag vid ett sådant andelsbyte som omfattas av bestämmelsen i 30 §.

14 Utdelning och kapitalvinst på andelar som mottas i samband med andelsbyten och partiella fissioner

14.1 Inledning

Som redogörs för i kapitel 13 finns det särskilda skatteregler för att underlätta olika former av omstruktureringar, exempelvis fusioner, fissioner och andelsbyten. Bestämmelserna syftar till att vissa omstruktureringar inte ska leda till beskattning av orealiserade värden, varken på bolagsnivå eller delägarnivå. Beskattningen av de orealiserade värdena sker i stället vid en senare tidpunkt.

Möjligheten att genom dessa reglerade ombildningsförfaranden flytta orealiserade värden mellan företag utan omedelbar beskattning ställer särskilda krav på skattebestämmelserna för delägare i fåmansföretag. Reglerna behöver utformas så att det säkerställs att ombildningsförfarandena inte kan användas för att kringgå den särskilda beskattningen av utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag. En ombildning får därför inte i sig medföra att en kvalificerad andel förlorar sin status som kvalificerad. Reglerna behöver också garantera att den framskjutna beskattningen, när den väl sker, är i enlighet med reglerna om beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag. Det innebär att reglerna både ska skydda tjänstebeskattningen på kvalificerade andelar och säkerställa att delägaren tillgodoräknas sådana gränsbelopp som delägaren är berättigad till enligt samma regler. För dessa ändamål finns i dag regler om att tjänste- och kapitalbelopp ska beräknas för andelar som mottagits i samband med andelsbyten och partiella fissioner och om hur denna beräkning ska ske. Dessa bestämmelser upplevs av många som kom-

plicerade och svåra att tillämpa. Detta framgår bl.a. av att Skatteverket meddelat ställningstaganden för att tydliggöra hur Skatteverket anser att reglerna ska tillämpas.

I kapitel 13 behandlas kommitténs uppdrag att se över reglerna om beräkning av löneunderlag vid andelsbyten. Den översynen har resulterat i att kommittén lämnar förslag om att vid beräkning av årets gränobelopp på en andel som mottagits genom ett andelsbyte ska en delägare få tillgodoräkna sig det lönebaserade utrymme som hörde till den avyttrade andelen det år då andelsbytet ägde rum.

Som ett led i uppdraget att förenkla och förbättra reglerna föreslår kommittén vidare i kapitel 11 att ett gemensamt takbelopp för tjänstebeskattning av kapitalvinster och utdelningar ska införas. Det förslaget kan påverka beskattningen av alla andelsinnehav inklusive innehav av kvalificerade andelar som avyttras respektive mottas i samband med ett andelsbyte eller en partiell fission.

Sammantaget anser kommittén att det finns flera skäl att göra en sammanhållen och utvidgad översyn av beskattningsreglerna för andelsägare som avyttrar respektive mottar kvalificerade andelar i samband med andelsbyten och partiella fissioner för att om möjligt förenkla och förbättra reglerna.

14.2 Nuvarande reglering

14.2.1 Andelsbyten

Framskjuten beskattning vid andelsbyten

I 48 a kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, finns bestämmelser om framskjuten beskattning vid fysiska personers andelsbyten.

Ett andelsbyte innebär enligt 48 a kap. 2 § IL att en fysisk person (säljaren) avyttrar en andel (den avyttrade andelen) i ett företag (det avyttrade företaget) till ett annat företag (det köpande företaget) mot marknadsmässig ersättning i form av andelar i det köpande företaget (de mottagna andelarna). Ersättningen får till en del lämnas i pengar. Resultatet av ombildningen är alltså att andelsägaren byter ut sina andelar mot andelar i ett företag som andelsägaren också äger. Reglerna om framskjuten beskattning vid andelsbyten kan också bli tillämpliga i samband med fusioner och fissioner.

Bestämmelserna om andelsbyten i inkomstskattelagen motsvarar de regler om andelsbyten som finns i EU:s fusionsdirektiv¹ och omfattar alltså även gränsöverskridande andelsbyten inom EES. Syftet med reglerna är att beskattningen av andelsbyten under vissa villkor ska kunna skjutas fram till en senare tidpunkt. Tilldelningen av andelar i det köpande företaget till en delägare i det avyttrade bolaget i utbyte mot andelar i det senare bolaget ska vid andelsbytet inte leda till beskattning av inkomst, vinst eller kapitalvinst hos denna delägare (jfr artikel 8.1 i fusionsdirektivet). I stället ska den vinst som uppstår vid en senare överlåtelse av de mottagna värdepappren beskattas på samma sätt som hade gällt om andelsbytet inte hade genomförts (jfr artikel 8.6 i fusionsdirektivet).

Den framskjutna beskattningen uppnås enligt inkomstskattelagen genom att de nya, mottagna andelarna anses förvärvade till ett pris motsvarande omkostnadsbeloppet på de avyttrade andelarna (48 a kap. 10 § IL). Bestämmelsen säkerställer att andelsbytet inte leder till omedelbar beskattning utan i stället till en senareläggning av beskattningstidpunkten. Beskattning av de värden som överförs till det köpande företaget sker först när andelsägaren avyttrar de mottagna andelarna, eller när villkoren för framskjuten beskattning inte längre är uppfyllda, t.ex. om den skattskyldige flyttar utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES).

Om det vid andelsbytet också lämnas ersättning i pengar ska dock sådan ersättning tas upp som en kapitalvinst det beskattningsår då andelsbytet sker (9 §).

En kapitalvinst ska enligt allmänna regler beräknas som skillnaden mellan ersättningen för den avyttrade tillgången minskad med utgifterna för avyttringen och omkostnadsbeloppet. Med tillämpning av genomsnittsmetoden ska omkostnadsbeloppet för samtliga delägarätter och fordringsrätter av samma slag och sort som den avyttrade användas (48 kap. 7 § IL). I 48 a kap. 16 § IL regleras en modifierad genomsnittsmetod för andelar som mottagits vid ett andelsbyte, enligt den bestämmelsen ska mottagna andelar som är kvalificerade enligt 57 kap. 7–7 b §§ på grund av att de mottagits vid ett andelsbyte (se avsnitt 14.2.3) vid tillämpningen av genomsnittsmetoden inte

¹ Rådets direktiv 2009/133/EG av den 19 oktober 2009 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan (fusionsdirektivet).

anses vara av samma slag och sort som andra andelar i det köpande företaget som innehas av säljaren.

För att den separata beräkningen för andelar som mottagits vid ett andelsbyte också ska påverka den framtida avyttringen av just dessa andelar finns i 48 a kap. 15 § IL första stycket en turordningsregel som ska tillämpas om delägaren äger andelar av samma slag och sort som den mottagna andelen vid tidpunkten för andelsbytet (gamla andelar) eller förvärvar sådana andelar efter andelsbytet (nya andelar). I sådana fall ska avyttringar anses ske i följande ordning: gamla andelar, mottagna andelar och slutligen nya andelar. Enligt samma bestämmelse andra stycke tillämpas turordningen på motsvarande sätt när äganderätten övergår till någon annan på annat sätt än genom avyttring. Med det avses att äganderätten övergår genom t.ex. arv, testamente, gåva eller bodelning (prop. 2002/03:15 s. 44).

När det gäller andelar som är kvalificerade vid tidpunkten för ett andelsbyte gäller särskilda bestämmelser i 48 a kap. 8 a–8 c §§ för att säkerställa att den framskjutna beskattningen på en mottagen andel sker i enlighet med skattereglerna för sådana andelar och för att tjänstebeskattningen ska begränsas till ett belopp som motsvarar den beskattning som hade skett om andelsbytet inte hade genomförts.

Beräkning av tjänstebelopp för utdelning och kapitalvinst vid andelsbyte

Om den avyttrade andelen vid ett andelsbyte är en kvalificerad andel ska det enligt 48 a kap. 8 a § IL göras en beräkning av de belopp som skulle ha tagits upp i inkomstslaget kapital (kapitalbelopp) och i inkomstslaget tjänst (tjänstebelopp) om bestämmelserna om framskjuten beskattning inte varit tillämpliga. Det ska fastställas två olika tjänstebelopp, både ett tjänstebelopp för utdelning och ett tjänstebelopp för kapitalvinst. Den framskjutna beskattningen av framtida kapitalvinst och utdelningar i inkomstslaget tjänst på mottagna andelar som bara är kvalificerade på grund av att avyttrade andelar varit kvalificerade (se avsnitt 14.2.3), ska begränsas till dessa tjänstebelopp. Detta säkerställer att en delägare över tid inte blir beskattad för mer än de belopp som räknats fram vid bytet och som skulle ha beskattats enligt allmänna regler om inte reglerna om framskjuten beskattning hade varit tillämpliga. En eventuell värdestegring som sker efter andelsbytet avseende en mottagen andel som bara är kvalificerad på

grund av att den avyttrade andelen var kvalificerad kommer genom denna metod inte att till någon del beskattas i inkomstslaget tjänst utan endast beskattas i inkomstslaget kapital (prop. 2002/03:15 s. 42 f. och 63 och prop. 2006/07:2 s. 91 och 92).

För beräkningen av tjänstebelopp för utdelning gäller enligt 8 b § första stycket att ett belopp lika med vad som skulle ha tagits upp i inkomstslaget tjänst om värdet av den mottagna andelen ansetts som utdelning utgör ett *tjänstebelopp för utdelning vid andelsbyten* för den mottagna andelen. Av samma bestämmelses andra stycke framgår att ett belopp lika med vad som skulle ha tagits upp i inkomstslaget tjänst enligt huvudregeln i 8 a §, dvs. vad som skulle ha tagits upp i inkomstslaget tjänst om reglerna om framskjuten beskattning inte hade varit tillämpliga, utgör ett *tjänstebelopp för kapitalvinst vid andelsbyten* för den mottagna andelen. Att det beräknas två olika tjänstebelopp beror dels på att beräkningen av beskattningsbar kapitalvinst vid avyttring beaktar omkostnadsbeloppet, dels på att storleken på den maximala tjänstebeskattningen (takbeloppen) för utdelning respektive för kapitalvinst skiljer sig åt.

I 8 c § finns en bestämmelse som reglerar hur beräkningen i vissa fall ska göras om de andelar som avyttrats vid ett andelsbyte tidigare har tagits emot vid ett annat andelsbyte, eller vid en partiell fission och det därför redan har beräknats tjänstebelopp som hör till andelen. Om sådana andelar bara är särskilt kvalificerade enligt reglerna i 57 kap. 7, 7 a eller 7 b § ska nya tjänstebelopp inte beräknas. Då gäller i stället enligt 8 c § andra och tredje styckena att de tidigare beräknade tjänstebeloppen för utdelning ska minskas med utdelning som tagits upp i inkomstslaget tjänst efter det att tjänstebeloppet beräknats och fördelas på de mottagna andelarna (andra stycket). På samma sätt ska tjänstebelopp för kapitalvinst minskas med sådan kapitalvinst som tagits upp i inkomstslaget tjänst och fördelas på de mottagna andelarna (tredje stycket). Orsaken till denna reglering är att en andel som är särskilt kvalificerad är kvalificerad bara på grund av att den mottagits i samband med ett tidigare andelsbyte eller en partiell fission. Den är inte kvalificerad för att andelsägaren exempelvis är verksam i betydande omfattning i företaget. Det har därför inte heller sedan den senaste ombildningen skapats några nya sådana orealiserade värden som bör bli föremål för tjänstebeskattnings enligt 57 kap. 11. I stället ska tidigare beräknade tjänstebelopp minskas med

eventuellt lämnad och tjänstebeskattad utdelning eller kapitalvinst (prop. 2002/03:15 s. 42 och prop. 2006/07:2 s. 91 och 92).

14.2.2 Partiella fissioner

Beskattningen vid partiella fissioner

Med partiell fission avses en ombildning som uppfyller förutsättningarna i 38 a kap. 2 § IL och innebär att ett företag överlåter en eller flera verksamhetsgrenar till ett eller flera övertagande företag. Det överlåtande företaget ska behålla minst en verksamhetsgren. Överlåtelsen ska ske mot marknadsmässig ersättning i form av andelar i det övertagande företaget eller i pengar och ersättningen ska lämnas till andelsägarna i det överlåtande företaget. Resultatet av ombildningen blir att en andelsägare i det överlåtande företaget kommer att äga andelar i två eller flera företag som vart och ett kommer att innehålla delar av den verksamhet som ursprungligen fanns i det överlåtande företaget.

Reglerna om partiella fissioner infördes som ett tillägg i EU:s fusionsdirektiv och därefter, den 1 januari 2007, i IL. Bestämmelserna om partiella fissioner omfattar således även partiella fissioner som är gränsöverskridande. Syftet med reglerna om partiella fissioner är, i likhet med vad som gäller för andelsbyten, att beskattningen under vissa villkor ska skjutas upp till en senare tidpunkt.

För andelsägarna i det överlåtande företaget gäller att de anses ta emot ersättningen, i form av andelar eller pengar, såsom utdelning från det överlåtande företaget. Den uppskjutna beskattningen vid partiella fissioner uppnås genom att värdet av de mottagna andelarna, dvs. utdelningen i form av andelar, inte behöver tas upp till beskattning (42 kap. 16 b § IL). Beskattningen hos andelsägaren sker i stället när de överlåtna andelarna avyttras eller när utdelning erhålls på dessa andelar. Om andelsägaren utöver mottagna andelar även erhåller pengar ska dock sådan ersättning beskattas som utdelning samma år som den partiella fissionen genomförs.

För andelar som tas emot vid en partiell fission anses anskaffningsutgiften vara så stor del av omkostnadsbeloppet för andelarna i det överlåtande företaget – beräknat vid tidpunkten för den partiella fissionen – som motsvarar den förändring i marknadsvärdet som den partiella fissionen medför för dessa andelar (48 kap. 18 a § första

stycket). För andelarna i det överlåtande företaget ska den genomsnittliga anskaffningsutgiften minskas i motsvarande mån (18 a § andra stycket).

På motsvarande sätt som för andelsbyten gäller en modifierad genomsnittsmetod vid beräkning av omkostnadsbeloppet. Om andelar som mottagits vid en partiell fission är kvalificerade enligt 57 kap. 7–7 b §§ ska de enligt 48 kap. 18 c § vid tillämpning av genomsnittsmetoden i 48 kap. 7 § IL inte anses vara av samma slag och sort som andra andelar i det övertagande företaget som innehas av mottagaren.

Även för andelar som mottagits i samband med en partiell fission finns en turordningsregel motsvarande den som finns för andelar som mottagits vid andelsbyten. Om delägaren äger andelar av samma slag och sort som den mottagna andelen vid tidpunkten för andelsbytet (gamla andelar) eller förvärvar sådana andelar efter andelsbytet (nya andelar) ska avyttringar anses ske i följande ordning: gamla andelar, mottagna andelar och slutligen nya andelar (48 kap. 18 b § IL). Enligt andra stycket tillämpas turordningen på motsvarande sätt när äganderätten övergår till någon annan på annat sätt än genom avyttring. Med det avses t.ex. genom arv, testamente, gåva eller bodelning (prop. 2002/03:15 s. 44, jfr prop. 2002/03:15 s. 44).

När det gäller andelar som är kvalificerade vid tidpunkten för den partiella fissionen gäller särskilda bestämmelser i 48 kap. 18 d och 18 e §§ för att säkerställa att den uppskjutna beskattningen sker i enlighet med skattereglerna för sådana kvalificerade andelar och för att tjänstebeskattningen ska begränsas till ett belopp som motsvarar den beskattning som hade skett om den partiella fissionen inte genomförts.

Beräkning av tjänstebelopp för utdelning och tjänstebelopp för kapitalvinst vid partiella fissioner

Om den avyttrade andelen vid en partiell fission är en kvalificerad andel ska det på motsvarande sätt som vid andelsbyten göras en beräkning av de belopp som skulle ha tagits upp i inkomstslaget tjänst (tjänstebelopp) om bestämmelserna om undantag från omedelbar beskattning vid partiella fissioner inte hade varit tillämpliga. Till skillnad från vad som gäller för andelsbyten behöver det vid en partiell fission inte beräknas något kapitalbelopp för att begränsa till vilken del en eventuell ersättning i pengar ska beskattas i kapital det

år den partiella fissionen sker. Detta eftersom ersättningen vid den partiella fissionen betraktas som utdelning till delägaren från det överlåtande företaget och därmed som utdelning från andelar som är kvalificerade redan utan en särskild kvalificeringsregel (42 kap. 16 b § IL). Om ersättningen delvis lämnas i pengar och därför – till skillnad från ersättningen i mottagna andelar – ska tas upp till beskattning det beskattningsår den partiella fissionen sker, omfattas den således redan av skattereglerna i 57 kap.

För att beskattningen av framtida kapitalvinst och utdelningar i inkomstslaget tjänst på de mottagna andelarna ska uppgå till samma belopp som delägaren skulle ha tagit upp som tjänsteinkomst vid tidpunkten för den partiella fissionen om utdelningen inte var undantagen från beskattning fastställs ett tjänstebelopp för utdelning och ett tjänstebelopp för kapitalvinst. Tjänstebeloppen säkerställer alltså att en delägare över tid inte blir beskattad för mer än de belopp som beräknades i samband med den partiella fissionen och som motsvarar sådana belopp som skulle ha beskattats enligt allmänna regler för kapitalvinst respektive utdelning om inte reglerna om partiella fissioner varit tillämpliga. En eventuell värdestegring efter ombildningen avseende en mottagen andel kommer genom denna metod att beskattas i inkomstslaget kapital (prop. 2006/07:2 s. 81–85).

Ett belopp lika med värdet på den mottagna andelen minskat med det sparade utdelningsutrymmet som hör till andelen i det övertagande företaget utgör enligt 18 d § andra stycket ett *tjänstebelopp för utdelning vid partiell fission* för den mottagna andelen. Enligt samma bestämmelses tredje stycke gäller att ett belopp lika med vad som skulle ha tagits upp i inkomstslaget tjänst om den mottagna andelen hade avyttrats mot en marknadsmässig ersättning omedelbart efter att den mottagits utgör ett *tjänstebelopp för kapitalvinst vid partiell fission* för den mottagna andelen.

I 18 e § regleras hur beräkningen ska göras om andelen tidigare har tagits emot vid en partiell fission, eller vid ett andelsbyte och om andelen i det överlåtande företaget är särskilt kvalificerad, dvs. bara kvalificerade enligt reglerna i 57 kap. 7, 7 a eller 7 b § (se avsnitt 14.2.3) och det tidigare har beräknats ett tjänstebelopp enligt 48 kap. 18 d § eller 48 a kap. 8 b § som hör till andelen. I sådant fall ska nya tjänstebelopp inte beräknas. Då gäller i stället enligt 18 e § andra stycket att de tidigare beräknade tjänstebeloppen för utdelning ska minskas med utdelning som tagits upp i inkomstslaget tjänst efter det att tjänste-

beloppet beräknats och fördelas mellan de mottagna andelarna och andelarna i det överlåtande företaget på det sätt som omkostnadsbeloppet fördelas enligt 18 a §. En sådan fördelning innebär att det ska fördelas på ett sätt som motsvarar den förändring i marknadsvärdet som den partiella fissionen medför. Enligt tredje stycket ska tjänstebelopp för kapitalvinst fördelas mellan de mottagna andelarna och andelarna i det överlåtande företaget på samma sätt.

14.2.3 Särskilt kvalificerade andelar

Andelar mottagna vid andelsbyten eller partiella fissioner där avyttrade och överlåtna andelar är kvalificerade

Andelar som mottagits vid andelsbyten eller partiella fissioner och där andelarna i det avyttrade eller det överlåtande bolaget varit kvalificerade blir ofta kvalificerade redan på grund av att andelsägaren är eller har varit verksam i betydande omfattning även i det övertagande företaget eller på grund av att den verksamhet som bedrivits i det överlåtande företaget överförs till det övertagande företaget. För att fånga upp de fall där mottagna andelar inte blir kvalificerade enligt de allmänna reglerna i 57 kap. och för att förhindra att en andelsägare kringgår reglerna i 57 kap. genom ett ombildningsförfarande gäller enligt 57 kap. 7 § första stycket att om en kvalificerad andel avyttras genom ett andelsbyte ska mottagna andelar anses kvalificerade hos andelsägaren. Av samma stycke framgår också att en andel som har mottagits vid en partiell fission anses kvalificerad om mottagaren omedelbart före den partiella fissionen ägt en kvalificerad andel i det överlåtande företaget. För det fall innehavet även omfattar andelar som inte är kvalificerade anges i andra stycket att det vid en partiell fission ska ske en proportionering så att samma andel mottagna andelar ska anses kvalificerade.

Andelar som enligt dessa regler är kvalificerade på grund av att de mottagits vid ett andelsbyte eller en partiell fission där andelarna i det avyttrade eller överlåtande företaget är kvalificerade brukar kallas särskilt kvalificerade andelar. Bestämmelserna om särskilt kvalificerade andelar innebär att en delägare kan inneha kvalificerade andelar som omfattas av 57 kap. trots att företaget inte är ett fåmansföretag. Kvalificerade andelar kan därför exempelvis innehas i ett aktiebolag

vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad och som i sig därför inte kan utgöra ett fåmansföretag.

Av 7 § tredje stycket framgår vidare att bestämmelserna om särskilt kvalificerade andelar även omfattar optioner och förpliktelser som avses i 2 § andra stycket.

Bestämmelserna om att andelar i vissa fall ska anses som kvalificerade efter ett andelsbyte eller en partiell fission har kompletterats med bestämmelser i 7 a och 7 b §§ som är tänkta att säkerställa att reglerna om särskilt kvalificerade andelar inte kringgås genom olika förfaranden som vidtas efter ett andelsbyte eller en partiell fission. Bestämmelserna innebär att andelar ska anses som kvalificerade även efter sådana förfaranden. De situationer som regleras är när särskilt kvalificerade andelar avyttras på nytt, när äganderätten benefikt överförs till annan, t.ex. genom gåva samt när en ny andel förvärvas med stöd av en särskilt kvalificerad andel.

Avyttring av särskilt kvalificerade andelar

Enligt 57 kap. 7 a § IL gäller att om en andel som mottagits vid ett andelsbyte eller en partiell fission direkt eller genom ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag avyttras till ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som mottagaren direkt eller indirekt äger andel i, ska mottagarens andelar i det fåmansföretag som direkt eller indirekt förvärvat andelarna anses kvalificerade.

Bestämmelsen syftar till att förhindra kringgåenden genom ett förfarande som innebär att andelar som mottagits i samband med ett andelsbyte eller en partiell fission vidareförsäljs intern inom en koncern (för andelsbyten se prop. 2005/06:40 s. 78, 79 och 86 och för partiella fissioner se prop. 2006/07:2 s. 89 och 126).

Benefik överföring av särskilt kvalificerade andelar samt förvärv av andelar med stöd av en särskilt kvalificerad andel

I 57 kap. 7 b § första stycket IL finns en bestämmelse som syftar till att förhindra att den särskilda kvalificeringen kringgås t.ex. genom att andelen ges i gåva till en närstående. Enligt bestämmelsen gäller att om en särskilt kvalificerad andel övergår till någon annan genom arv, testamente, gåva eller bodelning, ska andelen enligt 7 b § första

stycket anses kvalificerad. Detta gäller dock endast om äganderätten övergår till en fysisk person och inte om äganderätten övergår till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag. Övergår andelen till en juridisk person ska beskattningen inte skjutas upp utan då anses andelen avyttrad för en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (57 kap. 23 a § IL).

Av 7 b § första stycket framgår också att en andel ska anses kvalificerad om den förvärvats med stöd av en särskilt kvalificerad andel. Denna bestämmelse infördes samtidigt med reglerna om framskjuten beskattning vid andelsbyte. I författningskommentaren anges att om en andel erhålls i utdelning på en andel som anses kvalificerad enligt denna paragraf och utdelningen är skattefri på grund av Lex ASEA (42 kap. 16 § IL) ska även denna andel anses kvalificerad. Av kommentar framgår också att bestämmelsen även ska tillämpas vid t.ex. nyemission och fondemission. (prop. 2002/03:15 s. 66).

Beskattning av utdelning och kapitalvinst på särskilt kvalificerade andelar

I 57 kap. 20 c och 20 d §§ IL finns bestämmelser som begränsar beskattningen av utdelningar på mottagna andelar genom att reglera att den del av utdelningen som ska tas upp i inkomstslaget tjänst inte ska överstiga tjänstebeloppet för utdelning som beräknats i samband med andelsbytet eller den partiella fissionen (48 a kap. 8 b § första stycket och 48 kap. 18 d § andra stycket) eller som fördelats på andelarna (7 c första stycket, 48 kap. 18 e § andra stycket eller 48 a kap. 8 c § andra stycket). När ett belopp lika med tjänstebeloppet för utdelning tagits upp i inkomstslaget tjänst för beskattningsåret och tidigare beskattningsår ska andelen inte längre anses kvalificerad (20 c och 20 d §§). Därefter kommer fortsatta utdelningar att i sin helhet beskattas i inkomstslaget kapital. Härigenom säkerställs att beskattningen i inkomstslaget tjänst motsvarar den tjänstebeskattnings som hade skett om ombildningen inte hade genomförts.

När särskilt kvalificerade andelar avyttras gäller de särskilda beskattningsreglerna i 57 kap. 24 och 24 a §§ IL för kapitalvinst efter andelsbyte eller partiell fission. Av bestämmelserna framgår bl.a. att den del av kapitalvinsten som ska tas upp i inkomstslaget tjänst inte ska överstiga tjänstebeloppet för kapitalvinst som beräknats i samband med andelsbytet eller den partiella fissionen (48 a kap. 8 b §

andra stycket IL respektive 48 kap. 18 d § tredje stycket IL) eller som av annan anledning har fördelats på andelarna (7 c § andra stycket, 48 kap. 18 e § tredje stycket eller 48 a kap. 8 c § tredje stycket). De belopp som ska tas upp i inkomstslaget tjänst är dock alltid begränsade till tjänstebeloppet för utdelning eftersom den mottagna andelen inte längre anses kvalificerad när tjänstebeloppet för utdelning har uppnåtts (20 c och 20 d §§). Om andelen redan upphört att vara kvalificerad enligt 20 c eller 20 d § så blir alltså bestämmelserna i 24 och 24 a §§ inte tillämpliga. Om andelen avyttras innan den upphört att vara särskilt kvalificerad så sätter tjänstebeloppet för kapitalvinst, eller tjänstebeloppet för utdelning om det är lägre, taket för beskattningen i inkomstslaget tjänst.

I detta sammanhang bör det framhållas att en andel samtidigt kan vara både särskilt kvalificerad och kvalificerad enligt de allmänna reglerna. För att en andel ska upphöra att vara kvalificerad när tjänstebeloppet tagits upp till beskattning förutsätter det att andelen endast är särskilt kvalificerad. En andel som samtidigt också är kvalificerad enligt de allmänna reglerna, t.ex. för att den mottagna andelen innehas i ett fåmansföretag i vilket andelsägaren är verksam i betydande omfattning, kommer förstås inte att upphöra att vara kvalificerad när tjänstebeloppet tagits upp till beskattning.

Fördelning av sparad utdelningsutrymme på särskilt kvalificerade andelar

Om kvalificerade andelar avyttras genom ett andelsbyte ska enligt 57 kap. 15 § första stycket IL sparad utdelningsutrymme fördelas på de mottagna andelarna. Av bestämmelsens andra stycke framgår att om det vid en partiell fission finns sparad utdelningsutrymme som hör till en andel i det överlåtande företaget, ska detta utrymme fördelas mellan de mottagna andelarna och andelen i det överlåtande företaget på det sätt som omkostnadsbeloppet fördelas enligt 48 kap. 18 a § IL. I 57 kap. 15 § tredje stycket IL regleras fördelningen av sparad utdelningsutrymme i de fall när särskilt kvalificerade andelar avyttras till ett företag som säljaren själv äger andel i.

14.3 Överväganden och förslag beträffande särskilt kvalificerade andelar

14.3.1 Ett gemensamt tjänstebelopp för både utdelning och kapitalvinst

Kommitténs förslag: Reglerna för beräkning av tjänstebelopp för utdelning och kapitalvinst vid andelsbyten respektive vid partiella fissioner förenklas. I stället för att beräkna ett tjänstebelopp för utdelning och ett tjänstebelopp för kapitalvinst vid andelsbyten ska ett gemensamt tjänstebelopp som gäller för både utdelning och kapitalvinst vid andelsbyten beräknas. Detsamma ska gälla vid partiella fissioner. Tjänstebelopp för utdelning och kapitalvinst vid andelsbyte respektive vid partiell fission ska motsvara vad som enligt nuvarande regler utgör tjänstebelopp för kapitalvinst vid andelsbyte respektive tjänstebelopp för kapitalvinst vid partiell fission.

Skälen för kommitténs förslag

Reglerna för kvalificerade andelar som avyttrats respektive mottagits i samband med andelsbyten och partiella fissioner är komplicerade. Det finns därför goda skäl att försöka förenkla reglerna. Regeländringar får samtidigt inte innebära att möjligheterna att kringgå de särskilda reglerna för delägare i fåmansbolag ökar. Dessutom måste reglerna stå i överensstämmelse med fusionsdirektivets krav på att andelsbyten och partiella fissioner inte ska leda till en strängare beskattning än om ombildningarna inte hade genomförts.

Kommittén föreslår i kapitel 11 att det införs ett gemensamt takbelopp för kapitalvinster och utdelningar, att detta takbelopp ska uppgå till 90 inkomstbasbelopp och gälla för utdelningar och kapitalvinster som beskattats som tjänsteinkomster under beskattningsåret samt de två föregående beskattningsåren. Takbeloppet föreslås som huvudregel gälla per delägare. Utdelningar och kapitalvinster till närstående under samma tidsperiod föreslås dock få beaktas.

Om ett gemensamt takbelopp för utdelning och kapitalvinst införs inom fåmansföretagsreglerna påverkas beräkningarna av tjänstebeloppen för utdelning och kapitalvinst vid andelsbyten och partiella

fissioner. Enligt kommittén medför förslaget att det skapas förutsättningar för att samordna tjänstebeloppet för utdelning och kapitalvinst och på så sätt förenkla reglerna om beräkning av tjänstebeloppet.

Om takbeloppet för kapitalvinst och utdelning samordnas gällande period och maxbelopp i enlighet med kommitténs förslag, kommer i många fall de tjänstebelopp som beräknas vid andelsbyten respektive vid partiella fissioner att vara desamma. Det gäller bl.a. samtliga fall när beräkningen av tjänstebeloppet överskrider det föreslagna takbeloppet på 90 IBB. I sådana fall kommer tjänstebeloppet att begränsas till detta belopp minskat med belopp som under den föregående femårsperioden beskattats i inkomstslaget tjänst av andelsägaren, med beaktande av närståendes utdelning och kapitalvinst. I dessa fall blir därför tjänstebeloppet för kapitalvinst och tjänstebeloppet för utdelning alltid lika stora.

Dagens system med två olika tjänstebelopp innebär inte att båda tjänstebeloppet i sin helhet beskattas. I stället görs det indirekt en avräkning mellan de båda tjänstebeloppet eftersom det aldrig ska tas upp mer än tjänstebeloppet för utdelning till beskattning i inkomstslaget tjänst (57 kap. 24 § IL). Detta gäller även om andelarna avyttras och tjänstebeloppet för kapitalvinst t.ex. är högre. Förslaget om ett gemensamt takbelopp på 90 IBB leder därför till att de båda nuvarande tjänstebeloppet i många situationer inte heller skiljer sig åt över innehavstiden eftersom de båda tjänstebeloppet blir desamma och begränsade till det maximala tjänstebeloppet för utdelning. Systemet med två tjänstebelopp, ett för kapitalvinst och ett för utdelning, kan därför anses innebära en onödig administration, både för den enskilde andelsägaren och för Skatteverket.

Om båda takbeloppet inte uppnås vid tiden för när tjänstebeloppet ska beräknas, dvs. vid tidpunkten för t.ex. ett andelsbyte, är förhållandena dock något annorlunda. I dessa fall kan tjänstebeloppet för utdelning respektive kapitalvinst fortfarande skilja sig åt. Detta gäller även om det införs ett gemensamt takbelopp för utdelning och kapitalvinst. Orsaken till denna skillnad är att tjänstebeloppet för kapitalvinst kan komma att begränsas av storleken på andelens omkostnadsbelopp. Tjänstebeloppet för utdelning är därför normalt sett högre än tjänstebeloppet för kapitalvinst.

För en andelsägare som tar ut företagets vinstmedel som utdelning kan skillnaderna i tjänstebeloppens storlek därför leda till en högre beskattning jämfört med om andelarna avyttras, detta trots att takbeloppet för utdelning är lägre än takbeloppet för kapitalvinst. Samma beskattningseffekt kan också uppstå med kommitténs förslag om ett gemensamt takbelopp för utdelning och kapitalvinst, även om det endast gäller i de fall när detta gemensamma takbelopp inte uppnås. Ett förslag om ett nytt förenklat system för beräkning av tjänstebelopp bör kunna utformas så att den skattskyldige inte riskerar en högre tjänstebeskattnings när vinster tas ut som utdelning jämfört med om de tas ut som kapitalvinst.

Sammantaget anser kommittén att de två tjänstebelopp som i dag beräknas vid tidpunkten för ett andelsbyte och en partiell fission – tjänstebelopp för utdelning respektive tjänstebelopp för kapitalvinst – bör reduceras till ett gemensamt tjänstebelopp. Ett sådant system leder enligt kommittén till större neutralitet mellan beskattningen av utdelning och kapitalvinst. Det gör det också lättare att avräkna tjänstebeskattningen av utdelning respektive tjänstebeskattningen av kapitalvinst mot varandra under innehavstiden. En sådan ordning leder till att den skattskyldige andelsägaren behöver beakta färre parametrar i den beräkning som behöver göras för att säkerställa en korrekt beskattning. Det blir därmed enklare att göra rätt. Det leder också till att Skatteverkets handläggning förenklas, såväl vid den löpande inkomstbeskattningen som vid registerhantering. Kommittén föreslår därför nya bestämmelser för beräkning av tjänstebeloppet för utdelning och kapitalvinst vid andelsbyte och partiella fissioner.

Bestämmelserna bör utformas så att beräkningen av ett gemensamt tjänstebelopp för både utdelning och kapitalvinst motsvarar den beräkning som i dag gäller för tjänstebelopp vid kapitalvinst. Genom att välja det tjänstebelopp som i dag motsvarar vad som skulle ha tagits upp i inkomstslaget tjänst om andelen skulle ha avyttrats vid tidpunkten för ombildningen undviks risken för nackdelseffekter. Den totala beskattningen i inkomstslaget tjänst under andelens innehavstid blir aldrig högre jämfört med dagens regler. Detta eftersom ett på så sätt beräknat tjänstebelopp innebär att andelens omkostnadsbelopp beaktas vid beräkningen. Om utdelningar som beskattats i inkomstslaget tjänst får räknas av från ett tjänstebelopp som beräknats med beaktande av omkostnadsbelopp, dvs. ett tjänstebelopp som motsvarar dagens tjänstebelopp för kapitalvinst, leder

förslaget till en totalt sett lägre tjänstebeskattnings för den skattskyldige än vad som gäller enligt nuvarande regler.

Förslaget om ett gemensamt tjänstebelopp kan alltså i vissa situationer leda till ett lägre skatteuttag jämfört med om systemet med två skilda tjänstebelopp behålls. Att begränsa framtida skatteanspråk i inkomstslaget tjänst till ett belopp som motsvarar marknadsvärdet av andelarna med avdrag för omkostnadsbelopp och det sparade utdelningsutrymmet eller gränobeloppet som är hänförliga till andelarna innebär enligt kommittén ett väl avvägt förslag.

En ordning där beskattningen efter ett andelsbyte eller en partiell fission i sin helhet styrs av vad som skulle ha tagits upp som kapitalvinst om ombildningen inte hade genomförts säkerställer också en beskattning som är i överensstämmelse med fusionsdirektivets krav på att den framskjutna beskattningen ska motsvara den beskattning som hade skett om ombildningen inte hade genomförts.

Förslaget föranleder ändringar i nuvarande 48 kap. 18 d och 18 e §§, 48 a kap. 8 a och 8 c §§ och införandet av 57 kap. 39 och 40 §§ IL. Det föranleder också slopandet av 48 a kap. 8 b §.

14.3.2 Beskattningen när tjänstebeloppet uppgår till noll kronor

Kommitténs förslag: Om tjänstebeloppet för en andel som mottas vid ett andelsbyte eller en partiell fission är noll kronor ska andelen anses som kvalificerad under fyra beskattningsår efter andelsbytet eller den partiella fissionen, eller under den kortare tid som hade följt av de allmänna bestämmelserna om andelsbytet eller den partiella fissionen inte hade genomförts.

Skälen för kommitténs förslag

Bestämmelserna om beskattning av utdelning och kapitalvinst efter ett andelsbyte eller en partiell fission reglerar bl.a. hur en utdelning ska minska det tjänstebelopp som hör till den mottagna andelen. Av bestämmelserna framgår också att en andel som bara är kvalificerad enligt bestämmelserna i 7–7 b §§ IL upphör att anses som kvalificerad när ett belopp lika med tjänstebeloppet för utdelning tagits

upp i inkomstslaget tjänst för beskattningsåret och tidigare beskattningsår (57 kap. 20 c och 20 d §§ IL).

Nuvarande bestämmelser reglerar alltså bara den situationen att det har beräknats ett tjänstebelopp som kan minskas när framtida utdelning tas upp i inkomstslaget tjänst. De anger däremot inte hur de ska tillämpas när tjänstebeloppet uppgår till noll kronor.

Skatteverket har redogjort för sin tolkning av gällande rätt i den frågan i ett ställningstagande.² Om tjänstebeloppet för utdelning är noll kronor kan det enligt Skatteverket ifrågasättas om det överhuvudtaget finns något tjänstebelopp. Ett sådant synsätt skulle dock enligt Skatteverket innebära att en andel som bara är särskilt kvalificerad skulle kunna anses vara kvalificerad så länge som andelen innehas av den som gjort andelsbytet, dvs. utan begränsning. Med ett sådant synsätt skulle det alltså krävas ett tjänstebelopp för utdelning för att andelen ska kunna upphöra att vara kvalificerad. Detta kan, enligt Skatteverkets uppfattning, inte ha varit syftet med regelsystemet. Kommittén delar den bedömningen.

Kommittén anser också att det inte kan anses rimligt att en andel vars tjänstebelopp beräknas till noll kronor ska upphöra att vara kvalificerad redan på grund av ombildningen. En sådan ordning skulle nämligen innebära att en andelsägare inte skulle kunna tillgodoräkna sig ett eventuellt sparutrymme som är hänförligt till avyttrade eller överlåtna andelar och som enligt regelverket ska föras över på mottagna andelar. Detta skulle också kunna innebära att andelsbytet eller den partiella fissionen leder till att andelsägaren riskerar att beskattas med ett högre belopp än om ombildningen inte hade genomförts. Om ombildningen inte hade genomförts skulle nämligen andelsägaren haft möjlighet att utnyttja sparutrymme under en karenstid från tidpunkten när andelarna upphörde att vara kvalificerade. En strängare beskattning på grund av ombildningen skulle strida mot grunden för bestämmelserna om andelsbyten och partiella fissioner, nämligen att den efterkommande beskattningen ska motsvara den som hade gällt om ombildningen aldrig hade genomförts. Av samma skäl kan en sådan beskattning också kunna komma att strida mot bestämmelserna i fusionsdirektivet.

² Skatteverkets ställningstagande Andelsbyte där tjänstebelopp för utdelning/kapitalvinst uppgår till noll kronor, 2010-02-10, dnr 131 92936-10/111.

Reglerna om beskattning av utdelning och kapitalvinst efter ett andelsbyte eller en partiell fission är uppbyggda på så sätt att sparutdelningsutrymme på de avyttrade andelarna ska föras över och kunna utnyttjas som gränsbelopp mot utdelning och kapitalvinst på de mottagna andelarna. Andelsägaren får dessutom löpande beräkna gränsbelopp på andelarna så länge de är särskilt kvalificerade (57 kap. 10 § IL). När gränsbeloppet är förbrukat beskattas överskjutande del i inkomstlaget tjänst. I dessa fall blir det dock inte aktuellt med någon tjänstebeskattnings, eftersom tjänstebeloppet för utdelning har beräknats till noll kronor.

I ställningstagandet anser Skatteverket att nu aktuella andelar, dvs. andelar med ett tjänstebelopp för utdelning som uppgår till noll kronor, ska vara att betrakta som särskilt kvalificerade fram till tidpunkten då gränsbeloppet är förbrukat, dvs. då första kronan skulle ha tagits upp i inkomstlaget tjänst. Vid den tidpunkten bör andelarna enligt ställningstagandet upphöra att vara kvalificerade. Den del av utdelning eller kapitalvinst som överstiger gränsbeloppet kommer därefter att beskattas i inkomstlaget kapital till antingen 25 eller 30 procents skatt, beroende på om den mottagna andelen är marknadsnoterad eller inte.

Kommittén bedömer att den beskrivna situationen bör regleras. En reglering bör enligt kommittén i första hand säkerställa att en andel som mottagits vid ett andelsbyte eller en partiell fission och som bara är särskilt kvalificerad inte ska omfattas av de särskilda bestämmelserna för kvalificerade andelar längre än vad syftet bakom reglerna kan motivera.

Bestämmelserna om särskilt kvalificerade andelar och om beräkning av tjänstebelopp efter ett andelsbyte eller en partiell fission syftar både till att säkerställa att ombildningen inte leder till att beskattningen av kvalificerade andelar kringgås och till att säkerställa att andelsägarens beskattning inte blir högre än om ombildningen inte hade genomförts. I ett fall där tjänstebeloppet vid ombildningen uppgår till noll kronor finns det ingen risk för att ombildningen leder till att de särskilda reglerna om att kapitalvinst på kvalificerade andelar kringgås. Den särskilda kvalificeringen kan i ett sådant fall därför inte motiveras med att den behövs för att säkerställa att tjänstebeskattnings hänförlig till avyttrade andelar inte ska kunna kringgås. Om de mottagna andelarna inte skulle bli särskilt kvalificerade i nu aktuellt fall skulle dock en andelsägare som genomför ett andels-

byte inte kunna tillgodoräkna sig ett eventuellt sparad utdelningsutrymme som hör till avyttrade andelar. Om ombildningen skulle leda till att andelsägaren går miste om den möjligheten finns en risk att andelsägarens beskattning blir högre än om ombildningen inte hade genomförts. Detta innebär att det finns grund för att behålla ordningen att mottagna andelar vars tjänstebelopp beräknats till noll kronor ska bli särskilt kvalificerade. Frågan som därefter bör besvaras är hur länge en sådan särskild kvalificering ska kvarstå.

I fall där det sparade utdelningsutrymmet är mycket stort, samtidigt som tjänstebeloppet vid t.ex. ett andelsbyte uppgår till noll kronor, kan den särskilda kvalificeringen användas för att vidmakthålla en beskattning i inkomstslaget kapital inom gränobeloppet. Genom upprepade ombildningar kan andelar som inte är kvalificerade enligt de allmänna reglerna, genom uppräknig av stora sparade utdelningsutrymmen, fortsätta att omfattas av den kvoterade skattesatsen motsvarande 20 procent på obestämd tid. Enligt kommittén är en sådan ordning inte ändamålsenlig. Reglerna bör inte ge incitament till att vidmakthålla en beskattning enligt de särskilda reglerna för kvalificerade andelar i de fall där en tillämpning av de allmänna reglerna skulle leda till att andelarna inte längre var att anse som kvalificerade.

När en person upphör att vara verksam i betydande omfattning, om utomstående förvärvar en betydande del i företaget, eller om företaget upphör att vara ett fåmansföretag, inträder en karenstid enligt de allmänna reglerna, efter vilken andelarna inte längre är kvalificerade. För att garantera andelsägaren en beskattning som motsvarar den som hade skett om andelsbytet eller den partiella fissionen inte hade genomförts anser kommittén att den särskilda kvalifikationen i dessa fall ska upphöra efter en innehavstid som motsvarar karenstiden enligt de allmänna reglerna.

Detta ger andelsägaren samma möjlighet att tillgodoräkna sig ett eventuellt sparad utdelningsutrymme och att beräkna nya gränobelopp som andelsägaren hade haft om ombildningen inte hade genomförts, men då omständigheterna i övrigt hade varit desamma, dvs. att grunden för att anse andelen som kvalificerad enligt de allmänna reglerna inte längre hade förelegat och karenstiden därför hade börjat löpa. Kommittén föreslår därför att om tjänstebeloppet på en andel som mottas vid ett andelsbyte eller en partiell fission beräknas till noll kronor ska andelen anses som kvalificerad under fyra beskattningsår efter andelsbytet eller den partiella fissionen eller

efter den kortare tid som hade följt av nuvarande 57 kap. 4 § om andelsbytet eller den partiella fissionen inte hade genomförts.

Förslaget medför införandet av 57 kap. 41 § IL.

14.3.3 Beskattningen av andelar som erhållits med stöd av en andel som mottagits vid ett andelsbyte eller en partiell fission

Kommitténs förslag: En andel som förvärvats med stöd av en särskilt kvalificerad andel ska inte anses kvalificerad om förvärvaren lämnat marknadsmässig ersättning för den förvärvade andelen. Endast om en andel förvärvats med stöd av en särskilt kvalificerad andel och det inte har lämnats någon ersättning för andelen, eller om ersättningen understiger andelens marknadsvärde ska andelen anses som kvalificerad. Om det i ett sådant fall, hör ett tjänstebelopp vid andelsbyte eller partiell fission till den andel som förvärvet grundas på, ska tjänstebeloppet fördelas mellan den förvärvade andelen och den andel som förvärvet grundas på.

Om det till den andel som förvärvet grundas på hör ett sparutrymme ska även detta utrymme fördelas på ett motsvarande sätt.

Fördelningen ska göras vid tidpunkten när andelen förvärvas.

Den del av tjänstebeloppet som ska fördelas till en förvärvad andel ska motsvara den förändring (minskning) av marknadsvärdet som förfarandet medför för den andel som förvärvet grundas på.

När ett belopp som motsvarar tjänstebeloppet har tagits upp till beskattning ska den förvärvade andelen inte längre anses som kvalificerad.

Skälen för kommitténs förslag

Bakgrund

Enligt nuvarande 57 kap. 7 b § första stycket andra meningen IL ska en andel anses kvalificerad om den förvärvats med stöd av en särskilt kvalificerad andel. Av författningskommentaren till bestämmelsen framgår att bestämmelsen i första hand tar sikte på andelar som erhållits i utdelning på en andel som anses särskilt kvalificerad och där

utdelningen är skattefri på grund av Lex ASEA-bestämmelsen i 42 kap. 16 § IL, dvs. utdelning från ett marknadsnoterat bolag i form av andelar i dess dotterbolag. Den särskilda kvalificeringen av en sådan mottagen andel är tänkt att säkerställa att framtida utdelningar och kapitalvinster på andelen sker enligt reglerna i 57 kap. IL. Av författningskommentaren framgår att bestämmelsen även ska tillämpas på andelar som förvärvats med stöd av en särskilt kvalificerad andel vid t.ex. nyemission och fondemission (prop. 2002/03:15 s. 66).

Av allmänmotiveringen framgår vidare att bestämmelsen syftar till att förhindra värdeöverföringar från de mottagna andelarna genom ett Lex ASEA-förfarande, en nyemission eller en fondemission. Det anges också att bestämmelsen därför har getts en sådan formulering att samtliga fall av värdeöverföringar omfattas (prop. 2002/03:15 s. 44).

Till skillnad från t.ex. det fallet att en andel som mottagits vid ett andelsbyte avyttras i samband med ett efterföljande nytt andelsbyte reglerar bestämmelserna inte att tidigare beräknade tjänstebelopp ska fördelas på förvärvade andelar, dvs. de andelar som erhålls med stöd i en särskilt kvalificerad andel. Det finns heller inte någon reglering som begränsar hur länge den särskilda kvalificeringen av andelar som förvärvats med stöd av en särskilt kvalificerad andel ska bestå.

Enligt nu gällande regelsystem kommer därför en andel som förvärvats med stöd av en särskilt kvalificerad andel aldrig att upphöra att vara kvalificerad så länge som andelen innehas av samma andelsägare.

I nuvarande 57 kap. 4 § andra stycket IL finns en bestämmelse som innebär att andelar i fåmansföretag som inte är kvalificerade enligt allmänna regler men som har förvärvats under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren genom en Lex ASEA-utdelning på en kvalificerad andel i ett annat fåmansföretag ska anses som kvalificerade enligt de allmänna reglerna. I sådana fall blir alltså den tid som den utdelade andelen är kvalificerad begränsad till beskattningsåret och fem ytterligare år. Till skillnad från de andelar som behandlas i detta avsnitt har den utdelning som regleras i den aktuella bestämmelsen inte föregåtts av något andelsbyte eller någon partiell fission. Vid tidpunkten för när reglerna om framskjuten beskattning vid andelsbyte infördes ansåg Skatteverket att bestämmelsen i 4 § även skulle kunna omfatta utdelade andelar på en

andel som mottagits vid ett andelsbyte, dvs. på en särskilt kvalificerad andel (prop. 2002/03:15 s. 44). En sådan reglering ansågs dock inte möjlig och infördes därför inte. I detta sammanhang kan dock nämnas att lagstiftningen om framskjuten beskattning vid andelsbyten hade föregåtts av ett förslag om att mottagna andelar skulle anses vara kvalificerade i fem år efter ett andelsbyte, dvs. under viss tid. I stället infördes dock den nuvarande modellen med icke tidsbegränsad kvalificering men med beräknade tjänstebelopp som fastställer ett tak för den framskjutna tjänstebeskattningen. Den modellen ansågs på ett bättre sätt säkerställa att en värdestegring på en andel som inte var kvalificerad enligt allmänna regler och som skett efter ett andelsbyte inte skulle komma att hänföras till inkomstslaget tjänst även när värdestegringen inte haft sin grund i den skattskyldiges arbetsinsatser (prop. 2002/03:15 s. 41 och 42). Den reglering som infördes och som fortfarande gäller innebär dock att för andelar som mottagits med stöd av en särskilt kvalificerad andel och som anses som särskilt kvalificerade av den anledningen finns inga bestämmelser som begränsar den tid som den erhållna andelen ska anses vara kvalificerad.

I sammanhanget kan också nämnas att det av Lagrådets yttrande över samma lagförslag framgår att Lagrådet förespråkade både en femårig karens och att turordningsregler skulle införas för att avgöra om statusen som kvalificerad ska behållas efter en benefik överföring, utdelning m.m. av en andel (prop. 2002/03:15 s. 101). Någon sådan reglering har inte genomförts.

En andel som förvärvats med stöd av en särskilt kvalificerad andel ska anses som kvalificerad endast i vissa fall

Som redogjorts för i avsnitten 14.2.1 och 14.2.2 under rubrikerna *Beräkning av tjänstebelopp för utdelning och kapitalvinst vid andelsbyte* respektive *Beräkning av tjänstebelopp för utdelning och kapitalvinst vid partiella fissioner* finns i nuvarande regelverk bestämmelser om hur beräknade tjänstebelopp som hör till mottagna andelar ska hanteras vid upprepade ombildningsförfaranden. Bestämmelserna innebär att tidigare beräknade tjänstebelopp för utdelning respektive kapitalvinst minskas med sådan utdelning och kapitalvinst som tagits upp i inkomstslaget tjänst efter att andelen mottagits vid ett nytt andelsbyte samt att därefter kvarvarande tjänstebelopp fördelas på

andelar som mottagits vid det efterföljande andelsbytet (48 a kap. 8 c §). Förfarandet är i huvudsak detsamma i de fall den upprepade ombildningen avser en partiell fission med den skillnaden att kvarvarande tjänstebelopp i dessa fall ska fördelas mellan de mottagna andelar och andelarna i det överlåtande företaget (48 kap. 18 e §). Systemet med att beräkna tjänstebelopp på särskilt kvalificerade andelar syftar till att begränsa tjänstebeskattning till vad som hade gällt om andelsbytet eller den partiella fissionen aldrig hade genomförts.

Som redan framgått saknas motsvarande bestämmelser om fördelning av tidigare beräknade tjänstebelopp från mottagna andelar till nyemitterade andelar eller andelar som mottagits genom en Lex ASEA-utdelning. På sådana andelar sker därför ingen begränsning av beskattningen i inkomstslaget tjänst kopplad till de tjänstebelopp som fastställts vid den tidigare ombildningen.

Den situationen när nya andelar förvärvas med stöd av en mottagen andel skiljer sig från fallet med upprepade ombildningsförfaranden. När en andel förvärvas med stöd av en mottagen andel finns den ursprungliga mottagna andelen kvar. Den mottagna andelen och den andel som förvärvats med stöd av den andelen innehas av samma andelsägare. Andelarna kan dock, som vid Lex ASEA-utdelning, utgöra andelar i olika företag. Till den mottagna andelen hör dock ett sedan tidigare beräknat tjänstebelopp.

Reglerna om att andelar som förvärvas med stöd av särskilt kvalificerad andel ska anses vara kvalificerade andelar syftar till att motverka kringgåenden som innebär att värden förs från kvalificerade andelar till andelar som inte omfattas av tjänstebeskattning, dvs. när emissionen eller Lex ASEA-utdelningen skulle kunna innebära en urholkning av ett företags värde. Om det däremot är visat att någon sådan urholkning av värdet på de ursprungliga mottagna andelarna inte sker med anledning av förfarandet, exempelvis när marknadsmissig ersättning lämnats vid förvärvet av andelarna framstår det enligt kommittén inte som motiverat att låta andelarna omfattas av systemet för kvalificerade andelar enbart på den grunden att de förvärvats med stöd av en särskilt kvalificerad andel. En sådan ordning skulle dessutom kunna leda till att ett andelsbyte eller en partiell fission leder till en beskattning som går utöver den beskattning som hade skett om andelsbytet eller den partiella fissionen inte hade genomförts. En sådan beskattning skulle kunna ifrågasättas med stöd av de krav som ställs enligt fusionsdirektivet.

Enligt kommitténs mening bör därför den särskilda kvalificeringen, som följer av nuvarande bestämmelse i 57 kap. 7 b § första stycket tredje meningen IL, begränsas till sådana fall där det föreligger en risk för en värdeöverföring, dvs. till sådana fall där andelsägaren inte lämnat någon ersättning för andelen, eller när ersättningen understiger andelens marknadsvärde.

Beskattningen i inkomstslaget tjänst av en andel som förvärvats med stöd av en kvalificerad andel och som ska anses kvalificerad ska begränsas utifrån tidigare beräknade tjänstebelopp

Regelsystemet för särskilt kvalificerade andelar syftar till att förhindra att de särskilda beskattningsreglerna i inkomstslaget tjänst för kvalificerade andelar ska kunna kringgå genom ombildningar och andra efterföljande förfaranden. Ett system som det nuvarande som innebär att andelar kan bli särskilt kvalificerade för all framtid och utan begränsning av det belopp som ska tas upp till beskattning i inkomstslaget tjänst kan mot den bakgrunden inte anses som proportionerligt i förhållande till bestämmelsernas syfte.

Avsaknaden av begränsande regler leder vidare till att en andelsägare kan komma att beskattas på ett mindre förmånligt sätt än vad som hade varit fallet om den tidigare ombildningen i form av t.ex. ett andelsbyte inte hade genomförts. Detta innebär att det enligt kommitténs mening också finns en risk för en beskattning i strid med fusionsdirektivet.

Kommittén anser därför att det bör införas bestämmelser som begränsar skatteuttaget i inkomstslaget tjänst i de fall när en andel erhållits med stöd av en särskilt kvalificerad andel till en ersättning som understiger marknadsvärdet. Det bör också införas bestämmelser som innebär att även sådana andelar ska upphöra att vara kvalificerade när det saknas skäl för att upprätthålla den särskilda beskattningen.

Metoden för att begränsa den framtida tjänstebeskattningen och den särskilda kvalificeringen bör enligt kommittén följa den metod som utarbetats för fördelning av tjänstebelopp vid upprepade andelsbyten och partiella fissionen. Kommittén föreslår därför att om en andel förvärvats med stöd av en särskilt kvalificerad andel och det inte har lämnats någon ersättning för andelen, eller om ersättningen understiger andelens marknadsvärde och det till den andel som förvärvet grundas på hör ett sådant tjänstebelopp vid andelsbyte eller

partiell fission bör detta tjänstebelopp fördelas mellan den förvärvade andelen och den andel som förvärvet grundas på.

Fördelningen bör göras vid tidpunkten för när andelen förvärvas och motsvara den värdeöverföring som Lex ASEA-utdelningen, ny- eller fondemissionen eventuellt innebär för den ursprungliga andelen. Kommittén föreslår därför att den del av tjänstebeloppet som fördelas till en förvärvad andel bör motsvara den förändring av marknadsvärdet som förvärvet medför för den andel som förvärvet grundas på. Fördelningen kan jämföras med den fördelning av tjänstebelopp som görs av beräknade tjänstebelopp vid en efterföljande partiell fission (jfr 48 kap. 18 e § IL). Det innebär att fördelningen ska motsvara det sätt som omkostnadsbeloppet fördelas enligt 48 kap. 18 § IL. Ett eventuellt sparad utdelningsutrymme som hör till den andel som förvärvet grundas på ska fördelas på motsvarande sätt.

När ett belopp som motsvarar det tjänstebelopp som fördelats på andelen har tagits upp till beskattning ska därefter den förvärvade andelen inte längre anses som kvalificerad. Genom denna metod säkerställs att andelsägaren inte kommer att beskattas på ett mindre förmånligt sätt än vad som hade varit fallet om andelsbytet eller den partiella fissionen inte hade genomförts.

Förslaget medför införandet av bestämmelser i 16, 18, 28, 39 och 40 §§ i det nya 57 kap. IL.

14.3.4 Särskild beräkning av omkostnadsbelopp och turordningsregler vid avyttring av kvalificerade andelar som förvärvats med stöd av en särskilt kvalificerad andel

Kommitténs förslag: När en andelsinnehavare avyttrar andelar av samma slag och sort som den andel som har förvärvats med stöd av en särskilt kvalificerad mottagen andel ska avyttringen ske i viss turordning.

Andelar som anses som särskilt kvalificerade för att de har förvärvats med stöd av en särskilt kvalificerad andel som mottagits vid ett andelsbyte eller en partiell fission ska vid tillämpning av genomsnittsmetoden för beräkning av omkostnadsbelopp inte anses vara av samma slag och sort som andra andelar som andelsinnehavaren äger.

Skälen för kommitténs förslag

När reglerna om framskjuten beskattning vid andelsbyten gjordes tillämpliga på onoterade och kvalificerade andelar och när reglerna om partiella fissioner infördes ansågs det nödvändigt att också införa turordningsregler och särskilda regler för beräkning av andelarnas omkostnadsbelopp. Detta för att den särskilda beskattningen för kvalificerade andelar skulle kunna upprätthållas i rimlig omfattning vid en framtida avyttring av andelarna (prop. 2002/03:15 s. 43 och 44 samt prop. 2006/07:2 s. 121).

Vid ett andelsbyte kan andelsägaren sedan tidigare inneha andelar av samma slag och sort i det köpande företaget (gamla andelar). Det samma gäller vid en partiell fission men då i det övertagande företaget. Andelsägaren kan också förvärva ytterligare andelar av samma slag och sort i samma företag efter ombildningen (nya andelar). I de fall som enbart vissa av dessa andelar avyttras behövs en turordningsregel som klargör i vilken ordning andelarna anses avyttrade. I annat fall går det inte att vid en avyttring av endast en del av andelsinnehavet veta när t.ex. sådana mottagna andelar som omfattas av reglerna om framskjuten beskattning vid andelsbyte och till vilka det hör ett tjänstebelopp ska tas upp till beskattning. Turordningsbestämmelserna innebär att andelar av samma slag och sort anses avyttrade i viss ordning; gamla andelar, de vid andelsbytet mottagna andelarna och slutligen nya andelar (48 kap. 18 b § och 48 a kap. 15 § IL).

Samtidigt med införandet av turordningsbestämmelserna infördes även bestämmelser som innebär att andelar som inte är marknadsnoterade eller som är kvalificerade på grund av ett andelsbyte eller partiell fission inte ska anses vara av samma slag och sort vid tillämpning av genomsnittsmetoden, dvs. när omkostnadsbeloppet ska beräknas enligt 48 kap. 7 § IL (48 kap. 18 c § och 48 a kap. 16 § IL). Detta innebär att sådana andelar som omfattas av reglerna om framskjuten beskattning vid andelsbyten och undantag för omedelbar beskattning vid partiella fissioner behåller sitt ursprungliga omkostnadsbelopp vid en framtida avyttring. Bestämmelserna innebär vidare att sådana andelar behöver särredovisas av andelsinnehavaren vid avyttring men också, enligt dagens regler, vid bestämmande av gränsbelopp.

Kommittén föreslår att ett tjänstebelopp som beräknats på en mottagen andel ska fördelas mellan den mottagna andelen och en sådan kvalificerad andel som förvärvats med stöd av den mottagna andelen. Kommittén föreslår också att en sådan andel som endast är särskilt kvalificerad ska upphöra att vara kvalificerad och inte omfattas av de särskilda reglerna för andelar i fåmansföretag när ett belopp motsvarande det tilldelade tjänstebeloppet har tagits upp till beskattning. Detta innebär enligt kommittén att det, på samma sätt som för andelar som mottagits vid andelsbyten och partiella fissioner, finns ett behov av såväl särredovisning som turordningsregler för det fall att andelsägaren äger flera andelar av samma slag och sort som den andel som förvärvats med stöd av en särskilt kvalificerad andel.

Andelsinnehavet kan vid tidpunkten för avyttringen avse andelar av samma slag och sort som förvärvats före eller efter andelsbytet respektive den partiella fissionen men också före eller efter förvärvet av den andel som erhållits med stöd av den mottagna andelen. I sammanhanget måste också beaktas att andelsägaren vanligtvis också samtidigt är innehavare av den mottagna andel som förvärvet av den särskilt kvalificerade andelen grundats på. Den andelen har redan en plats i det befintliga turordningssystemet (48 kap. 18 b § och 48 a kap. 15 § IL) och ska också uttryckligen, vid tillämpningen av genomsnittsmetoden, inte anses vara av samma slag och sort som andra andelar som innehas av mottagaren (48 kap. 18 c § och 48 a kap. 16 § IL).

Det finns dock även behov av en turordningsregel som reglerar en framtida avyttring, dvs. om en avyttrad andel avser andelsinnehavarens sedan tidigare innehavda andelar av samma slag och sort, de särskilt kvalificerade andelarna som förvärvats med stöd av en mottagen kvalificerad andel eller senare förvärvade andelar av samma slag och sort. Tidigare innehavda andelar kan bestå dels av sådana andelar av samma slag och sort som förvärvats före ombildningen, dels av mottagna andelar om dessa är av samma slag och sort som den andel som förvärvats. I vilken turordning dessa fyra kategorier av andelar av samma slag och sort avyttras avgör vilket omkostnadsbelopp som ska tillämpas vid beräkning av kapitalvinsten samt om och när tjänstebeloppet som endast hör till vissa av andelarna ska tas upp till beskattning.

I sammanhanget måste vidare beaktas att en andel kan förvärfvas med stöd av en annan andel på flera sätt. Det kan exempelvis handla om en andel som förvärfvas i samband med en ny- eller fondemission

eller en andel som förvärvas i samband med en Lex ASEA-utdelning. Vid en ny- eller fondemission kan de förvärvade andelarna vara antingen av samma slag och sort eller av annat slag och sort som den mottagna andelen. Det senare är fallet om den förvärvade andelen avser en annan aktieserie i samma företag. En andel som är förvärvad genom en Lex ASEA-utdelning, är däremot aldrig av samma slag och sort som den mottagna andelen. Detta eftersom en sådan andel förvärvats med stöd av den mottagna andelen genom utdelning av dotterbolagsaktier. Det innebär att en andel som förvärvats genom en Lex ASEA-utdelning är en andel i ett annat företag än det företag i vilket andelsägaren innehar de mottagna andelarna som dotterbolagsandelen förvärvats med stöd av. De förvärvade andelarna kan därför aldrig vara av samma slag och sort som den ursprungligen mottagna andelen. Däremot kan naturligtvis en andelsinnehavare som erhållit särskilt kvalificerade andelar genom en Lex ASEA-utdelning innan förvärvet inneha eller efter förvärvet, förvärva andelar i samma företag och av samma slag och sort som de utdelade andelarna.

Kommittén föreslår därför att om en andelsinnehavare, med stöd av en mottagen andel som är särskilt kvalificerad, förvärvat en andel som också ska anses som särskilt kvalificerad ska följande gälla. Om säljaren vid tidpunkten för förvärvet äger andelar av samma slag och sort som den förvärvade andelen (gamla andelar som förvärvats före andelsbytet och/eller mottagna andelar) eller förvärvar sådana andelar efter förvärvet (nya andelar) ska avyttringar anses ske i följande ordning:

1. gamla andelar,
2. mottagna andelar,
3. andelar som förvärvats med stöd av en mottagen andel,
4. nya andelar.

En sådan turordningsregel bör enligt kommittén komplettera nuvarande turordningsregler som gäller vid avyttring av andelar som mottagits genom partiell fission i 48 kap. IL respektive andelar som mottagits vid andelsbyte i 48 a kap. och tillämpas i de fall där en andelsinnehavare, förutom särskilt kvalificerade mottagna andelar, också innehar andelar som förvärvats med stöd av en sådan mottagen

andel. Förslaget medför införandet av två nya bestämmelser i 48 kap. 18 c § respektive 48 a kap. 15 a § IL.

När en andel avyttras ska som huvudregel det genomsnittliga omkostnadsbeloppet för samtliga delägarrätter av samma slag och sort som den avyttrade andelen användas vid beräkning av kapitalvinsten (48 kap. 7 § IL).

En andel som förvärvats med stöd av en mottagen andel ska enligt förslaget anses som särskilt kvalificerad när förvärvet inte skett på marknadsmässiga villkor. Till en sådan andel ska det också fördelas ett tjänstebelopp från den mottagna andelen. Mot den bakgrunden finns det skäl att skilja redovisningen av detta andelsinnehav från andra andelsinnehav vid beräkning av omkostnadsbeloppet. För att åstadkomma detta bör även sådana förvärvade andelar vid tillämpningen av 48 kap. 7 § inte anses vara av samma slag och sort som andra andelar som innehas i det köpande företaget eller, om det avser Lex ASEA-andelar, i det företag som har varit det köpande företags dotterföretag och som den utdelade andelen avser. Detta innebär att andelens omkostnadsbelopp inte ska beräknas med tillämpning av genomsnittsmetoden. Detta innebär att omkostnadsbeloppet kommer att förbli opåverkat av andra andelsförvärv som skett före eller efter förvärvet. Kommittén föreslår därför att även sådana andelar som förvärvats med stöd av en särskilt kvalificerad andel, vid tillämpningen av 48 kap. 7 § IL, inte ska anses vara av samma slag och sort som andra andelar som innehas av andelsinnehavaren. För att göra detta möjligt bör tillämpningsområdet för bestämmelserna i 48 kap. 18 c § och 48 a kap. 16 § IL utökas.

Förslaget medför sammanfattningsvis införandet av nya bestämmelser om särskilda turordningsregler i 48 kap. 18 c § och 48 a kap. 15 a § samt ändring av nuvarande bestämmelser om tillämpning av genomsnittsmetoden i 48 kap. 18 c §, som ges en ny beteckning; 18 d § samt 48 a kap. 16 § IL.

15 Utdelning och kapitalvinst på andelar som förvärvats med stöd av de särskilda reglerna om lättnader i beskattningen av personaloptioner

Kommittén har i tilläggsdirektivet från den 7 september 2023 (dir. 2023:128) fått i uppdrag att analysera på vilket sätt reglerna för utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag kan ändras för att göra de särskilda bestämmelserna om lättnader i beskattningen av personaloptioner mer effektiva när det gäller att attrahera och behålla nyckelkompetens. Kommittén ska även lämna förslag till de författningsändringar av fåmansföretagsreglerna som kommittén anser är lämpliga med anledning av detta uppdrag, och lämna nödvändiga författningsförslag.

I tilläggsdirektivet konstaterar regeringen att goda villkor för företagande är centralt för ekonomisk tillväxt och för att uppnå detta är det angeläget att skapa goda och långsiktiga förutsättningar för entreprenörskap. En viktig förutsättning är möjligheterna för företag att rekrytera kompetent personal och att behålla nyckelpersoner och viktig kompetens i företaget. Dagens arbetsmarknad blir alltmer internationell, och konkurrensen om anställda ökar. För att kunna attrahera och behålla nyckelkompetens och främja tillväxt bör därför de villkor som gäller i Sverige vara konkurrenskraftiga.

15.1 Företagens möjligheter att anställa och behålla kompetens

15.1.1 Allmänt om olika incitamentsprogram

Små och nystartade innovativa företag kan ha ett stort behov av att behålla och nyrekrytera viktig kompetens, samtidigt som de inte alltid har möjlighet att konkurrera lönemässigt med större och mer etablerade företag. Såväl arbetsgivare som arbetstagare kan därför ha ett intresse av att kunna kompensera anställda för en lägre lön med en möjlighet att få del av eventuell värdeökning i företaget.

Ett sätt att åstadkomma detta är att anställda i sådana fall kompenseras genom teckningsoptioner som på sikt leder till ett aktieäggande, eller att anställda får förvärva aktier i företaget.

Teckningsoptioner innebär att det först bestäms ett aktuellt värde på företaget och att det sedan bestäms inom vilken tid den anställde ska få nyttja optionen för att köpa aktier, förutsatt att ett visst förutbestämt lösenpris har uppnåtts. Teckningsoptionen har därför en koppling till prestation, eftersom de anställda genom sitt arbete kan bidra till att företaget ökar i värde och att optionen därmed blir värd att utnyttja. Det är nämligen först när värdet på företaget överstiger det tidigare bestämda lösenpriset och den betalda optionspremien som det kan finnas en anledning för den anställde att nyttja optionen och betala lösenpriset för att bli aktieägare. Ju mer värdet på företaget ökar desto lönsammare blir erbjudandet. Vid erbjudande om teckningsoptioner kan det därför finnas ett större inslag av incitament för de anställda att prestera jämfört med om de anställda direkt erbjuds att förvärva aktier i företaget.

Ett förvärv av en aktie eller en teckningsoption som ska behandlas som värdepapper föranleder inte förmånsbeskattning vid förvärvet förutsatt att marknadsmässig ersättning lämnas. Förmånsbeskattning vid förvärvet av teckningsoptionen eller aktien aktualiseras dock om marknadsmässig ersättning inte lämnas. När teckningsoptionen senare utnyttjas för att förvärva aktier, sker ingen förmånsbeskattning. Realiserade värdeförändringar efter förvärvet beskattas i inkomstslaget kapital. För att utesluta förmånsbeskattning krävs dock att det är möjligt att räkna fram ett marknadsmässigt pris för optionen eller aktien som den anställde betalar. Om det handlar om onoterade nystartade företag kan en uppskattning av marknadsvärdet för företaget vara mycket osäker och förenad med stora kostnader för före-

taget. Svårigheten att bestämma ett korrekt marknadsvärde kan medföra en skatterisk för såväl företaget som den anställde. Detta kan medföra att företag avstår från att erbjuda de anställda teckningsoptioner eller aktieförvärv.

Företaget kan också ge ut personaloptioner för att attrahera och behålla nyckelkompetens. En personaloption innebär en rätt att i framtiden förvärva ett värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller på förmånliga villkor. Personaloptionen är en förmån som ska tas upp som intäkt det beskattningsår då rätten utnyttjas eller överläts. Värdet av personaloptionen beskattas i inkomstslaget tjänst hos den anställde och arbetsgivaravgifter ska betalas på förmånsvärdet. Förmånsvärdet kan dock vara svårt att förutse för företaget. Osäkerheten gällande storleken på framtida arbetsgivaravgifter kan medföra att företag avstår från att ge ut personaloptioner.

För att underlätta för små, unga företag att rekrytera och behålla nyckelpersoner infördes det 2018 regler om lättnader i beskattningen av personaloptioner. Eftersom personaloptioner som omfattas av de särskilda skattereglerna inte medför samma typ av risker kopplade till värdering och beskattning väljer de företag som uppfyller villkoren i dessa särskilda bestämmelser om lättnader i beskattningen av personaloptioner (se nedan) sannolikt i större utsträckning att ge ut sådana optioner än att använda teckningsoptioner eller direkta aktieförvärv.

15.1.2 Användning av personaloptioner

Utredningen om skatteregler för incitamentsprogram, som tog fram det förslag som de särskilda bestämmelserna om lättnader i beskattningen av personaloptioner baseras på, gjorde en enkätundersökning för att undersöka hur vanligt det är att mindre företag använder olika typer av incitamentsprogram (SOU 2016:23). Utredningens undersökning riktade sig till företag med 5–250 anställda och med en omsättning mellan 5 och 500 miljoner kronor. Undersökningen visade att endast 3,6 procent av företagen hade eller hade haft incitamentsprogram.

Eftersom det är ovanligt att mindre företag har denna typ av incitamentsprogram skulle frågor behöva ställas till ett stort antal företag för att det skulle vara möjligt att analysera vilken typ av företag

som använder sig av incitamentsprogram i allmänhet, och personaloptionsprogram som omfattas av de särskilda skattereglerna i synnerhet. En sådan undersökning skulle vara kostsam och tidskrävande, och har inte bedömts vara möjlig att genomföra inom ramen för det aktuella utredningsuppdraget. Regelverket har också utvidgats relativt nyligen, och kommittén bedömer att det ännu är för tidigt att bedöma vilka effekter den utvidgningen kan ha haft för intresset av att använda personaloptioner som omfattas av de särskilda reglerna om lättnader i beskattningen.

Skatteverkets uppgifter visar att ungefär 700 arbetstagare i sammanlagt ungefär 200 företag lämnat uppgiften att personaloptioner som omfattas av reglerna om lättnader i beskattningen av personaloptioner har utnyttjats för förvärv av andelar under perioden 2021–2023. Skatteverkets får dock endast uppgifter i de fall där optionen utnyttjats för förvärv av andelar. Myndigheten har därför inte uppgifter om hur många anställda som har erbjudits personaloptioner men där optionen ännu inte har nyttjats för förvärv. Det saknas därför heltäckande statistik över de företag som använder personaloptioner som omfattas av de särskilda bestämmelserna om lättnader i beskattningen, eller om hur vanligt det är att erbjudandena utnyttjas av anställda.

Kommittén har också tagit in upplysningar om vilka företag som använder sig av personaloptioner som omfattas av de särskilda reglerna om lättnader i beskattningen från kommitténs expert i från Föreningen för auktoriserade revisorer (FAR). Enligt FAR finns de företag som använder sig av personaloptioner och som omfattas av de särskilda beskattningsreglerna såväl inom mer innovativ verksamhet, där det finns en tydlig plan för att sälja hela eller delar av företaget, som inom mer traditionella verksamhetsdrivande företag, där det finns en tanke om att fortsätta driva verksamheten och att företaget i framtiden ska lämna utdelning. Det är också vanligt att företag inom inkubatorer¹ och startupscener redan vid företagets bildande planerar för hur nyckelpersoner ska belönas för att företaget ska kunna knyta till sig kvalificerad personal trots begränsade resurser. I takt med att företaget växer, fler personer anställs och kapitalet ökar är

¹ En företagsinkubators syfte är att främja och underlätta etableringen av nya företag. Via inkubatorn får delägarna på ett tidigt stadium i företagets utveckling stöd i arbetet med att utveckla sina affärsidéer, bland annat genom olika former av organisationsutveckling och affärsrådgivning. Inkubatorernas ägare och uppdragsgivare kan vara kommuner, regioner och lärosäten. Finansiering sker ofta via statliga medel, t.ex. via Vinnova eller Almi.

det också vanligt att det blir än mer aktuellt att erbjuda olika former av incitamentsprogram. Om företaget kan uppfylla villkoren i de särskilda bestämmelserna om lättnader i beskattningen av personaloptioner väljer dessa företag oftast att utforma incitamentsprogrammen i enlighet med dessa bestämmelser.

FAR menar att företagen som använder personaloptioner och som omfattas av de särskilda skattereglerna bedriver olika typer av verksamheter och att även storleken på företagen varierar. Det kan röra sig om företag som ägs av en eller två grundare, men också om företag med flera delägare som gemensamt bedriver verksamheten. Gemensamt för företagen är i stället att de är unga och att de har ett behov av och en vilja att behålla viktig kompetens i företaget. För företag vars verksamhet bedrivs utifrån en tydlig visionär idé är det ibland möjligt att anställa medarbetare som väljer företaget som arbetsgivare och går ned i lön för att ”vara med på resan”. I dessa fall finns det ofta ett behov av att vid en senare tidpunkt kunna kompensera den anställde för utebliven lön. Personaloptioner används därför ofta av yngre och växande entreprenörsföretag som upplever utmaningar i att behålla personal.

Valet att ge ut personaloptioner till anställda kan till exempel göras i samband med att företaget ser ett behov av att rekrytera någon typ av specifik kompetens för att kunna växa, men också för att kunna behålla och motivera befintliga anställda eller för att rekrytera en företagsledare eller extern styrelseledamot. Att företaget ska ha ett personaloptionsprogram för att knyta till sig anställda kan också vara ett krav från en extern investerare.

15.2 Beskattning av personaloptioner som inte omfattas av de särskilda skattereglerna

Förmåner och andra inkomster som erhålls på grund av tjänst ska som huvudregel tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst (11 kap. 1 § första stycket inkomstskattelagen [1999:1229], IL).

När det gäller beskattningstidpunkten för inkomster ska dessa enligt huvudregeln tas upp som intäkt det beskattningsår då de kan disponeras eller på något annat sätt kommer den skattskyldige till del (10 kap. 8 § IL). En skattskyldig som på grund av sin tjänst förvärvar värdepapper på förmånliga villkor ska ta upp förmånen som

intäkt det beskattningsår då förvärvet sker (10 kap. 11 § första stycket IL). Denna regel kallas värdepappersregeln och gäller t.ex. förvärv av en andel eller en teckningsoption. Om det som förvärvas inte är ett värdepapper utan innebär en rätt att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor ska förmånen tas upp som intäkt det beskattningsår då rätten utnyttjas eller överläts. En sådan rätt utgör en personaloption (10 kap. 11 § andra stycket IL).

Det skattepliktiga förmånsvärdet utgörs av skillnaden mellan marknadsvärdet på det underliggande värdepappret vid tidpunkten för utnyttjandet eller avyttringen av personaloptionen och det i förväg bestämda priset som optionsinnehavaren enligt optionsvillkoren ska betala för värdepappret (lösenpriset) plus eventuell ersättning som optionsinnehavaren betalade när optionen förvärvades (optionspremien).

En eventuell utdelning på ett värdepapper som har förvärvats med stöd av en personaloption, samt en kapitalvinst eller kapitalförlust vid en framtida avyttring av värdepappret beskattas i inkomstslaget kapital. I vissa fall kan dock de särskilda reglerna om beskattning av utdelning och kapitalvinst i fåmansföretag i 56–57 kap. IL bli tillämpliga vilket kan innebära att utdelning och kapitalvinst delvis ska tas upp i inkomstslaget tjänst. Vid beräkning av kapitalvinsten får det förmånsbeskattade beloppet läggas till anskaffningsutgiften för andelarna.

I den utsträckning som en skattepliktig förmån uppkommer för den anställde ska även arbetsgivaravgifter i form av socialavgifter och allmän löneavgift betalas på värdet av förmånen (socialavgiftslagen [2000:980] samt lagen [1994:1920] om allmän löneavgift). Även skatteavdrag för preliminär skatt ska göras (10 kap. 2 § första stycket skatteförfarandelagen [2011:1244], SFL). Skatteavdrag görs enbart från kontant ersättning (10 kap. 3 § SFL). Däremot är förmån av personaloption del av underlag för beräkningen av skatteavdraget (11 kap. 4 § SFL).

Betalningstidpunkten för socialavgifter följer den beskattningstidpunkt som gäller för inkomstskatt. När det är fråga om förmån av personaloptioner ska socialavgifter därför betalas när rättigheten utnyttjas eller överläts. Skatteavdrag ska göras vid varje tillfälle då utbetalning sker (10 kap. 2 § andra stycket SFL). För förmån av personaloption ska skatteavdrag dock göras först när utgivaren av för-

månen har fått kännedom om att rättigheten har utnyttjats eller överlåtits (11 kap. 8 § första stycket SFL).

Socialavgifter och preliminär skatt ska som huvudregel betalas av den som utger eller betalar ut ersättning (2 kap. 1 § socialavgiftslagen och 10 kap. 2 § första stycket SFL). Förmån av personaloption ska alltid anses utgiven av den i vars tjänst rättigheten har förvärvats (2 kap. 1 § andra stycket socialavgiftslagen och 11 kap. 5 § SFL).

Socialavgifter och allmän löneavgift utgår med en viss procent på förmånsvärdet. Förmånsvärdet kan dock fastställas först vid den framtida tidpunkt då optionen överläts eller utnyttjas. Eftersom det i vissa fall kan vara svårt för arbetsgivaren att förutse det skattepliktiga förmånsvärdet kan kostnaden för att ge ut personaloptioner därför vara osäker för arbetsgivaren.

Det gäller exempelvis i de fall då förmånsvärdet beräknas i samband med en börsintroduktion. Detta kan få stora konsekvenser för de företag som gett ut optionsprogram till anställda och där optionerna sedan ökat kraftigt i värde, eftersom det medför att företaget ska betala betydande belopp som arbetsgivaravgifter. Osäkerheten om det framtida förmånsvärdet, och därmed också storleken på kommande arbetsgivaravgifter, kan därför medföra att företag avstår från att erbjuda personaloptioner till anställda.

15.3 De särskilda bestämmelserna om lättnader i beskattningen av personaloptioner

För att underlätta för små, unga företag att rekrytera och behålla nyckelpersoner finns sedan 2018 regler om lättnader i beskattningen av personaloptioner (prop. 2017/18:1 *Förslag till statens budget, finansplan m.m.* avsnitt 6.6.12). Regelverket utgör ett statligt stöd, och har anmälts till och godkänts av Europeiska kommissionen, i enlighet med artikel 108.3 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt. Den senaste utvidgningen av stödordningen (prop. 2021/22:25) godkändes av kommissionen den 14 oktober 2021. De nya bestämmelserna tillämpas på optioner som förvärvats efter den 31 december 2021. Beskrivningen nedan avser det regelverket.

De särskilda bestämmelserna om lättnader i beskattningen av personaloptioner finns i 11 a kap. IL. Bestämmelserna innebär att förmån av personaloption inte ska tas upp till beskattning om vissa vill-

kor är uppfyllda avseende såväl det företag som ingår optionsavtalet, som personaloptionen och optionsinnehavaren. I stället beskattas kapitalvinsten när den andel som förvärvats genom utnyttjande av personaloptionen avyttras. Arbetsgivaren ska därmed inte heller betala arbetsgivaravgifter för den förmån som personaloptionen kan ha inneburit för den anställda. Regelverket kan därför också ses som ett avsteg från principen om att det som erhålls p.g.a. tjänst också ska beskattas i inkomstslaget tjänst.

Reglernas tillämpning förutsätter att optionsinnehavaren utnyttjar optionen tidigast tre år och senast tio år efter förvärvet. Värdet på de skattefria personaloptionerna får inte överstiga vare sig 3 miljoner kronor för varje optionsinnehavare eller 75 miljoner kronor totalt för företaget. För att kvalificera sig för reglerna måste optionsinnehavaren vara anställd och arbeta minst 30 timmar i veckan i företaget. Under intjänandetiden (3 år) måste optionsinnehavaren också erhålla lön uppgående till ett visst belopp. Optionsinnehavaren, tillsammans med närstående, får inte heller under något av de två åren närmast före det år då personaloptionen förvärvas eller under den del av året som föregår förvärvet, direkt eller indirekt kontrollera mer än 5 procent av kapital- eller röstandelarna i företaget. Sedan 2022 omfattas även styrelseledamöter och styrelsesuppleanter av reglerna.

Som huvudsakliga krav på företaget i fråga gäller att det har färre anställda än 150 och att nettoomsättningen eller balansomslutningen uppgår till högst 280 miljoner kronor, att företaget inte är noterat och inte har bedrivit verksamhet i mer än tio år. Vidare undantas företag som bedriver verksamhet i form av bank- eller finansieringsrörelse, försäkringsrörelse, produktion av kol eller stål, handel med mark, fastigheter, råvaror eller finansiella instrument, uthyrning för längre tid av lokaler eller bostäder eller tillhandahållande av tjänster som avser juridisk rådgivning, redovisning eller revision. Företaget får inte heller vara i ekonomiska svårigheter på närmare beskrivet sätt och får inte heller till 25 procent eller mer kontrolleras av offentliga organ.

15.4 Beskattningen av kvalificerade andelar som har förvärvats genom utnyttjande av de särskilda beskattningsreglerna för personaloptioner

De särskilda reglerna för lättnader i beskattningen av personaloptioner innebär att förmånen inte tas upp till beskattning om vissa villkor är uppfyllda. Många av de företag som tillämpar bestämmelserna är fåmansföretag. Enligt uppgifter från kommitténs expert från FAR får de anställda ofta personaloptionerna utan krav på betalning. De använder sedan optionerna för att genom en nyemission förvärva aktierna till kvotvärdet, dvs. för ett belopp motsvarande den andel av aktiekapitalet som varje aktie representerar. Detta medför att sådana kvalificerade andelar som de anställda förvärvat genom personaloptioner ofta har låga anskaffningsvärden. Det innebär i sin tur att om delägaren beräknar gränsbeloppet på andelarna enligt den nuvarande huvudregeln är det omkostnadsbelopp som ska användas mycket lågt. Om ägarandelen i företaget är liten kan kapitalandelskravet (57 kap. 19 § IL) dessutom medföra att delägaren inte heller får beräkna ett lönebaserat utrymme.

De som förvärvar kvalificerade andelar i fåmansföretag genom att nyttja personaloptioner förvärvar som regel endast mindre poster i företaget eftersom ägarna vanligtvis vill ha kvar kontrollen över företaget. Det finns även ett villkor att optionsinnehavaren, tillsammans med närstående, under något av de två åren närmast före det år då personaloptionen förvärvas eller under den del av året som föregår förvärvet, inte får direkt eller indirekt kontrollera andelar i företaget som motsvarar mer än fem procent av kapital- eller röstandelarna i företaget. En majoritetsägare kan således inte förvärva ytterligare andelar i företaget. Att den som förvärvar andelar genom att utnyttja en personaloption enligt dessa regler kommer att erhålla en mindre andel i företaget medför att dennes gränsbelopp kommer att bli lågt även om det beräknas enligt förenklingsregeln. Detta medför sammantaget att ett gränsbelopp beräknat enligt dagens fåmansföretagsregler tenderar att bli lågt för de andelar som förvärvats med stöd av personaloptioner, oavsett om huvudregeln eller förenklingsregeln används för att beräkna gränsbeloppet. Följaktligen kan en stor del av framtida utdelning och kapitalvinst komma att beskattas i inkomstslaget tjänst.

Enligt uppgifter från kommitténs expert från FAR förekommer det också att de anställda betalar ett högre pris än aktiernas kvotvärde vid förvärvet, och att de således erhåller ett högre omkostnadsbelopp. Till exempel kan det i samband med att en extern investerare har förvärvat aktier i företaget till ett visst pris, ställas krav på att de anställda ska betala motsvarande pris då personaloptionen utnyttjas. Detta motiveras av att de anställda endast ska ha rätt till den värdeuppgång som skett sedan avtalet om optioner ingicks.

Att en stor del av utdelning och kapitalvinst kan komma att tjänstebeskattas, trots de särskilda bestämmelserna om lättnader vid beskattning av personaloptioner, kan uppfattas som negativt av optionsinnehavarna. Det kan uppfattas som att den förmånsbeskattning i inkomstslaget tjänst som de särskilda bestämmelserna är avsedda att ge en lättnad från, skjuts fram i tiden genom att beskattning i inkomstslaget tjänst i stället sker i samband med beskattningen av framtida utdelningar och kapitalvinster.

15.5 Tidigare utrednings överväganden och förslag

Att gränsbeloppet inom fåmansföretagsreglerna riskerar att bli lågt hos andelsägare som förvärvat andelar genom att utnyttja personaloptioner och att framtida utdelning och kapitalvinst därför kan bli tjänstebeskattad, uppmärksammades av Utredningen om skatteregler för incitamentsprogram (SOU 2016:23) som tog fram det förslag som de särskilda bestämmelserna om lättnader i beskattningen av personaloptioner baseras på.

Enligt utredaren bedömdes det vara principiellt olämpligt och tekniskt i det närmaste omöjligt att beskatta utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar som förvärvats genom personaloptioner på ett annat och mer gynnsamt sätt än andra kvalificerade andelar. Enligt utredaren skulle det inte vara rimligt om företagets ägares inkomst fördelades mellan inkomstlagen tjänst och kapital av det skälet att det delvis är fråga om en arbetsinkomst, samtidigt som den anställde som förvärvat andelar genom sitt eget arbete inte behandlas på motsvarande sätt. Vidare anförde utredaren att om det öppnas en möjlighet att undvika tjänstebeskattning genom att förvärva andelarna på ett visst sätt, så finns det risk att denna möjlighet mer generellt kommer att utnyttjas för att undvika tjänstebeskattning. Även

personer och företag som inte tillhörde målgruppen för utredningens förslag skulle vilja få del av en sådan skatteförmån. För att kunna förhindra detta skulle resultatet enligt utredaren bli ett regelverk som vad gäller komplexitet skulle gå utöver vad som kan accepteras (SOU 2016:23, s. 261–263).

Utredningen föreslog därför att den som utnyttjar personaloptioner för att förvärva andelar ska beräkna omkostnadsbeloppet vid bland annat avyttring på samma sätt som andra andelsinnehavare, dvs. med ledning av de faktiska utgifter som han eller hon haft för att förvärva andelarna.

Beträffande anskaffningsutgiften för andelarna vid beräkning av underlaget för årets gränobelopp enligt 57 kap. IL ansåg utredaren dock att det behövdes specialregler. Eftersom anskaffningsutgiften i dessa fall påverkar hur stor del av en utdelning eller kapitalvinst som ska tas upp i inkomstslaget kapital respektive i inkomstslaget tjänst, fanns det enligt utredaren skäl att vid fördelningen av utdelningsinkomster och kapitalvinster tillgodoräkna andelsinnehavaren marknadsvärdet vid förvärvet som anskaffningsutgift. Detta var enligt utredaren i vissa fall en förutsättning för att det skulle bli frågan om en slutlig skattelättnad och inte bara en uppskjuten beskattning i inkomstslaget tjänst (SOU 2016:23, s. 267). Utredningen föreslog därför att bestämmelserna i 57 kap. IL om underlag för årets gränobelopp skulle utvidgas på så sätt att för andelar som förvärvats genom utnyttjande av sådana optioner som avses i 11 a kap. IL skulle omkostnadsbeloppet vara marknadsvärdet vid förvärvet.

15.6 Förslaget till nya regler för beräkning av gränobelopp har positiva effekter för andelsägare som förvärvat andelar genom personaloptioner

Kommitténs bedömning: Förslaget att avskaffa kapitalandelskravet och löneuttagskravet innebär en ny möjlighet att beräkna ett lönebaserat utrymme för delägare som förvärvat andelar genom personaloptioner. Även delägare med mindre ägarandelar kommer att kunna ta del av ett lönebaserat utrymme om företaget växer och anställer.

Införandet av ett grundbelopp motsvarande fyra inkomstbasbelopp innebär en betydande förbättring för de delägare som i

dagsläget beräknar årets gränsbelopp enligt förenklingsregeln. Även för delägare som beräknar årets gränsbelopp utan lönebase-rat utrymme kommer förslaget att innebära betydande förbättringar eftersom alla delägare får del av grundbeloppet.

Sammantaget leder kommitténs förslag till att det blir mer attraktivt att använda sådana personaloptioner som omfattas av de särskilda bestämmelserna om lättnader i beskattningen av personaloptioner. Systemet kommer därmed bli mer effektivt när det gäller att attrahera och behålla nyckelkompetens i växande företag.

Skälen för kommitténs bedömning

Enligt direktivet ska kommittén analysera på vilket sätt reglerna för utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag kan ändras för att göra de särskilda bestämmelserna om lättnader i beskattningen av personaloptioner mer effektiva när det gäller att attrahera och behålla nyckelkompetens. Kommittén konstaterar att uppdraget enligt tilläggsdirektivet enbart omfattar eventuella förändringar av fåmansföretagsreglerna. Direktivet omfattar således inte förändringar av regelverket för lättnader i beskattningen av personaloptioner som sådant.

Många av de företag som använder sig av personaloptioner kan enligt kommittén antas vara fåmansföretag. Då det främst är nyckelpersoner som erbjuds personaloptioner, kan personerna också förväntas vara verksamma i betydande omfattning i företaget. Det innebär att optionerna i stor utsträckning kommer att användas för att förvärva kvalificerade andelar. De som förvärvar andelar genom personaloptioner kan generellt sett förväntas ha små ägarandelar i företaget och låga omkostnadsbelopp. Detta medför att gränsbeloppet blir lågt både då det beräknas enligt förenklingsregeln och då det beräknas enligt huvudregeln enligt dagens regler. Vidare kan dagens kapitalandelskrav innebära att delägarna inte heller kan beräkna ett lönebase-rat utrymme. Om företaget inte kan betala en lön som är tillräckligt hög för att delägaren ska kunna uppfylla löneuttagskravet kan även detta krav begränsa möjligheterna att beräkna ett lönebase-rat utrymme enligt dagens regler.

I kapitel 10 föreslår kommittén en ny modell för beräkning av gränsbeloppet i fåmansföretag. Förslaget omfattar samtliga delägare i fåmansföretag, oavsett om de förvärvat andelarna med stöd av reglerna för lättnader i beskattningen av personaloptioner eller på annat sätt.

Förslaget innebär att dagens förenklingsregel och huvudregel slås ihop till en gemensam regel som ska användas av samtliga delägare. Ett grundbelopp liknande det schablonbelopp som finns i dagens förenklingsregel utgör ett golv för gränsbeloppet och uppgår till 4 inkomstbasbelopp (IBB) per företag. Grundbeloppet fördelas på andelarna i företaget. Delägare som äger andelar i mer än ett företag får beräkna grundbelopp i varje företag, men beloppet begränsas till maximalt ett helt grundbelopp per individ om 4 IBB. För de delägare som i dagsläget beräknar årets gränsbelopp enligt förenklingsregeln, där årets gränsbelopp per företag uppgår till 2,75 IBB, innebär detta att årets gränsbelopp ökar med minst 45 procent.

Den föreslagna modellen innebär också att dagens löneuttagskrav och kapitalandelskrav slopas, vilket medför att alla delägare kan få tillgodoräkna sig ett lönebaserat utrymme vid beräkning av gränsbeloppet. Beräkningen av det lönebaserade utrymmet förändras genom att det utgör 50 procent av den del av löneunderlaget som fördelas på delägarernas andelar i företaget och som överstiger 8 IBB. Avdraget på 8 IBB ersätter löneuttagskravet och kapitalandelskravet i nuvarande regler, och syftar också till att på ett schabloniserat sätt undanta delägarnas egna löner från företagets löneunderlag. Det lönebaserade utrymmet fördelas med lika belopp på delägarernas andelar i företaget. Utrymmet begränsas till maximalt 50 gånger delägarernas egen lön eller 50 gånger närståendes lön. Löneavdraget fördelas mellan makar utifrån ägarandel. En delägarers lönebaserade utrymme beräknas som $0,5 \times (\text{löneunderlag} \times \text{ägarandel} - 8 \text{ IBB})$, dock minst noll och högst 50 gånger egen eller närståendes lön.

Delägare med ett andelsinnehav som understiger fyra procent är de delägare som gynnas mest av att kapitalandelskravet slopas. Den förändringen innebär att även delägare som äger små andelar i företaget får möjlighet att beräkna ett lönebaserat utrymme. Kapitalandelskravet har kritiserats för att det anses minska intresset för att använda regelverket för personaloptioner i fåmansföretag.

Att ersätta dagens löneuttagskrav med ett avdrag från delägarernas andel av löneunderlaget innebär dock att det lönebaserade utrymme som beräknas blir mindre än om något löneavdrag inte hade införts,

och eftersom avdraget utgörs av ett fast belopp får modellen effekten att löneunderlaget relativt sett påverkas mer för delägare med små ägarandelar.

Om ägarandelen är liten behöver företaget därför vara relativt stort för att ett lönebaserat utrymme ska beräknas. Modellen innebär att delägare i större företag i hög utsträckning kommer att kunna beräkna ett lönebaserat utrymme då kapitalandelskravet slopas. Delägare i mindre företag kan beräkna ett sådant utrymme förutsatt att ägarandelen är tillräckligt stor. Exempelvis behöver företagets löneunderlag överstiga 400 IBB för att det lönebaserade utrymmet hos en delägare med en ägarandel om 2 procent ska bli större än noll. Det motsvarar ungefär 75 anställda med en årslön motsvarande medianlönen i Sverige om ungefär 5,3 IBB, eller ungefär 50 anställda med en lön om 8 IBB. För en delägare med en ägarandel om 5 procent blir det lönebaserade utrymmet större än noll om företagets löneunderlag överstiger 160 IBB. Det motsvarar ungefär 30 anställda med medianlönen, eller 20 anställda med en lön om 8 IBB.

Avsikten med personaloptioner är att ge incitament för anställda att prestera och bidra till företagets tillväxt, genom att ge dem möjlighet att ta del av värdeökningen i företaget. Den föreslagna modellen för beräkning av gränsbeloppet innebär att även delägare med mindre ägarandelar kommer att kunna ta del av ett lönebaserat utrymme om företaget växer och anställer. De personer som blir delägare i företag som gett ut personaloptioner med stöd av de särskilda reglerna för lättnader i beskattningen, och som växer, kan således beräkna ett lönebaserat utrymme på andelarna under förutsättning att företaget har en hög lönesumma då optionen nyttjas för att förvärva andelar.

Den föreslagna modellen innebär att endast omkostnadsbelopp som överstiger 100 000 kronor berättigar till att även omkostnadsbeloppet till viss del kan ligga till grund för årets gränsbelopp. Skälet till förslaget är att omkostnadsbeloppen är låga för det stora flertalet delägare i fåmansföretag, och omkostnadsbeloppet har en mycket liten betydelse för gränsbeloppets storlek på aggregerad nivå. Det finns dock ett mindre antal delägare som har mycket stora omkostnadsbelopp, och för vilka omkostnadsbeloppet har betydelse för gränsbeloppets storlek. För att dessa delägare även fortsättningsvis ska kunna beräkna en ränta på omkostnadsbeloppet, samtidigt som modellen inte ska kompliceras för samtliga delägare, föreslår kom-

mittén att räntan endast ska få beräknas på den del av omkostnadsbeloppet som överstiger 100 000 kronor.

Förutom att förslaget om en gräns på 100 000 kronor leder till mindre komplicerade regler för delägare vars andelar har låga omkostnadsbelopp innebär det också att gränsbeloppens storlek, vid en jämförelse med andelar med högre omkostnadsbelopp, normalt sett inte skiljer sig åt. Nackdelarna med låga omkostnadsbelopp blir på så sätt mindre framträdande med den nya modellen jämfört med dagens regelsystem. I stället får alla delägare en andel av ett grundbelopp som enligt förslaget uppgår till 4 IBB per företag. Det innebär i sin tur att gränsbeloppen som beräknas på kvalificerade andelar som förvärvats med stöd av de särskilda reglerna om lättnader i beskattningen av personaloptioner respektive på kvalificerade andelar som förvärvats på annat sätt i normalfallet inte kommer att skilja sig åt på grund av skillnader i storleken på omkostnadsbeloppet. Delägare som förvärvat andelar med stöd av personaloptioner gynnas också av att få del av ett grundbelopp i sitt gränsbelopp jämfört med att få beräkna en ränta på omkostnadsbeloppet.

Kommittén konstaterar utifrån detta att de personer som blivit delägare i fåmansföretag genom personaloptioner som omfattas av de särskilda reglerna för lättnader i beskattningen kommer att gynnas av förslaget i kapitel 10. Gruppen gynnas dels av att de får ett grundbelopp som är högre än dagens schablonbelopp i förenklingsregeln, dels genom att kapitalandelskravet slopas och de därigenom får möjlighet att beräkna ett lönebaserat utrymme. Kommittén konstaterar samtidigt att löneunderlaget i företaget behöver vara relativt stort för att en delägare med en mindre ägarandel i företaget ska kunna beräkna ett lönebaserat utrymme. Ett av syftena bakom regelverket för lättnader i beskattningen av personaloptioner är att de ska bidra till att företagen som ger ut optionerna växer. Förslaget till ny beräkningsmodell för gränsbeloppet innebär att ett lönebaserat utrymme kommer att kunna beräknas i samtliga fall då löneunderlaget i företaget som gett ut optionerna är tillräckligt stort när optionsinnehavaren får andelar i företaget. Modellen innebär därmed att delägare som erbjuds personaloptioner i tillväxtföretag kan beräkna ett lönebaserat utrymme på andelarna om företaget har växt och anställt då optionen utnyttjas för att förvärva aktier. Genom att ta bort kapitalandelskravet görs därmed de särskilda bestämmelserna om lättnader

i beskattningen av personaloptioner mer effektiva när det gäller att attrahera och behålla nyckelkompetens i växande företag.

15.7 Särskilda regler för beräkning av gränsbelopp för andelar som förvärvats genom personaloptioner bör inte införas

Kommitténs bedömning: Särskilda regler för beräkning av gränsbelopp för andelar som förvärvats genom personaloptioner bör inte införas.

Skälen för kommitténs bedömning

Regelverket om lättnader i beskattningen av personaloptioner utgör ett statligt stöd, och har anmälts till och godkänts av Europeiska kommissionen, i enlighet med artikel 108.3 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt. Den senaste utvidgningen av stödordningen (prop. 2021/22:25) godkändes av kommissionen den 14 oktober 2021.

Kommittén konstaterar i kapitel 9 att dagens fåmansföretagsregler baseras på schabloner, och att inslaget av förenklade schabloner ökar ytterligare med kommitténs förslag i kapitel 10. Att reglerna baseras på schabloner medför att den verkliga kapitalavkastningen i företaget kan avvika från den som bestäms av skattereglerna genom beräkningen av gränsbeloppet. Schabloniseringen innebär till sin natur att skattereglerna inte tar hänsyn till omständigheterna i varje enskilt fall, vare sig för delägare som förvärvat andelarna genom personaloptioner eller för delägare som förvärvat andelarna på annat sätt.

Kommittén konstaterar i föregående avsnitt att personer som förvärvar kvalificerade andelar med stöd av personaloptioner kommer att gynnas av förslaget till enklare regler för beräkning av gränsbelopp på flera sätt. Framför allt gynnas gruppen av förslaget att slopa kapitalandelskravet (57 kap. 19 § IL), som medför att även delägare med mindre ägarandelar kan beräkna ett gränsbelopp från lönebaserat utrymme.

Kapitalandelskravet har kritiserats för att det anses minska intresset för att använda regelverket för personaloptioner i fåmansföretag. Ett avskaffande av detta krav kommer att gynna de delägare i få-

mansföretag som äger mindre ägarandelar och innebär därmed förbättringar för personer som förvärvat andelar genom att utnyttja personaloptioner. Att avskaffa kapitalandelskravet innebär dock att samtliga delägare som har mindre ägarandelar gynnas, och inte endast de som förvärvat andelarna med stöd av en personaloption.

Gruppen gynnas också av att ett grundbelopp införs i gränsbeloppet. Ett grundbelopp per företag om 4 IBB motsvarar 304 800 kronor vid 2024 års inkomstbasbelopp. För den som är ensam ägare till ett företag, eller som äger en mindre andel i företaget via ett helägt holdingbolag, innebär detta att betydande belopp kan tas som utdelning till 20 procents beskattning. Grundbeloppet är dels högre än schablonbeloppet i dagens förenklingsregel, dels fördelas beloppet mellan samtliga företag som en person är delägare i, till skillnad från dagens förenklingsregel som endast får användas för att beräkna gränsbeloppet i ett företag.

Frågan är dock om regelverket bör förbättras på något ytterligare sätt för de som förvärvat kvalificerade andelar med stöd av personaloptioner. Särregler som innebär att utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar som förvärvats just genom personaloptioner beskattas på ett annat och mer gynnsamt sätt än andra kvalificerade andelar skulle dock öka komplexiteten i regelverket, och kunna utgöra ett statligt stöd som skulle behöva anmälas till och godkännas av kommissionen.

En möjlig förändring av fåmansföretagsreglerna skulle kunna vara att införa en regel om att omkostnadsbeloppet vid beräkning av gränsbelopp för andelar som förvärvats genom nyttjande av personaloptioner ska vara marknadsvärdet vid förvärvet. Ett sådant förslag lämnades av Utredningen om skatteregler för incitamentsprogram (SOU 2016:23), som tog fram det förslag som de särskilda bestämmelserna om lättnader i beskattningen av personaloptioner baseras på.

Förslaget avsåg att motverka risken för att låga anskaffningsvärden på kvalificerade andelar som förvärvats genom personaloptioner leder till låga gränsbelopp och till att framtida utdelningar och kapitalvinst ska tas upp i inkomstlaget tjänst. Utredningen konstaterade samtidigt att den föreslagna regeln förutsätter att andelarna kan värderas och att en värdering också görs vid förvärvet. Det påpekades också att företaget som ställt ut optionerna inte har något eget intresse av att en sådan värdering görs. Det fanns därför anledning att anta att regeln skulle komma att leda till vissa tillämpnings-

problem och tvister mellan Skatteverket och den skattskyldige. Utredaren bedömde dock att förslaget ändå skulle lämnas eftersom det i vissa fall finns ett tillförlitligt marknadsvärde. Så kunde enligt utredaren regelmässigt anses vara fallet om andelarna är noterade på en marknadsplats eller om det inom en kortare tid före eller efter förvärvet gjorts transaktioner på marknadsmässiga villkor, samt då det vid en relevant tidpunkt gjorts en professionell värdering av en utomstående värderare eller av företagets egen personal (SOU 2016:23, s. 268).

Kommittén delar inte utredarens bedömning att fördelarna med en reglering om att omkostnadsbeloppet ska grunda sig i en marknadsvärdering av andelen vid förvärvet är större än nackdelarna. Kommittén bedömer att en regel om att andelens marknadsvärde vid förvärvet ska utgöra andelens omkostnadsbelopp vid beräkningen av gränsbeloppet skulle ställa krav på företaget att genomföra värderingar i betydligt fler fall. Regeln skulle därför öka kostnaderna för optionsprogrammen för de företag som ger ut personaloptioner. Kravet på marknadsvärdering skulle sannolikt också medföra tillämpningssvårigheter för Skatteverket och enskilda andelsägare samt leda till ett flertal processer i förvaltningsdomstolarna.

Kommitténs förslag till enklare regler för beräkning av gränsbelopp innebär att, vid beräkningen av den del av gränsbeloppet som har sin grund i ett omkostnadsbelopp, ska ränta endast beräknas på den del av omkostnadsbeloppet som överstiger 100 000 kronor. Även med den föreslagna undantagsregeln skulle berörda delägare totalt sett få förhållandevis låga omkostnadsbelopp. Eftersom delägare som förvärvat andelar genom personaloptioner ofta har små ägarandelar och äger få aktier skulle sannolikt endast ett fåtal om ens några delägare nå upp till ett omkostnadsbelopp överstigande 100 000 kronor. Den föreslagna undantagsregeln skulle således bli verkningslös i kombination med kommitténs förslag till enklare regler för beräkning av gränsbelopp.

Om undantagsregler införs för andelar som förvärvats genom utnyttjande av personaloptioner skulle det också kunna finnas en risk för att reglerna för lättnader i beskattningen av personaloptioner även kommer att användas av befintliga delägare som uppfyller villkoren i 11 a kap. 6 § IL, för att komma i åtnjutande av den undantagsregeln. Detta skulle kunna försvaga systemets legitimitet, dvs. skapa förutsättningar för att kunna knyta nyckelpersoner till företaget.

För att en sådan regel inte ska öppna upp fåmansföretagsreglerna för skatteplanering skulle det sannolikt krävas komplicerade spärregler. Exempelvis skulle det behöva regleras hur andelar ska beskattas om en person som förvärvat andelar via personaloptioner också förvärvar andelar på annat sätt, och således i samma företag kommer att inneha både andelar som ska omfattas av fåmansföretagsreglerna och andelar som ska omfattas av undantagsregeln. Det skulle också behöva regleras hur andelarna ska beskattas om den person som förvärvat andelarna med stöd av en personaloption överlåter dessa. Kommittén bedömer att sådana undantagsregler skulle bli mycket komplicerade. Detta talar emot att införa särskilda regler för beskattningen av delägare som är verksamma i betydande omfattning och som förvärvat andelar genom personaloptioner.

Om sådana undantagsregler skulle införas skulle det också innebära att vissa delägare som är verksamma i betydande omfattning i ett företag ska fördela utdelningar och kapitalvinster mellan inkomstslagen tjänst och kapital vid beskattningen, samtidigt som andra delägare som också är verksamma i betydande omfattning i företaget, men som förvärvat andelarna med stöd av personaloptioner, ska beskattas på ett mer gynnsamt sätt. Om regler av detta slag skulle medföra en olikbehandling av delägare i fåmansföretag kan det enligt kommittén inte uteslutas att även frågor om statsstöd skulle kunna aktualiseras. Sådant stöd får i så fall bara lämnas om det godkänts av Europeiska kommissionen. Även om de särskilda reglerna om beskattningen av utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar gäller delägaren och inte fåmansföretaget gör kommittén bedömningen att delägarnas beskattning också indirekt påverkar företagen. Delägarnas beskattning kan exempelvis påverka incitamenten att investera i fåmansföretag. Om vissa delägare – till exempel de som förvärvat kvalificerade andelar genom personaloptioner – får förmånligare regler skulle detta indirekt kunna medföra en olikbehandling mellan företag, eftersom ett visst företags ekonomiska position indirekt stärks i förhållande till andra företag.

Om regelverket för personaloptioner börjar nyttjas i syfte att åstadkomma en lägre beskattning ökar det också den administrativa bördan av att ta in nya delägare, eftersom det regelverket innebär att en mängd villkor behöver vara uppfyllda, såväl av företaget som ger ut optionen som av den som tar emot optionen. En särregel för en viss grupp av delägare skulle också kunna skapa ett tryck på att införa

särregler även för andra grupper. Kommittén bedömer därför även av detta skäl att delägare som förvärvat andelarna med stöd av personaloptioner bör omfattas av samma regler som andra delägare som är verksamma i betydande omfattning i företaget.

Det bör också framhållas att även om de aktuella delägarna kan komma att tjänstebeskattas för en del av utdelningen har de i regel inte riskerat ett stort eget kapital vid förvärvet. Det är i stället ofta fråga om förvärv på förmånliga villkor i utbyte mot att personerna accepterat en lägre lön eller avstått från löneförhöjning. I sammanhanget kan därför tjänstebeskattning av en del av utdelningen betraktas som en konsekvens som följer av att det till viss del är frågan om inkomster som i annat fall också hade tjänstebeskattats, men med den skillnaden att företaget inte ska betala arbetsgivaravgifter. Även om arbetstagarens beslut att acceptera en lägre lön eller avstå från en löneökning till förmån för ett erbjudande om personaloptioner kan anses vara förenat med en viss risk, är detta inte den form av risktagande som fåmansföretagsreglerna syftar till att kompensera för. Detta kan därför enligt kommitténs bedömning inte i sig motivera särskilda regler för just denna grupp av delägare.

Särregler som innebär att utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar som förvärvats genom personaloptioner beskattas på ett annat och mer gynnsamt sätt än andra kvalificerade andelar skulle öka komplexiteten i regelverket. Kommittén bedömer att nackdelarna med en sådan särreglering inte kan anses väga upp eventuella fördelar vid beskattningen. Såväl kommittédirektiven som de skattepolitiska riktlinjerna betonar också vikten av att skattereglerna är enkla, enhetliga och överskådliga eftersom det bidrar till att skattesystemet uppfattas som rättvist och rimligt. Med hänsyn till att en särregel av detta slag skulle gynna ett mycket litet antal delägare, samtidigt som systemet skulle kompliceras för samtliga delägare, anser kommittén att en sådan regel inte bör föreslås.

Om det ändå skulle föreslås särskilda skatteregler inom ramen för fåmansföretagsreglerna för kvalificerade andelar som förvärvats med stöd av dessa särskilda beskattningsregler för personaloptioner, skulle även dessa regler behöva analyseras utifrån reglerna om statligt stöd och eventuellt behöva anmälas till och godkännas av Europeiska kommissionen. Kommittén har inom ramen för detta uppdrag inte haft möjlighet att göra en tillräckligt omfattande genomgång av de särskilda skattereglerna för personaloptioner, vilket skulle vara en

förutsättning för att kunna bedöma hur ett eventuellt förslag inom fåmansföretagsreglerna i kombination med den befintliga stödordningen skulle förhålla sig till statsstödsregelverket. Underlag för en sådan eventuell ansökan skulle behöva tas fram i samband med en bredare översyn av hela regelverket. Även detta gör att det inte skulle vara lämpligt att inom ramen för denna kommittés arbete föreslå några särskilda skatteregler inom ramen för fåmansföretagsreglerna.

Sammantaget anser kommittén att situationen för delägare som förvärvat kvalificerade andelar via personaloptioner kommer att förbättras i tillräckligt hög utsträckning med den nya modellen för beräkning av gränsbelopp som föreslås jämfört med dagens regler. De förändringar av fåmansföretagsreglerna som föreslås innebär enligt kommitténs uppfattning att någon särreglering för dessa delägare inte bör införas.

Kvalifikationsregler

16 Snävare närståendebegrepp för fåmansföretagsreglerna

Enligt direktiven ska de förslag som presenteras av kommittén dels förenkla fåmansföretagsreglerna, dels förbättra regelverket. Kommittén ska vid analysen och utformningen av förslagen till förenklingar hitta en balans mellan dels behovet av att stimulera ökat entreprenörskap, skapandet av fler arbetstillfällen och högre tillväxt, dels reglernas syfte att förhindra inkomstomvandling.

16.1 Inledning

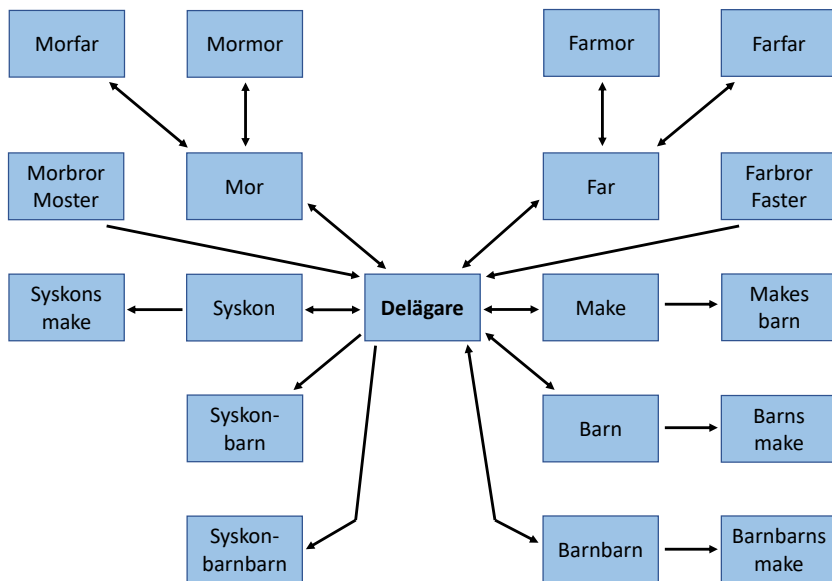
Närstående personer anses ha en intressegemenskap och kan ingå avtal och genomföra andra dispositioner som normalt inte förekommer mellan oberoende parter. Det har bl.a. medfört att det ansetts behövas särskilda regler för att förhindra att bestämmelserna om beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag kringgås genom att vinster som grundar sig i arbetsinsatser som utförts av en delägare, tillfaller någon till delägaren närstående, passiv delägare i form av utdelning eller kapitalvinst. Eventuella förändringar av närståendebegreppet måste därför utformas så att syftet med bestämmelserna inte åsidosätts.

16.2 Närståendebegreppet

Den generella skatterättsliga definitionen av närstående finns i 2 kap. 22 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Som närstående personer räknas föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make, syskon eller syskons make eller avkomling samt dödsbo i vilket den skattskyldige eller någon av nyss nämnda perso-

ner är delägare. Av andra stycket framgår att som avkomling räknas även styvbarn och fosterbarn.

Figur 16.1 Illustration av den generella skatterättsliga definitionen av närstående



Källa: Egen illustration.
 I lagtexten används begreppet avkomling för det som i illustrationen benämns barn respektive barnbarn. Även övriga personer i rakt nedstigande led omfattas, exempelvis barnbarnsbarn.

Samma närståendebegrepp som i dag finns i inkomstskattelagen användes även i äldre skattelagstiftning. Definitionen har sin grund i reglerna om vinstbolagstransaktioner och interna aktieöverlåtelser som infördes i dåvarande 35 § 3 mom. kommunalskattelagen (1928:370), KL. I förarbetena till dessa regler¹, som upphävdes i samband med skattereformen 1990/91, lämnades ingen närmare motivering till närståendekretsens omfattning utan det konstaterades att ”Till närstående bör i detta sammanhang räknas följande personkrets, nämligen ...” varefter de personer som omfattas även av nu gällande närståendebegrepp räknades upp (prop. 1973:207, s. 16 och 25). Vid denna tidpunkt, dvs. 1973, fanns även ett snävare närståendebegrepp i KL, nämligen i reglerna om tomtrörelse.² Som närstående enligt dessa

¹ Ds Fi 1973:13 s. 54, prop. 1973:207 och bet. 1976:SkU76.
² SOU 1966:23, SOU 1966:24, prop. 1967:153 och bet. 1967:BevU153.

regler räknades inte syskon, syskons make och avkomling. Några motiv till valet av avgränsning redovisas dock inte i förarbetena.

År 1976 infördes de s.k. stoppreglerna.³ Reglerna riktade sig mot olika transaktioner mellan fåmansföretag och deras företagsledare eller delägare samt närstående till dessa. I förarbetena angavs att ”närståendekretsen borde kunna preciseras med utgångspunkt från regeln i 35 § 3 mom. tionde stycket KL, dvs. föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling och avkomlings make, syskon eller syskons make eller avkomling samt dödsbo vari den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare. Med avkomling likställs styvbarn och fosterbarn.”⁴ Definitionen av begreppet närstående infördes således i dåvarande 35 § 1 a mom. nionde stycket KL utan närmare diskussion.

I samband med skattereformen 1990/91 flyttades stopplagstiftningens närståendedefinition i oförändrad lydelse till punkt 14 sista stycket av anvisningarna till 32 § KL.⁵

År 1999 infördes inkomstskattelagen som var resultatet av en lagteknisk och språklig översyn av den svenska inkomstskattelagstiftningen. Den nya lagens lydelse innebar avsiktligt endast mindre materiella ändringar, vilka huvudsakligen syftat till att rätta till förbi-seenden och inkonsekvenser. Någon ändring i materiellt hänseende av närståendebegreppet gjordes därför inte. Begreppets omfattning har därför inte berörts i förarbetena till inkomstskattelagen.⁶

Vissa av de relationer som ingår i begreppet närstående definieras i annan lagstiftning. Enligt 1 kap. 1 § äktenskapsbalken (1987:230) gäller exempelvis att två personer som ingår äktenskap med varandra blir makar. I sambolagen (2003:376) definieras sambor som två ogifta personer som stadigvarande bor tillsammans i ett parförhållande och har gemensamt hushåll (1 §). Enligt inkomstskattelagen ska dock inte hänsyn tas till alla som skulle definieras som sambor enligt sambolagen, utan bara till sådana som enligt inkomstskattelagen jämställs med makar. Enligt 2 kap. 20 § IL ska nämligen bestämmelser om makar tillämpas på sambor som tidigare har varit gifta med varandra eller som har eller har haft gemensamma barn.

³ SOU 1975:54, prop. 1975/76:79 och bet. 1976/76:SkU28.

⁴ Bet. 1976/76:SkU28, s. 174.

⁵ SOU 1989:2, prop. 1989/90:110, prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU30 och bet. 1990/91:SkU10.

⁶ SOU 1997:2, prop. 1999/2000:2 och bet. 1999/2000:SkU2.

Detta innebär en på samma gång vidare och snävare definition än den som finns i sambolagen. Personer som räknas som sambor i inkomstskattelagens mening behöver å ena sidan inte vara ogifta, utan kan vara gifta på var sitt håll, men måste å andra sidan ha eller ha haft gemensamma barn eller tidigare ha varit gifta med varandra.

Enligt 4 kap. 21 § föräldrabalken (1949:381) gäller att den som har adopterats ska anses som adoptivföräldrarnas barn och inte som barn till sina tidigare föräldrar.

Utöver regeln i 2 kap. 22 § andra stycket IL (som tar sikte på det vidare begreppet avkomlingar) framgår det även av 21 § att styvbarn och fosterbarn räknas som barn. Dessa två begrepp definieras dock inte i inkomstskattelagen.

När det gäller frågan om barn till sambo ska betraktas som styvbarn har frågan besvarats jakande i ett fall när personerna även hade ett gemensamt barn och således var att betrakta som sambor enligt 2 kap. 20 § IL (HFD 2014 ref. 26). Styvbarnsförhållandet ansågs inte heller kunna upphöra så länge familjebildningen (samboförhållandet) består. Det saknar således betydelse om sambons barn uppnått vuxen ålder.

16.3 Närståendebegreppet i inkomstskattelagen

16.3.1 Närstående i dagens fåmansföretagsregler

Hänsyn till den skattskyldiges närstående tas i ett stort antal regler som rör beskattning av delägare i fåmansföretag. Det rör sig både om hänvisning till ”närstående”, vilket innebär att hänsyn ska tas till det generella *närståendebegreppet* i 2 kap. 22 § IL och om bedömningar där hänsyn ska tas till den skattskyldiges *närståendekrets* enligt 56 kap. 5 § IL.

Närståendekretsen har bl.a. betydelse för bedömningen av om ett företag är fåmansföretag. Vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag ska nämligen en person och hans eller hennes närstående (närståendekrets) anses som en delägare (56 kap. 5 § IL). Även vid bedömningar av om den s.k. utvidgade fåmansföretagsdefinitionen ska gälla, ska hänsyn tas till närstående (57 kap. 3 § IL). Dessutom har frågan om en närstående varit verksam i betydande omfattning betydelse vid bedömningen av om en andel är kvalificerad eller inte (57 kap. 4 § IL).

En närståendes aktivitet eller ägande i ett bolag har också betydelse vid tillämpning av regeln om samma och likartad verksamhet (57 kap. 4 § IL). I HFD 2016 not. 23 gällde frågan hur länge ärvda andelar i ett fåmansföretag skulle vara kvalificerade. Fadern (arvlåtaren) hade fram till sin död varit verksam som advokat med affärsjuridisk inriktning i det aktuella bolaget. Sönerna (arvingarna) hade utöver att en av dem varit suppleant i styrelsen inte varit aktiva i faderns bolag. Även sönerna var dock advokater med samma inriktning, men verksamma i andra advokatföretag. Sönerna ansökte om förhandsbesked för att få klarhet i om aktierna i bolaget skulle vara kvalificerade även efter karenstiden, på grund av att de fåmansföretag som de själva var verksamma i betydande omfattning i, bedrev samma eller likartad verksamhet som bolaget. Den äldre brodern hade tidigare via sitt fåmansföretag varit delägare och verksam i två fåmanshandelsbolag (advokatfirmor). Även fadern har varit verksam i dessa fåmanshandelsbolag och delägare genom sitt bolag. Senare hade den äldre brodern dock övergått till att enbart vara verksam i betydande omfattning i ett annat bolag, en advokatfirma där fadern inte var verksam.

Skatterättsnämnden, vars förhandsbesked fastställdes av Högsta förvaltningsdomstolen, kom fram till att den äldre broderns tidigare fåmansföretag dels bedrivit samma eller likartad verksamhet som bolaget, dels att det fåmansföretag i vilket han senare varit verksam i betydande omfattning i och ägde andelar i, bedrev samma eller likartad verksamhet som hans tidigare fåmansföretag. Vid bedömningen av hans verksamhet i det senare bolaget (där fadern inte varit aktiv) lades vikt vid att bolagen var verksamma på samma geografiska marknad, hade samma typ av arbetsuppgifter och sannolikt samma potentiella kundkrets. Eftersom bröderna var närstående bedömdes även den yngre broderns andelar vara kvalificerade.

I 57 kap. 4 a § IL finns regler för ägarskiften mellan närstående. Under vissa förutsättningar ska en andel inte anses vara kvalificerad enbart på grund av att någon annan närstående än andelsägarens make har varit verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som verksamhetsföretaget. I 57 kap. 5 § IL finns ett undantag från reglerna om vilka andelar som ska anses vara kvalificerade, den s.k. utomstående regeln.

En uteslutning av vissa personer från närståendebegreppet innebär att det vid bedömningen av om en icke verksam delägars andelar är kvalificerade saknar betydelse om personer inom syskonkretsen, som inte längre betraktas som närstående är verksamma. En delägare som inte är verksam i betydande omfattning och som inte ska räknas som närstående kan också (om ägarandelen är tillräckligt stor och särskilda skäl inte föreligger) komma att betraktas som utomstående, vilket i så fall påverkar övriga ägares beskattning.

Även i samband med beräkningen av lönebaserat utrymme tas hänsyn till närstående. I 57 kap. 19 § IL ställs krav på ett visst lägsta löneuttag för andelsägaren eller någon närstående. Storleken på det lönebaserade utrymmet får inte heller överstiga femtio gånger den egna eller någon närståendes ersättning från företaget och dess dotterföretag (57 kap. 16 § tredje stycket). Dessutom tas vid beskattning av utdelning och kapitalvinst i de s.k. takreglerna (57 kap. 20 a och 22 §§ IL) hänsyn till närståendekretsen och även i karensreglerna (57 kap. 6 § IL) beaktas närståendes innehav.

I konsekvensanalysen uppskattas hur stor del av de personer som lämnar bilaga K10 som har närstående som också lämnar bilagan, oavsett i vilka företag personerna äger sina andelar. Analysen visar att drygt hälften av de delägare som är delägare i ett fåmansföretag har minst en närstående som också är delägare i ett fåmansföretag. Även om statistiken inte visar om personerna är delägare i samma fåmansföretag tyder denna på att närståendereglererna berör ett stort antal delägare. Statistiken som redovisas i kapitlet visar också att de vanligaste släktrationerna är makar eller syskon, men att det även är vanligt att en delägare har föräldrar och barn som också äger andelar i fåmansföretag.

I 57 kap. 36 § IL finns särskilda bestämmelser för beräkning av skatt inom en familj avseende kapitalinkomster som ska tas upp som inkomst av tjänst enligt 57 kap. IL. Syftet med reglerna är att förhindra att inkomster fördelas inom familjen för att undgå progressiv beskattning. Reglerna innebär att om makar och barn under 18 år tar ut utdelning ska skatten på den del av det utdelade beloppet som överstiger gränobeloppet beräknas som om den tagits ut av den person som varit verksam i företaget i betydande omfattning och som har den högsta beskattningsbara inkomsten.

Som makar anses de som ska behandlas som makar under större delen av beskattningsåret. Dessutom medför regeln i 2 kap. 20 § IL att bestämmelsen ska tillämpas också på sambor som tidigare har varit gifta med varandra eller som har eller har haft gemensamma barn.

Bestämmelsen om att skatten på tjänstebeskattad utdelning och kapitalvinst i vissa fall beräknas enligt den högsta beskattningsbara inkomsten inom familjen är hämtad från 3 § 12 b mom. femte stycket SIL. Regeln tillämpas manuellt av Skatteverket när behov finns, dvs. när flera familjemedlemmar med olika marginalsattesats fått utdelning eller kapitalvinst som ska tjänstebeskattas. Då regeln i sig har en motverkande effekt redan genom sin förekomst är det enligt Skatteverket sannolikt relativt ovanligt att den behöver tillämpas.

16.3.2 Familjebesättning

Regler om familjebesättning som anger hur inkomster och resultat ska fördelas mellan makar och mellan föräldrar och barn i vissa situationer finns även i 60 kap. IL.

Reglerna tillkom 1975 i samband med att sambesättningen slopades och fick sin nuvarande utformning i samband med 1990 års skattereform.

Enligt 60 kap. 12 § IL gäller att om ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag betalar ersättning för arbete som utförs av företagsledarens eller företagsledarens makes barn under 16 år, ska ersättningen tas upp av den av makarna som har den högsta inkomsten från företaget. Om makarna har lika stor inkomst från företaget, ska den äldsta maken ta upp ersättningen. Om barnet har fyllt 16 år, ska barnet dock ta upp ersättningen till den del den är marknadsmässig. Bestämmelsen är tillämplig även på vuxna barn som får högre ersättning än vad som kan anses vara marknadsmässigt, förutsatt att de själva inte är att betrakta som företagsledare. Med marknadsmässig ersättning menas vad som normalt betalas för motsvarande arbetsprestation på orten (61 kap. 2 § IL).

Av 60 kap. 13 § IL följer att om den ena maken är företagsledare i ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag och den andra maken inte är företagsledare där, ska den make som inte är företagsledare ta upp ersättning för arbete som han eller hon utför i företaget till den del den är marknadsmässig. Överskjutande del ska tas upp av före-

tagsledaren. Om verksamheten anses bedriven av båda makarna gemensamt eller om båda makarna anses som företagsledare godtas i princip den av makarna gjorda inkomstfördelningen. Om ena maken däremot är att anse som medhjälpande make är det den faktiska arbetsinsatsen som är avgörande för möjligheten till inkomstuppdelning (prop. 1989/90:110, s. 604, 675 och 676). För gränsdragningen mellan gemensam verksamhet och medhjälpfall ska hänsyn bl.a. tas till om verksamheten kräver särskild utbildning eller kompetens, vem som äger företaget och vem som bedriver själva verksamheten (prop. 1975/76:77, s. 67 och 68).

I 60 kap. 14 § IL finns särskilda regler för beräkning av resultatet från handelsbolag.

16.3.3 Exempel på andra inkomstskatteregler där närståendekretsen får betydelse

Det finns också andra situationer där hänsyn tas till närstående i inkomstskattelagen. Tillämpningen av reglerna kan både vara till fördel och till nackdel för den skattskyldige.

Avdrag för resor vid dubbel bosättning eller för arbetsresor beviljas t.ex. med det belopp som gäller för avdrag för kostnader för förmånsbil om den skattskyldige har använt egen, sambos eller en närståendes förmånsbil (12 kap. 24 och 29 §§ IL). Med sambo avses i detta sammanhang enligt förarbetena den som lever tillsammans med den som är skattskyldig för bilförmån i ett varaktigt förhållande (prop. 1996/97:19, s. 93). Denna avvikande definition av sambo som dock inte kommer till uttryck i själva lagtexten utan enbart i författningss kommentaren, är alltså ett avsteg från den definition som annars gäller enligt 2 kap. 22 § IL. Det faktum att ordet sambo skrivits ut i lagtexten tillsammans med närstående indikerar också att den innebörd som avsetts i detta fall är vad som normalt avses med begreppet sambo.

Det finns också undantag från reglerna om rätt till avdrag vid uthyrning av privatbostad (42 kap. 30 § andra stycket och 31 § IL), ifall då den skattskyldige hyrt ut till bl.a. eget eller närståendes handelsbolag eller arbetsgivare (42 kap. 32 § IL). Även begreppet privatbostad (2 kap. 8 § IL) är kopplat till närstående. Med privatbostad avses bland annat ett småhus, ägarlägenhet eller bostadsrätt som till övervägande del används eller är avsett att användas av ägaren eller

någon närstående till honom för permanent boende eller som fritidsbostad. Indelningen i privatbostadsfastighet respektive näringsfastighet har bl.a. betydelse för beskattningen av fastighetsinnehav eftersom näringsfastighet beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet medan privatbostadsfastighet beskattas i inkomstslaget kapital.

Reglerna för skattefrihet för utbildning vid omstrukturering m.m. innehåller undantag för närstående. Skattefriheten gäller inte förmån från fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag, om den anställde är företagsledare eller delägare i företaget eller närstående till en sådan person. Om arbetsgivaren är en enskild näringsidkare, gäller skattefriheten inte förmån till sådana anställda som är närstående till arbetsgivaren (11 kap. 17 § IL).

I 67 kap. 15 § IL ställs vissa villkor upp för skattereduktion för hushållsarbete (rut- och rotavdrag). Där framgår bl.a. att en fysisk person som utför hushållsarbetet inte får vara den som begär skattereduktion eller en närstående till denne. Bedömningen ska således göras med utgångspunkt från den som begär skattereduktion.

Vid beskattningen av personaloptioner gäller att en personaloption vid en fusion eller fission kan utnyttjas före intjänandetidens slut. Detta gäller dock bara under förutsättning att vissa ägarförhållanden i överlåtande och övertagande företag inte förekommer. Vid bedömningen tas även hänsyn till de inblandade personernas närstående (11 a kap. 18 § IL).

Det finns också flera regler för beskattning av enskild näringsverksamhet och handelsbolag där hänsyn tas till närstående. Om en skattskyldigs lantbruksenhet med produktiv skogsmark övergår till en närstående genom arv, testamente, gåva eller bodelning får denne under vissa förutsättningar ta över medel på ett skogskonto eller skogsskadekonto utan att beskattning sker (21 kap. 41 § IL).

I 40 kap. IL finns regler om tidigare års underskott i näringsverksamhet. Kapitlet innehåller en huvudregel om att avdrag får göras för underskott som kvarstår från det föregående beskattningsåret samt bestämmelser som begränsar denna huvudregel. En sådan begränsning är en beloppsspärr som kan inträda i vissa fall. Beloppsspärren innebär att underskottsföretaget under vissa förutsättningar inte får dra av underskott som uppkommit före det beskattningsår då spärren inträder (40 kap. 15 § IL). Exempelvis inträder en beloppsspärr vid ägarförändringar som innebär att vissa uppräknade subjekt (bl.a. fysiska personer och dödsbon) får det bestämmande inflytandet över

ett underskotts företag (40 kap. 11 § första stycket IL). En fysisk person och närstående till honom räknas som en enda person. Som närstående räknas även ett svenskt handelsbolag där den fysiska personen själv eller en närstående fysisk person är delägare (40 kap. 11 § andra stycket IL).

I 51 kap. IL finns regler för beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet vid avyttring av andelar i svenska handelsbolag. Om överlåtaren är ett dödsbo, anses vid tillämpning av kapitlet också delägare i dödsboet som närstående (51 kap. 8 § IL), vilket således kan innebära en utvidgning av begreppet.

Närståendebegreppet får även betydelse när det gäller avdragsrätt för ränteutgifter på vinstandelslån (24 kap. 10–15 §§ IL) och ingår i flera bedömningar som ska göras inom regelverket för investeraravdrag (ett skatteincitament för riskkapitalinvesteringar), vilket regleras i 43 kap. IL.

16.3.4 Undantag från inkomstskattelagens närståendedefinition

På ett ställe i inkomstskattelagen har lagstiftaren valt att göra undantag från närståendedefinitionen i 2 kap. 20 §, nämligen i reglerna om underprisöverlåtelser i 53 kap. IL som rör överlåtelse av tillgångar till underpris. Med närstående avses i detta kapitel inte syskon, syskons make eller syskons avkomling (53 kap. 9 § IL).

Regeln är hämtad från 3 § 1 h mom. nionde stycket SIL. Den infördes 1998 i samband med ikraftträdandet av lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris. Någon motivering till varför ett snävare närståendebegrepp än det generella begreppet i kommunalskattelagen valdes finns dock inte i förarbetena.⁷

16.4 Närstående i några andra lagstiftningar

Även i andra lagstiftningar finns regler där hänsyn på olika sätt tas till en persons närstående eller där närheten till exempelvis en företagare eller en avliden får betydelse för personens rättigheter. Syftet med sammanställningen nedan är inte att göra en uttömmande beskrivning utan endast att visa på exempel där bedömningar av i vilken

⁷ Prop. 1998/99:15 och bet. 1998/99:SkU5.

grad en person ska anses vara närstående får betydelse för reglers tillämpning.

16.4.1 Lagen om skuldsanering för företagare

En särskild form av skuldsanering finns för överskuldssatta personer som är eller har varit engagerade i en näringsverksamhet som drivits på ett försvarligt och lojalt sätt (F-skuldsanering). I samband med införandet av reglerna, behandlade regeringen även frågan om vilka närstående som skulle ha rätt till sådan skuldsanering. Enligt 2 § lagen (2016:676) om skuldsanering för företagare definieras make, sambo, förälder, syskon eller barn och makes eller sambos barn som närstående.

I förarbetena fördes fram att det är viktigt att närståendebegreppet är tillräckligt brett för att omfatta sådana i företagarens närhet som kan tänkas involvera sig i verksamheten genom t.ex. personliga skuldåtaganden. Ett alternativ, som framfördes i remissvaret från Småföretagarnas A-kassa, var att använda en definition av närstående som motsvarar den som finns i konkurslagen. Regeringen ansåg dock att användandet av en sådan definition bl.a. skulle innebära att en alltför stor krets av personer skulle omfattas och att flera av dessa inte kan antas ha sådan närhet till företagaren att de generellt involverar sig i verksamheten (prop. 2015/16:125, s. 112 och 113).

Utredningen som föregick lagstiftningsarbetet (SOU 2014:44) ansåg att det främst var företagarens make, sambo eller förälder som åtar sig personliga skuldåtaganden för näringsverksamheten och att det också är tänkbart att företagarens barn på detta sätt involverar sig i näringsverksamheten. Enligt regeringen, som tagit hänsyn till remissyttranden från Hovrätten för västra Sverige och Småföretagarnas A-kassa med denna innebörd, borde dock även företagarens syskon omfattas av begreppet närstående, eftersom det inte är ovanligt att dessa har tagit på sig personliga skuldåtaganden. Dessutom ansåg regeringen att det borde tydliggöras att även makes eller sambos barn omfattas av begreppet närstående, oavsett om barnet i fråga står eller har stått under företagarens vårdnad (prop. 2015/16:125, s. 113).

Utredningen hade hämtat information om vilka närstående som åtar sig personliga skuldåtaganden för näringsverksamhet i en enkätundersökning som organisationen Företagarna låtit genomföra i

november 2013 (se SOU 2014:44 bilaga 2). Enligt undersökningen var det vanligare att företagarens syskon gjorde sådana åtaganden än att företagarens barn gjorde detta, vilket påpekades av Småföretagarernas A-kassa när organisationen förespråkade att närståendebegreppet inte fick bli allt för snävt.

16.4.2 Aktiebolagslagen

I aktiebolagslagen (2005:551), ABL, finns regler om lån till aktieägare m.fl. (21 kap. 1 § ABL). Ett aktiebolag får med vissa undantag inte lämna penninglån till den som är gift eller sambo med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till ägare, styrelseledamot eller verkställande direktör (21 kap. 2 § ABL). Det samma gäller för dennes svåger och svägerska, svärdotter och svärson samt svärföräldrar. Det är här fråga om en straffsanktionerad regel om låneförbud. För straff förutsätts att den som lämnar lånet har kännedom om att låntagaren ingår i den förbjudna kretsen. I ABL finns också regler om jäv för revisorer (9 kap. 17 § ABL), där personkretsen är den samma som för låneförbudet.

I 16 kap. ABL finns regler om vissa riktade emissioner m.m. Bestämmelserna tillämpas när publika aktiebolag och dotterbolag till sådana bolag beslutar om

1. nyemission av aktier eller emission av teckningsoptioner eller konvertibler,
2. överlåtelse av aktier, teckningsoptioner eller konvertibler som har getts ut av ett bolag inom samma koncern, eller
3. lån som avses i 11 kap. 11 §.

Ett beslut om nyemission av aktier eller emission av teckningsoptioner eller konvertibler ska när vissa personer (aktieägare, styrelseledamot, verkställande direktör och andra anställda) är berörda, alltid fattas eller godkännas av bolagsstämman i det emitterande bolaget (16 kap. 2 § ABL). Sätts emissionskursen alltför lågt i förhållande till de nya aktiernas marknadsvärde, innebär emissionen en förmögensöverflyttning till de nya aktieägarna. Om emissionen riktas till personer som själva har haft möjlighet att påverka villkoren, är riskerna för att övriga aktieägare missgynnas påtagliga. För att minimera

denna risk ansågs det nödvändigt att ställa upp vissa särskilda villkor för emissioner riktade till ledande bolagsfunktionärer och anställda (prop. 2004/05:85, s. 362).

Kretsen av närstående som också berörs av reglerna för sådana riktade emissioner är dock snävare och omfattar enbart make eller sambo samt omyndiga barn till den aktuella personen. Skälet för detta är att personkretsen i detta avseende överensstämmer med den som fanns i lagen (1987:464) om riktade emissioner i aktiemarknadsbolag m.m., den s.k. Leo-lagen, från vilken bestämmelsen fördes över till den nya ABL (prop. 2004/05:85, s. 362 och 363).

Reglerna i 9 och 21 kap. ABL är å andra sidan hämtade från den äldre aktiebolagslagen. I dessa fall bedömde regeringen att kretsen av närstående skulle behållas oförändrad, trots att utredningen som föregick lagstiftningsarbetet föreslagit en inskränkning och att det ledde till att den s.k. släktkatalogen utformades på olika sätt inom lagen. Det ansågs bl.a. knappast vara förenligt med reglernas syften att tillåta lån till syskon, myndiga barn eller föräldrar till någon i bolagets ledning (prop. 2004/05:85, s. 320, 321 och 429).

I 16 a kap. ABL finns regler om vissa närståendetransaktioner. Reglerna tillämpas när ett publikt aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför europeiska ekonomiska samarbetsområdet, ska besluta om en väsentlig transaktion med en närstående. Kapitlet tillämpas även när en väsentlig transaktion mellan ett helägt svenskt dotterbolag till ett sådant aktiebolag och en närstående till moderbolaget ska beslutas (16 a kap. 1 § ABL). Reglerna bygger på närståendebegreppet i 1 kap. 9 § årsredovisningslagen (1995:1554).

16.4.3 Årsredovisningslagen

En fysisk person anses enligt 1 kap. 9 § årsredovisningslagen (1995:1554) vara närstående till ett rapporterande företag om han eller hon själv eller gemensamt med någon annan utövar ett bestämmande inflytande över företaget, annars har ett betydande inflytande över företaget, är styrelseledamot, verkställande direktör eller har någon annan ledande befattningshavare i företaget eller dess moderföretag. Som närstående räknas också den som är gift eller sambo med eller förälder, barn eller styvbarn till de personer som nämnts ovan. Även

den som är ekonomiskt eller på annat sätt beroende av en sådan person eller av hans eller hennes make eller sambo, eller ingår i samma familj som personen och kan förväntas påverka den personen i hans eller hennes kontakter med företaget eller påverkas av honom eller henne i sina egna kontakter med företaget är närstående.

16.4.4 Konkurslagen

Enligt 4 kap. 3 § konkurslagen (1987:672) avses med närstående till gäldenären maka och make, syskon, föräldrar, barn, svåger och svägerska, svärdotter och svärson samt svärföräldrar. Utöver dessa släktskapsförhållanden omfattas också den som på annat sätt står gäldenären särskilt nära. Hit hör bl.a. sambo, tidigare make och fosterbarn. Det krävs nästan undantagslöst ett förhållande som är grundat på familjeband för att någon ska anses personligen närstående (prop. 1975:6, s. 199). Även syskonbarn som inte uttryckligen räknas upp i lagtexten, kan omfattas i egenskap av person som på annat sätt står gäldenären nära (se RH 1991:28). För mer avlägsna släktingar måste det således göras en bedömning i det enskilda fallet. Även personer som inte lägre omfattas av huvudregeln, t.ex. då ett svågenskap upplösts genom systemers/ hustruns dödsfall, kan tillhöra den krets som anses på annat sätt stå gäldenären nära.

16.4.5 Lagen om tryggande av pensionsutfästelse m.m.

I 5 § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m. finns regler gällande särskild redovisning av pensionsskuld. Särskilda regler gäller för redovisning av pensionsutfästelser för arbetstagare som har ett bestämmande inflytande över bolaget eller föreningen. Vid bedömningen av om en arbetstagare har ett bestämmande inflytande ska, utöver arbetstagarens eget innehav av aktier eller andelar, även arbetstagarens föräldrars, far- och morföräldrars, makes, avkomlings och avkomlings makes samlade innehav räknas med.

Vid införandet av lagen ändrades begreppet ”anhörig”, vilket använts i tidigare lagstiftning till en uppräknning av de släktingar som skulle beaktas (prop. 1967 nr 83, s. 264).

16.4.6 Den upphävda arvs- och gåvoskattelagen

Arvs- och gåvoskatten avskaffades 2004. Beskattningen var beroende av hur nära släktskapet var mellan arvlåtaren och arvingen. Arvingar delades in i tre olika skatteklasser. Fysiska personer ingick antingen i klass 1 eller 2, där klass 1 innebar en mer förmånlig beskattning. Enligt 28 § lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt tillhörde efterlevande make, sambo, barn, avkomling till barn, make och sambo till barn och efterlevande make eller sambo till avlidet barn klass 1. Detta gällde även om barnet eller avkomlingen till följd av adoption förlorat sin arvsrätt efter arvlåtaren.

Styvbarn och fosterbarn räknades som barn. Barn till sambo ansågs inte vara styvbarn (se NJA 1995 s. 388). Med fosterbarn avsågs enligt tredje stycket barn, som före fyllda 16 år stadigvarande vistats i den avlidnes hem och därvid erhållit vård och fostran som eget barn. Det saknade betydelse om fosterbarnet uppnått vuxen ålder och inte längre sammanbodde med den avlidne. Som fosterbarn kunde även räknas sambos barn under förutsättning att förutsättningarna om stadigvarande vistelse och fostran var uppfyllda. Övriga släktingar, t.ex. syskon och syskonbarn ingick i klass 2.

16.5 Tidigare föreslagna ändringar av närståendedefinitionen

1992 års företagsskatteutredning (SOU 1993:29) uttalade att syskon typiskt sett inte har sammanfallande ekonomiska intressen. Syskon och andra personer i olika syskonkretsar bör kunna samverka i en ekonomisk verksamhet, t.ex. genom att ett syskon satsar kapital i en verksamhet där ett annat syskon är aktivt, och behandlas oberoende av varandra i skattehänseende. Utredningen föreslog därför att personer i olika syskonkretsar inte skulle behandlas som närstående till varandra vid tillämpning av reglerna i 3 § 12 mom. SIL (SOU 1993:29, del 2 s. 106).

Stoppregelutredningen (SOU 1998:166) konstaterade att det i och för sig var önskvärt att försöka åstadkomma ett enhetligt närståendebegrepp på olika områden inom skatterätten, men att det inte var utredningens uppgift att göra en sådan samlad översyn av de områden där begreppet förekommer. Därför föreslog utredningen endast ändringar inom regelverket för fåmansföretag. För att en familj ska

kunna agera som en gemensam enhet torde det enligt utredningen krävas en nära släktgemenskap. Utredningen föreslog därför att personkretsen skulle begränsas så att endast personer i rakt upp- och nedstigande led samt make/maka skulle räknas som närstående. En nära släktgemenskap ansågs inte kunna presumeras föreligga mellan vuxna syskon och syskonets make eller avkomling borde aldrig räknas som närstående. Dock föreslogs att syskon under 18 år skulle räknas som närstående (SOU 1998:116, s. 64).

3:12-utredningen hade enligt direktiven i uppgift att göra en samlad översyn av de olika närståendebegrepp som förekommer inom skattelagstiftningen och pröva olika förändringar som kan innebära ökad enhetlighet, enkelhet och ett mer ändamålsenligt närståendebegrepp. I utredningsbetänkandet (SOU 2002:52) finns därför en omfattande genomgång och förslag.

Genomgången visade att det huvudsakligen är det generella närståendebegreppet som används i inkomstskattelagen. När något annat begrepp (utvidgat eller snävare) används framstod detta enligt utredningen i den helt övervägande delen av fallen som befogat. Det bedömdes därför som näst intill omöjligt att i inkomstskattelagen uppnå en högre grad av enhetlighet än vad som redan fanns med avseende på närståendebegrepp (SOU 2002:52, s. 575).

Även om utredningen valde att inte föreslå något enhetligt skatterättsligt närståendebegrepp, kommenterades bristen på motivering av vilka som ska omfattas av begreppet (SOU 2002:52 s. 574).

Antalet paragrafer där något närståendebegrepp förekommer är relativt stort. Även det antal förändringar som gjorts i dessa paragrafer är stort. Det känns därför närmast snopet att man inte i något lagstiftningsärende diskuterat frågan om vem som skall omfattas av de olika personkretsarna på ett mera principiellt sätt. I nära nog samtliga fall har man avstått från att motivera personkretsens omfattning och om en motivering händelsevis redovisas är denna av det triviala slaget. Denna brist på motivering kan tolkas på olika sätt; gränsdragningen kan ha framstått som så självklar att kommentarer härtill var överflödiga eller den kan ha gjorts så slumpmässigt och godtyckligt att det inte fanns några principiella skäl att redovisa.

När det gällde frågan om ett enhetligt, enkelt och mer ändamålsenligt närståendebegrepp fann utredningen att inkomstskattelagens generella närståendebegrepp varit dåligt motiverat i tidigare lagstiftningsärenden och aldrig varit föremål för samma ingående granskning som flera av de civilrättsliga närståendebegreppen. Det fanns

därför anledning att närmare diskutera om det borde ändras. Utredningen valde i detta sammanhang dock att fokusera på om syskonkretsen borde uteslutas och om även andra sambor än de som jämföras med makar borde innefattas (SOU 2002:52, s. 578).

3:12-utredningen landade i ett förslag som bl.a. innebar att syskonkretsen, dvs. syskon, syskons make och avkomling skulle uteslutas ur det generella närståendebegreppet i inkomstskattelagen. Dessutom föreslogs att det skatterättsliga makebegreppet skulle utvidgas genom att bestämmelser i inkomstskattelagen om makar skulle tillämpas även på sambor.

Utredningen konstaterade att tidigare förslag om att minska kretsen av släktingar, som betraktas som närstående när det gäller huvuddefinitionen av begreppet fåmansföretag, avvisats med hänvisning till vikten av att samtliga personer, som är närstående till delägare i ett företag, täcks in av begreppet för att förhindra ett kringgående av stopplagstiftningen. För att med en hög grad av effektivitet förhindra att skattelagstiftning, oavsett om fråga är om generella eller särskilda regler, kringgås genom transaktioner med närstående torde enligt utredningen krävas att närståendekretsen vidgas betydligt, t.ex. efter mönster av aktiebolagslagen eller konkurslagen (SOU 2002:52, s. 578 och 579). Som skäl för att utesluta syskonkretsen anförde utredningen (SOU 2002:52, s. 582) bl.a. följande:

En uteslutning av syskonkretsen ur närståendekretsen skulle visserligen medföra ett skatterättsligt ”godkännande” av vissa transaktioner och därmed i vissa fall skattefördelar. Enligt utredningens uppfattning torde det emellertid kunna hållas för sannolikt att flertalet av dessa transaktioner redan i dag kommer till stånd, dock med andra motparter än personer som ingår i syskonkretsen. ... De skattefördelar som i vissa fall kan uppstå torde således ur det allmännas synvinkel vara begränsade.

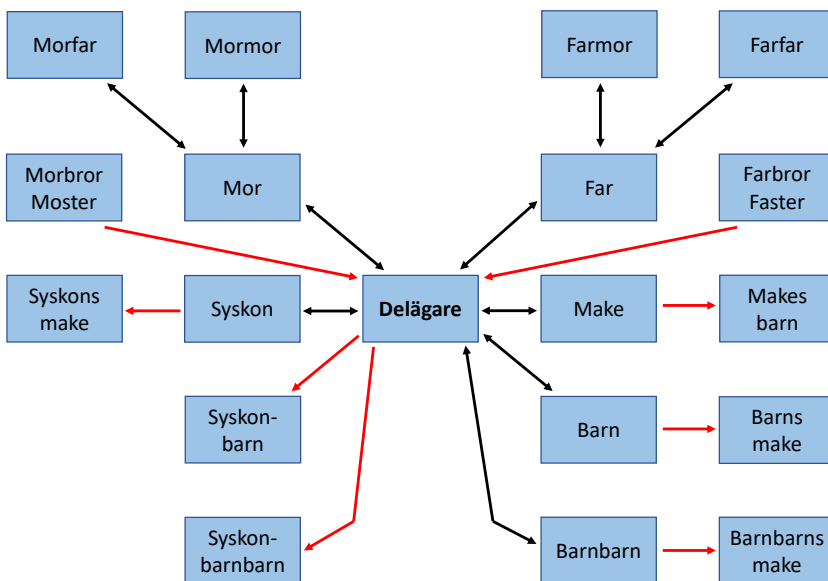
I prop. 1993/94:50 som följde efter 3:12-utredningens förslag i SOU 1993:29 gavs ingen motivering till varför regeringen inte behandlade utredningens förslag. När det gällde stopplagsutredningens förslag 1998 angavs dock i den efterföljande propositionen att frågan om närståendebegreppets omfattning var för omfattande för att redas ut i det aktuella lagstiftningsärendet och att problematiken borde utredas i ett annat sammanhang (se prop. 1999/2000:15, s. 45–48). Detta ledde till att 3:12-utredningen fick i uppdrag att göra en samlad översyn. De förslag till ändringar av närståendebegreppet som lämnades i SOU 2002:52 ledde dock inte till lagstiftning.

16.6 Effekter av nuvarande reglering

16.6.1 Ensidiga och ömsesidiga närstående

Det generella närståendebegreppet i 2 kap. 22 § IL är utformat så att vissa av de uppräknade närståenderelationerna är ensidiga medan andra är ömsesidiga. Med ensidiga närstående avses personer som är närstående till den skattskyldige utan att den skattskyldige är närstående till dem. I nedanstående bild har de ensidiga närståenderelationerna markerats med en röd enkelriktad pil.

Figur 16.2 Ensidiga och ömsesidiga närstående



Källa: Egen illustration.

I lagtexten används begreppet avkomling för det som i illustrationen benämns barn respektive barnbarn. Även övriga personer i rakt nedstigande led omfattas, exempelvis barnbarnsbarn.

En svärdotter (avkomlings maka) räknas t.ex. som närstående till sin svärfar, men svärfadern är inte närstående till svärdottern eftersom denna relation (makes förälder) saknas bland de som räknas upp i 2 kap. 22 § IL. Om svärdottern äger andelar i ett aktiebolag där svärfadern (men ingen annan släkting) är verksam i betydande omfattning och är VD, kommer svärfadern att vara företagsledare (56 kap. 6 § 2 IL), men svärdotterns andelar kommer inte att anses vara kvali-

ficerade. Svärfadern ska bl.a. beskattas för löner till barn och medhjälpande make enligt reglerna i 60 kap. IL. Svärdottern å andra sidan har ingen närstående som är verksam i betydande omfattning. Hon har därmed inga kvalificerade andelar och reglerna i 57 kap. IL blir inte tillämpliga på hennes innehav.

Om det i stället hade varit svärfadern som ägt aktierna och svärdottern som varit verksam som VD hade svärfadern däremot haft kvalificerade andelar och bl.a. kunnat ta hänsyn till svärdotterns lön vid bedömningen av om löneuttagskravet (57 kap. 19 § IL) är uppfyllt. Svärdottern skulle dock inte vara företagsledare eftersom ingen närstående till henne äger andelar i företaget (56 kap. 6 § 2 IL).

Frågan om ömsesidighet var även indirekt föremål för rättslig bedömning i RÅ 1987 ref. 125. Dåvarande Regeringsrätten konstaterade då följande:

Begreppet närstående definieras i 35 § 3 mom. nionde stycket kommunal-skattelagen. Som närstående skall enligt denna definition räknas föräldrar, far- eller morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make, syskon eller syskons make eller avkomling samt dödsbo vari den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare.

Definitionen bestämmer närståendekretsen med utgångspunkt i den skattskyldiges person. Om denne är delägare i ett dödsbo, räknas boet som närstående till honom. Sker en försäljning i motsatt riktning, dvs är dödsboet säljare, omfattas delägarna i boet inte av närståendedefinitionen.

Ett dödsbo kunde alltså *vara närstående*, men kunde inte självt anses *ha närstående*, vilket innebar att relationen var ensidig. Genom en lagändring 1996 utvidgades dock närståendebegreppet till att även omfatta dödsbo som den skattskyldige eller någon av de övriga personer som omfattas av begreppet närstående är delägare i.

Det faktum att en närståenderelation kan vara ensidig, leder sannolikt till osäkerhet hos många skattskyldiga. Det framgår t.ex. av Kammarrätten i Göteborgs domar i mål nr 2958-08 och mål nr 5229-09, där Skatteverket och underinstanserna i det första målet bedömt att en person var närstående till sin morbror (syskons barn), men sedan när mannen i sin tur uppgav morbrodern som närstående för beräkning av den lönebaserade delen av gränsbeloppet, påförde honom skattetillägg med motiveringen att morbrodern inte var att betrakta som närstående, utan att detta var en felaktig uppgift (kammarrätten beslutade senare om hel befrielse från skattetillägg).

Även i andra sammanhang kan det förhållandet att en närstående-relation inte är ömsesidig leda till tillämpningssvårigheter. Av detta skäl har takreglerna i 57 kap. 20 a och 22 §§ IL, efter remisskritik från Skatteverket, utformas så att hänsyn ska tas till den skattskyldiges närståendekrets och inte till samtliga närstående (prop. 2011/12:1 *Förslag till statens budget för 2012, finansplan och skattefrågor* avsnitt 6.15.2.2).

Ensidiga närståenderelationer kan också leda till inkonsekvens inom andra regelverk, t.ex. i systemet för skattereduktion för hushållsarbete (rut- och rotavdrag). Eftersom bedömningen av rätten till skattereduktion ska göras med utgångspunkt från den person som begär skattereduktion, betalaren (67 kap. 15 § IL) saknar det betydelse om betalaren är närstående till utföraren så länge relationen är ensidig och utföraren därmed inte är närstående till betalaren (se Kammarrätten i Jönköpings domar i mål nr 852-19 och mål nr 324-21, vilka behandlat städning utförd av en styvmor respektive barnpassning som utförts av en svärmor).

16.6.2 Vissa närståenderelationer är inte definierade

I inkomstskattelagens 2 kap. finns vissa begrepp för närstående som inte definieras närmare i lagen och där innebörden inte är helt given. Detta rör främst tolkningen av begreppen styvbarn och fosterbarn. Därtill kommer att det inte av lagtexten framgår hur länge en sådan relation ska anses bestå.

Av HFD 2014 ref. 26 framgår att ett styvbarnsförhållande inte ansågs kunna upphöra så länge familjebildningen (i det fallet ett samboförhållande) består. Frågan är dock om det är ett tillfredsställande rättsläge att närståenderelationen direkt upphör då äktenskapet eller samboförhållandet gör det. I det fall ett äktenskap eller samboförhållande upphör i och med att den ena parten avlider är det rimligt att anta att relationen mellan den efterlevande och den avlidnes barn, i vart fall till en början, inte förändras i någon större omfattning, särskilt inte om den har bestått under lång tid.

När den efterlevande och styvbarnet innehar andelar i samma fåmansföretag skulle ett sådant synsätt dessutom förändra deras skattemässiga situation då de inte längre skulle vara att betrakta som närstående. Detta kan bl.a. inverka på bedömningen av om löneuttagskravet är uppfyllt (57 kap. 19 § IL). Om styvbarnets andel utgör

minst 30 procent av aktierna kan denne också efter karenstiden bli att betrakta som utomstående. Sådana resultat kan sannolikt vara både oväntade och oönskade av många.

Även begreppet fosterbarn saknar definition. Den enda skattemässiga definition som funnits är sannolikt den i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt. Inget tyder dock på att denna vida definition är avsedd att gälla även i inkomstskattelagen.

16.7 Behovet av en översyn

Kommitténs bedömning: Inkomstskattelagens generella närståendebegrepp bör ses över. Vid genomförandet en sådan översyn bör utgångspunkten vara att samtliga närståenderelationer ska vara ömsesidiga.

Ändringar av närståendebegreppet i 56 kap. IL bör anstå till en sådan översyn.

Ändringar av de närståenderegler som finns i regelverket för fåmansföretag i 57 kap. IL bör dock inte avvakta en allmän översyn utan övervägas redan nu.

Skälen för kommitténs bedömning

Allmänna utgångspunkter

Syftet med särskilda regler för närstående i fåmansföretagsreglerna är att förhindra kringgåenden av regelverket genom att fördela ut inkomster inom närståendekretsen, dvs. inkomstomvandling mellan olika skattskyldiga. Utan sådana regler skulle det t.ex. vara möjligt att fördela ut löner och tjänstebeskattad utdelning så att dessa beskattas hos närstående personer med lägre marginalskatt än ägaren själv. Förutsatt att relationen är tillräckligt nära kan ägaren sedan antingen få tillbaka pengarna av den närstående, eller se ett värde i att den närstående får behålla pengarna.

Personkretsen i inkomstskattelagens närståendebegrepp har som beskrivits ovan i avsnitt 16.2 i princip oförändrad flyttats med från äldre lagstiftning. Under denna tid har synen på familjen och släkten sannolikt förändrats. Detta innebär att den allmänna uppfattningen om vilka personer som ingår i en släktgemenskap kan ha förändrats

och att kretsen av personer som anses vara närstående till varandra kan ha minskat. Samtidigt krävs det en mycket nära gemenskap för att en familj ska kunna agera som en gemensam ekonomisk enhet.

Även om kommittén i och för sig anser att närståenderegler behövs, är det med hänsyn till reglernas utformning (underkännande av en transaktion utan prövning av om den är befogad i det enskilda fallet), viktigt att kretsen av närstående inte görs större än nödvändigt. Det är också viktigt att valet av vilka närstående som ska omfattas av regelverket framstår som självklart och motiverat och inte som ett mer eller mindre slumpmässigt val av personer.

En översyn behövs

Kommittén konstaterar att personkretsen i inkomstskattelagens närståendebegrepp, trots flera förslag till ändringar, varit oförändrat under i vart fall 50 års tid. Den allmänna uppfattningen om vilka personer som ingår i släktgemenskapen kan dock ha förändrats under denna tid. På samma sätt kan även kretsen av personer med vilka en person kan antas ha gemensam ekonomi eller gemensamma ekonomiska intressen ha förändrats. Sammantaget innebär detta att det kan finnas ett behov av att se över vilka personer som bör anses som närstående i skattelagstiftningen.

Till detta kommer att det skatterättsliga regelverket också har ändrats i flera avseenden sedan närståendebegreppet ursprungligen utformades. Samtidigt kan även de former av kringgåenden som närståendereglerna avsåg att förhindra, både i skattelagstiftningen och i andra regelverk ha förändrats över tid. Detta kan innebära att dagens regler inte längre motverkar kringgåenden i den omfattning som varit avsikten.

Det råder således en osäkerhet kring om inkomstskattelagens närståendebegrepp korrekt speglar kretsen av personer med vilka en person kan antas ha gemensam ekonomi eller gemensamma ekonomiska intressen, och i förlängningen om kringgåenden motverkas i den utsträckning som varit avsikten vid reglernas tillkomst. Kommittén bedömer därför att inkomstskattelagens generella närståendebegrepp bör ses över. En sådan översyn ligger dock utanför kommitténs uppdrag och bör således ske i annan ordning.

Kommittén kan däremot lämna förslag om ändringar av de närståenderegler som finns i regelverket för beskattning av andelar i

fåmansföretag. Att lämna sådana förslag är också i linje med direktiven. Enligt dessa ska kommittén dels analysera på vilket sätt och i vilken omfattning reglerna om beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag kan förenklas, dels analysera på vilket sätt dessa regler kan förändras för att villkoren för små och medelstora företag ska förbättras. Kommittén anser därför att förändringar av närståendebegreppet inom ramen för fåmansföretagsreglerna bör övervägas.

Översynens inriktning

När det gäller inriktningen på en översyn bör utgångspunkten vara att det alltså finns behov av det generella närståendebegreppet. Flera av de släktskap som används i det generella närståendebegreppet definieras inte i inkomstskattelagen. Detta har lett till osäkerhet då begreppen i stället behövt tolkas i praxis. Trots att behovet av sådana definitioner är stort, är det enligt kommitténs uppfattning olämpligt att föreslå särskilda definitioner av begrepp som exempelvis sambo eller styvbarn, vilka endast skulle kunna tillämpas inom regelverket för fåmansföretag. Kommitténs förslag bör därför endast rikta in sig på vilka personer som ska omfattas av närståendebegreppet.

Problemen med ensidiga närståenderelationer har beskrivits ovan i avsnitt 16.8.1. Kommitténs principiella uppfattning är att om en relation omfattas av närståendebegreppet bör detta gälla i båda riktningarna. Syftet med att överhuvudtaget ha ett närståendebegrepp är att förhindra sådana kringgåenden som möjliggörs av att de inblandade har en nära släktrelation. En viktig förutsättning för att ett sådant kringgående ska leda till önskat resultat (t.ex. att den person som har högre marginalskatt återfår ett belopp som betalats ut till en närstående som möter en lägre marginalskatt) torde därför vara att den nära relationen är ömsesidig.

Ett närståendebegrepp som endast omfattar ömsesidiga relationer är också förenklande i sig då det bidrar till tydlighet i lagstiftningen och motverkar onödiga fel. Ett krav på ömsesidighet torde också bättre överensstämja med den allmänna uppfattningen om vad som kännetecknar en nära släktrelation.

Ömsesidighet kan uppnås både genom att icke ömsesidiga relationer i nuvarande närståendebegrepp undantas och att kretsen av

relationer utökas genom att sådana relationer görs ömsesidiga. I det senare fallet måste dock en avvägning göras eftersom en sådan ordning skulle innebära en utökning av närståenderelationerna vid beskattningen av delägare i fåmansföretag jämfört med det generella närståendebegreppet. Även om kommittén gjort bedömningen att den principiella utgångspunkten bör vara att närståendebegreppet bara ska omfatta ömsesidiga närståenderelationer, är det viktigt att inte tillämpningen av reglerna kompliceras. Bristen på ömsesidighet kan i och för sig leda till osäkerhet och tillämpningsproblem för den skattskyldige, men ett införande av nya närståenderelationer som ska tillämpas endast vid beskattningen av delägare i fåmansföretag är knappast förenklande. Kommittén bör därför inte lämna förslag som innebär att hänsyn ska tas till fler närståenderelationer än vad som gäller för det generella närståendebegreppet.

När det däremot gäller genomförandet av en sådan allmän översyn som kommittén ovan bedömt vara lämplig, är det möjligt att gå längre i analysen av vilka relationer som ska omfattas. För denna mer omfattande översyn bör utgångspunkten därför enligt kommitténs uppfattning vara att samtliga närståenderelationer som ska omfattas av ett nytt närståendebegrepp ska vara ömsesidiga.

16.8 Ett snävare närståendebegrepp för fåmansföretagsreglerna

Kommitténs förslag: Syskonkretsen, dvs. syskon, syskons make och syskons avkomling, ska inte anses vara närstående vid tillämpningen av 57 kap. inkomstskattelagen.

Skälen för kommitténs förslag

Allmänna utgångspunkter

Syftet med att ha ett närståendebegrepp i skattelagstiftningen är som tidigare nämnts att begränsa möjligheterna till kringgående av skatteregler genom transaktioner mellan närstående. Detta är särskilt viktigt vid beskattningen av fåmansföretag. När ett företag ägs av personer

som också är anställda i företaget finns nämligen inget tvåpartsförhållande, utan ägaren kan själv styra över sitt löneuttag och sin utdelning.

Eftersom reglernas syfte är att motverka inkomstomvandling behöver de omfatta de närståenderelationer där det kan finnas en risk för att inkomstomvandling kan ske. Samtidigt bör reglerna inte omfatta fler närståenderelationer än de fall där riskerna kan anses vara mer påtagliga.

Kommittén anser att någon form av närståenderegler alltså behövs inom fåmansföretagsreglerna. Utifrån det första tilläggsdirektivet är det dock också av vikt att de förändringar som görs bidrar till att förbättra villkoren för små och medelstora företag, särskilt i fråga om deras möjlighet att växa, anställa och attrahera kapital. Reglerna bör även i övrigt balansera syftet att motverka inkomstomvandling och ge incitament för investeringar.

Att begränsa närståendekretsen skulle kunna öppna upp för inkomstomvandling. En sådan risk torde dock bara förekomma om personerna har en mycket nära relation och iblandade familjemedlemmar har gemensam ekonomi med den aktive ägaren, eller kan tänkas agera på något annat sätt för att gynna denne. Detta kan t.ex. gälla pensionerade föräldrar och hemmaboende barn, vilka kan antas ha låga inkomster i övrigt eller beskattas mer förmånligt än ägaren själv (förhöjt grundavdrag, större jobbskatteavdrag för äldre).

Att kanalisera inkomster via föräldrar med låg pension eller barn över 16 år, men med liten eller ingen egen arbetsinkomst kan därför vara mer förmånligt än att kanalisera inkomster via förvärsaktiva närstående, t.ex. syskon. Förvärsaktiva närstående kan nämligen antas ha högre inkomster själva och ska därmed beskattas enligt ungefär samma skatteskala som delägaren själv. Detta gör att skillnaderna i beskattning om pengar betalas ut till syskon kan antas vara mindre än om de betalas ut till t.ex. pensionerade föräldrar. Utifrån en bedömning av hur nära relation två personer kan antas ha och av deras inkomster i övrigt, är risken för inkomstomvandling större mellan makar, sambor, barn och föräldrar än mellan syskon. Mot detta kan invändas att även vuxna personer utan egna barn i vissa fall kan ha ett intresse av att gynna ett syskons barn. Samtidigt kan sannolikt motsvarande vilja finnas även i relation till barn som inte omfattas av närståendedefinitionen, exempelvis barn till mycket nära vänner.

En begränsning av närståendekretsen kan också leda till högre beskattning i vissa fall, eftersom dessa närståendes förhållanden där-

med inte längre får beaktas vid tillämpningen av vissa regler som är gynnande, t.ex. takbeloppen.

För att kunna bedöma om en ändring av närståendebegreppet är lämplig samt vilka effekter och eventuella behov av anpassningar detta medför, är det viktigt att väga in reglernas syfte. Det är enbart möjligheterna till inkomstomvandling för delägare som är verksamma i betydande omfattning som bör begränsas. Detta innebär inte med nödvändighet att närstående som äger andelar utan att själv vara verksamma i betydande omfattning i alla lägen behöver omfattas av fåmansföretagsregelverket.

Vuxna närstående som inte är verksamma i betydande omfattning

En delägare som äger andelar i ett företag där denne själv inte är verksam i betydande omfattning, men där en närstående är verksam, anses inneha kvalificerade andelar på grund av närståendeskapet. En sådan passiv delägars beskattning är därför beroende av den verksamme delägars skattemässiga villkor och förutsättningar. Detta trots att personernas ekonomiska intressen inte alltid sammanfaller. Närstående som inte själva är verksamma i betydande omfattning (passiva) beskattas enligt fåmansföretagsreglerna just p.g.a. närståendeskapet. Om de inte hade varit närstående hade de varit att betrakta som utomstående ägare. Detta påverkar också den verksamme ägarens beskattning eftersom denne inte kan åberopa utomstående-regeln om de passiva ägarna är närstående.

Effekter av det relativt vida närståendebegreppet kan även uppstå när en person, som slutar vara verksam i betydande omfattning i företaget samtidigt är närstående till exempelvis ett syskon, som är verksamt i betydande omfattning. Denna effekt är sannolikt mest framträdande bland syskon efter arv eller generationsskifte. Då en person blir delägare i ett fåmansföretag genom arv kan problematiken bli extra tydlig om ett av syskonen tagit rollen som företagsledare i företaget, medan det andra syskonet som ärvt andelar helt valt bort sysselsättning i företaget.

Det syskon som inte är verksamt i företaget saknar möjligheter till inkomstomvandling för egen del och kan inte utan vidare antas ha en sådan nära relation till sitt verksamma syskon att de kan antas ingå i en gemensam ekonomisk enhet. För ett upplägg där arbets-

inkomster för det syskon som är verksamt i betydande omfattning ska kunna beskattas lägre genom utbetalning till det passiva syskonet, behöver dessutom det syskonets övriga inkomster vara relativt låga för att konstruktionen ska medföra en skattemässig fördel.

Kommittén anser att problematiken med närstående som inte är eller varit verksamma i betydande omfattning i företaget bör uppmärksammas och åtgärdas. Problematiken blir extra tydlig när frågan gäller närståendes aktivitet i likartade verksamheter och det rör sig om släktingar utanför den nära familjen, t.ex. ett syskon eller syskonbarn. Andelsägaren kan i vissa fall uppfatta sin skattemässiga situation som oförutsebar eftersom den är beroende av hur andra släktingar väljer att agera. Samtidigt kan också syskon i vissa situationer ha ett intresse av att ekonomiskt gynna varandra. Det blir således nödvändigt att göra en avvägning mellan dels risken för inkomstomvandling mellan syskon, dels intresset av att en delägare i skattehänseende inte ska behöva ta hänsyn till sitt syskons agerande.

Ett särskilt närståendebegrepp för fåmansföretag

Vi har beskrivit att uppfattningen om vilka personer som ingår i släktgemenskapen kan ha förändrats över tid och att kretsen av personer med vilka en person kan antas ha en gemensam ekonomi eller ha möjlighet att agera utifrån gemensamma ekonomiska intressen med, kan ha minskat. Enligt direktiven ska de förslag som presenteras av kommittén dels förenkla fåmansföretagsreglerna, dels förbättra regelverket. Kommittén ska vid analysen och utformningen av förslagen till förenklingar hitta en balans mellan dels behovet av att stimulera ökat entreprenörskap, skapandet av fler arbetstillfällen och högre tillväxt, dels reglernas syfte att förhindra inkomstomvandling. Detta medför att behovet av ändringar av närståendebegreppet i 56 och 57 kap. IL behöver analyseras.

Utifrån både de resonemang som förts ovan om hur familjebilden kan ha förändrats sedan närståendebegreppet utformades och fåmansföretagsreglernas syfte att förhindra inkomstomvandling, är det viktigt att närståendebegreppet endast omfattar sådana relationer där det är troligt att ett nära ekonomiskt samarbete grundat i en familjegemenskap föreligger. Precis som tidigare utredningar (se SOU 1993:29 del 2, SOU 1998:166 och SOU 2002:52) anser kom-

mittén därför att det bör övervägas att utesluta syskonkretsen från närståendebegreppet.

För en uteslutning av syskonkretsen ur närståendebegreppet talar det faktum att två syskon knappast per automatik kan antas ha ett större intresse av eller fler möjligheter till ekonomisk samverkan än t.ex. nära vänner eller mer avlägsna släktingar.

Mot en uteslutning av syskonkretsen talar det faktum att även om synen på familjens betydelse ändrats över tid kan det fortfarande i många fall finnas en stark samhörighet mellan syskon, vilket medför att dessa kan tänkas ha ett intresse av att i ekonomiskt hänseende agera på ett visst sätt i syfte att gynna varandra.

Det är kommitténs uppfattning att det krävs en mycket nära släktgemenskap för att två personer som följd av detta ska kunna agera som en gemensam ekonomisk enhet. Kommittén anser att en sådan enhet i normalfallet inte finns mellan syskon. En ytterligare omständighet som måste tas i beaktande vid bedömningen av vilka släktrelationer som ska omfattas av närståendebegreppet är de förändringar som gjorts av regelverket för fåmansföretag. Från att tidigare ha varit fråga om stopplagstiftning har regelverket utvecklats mot att i många fall vara gynnande. Därtill kommer även att arvs- och gåvoskatten avskaffats. Behovet av ett omfattande närståendebegrepp i syfte att motverka skatteplanering har således minskat över tid. Samtidigt kvarstår de negativa effekterna av dagens relativt vida närståendebegrepp i samband med bland annat bedömningen av passiva syskon och samma och likartad verksamhet. Det ska också tas i beaktande att även om syskonkretsen inte längre skulle omfattas av närståendebegreppet skulle övriga regler, vilka har till syfte att förebygga skatteflykt och motverka t.ex. bulvanförhållanden, vara tillämpliga på syskon på samma sätt som dessa regler redan i dag gäller för exempelvis nära vänner eller mer avlägsna släktingar.

En uteslutning av syskonkretsen innebär visserligen långtgående konsekvenser för tillämpningen av flera fåmansföretagsregler. Kommittén uppfattar dock att syskon, som i och för sig bedriver varsin verksamhet, men som ändå kan omfattas av bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet, ofta ställs inför en rad bedömningar av reglerna, vilka dessutom kan vara svåra att överblicka. En förändring med innebörden att syskonkretsen inte längre ska betraktas som närstående skulle därför i många fall innebära en förenkling. Kommittén anser därför att ett särskilt närståendebegrepp bör införas för

beskattning av fåmansföretag. Frågan är då om detta bör omfatta både 56 och 57 kapitlet.

De särskilda närståendereglererna ska endast gälla för 57 kap. IL

I 56 kap. finns både definitioner av fåmansföretag (56 kap. 2 §) och andra viktiga begrepp, som omfattar bedömningar av närstående, t.ex. företagsledarbegreppet (56 kap. 6 §). Definitionen av fåmansföretag och företagsledare gäller sedan för flera regler främst i inkomstskattelagen och skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL. En ändring av närståendebegreppet i 56 kap, skulle indirekt innebära en ändring av den grundläggande definitionen av fåmansföretag, vilken påverkar flera andra regler. Problematiken med att införa ett särskilt närståendebegrepp för 56 kap. IL kan exemplifieras genom tillämpningen av 11 kap. 17 § IL nedan.

Utbildning vid omstrukturering, 11 kap. 17 § IL

Förmån i form av utbildning eller annan åtgärd som är av betydelse för att den skattskyldige ska kunna fortsätta att förvärvsarbete ska inte tas upp hos den som blivit eller löper risk att inom fem år bli arbetslös på grund av omstrukturering, personalavveckling eller liknande i arbetsgivarens verksamhet.

Första stycket gäller också om avsikten är att den skattskyldige ska få annat arbete hos arbetsgivaren.

Första och andra styckena gäller inte förmån från fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag, om den anställde är företagsledare eller delägare i företaget eller närstående till en sådan person. Om arbetsgivaren är en enskild näringsidkare, gäller första och andra styckena inte förmån till sådana anställda som är närstående till arbetsgivaren.

I detta fall skulle "närstående" definieras utifrån 2 kap. 22 § IL (där syskonkretsen omfattas) medan "fåmansföretag" och "företagsledare" definieras utifrån 56 kap. IL (där syskonkretsen inte omfattas). Om närståendebegreppet i 56 kap. IL avviker från 2 kap. 22 § kan detta leda till oklarheter. Ett ändrat närståendebegrepp i 56 kap. skulle således medföra en påverkan på tolkningen av regler utanför 56 och 57 kap. IL.

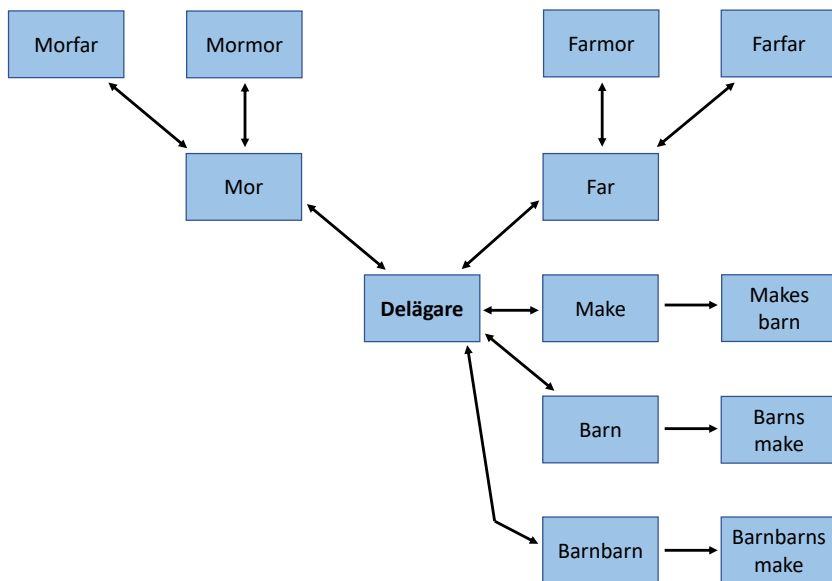
Sammanfattningsvis bedömer kommittén att en inskränkning av närståendebegreppet i 56 kap. IL kan leda till konsekvenser som är svåra att överblicka, eftersom definitionen av fåmansföretag inverkar på ett mycket stort antal regler. En sådan förändring bör därför inte genomföras i detta sammanhang. Däremot medför inte ändringar i 57 kap. IL samma typ av långtgående konsekvenser.

Kommittén föreslår därför att syskon, syskons make och syskons avkomling inte längre ska räknas som närstående vid tillämpningen av 57 kap. IL.

Förslaget föranleder införandet av 2 § i det nya 57 kap. IL.

En uteslutning av syskonkretsen från närståendebegreppet innebär att det föreslagna närståendebegreppet (sett utifrån delägaren) kan illustreras med bilden nedan. Dubbelriktad pil illustrerar en ömsesidig relation och enkelriktad pil illustrerar en ensidig relation.

Figur 16.3 Ett nytt närståendebegrepp vid tillämpningen av 57 kap. IL



Källa: Egen illustration.
 I lagtexten används begreppet avkomling för det som i illustrationen benämns barn respektive barnbarn. Även övriga personer i rakt nedstigande led omfattas, exempelvis barnbarnsbarn.

Det behövs inget undantag för omyndiga syskon

En fråga som väckts också i tidigare utredningar är om undantag behövs för omyndiga syskon. Även om föräldrar och omyndiga barn kan förväntas agera som en gemensam ekonomisk enhet, innebär detta inte per automatik att enheten även omfattar relationen mellan två omyndiga syskon. Omyndiga, och även andra unga syskon som fortfarande bor i föräldrahemmet, har sannolikt oftast både låga egna inkomster och låga egna utgifter.

Syskonen kan inte heller antas ha gemensam ekonomi eller något annat intresse av att agera på ett visst sätt för att gynna varandra. Därtill kommer att dessa syskon i de allra flesta fall sannolikt befinner sig i samma skattemässiga situation avseende skatteskala och liknande. Risken för inkomstomvandling mellan omyndiga syskon bedöms därför inte vara större än mellan syskon i övrigt även om de möjligen kan antas ha en närmare personlig relation i och med att de ofta bor tillsammans.

Till skillnad mot vad som är fallet med två omyndiga syskon, kan det dock sannolikt finnas en viss risk för inkomstomvandling mellan ett myndigt och ett omyndigt syskon på liknande sätt som mellan generationer. Detta skulle kunna tala för att ett undantag behövs just för relationen mellan ett myndigt och ett omyndigt syskon. En sådan närståenderelation skulle dock vara ensidig. Då risken för inkomstomvandling mellan syskon generellt bedömts som låg och då kommittén är av uppfattningen att ensidiga närståenderelationer bör undvikas, saknas dock behov av ett sådant undantag. Det finns dessutom redan enligt gällande regelverk möjligheter att se igenom konstruktioner som inkluderar omyndiga syskon på samma sätt som gäller för andra bulvanförhållanden. Kommittén anser därför inte att särskilda regler för omyndiga syskon bör införas.

16.9 Effekter av ett förändrat närståendebegrepp

Flera av de centrala reglerna 57 kap. IL påverkas av ett förändrat närståendebegrepp med innebörden att syskonkretsen utesluts. Bland de effekter som kan uppstå är det möjligt att skilja ut två olika typer, beroende på när de skattemässiga konsekvenserna infaller. I vissa fall uppstår effekten av en utesluten syskonkrets direkt vid ikraftträdandet av ändringen, i andra fall först efter det att karenstiden löpt ut.

De bestämmelser som hänvisas till nedan är de som föreslås i det nya 57 kap. IL.

Det första fallet inträffar bl.a. när hänsyn inte längre får tas till syskonkretsens utdelning eller kapitalvinst i samband med bedömningen av om takbeloppet för utdelning eller kapitalvinst är uppnått.

Beräkningen av högsta möjliga lönebaserade utrymme (57 kap. 31 § IL) baseras också på ett mindre antal löner (färre personers löner ska bedömas). Även denna effekt uppkommer direkt i och med att de nya reglerna träder i kraft och alltså utan karenstid.

I de fall som redovisats ovan gör kommittén bedömningen att effekterna i vart fall på ett övergripande plan blir mindre omfattande. Även om dessa förändringar sannolikt kan få kännbara konsekvenser på individnivå, är det kommitténs uppfattning att effekterna totalt sett sannolikt är små (se avsnitt 24.9 i konsekvensanalysen). Även om ett förändrat närståendebegrepp påverkar bedömningen av bl.a. löneuttagskravet, uppstår likande konsekvenser redan i dag när en närstående exempelvis är föräldraledig, byter arbete, skiljer sig eller avlider.

Konsekvenser av en uteslutning av syskonkretsen uppstår också avseende karensreglerna som sådana. En uteslutning av vissa personer från närståendebegreppet innebär att det vid bedömningen av eventuell karenstid inte längre har betydelse om dessa personer är verksamma i betydande omfattning och därmed äger kvalificerade andelar eller inte. Kretsen av personer vars innehav ska bedömas minskar således.

Bedömningen av om ett företag är att betrakta som ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag utgår från flera regler där bedömningarna inte enbart baseras på andelsägaren utan även på dennes närstående. En ändring av närståendebegreppet får därför konsekvenser för bedömningen av om ett visst företag är ett fåmansföretag eller inte enligt 57 kap. 4 § IL. Sammantaget kan konstateras att antalet företag som definieras som fåmansföretag skulle minska.

Att hänsyn ska tas även till närstående innebär att bedömningen av om en andel är kvalificerad eller inte ska göras utifrån aktiviteten även hos flera av andelsägarens släktingar. Detta gäller även när andelsägaren själv inte är verksam i betydande omfattning utan det endast är en eller flera närstående som ska bedömas.

En uteslutning av syskonkretsen från närståendebegreppet innebär att det vid bedömningen av om delägarens andelar är kvalificerade inte får betydelse om personer som ingår i syskonkretsen är verksamma eller inte, eftersom dessa inte längre räknas som närstående. Detta gäller dock endast om inte särskilda skäl föreligger (jfr RÅ 1999 ref. 28 där ägarförhållandena var sådana att uttag i form av utdelning inte motverkades av det förhållandet att utomstående [ej syskon] i betydande omfattning ägde del i företagen). Det kommer således alltid bli fråga om en bedömning i det enskilda fallet.

En begränsning av den krets av personer som ska betraktas som närstående kommer även innebära att utomståenderegeln blir tillämplig i fler fall. I och med att en delägare som ingår i syskonkretsen och som inte är verksamma i betydande omfattning eller bedriver samma eller likartad verksamhet, efter en övergångsperiod kan komma att betraktas som en utomstående ägare om inte särskilda skäl föreligger. Undantaget vid särskilda skäl kommer att kunna tillämpas på syskon på samma sätt som den i dag används för andra andelsägare. Exempel på särskilda skäl kan vara inbördes avtal som reglerar den faktiska fördelningen av resultatet, korsvisa äganden eller avtal om framtida förvärv (se kapitel 18).

I konsekvensanalysen (avsnitt 24.9) uppskattar kommittén att en ändring av närståendebegreppet där syskonkretsen utesluts medför att närmare 100 000 delägare inte längre har någon närstående som är delägare i företaget, eller i ett annat företag. Andelen av delägarna som inte längre har någon närstående delägare alls att beakta ökar från ungefär 44 procent till ungefär 62 procent. Även antalet närstående som behöver beaktas minskar. Statistiken visar också att det vanligaste fallet är att en delägare som har närstående har en närstående som också är delägare, såväl enligt dagens regler som med förslaget. Antalet som har två närstående halveras från ungefär 65 000 till ungefär 32 000 individer, samtidigt som antalet delägare som har fler än två närstående proportionellt sett minskar ännu mer.

Effekterna av de förändringar som föreslagits blir extra tydliga i samband med generationsskiftet och då kanske främst i en arvs-situation. Om exempelvis tre syskon får samtliga andelar i ett fåmansföretag i arv kommer de att äga 1/3 vardera av andelarna. Då ägandet uppgår till mer än 30 procent vardera aktualiseras utomståenderegeln om minst ett av syskonen inte är verksam i betydande omfattning i företaget. Samtidigt kommer antalet bedömningar som behöver göras

av huruvida en närstående är verksam i betydande omfattning i samma eller likartad verksamhet att minska, vilket innebär en förenkling. Utomståenderegeln beskrivs mer utförligt i kapitel 18.

17 Karensregler och övriga tidsgränser

Kommittén ska enligt direktiven analysera på vilket sätt och i vilken omfattning reglerna om utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag kan förenklas och lämna förslag till de författningsändringar av reglerna som kommittén finner lämpliga. Vid analysen och utformningen av förslagen till förenklingar ska kommittén hitta en balans mellan dels behovet av att stimulera ökat entreprenörskap, skapandet av fler arbetstillfällen och högre tillväxt, dels fåmansföretagsreglernas syfte att förhindra inkomstomvandling.

17.1 Nuvarande reglering

Flera av reglerna om beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag i 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, innehåller tidsgränser som innebär att olika bedömningar ska ske med hänsyn till förhållandena under beskattningsåret och ytterligare fem beskattningsår. Syftet med att beakta en längre tidsperiod än beskattningsåret är bl.a. att det inte ska vara möjligt att undvika beskattning enligt de särskilda reglerna för beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i förmansföretag genom att upphöra med verksamheten och omedelbart, eller i vart fall under påföljande år, ta ut uppsamlade förvärvsinkomster som utdelning på icke kvalificerade andelar till 25 procents skatt.

Enligt den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen ska vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag under vissa förutsättningar flera delägare anses som en enda delägare. Det gäller om delägarna själva eller genom någon närstående är, eller under något av de fem föregående beskattningsåren har varit, verksamma i betydande omfattning i företaget eller i ett av företaget helt eller delvis,

direkt eller indirekt, ägt fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag (57 kap. 3 § andra stycket 1 IL).

Ytterligare ett syfte med den förlängda tidsperioden är att motverka att delägare rör sig in i och ut ur fåmansföretagsreglerna. Det finns därför regler som innebär att en kvalificerad andel i ett fåmansföretag förblir kvalificerad under en karenstid efter det att delägaren eller någon närstående upphört att vara verksamma i betydande omfattning. Det gäller i såväl det företag där andelarna är kvalificerade som i andra fåmansföretag som det direktägda fåmansföretaget, direkt eller indirekt, äger andelar i. Detsamma gäller också verksamhet i fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet (57 kap. 4 § IL).

I den s.k. utomståenderegeln (57 kap. 5 § IL) finns också ett undantag från reglerna om vilka andelar som ska anses vara kvalificerade (se kapitel 18). Utomståenderegeln innebär att om utomstående, direkt eller indirekt, i betydande omfattning äger del i företaget och, direkt eller indirekt, har rätt till utdelning, ska en andel anses kvalificerad bara om det finns särskilda skäl. Vid bedömningen av om utomståenderegeln är tillämplig ska förhållandena under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren beaktas (57 kap. 5 § första stycket IL).

Även då ett företag upphör att vara fåmansföretag ska som huvudregel en andel anses kvalificerad under fem beskattningsår därefter (57 kap. 6 § IL). Det kan finnas olika anledningar till att en andel slutar vara kvalificerad. En anledning kan vara att delägaren eller någon närstående slutar att vara verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett företag som bedriver samma eller likartad verksamhet.

Reglerna för skatteberäkning inom familjen (57 kap. 36 § IL) innebär också de att hänsyn ska tas även till den senaste femårsperioden.

Även reglerna för ägarskiften mellan närstående (57 kap. 4 a § IL). Dessa regler innebär ett undantag från bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet i 57 kap. 4 § första stycket IL. Om förutsättningarna för undantaget är uppfyllda ska en andel inte anses kvalificerad enligt den bestämmelsen. I 57 kap. 4 a § tredje punkten IL finns ett villkor som avser överlåtarens tidigare aktivitet i verksamhetsföretaget eller något annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som verksamhetsföretaget. Andelsägaren ska enligt den bestämmelsen under minst fem av de sju beskattningsåren närmast före det beskattningsår då

överlåtelsen sker ha varit verksam i betydande omfattning i verksamhetsföretaget eller i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedrivit samma eller likartad verksamhet som verksamhetsföretaget.

Det förhållandet att kravet på verksamhet under fem år kan uppfyllas under en sjuårsperiod innebär enligt regeringen en viss flexibilitet för en andelsägare som av olika orsaker inte har varit aktiv under en period. Valet av tidsperiod för verksamhetskravet har dock inte bedömts behöva omfatta samma tidsperiod som i fåmansföretagsreglerna i övrigt (prop. 2018/19:54, s. 13).

De regler som innehåller tidsgränser samverkar med flera andra regler inom systemet beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i förmansföretag. Det kan i vissa fall finnas en osäkerhet kring dels om en tidsperiod börjat löpa, dels om karensen brutits, vilket i sin tur kan få skattemässiga konsekvenser. I vissa fall kan det också vara oklart i vilken omfattning en ägare kan vara verksam samtidigt som tidsperioden löper på. Tidsgränserna påverkar inte i sig hur dessa bedömningar ska göras, men de avgör hur lång tid som ska beaktas vid bedömningarna.

Exempelvis påverkas de bedömningar som ska göras avseende utomstående regeln genom att hänsyn ska tas till bland annat ägarförhållandena i företaget under ett visst antal historiska år. Även bedömningar avseende bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet påverkas av hur lång tid som ska beaktas. Bestämmelsen innebär dessutom att närståendes verksamhet i företaget eller i ett företag som bedriver samma eller likartad verksamhet ska bedömas bakåt i tiden. Det innebär att hänsyn ska tas till flera olika personers verksamhet under ett antal år.

En kortare tidsperiod skulle minska den tid som ska läggas till grund för de olika skattemässiga bedömningarna, och skulle därigenom kunna förenkla bedömningarna. Samtidigt påverkar karenstidens längd möjligheterna att inkomstomvandla genom att spara upparbetade tjänsteinkomster i företaget och ta ut dem som utdelning eller kapitalvinst på andelar som inte är kvalificerade efter karenstidens utgång. En kortare karenstid medför därför att fåmansföretagsreglernas förmåga att motverka inkomstomvandling minskar.

17.2 Betydelsen av karenstidens längd

17.2.1 Karenstiden vid avyttring

En delägare som äger sina andelar direkt beskattas för avyttringen det beskattningsår då avyttringen sker. Om den beräknade kapitalvinsten överstiger gränsbeloppet, och därför kommer att beskattas i inkomstslaget tjänst, förekommer det dock att delägaren inför avyttringen av det fåmansföretag där verksamheten bedrivs (verksamhetsföretaget) överlåter andelarna i verksamhetsföretaget till ett holdingbolag, och först därefter avyttrar verksamhetsföretaget. De upparbetade vinstmedlen motsvaras av den köpeskilling som tillkommer holdingbolaget när verksamhetsbolaget avyttras. Vinsten delas därefter inte ut till delägaren förrän andelarna i holdingbolaget upphört att vara kvalificerade, dvs. efter det att karenstiden i 57 kap. 4 § IL löpt ut. Vinsten kommer då inte att beskattas enligt fåmansföretagsreglerna, utan som andra onoterade andelar till 25 procents skatt. Karenstidens längd har betydelse för beslutet att avyttra andelar via ett holdingbolag, eftersom en kortare tidsgräns innebär att medlen kan tas ut ur holdingbolaget tidigare.

En sänkt karenstid skulle därför få olika effekter för de ägare som redan i dag väljer att spara vinstmedel i ett holdingbolag under karenstiden, för övriga delägare, och för staten. En kortare karenstid kan förväntas påverka beteendet vid en avyttring av ett fåmansföretag, och leda till att fler väljer att använda sig av ett holdingbolag.

För de delägare som redan har beslutat sig för att vänta ut karenstiden genom att använda sig av ett holdingbolag får en sänkt karenstid effekten att bolaget kommer ur karensen tidigare. Mängden kapital som ligger i befintliga holdingbolag minskar som en följd av detta. Under karenstiden tar ägaren vanligtvis ut utdelning som beskattas inom gränsbeloppet. Vanligtvis används förenklingsregeln, men ibland finns också sparade gränsbelopp. Om karenstiden görs kortare minskar beloppet som beskattas inom gränsbeloppet under karenstiden, samtidigt som den utdelning eller kapitalvinst som beskattas till 25 procent ökar. Det medför att staten får in större belopp som beskattas till 25 procent, och att beskattningen sker tidigare. Det är därför svårt att bedöma hur skatteintäkterna totalt sett påverkas. I den mån kapitalet sedan återinvesteras i andra verksamheter kan dessa investeringar också tidigareläggas. Därigenom skulle karensreglerna indirekt kunna påverka företagets finansieringsmöjligheter.

En sänkt karenstid kan också öka intresset för att vänta ut karenstiden, vilket skulle innebära att fler delägare än i dag kan förväntas välja en sådan lösning. Bland de delägare som i dag väljer att skatta av en kapitalvinst utan att använda ett holdingbolag finns sannolikt delägare som i dagsläget inte anser sig kunna vänta ut karenstiden, men som skulle välja att vänta om karenstiden var kortare. Ju kortare karenstiden är, desto större kan intresset för att vänta ut karenstiden förväntas vara. Om så blir fallet ökar antalet fall då verksamhetsbolaget säljs via ett holdingbolag. Samtidigt kommer kapital som redan i dag skulle sparats i holdingbolag i väntan på att karenstiden löper ut att ligga sparat i holdingbolaget under en kortare tid. Den sammantagna effekten på mängden kapital som ligger sparat i holdingbolag är därför svårbedömd. Det är svårt att bedöma om mängden kapital som ligger "låst" i väntan på att karenstiden ska löpa ut totalt sett skulle öka eller minska som en följd av en sänkt karenstid.

Tidsgränsen i reglerna om ägarskiftet har införts för att skapa en flexibilitet för en andelsägare som av olika orsaker inte har varit aktiv under en period före överlåtelsen. Kravet innebär att andelsägaren under minst fem av de sju beskattningsåren närmast före det beskattningsår då överlåtelsen sker ska ha varit verksam i betydande omfattning i verksamhetsföretaget eller i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedrivit samma eller likartad verksamhet som verksamhetsföretaget. Om tidsgränserna i stället skulle sänkas till att andelsägaren ska ha varit verksam i betydande omfattning under minst fyra av de sex beskattningsåren närmast före det beskattningsår då överlåtelsen sker, skulle det medföra att andelsägaren fortfarande får ha varit överksam i högst två år före överlåtelsen, men att detta ska bedömas under en sexårsperiod, i stället för under en sjuårsperiod.

17.2.2 Bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet

En del av bedömningen av om en andel ska anses kvalificerad enligt 57 kap. 4 § IL omfattar även bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet. Bestämmelsen, som behandlas mer utförligt i kapitel 19, innebär att en andel i ett fåmansföretag är kvalificerad om andelsägaren eller någon närstående till denne är verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som ett fåmansföretag eller

fåmanshandelsbolag som avses i 57 kap. 4 § första stycket 1 eller 2 IL (57 kap. 4 § första stycket 3 IL).

Berörda andelsägare behöver således bedöma om såväl de själva som deras närstående är verksamma i betydande omfattning för att kunna bedöma om deras andelar är kvalificerade eller inte. Dessutom ska hänsyn tas till förhållandena under de fem föregående beskattningsåren. En kortare tidsgräns skulle därmed innebära förenklingar även för de andelsägare och närstående som behöver göra bedömningar avseende bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet eftersom den tidsperiod som bedömningen avser därmed skulle bli kortare.

17.2.3 Tidsgränserna och kommitténs förslag avseende utomståenderegeln

Utomståenderegeln behandlas i kapitel 18. Regeln innebär i korthet att om utomstående, direkt eller indirekt, i betydande omfattning äger del i företaget och, direkt eller indirekt, har rätt till utdelning, ska en andel anses kvalificerad bara om det finns särskilda skäl. Vid bedömningen ska förhållandena under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren beaktas. Tidigare års förhållanden beaktas i regeln för att hindra att successiva utförsäljningar, som syftar till att ta ut ackumulerad utdelning eller kapitalvinster efter en försäljning av en minoritetspost av aktierna, leder till icke avsedda skatteförmåner (prop. 1989/90:110 del 1, s. 468 och 704).

Av praxis framgår att det är ett näst intill absolut krav att ett betydande utomstående ägande bestått under hela beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren eller under den kortare tid under vilken företaget varit verksamt. Det innebär bland annat att ägarförhållandena under hela denna period behöver beaktas.

Om tidsgränsen skulle göras kortare skulle således även tillämpningen av utomståenderegeln förenklas eftersom en kortare tidsperiod skulle behöva beaktas. En kortare tidsperiod skulle också minska risken för att det sker tillfälliga nedgångar i det utomstående ägandet eftersom tidsperioden under vilken sådana nedgångar får betydelse minskar.

17.3 Karensregeln och vissa andra tidsgränser sänks med ett år

Kommitténs förslag: Vid tillämpningen av den utvidgande fåmansföretagsdefinitionen ska flera delägare anses som en delägare om de själva eller genom någon närstående är eller under något av de fyra föregående beskattningsåren har varit verksamma i betydande omfattning i ett sådant företag som omfattas av regeln.

Vid bedömningen av om en andel är kvalificerad ska hänsyn tas till om delägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fyra föregående beskattningsåren har varit verksamma i betydande omfattning i ett sådant företag som omfattas av regeln, vilket även inkluderar företag som bedriver samma eller likartad verksamhet.

I samband med en bedömning av om utomståenderegeln är tillämplig ska förhållandena under beskattningsåret och de fyra föregående beskattningsåren beaktas.

Om ett företag upphör att vara fåmansföretag ska, under förutsättning att övriga villkor är uppfyllda, en andel anses kvalificerad under som mest fyra beskattningsår därefter.

Vid tillämpning av regeln om skatteberäkning inom familjen ska hänsyn tas till beskattningsåret och de fyra föregående beskattningsåren.

Skälen för kommitténs förslag

När sänkningen av tidsgränserna från tio till fem år föreslogs 1996 konstaterade regeringen att det utan särskilda regler skulle vara möjligt att upphöra med verksamheten och omedelbart, eller i vart fall under påföljande beskattningsår, ta ut uppsamlade förvärvsinkomster som utdelning. Regeringen gjorde dock bedömningen att det var möjligt att sänka tidsgränserna till 5 år utan att det därigenom skulle uppkomma någon beaktansvärd möjlighet till skatteplanering (prop. 1996/97:45, s. 44).

Kommittén bedömer, i likhet med regeringen 1996, att olika former av tidsgränser behövs för att regelsystemet ska kunna motverka inkomstomvandling. Utan sådana regler skulle det också vara möjligt att gå in i och ut ur fåmansföretagsreglerna mellan två beskatt-

ningsår. Detta skulle medföra att bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet och utomståenderegeln i praktiken skulle förlora sin betydelse.

Kommittén konstaterar vidare att det inför en avyttring av det fåmansföretag där verksamheten bedrivs (verksamhetsföretaget) inte är ovanligt att delägaren överlåter andelarna i verksamhetsföretaget till ett holdingbolag, och först därefter avyttrar verksamhetsföretaget. Vinstmedlen sparas sedan utan att det sker en andraledsbeskattning i holdingbolaget. När karenstiden löpt ut är andelarna i holdingbolaget inte längre kvalificerade, och vinstmedlen som sparats i holdingbolaget beskattas i stället till 25 procent när de delas ut eller realiseras genom avyttring. Detta innebär att karenstidens längd har betydelse för valet att avyttra kvalificerade andelar via ett holdingbolag eller inte.

Kommittén bedömer att det ur samhällsekonomisk synvinkel är ett problem att kapital ligger låst i holdingbolag. Det är också samhällsekonomisk problematiskt att delägare väljer att sluta vara verksamma i betydande omfattning för att ta sig ur fåmansföretagsreglerna. Reglerna bör därför inte ge sådana incitament.

Förslaget till en ny beräkningsmodell för gränsbeloppet (kapitel 10) medför sammantaget en sänkt beskattning av kollektivet delägare i fåmansföretag, och bör därför minska incitamenten att vilja ta sig ur regelverket. Eftersom gränsbeloppen totalt sett beräknas öka genom förslaget kan det också påverka valet att avyttra andelar via ett holdingbolag och spara vinstmedlen i bolagssektorn under karenstiden. Det beror på att en större del av vinstmedlen kan förväntas rymmas inom gränsbeloppet. Därigenom kan förslaget också förväntas minska mängden kapital som ligger i holdingbolag, och öka mängden kapital som kan återinvesteras i nya verksamheter.

Även tillämpningen av utomståenderegeln och bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet skulle underlättas av en kortare tidsgräns, eftersom andelsägaren i så fall skulle behöva ta hänsyn till färre år. Vid tillämpning av utomståenderegeln kan det dessutom bli fråga om s.k. dubbel karens. Om exempelvis två delägare i ett fåmansföretag är verksamma i betydande omfattning och äger hälften vardera av andelarna, och den ena av delägarna sedan upphör att vara verksam i betydande omfattning, kommer det att dröja fem år innan den delägarens andelar upphör att vara kvalificerade. Vid denna tidpunkt börjar tidsfristen i utomståenderegeln att löpa och företaget upphör att vara ett fåmansföretag när det utomstående ägandet har

bestått under fem år. En kortare tidsgräns skulle därför få dubbel effekt för vissa andelsägare.

Även tillämpningen av bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet skulle underlättas av en kortare tidsgräns. En kortare tidsgräns skulle nämligen innebära förenklingar för de andelsägare som behöver tillämpa regeln eftersom den tid som bedömningen avser skulle minska.

Enligt tilläggsdirektivet från den 26 januari 2023 (dir. 2023:10) ska kommittén bl.a. analysera på vilket sätt utomståenderegeln och bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet kan förändras för att villkoren för små och medelstora företag ska förbättras, särskilt i fråga om deras möjlighet att växa, anställa och attrahera kapital. Vidare anges att det är viktigt att reglerna inte öppnar upp för sådan inkomstomvandling som de är avsedda att förhindra.

Kommittén gör i kapitel 18 bedömningen att det endast är lämpligt att förändra utomståenderegeln genom att en procentsats för det utomstående ägandet kodifieras i lagtexten och gör i kapitel 19 bedömningen att det inte är lämpligt att föreslå några förändringar av begreppen samma eller likartad verksamhet. Skälet för detta är att det för båda bestämmelserna finns en omfattande praxis, vilket ger en viss förutsebarhet om hur reglerna ska tillämpas. Förändringar av dessa regler skulle riskera att skapa en ny rättslig osäkerhet.

Genom kortare tidsgränser för de bedömningar som ska göras i utomståenderegeln och enligt bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet skulle dessa regler förenklas eftersom förhållandena ska bedömas under en kortare tidsperiod. Kommittén bedömer att detta skulle innebära förenklingar av fåmansföretagsreglerna, särskilt i samband med avyttring via holdingbolag och vid tillämpningen av utomståenderegeln och bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet. En förändrad tidsgräns förändrar dock inte reglernas innebörd i övrigt, och riskerar därför inte att förändra den praxis som byggts upp inom området. Därigenom skapas ingen ny rättslig osäkerhet.

Kommittén bedömer att förslagen om en förändrad beräkningsmodell för gränsbeloppet sammantaget med kortare tidsgränser skulle bidra till att minska inlåsningsen av kapital och därigenom främjar möjligheterna till finansiering. En kortare tidsperiod skulle också kunna minska den tid som läggs till grund för de olika skattemässiga bedömningarna och kan därför också förenkla tillämpningen. Kommittén anser därför att tidsgränserna bör kortas.

När tidsgränsen kortades till fem år 1996 bedömde regeringen att det kunde ske utan att möjligheterna till skatteplanering ökade. Fördelarna med en kortare karenstid, dvs. att kapital kan frigöras tidigare för investeringar, måste vägas mot risken för ökad skatteplanering. Kommittén gör dock bedömningen att det finns ett visst kvarvarande utrymme som gör det möjligt att ytterligare förkorta tidsgränsen. Karenstiden bör dock inte göras så kort att incitamenten att röra sig in i och ut ur reglerna enbart av skatteplaneringsskäl ökar. Kommittén bedömer därför att tidsgränserna endast bör kortas med ett år för att begränsa risken för skatteplanering och inkomstomvandling. Enligt kommittén innebär detta en rimlig avvägning mellan förenklingfördelarna och risken för skatteplanering och inkomstomvandling. Detta innebär att hänsyn ska tas till förhållandena under beskattningsåret och de fyra föregående beskattningsåren eller om ett företag upphör att vara fåmansföretag under som mest fyra beskattningsår.

Kommittén är dock medveten om att detta förslag även kan påverka beteendet vid avyttringar negativt på så sätt att det i viss mån även kan medföra att mer kapital låses in i holdingbolag. I avsnitt 24.22 bedömer kommittén att beteendeeffekterna vid avyttringar bör följas upp då de nya reglerna varit i kraft så länge att effekterna av den kortare karenstiden kan utvärderas.

Tidsgränsen i reglerna om ägarskiften i 57 kap. 4 a § IL fyller dock en annan funktion än övriga tidsgränser, eftersom de har införts för att skapa en flexibilitet för överlåtaren. Kommittén anser av den anledningen att det inte finns skäl att ändra den tidsgränsen.

Förslagen införs i 4, 7, 10, 13 och 43 §§ i det nya 57 kap. IL.

18 Utomståenderegeln

Kommitténs uppgift enligt de ursprungliga direktiven är framför allt att förenkla fåmansföretagsreglerna. Enligt tilläggsdirektivet från den 26 januari 2023 ska kommittén även analysera på vilket sätt utomståenderegeln kan förändras för att villkoren för små och medelstora företag ska förbättras, särskilt i fråga om deras möjlighet att växa, anställa och attrahera kapital.

18.1 Nuvarande reglering

En förutsättning för att en andelsägare ska beröras av de särskilda reglerna i 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, för utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag är att andelarna är kvalificerade. I nuvarande 57 kap. 5 § IL finns ett undantag från reglerna om vilka andelar som ska anses vara kvalificerade, den s.k. utomståenderegeln.

Av första stycket i utomståenderegeln framgår att om utomstående, direkt eller indirekt, i betydande omfattning äger del i företaget och, direkt eller indirekt, har rätt till utdelning, ska en andel anses kvalificerad bara om det finns särskilda skäl. Vid bedömningen ska förhållandena under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren beaktas.

Med företag avses enligt andra stycket det företag i vilket delägaren är verksam i betydande omfattning. Bestämmelsen innebär att den utomstående delägaren direkt eller indirekt ska äga andelar i det företag i vilket andelsägaren eller någon närstående till denna har varit verksam i betydande omfattning under beskattningsåret, eller under något av de fem närmast föregående beskattningsåren.

Vad som avses med utomstående framgår i sin tur av tredje stycket, det är bl.a. fysiska personer vars andelar i företaget inte är kvalificerade. Ett företag anses ägt av utomstående utom till den del det ägs av fysiska personer som

1. äger kvalificerade andelar i företaget,
2. indirekt äger andelar i företaget som hade varit kvalificerade om de ägts direkt, eller
3. äger kvalificerade andelar i ett annat fåmansföretag som avses i 4 § eller andelar i ett fåmanshandelsbolag som avses i den paragrafen.

I fjärde stycket anges att vid tillämpningen av tredje stycket ska sådana andelar som avses i 4 a § likställas med kvalificerade andelar. Bestämmelsen innebär att överlåtarens andelar efter ett ägarskifte som genomförts enligt 4 a §, aldrig kan medföra att utomstående i betydande omfattning anses äga del i företaget. Vid tillämpning av utomståenderegeln ska således bortses från undantaget i 4 a §.

Utomståenderegeln infördes samtidigt med att de särskilda reglerna om beskattning av utdelning och kapitalvinst infördes för delägare i fåmansföretag. I förarbetena fördes fram att om den skattskyldige visade att utomstående i betydande omfattning ägde del i företaget och hade rätt till utdelning skulle de särskilda reglerna inte tillämpas (prop. 1989/90:110 del 1, s. 467). Vid ett betydande utomstående ägande finns nämligen inte något incitament för en aktiv ägare att ta ut ersättning för en arbetsinsats som utdelning i stället för som lön, eftersom utdelning då även måste lämnas till de utomstående ägarna. Det ansågs därför inte föreligga någon risk för inkomstomvandling i dessa fall.

I specialmotiveringen uttrycktes att regeln har utformats så att det åligger den skattskyldige att visa att förutsättningarna för undantag föreligger. I ett enkelt fall, där minst 30 procent av aktierna under hela bolagets verksamhetstid har ägts av utomstående och aktierna medför lika rätt, kan det enkelt konstateras att förutsättningar för undantag föreligger (prop. 1989/90:110 del 1, s. 704).

Avsikten med rekvisitet särskilda skäl är att förhindra att utomståenderegeln tillämpas i situationer som kan ses som ett kringgående av de särskilda reglerna för beskattning av ägare till fåmansföretag. Successiv utförsäljning av aktier eller förekomsten av aktier som ger olika utdelning, konvertibla skuldebrev, korsvisa äganden eller avtal om framtida förvärv, samt options- och terminsavtal avseende bolagets aktier ges i förarbetena som exempel på sådant som kan medföra

att de särskilda reglerna ska tillämpas också när utomståendes aktieinnehav uppgår till 30 procent eller mera. Även tidigare års förhållanden måste beaktas för att hindra att successiva utförsäljningar, som syftar till att ta ut ackumulerad utdelning eller kapitalvinster efter en försäljning av en minoritetspost av aktierna, leder till icke avsedda skatteförmåner (prop. 1989/90:110 del 1, s. 468 och 704).

Skrivningarna om indirekt ägande i stycke 1 och 3 tillkom 2001 mot bakgrund av att Högsta förvaltningsdomstolen i ett avgörande (RÅ 1999 ref. 62) konstaterat att utomstående regeln lydelse inte omfattade indirekt ägande. I förarbetena anfördes bl.a. att vid bedömning av frågan om utomstående äger andel i ett fåmansföretag bör inte endast den som direkt äger andel i företaget omfattas. Om det i andelsägarkretsen finns ett annat företag bör bedömningen även omfatta det senare företagets andelsägarkrets. Av direkt betydelse för bedömningen av om utomstående äger andelar bör vara vilka fysiska personer som finns i ägarkedjan (prop. 2001/02:46, s. 48).

Bestämmelsens fjärde stycke infördes 2019 som en följd av de nya reglerna för ägarskiften mellan närstående i fåmansföretag (prop. 2018/19:54).

18.2 Rättspraxis

18.2.1 Inledning

Det finns en förhållandevis omfattande praxis rörande utomstående regeln, inte minst till följd av den stora mängd förhandsbesked som sökts om hur bestämmelsen ska tillämpas. Det tyder på att det funnits osäkerhet kring hur utomstående regeln ska tolkas. Flera rättsfall rör förutom frågor kring tolkning av utomstående regeln även bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet. Det beror på att bestämmelserna om samma eller likartad verksamhet har betydelse vid bedömningen av om en person kan räknas som utomstående eller inte vid tillämpningen av utomstående regeln.

Frågan om utomstående regeln är tillämplig eller inte påverkar bedömningen av om andelarna i bolaget är kvalificerade andelar. Bedömning kan därför ha stor betydelse för hur avkastningen på andelarna ska komma att beskattas hos delägarna. Regeln kan därför skapa en osäkerhet kring hur dessa delägars avkastning kan komma att beskattas, och därigenom påverka viljan att investera i fåmansföretag.

Beräkningar i konsekvensanalysen visar att det kan finnas ungefär 20 000–25 000 fåmansföretag där utomstående skulle kunna äga minst 30 procent av andelarna i företaget, och där utomståenderegeln därför skulle kunna vara tillämplig. Sammantaget beräknas dessa företag ha ungefär 28 000–35 000 delägare som har kvalificerade andelar. De företag som kan hittas i data är de företag där någon ägare har kvalificerade andelar. Det finns dock också företag där ingen delägare har kvalificerade andelar eftersom det utomstående ägandet bestått under tillräckligt lång tid.

Utomståenderegeln medför att flera olika bedömningar kan behöva göras för att en andelsägare ska kunna avgöra om regeln kan tillämpas eller inte. I det följande sammanfattar kommittén rättspraxis på området.

18.2.2 Minst 30 procents innehav

Kravet i förarbetena på att det utomstående ägandet ska uppgå till minst 30 procent för att anses betydande har flera gånger bekräftats av Högsta förvaltningsdomstolen (RÅ 2009 ref. 53, RÅ 2007 not. 2, RÅ 2012 not. 52 och HFD 2018 not. 24).

Även om gränsen på 30 procent i och för sig har bekräftats i praxis saknas det avgöranden där själva nivån för procentsatsen varit föremål för prövning. I ett fall (RÅ 2007 not. 1) efterfrågade Skatteverket i samband med överklagandet av Skatterättsnämndens beslut ett klagande från Högsta förvaltningsdomstolen om 30 procent är tillräckligt för att rekvisitet ”betydande omfattning” i 57 kap. 5 § IL ska anses uppfyllt. Högsta förvaltningsdomstolen gjorde dock, mot bakgrund av hur frågan utformats och vad som i övrigt förekommit i målet, ingen sådan prövning.

I HFD 2018 not. 24 prövades om utomståenderegeln var tillämplig när utomstående ägde betydligt mindre än 30 procent av andelarna i ett fåmansföretag, men hade fått mer än 30 procent av utdelningen. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att det av ordalydelsen i 57 kap. 5 § tredje stycket IL följer att det är ägandet i företaget, dvs. andelsinnehavet, som ska vara av betydande omfattning. Då mindre än tio procent av andelarna i bolaget ägdes av utomstående ansåg Högsta förvaltningsdomstolen med hänvisning till RÅ 2009 ref. 53 att ett sådant andelsinnehav inte var tillräckligt för att anses som be-

tydande. Det saknade enligt Högsta förvaltningsdomstolen under de omständigheterna betydelse att utomstående hade uppburit mer än 30 procent av utdelade belopp.

18.2.3 Femårsperioden

Flera avgöranden behandlar frågan om det utomstående ägandet måste ha bestått under hela den femårsperiod som enligt utomståenderegeln ska beaktas vid tillämpningen. Av praxis framgår att det är ett näst intill absolut krav att ett betydande utomstående ägande bestått under hela beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren (nedan benämnd femårsperioden) eller under den kortare tid under vilken företaget varit verksamt. För undantag krävs mycket speciella omständigheter (RÅ 2001 ref. 37 I, RÅ 2008 ref. 58, HFD 2013 ref. 84 och HFD 2022 ref. 43 samt RÅ 2007 not. 2 och HFD 2012 not. 52).

Två viktiga avgöranden rörande femårsperioden finns i RÅ 2001 ref. 37 I och II. Det första målet (I) gällde hur förhållandena under den föregående femårsperioden skulle beaktas. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att syftet med att beakta även tidigare års förhållanden är att hindra att successiva utförsäljningar som syftar till att ta ut ackumulerad utdelning eller att kapitalvinster efter en försäljning av en minoritetspost av aktier leder till icke avsedda skatteförmåner (prop. 1989/90:110 del 1, s. 704). Det framstod enligt Högsta förvaltningsdomstolen, med hänsyn till utomståenderegeln syfte, som klart att vid bedömningen av om särskilda skäl föreligger måste hänsyn tas till bl.a. om det betydande utomstående ägandet har bestått under den föregående femårsperioden eller den kortare tid under vilken företaget varit verksamt.

Något oeftergivligt krav på att det betydande utomstående ägandet ska ha förelegat under hela den angivna perioden kunde enligt Högsta förvaltningsdomstolen dock inte utläsas av lagtexten. Undantagsvis kan således omständigheterna i det enskilda fallet vara sådana att utomståenderegeln kan bli tillämplig trots att det utomstående ägandet inte har bestått under hela den föregående femårsperioden. I det aktuella fallet hade sökanden dock inte visat att sådana omständigheter förelåg, vilket fick till följd att utomståenderegeln inte kunde tillämpas.

Det andra målet (RÅ 2001 ref. 37 II) gällde en skattskyldig som i två omgångar ägt andelar i samma bolag. Han avyttrade först samtliga sina aktier i det aktuella bolaget. Den vinstgenerering som hans arbetsinsats i bolaget därför kunde ha medfört fram till den tidpunkten fick enligt Högsta förvaltningsdomstolen anses realiserad genom avyttringen. Mot bakgrund av syftet med utomståenderegeln fanns enligt Högsta förvaltningsdomstolen inte anledning att vid tillämpningen av regeln innefatta tid som låg före det att den skattskyldiges ägarintressen i bolaget definitivt hade avbrutits genom avyttring till utomstående. Ägarförhållandena i bolaget under tiden fram till den första avyttringen skulle därför inte hindra en tillämpning av utomståenderegeln. Vi det andra förvärvet av aktier i bolaget var det utomstående ägandet betydande. Inte heller förhållandena i övrigt i tiden efter förvärvet av aktierna medförde att sådana särskilda skäl förelåg som skulle kunna medföra att utomståenderegeln ändå inte skulle tillämpas. Kapitalvinsten skulle därför i sin helhet beskattas i inkomstslaget kapital.

Även frågan om tidpunkt för vinstgenerering i förhållande till förekomsten av det utomstående ägandet har prövats i flera fall. I RÅ 2007 not. 2 hade sökanden gjort gällande att samtliga vinstmedel som genererats i bolaget uppkommit efter det att det utomstående ägandet uppstått och att den lön som sökandena lyft för sitt arbete i bolaget varit marknadsmässig. Sökanden ansåg därför att utomståenderegeln var tillämplig trots att det utomstående ägandet under en period understigit 30 procent. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att de angivna förhållandena liknade de som prövades i RÅ 2001 ref. 37 I. Med hänsyn härtill och då Högsta förvaltningsdomstolen inte ansåg att de omständigheter som sökandena fört fram målet var av sådant slag att det kunde göras undantag från principen att det utomstående ägandet ska ha bestått under hela den tidsperiod som ska beaktas var utomståenderegeln inte heller i detta fall tillämplig.

RÅ 2008 ref. 58 rörde frågan om betydelsen av att bolagets egentliga verksamhet inletts före de nyemissioner som lett fram till ett utomstående ägande. Högsta förvaltningsdomstolen fann att delägarna vidtagit ett antal åtgärder för att genomföra den aktuella affärsidén innan emissionerna genomfördes. Dessa åtgärder kunde antas ha haft väsentlig betydelse för den värdestegring som uppkommit på aktierna. Bolaget ansågs därför ha varit verksamt redan innan det utomstående ägandet uppkom. Högsta förvaltningsdomstolen prövade

därför om det förelåg en sådan undantagssituation som gjorde att utomståenderegeln kunde tillämpas trots att det utomstående ägandet inte hade bestått under hela den tid under vilken bolaget varit verksamt. Sådana omständigheter ansågs inte ha visats.

Utomståenderegeln har inte heller ansetts tillämplig när en betydande del av andelarna i ett fåmansföretag redan hade avyttrats och maximala 100 inkomstbasbelopp av kapitalvinsten vid avyttringen hade beskattats i inkomstslaget tjänst (HFD 2013 ref. 84).

Även frågan om tillfälliga nedgångar i det utomstående ägandet har behandlats i praxis. I HFD 2012 not. 52 ansågs utomståenderegeln inte tillämplig då det utomstående ägandet inte upprätthållits under hela femårsperioden. Fallet rörde ett bolag som redan från start hade ett 30-procentigt utomstående ägande, men i vilket detta ägande under ett år sjunkit till 24 procent till följd av en nyemission, för att sedan efterföljande år återigen överstiga 30 procent.

Även i HFD 2022 ref. 43 tog Högsta förvaltningsdomstolen ställning till om undantag kunde göras från kravet på ett betydande utomstående ägande under hela den i lagtexten angivna tidsperioden. Omständigheterna i målet var sådana att sökandenas bolag avyttrat sina indirekta innehav i verksamhetsbolaget i augusti ett visst år, men sedan återinträtt som indirekta ägare i september samma år. Under en tid i augusti och september det aktuella året fanns därför inte något samtidigt ägande för sökandena och utomstående vare sig i sökandenas bolag eller i verksamhetsbolaget. Då sökandena inte hade förklarat vad avbrottet i deras indirekta ägande berodde på, saknades enligt Högsta förvaltningsdomstolen anledning att frånga kravet på ett betydande utomstående ägande under hela den i lagtexten angivna femårsperioden. Utomståenderegeln var därmed inte tillämplig.

Utomståenderegeln har inte ansetts tillämplig när delägaren och de utomstående ägarna inte samtidigt ägt andelar under hela den föregående femårsperioden (jfr HFD 2013 ref. 84, HFD 2015 ref. 13 och HFD 2022 ref. 43). En delägare i ett fåmansföretag, som under det beskattningsår då bedömningen görs varit verksam i företaget i betydande omfattning, kan inte heller vid tillämpning av 57 kap. 5 § IL anses som utomstående under de fem föregående beskattningsåren (RÅ 2010 ref. 4). Skatterättsnämnden, vars förhandsbesked fastställdes av Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade nämligen att en person som vid tidpunkten för tillämpningen av bestämmelsen äger kvalificerade aktier generellt faller utanför utomståendebegreppet.

Avgörandet HFD 2018 not. 16 gällde frågan om utomstående-
regeln är tillämplig om utdelning lämnas när det inte längre finns
något utomstående ägande i verksamhetsföretaget, alternativt om
utdelning lämnas medan det utomstående ägandet består, men under
samma beskattningsår som detta ägande upphör. Av förutsättning-
arna framgick att de två sökandena sedan 2003 varit verksamma i
betydande omfattning i fåmansföretaget Phoniro Systems AB. Under
2011 avyttrade de sina aktier i det bolaget till var sitt förvaltnings-
bolag. Samma år avyttrade förvaltningsbolagen aktierna i Phoniro
Systems AB till fåmansföretaget Phoniro AB i utbyte mot bl.a. aktier
i detta bolag. Förvaltningsbolagen, och indirekt även sökandena, ägde
därefter cirka fyra procent vardera av aktierna i Phoniro AB sam-
tidigt som minst 30 procent av aktierna i Phoniro AB ägdes av utom-
stående. Efter omstruktureringen var därmed sökandena verksamma
i ett dotterbolag till det bolag där det utomstående ägandet finns.

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att utomstående-
regeln är tillämplig om utomstående vid utdelningstillfället, direkt
eller indirekt, i betydande omfattning äger del i det företag där den
aktuella delägaren är verksam i betydande omfattning och dessutom,
direkt eller indirekt, har rätt till utdelning från företag samt övriga
förutsättningar i utomståenderegeln är uppfyllda. Efter att Phoniro
AB avyttrats alternativt likviderats skulle det inte finnas något utom-
stående ägande i verksamhetsbolaget vid tidpunkten för utdelningen
och utomståenderegeln bedömdes av Högsta förvaltningsdomstolen
därför inte heller kunna vara tillämplig. Om utdelningen i stället
lämnades innan det utomstående ägandet upphörde ansåg dock Högsta
förvaltningsdomstolen att utomståenderegeln skulle vara tillämplig
vid bedömning av den utdelning som lämnas då, även om det utom-
stående ägandet upphörde senare under samma beskattningsår.

18.2.4 Samma eller likartad verksamhet

I HFD 2014 ref. 2 prövades tillämpningen av utomståenderegeln i
ett fall där en utomstående var andelsägare i ett fåmansföretag i vilket
en annan delägars andelar är kvalificerade till följd av att denne var
verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag som be-
drev samma eller likartad verksamhet som fåmansföretaget. Högsta
förvaltningsdomstolen konstaterade att det av lagtexten följer att

utomståenderegeln kan vara tillämplig även om en delägare inte är verksam i det direktägda företaget utan i ett dotterföretag där utomstående äger andelar (jfr RÅ 2007 not. 1). Vidare kunde tillämpningen av utomståenderegeln utsträckas till att omfatta den situationen att det utomstående ägandet avsåg andelar i moderföretaget och en av delägarna var verksam i dotterföretaget. Högsta förvaltningsdomstolen hänvisade i detta sammanhang till RÅ 2004 ref. 124, i vilket framhålls att undantagsbestämmelsen i 5 § inte enbart gäller andelar i företag där den skattskyldige faktiskt varit verksam.

Definitionen av företag i 57 kap. 5 § andra stycket IL måste därför enligt Högsta förvaltningsdomstolen tolkas i ljuset av bestämmelsen i första stycket, som förutsätter att en utomstående ägare direkt eller indirekt har rätt till utdelning. Om en delägars andelar i ett företag är kvalificerade på grund av att delägaren äger andelar i ett annat företag som bedriver samma eller likartad verksamhet skulle bedömningen inte avse detta andra företag utan det företag där den utomstående direkt eller indirekt har rätt till utdelning. Vid denna bedömning saknade det enligt Högsta förvaltningsdomstolen betydelse om utomstående ägde andelar i verksamhetsbolaget.

18.2.5 Kravet på att utomstående har rätt till utdelning

Utomståenderegeln innebär att den utomstående dels måste äga andelar i betydande omfattning, dels måste ha rätt till utdelning. Frågan om kravet på rätten till utdelning har prövats i HFD 2015 ref. 52. Målet rörde en person, A, som avsåg att genom ett helägt aktiebolag (holdingbolaget) förvärva 30 procent av andelarna i ett kommanditbolag som i sin tur avsåg att ensamt förvärva två fastighetsförvaltande aktiebolag. Avsikten var att resterande 70 procent av andelarna i kommanditbolaget skulle förvärfvas av mellan fem och tio investerare. Resultatet i kommanditbolaget skulle fördelas mellan delägarna i proportion till deras andelsinnehav. Kommanditbolaget var ett fåmanshandelsbolag och aktierna i holdingbolaget skulle bli kvalificerade andelar om inte utomståenderegeln ansågs tillämplig.

Högsta förvaltningsdomstolen bedömde att A avsåg att vara verksam i betydande omfattning i kommanditbolaget. Frågan om utomståenderegeln var tillämplig på aktierna i holdingbolaget skulle därmed prövas mot bakgrund av förhållandena i kommanditbolaget.

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att andra personer än A visserligen skulle äga 70 procent av andelarna i kommanditbolaget och således komma att i betydande omfattning äga del i det bolaget. Men då en ytterligare förutsättning för att utomståenderegeln ska vara tillämplig är att dessa ägare har rätt till utdelning från kommanditbolaget och kommanditbolag inte lämnar utdelning, ansågs utomståenderegeln inte vara tillämplig på aktierna i holdingbolaget.

18.2.6 Särskilda skäl

Högsta förvaltningsdomstolen har i avgörandet RÅ 2009 ref. 53 prövat innebörden av begreppet särskilda skäl i utomståenderegeln. Målet gällde aktierna i ett fåmansföretag som bedrev förvaltning av egna fastigheter och till nästan lika delar ägdes av tre personer som alla var verksamma i betydande omfattning i företaget. En av delägarna bedrev byggnadsrörelse genom ett helägt byggbolag och hans aktier var därför lagertillgångar (se 27 kap. 6 § IL) och inte kapitaltillgångar. Reglerna i 57 kap. IL om utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag var därför inte tillämpliga på dessa andelar. Delägaren, vars andelar inte var kvalificerade, bedömdes därmed vara utomstående i förhållande till övriga delägare. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att lagstiftaren vid utformningen av bestämmelserna om vilka delägare som är utomstående valt att grunda bedömningen på om delägens andelar är kvalificerade (57 kap. 5 § tredje stycket IL) och inte på om verksamhetskravet är uppfyllt (4 §). Mot denna bakgrund saknades enligt Högsta förvaltningsdomstolen anledning att vidga tillämpningsområdet för vad som skulle anses utgöra särskilda skäl i förhållande till vad som fick anses följa av förarbetena.

I HFD 2021 ref. 40 blev utgången att Högsta förvaltningsdomstolen bedömde att det trots ett utomstående ägande förelåg särskilda skäl för att anse att en andel som kvalificerad. Avgörandet gällde ett fåmansföretag (riskkapitalbolag) vars verksamhet gick ut på att förvärva en portfölj av små och medelstora rörelsedrivande bolag för att utveckla dem och sedan sälja dem vidare med vinst. Bolaget hade ett aktiekapital om 500 000 kronor fördelat på 100 000 kronor i A-aktier och 400 000 kronor i B-aktier. A-aktierna var stamaktier med tio röster per aktie och ägdes av bolagets grundare, styrelseledamöter och

ett antal av de anställda. B-aktierna var preferensaktier med en röst per aktie och ägdes till cirka 90 procent av externa investerare. Resterande cirka 10 procent ägdes av A-aktieägarna och deras anhöriga.

Bolaget och dess aktieägare hade slutit ett investeringsavtal mellan sig, i vilket B-aktieägarna (de externa investerarna) förband sig att lämna aktieägartillskott till bolaget med sammanlagt upp till en miljard kronor. Huvuddelen av tillskotten skulle användas för köp av portföljbolag, men 2,5 procent av de tillskjutna medlen fick användas för bolagets allmänna verksamhetskostnader i form av t.ex. löner och lokalkostnader. Om A-aktieägarna tog ut högre löner än vad som rymdes inom det utrymmet hade B-aktieägarna rätt att lösa ut A-aktieägarna. Av avtalet framgick också vilka anställda i bolaget som var nyckelpersoner och det angavs att dessa skulle ägna sin tid åt bolagets och portföljbolagens verksamhet. I investeringsavtalet fanns också bestämmelser om hur vinsten i bolaget skulle fördelas, vilket bland annat innebar att B-aktieägarna hade förtur till utdelning upp till investerade belopp inklusive en årlig ränta om 10 procent.

I målet var det ostridigt att delägaren ansågs verksam i betydande omfattning och att de formella grunderna för utomståenderegeln tillämpning var uppfyllda. Högsta förvaltningsdomstolen skulle ta ställning till om det ändå förelåg särskilda skäl mot att tillämpa utomståenderegeln. Bedömningen skedde med utgångspunkt i om den aktuella avtalskonstruktionen kunde innebära att det utomstående ägandet inte motverkade att A-aktieägarna omvandlade sina arbetsinkomster till kapitalinkomster. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade inledningsvis att det var B-aktieägarna som finansierade bolagets verksamhet medan A-aktieägarna bidrog med sitt arbete. Parterna hade genom investeringsavtalet kommit överens om att ersättningen till A-aktieägarna ska bestå av två delar. Dels en del som skulle rymmas inom de allmänna verksamhetsomkostnaderna och som lämnades oberoende av hur verksamheten i bolaget gick (lön), dels en rörlig del som lämnas först om vinsten i bolaget överstiger en viss nivå (utdelning).

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att det utomstående ägandet, när bolagsstrukturen väl var på plats och avtalen mellan parterna var ingångna, motverkade att det som enligt investeringsavtalet kunde tas ut som lön i stället togs ut som utdelning. Enligt domstolens mening måste dock beaktas att avtalskonstruktionen i sig begränsade hur stor del av ersättningen till arbetande delägare som kunde tas ut

i form av lön. Av investeringsavtalet följde att lönerna inte kunde överstiga en viss nivå. I den valda konstruktionen låg vidare att den rörliga delen av ersättningen skulle lämnas som utdelning och inte som lön. Inom ramen för den satta strukturen, med aktier av olika slag och avtal som reglerar hur vinsten skulle fördelas, kunde det utomstående ägandet därför enligt Högsta förvaltningsdomstolen inte anses motverka att arbetsinkomster omvandlas till kapitalinkomster. Tvärtom åstadkoms genom den valda konstruktionen just detta. Det fanns därmed enligt Högsta förvaltningsdomstolen särskilda skäl att, trots det utomstående ägandet, anse att de aktuella andelarna skulle vara kvalificerade.

Även HFD 2024 ref. 8 rörde utomståenderegeln och bestämmelsen om särskilda skäl. Sökanden avsåg att genom ett nybildat bolag (NYAB) ingå ett franchiseavtal med ett försäkringsbolag. Som franchisetagare skulle bolaget förmedla försäkringsbolagets produkter. NYAB skulle till 31 procent ägas av försäkringsbolaget och resterande 69 procent skulle ägas av sökanden. Samtliga aktier i bolaget skulle vara stamaktier med lika rätt till utdelning och med samma röstvärde. Försäkringsbolaget skulle åta sig att under viss tid vid behov lämna villkorade aktieägartillskott för att täcka bolagets fasta kostnader.

Frågan i målet gällde om det, trots det betydande utomstående ägandet, finns särskilda skäl att anse att sökandens aktier i NYAB var kvalificerade.

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att aktierna i NYAB var av samma slag och gav lika rätt till utdelning. Något inbördes avtal mellan aktieägarna som reglerade den faktiska fördelningen av resultatet fanns inte utan var och en av dem skulle komma att få den utdelning som belöpte på respektive aktieinnehav och som därmed motsvarade vars och ens andel av aktiekapitalet.

Högsta förvaltningsdomstolen fann att i och med att försäkringsbolaget hade rätt att få tillbaka gjorda tillskott skulle utdelning på aktierna i NYAB komma att lämnas till bägge aktieägarna i förhållande till vad var och en av dem faktiskt hade investerat. För sökanden innebar detta att det typiskt sett inte lönade sig för honom att i stället för att ta ut lön låta NYAB lämna utdelning på aktierna eftersom utdelningen till mer än 30 procent skulle tillfalla försäkringsbolaget. Någon reell omvandlingsmöjlighet fanns därmed inte i den tänkta strukturen. Det utomstående ägandet fick därför enligt

domstolens mening anses motverka att arbetsinkomster omvandlas till kapitalinkomster och det fanns därför inte särskilda skäl att anse att sökandens andelar i NYAB var kvalificerade.

18.3 Procentsatsen i utomståenderegeln

Nivån på det utomstående ägandet som krävs för att utomstående-regeln ska vara tillämplig kalibrerades vid tiden för skattereformen 1990/91, utifrån de nivåer på beskattningen som gällde då. Därefter har flera förändringar av skattesystemet genomförts som har påverkat beskattningen av både tjänsteinkomster och kapitalinkomster (se kapitel 3). Sammantaget har förändringarna medfört att skillnaderna i skattesatser mellan de båda inkomstlagen har ökat. Vid tiden för skattereformen uppgick skillnaden i beskattningen av utdelning inom gränsbeloppet och inkomst av tjänst till ungefär 18 procentenheter. Enligt dagens regler uppgår skillnaden till ungefär 30 procentenheter. Eftersom det är skillnaden i beskattning mellan inkomstlagen som avgör vid vilken nivå på det utomstående ägandet som risken för omvandling av arbetsinkomster till kapitalinkomster blir mindre, kan nivån på utomstående ägande behöva ses över.

Tabell 18.1 visar ett räkneexempel för hur mycket en ägare till ett fåmansföretag har kvar efter skatt då en inkomst tas ut som lön respektive utdelning inom gränsbeloppet, i ett företag med respektive utan utomstående ägare. Som förutsättning i exemplet gäller att ägaren kan styra valet mellan lön och utdelning, och får behålla hela beloppet om denne väljer att ta ut lön men måste dela med sig av utdelningen till de utomstående ägarna i proportion till deras ägarandel i företaget om denne väljer att ta utdelning.

Enligt räkneexemplet kan ägaren välja att ta ut lön med 100 kronor. Kommunkatten antas vara 32 procent, och ägaren antas redan ha tagit ut en så hög lön under året att de 100 kronorna som tillkommer kommer att beskattas med statlig inkomstskatt.

Om ägaren tar ut lön ska företaget först betala socialavgifter om 31,42 kronor. Företagets kostnad för att betala ut lönen är därmed 131,42 kronor. Därefter beskattas lönen med kommunal och statlig inkomstskatt (52 procent) hos delägaren. Kvar efter skatt finns 48 kronor.

Tabell 18.1 Räkneexempel: Beskattning av lön och utdelning med och utan utomstående ägare 2024

	Lön	Utdelning utan utomstående	Utdelning med utomstående		
Ägarandel utomstående		0 %	30 %	40 %	42,5 %
Delägarens andel av överskott i bolaget	131,42	131,42	70	78,85	75,57
Skatt i bolaget	-31,42	-27,07	-14,42	-16,24	-15,57
Kvar efter skatt	100,00	104,35	55,58	62,61	60,00
Skatt hos delägare	-52,00	-20,87	-11,12	-12,52	-12,00
Kvar efter skatt hos delägare	48,00	83,48	44,46	50,09	48,00
Skillnad lön vs utdelning		35,48	11,55	2,09	0,00

Källa: Egna beräkningar.

Om delägaren i stället hade avstått från lönen hade företagets resultat ökat med 131,42 kronor. Denna inkomst beskattas med bolagskatt om 20,6 procent i företaget, och därefter med kapitalinkomstskatt hos delägaren (20 procent förutsatt att utdelningen ryms inom gränobeloppet). Kvar efter skatt blir 83,48 kronor.

Om delägaren inte är ensam ägare i bolaget måste denne dock avstå en andel av utdelningen till de utomstående ägarna. Tabellen visar hur mycket som finns kvar hos delägaren efter skatt vid olika nivåer på det utomstående ägandet. Tabellen visar att det vid ett utomstående ägande om 30 procent fortfarande är lönsamt för delägaren att avstå lön för att i stället ta utdelning inom gränobeloppet. För att det inte längre ska vara lönsamt att omvandla lön till utdelning skulle ägarandelen för de utomstående ägarna behöva uppgå till drygt 40 procent.

Om delägaren som är verksam i betydande omfattning äger andelar i ett fåmansföretag där utomståenderegeln är tillämplig och andelarna inte är kvalificerade beskattas utdelningen i stället med 25 procent. För att det för en sådan ägare inte ska vara lönsamt att omvandla lön till utdelning skulle andelen utomstående ägande behöva uppgå till 38,7 procent i räkneexemplet ovan. Andelen utomstående ägande skulle därmed behöva uppgå till ungefär 40 procent oavsett om beräkningen utgår ifrån en delägare som beskattas för utdelning i en-

lighet med fåmansföretagsreglerna eller för utdelning på andelar som inte är kvalificerade.

18.4 Överväganden och förslag beträffande utomståenderegeln

Kommitténs förslag: Kravet på utomstående ägande i betydande omfattning bör preciseras i lagtexten. Detta krav bör uttryckligen anges uppgå till minst 30 procent.

Kommitténs bedömning: Utomståenderegeln innebär inte preciseras eller ändras i något annat avseende.

Skälen för kommitténs förslag och bedömning

Allmänna utgångspunkter

Kommittén ska analysera på vilket sätt utomståenderegeln kan förändras för att villkoren för små och medelstora företag ska förbättras, särskilt i fråga om deras möjlighet att växa, anställa och attrahera kapital. Vid en sådan bedömning är det enligt kommitténs uppfattning lämpligt att först överväga behovet av att även fortsättningsvis ha kvar utomståenderegeln. Därvid är det viktigt att ha i åtanke att det vid utomståenderegeln tillkomst oftare än i dag upplevdes som negativt att omfattas av regelverket. I takt med att fåmansföretagsreglerna blivit förmånligare är det dock sannolikt färre delägare som vill lämna systemet. Precis som när utomståenderegeln infördes finns det dock även i dag både andelsägare som vill omfattas av reglerna om kvalificerade andelar och de som inte vill omfattas av reglerna.

Kommittén har tidigare konstaterat att även om dagens regler är komplicerade, så är de också väl kända av delägare som berörs av regelverket, samt av rådgivare och myndigheter. Det finns också en stor rättspraxis inom området som byggts upp under lång tid. Regeländringar kan skapa behov av en ny praxis, vilket riskerar att skapa en ny rättslig osäkerhet. Utifrån detta har kommittén gjort bedömningen att de delar av regelverket som bedöms fungera väl bör behållas (se kapitel 9).

Kommittén kan även konstatera att det finns en förhållandevis omfattande praxis om tillämpningen av utomståenderegeln. Detta tyder på att det har funnits en osäkerhet kring hur regeln ska tolkas. I flera avseenden har tolkningen av regelverket tydliggjorts, även om det sannolikt fortfarande finns utestående frågor som kan behöva klargöras. En osäkerhet om hur bestämmelsen ska tillämpas kan avhålla från investeringar eftersom det kan upplevas som oklart hur framtida utdelning och kapitalvinst kommer att beskattas. Samtidigt har regeln ansetts fylla en viktig funktion genom att den exkluderar företag där risken för inkomstomvandling av verksamma delägars arbetsinkomster inte är lika hög. Ett slopande av regeln skulle därför visserligen förenkla för de andelsägare som annars skulle stå inför svåra tolkningsfrågor, men också innebära att betydligt fler andelsägare skulle anses ha kvalificerade andelar, trots att någon risk för inkomstomvandling inte skulle anses föreligga till följd av ett omfattande utomstående ägande.

Utomståenderegeln skapar olika incitament beroende på om man ser det utifrån en befintlig delägars eller en ny investerares perspektiv, men även beroende på omständigheterna i det enskilda fallet. För en delägare som t.ex. har stora sparade utdelningsutrymmen kan regeln skapa ett incitament att inte ta in utomstående investerare till mer än 30 procent för att på så sätt stanna kvar i regelverket och inte gå miste om de sparade utdelningsutrymmena. Regeln kan därför leda till att delägare som även fortsättningsvis vill beskattas enligt fåmansföretagsreglerna avstår från att ta in nya ägare i bolaget och därmed går miste om externt kapital. Detta får i sin tur till följd att företaget i mindre utsträckning kan växa och nyanställa.

Skatteregler bör i möjligaste mån vara neutrala och inte styra investeringsbeslut. Många delägare uppskattar dock möjligheten att vid ett visst utomstående ägande inte längre bli beskattade enligt de särskilda reglerna i 57 kap. IL. En avskaffad regel skulle leda till att fler delägare skulle anses ha kvalificerade andelar

Utomståenderegeln kan således medföra såväl positiva som negativa effekter för de andelsägare som berörs av systemet. Det kan dessutom anses som systematiskt felaktigt att tillämpa reglerna i 57 kap. IL, som fram för allt syftar till att hindra inkomstomvandling, när det kan konstateras att det inte föreligger någon risk för inkomstomvandling. Detta av samma skäl som ligger till grund för att företag som är upptagna på en reglerad marknad som huvudregel inte är ett

fåmansföretag. Vid en samlad bedömning finner därför kommittén att det fortfarande finns ett behov av att ha kvar utomståenderegeln.

Genomgången av förarbeten och praxis visar att utomståenderegeln är tillämplig om utomstående vid utdelnings- eller avyttringstillfället, direkt eller indirekt, äger minst 30 procent av andelarna i det företag där den aktuella delägaren är verksam i betydande omfattning och dessutom, direkt eller indirekt, har rätt till motsvarande utdelning från företaget samt övriga förutsättningar i bestämmelsen är uppfyllda.

Eftersom tillämpningen av utomståenderegeln i stor utsträckning har utvecklats under flera års rättstillämpning, vilken kommittén bedömer givit rimliga resultat, inställer sig frågan om, och i så fall hur, denna praxis bör kodifieras i lagtext.

Bör en procentsats kodifieras?

Det är enligt kommitténs uppfattning viktigt att villkoren för tillämpningen av utomståenderegeln är så förutsebara som möjligt. Kommittén anser därför att en ordning där innebörden av begreppet i betydande omfattning enbart härleds till förarbeten och praxis är otillfredsställande och att en procentsats därför bör införas direkt i lagtext. På så vis ökar tydligheten för de skattskyldiga, vilket i sig innebär en förenkling. Ett införande av en fast procentsats i inkomstskattelagen ökar också förutsebarheten och utesluter att den 30-procentsgräns som utvecklats i praxis, i kommande rättspraxis ersätts av en annan procentsats som räknats fram utifrån nu gällande skillnad i beskattningen mellan inkomstlagen.

Vilken procent ska kodifieras?

Nivån på vad som ansågs utgöra ett betydande utomstående ägande kalibrerades i förarbetena utefter nivåerna på beskattningen av arbetsinkomster och kapitalinkomster vid tiden för skattereformen 1990/91. Därefter har flera förändringar av skattesystemet genomförts som har påverkat beskattningen av både tjänsteinkomster och kapitalinkomster. Sammantaget har förändringarna medfört att skillnaderna i skattesatser mellan de båda inkomstlagen har ökat. Eftersom det är skillnaden i beskattning mellan inkomstlagen som avgör vid

vilken nivå på det utomstående ägandet som risken för omvandling av arbetsinkomster till kapitalinkomster blir mindre, kan det invändas att nivån på utomstående ägande bör ses över.

Utomståenderegeln avser att undanta delägare från fåmansföretagsreglerna baserat på det förhållandet att när det utomstående ägandet är tillräckligt stort är det inte längre lönsamt att omvandla löneinkomster till kapitalinkomster. Kommitténs beräkningar visar dock att förändringarna av skattesystemet har lett till att nivån om 30 procents utomstående ägande numera är för lågt för att göra det olönsamt att omvandla löneinkomster till utdelningsinkomster. Nivån på ett utomstående ägande skulle behöva höjas till ungefär 40 procent för att regeln ekonomiskt sett skulle återfå den effekt den hade vid tiden för skattereformen. En sådan ändring skulle dock förändra beskattningssituationen för ägarna till företag där utomstående i dagsläget äger mellan 30 och 40 procent av aktierna. Dessa ägare beskattas i dagsläget på samma sätt som ägare med onoterade innehav i företag som inte är fåmansbolag. De beräknar (och sparar) t.ex. inga gränobelopp, och all utdelning och kapitalvinst beskattas till 25 procent i inkomstslaget kapital.

Om andelen utomstående ägande som krävs för att omfattas av utomståenderegeln höjs till 40 procent skulle det därför finnas delägare som i dag inte omfattas av fåmansföretagsreglerna som skulle komma att omfattas. De delägare som kommer att omfattas av fåmansföretagsreglerna vid en höjning av andelen utomstående skulle också gå in i reglerna utan några sparade utdelningsutrymmen.

En ny bestämmelse med innebörden att det skulle krävas ett utomstående ägande om 40 procent för att andelarna inte skulle anses vara kvalificerade, skulle visserligen innebära en större möjlighet att ta in externt ägarkapital för delägare som även fortsättningsvis vill beskattas enligt fåmansföretagsreglerna. Eftersom det i vissa fall kan vara mer förmånligt att omfattas av fåmansföretagsreglerna skulle en sådan förändring kunna underlätta kapitalförsörjningen genom att en andelsägare kan ta in mer externt ägarkapital och samtidigt fortsätta att beskattas enligt fåmansföretagsreglerna. I det fall det är mer förmånligt att inte omfattas av reglerna skulle förändringen i stället medföra att en större andel av företaget behöver ägas av utomstående för att utomståenderegeln ska bli tillämplig. En huvudägare som även fortsättningsvis vill att regeln ska vara tillämplig måste således släppa ifrån sig en större del av kontrollen över bolaget.

Kommittén konstaterar sammanfattningsvis att om en korrekt beräknad procentsats är det som ska kodifieras i lag skulle denna behöva ligga på cirka 40 procent. En sådan procentsats skulle dock behöva följas upp vid varje förändring i beskattningen av arbetsinkomster och kapitalinkomster, och procentsatsen i utomstående-regeln skulle då behöva ändras på nytt. Sådana förändringar skulle skapa en osäkerhet avseende tillämpningen av regeln och göra det svårare för delägare att förutse sin skattemässiga situation. Dessutom skulle en kodifiering av 40 procent innebära omfattande övergångsproblem då många andelsägare över tid har anpassat sig till gällande regelverk.

En annan möjlig väg är att kodifiera 30 procent, vilket är den procentsats som framgår av förarbeten och som tillämpats i rättspraxis. En kodifiering av praxis skulle innebära långsiktigt stabila spelregler och tydliggöra vad som redan gällt under lång tid. En sådan regel skulle öka förutsebarheten och därmed vara både förbättrande och förenklande. En kodifiering av 30 procent skulle inte heller öka risken för inkomstomvandling jämfört med vad som redan gäller i dag.

Om andelen utomstående i regeln sätts till 30 procent, även om den borde vara högre, skulle skillnaden också kunna ses om en form av säkerhetsmarginal för att inte fler delägare än nödvändigt ska behöva omfattas av fåmansföretagsreglerna. Vidare kan det antas att det i ett företag där utomstående äger så mycket som 30 procent av andelarna finns fler parter som har ett intresse av att reglera nivån på löner och utdelningar i företaget. De utomstående ägarna kan exempelvis ställa krav på aktieägaravtal som reglerar en viss nivå på utdelningen eller på ersättningsnivåer för ledande befattningshavare, vilka kan ha kvalificerade andelar. Förekomsten av ett betydande utomstående ägande kan därför motverka inkomstomvandling bland delägare med kvalificerade andelar. Vid en samlad bedömning, där kommittén särskilt beaktat behovet av enkla, förutsebara och stabila regler, samt att 30 procent är den nivå på utomstående ägande som etablerats i praxis, finner kommittén att en procentsats bör kodifieras i lag och att denna bör uppgå till 30 procent.

Förslaget föranleder införandet av 10 § i det nya 57 kap. IL.

Bör det specificeras vid vilken tidpunkt det utomstående ägandet måste ha funnits?

Av praxis framgår att utomståenderegeln kan bli tillämplig även om det utomstående ägandet inte bestått under hela den föregående femårsperioden eller den kortare tid under vilken företaget varit verksamt. Ett undantag från femårskravet kräver dock att det föreligger mycket speciella omständigheter, vilka kan vara svåra att förutse. Sådan bristande förutsebarhet kan i sin tur upplevas som negativt av de andelsägare som omfattas av systemet.

Kommittén har i uppdrag att överväga möjliga förändringar av utomståenderegeln. En sådan regeländring skulle kunna vara att specificera vid vilken tidpunkt det utomstående ägandet måste ha förelagat. På så vis skulle det exempelvis vara möjligt att öppna upp för att kortare nedgångar av det utomstående ägandet inte ska medföra att utomståenderegeln inte kan tillämpas. Sådana förändringar måste dock vägas mot det övergripande syftet med fåmansföretagsreglerna, att motverka inkomstomvandling.

Utomståenderegeln syftar dock till att undanta vissa delägare från att omfattas av fåmansföretagsreglerna baserat på att det utomstående ägandet är så pass stort att det inte finns någon skattemässig vinst i att omvandla lön till utdelning, med beaktande av att de utomstående ägarna måste få del av utdelningen. För att uppnå detta skulle det strikt tolkat vara tillräckligt att det utomstående ägandet finns vid utdelningstillfället, eftersom det är då ägaren måste avstå en del av utdelningen till de utomstående ägarna.

Om det skulle vara tillräckligt att det finns ett utomstående ägande vid en viss tidpunkt i stället för under en längre period (och ägarna får del av utdelningen i förhållande till sin ägarandel), öppnar det dock upp för kringgåenden, till exempel vid avyttringar. Exempelvis skulle en utomstående ägare en kort tid före utdelningen kunna tillföra kapital till bolaget. Då det utomstående ägandet uppgår till minst 30 procent, kan resterande andelar i företaget (inklusive upparbetade vinster som delvis kan bestå av sparade arbetsinkomster) säljas utan att den tidigare ägaren omfattas av fåmansföretagsreglerna. Även utdelning skulle vid en sådan situation kunna ske med beaktande av det nya kapitaltillskottet. För att regeln ska få avsedd effekt behöver ägandet därför ha bestått under en viss tid. Kommittén bedömer därför att det inte är lämpligt att ändra regeln så att det utom-

stående ägandet bara behöver föreligga vid vissa tidpunkter, t.ex. i samband med utdelning.

Att i andra avseenden öppna upp för kortvariga avsteg från ett 30 procentigt ägande skulle, även om det, t.ex. i samband med en nyemission kan vara till nytta för en enskild delägare, enligt kommitténs uppfattning komplicera regelverket ytterligare och därmed motverka syftet att förenkla. En sådan regel skulle dessutom skapa nya tolkningsproblem kring vad som är att betrakta som ett godtagbart avsteg från 30 procents ägande, både när det gäller hur stor del av andelarna som måste ägas av utomstående och under hur lång tid ett sådant avsteg ska vara möjligt. I detta sammanhang bör enligt kommittén också beaktas att redan valet av en 30-procentsgräns för det utomstående ägandet innebär en form av säkerhetsventil då nivån rent matematiskt egentligen borde sättas högre.

Bör möjligheten att beakta särskilda skäl begränsas?

Syftet med att beakta särskilda skäl är som ovan nämnts att förhindra att utomståenderegeln tillämpas i situationer som kan ses som ett kringgående av de särskilda reglerna för beskattning av ägare till fåmansföretag, vilka syftar till att förhindra inkomstomvandling. Det kan handla om situationer då företagets avkastning och kapitalvinst kan fördelas mellan ägarna enligt andra grunder än i proportion till storleken på aktieinnehavet. Inbördes avtal som reglerar den faktiska fördelningen av resultatet, korsvisa äganden och avtal om framtida förvärv har också nämnts som exempel på särskilda skäl (prop. 1989/90:110 del 1, s. 704).

Vad gäller avtal som reglerar den faktiska fördelningen av resultatet (aktieägaravtal) förekommer dessa regelmässigt vid utomstående ägande, men innebär vanligtvis inte att bestämmelsen om särskilda skäl aktualiseras. Av praxis (se bl.a. HFD 2021 ref. 40) framgår samtidigt att de ägarstrukturer där tillämpningen av utomståenderegeln prövas blivit allt mer komplicerade. Detta är sannolikt en utveckling som kommer att fortsätta. Komplicerade ägar- och bolagsstrukturer medför ofta att tillämpningen av utomståenderegeln kan vara svårbedömd. Ju mer komplicerade ägarförhållandena och avtalen om bl.a. ersättning är, desto svårare blir det att avgöra vilka risker för inkomstomvandling som faktiskt föreligger. Mot den bakgrunden måste be-

stämelsen lämna utrymme för en bedömning i varje enskilt fall. Detta är också nödvändigt för att motverka inkomstomvandling, som i det enskilda fallet kan följa exempelvis av ingångna aktieägaravtal.

Möjligheten att ta hänsyn till omständigheter som i det enskilda fallet kan tala emot en tillämpning av regeln skapar en osäkerhet kring regelns tillämplighet. Samtidigt får bestämmelsen enligt kommitténs bedömning anses utgöra en förutsättning för utomståenderegeln i övrigt schabloniserade utformning. Kommitténs uppfattning är att den praxis som finns när det gäller särskilda skäl inte heller kan anses ha fått ett för vidsträckt tillämpningsområde. Kommittén anser därför att det även fortsättningsvis bör finnas en möjlighet att göra undantag från utomståenderegeln om det föreligger särskilda skäl och således beakta helheten i ägar- och bolagsstrukturen, t.ex. genom att analysera både investeraravtalet och den valda bolagsstrukturen för att kunna pröva omständigheterna i det enskilda fallet. Möjligheten att beakta särskilda skäl bör således finnas kvar.

Kommitténs övriga förslag och bedömningar

I kapitel 19 redogörs för kommitténs uppfattning att en stor del av den osäkerhet som tidigare fanns kring tolkningen av utomståenderegeln i samband med tillämpningen av bestämmelsen om samma och likartade verksamhet numera har besvarats i och med Högsta förvaltningsdomstolen avgörande HFD 2023 ref. 11. Avgörandet, som kom efter det att kommitténs andra tilläggsdirektiv hade beslutats, innebär att det förtydligades att även ett fåmansföretag kan gå in som en utomstående investerare i ett annat fåmansföretag så länge ägarna i det investerande fåmansföretaget inte är verksamma i betydande omfattning i det företaget där investeringen görs. I avgörandet var ägarna i det investerande fåmansföretaget dock inte direktägare i det fåmansföretag där investeringen görs, vilket särskilt lyftes fram i avgörandet. I och med detta avgörande kommer det bli enklare att bedöma om utomståenderegeln är tillämplig och i vilka situationer en investerare ska betraktas som en utomstående delägare. Därmed blir det också enklare att beräkna hur en investering kommer att påverka beskattningen. Detta förtydligande kommer därför att underlätta för investeringar i fåmansföretag.

Vad gäller övriga förslag som kommittén lämnar kan tillämpningen av utomståenderegeln framför allt påverkas av förslaget att begränsa kretsen av personer som ska betraktas som närstående i 57 kap. IL (se kapitel 16). Det förslaget kan få till följd att utomståenderegeln blir tillämplig i fler fall i och med att personer som ingår i syskonkretsen och som inte är verksamma i betydande omfattning eller bedriver samma eller likartad verksamhet, efter en övergångsperiod kan komma att betraktas som utomstående ägare om inte särskilda skäl föreligger. Undantaget vid särskilda skäl kommer att kunna tillämpas på syskon på samma sätt som den i dag används för andra andelsägare.

I kapitel 17 föreslår kommittén även att tidsgränsen i bl.a. utomståenderegeln ska kortas med ett år. Hänsyn ska tas till förhållandena under beskattningsåret och de fyra föregående beskattningsåren, i stället för fem som gäller i dag. Detta medför att tillämpningen av regeln underlättas eftersom delägaren behöver ta hänsyn till färre år, vilket i sin tur innebär att regelverket förenklas. För vissa andelsägare kan det dock fortfarande bli fråga om s.k. dubbel karens. Om exempelvis två delägare i ett fåmansföretag är verksamma i betydande omfattning och äger hälften vardera av andelarna, och den ena av delägarna sedan upphör att vara verksam i betydande omfattning, kommer det enligt dagens regler att dröja fem år innan den delägarens andelar upphör att vara kvalificerade. Först vid denna tidpunkt börjar tidsfristen i utomståenderegeln att löpa och företaget upphör att vara ett fåmansföretag när det utomstående ägandet har bestått under fem år. En kortare tidsgräns får därför dubbel effekt för vissa andelsägare.

Lagförslagen

Förslagen föranleder införandet av 10–12 § i det nya 57 kap. IL.

19 Bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet

Kommitténs uppgift enligt de ursprungliga direktiven är att förenkla fåmansföretagsreglerna. Enligt tilläggsdirektivet från den 26 januari 2023 ska kommittén även analysera på vilket sätt fåmansföretagsreglerna, bland annat bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet, kan förändras för att villkoren för små och medelstora företag ska förbättras, särskilt i fråga om deras möjlighet att växa, anställa och attrahera kapital.

19.1 Nuvarande reglering

En förutsättning för att en andelsägare ska beröras av de särskilda reglerna för utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag är att andelarna är kvalificerade. Regler för att bedöma om en andel är kvalificerad finns i 57 kap. 4 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Enligt bestämmelsen avses med kvalificerad andel en andel i eller avseende ett fåmansföretag under förutsättning att:

1. andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget,
2. företaget, direkt eller indirekt, under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren har ägt andelar i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag och andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i detta fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag, eller
3. andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som avses i 1 eller 2.

Syftet med bestämmelserna i 57 kap. IL är att motverka att personer med höga arbetsinkomster tar ut dessa som lägre beskattad utdelning eller som kapitalvinst i samband med försäljning av aktier (prop. 1989/90:110 del 1, s. 467). Tillkomsten av bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet motiveras av att det annars kunde bli möjligt att flytta verksamheten mellan olika företag och spara arbetsinkomsten i ett vilande företag (prop. 1989/90:110, s. 703).

Före 2019 omfattade regeln om samma eller likartad verksamhet inte situationen att andelsägaren eller någon närstående var verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedrev samma eller likartad verksamhet som det företag som andelsägaren ägde indirekt. Denna skillnad var inte avsedd, men eftersom ordalydelsen var klar, ansågs den dåvarande bestämmelsen på ett uttömmande sätt reglera i vilka fall andelarna ska vara kvalificerade (jfr RÅ 2005 ref. 3 och HFD 2015 ref. 17 I och II).

För att bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet även skulle omfatta dessa situationer formulerades den om och fick den nuvarande placeringen i 4 § tredje punkten (se prop. 2018/19:54). I denna punkt finns numera hela bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet. Bestämmelsen innebär att andelsägarens andelar i ett fåmansföretag ska vara kvalificerade när andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som det företag andelsägaren äger andelar i. En andel ska även vara kvalificerad om andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren har varit verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som andelsägaren äger indirekt.

I 57 kap. 4 a § IL finns regler om ägarskiften mellan närstående, som innebär ett undantag från bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet. Om förutsättningarna för undantaget är uppfyllda ska en andel inte anses kvalificerad enligt den bestämmelsen. Denna bestämmelse behandlas vidare i kapitel 20 om ägarskiften.

I SOU 2016:75 finns en omfattande genomgång av bestämmelsen om samma och likartad verksamhet och av rättspraxis på området (s. 299–319).

19.2 Rättspraxis

Begreppet samma eller likartad verksamhet definieras inte närmare i förarbetena, utan har i stället utvecklats i praxis, inte minst genom det relativt stora antal förhandsbesked som sökts.

Flera äldre rättsfall rörande begreppet samma eller likartad verksamhet har sin grund i bedömningar som skulle göras enligt tidigare regelverk för uttagsbeskattning (se bl.a. RÅ 1997 ref. 48 I och II). De då gällande bestämmelserna innebar att en överlåtelse till underpris skulle föranleda uttagsbeskattning om det inte fanns särskilda skäl för att underlåta en sådan beskattning. För att uttagsbeskattning skulle kunna underlåtas krävdes att vissa villkor var uppfyllda. Överlåtelsen fick bland annat inte medföra någon otillbörlig skatteförmån och det skulle bedömas om överlåtelsen kunde antas vara ett led i ett kringgående av bestämmelserna. Av betydelse för bedömningen av otillbörlig skatteförmån var om aktierna i det nya (förvärvande) bolaget blev kvalificerade eller inte (om de alltså var kvalificerade uppkom ingen skatteförmån). Om andelsägarna eller närstående till dem inte skulle vara verksamma i betydande omfattning i det nya bolaget krävdes för att aktierna i detta ändå skulle bli kvalificerade, att bolaget bedrev samma eller likartad verksamhet som det överlåtande bolaget.

Den rättspraxis som till en början skapats avseende begreppet samma eller likartad verksamhet syftade därför till att avgöra om det fanns särskilda skäl för att en underprisöverlåtelse inte skulle beskattas. Det låg således så gott som alltid i den skattskyldiges intresse att bolagen ansågs bedriva samma eller likartad verksamhet eftersom han eller hon då inte beskattades för underprisöverlåtelsen.¹

I takt med att de särskilda reglerna för beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag ändrats har också skälen för att ansöka om förhandsbesked i frågor som omfattar en bedömning utifrån begreppet samma eller likartad verksamhet förändrats. Förändringar av regelverket för beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag från 2006 och framåt har bidragit till delvis nya incitament för att beskattas inom respektive utanför systemet. Den rättspraxis som senare utvecklats har därför kommit

¹ Genom prop. 1998/99:15, och senare reglering om underprisöverlåtelser i 23 kap. 11, kom de nya bestämmelserna att ersätta tidigare praxis med avseende på underprisöverlåtelsen.

att i större utsträckning avse fall där den skattskyldiges inställning varit att samma eller likartad verksamhet inte ska anses föreligga.

Uttrycket samma eller likartad verksamhet tar i huvudsak sikte på sådana fall där hela eller delar av verksamheten i ett fåmansföretag överförs till ett annat sådant företag och där verksamheten i det senare företaget ligger inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten eller på fall där likartat samband föreligger mellan bolagen (se t.ex. HFD 2012 ref. 67 I och II samt där anmärkta rättsfall). Det ska inte vara möjligt att undgå de särskilda fåmansföretagsreglernas rättsverkan genom att överlåta hela eller delar av verksamheten till ett annat bolag som ägs av den skattskyldige eller någon närstående samtidigt som den samlade verksamheten fortsätter (RÅ 2010 ref. 11 I–V).

Bestämmelsen omfattar inte enbart överföring av inventarier eller liknande tillgångar utan en verksamhetsöverföring kan även omfatta överföring av t.ex. kunskaper och affärskontakter till ett nybildat fåmansföretag (se HFD 2013 ref. 35 och 2016 not. 23).

Över tid har rättsläget utvecklats och det har bland annat tillkommit avgöranden om förvaltning av vinstmedel. Förvaltning av vinstmedel som genererats i en verksamhet utgör en del av den verksamheten och en överföring av sådana medel från ett fåmansföretag till ett annat sådant företag kan enligt praxis innebära att verksamhet överförs och att företagen därmed anses bedriva samma eller likartad verksamhet (se t.ex. RÅ 2010 ref. 11 I och V, HFD 2011 ref. 75 och HFD 2012 ref. 67 I och II).

Praxis när det gäller bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet har mot bakgrund av syftet att motverka inkomstomvandling utvecklats och getts en vid tolkning. Kapitalrörelser mellan bolag har t.ex. ansetts vara att jämställa med överföring av verksamhet och bolag har ansetts bedriva samma eller likartad verksamhet oaktat att de överförda medlen använts i en helt annan verksamhet än den som bedrivits i det bolag som genererat kapitalet (jfr HFD 2012 ref. 67 I). Enligt HFD 2012 ref. 67 II krävs det dock att det finns ett ägarsamband för att bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet ska vara tillämplig.

Rättsfallet HFD 2023 ref. 11 rörde frågan om ett fåmansföretags förvärv av aktier genom en nyemission i ett annat fåmansföretag innebär att företagen ska anses bedriva samma eller likartad verksamhet. I målet, som var ett överklagat förhandsbesked från Skatterättsnämnden, hade bolaget Adelis AB fört över kapital till bolaget

Intersport AB genom att förvärva nyemitterade aktier i det bolaget. Adelis ägde efter förvärvet mer än 70 procent av andelarna i Intersport och skulle ha rätt till utdelning med mer än 30 procent. Adelis var ett fåmansföretag, i vilket delägarna hade kvalificerade andelar. Delägarna i Adelis var inte och skulle enligt förutsättningarna inte heller komma att vara verksamma i betydande omfattning i Intersport.

J.N. som var verksam i Intersport ville inför ett eventuellt förvärv av andelar i Intersport veta om dessa skulle anses vara kvalificerade. Avgörande för bedömningen var om delägarna i Adelis skulle anses vara utomstående i Intersport. Frågan behövde i sin tur besvaras utifrån om Intersport och Adelis skulle anses bedriva samma eller likartad verksamhet.

Skatterättsnämnden konstaterade att det av praxis framgår att förvaltning av vinstmedel som genererats i en verksamhet utgör en del av den verksamheten. När vinstmedel överförs till ett annat fåmansföretag innebär det att bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet blir tillämplig. Det saknades enligt Skatterättsnämnden betydelse på vilket sätt vinstmedlen överförs (jfr t.ex. HFD 2011 ref. 75 och HFD 2012 ref. 67 I). Detta innebar enligt Skatterättsnämnden att Intersport och Adelis skulle anses bedriva samma eller likartad verksamhet. Frågan Skatterättsnämnden i näste steg hade att ta ställning till var om det fanns utrymme att göra en annan bedömning än den som gjorts tidigare i rättspraxis vad avser samma eller likartad verksamhet på grund av att det i det enskilda fallet inte skulle föreligga någon risk för inkomstomvandling. Enligt Skatterättsnämndens mening fanns inte något sådant utrymme.

Högsta förvaltningsdomstolen ändrade dock förhandsbeskedet och hänvisade inledningsvis i sin bedömning till rättsfallet HFD 2012 ref. 67 II. Domstolen anförde att det genom det avgörandet stod klart att även andra omständigheter än sådana som är hänförliga till själva verksamheten kan beaktas vid bedömningen och att syftet med bestämmelserna tillmätts avgörande betydelse.

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att målet gällde tillämpningen av utomståenderegeln och att bedömningen av om Intersport och Adelis bedrev samma eller likartad verksamhet därmed skulle göras i förhållande till delägarna i Adelis. Adelis förvärv av aktier i Intersport genom en nyemission innebar i och för sig att vinstmedel som genererats i Adelis verksamhet hade förts över till Intersport. Delägarna i Adelis var dock inte verksamma i betydande omfattning

i Intersport och om aktierna hade ägts direkt av dem skulle det inte ha funnits någon risk för omvandling av arbetsinkomster i det företaget till lägre beskattade kapitalinkomster. Upparbetade vinstmedel i Intersport kunde inte heller tas ut av dem som lägre beskattad kapitalinkomst eftersom de inte själva ägde några aktier i det bolaget.

Mot denna bakgrund ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att Intersport och Adelis inte skulle anses bedriva samma eller likartad verksamhet. Delägarna i Adelis var därmed att anse som utomstående i förhållande till J.N. och hans aktier i Intersport skulle inte komma att vara kvalificerade med mindre än att det finns särskilda skäl. Några sådana skäl ansågs inte ha framkommit.

19.3 Bör bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet ändras?

Kommitténs bedömning: Bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet bör inte ändras.

Skälen för kommitténs bedömning

Enligt tilläggsdirektivet från den 26 januari 2023 ska kommittén analysera på vilket sätt fåmansföretagsreglerna, bl.a. utomståenderegeln och bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet, kan förändras för att villkoren för små och medelstora företag ska förbättras, särskilt i fråga om deras möjlighet att växa, anställa och attrahera kapital.

Kommittén har tidigare konstaterat att även om dagens regler är komplicerade, så är de också väl kända av delägare som berörs av regelverket, samt av rådgivare och myndigheter. Det finns också en stor rättspraxis inom området som byggts upp under lång tid. Regeländringar kan skapa behov av en ny praxis, vilket riskerar att skapa en ny rättslig osäkerhet. Utifrån detta har kommittén gjort bedömningen att de delar av regelverket som bedöms fungera väl bör behållas (se kapitel 9).

Det övergripande syftet med fåmansföretagsreglerna, att motverka inkomstomvandling, har haft stor betydelse för praxisutvecklingen av begreppet samma eller likartad verksamhet och begreppet har fått

en relativt vidsträckt innebörd. Det är samtidigt kommitténs uppfattning att en stor del av den osäkerhet som tidigare fanns kring tolkningen av samma eller likartad verksamhet numera har besvarats i och med Högsta förvaltningsdomstolen avgörande HFD 2023 ref. 11. Avgörandet, som kom efter det att kommitténs andra tilläggsdirektiv hade beslutats, innebär att det förtydligades att även ett fåmansföretag kan gå in som en utomstående investerare i ett annat fåmansföretag så länge ägarna i det investerande fåmansföretaget inte är verksamma i betydande omfattning i det företaget där investeringen görs. I avgörandet var ägarna i det investerande fåmansföretaget dock inte direktägare i det fåmansföretag där investeringen görs, vilket särskilt lyftes fram i avgörandet.

Kommittén anser att den rättspraxis rörande bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet som har utvecklats under lång tid numera ger uttryck för en ändamålsenlig avgränsning av begreppet, särskilt med beaktande av det senaste rättsfallet. Genom att behålla paragrafen i sin nuvarande lydelse kan denna praxis ge fortsatt vägledning vid rättstillämpningen, vilket är av värde för förutsebarheten. En förändrad lagtext skulle innebära ett nytt rättsläge, vilket skulle kunna leda till ny osäkerhet i de fall där det finns vägledande avgöranden på nuvarande regelverk.

Avgörandet HFD 2023 ref. 11 innebär att den huvudsakliga oro hos tillämparna som mynnade ut i tilläggsdirektivet inte längre kan sägas kvarstå. Att i det nu uppkomna läget förändra bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet skulle snarare skapa ny osäkerhet och således inte innebära en förenkling. Kommittén anser därför att det för närvarande inte finns något behov av förändringar i bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet. Sammantaget bedömer kommittén därför att lagändringar inte bör föreslås i denna del.

Kommittén har inte heller funnit skäl att förändra bestämmelsens innebörd, särskilt med beaktande av att effekten av en sådan förändring kan vara svår att överblicka. En materiell förändring av bestämmelsen skulle av vissa delägare uppfattas som gynnsam medan den av andra skulle uppfattas som ogynnsam. Detta eftersom vissa företag som i dag är fåmansföretag kommer att upphöra att vara fåmansföretag och vissa delägars andelar därför kan komma att upphöra att vara kvalificerade. Den enskilde delägens upparbetade gränsbelopp kommer vara avgörande för om en sådan förändring kommer att uppfattas som gynnsam eller inte. Kommittén har därför inte heller

ansett det motiverat att göra några materiella förändringar av bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet, varken i skärpande eller lindrande riktning.

En uteslutning av syskonkretsen från närståendebegreppet innebär dock att det vid bedömningen av om en andel är kvalificerad, efter en övergångsperiod, inte längre kommer att ha betydelse om något av delägarrens syskon är verksamt i betydande omfattning i fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet. En begränsning av närståendekretsen innebär således att hänsyn till närstående kommer att behöva tas i färre fall, vilket medför att tillämpningen förenklas. Det kommer därmed leda till att en andelsägare får större möjligheter att förutse sin skattemässiga situation när hänsyn inte längre behöver tas till verksamhet som bedrivs av någon som ingår i syskonkretsen.

20 Ägarskiften av fåmansföretag

20.1 Uppdraget i denna del

Kommittén har i tilläggsdirektivet från den 26 januari 2023 (dir. 2023:10) fått i uppdrag att analysera på vilket sätt de särskilda reglerna för utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag kan förenklas för att underlätta ägarskiften, både mellan närstående och till personal. Enligt tilläggsdirektivet ska kommittén också analysera om beskattningen vid ägarskiften mellan närstående och till personal är neutral i förhållande till avyttring av kvalificerade andelar till andra subjekt och, om så inte är fallet, hur reglerna kan förändras för att beskattningen ska bli mer neutral. Kommittén ska vidare lämna förslag till de författningsändringar av reglerna som kommittén anser är lämpliga, och lämna nödvändiga författningsförslag.

I tilläggsdirektivet konstateras att det är viktigt att förutsättningarna för ägarskiften är goda. Reglerna bör vara enkla och när det gäller avyttringar av kvalificerade andelar i fåmansföretag till närstående eller till personal bör dessa avyttringar beskattas på ett likformigt sätt i förhållande till avyttringar till andra subjekt. På så sätt kan upparbetade värden i fåmansföretag tillvaratas.

Regeringen slår vidare fast att samtidigt som det är angeläget med såväl goda skattemässiga villkor för små och medelstora företag som goda förutsättningar för ägarskiften, är det viktigt att skatter tas ut på ett effektivt sätt och att fåmansföretagsreglerna inte öppnar upp för sådan inkomstomvandling som reglerna är avsedda att förhindra.

20.2 Inledning

20.2.1 Vad kännetecknar ett ägarskifte?

Ägarskiften i fåmansföretag har av utredningen om översyn av 3:12-reglerna (SOU 2016:75, s. 382) ansetts vara karaktäriserade av följande.

- Ägarinflytandet över det företag där verksamheten bedrivs övergår från en person till en annan.
- Överlåtaren har tidigare varit aktiv i företaget, men är det inte efter ägarskiftet.
- Förvärvaren är aktiv i företaget efter ägarskiftet.

Utöver de drag som kännetecknar ägarskiften i allmänhet förs i utredningen fram att det vid generationsskiften kan tilläggas att ägarskiftet i dessa fall normalt innebär att egendom förs över från den äldre generationen till den yngre, i de flesta fall från föräldrar till barn. Typiskt för generationsskiften skulle därför vara följande.

- Överlåtaren och förvärvaren är närstående.
- Överlåtaren är äldre och förvärvaren är yngre.

20.2.2 Allmänt om ägarskiften

Om ett ägarskifte sker till någon som sedan tidigare har god kännedom om verksamheten, exempelvis till en närstående till överlåtaren eller till företagets anställda, kan detta i sig öka möjligheten att tillvarata upparbetade värden i företaget. Det kan exempelvis förbättra möjligheten att efter ägarskiftet behålla etablerade kund- och leverantörskontakter samt affärsrelationer i övrigt.

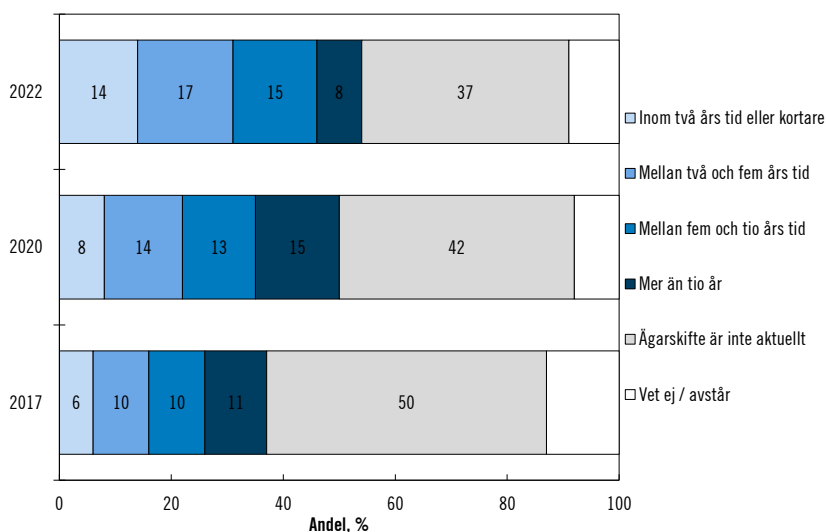
Ägarskiften är ofta komplicerade processer och kräver relativt omfattande förberedelser för att uppnå det resultat som överlåtare och förvärvare önskar. Överlåtare och förvärvare behöver ta hänsyn till såväl skattefrågor som till sina ekonomiska situationer efter skiftet, rättvisa mellan t.ex. anställda eller syskon, värderingsregler, behov av rådgivning, finansiering, kundrelationer och varumärke.

Organisationen Företagarna har de senaste 15 åren återkommande undersökt förutsättningarna för ägar- och generationsskifte i svenska företag, i synnerhet små och ägarledda företag. Den senaste under-

sökningen presenteras i rapporten *Dags att tänka på refrängen: Ägar- och generationsskiften i svenska företag* från juni 2023. Den undersökningen bygger på offentliga data om företagsledares ålder och en enkätundersökning bland svenska småföretagare.

Enligt undersökningen tyder mycket på att antalet ägarskiften kommer att öka de kommande åren. Figur 20.1 visar att andelen av de tillfrågade företagen som bedömer att ett ägarskifte är aktuellt inom en tioårsperiod ökat från ungefär 37 procent i 2017 års undersökning till ungefär 54 procent i 2022 års undersökning. Även andelen av företagen som bedömer att skiftet är nära förestående har ökat. Andelen företagare som bedömer att ett ägarskifte kommer att aktualiseras inom två års tid har ökat från 6 procent i 2017 års undersökning till 14 procent i 2022 års undersökning. Även andelen företagare som svarar att ett ägarskifte är aktuellt inom 2–5 år eller 5–10 år har ökat, medan andelen som svarar att ett skifte är aktuellt, men ligger mer än tio år framåt i tiden har minskat.

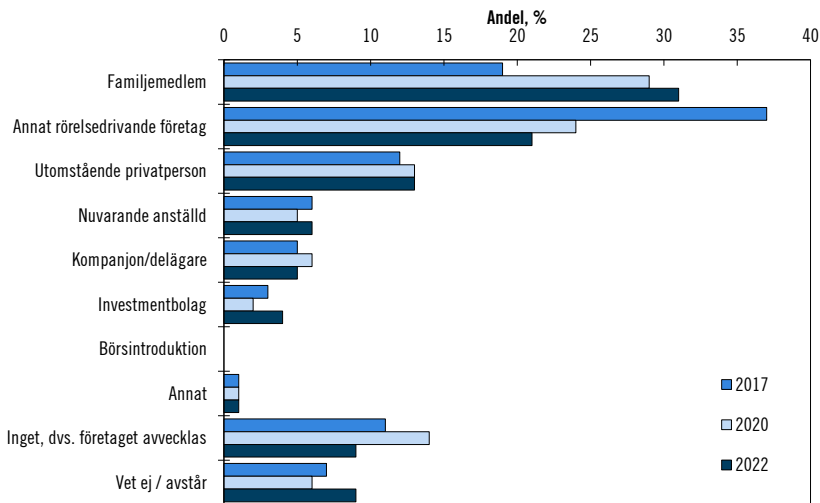
Figur 20.1 Inom vilken tidsperiod kan det bli aktuellt med ett ägarskifte i företaget?



Källa: Företagarna (2020b), s. 18.

Figur 20.2 visar vad företagsledaren ser som det mest sannolika ägaralternativet efter ett ägarskifte. Figuren visar att bland de företagare som bedömer att ägarskifte kommer att ske inom de kommande tio åren, är den vanligaste bedömningen att skiftet kommer att ske till en eller flera familjemedlemmar. Det näst vanligaste alternativet bedöms vara att ägandet övergår till ett annat rörelsedrivande företag, följt av ett ägarskifte till en utomstående privatperson. Figuren visar också att endast ett fåtal företagsledare ser ett ägarskifte till anställda, andra delägare eller investmentbolag som det mest sannolika alternativet för att överta majoriteten av ägandet och driften av företaget.

Figur 20.2 Vad bedömer du som det mest sannolika ägaralternativet (för att överta majoriteten av ägandet och driften av företaget)?



Källa: Företagarna (2023b), s. 19.

Bas: Företagare som anger att ett ägarbyte kan vara aktuellt inom 10 år.

20.2.3 Allmänt om beskattningen vid ägarskiften

När en fåmansföretagare avvecklar eller överlåter sitt företag kan detta ske på flera olika sätt. Förfarandet kan dels skilja sig åt beroende på om en köpare ska fortsätta verksamheten eller om denna ska avvecklas helt, dels behöva anpassas utifrån om den som övertar verksamheten är en närstående till den tidigare ägaren. Ett ägarskifte kan

ske både till en närstående och till en utomstående förvärvare. Anställda räknas som utomstående förvärvare förutsatt att de inte samtidigt är närstående till andelsägaren. Förvärvarens aktivitet efter ägarskiftet samt närståenderelationen mellan överlåtaren och förvärvaren av företaget har betydelse för beskattningen.

Företagarnas undersökning visar att avveckling är ett vanligare alternativ om företagets verksamhet är baserad på ägarens person och/eller kompetens. Tre av fyra av de företagare som i Företagarnas undersökning svarat att de kommer att avveckla bolaget anger detta förhållande som skäl.

För företag med många anställda eller omfattande tillgångar är det sannolikt vanligare att andelarna överläts än att det avvecklas. Ett ägarskifte kan då ske såväl till en närstående som till en utomstående köpare.

Om ägaren säljer sitt företag med vinst eller likviderar företaget beskattas denne för kapitalvinsten. Kapitalvinsten beräknas som skillnaden mellan ersättningen för avyttrade andelar och omkostnadsbeloppet. Om andelarna är kvalificerade ska kapitalvinsten beskattas i enlighet med fåmansföretagsreglerna i 57 kap. inkomstskattelagen (1999:122), IL.

Delägaren beskattas på samma sätt oavsett om andelarna säljs eller om fåmansföretaget likvideras. Det finns inte heller några skillnader i säljarens beskattning som beror på vem som är köpare. Systemet är således neutralt oavsett om köparen är närstående, anställd i företaget eller någon annan utomstående.

Om den beräknade kapitalvinsten överstiger gränobeloppet förekommer det dock att delägaren väljer att låta avyttringen ske via ett holdingbolag i syfte att undvika tjänstebeskattning. Detta kan uppnås genom att andelarna i holdingbolaget läggs i s.k. träda under karenstiden. I det fallet kan de skattemässiga konsekvenserna för säljaren påverkas av om andelarna överläts till en närstående eller till en utomstående.

20.2.4 Avyttring via holdingbolag

Inför en avyttring av det fåmansföretag där verksamheten bedrivs (verksamhetsföretaget) är det inte ovanligt att delägaren överläter andelarna i verksamhetsföretaget till ett holdingbolag, ett s.k. ägar-

bolag, och först därefter avyttrar verksamhetsföretaget. De upparbetade vinstmedlen motsvaras av den köpeskilling som tillkommer holdingbolaget när verksamhetsbolaget avyttras. Vinsten delas därefter ut först efter att andelarna i holdingbolaget har upphört att vara kvalificerade (när karenstiden löpt ut).

Förfarandet kan beskrivas på följande sätt (se t.ex. prop. 2018/19:54, s. 12).

En delägare (A) avyttrar sina andelar i företaget (verksamhetsföretaget) till ett nytt företag (holdingbolaget) som också ägs av A. Därefter avyttrar holdingbolaget andelarna i verksamhetsföretaget till en fysisk person eller till ett annat företag. A är efter de här transaktionerna ägare till holdingbolaget, vars kapital huvudsakligen utgörs av köpeskillingen från överlåtelsen av verksamhetsföretaget. Ett holdingbolag kan även uppkomma genom överlåtelse av verksamheten. Ägaren kan själv välja vid vilken tidpunkt kapitalet ska tas ut ur holdingbolaget och därmed beskattas. Genom att vänta tills karenstiden har passerat kan ägaren undvika att vinstmedlen beskattas enligt bestämmelserna i 57 kap. IL. Efter att karenstiden på fem år har passerat kommer utdelning och kapitalvinst i stället omfattas av reglerna för onoterade andelar och beskattas därmed med 25 procent. Under de fem åren företaget ligger i träda kan ägaren varje år ta utdelning med schablonbeloppet med en 20-procentig beskattning.

Tidigare regelverk innebar att en överlåtelse av ett verksamhetsföretag genom ett holdingbolag behandlades olika beroende på om förvärvaren var en extern person eller en närstående. Vid en överlåtelse till närstående fortsatte andelarna att vara kvalificerade på grund av reglerna om samma eller likartad verksamhet (57 kap. 4 § IL). Konsekvenserna av denna olikbehandling kunde i vissa fall leda till att det i skattehänseende var mer fördelaktigt att låta en extern förvärvare ta över verksamhetsföretaget än en närstående.

För att ägarskiften mellan närstående i större utsträckning skulle behandlas på samma sätt som skiften mellan oberoende parter infördes därför särskilda bestämmelser i 57 kap. 4 a § IL. Ett uttalat syfte med regeländringen var att underlätta för generationsskiften. Regeln innebär ett undantag från bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet och omfattar i första hand överlåtelser av andelar i ett fåmansföretag som görs via ett holdingbolag.

20.3 Ägarskifte till närstående

20.3.1 Nuvarande reglering

Bestämmelser som syftar till att underlätta ägarskiften mellan närstående infördes den 1 juli 2019 (prop. 2018/19:54 *Nya skatteregler för ägarskiften mellan närstående i fåmansföretag*). Lagändringarna byggde på det förslag som lämnades av Utredningen om översyn av 3:12-reglerna i SOU 2016:75.

Motivet bakom lagändringarna var att det hade uppmärksammats att regeln om samma eller likartad verksamhet kunde innebära att avyttringar inom en närståendekrets medförde att karenstiden i ett holdingbolag inte började löpa, samtidigt som en motsvarande avyttring till en extern köpare innebar att andelsinnehavet i holdingbolaget omfattades av reglerna för onoterade andelar efter det att karenstiden om fem år hade passerat. En uttömmande problembeskrivning finns i SOU 2016:75 (kapitel 15).

Reglerna om ägarskiften mellan närstående i 57 kap. 4 a § IL innebär ett undantag från bestämmelsen i 57 kap. 4 § första stycket IL om att en andel är kvalificerad om andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet som det företag, direkt eller indirekt ägt, som andelsägaren eller den närstående har varit verksam i betydande omfattning i (se kapitel 19). Om förutsättningarna för undantaget är uppfyllda ska en andel inte anses kvalificerad enligt den bestämmelsen.

Undantaget omfattar i första hand överlåtelse av andelar i ett fåmansföretag som görs via ett holdingbolag. Det tar sikte på situationer när någon annan närstående till andelsägaren än andelsägarens make är verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som holdingbolaget.

En andel i ett fåmansföretag ska inte anses vara kvalificerad enbart på grund av att den närstående är verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet, givet att de övriga villkoren i bestämmelsen är uppfyllda.

Det fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som det fåmansföretag som andelsägaren äger direkt eller indirekt benämns ”verksamhetsföretaget”. Begreppet ”den aktiva närstående” avser någon annan närstående till andelsägaren än andelsägarens make, som varit verksam i betydande omfattning i verksamhetsföretaget.

För att undantaget ska vara tillämpligt ska ett antal villkor vara uppfyllda. Samtliga villkor måste vara uppfyllda för att undantaget ska vara tillämpligt. Av 4 a § första punkten framgår att det fåmansföretag som andelsägaren äger andelar i, direkt eller indirekt, ska ha överlåtit antingen en andel i ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag, en rörelse eller en verksamhetsgren. Andelsägaren kan äga det överlåtande företaget helt eller delvis. Överlåtelsen kan ha skett till någon närstående eller en extern förvärvare. Bestämmelsen omfattar således också situationer där den närstående redan är delägare i verksamhetsföretaget när andelsägaren överlåter sina andelar till en extern förvärvare. Enligt andra punkten ska andelsägaren eller dennes make varken direkt eller indirekt ha ägt andelar i verksamhetsföretaget under beskattningsåret.

I tredje punkten finns ett villkor som avser överlåtarens tidigare aktivitet i verksamhetsföretaget eller något annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som verksamhetsföretaget. Andelsägaren ska under minst fem av de sju beskattningsåren närmast före det beskattningsår då överlåtelsen sker ha varit verksam i betydande omfattning i verksamhetsföretaget eller i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedrivit samma eller likartad verksamhet som verksamhetsföretaget. Kravet på tidigare aktivitet kan även uppfyllas av annan närstående än den som under beskattningsåret är verksam i betydande omfattning i verksamhetsföretaget (den aktiva närstående).

Av fjärde punkten framgår att ett villkor för tillämpning av undantagsbestämmelsen är att det inte finns särskilda skäl för att andelarna ändå ska anses kvalificerade. Särskilda skäl anses exempelvis föreligga när något förhållande eller någon transaktion mellan holdingbolaget och verksamhetsföretaget eller någon annan part på överlåtar- eller förvärvarsidan innebär att inkomster som intjänats efter ägarskiftet förs över till holdingbolaget (prop. 2018/19:54, s. 21).

I samband med att reglerna om ägarskiften mellan närstående infördes, ändrades också utomståenderegeln i 57 kap. 5 § IL. I ett nytt fjärde stycke anges att vid tillämpningen av utomståenderegeln ska sådana andelar som avses i 4 a § likställas med kvalificerade andelar. Vid tillämpning av utomståenderegeln ska således bortses från undantaget i 4 a §. Bestämmelsen innebär att överlåtarens andelar efter ett ägarskifte mellan närstående betraktas som kvalificerade. Det innebär att överlåtarens andelar efter ett ägarskifte aldrig kan medföra att utomstående i betydande omfattning anses äga del i företaget (prop. 2018/19:54, s. 22).

20.3.2 Överlåtarens aktivitet i det överlåtna bolaget

Vid beredningen av undantagsbestämmelsen i 57 kap. 4 a § IL framförde remissinstanserna en önskan om att det bör vara möjligt för överlåtaren att i vart fall under en viss tid efter överlåtelsen, vara verksam i det överlåtna bolaget utan att detta påverkar karenstiden. Som argument anfördes att för att få finansiering via bank kan det i vissa fall vara ett krav att överlåtaren stöttar efter ägarskiftet. Om överlåtaren kan fortsätta att arbeta i företaget underlättas således förvärvarens möjligheter att få lån.

Överlåtarens aktivitet behandlades i SOU 2016:75. Utredningen förde fram att en undantagsbestämmelse för ägarskiften mellan närstående förutom kravet på ägandeövergång, även borde innehålla ett krav på att förvärvaren övertagit den aktiva rollen i företaget (SOU 2016:75, s. 385 och 386).

Utredningen uttalade dessutom följande.

Vid en extern överlåtelse gäller visserligen – i vart fall som en huvudregel – att karenstiden för andelarna i ett trädabolag börjar löpa även om överlåtaren är fortsatt aktiv i ett överlåtet företag förutsatt att överlåtaren inte längre har något ägarinflytande i det företaget. . . . En motsvarande tillämpning vid överlåtelse till en närstående skulle inte vara förenlig med principerna för 3:12-reglerna. Så länge överlåtaren inte har avslutat sin aktivitet medför närståenderelationen till den nye ägaren en risk för inkomstomvandling. Det anförda gäller när den tidigare ägaren är aktiv i betydande omfattning i företaget. Däremot hindrar inte en mer begränsad aktivitet att undantagsregeln tillämpas.

Frågan aktualiserades även i propositionen där regeringen i likhet med utredningen påpekade att det för att motverka risken för inkomstomvandling bör finnas ett krav på att den som överlåter företaget inte får vara fortsatt verksam i företaget (prop. 2018/19:54, s. 13).

20.4 Ägarskifte till anställda

20.4.1 Anställda räknas som en extern köpare

Reglerna om beskattning av utdelning och kapitalvinst i fåmansföretag innehåller inga särskilda regler för avyttring till personer som är anställda i ett fåmansföretag. Så länge som de anställda inte är närstående till andelsägaren behandlas därför överlåtelse av andelar i fåmansföretag till anställda som en överlåtelse till andra externa köpare. Någon sådan närståendeproblematik som beskrivs ovan aktualiseras därför inte. Den omständigheten att förvärvaren av ett fåmansföretag är anställd i samma företag får alltså inga särskilda skattemässiga konsekvenser för överlåtaren, enligt de särskilda reglerna för delägare i fåmansföretag. I detta avseende är således regelverket neutralt.

För den överlåtande ägaren medför en överlåtelse till en anställd som sker till marknadspris därför sällan några särskilda skattemässiga frågeställningar, eftersom anställda behandlas som andra utomstående köpare, om de inte samtidigt är närstående. Regelverket är därmed ur säljarens synvinkel neutralt vid avyttringar till personal och avyttringar till andra utomstående.

För anställda som förvärvat det företag de är anställda i kan däremot andra frågor som rör beskattningen uppkomma.

Exempelvis kan frågor som har koppling till värderingen av företaget och dess verksamhet leda till skattemässiga konsekvenser för de anställda som förvärvat företaget. Anställda kan också stöta på andra problem kopplade till ett övertagande av verksamheten, t.ex. frågor om möjlig finansiering och fördelning av ägandet och ledningen av företaget mellan flera övertagande anställda. Det är således i minst lika stor utsträckning icke-skatterelaterade frågor, som i samband med ett ägarskifte till anställda, bidrar till att en eventuell förvärvare kan behöva sätta sig in i omfattande material och ofta också måste anlita professionell hjälp.

20.4.2 Skattekonsekvenser av ägarskiften till anställda

Ett ägarskifte till anställda innebär i många fall att de anställda får kvalificerade andelar eftersom de oftast ska arbeta kvar i företaget och därmed kommer att anses vara verksamma i betydande omfattning. De anställda kommer därmed efter överlåtelsen att beskattas enligt fåmansföretagsreglerna. Till skillnad från vad som gäller vid ägarskifte till närstående är det vid ägarskifte till anställda via holdingbolag möjligt för överlåtaren att fortsätta vara verksam i betydande omfattning i verksamhetsföretaget utan att karenstiden påverkas.

En anställd som blir delägare skiljer sig dock från en anställd från en annan extern förvärvare på så vis att lön har betalats ut till den anställde innan denne blev delägare i företaget. Detta får betydelse för det löneuttagskrav som finns i dagens fåmansföretagsregler. Skatteverket har gjort bedömningen att hänsyn även kan tas till sådan lön.¹ Löner som en delägare erhållit under förvärvsåret, men före den tidpunkt då denne blev delägare i företaget får enligt Skatteverket beaktas när det gäller frågan om lönen når upp till löneuttagskravet. Vidare ska löner utbetalda innan det att andelarna förvärvas, beaktas när lönekravet som ägaren måste uppfylla för att få beräkna ett löneunderlag ska räknas fram. Detta förutsätter dock att de anställda förvärvar andelarna direkt. Om andelarna förvärvas via ett annat fåmansföretag tas inte samma hänsyn. Anledningen till detta är att endast löner från företaget och dess dotterföretag kan beaktas vid beräkning av lönekravet enligt 57 kap. 19 IL. Innan företaget förvärvas är det i dessa fall inte ett dotterföretag. Kommitténs förslag till nya regler för beräkning av gränsbelopp (se kapitel 10) innehåller dock inget löneuttagskrav för att få beräkna lönebaserat utrymme, varför denna skillnad i rätten att beakta tidigare utbetalda löner inte kommer att kvarstå.

Den viktigaste skattefrågan en anställd har att ta ställning till i samband med ett ägarskifte är sannolikt i stället frågan om förvärvet kan aktualisera förmånsbeskattning. Avgörande är i detta fall om förvärvet av andelarna sker till ett pris som understiger det marknadsmässiga värdet. Samtliga ersättningar, förmåner och andra inkomster som en anställd får på grund av tjänst är skattepliktig inkomst (11 kap. 1 § IL). Om ett ägarskifte till en anställd innebär att andel-

¹ Skatteverkets ställningstagande *Löneunderlag och krav på egen lön det år andelarna förvärvas*, dnr 131 652530-12/111.

arna överlåts till ett värde som understiger marknadsvärdet kan förmånsbeskattning bli aktuellt. Om det rör sig om en skattepliktig förmån, ska den som ger ut den avgiftsgrundande ersättningen också betala arbetsgivaravgifter. Avgörande för bedömningen är om de förmånliga villkoren har en koppling till anställningsförhållandet.

Det finns en omfattande rättspraxis som berör skattekonsekvenserna av förvärv som sker på förmånliga villkor i situationer som har koppling till ett anställningsförhållande (se bl.a. HFD 2017 ref. 38 I–III där domstolen beskrivit de förhållande som kan ha betydelse för bedömningen och jfr HFD 2011 ref. 19).

20.5 Kommitténs bedömning

Kommitténs bedömning: Överlåtaren bör inte kunna vara verksam i verksamhetsbolaget under en viss tid efter en överlåtelse samtidigt som karenstiden börjar löpa för holdingbolaget.

Regler för ägarskiften mellan närstående som genomförts före 1 juli 2019 bör inte föreslås.

De förslag om kortare tidsgränser och ändrat närståendebegrepp genom ett uteslutande av syskonkretsen, som kommittén föreslår kommer i vissa fall att underlätta ägarskiften till flera barn (som är syskon) och mellan syskon.

Beskattningen vid ägarskiften till anställda är neutral i förhållande till avyttring av kvalificerade andelar till andra subjekt.

Fåmansföretagsreglerna bör inte förändras ytterligare för att underlätta ägarskiften.

Skälen för kommitténs bedömning

Konsekvenser av att överlåtaren är verksam i betydande omfattning

Kommittén konstaterar inledningsvis att för den som väljer en modell utan holdingbolag (direkt försäljning) finns det inga skillnader i beskattningen mellan fallen att avyttring sker till närstående respektive utomstående. Om överlåtaren avyttrar andelarna direkt till en närstående (och beskattas för vinsten enligt 57 kap. IL) är det således möjligt för överlåtaren att fortsätta vara verksam i betydande om-

fattning i det överlåtna bolaget utan att detta påverkar överlåtarens beskattningen av avyttringen.

Om ett holdingbolag har använts för att genomföra ägarskiftet kommer frågan om överlåtaren varit verksam i betydande omfattning i det överlåtna bolaget inte att aktualiseras i samband med externa överlåtelser, förutsatt att varken överlåtaren eller någon närstående är delägare i det företaget (jfr HFD 2012 ref. 67 II). Till skillnad från vad som gäller vid externa överlåtelser börjar karenstiden för andelarna i holdingbolaget vid överlåtelser till närstående inte att löpa, så länge delägaren är verksam i betydande omfattning i den närståendes fåmansföretag. Den lagstiftning som infördes för att öka neutraliteten mellan olika ägarskiften förutsätter att överlåtaren slutar att arbeta i det överlåtna företaget. Om ägarskiftet sker via ett holdingbolag fungerar regelverket således inte fullt neutralt mellan olika typer av ägarskiften. Enligt kommittén är det dock en nödvändig följd av att regelverket i flera avseenden särbehandlar delägare som är närstående.

Kommittén kan först konstatera att den nyligen införda undantagsregeln för ägarskiften inte hindrar att en överlåtare som vill vara verksam i det överlåtna företaget tillämpar undantagsregeln när denne väl har slutat att vara verksam i det överlåtna företaget. Det finns ingen tidsgräns i bestämmelsen för när överlåtaren ska ha slutat att vara verksam i företaget. Det blir således endast fråga om en fördröjning av tillämpningen av bestämmelsen. Den skillnad i behandlingen av perioden mellan överlåtelsen och det att överlåtaren slutar att vara verksam i företaget, har snarare sin grund i att en delägare som är verksam i betydande omfattning i en närståendes samma eller likartade verksamhet, inte kan inleda en karenstid, oavsett om det har skett en överlåtelse eller inte. Om det skulle införas ett undantag även för denna period vid en överlåtelssituation skulle det snarare göra att den som överlåter verksamheten till en närstående skulle gynnas i förhållande till den som inte har överlåtit sin verksamhet. Kommittén bedömer därför att denna skillnad i första hand är en konsekvens av regeln om samma eller likartad verksamhet, vilken i sig är avgörande för att upprätthålla systemet för beskattning av fåmansföretag och för motverka inkomstomvandling (se även kapitel 19). Kommittén anser därför att det inte är lämpligt att öppna upp för att överlåtaren att under en viss tid efter en överlåtelse ska

kunna vara verksam i verksamhetsbolaget samtidigt som karenstiden börjar löpa för holdingbolaget.

Det kan även konstateras att det redan med nuvarande regelverk är möjligt för överlåtaren att arbeta i viss utsträckning utan att det påverkar karenstiden. Begreppet verksam i betydande omfattning är avgörande för bedömningen av vilka arbetsinsatser i verksamhetsbolaget som kan förekomma under karenstiden. Begreppets innebörd behandlas närmare i kapitel 4.

Det är också möjligt för överlåtaren att arbeta i viss omfattning i holdingbolaget. I RÅ 2009 not. 68 bedömdes aktier i ett fåmansföretag inte vara kvalificerade när verksamheten i företaget bestod av värdepappersförvaltning av viss omfattning. Arbetsinsatsen, som understeg 10 timmar per år omfattade köp och försäljning av noterade värdepapper. Antalet köp och försäljningar av marknadsnoterade aktier under den aktuella perioden bedömdes ha varit frekventa och avsett inte obetydliga belopp (antalet transaktioner per räkenskapsår varierade mellan 17 och 52). Högsta förvaltningsdomstolen, som gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden fann dock mot bakgrund av vad som var känt om verksamheten och med beaktande av omständigheterna i övrigt att delägarens arbetsinsats inte kunde anses ha haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen i bolaget och att han därför inte skulle anses vara verksam i betydande omfattning.

Ägarskiften mellan närstående som genomförts före 1 juli 2019

Undantagsbestämmelsen i 57 kap. 4 a § trädde i kraft den 1 juli 2019 och ska enligt gällande övergångsbestämmelse tillämpas första gången på en andel, en rörelse eller en verksamhetsgren som har överlåtits efter den 30 juni 2019. Övergångsregeln och dess begränsning av tillämpningen i tid till överlåtelser som görs efter ikraftträdandet motiverades med att bestämmelserna syftade till att skapa neutrala regler för delägare som står inför valet att sälja till en utomstående eller en närstående. Det saknades därför enligt regeringen skäl för att bestämmelserna skulle gälla ägarskiften som avsåg tid före ikraftträdandet. Därtill var de nya bestämmelserna enligt regeringen förenade med ett antal villkor som tog sikte på förhållandena före överlåtelsen. En

retroaktiv tillämpning av bestämmelserna bedömdes medföra svårigheter (prop. 2018/19:54, s. 17).

Införandet av 4 a § innebär att det i regelverket för beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag finns en möjlighet att på ett skattemässigt förmånligt sätt genomföra ägarskiften till närstående, förutsatt att vissa villkor är uppfyllda. Det är således fråga om en undantagsregel som kan användas från och med ett visst datum. Delägare, som via ett holdingbolag, har genomfört ett ägarskifte till närstående innan reglerna trädde i kraft den 1 juli 2019 omfattas inte av undantagsregeln i 4 a §. I det fallet kommer andelarna i överlåtarens holdingbolag, i enlighet med vad som gällde enligt det tidigare regelverket, att bedömas som kvalificerade andelar så länge som den närstående är verksam i betydande omfattning i det bolag som övertagit verksamheten och fem år därefter. Först när den närstående slutat vara verksam i betydande omfattning kommer alltså karenstiden för andelarna i holdingbolaget att börja löpa. Detta gäller även om överlåtaren inte längre är delägare i verksamhetsbolaget och inte längre är verksam i betydande omfattning vare sig i verksamhetsbolaget eller i holdingbolaget. Om ägarskiftet mellan närstående t.ex. innebär ett generationsskifte där en överlåtares barn har övertagit en verksamhet för att driva den vidare samtidigt som överlåtaren avvecklar sitt engagemang kan effekten av att inte omfattas av undantagsregeln uppfattas som en evig karens för andelarna i holdingbolaget.

Införandet av bestämmelsen i 4 a § syftade till att avyttringar av kvalificerade andelar i fåmansföretag i möjligaste mån skulle beskattas på ett likformigt sätt oavsett om avyttringen sker inom eller utom närståendekretsen. Mot den bakgrunden kan det förhållandet att karenstiden för överlåtarens andelar i ett holdingbolag som använts i samband med ett ägarskifte, som genomförts innan den 1 juli 2019 aldrig börjat löpa, i och för sig uppfattats som omotiverat. I detta sammanhang bör dock enligt kommittén även beaktas att regeln i sig är en undantagsregel och att denna i likhet med många andra gynnande skatteregler, trots att det i och för sig vore möjligt, inte gjorts retroaktivt tillämplig. Syftet med regeln var således framåtsyftande.

När förslaget om de nya reglerna för ägarskiften mellan närstående remitterades framförde flera remissinstanser att även genomförda ägarskiften borde omfattas av de nya bestämmelserna om genera-

tionsskiften. Några övergångsbestämmelser med denna innebörd föreslogs dock inte.

Frågan är därför om det förhållandet att vissa delägare som genomfört ägarskiften, inte omfattas av undantaget i 4 a § har sådana negativa följder att det finns skäl att föreslå övergångsbestämmelser.

I detta sammanhang bör nämnas att i förarbetena till undantagsbestämmelserna framhölls att konsekvensen av att andelarna i ett holdingbolag förblir kvalificerade vid överlåtelsen av ett verksamhetsdrivande företag till en närstående inte undantagslöst behöver vara till nackdel för en överlåtare. Genom att andelarna förblir kvalificerade kan en överlåtare som har ett holdingbolag med stort investerat kapital och stora gränsbelopp behålla en långsiktig möjlighet att ta ut de ansamlade vinstmedlen och den framtida avkastningen på investerat kapital till 20 procents beskattning. Det fanns därför flera skäl att begränsa undantagsbestämmelsens retroaktiva verkan.

Vid tiden för lagändringen var effekten av att genomföra ett ägarskifte till närstående via ett holdingbolag känt. Det förhållandet att andelarna i detta bolag förblev kvalificerade på grund av att den närstående var verksam i betydande omfattning i den överlåtna verksamheten följde direkt av hur lagreglerna var utformade före det att undantagsregeln trädde i kraft den 1 juli 2019. Effekterna av då gällande regelverk kan därför inte anses ha varit okänt för berörda delägare. Under flera år före lagändringen fördes också en omfattande diskussion kring effekterna av ägarskiften mellan närstående i allmänhet och effekterna av generationsskiften i synnerhet.

Som ett alternativt förfarande till att samla upp vinstmedel i ett direktägt holdingbolag hanterade rättstillämpningen också frågan om den aktuella effekten vid generationsskiften skulle kunna undvikas genom att i stället samla upp vinstmedlen i ett indirekt holdingbolag. Högsta förvaltningsdomstolen fann dock att skatteflyktslagen var tillämplig i ett sådant fall (HFD 2016 ref. 61). Domstolen framhöll att ett grundläggande syfte med bestämmelserna om kvalificerade andelar i 57 kap. 4 § IL är att arbete som utförts av närstående ska behandlas på samma sätt som om arbetet utförts av andelsägaren själv och att detsamma gäller om en närstående är verksam i ett annat företag som bedriver samma eller likartad verksamhet. Mot den bakgrunden fanns det enligt HFD inte skäl att behandla det aktuella fallet på annat sätt än de tidigare avgörandena där skatteflyktslagen tillämpats (se RÅ 2009 ref. 31 och HFD 2015 ref. 17 I och II).

Att i efterhand justera effekterna av överlåtelser som företagits mellan närstående innan undantagsregeln trädde i kraft skulle mot denna bakgrund kunna undergräva tidigare tillämpning av bestämmelserna. En sådan lösning riskerar också att uppfattas som orättvis av sådana delägare som med beaktande av då gällande regelverk genomfört ett ägarskifte på annat sätt än via holdingbolag, och som beskattats utifrån detta.

En lösning som liknar den som LRF föreslagit vid tidigare remiss är att genom en ny bestämmelse låta karenstiden börja löpa från det att den lagstiftning som kommittén föreslår träder i kraft, förutsatt att samtliga villkor i 57 kap. 4 a § uppfyllts. Detta skulle i och för sig lösa problemet för de andelsägare som i nuläget inte skulle anses ha kvalificerade andelar om 4 a § hade ansetts tillämplig, samtidigt som regelsystemet inte heller kan tillämpas med retroaktiv verkan. En sådan lösning kompliceras dock enligt kommittén i hög grad av att överlåtaren många år efter det att ägarskiftet har genomförts skulle behöva visa att det uppfyller villkoren i 57 kap. 4 a § IL.

I sammanhanget måste också nämnas att s.k. evig karens kan uppstå även i andra sammanhang, t.ex. när en person ärver andelar från en närstående och själv äger andelar i och är verksam i betydande omfattning i ett bolag som anses bedriva samma eller likartad verksamhet (HFD 2016 not. 23).

Vid en samlad bedömning finner kommittén att nya regler för ägarskiften mellan närstående som genomförts före 1 juli 2019 inte bör föreslås.

Effekter av ett förändrat närståendebegrepp

Det förslag till ändrat närståendebegrepp genom ett uteslutande av syskonkretsen, som kommittén föreslår i kapitel 16 innebär att färre personer kommer att betraktas som närstående och att ägarskiften till dessa personer därmed kommer att behandlas på samma sätt som till personer som inte är närstående. Undantagsreglerna för ägarskiften mellan närstående kommer således inte att aktualiseras lika ofta. Detta kommer underlätta överlåtelser till syskon och syskonbarn.

Den nya definitionen av närstående kan även ha betydelse för överlåtelser som ägde rum innan undantagsbestämmelsen i 57 kap. 4 a § IL trädde i kraft, dvs. före den 1 juli 2019. Om en sådan över-

låtelse skedde till ett syskon har karenstiden inte börjat löpa. Den nya närståendedefinitionen kommer dock innebära att syskonet inte längre ska anses vara närstående när bestämmelsen träder i kraft, vilket enligt förslaget är den 1 januari 2026. Det innebär att karenstiden för överlåtarens holdingbolag kan börja löpa vid ikraftträdandet, under förutsättning att överlåtaren inte är verksam i holdingbolaget.

I de fall flera syskon blir delägare i ett fåmansföretag efter ett ägarskifte kommer syskonen inte heller att behöva ta hänsyn till varandras aktivitet i företaget. Om endast ett syskon är verksam i betydande omfattning i verksamhetsbolaget kommer denna aktivitet inte längre att medföra att övriga syskons andelar blir kvalificerade. Det blir därmed enklare för syskon att förutse sin egen skattemässiga situation efter t.ex. ett arvskifte. Om flera syskon kan tänka sig att vara passiva delägare kan detta också underlätta finansieringen vid ägarskiften eftersom färre personer behöver kompenseras på annat sätt än genom andelar i företaget.

I sammanhanget kan också nämnas rättsfallet HFD 2016 ref 20. Av detta framgår att aktier som förvärvas genom gåva inte blir kvalificerade andelar hos gåvotagaren enbart på den grunden att de var kvalificerade hos givaren. Om de överlåtna andelarna är kvalificerade hos givaren till följd av att en närstående till honom eller henne är verksam i betydande omfattning i företaget, blir andelarna kvalificerade hos mottagaren enbart om den person som är verksam i betydande omfattning även är närstående till mottagaren. Detta innebär i kombination med förslaget om att utesluta syskon från närståendekretsen, att om en förälder äger andelar som enbart är kvalificerade till följd av att ett av hans eller hennes barn är verksamt i bolaget i betydande omfattning, medför ett ägarskifte till ett barn som inte är verksam i betydande omfattning att andelarna inte blir kvalificerade hos barnet eftersom syskonet som är verksam i betydande omfattning är inte närstående.

Beskattningen vid ägarskiften till anställda är neutral i förhållande till avyttring av kvalificerade andelar till andra subjekt

Kommittén kan konstatera att det utifrån fåmansföretagsreglerna inte är någon skattemässig skillnad mellan ett ägarskifte till anställda och till andra utomstående. Kommittén gör därför bedömningen att fåmansföretagsreglerna behandlar ägarskiften till anställda neutralt i

förhållande till ägarskiften till andra utomstående. Kommittén ser därför inget behov av att införa några ändringar i fåmansföretagsreglerna i syfte att underlätta ägarskiften till anställda. Utifrån kommitténs uppdrag lämnas därför inga förslag i denna del.

Kommittén behandlar i kapitel 15 vissa frågor om personaloptioner. Kommittén gör bedömningen att förslaget om att avskaffa kapitalandelskravet och löneuttagskravet innebär att även delägare med mindre ägarandelar kommer att kunna ta del av ett lönebaserat utrymme om företaget växer och anställer. Införandet av ett grundbelopp motsvarande fyra inkomstbasbelopp innebär enligt kommittén en betydande förbättring för de delägare som i dagsläget beräknar årets gränobelopp enligt förenklingsregeln. Även för delägare som beräknar årets gränobelopp utan lönebaserat utrymme kommer förslaget att innebära betydande förbättringar eftersom alla delägare får del av grundbeloppet. Sammantaget leder kommitténs förslag till att det blir mer attraktivt att använda sådana personaloptioner som omfattas av de särskilda bestämmelserna om lättnader i beskattningen av personaloptioner. Systemet kommer därmed bli mer effektivt när det gäller att attrahera och behålla nyckelkompetens i växande företag. De slutsatser som kommittén drar i dessa delar kan, även om det i fallet med sådana personaloptioner inte rör sig om fullständiga ägarskiften, ändå ha viss betydelse för anställdas ägande i allmänhet.

Bör fåmansföretagsreglerna förenklas för att underlätta ägarskiften?

Företagarnas rapport (se 20.2 ovan) visar att intresset bland svenska småföretagare för att överlåta ägandet till anställda är lågt. Endast 6 procent av företagarna har svarat att det mest sannolika ägaralternativet efter ett ägarskifte är en anställd.

Nuvarande regelverk fungerar enligt kommitténs uppfattning väl. De delar av regelverket för ägarskifte mellan närstående som eventuellt kan uppfattas som komplicerat är enligt kommitténs uppfattning nödvändigt för att täcka in samtliga tänkbara situationer och samtidigt förebygga inkomstomvandling. Tilläggas kan att regeln i 57 kap. 4 a § IL, som varit i kraft sedan 1 juli 2019, ännu inte gett upphov till någon rättspraxis. Om företagarna anpassat sig till regelverket och genomfört ägarskiften till närstående via holdingbolag efter den 1 juli 2019 är andelarna i dessa bolag i karens ytterligare några år.

Det är först när karenstiden löpt ut som en bedömning av om andelarna inte längre är kvalificerade kan ske och först vid denna tidpunkt som eventuella frågor om rättstillämpningen kan komma att aktualiseras.

Frågan är då om fåmansföretagsreglerna bör förenklas i något annat avseende för att underlätta ägarskiften. Kommittén har i kapitel 10 föreslagit en ny modell för beräkning av gränsbelopp, som i många delar innebär att regelverket förenklas. I detta sammanhang konstaterar kommittén att ett ägarskifte till anställda underlättas av ett borttaget kapitalandelskrav eftersom detta medför att även anställda som vid ett ägarskifte förvärvar mindre ägarandelar får rätt att beräkna löneunderlag.

Det bör också beaktas att i den mån ett ägarskifte till anställda aktualiserar skattefrågor har dessa oftast att göra med andra delar av skattesystemet än fåmansföretagsreglerna. Reglerna om förmånsbeskattning medför exempelvis att en anställd som står inför valet att förvärva andelar kan känna en osäkerhet gällande värderingen av företaget, samtidigt som anställda som inte betalar marknadsvärdet vid förvärvet kan anses ha fått en skattepliktig förmån. Det är således andra regelverk och frågeställningar än fåmansföretagsreglerna som kan påverka beskattningen, ställa krav på den anställde att göra vissa bedömningar och därigenom göra överlåtelsen komplicerad.

Även för andelsägare som överlåter sina andelar till en extern köpare och samtidigt avtalar om att under viss tid fortsätta att arbeta i bolaget, kan frågor om beskattning av tilläggsköpeskilling leda till osäkerhet (jfr HFD 2012 not. 58). Beroende på hur avtalen utformas kan beloppen komma att helt beskattas som inkomst av tjänst i stället för att de bedöms vara en del av den ursprungliga överlåtelsen och beskattas inom fåmansföretagsreglerna. Även i detta fall rör det sig dock om en osäkerhet kring hur andra regelverk (tjänstebeskattnings) eventuellt kan komma att tillämpas på ett visst avtal om tilläggsköpeskilling och inte om fåmansföretagsreglerna som sådana.

Vid en sammantagen bedömning finner kommittén att fåmansföretagsreglerna inte bör förändras ytterligare för att underlätta ägarskiften.

Övriga frågor

21 Uppgiftsskyldighet och andra förfarandefrågor

Kommittén ska enligt direktivet analysera på vilket sätt och i vilken omfattning reglerna om utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag kan förenklas.

I kapitel 10 lämnar kommittén förslag till enklare regler för beräkning av gränsbelopp. Förslaget innebär att alla delägare av kvalificerade andelar ska använda samma beräkningsmodell. Det innebär att det skapas större möjligheter att automatisera skatteberäkningen av utdelning och kapitalvinst för enskilda delägare. En utökad automatisering skulle i sig bidra till både förenklingar och förbättringar för delägare i fåmansföretag. För att detta ska vara möjligt behöver dock Skatteverket få tillgång till uppgifter vid en tidigare tidpunkt än när inkomstdeklarationen ska lämnas, för att därefter kunna använda uppgifterna för att ta fram ett förslag till beräkning av gränsbeloppet. I de fall som företagen inte kan åläggas en skyldighet att lämna kontrolluppgift kommer de uppgifter som behövs för beräkningen att behöva lämnas av den enskilde delägaren. Förslaget innebär främst att uppgiftslämnandet tidigareläggs, och att en del av de uppgifter som företagen i dag ska lämna till delägaren i stället ska lämnas till Skatteverket i form av kontrolluppgift. Ett sådant eventuellt utökad och tidigarelagt uppgiftslämnande bör dock inte vara mer betungande än att fördelarna med en automatisering överväger.

Kommittén lämnar i kapitel 14 också förslag om att införa ett gemensamt tjänstebelopp för utdelning och kapitalvinst i samband med andelsbyten och partiella fissioner. Det förslaget leder till att det behöver göras följdändringar i bestämmelserna om delägarnas uppgiftsskyldighet.

I det här kapitlet redogörs för nuvarande reglering om företagens och delägarnas uppgiftsskyldighet och de ändringar som kommittén föreslår.

21.1 Nuvarande uppgiftsskyldighet m.m.

21.1.1 Uppgifter som ska lämnas av fåmansföretag och delägare i en inkomstdeklaration

I 31 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, finns regler om vad en inkomstdeklaration ska innehålla. Av 27 § framgår att ett fåmansföretag i bolagets inkomstdeklaration ska lämna nödvändiga identifikationsuppgifter för delägarna och närstående till dem, samt uppgifter om varje delägars andelsinnehav och innehavets röstvärde. Sådana uppgifter behöver dock inte lämnas för en närstående som inte har tagit emot ersättning från företaget eller träffat avtal med eller företagit någon annan rättshandling med företaget. Vid tillämpningen av bestämmelsen räknas även företag som omfattas av den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen in.

Av 28 § framgår att fåmansföretag ska lämna en förteckning över s.k. förbjudna lån och motsvarande säkerheter samt uppgift att rörlig ränta på ett vinstandelslån har betalats till någon som har intressegemenskap med företaget, t.ex. delägare, företagsledare eller någon närstående till dem.

I 29 § regleras att en företagsledare och en delägare i ett sådant fåmansföretag som avses i 27 § i sin inkomstdeklaration ska lämna de uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna tillämpa bestämmelserna om utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar i 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Uppgifterna lämnas vanligtvis i bilaga K10, som ska användas av personer som äger kvalificerade andelar i ett fåmansföretag. Skyldigheten gäller för beskattningsåret och fem beskattningsår efter det att företaget har upphört att vara ett fåmansföretag.

Bestämmelserna gäller uttryckligen även fåmansföretag som omfattas av den s.k. utvidgade fåmansföretagsdefinitionen (se avsnitt 4.2).

I 31 kap. 22 § SFL regleras uppgiftsskyldigheten för en delägare som innehar en andel som är kvalificerad enligt nuvarande 57 kap. 7, 7 a eller 7 b § IL, dvs. en särskilt kvalificerad andel. En sådan andel har mottagits i samband med ett andelsbyte eller en partiell fission

(se kapitel 14). Den som innehar en sådan andel är skyldig att i sin inkomstdeklaration lämna de uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna besluta om kapitalbelopp, besluta om tjänstebelopp för utdelning och kapitalvinst vid partiell fission och andelsbyte och besluta om de tjänstebelopp som har fördelats på de mottagna andelarna. Slutligen anges i bestämmelsen att även uppgifter om utdelning och kapitalvinst ska lämnas. Av 24 § framgår vidare att om äganderätten till sådana andelar har övergått till någon annan genom arv, testamente, bodelning eller gåva ska förvärvaren lämna uppgift om antalet andelar som har förvärvats, om tjänstebeloppet för varje andel och nödvändiga identifikationsuppgifter för den som andelarna har övergått från. Förvärvaren ska också årligen lämna de uppgifter som är av betydelse för om tjänstebeloppet ska tas upp till beskattning.

21.1.2 Uppgifter som ska lämnas av fåmansföretag till företagsledare och delägare

I 34 kap. SFL finns bestämmelser om att andra i vissa fall är skyldiga att lämna uppgifter till den som är deklarationskyldig, s.k. informationsuppgifter. Enligt 34 kap. 4 § ska onoterade företag som omfattas av 57 kap. IL samt fåmanshandelsbolag till företagsledare och delägare lämna alla uppgifter som dessa behöver för att kunna beräkna sina intäkter från företaget eller handelsbolaget. Det innebär att ett fåmansföretag ska lämna de uppgifter till företagsledare och delägare som dessa behöver för att kunna fullgöra sin deklarationskyldighet (prop. 2010/11:165, s. 835).

Av 34 kap. 3 § SFL framgår vidare att den som är skyldig att lämna kontrolluppgift senast den 31 januari året närmast efter det år som kontrolluppgiften gäller ska informera den som uppgiften avser om de uppgifter som lämnas i kontrolluppgiften.

21.1.3 Fåmansföretags skyldighet att lämna kontrolluppgifter

I 19 kap. SFL finns bestämmelser om att den som har tillgodoräknat eller betalat ut ränta, utdelning eller annan avkastning ska lämna kontrolluppgift om avkastning på delägarätter för fysiska personer och dödsbon. En sådan kontrolluppgift ska alltså lämnas t.ex. av ett fåmansföretag som lämnar utdelning.

Av 21 kap. SFL framgår att bl.a. värdepappersinstitut och den som har betalat ut ersättning vid avyttring genom inlösen har en kontrolluppgiftsskyldighet när vissa delägarrätter avyttras genom inlösen och när kontant ersättning utbetalas i samband med andelsbyten och partiella fissioner.

Enligt 24 kap. 4 § SFL ska alla kontrolluppgifter innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter för den uppgiftsskyldige och den som kontrolluppgiften lämnas för. Om uppgiften lämnas av ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag ska kontrolluppgiften även innehålla uppgift om huruvida den person som kontrolluppgiften lämnas för är företagsledare, närstående till en sådan person eller delägare.

21.1.4 Skatteverkets underrättelseskyldighet

Av 31 kap. 4 § SFL framgår att Skatteverket före den 15 april året efter utgången av beskattningsåret ska underrätta fysiska personer och dödsbon som kan antas vara deklarationsskyldiga om de kontrolluppgifter och övriga uppgifter som har kommit in till verket som underlag för beslut om slutlig skatt och beslut om pensionsgrundande inkomst samt övriga uppgifter som verket känner till. I 6 kap. 6 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261), SFF, framgår mer specifikt vad en sådan underrättelse ska innehålla och att uppgifterna ska anges i det fastställda formuläret för inkomstdeklarationen.

21.2 En utökad skyldighet för fåmansföretag att lämna kontrolluppgift för delägare möjliggör en automatiserad skatteberäkning

Kommitténs förslag: Fåmansföretag ska varje år lämna kontrolluppgift för fysiska personer och dödsbon om:

1. antalet andelar som den fysiska personen eller dödsboet äger vid beskattningsårets ingång,
2. hur stor del av det totala antalet andelar i företaget som den fysiska personen eller dödsboet äger vid beskattningsårets ingång, och

3. förändringar av den enskildes eller dödsboets andelsinnehav under beskattningsåret.

Skyldigheten att lämna kontrolluppgift ska i likhet med fåmansföretags nuvarande informationsskyldighet även gälla för företag som ska anses som fåmansföretag enligt 57 kap. IL.

Kommitténs bedömning: Kontrolluppgift ska inte lämnas för delägarens lönebaserade utrymme.

Skälen för kommitténs förslag och bedömning

Ny modell för beräkning av årets gränsbelopp

I kapitel 10 föreslår kommittén ett nytt system för beräkning av årets gränsbelopp. Förslaget innebär att alla delägare med kvalificerade andelar ska använda samma beräkningsmodell. Delägare behöver inte längre välja mellan att beräkna gränsbeloppet enligt förenklingsregeln eller huvudregeln utan alla delägare kan få tillgång till både ett grundbelopp, som liknar dagens förenklingsregel, och ett lönebaserat utrymme. Modellen innebär att det skapas bättre möjligheter att automatisera beräkningen av årets gränsbelopp och därmed också av skatteberäkningen av utdelning och kapitalvinst för enskilda delägare. Om den möjligheten kan utökas skulle detta i sig kunna bidra till värdefulla förenklingar och förbättringar för delägare i fåmansföretag. Huvuddelen av de uppgifter som delägaren behöver för att göra sin skatteberäkning inför eller i samband med utdelning och kapitalvinst skulle kunna förtryckas i den enskilde delägarens deklARATION.

I den föreslagna modellen utgår beräkningen av årets gränsbelopp från ett grundbelopp om 4 inkomstbasbelopp (IBB), som fördelas med lika belopp på andelarna i företaget. Om en delägare äger andelar i flera företag och det totala grundbelopp som beräknas för andelarna i delägarens samtliga företag överstiger 4 IBB ska grundbeloppet fördelas mellan företagen i proportion till ägd andel i respektive företag så att det totala beloppet uppgår till högst 4 IBB.

För att göra denna beräkning behövs uppgifter om det antal kvalificerade andelar som en fysisk person äger i ett visst företag och om det totala antalet andelar som finns i det företaget, samt motsvarande

uppgifter beträffande alla andra företag i vilka den fysiska personen äger kvalificerade andelar. För att den föreslagna beräkningsmodellen ska möjliggöra en utökad automatisering av beräkningen av årets gränsbelopp och av skatteberäkningen krävs dock att Skatteverket årligen får tillgång till de uppgifter som behövs för beräkningen, och att uppgiftslämnandet sker vid en tidigare tidpunkt än när inkomstdeklarationen ska lämnas. Det innebär att uppgifterna bör lämnas som en kontrolluppgift.

Eftersom årets gränsbelopp tillgodoräknas den som äger andelen vid årets ingång bör uppgifterna avse andelsinnehavet vid denna tidpunkt. Om Skatteverket får tillgång till dessa uppgifter, och vid en tidigare tidpunkt än när inkomstdeklarationen ska lämnas, skulle det vara möjligt för Skatteverket att i en e-tjänst automatiskt fördela grundbeloppet på en delägars andelar och att proportionera ut grundbeloppet på andelar i flera företag om delägaren äger andelar i fler än ett företag. Kommittén bedömer sammantaget att detta skulle medföra värdefulla förenklingar för delägarna. Därutöver kan en uppgift om ändrat ägande i företag under beskattningsåret underlätta i samband med att kapitalvinst eller kapitalförlust ska redovisas, eller om sparutdelningsutrymme ska överföras på någon annan, t.ex. genom gåva.

Kommittén föreslår därför att den uppgiftsskyldighet som fåmansföretag i dag har enligt både 31 kap. 27 § SFL (uppgifter i inkomstdeklarationen) och 34 kap. 4 § SFL (uppgifter till företagsledare och delägare) till huvudsaklig del i stället fullgörs genom att fåmansföretagen lämnar en årlig kontrolluppgift till Skatteverket.

Företaget bör lämna kontrolluppgift om antalet andelar som en fysisk person eller ett dödsbo innehar vid beskattningsårets ingång och om hur stor del av det totala antalet andelar i företaget som samma person innehar vid beskattningsårets ingång. Dessutom bör uppgifter lämnas om de förändringar i dödsboets eller den fysiska personens andelsinnehav som skett under beskattningsåret. Det handlar alltså om sådana uppgifter om ändringar av andelsinnehavet som avser den enskilde och som framgår av företagets aktiebok.

Förslagets begränsning till andelar i fåmansföretag innebär bl.a. att företag som är upptagna till handel på en reglerad marknad inte kommer att omfattas av kontrolluppgiftsskyldigheten.

I dessa fall, exempelvis i sådana fall där en delägare på grund av ett andelsbyte eller en partiell fission innehar särskilt kvalificerade andelar i ett företag vars andelar är upptagna till handel på en reglerad marknad, är kommitténs bedömning att det inte är möjligt att ålägga ett sådant företag en skyldighet att lämna kontrolluppgift om den delägarens innehav av kvalificerade andelar. I situationer där företaget inte ska lämna kontrolluppgift eller i de fallen när ett fåmansföretag inte fullgjort sin uppgiftsskyldighet måste det även fortsättningsvis åligga delägaren själv att lämna nödvändiga uppgifter i sin deklaration.

Förslaget innebär ändringar i 22 kap. 1 § och införandet av 22 kap. 28 § SFL.

Kontrolluppgift bör inte lämnas för delägarens lönebaserade utrymme

Enligt förslaget till ny modell för beräkning av gränsbelopp får alla delägare möjlighet att beräkna ett lönebaserat utrymme. Beräkningen av lönebaserat utrymme baseras på det totala löneunderlaget i företaget och dess dotterföretag. Om delägare vill lägga företagets löneunderlag till grund för beräkningen av gränsbeloppet ska ett lönebaserat utrymme beräknas och fördelas med lika belopp på delägarens andelar.

Kommittén har övervägt möjligheten att även underlätta ett förtryck av uppgifterna om lönebaserat utrymme i deklarationen genom att föreslå ytterligare skyldigheter att lämna kontrolluppgifter. För att beräkna ett lönebaserat utrymme behöver en andelsägare ha kunskap om antal andelar i företaget vid respektive löneutbetalningstidpunkt under året före beskattningsåret. Sker löneutbetalningen i ett dotterföretag behövs motsvarande uppgifter beträffande moderföretagets ägande i dotterföretaget. För att uppgifter om löneunderlag för en enskild delägare ska kunna förtryckas och tas in i en e-tjänst krävs vidare att Skatteverket har uppgifter om utbetald kontant ersättning i företaget och företagets dotterföretag avseende året före beskattningsåret. Sådana uppgifter redovisas visserligen i arbetsgivardeklarationen, men uppgifterna i denna överensstämmer inte alltid med definitionen av löneunderlaget i företaget. Bland annat räknas ersättning som betalas till arbetstagare som hör hemma i en stat inom EES in i löneunderlaget om det sker från ett företag hemmahörande inom EES, men denna uppgift lämnas inte i en arbetsgivardeklaration. Dessutom omfattar arbetsgivardeklarationen uppgifter som inte

ingår i löneunderlaget, till exempel ersättningar som betalats ut till styrelseledamöter och ersättningar som täcks av statliga bidrag för lönekostnader. För att korrekta uppgifter om storleken på företagets löneunderlag ska kunna förtryckas i delägarnas inkomstdeklaration skulle det därför krävas att samtliga fåmansföretag åläggs en kontrolluppgiftsskyldighet om löneunderlag. Det skulle i sin tur medföra ett ökat uppgiftslämnande och därmed en ökad administrativ börda för de fåmansföretag där ingen delägare beräknar ett lönebaserat utrymme.

Kommitténs förslag innebär visserligen att fler delägare än i dag kommer att kunna beräkna ett lönebaserat utrymme eftersom dagens löneuttagskrav och kapitalandelskrav slopas (se avsnitt 24.4.6). Trots detta beräknas endast ungefär 15 procent av delägarna komma att lägga ett lönebaserat utrymme till beräkningen av årets gränsbelopp. En generell kontrolluppgiftsskyldighet avseende företagets löneunderlag skulle även vara betungande för sådana företag vars delägare inte beräknar något lönebaserat utrymme. Då dessa företag även fortsättningsvis kommer att utgöra merparten av alla fåmansföretag anser kommittén att en sådan skyldighet inte bör införas. I dessa fall bedömer kommittén att fördelarna med en automatisering inte kan anses uppväga de nackdelar i form av administrativ börda som en sådan kontrolluppgiftsskyldighet skulle medföra för fåmansföretagen. Detta är dock en fråga som bör övervägas på nytt om förutsättningarna för ett mer automatiserat uppgiftslämnande av sådana uppgifter skulle förbättras.

Företagens skyldighet att till delägare lämna uppgift om löneunderlagets storlek bör därför även fortsättningsvis endast regleras i 34 kap. 4 § SFL. Det innebär att onoterade företag som omfattas av 57 kap. IL bl.a. är skyldiga att lämna uppgift om löneunderlag till de delägare som har behov av uppgiften för att beräkna sina intäkter.

Kommitténs förslag innebär bl.a. att den uppgiftsskyldighet som fåmansföretag i dag har enligt 31 kap. 27 § SFL till huvudsakliga delar kommer att fullgöras genom att fåmansföretagen lämnar en årlig kontrolluppgift till Skatteverket. Detta skulle kunna innebära att denna uppgiftsskyldighet kan avskaffas. Kommittén bedömer dock att det i nuläget är svårt att överblicka samtliga konsekvenser av ett sådant förslag och avstår därför från att föreslå att 31 kap. 27 § SFL ska upphöra att gälla.

21.3 En uppgiftsskyldighet för delägare som innehar kvalificerade andelar

Kommitténs förslag: Den som innehar andelar som är kvalificerade enligt bestämmelserna i 57 kap. inkomstskattelagen ska årligen i sin inkomstdeklaration lämna de uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna tillämpa bestämmelserna om utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar i 57 kap. inkomstskattelagen.

Bestämmelserna i skatteförfarandelagen om uppgiftsskyldigheten vid vissa andelsavyttringar m.m. för den som innehar en andel som är särskilt kvalificerad enligt 57 kap. ska anpassas till de föreslagna bestämmelserna om att endast ett tjänstebelopp ska beräknas i samband med ett andelsbyte eller en partiell fission samt föreslagna bestämmelser om fördelning och sammanläggning av sådant tjänstebelopp.

Skälen för kommitténs förslag

Ändrad uppgiftsskyldighet enligt 31 kap. 29 § SFL

Den skyldighet som en delägare har enligt 31 kap. 29 § SFL, dvs. att lämna de uppgifter som Skatteverket behöver för att tillämpa bestämmelserna om utdelning och kapitalvinst kommer delvis att ha fullgjorts genom den föreslagna skyldigheten för fåmansföretag att lämna kontrolluppgift om delägarrens andelsinnehav. De kontrolluppgifter som fåmansföretaget lämnat till Skatteverket kommer att möjliggöra att ett flertal uppgifter kan förtryckas på bilagan respektive i förväg fyllas i e-tjänsten. I andra delar kommer uppgiftsskyldigheten att ligga kvar hos den enskilde. Denna uppgiftsskyldighet fullgörs vanligtvis av delägaren genom att delägaren fyller i bilaga K10, som ska användas av den som har kvalificerade andelar i ett fåmansföretag. En delägare som till gränsbeloppet kan lägga ett lönebaserat utrymme behöver exempelvis komplettera de kontrolluppgifter som Skatteverket erhållit från fåmansföretaget med uppgift om löneunderlag, för att fullt ut kunna tillämpa bestämmelserna om utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar i 57 kap. IL.

Som tidigare angetts gäller också att en delägare kan ha andelar som anses som kvalificerade i företag som inte är fåmansföretag, exempelvis i ett företag vars aktier är upptagna på en regleras marknad. Andelarna är i sådana fall kvalificerade på grund av att de mottagits i samband med ett andelsbyte eller en partiell fission där andelarna i det avyttrade eller överlåtande företaget varit kvalificerade. Även i sådana fall är bedömningen att uppgiftsskyldigheten beträffande andelarna bör ligga hos den enskilde och inte hos fåmansföretaget. I dessa fall anses det inte rimligt att företagen ska ha kontrolluppgiftsskyldighet.

Statistik ur FRIDA-databasen visar att ungefär 100 delägare lämnade bilaga K10 för andelar i marknadsnoterade företag 2021, se avsnitt 6.3.4. Eftersom antalet delägare vars andelar är särskilt kvalificerade bedöms vara så begränsat bedömer kommittén att nyttan av en sådan skyldighet inte överväger den ökade administrativa börda det medför för företagen. Också i dessa situationer kommer delägaren därför även fortsättningsvis att själv behöva lämna nödvändiga uppgifter i sin deklaration.

Den nya beräkningsmodell som kommittén föreslår innebär att det skapas större möjligheter att automatisera skatteberäkningen av utdelning och kapitalvinst för enskilda delägare. För att detta ska vara möjligt behöver dock Skatteverket få tillgång till uppgifter. För att möjliggöra utökad automatisering av beräkningarna även för kvalificerade andelar i företag som inte utgör fåmansföretag behöver tillämpningsområdet för den enskilde andelsägarens informations-skyldighet ändras. Uppgiftsskyldigheten behöver även omfatta andelsinnehav i företag som inte utgör fåmansföretag. I dessa fall behöver delägaren själv lämna de uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna tillämpa bestämmelserna om utdelning och kapitalvinst på andelar som är särskilt kvalificerade och därför omfattas av 57 kap. IL. Detta gäller t.ex. uppgift om antalet ägda andelar och det totala antalet andelar i aktuellt företag. Skälet för detta är att grundbeloppet enligt modellen ska fördelas mellan samtliga kvalificerade andelar som en delägare äger, oavsett företagets status. Även i dessa fall behöver den enskilde, när så är aktuellt, också lämna uppgift om lönebaserat utrymme och omkostnadsbelopp på andelarna. Om tillämpningsområdet ändras till att även avse den delägare som innehar andelar i företag som inte är fåmansföretag bör tillämpningsområdet samtidigt begränsas till att enbart gälla den delägare som innehar

kvalificerade andelar. På så sätt blir bestämmelsen mer träffsäker och det säkerställs att enbart berörda delägare omfattas av den utökade uppgiftsskyldigheten. Det är endast delägare som innehar kvalificerade andelar som behöver beräkna gränsbelopp och därmed endast dessa personer som ska behöva lämna de uppgifter som behövs för att tillämpa de särskilda bestämmelserna om utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar.

Kommittén föreslår att uppgifterna årligen ska lämnas av delägaren. De uppgifter som ska lämnas för varje beskattningsår är de som Skatteverket behöver för att kunna tillämpa bestämmelserna om utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar. Uppgifterna kan således behöva lämnas oavsett om delägaren har mottagit utdelning eller ska redovisa kapitalvinst ett visst beskattningsår eller inte.

Jämfört med nuvarande reglering innebär en årlig uppgiftsskyldighet därför en utökad skyldighet. En årlig uppgiftsskyldighet kan därför innebära en ökad administrativ börda, för den skattskyldige delägaren. För att en sådan ökning ska accepteras behöver fördelarna med att uppgifterna lämnas varje år överväga nackdelarna i form av ökad administration.

Inledningsvis bör i detta sammanhang föras fram att av den statistik som kommittén tagit fram och bearbetat framgår att ungefär två tredjedelar av de K10-bilagor som lämnas in av delägare i fåmansföretag saknar redovisning av mottagen utdelning eller kapitalvinst (se kap. 7, figur 7.1). Huvuddelen av de K10-bilagor som lämnas i dag innebär alltså att delägare valt att årvis lämna uppgifter till stöd för beskattningen av utdelningar och kapitalvinster som sker under ett annat år än det aktuella beskattningsåret. I dessa fall kan det antas att en årlig uppgiftsskyldighet inte skulle upplevas som en utökad administrativ börda.

Det huvudsakliga skälet för en årlig uppgiftsskyldighet är dock att denna ger Skatteverket stöd att utforma deklaraionsblanketter och e-tjänst på det sätt som behövs för att den föreslagna beräkningsmodellen ska kunna möjliggöra en utökad automatisering.

För den delägare vars uppgiftsskyldighet fullgörs redan genom förslaget att fåmansföretaget lämnar en årlig kontrolluppgift till Skatteverket kommer kravet om årligt uppgiftslämnande endast att medföra att redan förifyllda uppgifter årligen behöver kontrolleras och bekräftas. För ett stort antal delägare i fåmansföretag kommer därför kravet på att uppgiftslämnandet ska ske årligen inte alls att vara be-

tungande, tvärtom är tanken att regeländringen ska underlätta uppgiftslämnandet för flertalet delägare. För de delägare som innehar kvalificerade andelar i företag som inte är fåmansföretag och som därför inte omfattas av kontrolluppgiftsskyldigheten behöver uppgiften dock i stället lämnas årligen av den enskilde själv. För dessa delägare ökar därför den årliga administrativa bördan i större utsträckning. Kommittén anser dock att de fördelar som kan uppnås med en ökad automatisering för det stora flertalet delägare överväger de nackdelar som en ökad uppgiftsskyldighet kan få för ett mindre antal delägare. Det är också ändamålsenligt att utformningen av den enskilde delägarens uppgiftsskyldighet är av samma omfattning vare sig det är företaget som delägaren innehar andelar i som är skyldigt att lämna uppgiften eller om uppgiften ska lämnas av delägaren själv.

Förslaget innebär ändringar i 31 kap. 1 och 29 §§ SFL.

Bestämmelserna anpassas till förslaget om endast ett tjänstebelopp vid andelsbyte och partiell fission

Som redogörs för i kapitel 14 föreslår kommittén att systemet med två tjänstebelopp, ett tjänstebelopp för utdelning och ett tjänstebelopp för kapitalvinst, vid ett andelsbyte eller vid en partiell fission ersätts med ett system där endast ett tjänstebelopp behöver beräknas. Detta nya system med endast ett tjänstebelopp leder till att också bestämmelserna om de uppgifter om beräknade tjänstebelopp som behöver lämnas i en inkomstdeklaration behöver ändras. Kommittén föreslår därför att bestämmelserna om uppgiftslämnande i 31 kap. 22 och 24 §§ SFL anpassas så att uppgiftsskyldigheten endast avser tjänstebelopp enligt förslaget.

22 Enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag

Kommitténs bedömning: I samband med att föreslagna ändringar i 57 kap. inkomstskattelagen genomförs bör det övervägas att även genomföra ändringar i skattereglerna för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag, för att den skattemässiga neutraliteten mellan delägare i fåmansföretag och enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag inte ska förskjutas till fördel för delägare i fåmansföretag.

Skälen för kommitténs bedömning

Vid beskattningen av enskilda näringsidkare och fysiska personer som äger andelar i handelsbolag tillämpas reglerna om räntefördelning i 33 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Positiv räntefördelning innebär att avdrag medges vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet för en schablonmässigt beräknad avkastning på eget kapital som investerats i verksamheten. Motsvarande belopp tas i stället upp i inkomstslaget kapital.

Vid tidigare förändringar i fåmansföretagsreglerna har nivån på den positiva räntefördelningsräntan justerats för att balansera förändringarna i beskattningen av delägare i fåmansföretag och enskilda näringsidkare. Räntefördelningen har använts som ett medel för att uppnå en likvärdig beskattning av enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag jämfört med vad som gäller för delägare i fåmansföretag. Senaste tillfället då en sådan justering gjordes var i samband med 2014 års förändringar av fåmansföretagsreglerna. Räntesatsen vid positiv räntefördelning uppgår sedan dess

till statslåneräntan ökad med sex procentenheter (prop. 2013/14:1, bet. 2013/14:FiU1, rskr. 2013/14:56, SFS 2013:960).

Reglerna för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag har även varit föremål för två statliga utredningar på senare tid. Den första var Skatteförenklingsutredningen som tillsattes den 20 november 2012 (dir. 2012:16) och resulterade i betänkandet SOU 2014:68 *Förenklade skatteregler för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag*. Den andra var Utredningen om förenklade skatteregler för att underlätta och främja egenföretagande. Den tillsattes den 20 december 2019 (dir. 2019:102). Beskattningen av enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag behandlades i utredningens delbetänkande SOU 2020:50 *Enklare skatteregler för enskilda näringsidkare*. Syftet med den översynen var att göra det mindre komplicerat att starta och driva enskild näringsverksamhet och att underlätta för den enskilde näringsidkaren att göra rätt och undvika oavsiktliga fel. Uppdraget var i denna del inriktad på förenklingar inom ramen för det befintliga skattesystemet.

Förslagen i dessa två betänkanden har remissbehandlats, men endast ett fåtal av förslagen har ännu lett till lagstiftning. Genom budgetpropositionen för 2024 genomfördes ett antal förslag om förenklad beskattning av vissa fastighetsrelaterade inkomster. Förslagen innebar justeringar av beloppsgränser. Dessa förslag har sin grund i betänkandet SOU 2014:68. Dessutom uttalar regeringen i finansplanen att villkoren för enskilda näringsidkare behöver förbättras (prop. 2023/24:1 *Förslag till statens budget, finansplan och skattefrågor*, avsnitt 1.4 och 12.10). Inför 2025 års budgetarbete har regeringen även remitterat promemorian *Enklare skatteregler för enskilda näringsidkare som upprättat förenklat årsbokslut* (dnr Fi2024/00135) som innehåller ytterligare två av förslagen från SOU 2014:68. I promemorian föreslår regeringen höjningar av vissa beloppsgränser vid beskattningen av enskilda näringsidkare som upprättat förenklat årsbokslut. Det gäller undantaget för värdering av lagertillgångar och möjligheten att göra värdeminskningsskatt på inventarier med hela avskrivningsunderlaget.

I tidigare utredningar har det framhållits att beskattningen av ägare som bedriver verksamheten i olika företagsformer i så hög grad som möjligt bör vara neutral. En viktig princip enligt de skattepolitiska riktlinjerna är också att skattereglerna ska bidra till ett legitimt och

rättvist skattesystem. Det är även ur legitimitetssynpunkt viktigt att skattereglerna behandlar personer som bedriver verksamhet i olika företagsformer lika i så hög utsträckning som möjligt.

I kapitel 10–14 och 16–18 föreslår kommittén ett antal förändringar i beskattningen av delägare i fåmansföretag. Det har inte ingått i kommitténs uppdrag att föreslå ändringar i skattereglerna för enskilda näringsidkare. Kommittén vill dock ändå lämna en viss vägledning i denna fråga. Om regeringen väljer att gå vidare med kommitténs förslag anser kommittén att regeringen även bör överväga att komplettera kommitténs förslag med kompenserande åtgärder för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag för att inte den nuvarande balansen mellan dessa grupper ska förskjutas. Att återigen, som vid tidigare lagstiftningsärenden på fåmansföretagsområdet, justera den positiva räntefördelningsrättan anser kommittén inte skulle vara en lämplig åtgärd. Det kan ifrågasättas om det kommer ha någon märkbar effekt på beskattningen av enskilda näringsidkare sedda som kollektiv eftersom kapitalunderlagen bland de enskilda näringsidkarna är mycket skevt fördelade. I SOU 2020:50 konstaterar utredaren att antalet personer som gör positiv räntefördelning minskar över tid samtidigt som det positiva fördelningsunderlaget ökar (s. 68). Om den positiva fördelningsrättan höjs skulle fördelningsunderlaget för positiv räntefördelning öka snabbare, men endast en mindre del av det ökade underlaget skulle sannolikt kunna användas. En höjning av rättan skulle därför ha ytterst begränsade effekter på beskattningen av kollektivet enskilda näringsidkare.

I de ovan redovisade betänkandena finns flera andra förslag som skulle ha större effekt för denna målgrupp och som därför skulle vara mer lämpade för att uppfylla syftet. Eftersom regeringen redan har inlett ett arbete med att genomföra vissa förslag för denna grupp gör kommittén den bedömningen att valet mellan dessa förslag bör ske i ett sammanhang där balansen mellan enskilda näringsidkare och delägare i fåmansföretag analyseras. Det kan i sammanhanget även lyftas att Näringslivets skatteexperter har lagt fram ett förslag i *Skattenytt* nr 4/2021 som ökar neutraliteten med aktiebolagen, och som till stor del bygger på det alternativa förslagspaketet som lades fram i SOU 2020:50 (avsnitt 6). Som exempel nämns att en ökad neutralitet mellan beskattningen av företagsformerna skulle kunna åstadkommas genom att ordningen på räntefördelning och avsättning till och

återföring från periodiseringsfond och expansionsfond ändras, så att dessa moment görs före räntefördelningen. Även detta förslag skulle kunna ingå i en sådan analys.

Ikraftträdande

23 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

23.1 Inledning

Det föreslagna reglerna innebär både nya definitioner och förändrade beräkningssätt och tidsgränser. Regelförändringarna kommer påverka beskattningen av utdelningar och kapitalvinster för befintliga delägare i fåmansföretag. Det är därför nödvändigt att överväga i vilken omfattning det behövs särskilda övergångsbestämmelser för de olika delarna av förslaget. Dessutom innebär förbudet mot retroaktiv skattelagstiftning i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen att övergångsreglerna måste utformas på ett sådant sätt att de säkerställer att tillämpningen av de föreslagna reglerna inte utlöser en utökad skattskyldighet för tid före ikraftträdandet. I detta sammanhang är det också viktigt att beakta att en ändrad bestämmelse kan resultera i effekter som är önskade av vissa delägare, samtidigt som det kan finnas andra delägare som inte anser att effekterna är gynnsamma.

Paragrafhänvisningarna avser fortsättningsvis de föreslagna bestämmelser om inte annat anges.

23.2 Inkomstskattelagen

Kommitténs förslag: Lagändringarna i inkomstskattelagen ska träda i kraft den 1 januari 2026.

Ändringarna ska om inte annat anges tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2025.

Den nya definitionen av närstående i 57 kap. tillämpas första gången på förhållanden som hänför sig till tiden efter ikraftträdandet.

Bestämmelsen om att en andel ska anses vara kvalificerad under fyra beskattningsår efter att ett företag upphör att vara ett fåmansföretag ska tillämpas första gången för företag som upphör att vara ett fåmansföretag efter ikraftträdandet. Den upphävda bestämmelsen, som innebär en karenstid på fem år, ska fortsatt gälla för företag som upphört att vara företag före ikraftträdandet.

Vid tillämpningen av de nya tidsfristerna i 57 kap. 4 och 7 §§ ska, vid bedömningen av om förutsättningarna i bestämmelserna är uppfyllda vid 2026 års beskattning, de fem föregående beskattningsåren beaktas i stället för att de fyra föregående beskattningsåren.

De nya bestämmelserna om beräkning av tjänstebelopp vid andelsbyten och partiella fissioner ska tillämpas första gången för andelsbyten och partiella fissioner som genomförs efter ikraftträdandet. Även bestämmelsen om att en sådan andel vars tjänstebelopp har beräknats till noll kronor ska vara kvalificerad som längst fyra beskattningsår efter andelsbytet eller den partiella fissionen ska tillämpas första gången på ombildningar som genomförts efter ikraftträdandet.

Äldre bestämmelser om tjänstebelopp för utdelning, respektive kapitalvinst samt äldre bestämmelser om att en andel ska upphöra att vara särskilt kvalificerad när ett belopp motsvarande som mest tjänstebeloppet för utdelning har tagits upp till beskattning, gäller fortsatt för en andel till vilken det hör ett tjänstebelopp som beräknats enligt tidigare gällande bestämmelser.

Bestämmelserna om att en andel som förvärvats med stöd av en särskilt kvalificerad andel ska anses vara kvalificerad om det inte har lämnats någon ersättning för andelen, eller om ersättningen understiger andelens marknadsvärde ska tillämpas första gången på sådana förvärv som sker efter ikraftträdandet. Det samma gäller bestämmelserna om fördelning av tjänstebelopp och sparad utdelningsutrymme mellan den ursprungliga och den förvärvade andelen.

De upphävda index- och kapitalunderlagsreglerna får tillämpas för beskattningsår som avslutas före den 1 januari 2029.

Regeln i 57 kap. 34 § första stycket om beräkning av löneunderlag på ersättningar till anställda i vissa dotterföretag, ska tillämpas första gången på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2026.

Skälen för kommitténs förslag

Lagändringarna bör träda i kraft den 1 januari 2026

De föreslagna lagändringarna i inkomstskattelagen (1999:1229), IL, bör träda i kraft så snart som möjligt. Lagändringarna innebär dock relativt stora förändringar jämfört med nuvarande lagstiftning. Förutom att Skatteverket behöver tid för förberedelser av blanketter och datasystem behöver såväl berörda delägare som redovisningskon-sulter och andra rådgivare tid för att hinna sätta sig in i regelverket. Med beaktande av detta, samt tider för remissförfarande och beslut, föreslår kommittén att lagändringarna ska träda i kraft tidigast den 1 januari 2026.

Lagen bör tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2025

De föreslagna lagändringarna kommer att påverka beskattningen av utdelningar och kapitalvinster för befintliga delägare i fåmansföretag. Den föreslagna lagen om ändringar i inkomstskattelagen bör därför tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter ikraftträdandet, dvs. efter den 31 december 2025.

Det förändrade närståendebegreppet bör tillämpas på närståenderelationer efter ikraftträdandet

Enligt kommitténs förslag till 57 kap. 2 § IL ska, vid tillämpningen av 57 kap., syskon, syskons make eller syskons avkomling inte längre ses som närstående. Förslaget får genomslag i flera bestämmelser i 57 kap. IL. Det gäller bestämmelsen om den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen (4 §), andelar som ägs av stiftelser eller annan juridisk person utan delägare (5 §), kvalificerade andelar (7 §), ägarskiften mellan närstående (8 §), utomståenderegler (10–12 §§), takregeln för lönebaserat utrymme (29 §) och takbeloppsregeln (36 §). Om det inte införs några särskilda övergångsbestämmelser kommer syskon inte längre räknas som närstående vid en prövning som gäller beskattningsår efter ikraftträdandet, även om bedömningen avser förhållanden som inträffat före ikraftträdandet. Eftersom närståendebegreppet är av stor betydelse för tillämpningen av flera av bestämmelserna

i 57 kap. och då tillämpningen ofta innebär en bedömning av tidigare förhållanden anser kommittén att det finns ett behov av övergångsregler med anledning av den ändrade definitionen.

Den fråga som behöver klargöras genom sådana regler är i vilken utsträckning ett syskon som inte är närstående vid tidpunkten för tillämpningen ändå ska betraktas som närstående under den tid, vanligtvis de fyra föregående beskattningsåren, som bedömningen avser. Kommittén föreslår därför att den ändrade definitionen av närståendetidpunkten i 57 kap. ska tillämpas första gången på förhållanden som hänför sig till tiden efter ikraftträdandet. Vid bedömningen av förhållanden före ikraftträdandet ska syskon, syskons make eller syskons avkomling således fortfarande betraktas som närstående.

De nya tidsgränserna medför behov av särskilda övergångsregler i vissa fall

Även förslaget om kortare karenstid och tidsgränser får genomslag i flera bestämmelser i 57 kap. IL. Tidsgränserna har genomgående minskats med ett år. Dessa tidsgränser finns i den utvidgande fåmansföretagsdefinitionen (4 §), i bestämmelsen om andelar som ägs av stiftelser eller annan juridisk person utan delägare genom hänvisningen till 4 § (5 §), i bestämmelserna om kvalificerade andelar (7 §) och i utomståenderegeln (10 §). Dessutom innehåller regeln om karenstid (13 §) och bestämmelsen om skatteberäkning inom familjen (43 §) tidsgränser som har förkortats med ett år.

Vid bedömningen av 4, 5, 7, 10 och 43 §§ ska hänsyn tas till om andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fyra föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning. Dessa tidsgränser är således bakåtblickande. Bestämmelsen i 13 § är i stället framåtblickande, dvs. om ett företag upphör att vara fåmansföretag, ska en andel anses kvalificerad under fyra beskattningsår därefter eller den kortare tid som följer av 7 §. Det finns således även en koppling mellan 7 och 13 §§, som också kan få betydelse vid valet av övergångsbestämmelse.

Utän några övergångsbestämmelser innebär förslaget att för ikraftträdandeåret 2026 ska en bedömning enligt någon av bestämmelserna i 4, 7, 10 och 43 §§ ske med utgångspunkt i delägarrens eller en närståendes aktivitet under beskattningsåret och de fyra föregående beskattningsåren, dvs. 2022, 2023, 2024 och 2025. I det fall delägaren

(eller dennes närstående) inte har varit verksam i betydande omfattning under perioden 2022–2025 kommer bolaget från och med 2026 (ikraftträdandet) inte längre att vara ett fåmansföretag (4 §) och andelarna inte längre att vara kvalificerade (7 §). Vid tillämpningen av utomståenderegeln kommer utomståenderegeln bli tillämplig ett år tidigare än i dag, dvs. redan från och med 2026 om det utomstående ägandet förelegat under åren 2022–2025. Andelar i företag som upphört att vara fåmansföretag under 2021 kommer från och med 2026 inte längre att vara kvalificerade enligt (13 §).

Frågan är om det behövs övergångsbestämmelser för delägare som upphört att vara verksamma i betydande omfattning i sina respektive bolag under 2021 och för andelar i bolag som upphört att vara fåmansföretag under samma år. En delägare som har räknat med att andelarna ska vara kvalificerade under fem år kan ha anpassat sig efter detta vid val av tidpunkt för bland annat utdelning.

Kommitténs bedömning är att förslaget till nya tidsfrister i den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen (4 §) och bestämmelserna om kvalificerade andelar (7 §) bör ges en viss fördröjd effekt så att dessa inte får genomslag förrän ett år efter ikraftträdandet, dvs. för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2026. Det innebär att delägare som har ställt in sig på att ha kvalificerade andelar i fem år, och har räknat med att ha ett år kvar, kommer att ha kvalificerade andelar även det första året som reglerna är tillämpliga.

Förslaget till särskild övergångsregel i dessa fall innebär att när de nya tidsgränserna i bestämmelserna börjar gälla kommer tillämpningen att omfatta både de som har slutat vara verksamma 2021 och 2022.

Tillämpningen av tidsfristen i utomståenderegeln (10 §) bör dock inte fördröjas ytterligare med anledning av att utomståenderegeln i vissa fall får genomslag först efter att dubbla tidsfrister har passerat.

Karensregeln i 57 kap. 13 § IL som har en framåtblickande utformning bör bara bli tillämplig på andelar i företag som upphör att vara ett fåmansföretag efter ikraftträdandet. Den upphävda lydelsen bör gälla för andelar i företag som upphör att vara ett fåmansföretag före ikraftträdandet. Om 7 § innebär att andelarna slutar att vara kvalificerade tidigare har den bestämmelsen företräde, vilket kan få större betydelse under övergångsperioden.

De nya bestämmelserna om beräkning av tjänstebelopp vid andelsbyten och partiella fissioner

De nya bestämmelserna som föreslås om andelar som mottagits vid ett andelsbyte innebär bl.a. att ett gemensamt tjänstebelopp för både utdelning och kapitalvinst ska bestämmas och att detta tjänstebelopp knyts till den mottagna andelen. Detsamma gäller vid partiell fission. Dessa tjänstebelopp utgör ett tak för hur mycket av en utdelning eller kapitalvinst som ska beskattas i inkomstlaget tjänst om andelen enbart är kvalificerad på grund av andelsbytet eller den partiella fissionen. En utförligare genomgång av gällande regler samt kommitténs överväganden och förslag finns i kapitel 14.

Enligt nuvarande bestämmelser beräknas två tjänstebelopp vid andelsbyten och två tjänstebelopp vid partiella fissioner. Dessa tjänstebelopp utgör separata tak för hur mycket av en utdelning respektive en kapitalvinst som ska beskattas i inkomstlaget tjänst. Sådana mottagna andelar med två tjänstebelopp – ett för utdelning och ett för kapitalvinst – kan komma att avyttras även framöver och även utdelning kan komma att lämnas på sådana andelar. För att inte delägare som innehar andelar som har erhållits genom ett andelsbyte eller en partiell fission före ikraftträdande ska riskera att påverkas av de nya reglerna på ett sätt som för den enskilde upplevs som negativt behövs övergångsbestämmelser som hanterar utdelningar som lämnas på sådana andelar och försäljningar av sådana andelar.

De nya bestämmelserna bör därför tillämpas första gången på andelsbyten och partiella fissioner som görs efter ikraftträdandet och tidigare beräknade tjänstebelopp bör fortsätta att höra till sådana andelar som mottagits vid ett andelsbyte eller partiell fission som genomförts före ikraftträdandet. Det innebär att den del av en utdelning respektive en kapitalvinst som ska tas upp i inkomstlaget tjänst inte ska överstiga det tjänstebelopp som har beräknats för andelarna enligt äldre regler. Det innebär också att en andel, i enlighet med äldre regler bör upphöra att vara kvalificerad när ett tjänstebelopp uppgående till som mest tjänstebeloppet för utdelning har tagits upp till beskattning. Detta gäller dock inte om andelen är kvalificerad enligt de allmänna reglerna. Om en andel är kvalificerad både enligt de allmänna reglerna och enligt de särskilda reglerna för andelar som mottagits vid ett andelsbyte eller en partiell fission utgör tjänste-

beloppen inte något tak för tjänstebeskattningen. Då följer tjänstebeskattningen i första hand de allmänna reglerna.

De föreslagna övergångsreglerna är vidare utformade för att inte påverka sådana uppskovs- eller tjänstebelopp som har beräknats enligt tidigare, numera upphävda regler, och som därför omfattas av övergångsregler för tidigare års lagändringar.

Andelar till vilka det hör två tjänstebelopp kan även bli föremål för intern avyttring enligt den föreslagna bestämmelsen i 57 kap. 15 § (nuvarande 57 kap. 7 a §). Det bör därför i en övergångsbestämmelse regleras att i sådana fall bör tjänstebelopp som beräknats enligt nuvarande bestämmelser fördelas på mottagarens andelar i det fåmansföretag som direkt eller indirekt förvärvat andelarna.

I 48 kap. 18 f § och 48 a kap. 8 c § IL finns bestämmelser som syftar på de speciella fallen att andelarna i det överlåtande eller avyttrade företaget vid en partiell fission eller ett andelsbyte tidigare mottagits vid en partiell fission eller ett andelsbyte. Bestämmelserna reglerar att tjänstebeloppen i sådana fall ska minskas med utdelning och kapitalvinst som tagits upp i inkomstslaget tjänst efter det att tjänstebeloppet beräknats och fördelas på de mottagna andelarna. Även i dessa fall kan det bli fråga om att tjänstebeloppen är beräknade enligt äldre regler och därför är separata för utdelning och kapitalvinst. Det bör därför i en övergångsbestämmelse regleras att i sådana fall bör tjänstebelopp som beräknats enligt de äldre reglerna och som hör till andelen fördelas på mottagna andelar.

Sammanfattningsvis innebär kommitténs förslag till övergångsregler med anledning av förslaget om ett gemensamt tjänstebelopp vid andelsbyte och vid partiell fission följande. Om det har skett ett andelsbyte eller en partiell fission före ikraftträdandet och det till mottagna andelar hör tjänstebelopp för utdelning respektive för kapitalvinst som beräknats enligt äldre (nuvarande) regler ska äldre regler tillämpas när det gäller hur tjänstebeloppen avräknas mot belopp som tagits upp i inkomstslaget tjänst, fördelningen av beloppen och när en andel upphör att vara särskilt kvalificerad.

Även den föreslagna bestämmelsen i 57 kap. 41 § IL om att en sådan andel vars tjänstebelopp har beräknats till noll kronor ska vara kvalificerad som längst fyra beskattningsår efter andelsbytet eller den partiella fissionen bör tillämpas första gången på ombildningar som genomförts efter ikraftträdandet.

Kommittén har också lämnat förslag i 57 kap. 16 § IL om att en andel ska anses särskilt kvalificerad när den förvärvats med stöd av en särskilt kvalificerad andel och det inte har lämnats någon ersättning för andelen, eller om ersättningen understiger andelens marknadsvärde. I den nya bestämmelsen 57 kap. 18 § IL regleras också att det tjänstebelopp som hör till den ursprungliga andelen ska fördelas mellan den ursprungliga och den förvärvade andelen. I 57 kap. 28 § fjärde stycket IL regleras fördelning av den ursprungliga andelens sparade utdelningsutrymme. Andelar som förvärvats med stöd av en särskilt kvalificerad andel kan innehas redan i dag, därför behövs en övergångsregel. Bestämmelserna bör tillämpas första gången på sådana förvärv som sker efter ikraftträdandet. Detsamma gäller bestämmelserna i 48 kap. 18 d § andra och tredje stycket IL samt 48 a kap. 16 § andra och tredje stycket IL om att sådana andelar inte anses vara av samma slag och sort som andra andelar vid tillämpning av genomsnittsmetoden.

Indexregeln och kapitalunderlagsregeln får fortsätta att tillämpas under en övergångstid

Kommittén föreslår att indexregeln och kapitalunderlagsregeln ska upphävas. För att göra det möjligt för delägare att anpassa sig till den förändringen bör de andelsägare som beräknar sitt omkostnadsbelopp enligt dessa bestämmelser ges en rimlig tid att anpassa sig till förändringen. Kommittén föreslår därför att bestämmelserna i 57 kap. 21 § andra stycket och 25–35 §§ bör få tillämpas för beskattningsår som avslutas före den 1 januari 2029.

Under samma övergångsperiod får index- och kapitalunderlagsregeln, i enlighet med vad som gäller i dag enligt 57 kap. 12 § andra stycket IL, beaktas vid beräkandet av omkostnadsbeloppet enligt 57 kap. 25 § IL. Se överväganden i kapitel 12.

Särskilda regler för ersättningar till anställda i vissa dotterföretag

Förslaget till 57 kap. 34 § första–tredje styckena IL innebär att särskilda regler ska gälla för ersättningar till anställda i vissa dotterföretag vid beräkningen av löneunderlag enligt 57 kap. 32 § IL. Bestämmelsen innebär att ersättningar till arbetstagare i dotterföretag

inte får räknas med vid beräkningen av löneunderlaget om dotterföretagets verksamhet finansierats genom aktieägartillskott eller kapital som grundar sig i sådana tillgångar som likställs med andelar enligt 57 kap. 3 § IL andra stycket, och det sammanlagda beloppet av sådana kapitaltillskott överstiger aktiekapitalet i dotterföretaget och 25 miljoner kronor.

Enligt 57 kap. 32 § IL ska löneunderlaget beräknas på ersättningar som har lämnats till arbetstagarna i företaget och i dess dotterföretag under året före beskattningsåret. Utan några övergångsbestämmelser innebär förslaget att särskilda regler för ersättningar till anställda i vissa dotterföretag ska tillämpas från och med beskattningsåret 2026. Samtidigt ska löneunderlaget beräknas utifrån löneutbetalningar som gjorts under 2025, dvs. före ikraftträdandet och innan regeln om att ersättningar till arbetstagare i vissa dotterföretag inte får räknas börjat gälla. Kommittén föreslår därför att bestämmelsen i 57 kap. 34 § första–tredje styckena IL tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2026. På så sätt kommer regeln endast omfatta ersättningar till anställda i dotterföretag som betalats ut efter ikraftträdandet.

23.3 Skatteförfarandelagen

Kommitténs förslag: Lagändringarna i skatteförfarandelagen ska träda i kraft den 1 januari 2026 och tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2025.

Bestämmelsen i 31 kap. 22 § i den äldre lydelsen gäller dock fortfarande för den som innehar en andel till vilken det hör tjänstebelopp för utdelning respektive för kapitalvinst som beräknats enligt äldre bestämmelser.

Skälen för kommitténs förslag

De föreslagna lagändringarna i skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, bygger på kommitténs förslag till ändringar i inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Lagändringarna bör därför träda i kraft vid samma tidpunkt som ändringarna i inkomstskattelagen, dvs. den 1 januari 2026.

Ändringarna bör tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2025.

I 31 kap. 22 § regleras bl.a. att den som innehar en kvalificerad andel som avyttras i samband med ett andelsbyte eller överläts i samband med en partiell fission ska till Skatteverket lämna de uppgifter som behövs för att besluta om de tjänstebelopp som har fördelats till andelen. Enligt nuvarande bestämmelser beräknas två tjänstebelopp vid andelsbyten och två tjänstebelopp vid partiella fissioner. Sådana mottagna andelar med två tjänstebelopp – ett för utdelning och ett för kapitalvinst – kommer att innehas även framöver. Det behövs därför övergångsbestämmelser som hanterar utdelningar som lämnas på sådana andelar och försäljningar av sådana andelar. Om en andelsägare avyttrar en sådan andel till vilken det hör tjänstebelopp för utdelning respektive för kapitalvinst som beräknats enligt äldre (nuvarande) regler bör därför äldre regler tillämpas.

Konsekvenser

24 Konsekvenser av utredningens förslag

I detta kapitel redogörs för konsekvenserna av de förslag som lämnas i kapitel 10–21. Konsekvensanalysen redovisas i enlighet med kommittéförordningen (1998:1474) och förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.

Konsekvensanalysen omfattar de nya eller ändrade regler som kommittén föreslår. Kommittén har i förenklingssyfte föreslagit att ett nytt 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) införs. Det nya kapitlet innehåller dock också ett flertal bestämmelser som överförts oförändrade från nuvarande 57 kap. IL. De bestämmelser som i dag ingår i 57 kap. IL och som förts över till det nya 57 kap. utan ändringar har därför inte övervägts särskilt i konsekvensanalysen.

För att analysera konsekvenserna av förslagen har kommittén köpt in data ur FRIDA-databasen. FRIDA är en registerbaserad databas som tas fram av Statistiska Centralbyrån (SCB) och som baseras på de K10-bilagor som delägare med kvalificerade andelar lämnar till Skatteverket som underlag för beskattningen. Bilagan används om delägaren tagit emot utdelning eller kapitalvinst, eller för att beräkna ett sparutdelningsutrymme. FRIDA innehåller också bakgrundsinformation om delägarna såsom uppgifter om kön, ålder, utbildning och yrken. För att kartlägga betydelsen av regler för närstående har kommittén också kompletterat FRIDA med uppgifter från flergenerationsregistret. För en närmare beskrivning av databaserna som används i betänkandet och hur statistiken har tagits fram, se bilaga 5.

24.1 Problemställning, alternativa lösningar och effekter om ingen förändring genomförs

24.1.1 Uppdraget enligt direktivet

Enligt direktiven (dir. 2022:44) ska kommittén analysera på vilket sätt och i vilken omfattning fåmansföretagsreglerna, dvs. de särskilda reglerna för beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag, kan förenklas. Direktiven betonar också att det är särskilt angeläget att skapa goda villkor för små och växande företag. Vidare förs fram att det är viktigt med enkla, enhetliga och överskådliga regler eftersom det bidrar till att skattesystemet uppfattas som rättvist och rimligt, vilket kan ha stor betydelse för bl.a. förebyggande av skatteplanering, och att det därför är viktigt att så långt som möjligt utnyttja det utrymme för förenklingar som kan finnas. Enligt tilläggsdirektivet från den 26 januari 2023 (dir. 2023:10) ska kommittén också se över reglerna för att ytterligare främja entreprenörskap, särskilt för små och medelstora företag. Direktiven betonar också att det viktigt att skapa incitament för entreprenörer att starta och driva företag för att fler ska ta risken att etablera och driva företag. Direktiven anger också att det är särskilt viktigt att ge små och medelstora företag goda skattemässiga villkor, som gör det möjligt för dem att växa, anställa och attrahera kapital. I tilläggsdirektivet från den 7 september 2023 (dir. 2023:128) har kommittén också fått i uppdrag att analysera på vilket sätt de särskilda reglerna för utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag kan ändras för att göra de särskilda bestämmelserna om lättnader i beskattningen av personaloptioner mer effektiva när det gäller att attrahera och behålla nyckelkompetens.

Direktiven betonar också att det är angeläget att de skattemässiga villkoren för mindre och växande företag är goda, samtidigt som det också är viktigt att skatter tas ut på ett effektivt sätt och att reglerna inte öppnar upp för sådan inkomstomvandling eller kringgåenden som reglerna är avsedda att förhindra. Kommittén konstaterar därför att behovet av att förenkla och förbättra reglerna i syfte att främja entreprenörskap måste vägas mot reglernas syfte att förhindra inkomstomvandling.

Regler för beskattning av delägare i fåmansföretag finns i nuvarande 57 kap. IL. Reglerna anger hur utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar ska fördelas mellan inkomstlagen tjänst och

kapital vid beskattningen. Den nuvarande regleringen beskrivs mer ingående i kapitel 4. Reglerna omfattar delägare i fåmansföretag som har kvalificerade andelar. Andelar kan bland annat vara kvalificerade då delägaren själv eller någon närstående till denne är verksam i betydande omfattning i företaget.

24.1.2 Problemställning och alternativa lösningar

Fåmansföretagsreglerna infördes i samband med skattereformen 1990/91 i syfte att förhindra att högre beskattade förvärvsinkomster omvandlas till lägre beskattade kapitalinkomster och därigenom minskar den totala skatten på ersättningen från företaget. År 2006 genomgick reglerna en större reform som bl.a. syftade till att förbättra reglernas effekter på risktagande i näringslivet. Reglerna har därför numera fler syften än att förhindra inkomstomvandling.

Fåmansföretagsreglerna har under lång tid kritiserats för att vara komplicerade. Sedan reglerna infördes har de också förändrats vid flera tillfällen. Vid 2006 års reform infördes förenklingsregeln, samtidigt som det lönebaserade utrymmet ökade i betydelse för beräkningen av gränobeloppet. Även efter 2006 har reglerna förändrats vid flera tillfällen. Bland annat har den högsta nivån för löneuttagskravet sänkts, medan schablonbeloppet i förenklingsregeln höjts i omgångar. År 2014 infördes ett krav på att delägaren måste äga en andel i företaget som motsvarar minst fyra procent av kapitalet i företaget för att få beräkna ett lönebaserat utrymme, samtidigt som reglerna för beräkningen av storleken på det lönebaserade utrymmet gjordes mer generösa för de delägare som uppfyllde löneuttagskravet och kapitalandelskravet. Mängden förändringar som har skett över tid har också bidragit till att öka reglernas komplexitet eftersom delägarna behöver sätta sig in i vad varje ny regeländring innebär och anpassa sig efter de ändrade förutsättningarna.

Kommittén konstaterar i kapitel 9 att flera delar av dagens regelverk är komplicerade, och utvecklar i kapitlet sin syn på vad komplexiteten består av. Kommittén konstaterar att kvalifikationsreglerna, dvs. reglerna som avgör vilka delägare som ska omfattas av fåmansföretagsreglerna, är komplexa eftersom de innehåller många olika moment för att bedöma vilka delägare som ska omfattas och under vilka förutsättningar de omfattas. Även beräkningsreglerna är rela-

tivt komplicerade och i vissa fall svåra att tillämpa. Det faktum att det finns alternativa beräkningsregler medför också att delägare kan behöva beräkna gränsbelopp och skatt efter flera olika regler och jämföra utfallet av de olika alternativen. Detta medför att det kan ta lång tid att bedöma om en delägare alls omfattas av fåmansföretagsreglerna, och om så är fallet, att sätta sig in i hur regelsystemet fungerar och avgöra vilket handlingsalternativ som ger det mest förmånliga utfallet.

Reglerna innehåller också flera trösklar, vilket medför att de kan ge mycket olika utfall beroende på om tröskelvärdena kan uppnås eller inte. Detta kan medföra att reglerna inte uppfattas som legitima. Trösklar kan också snedvrider val och leda till skattemässiga anpassningar kring tröskelvärdena. Kommittén anser därför att trösklar i systemet i möjligaste mån bör undvikas.

Dagens regler för beräkning av gränsbelopp och beskattning innehåller också många beräkningsmoment och kräver att många uppgifter lämnas. Delägarna anlitar i regel rådgivare för att hantera regelefterlevnaden och avgöra vilket alternativ som ger det mest förmånliga utfallet. Regelsystemet innebär därför en stor administrativ börda för de delägare som omfattas. För en utförligare beskrivning av olika alternativa sätt att reformera regelverket, se genomgången i kapitel 9.

Trots komplexiteten har dock reglerna också över tid kommit att bli väl kända av delägarna, och det finns en omfattande praxis som utvecklats inom området. Praxis har skapat en viss förutsebarhet som delägarna har kunnat anpassa sig efter. En förändring av regelverket skulle därför kunna leda till kostsamma anpassningar, och skapa en ny rättslig osäkerhet. Detta talar för att de delar av dagens system som bedöms fungera väl bör behållas, för att delägare inte på nytt ska behöva sätta sig in i vad ett helt nytt beskattningssystem skulle innebära, och för att praxis ska kunna fortsätta ge vägledning om hur reglerna ska tolkas. Kommittén konstaterar därför att om grunderna i dagens fåmansföretagsregler ska förändras så bör detta ske som en del av en större översyn av hela skattesystemet, där även frågan om justerade skattesatser inom fler delar av företags- och kapitalbeskattningen bör ingå. En sådan översyn kan inte anses omfattas av kommitténs uppdrag enligt direktiven.

I kapitel 9 redogör kommittén också på ett mer övergripande plan för vilka möjligheter det finns att reformera dagens fåmansföretagsregler i syfte att förenkla reglerna och förbättra deras effekter på

företagande, investeringar och incitamenten att anställa. Kommittén konstaterar att de nuvarande reglerna kan förenklas genom att minska antalet alternativa regler, antalet uppgiftskrav och antalet beräkningsmoment, och att reglerna i vissa fall kan förtydligas. Sådana förenklingar och förtydliganden minskar både den administrativa bördan för delägarna i fåmansföretagen och förenklar hanteringen för Skatteverket och domstolarna. Genom att antalet valmöjligheter och alternativa regler minskar blir reglerna också mer programmerbara, vilket medför att de i högre utsträckning kan automatiseras i Skatteverkets e-tjänst och i de skatte- och redovisningsprogram som företagen använder som stöd för bokföring och beskattning. Genom att fler moment kan automatiseras och konsekvenserna av olika handlingsalternativ inte längre behöver beräknas och jämföras, kan såväl uppgiftslämnandet som beräkningarna förenklas jämfört med dagens regler.

De förslag till förenklingar och förbättringar som bedöms vara möjliga att genomföra inom fåmansföretagsreglerna lämnas i kapitel 10–21. Varje förslag som lämnas i kapitlen bygger på ett stort antal avvägningar avseende vilka incitament som fåmansföretagsreglerna ger i dag och vilka incitament det är önskvärt att reglerna ska ge. Dessa överväganden ligger sedan till grund för nivåerna på de olika parametrar som finns i förslagen. För mer utförliga resonemang om motiven bakom valet av nivå för olika parametrar, se respektive förslagskapitel.

I kapitel 9 diskuterar kommittén också möjligheterna att införa ett alternativt, och helt nytt system för beskattning av delägare i fåmansföretag, som i högre utsträckning än dagens regler har sin grund i ekonomiska värden i företagen, och som i högre utsträckning skulle ge incitament för investeringar. I bilaga 4 skisserar kommittén hur ett sådant alternativt regelsystem skulle kunna utformas.

24.1.3 Effekter av förslagen och effekter av att ingen förändring genomförs

I avsnitt 24.13 beräknar kommittén att de administrativa kostnaderna för företagen minskar med ungefär 240 miljoner kronor till följd av förslagen. Detta motsvarar en minskning av den administrativa bördan för att hantera fåmansföretagsreglerna med ungefär 34 procent. Förslagen bedöms också öka förutsebarheten i beskattningen,

vilket minskar den tid som delägarna behöver lägga på att sätta sig in i reglerna och jämföra utfallet av olika handlingsalternativ.

Förslagen beräknas sammantaget medföra en lägre beskattning av kollektivet delägare i fåmansföretag med ungefär en miljard kronor räknat i ikraftträdandeårets priser. Årets gränsbelopp beräknas öka med drygt 15 procent relativt dagens nivå för delägarna sammantaget, och ungefär 80 procent av delägarna beräknas få ett större gränsbelopp genom förslaget. I kapitel 5 visas att det är väl belagt i forskningen att skatt på utdelning minskar investeringarna, framför allt i nystartade företag som finansierar sig med eget kapital. Eftersom förslaget medför att större belopp kan beskattas inom gränsbeloppet minskar skatten på utdelning och kapitalvinst, vilket kan förväntas ha positiva effekter på investeringarna i fåmansföretag.

I kapitel 5 ges också en översikt av forskningen kring effekterna av beskattning och administrativ börda och på investeringar och företagande. Forskningen visar att en minskad administrativ börda kan öka nyföretagandet. De förslag som lämnas i betänkandet beräknas minska den administrativa bördan av fåmansföretagsreglerna väsentligt, vilket kan förväntas leda till att fler väljer att starta och driva företag. Kommittén bedömer därför att förslagen stärker incitamenten att starta, driva och utveckla företag.

Delägarna i de minsta företagen gynnas av att gränsbeloppen ökar genom införandet av ett grundbelopp, medan delägare i små och medelstora företag med anställda även gynnas av att löneuttagskravet och kapitalandelskravet slopas. Eftersom detta medför att fler delägare i företag med anställda får del av ett lönebaserat utrymme på anställdas löner stärks incitamenten att investera och anställa. Delägare i företag som på kort tid genererat en hög avkastning, exempelvis på grund av framgångsrikt entreprenörskap, gynnas också av att takreglerna för utdelning och kapitalvinst slås ihop till ett gemensamt tak som är lägre än dagens takbelopp för kapitalvinster. Dessutom ökar förutsebarheten i beskattningen genom att vissa av kvalifikationsreglerna förtydligas, och även detta kan förväntas öka viljan att investera i fåmansföretag. Det finns dock färre studier som undersöker effekterna på investeringarna av en minskad skattemässig osäkerhet, och denna effekt är därför svår att kvantifiera.

Även förändringarna av kvalifikationsreglerna (kapitel 16–20) bedöms minska den administrativa bördan då det blir tydligare vilka delägare som ska omfattas av fåmansföretagsreglerna. Dessa bedöm-

ningar är komplicerade, och delägare som anser att det är oklart om de omfattas av regelverket eller inte kan behöva juridisk rådgivning för att avgöra hur utdelning och kapitalvinst på deras andelar ska beskattas. En minskad osäkerhet rörande kvalifikationsreglerna bidrar därför också till att minska företagens kostnader för ekonomisk och juridisk rådgivning.

Om förslagen inte genomförs uteblir dessa effekter, och dagens komplexa regler består.

24.2 Förslagets förenlighet med EU-rätten

Om ett betänkande innehåller förslag till nya eller ändrade regler, ska förslagets kostnadsmässiga och andra konsekvenser anges i betänkandet enligt 15 a § kommittéförordningen. Konsekvenserna ska anges på ett sätt som motsvarar de krav på innehållet i konsekvensutredningar som finns i 6 och 7 §§ förordningen om konsekvensutredning vid regelgivning. Enligt 6 § 6 förordningen om konsekvensutredning vid regelgivning ska konsekvensanalysen innehålla en bedömning av om regleringen överensstämmer med eller går utöver de skyldigheter som följer av Sveriges medlemskap i Europeiska unionen.

Konsekvensanalysen ska således omfatta nya eller ändrade regler. Kommittén har i förenklingssyfte föreslagit ett nytt 57 kap. IL. Det nya kapitlet innehåller dock ett flertal bestämmelser, vilka överförts oförändrade från nuvarande 57 kap. IL. De bestämmelser som i dag ingår i 57 kap. IL och som utan ändring förs över till det nya 57 kap., har därför inte övervägts särskilt i konsekvensanalysen.

Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUF-fördraget) innehåller bestämmelser som tillförsäkrar fri rörlighet inom gemenskapen för arbetskraft, varor och kapital. Dessutom finns en rätt att starta och driva företag var som helst inom EU, dvs. etableringsfrihet. Reglerna i 57 kap. IL gäller för beskattningen av utdelning och kapitalvinst hos fysiska personer som innehar kvalificerade andelar i fåmansföretag och som är skattskyldiga i Sverige. Företagen som personerna äger andelar i kan dock finnas även utanför Sverige.

Vad gäller frågan om statligt stöd förutsätter regelverket att offentliga medel har tillförts ett företag. Även om de särskilda reglerna om beskattningen av utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar

gäller delägaren och inte fåmansföretaget kan delägarnas beskattning också indirekt påverka företagen. De förslag till förändringar som nu föreslås är dock generellt utformade, och det föreslås inga specialregler för någon viss typ av verksamhet, eller för företag av en viss storlek. Kommittén föreslår också att vissa befintliga trösklar slopas (kapitalandelskravet och löneuttagskravet).

I stället införs två avdrag (löneavdraget och avdraget med 100 000 kronor från omkostnadsbeloppet). Eftersom dessa i stället är utformade som avdrag medför de inte några tröskeleffekter. Det senare avdraget föreslås dessutom av administrativa skäl för att förenkla tillämpningen av regelverket. Kommittén bedömer att dessa förslag snarare minskar risken för att frågan om statligt stöd skulle aktualiseras.

I kapitel 10 lämnar kommittén förslag om en förändrad beräkning av gränsbeloppet. Under vissa förutsättningar får delägare lägga till ett lönebaserat utrymme till årets gränsbelopp. Lönebaserat utrymme beräknas utifrån kontant lön som betalats till arbetstagare. Även ersättning som betalas till arbetstagare i företag som hör hemma i en stat inom Europeiska Ekonomiska Samarbetsområdet (EES) får på samma villkor räknas med i löneunderlaget, såväl enligt dagens regler som enligt förslaget. Förslaget till förändrad beräkning av gränsbeloppet bedöms vara förenligt med de skyldigheter som följer av Sveriges anslutning till EU.

I kapitel 11 föreslår kommittén att dagens två takregler, för utdelning respektive kapitalvinst, slås ihop till ett gemensamt takbelopp. Även utdelningar och kapitalvinster som betalats till närstående får beaktas. I det fall utdelningar och kapitalvinster har betalats till närstående som är bosatta inom EES får även dessa räknas mot takbeloppet, förutsatt att beskattningen av utdelningen eller kapitalvinsten hos den närstående motsvarar den beskattning som skulle ha skett om den närstående varit bosatt i Sverige. Mot denna bakgrund bedöms förslaget vara förenligt med de skyldigheter som följer av Sveriges medlemskap i EU.

I kapitel 13 föreslår kommittén förändringar i beräkningen av lönebaserat utrymme vid andelsbyten med kvalificerade andelar. Om ett andelsbyte sker inom EES-området måste reglerna även uppfylla kraven i fusionsdirektivet (rådets direktiv 2009/133/EG av den 19 oktober 2009 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier

eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan). Genom förslaget säkerställs att storleken på det lönebaserade utrymmet inte påverkas av att ett andelsbyte har skett. Därigenom undanröjs risken för att ett gränsöverskridande andelsbyte i något fall skulle kunna påverka beskattningen hos delägaren. Genom förslaget undanröjs därför risken att andelsbytesreglerna inte skulle kunna anses överensstämma med kraven enligt fusionsdirektivet då det finns löneunderlag i företagen som är inblandade i andelsbytet.

I kapitel 14 lämnar kommittén ett förslag som syftar till att begränsa det belopp som ska beskattas i inkomstslaget tjänst när en andel blivit förvärvat med stöd i en andel som är mottagen vid ett andelsbyte eller en partiell fission. Även detta förslag säkerställer en beskattning som är i enlighet med fusionsdirektivet, genom att andelsbytet eller den partiella fissionen inte ska kunna leda till en högre beskattning än om andelsbytet eller den partiella fissionen inte ägt rum.

Övriga förslag i betänkandet bedöms vara generella och inte ha några inslag som berör några av de skyldigheter som följer av Sveriges medlemskap i EU.

Kommittén bedömer därför att förslagen inte innehåller några inslag av direkt eller indirekt diskriminering eller hinder för någon att utöva de av EU-rätten garanterade fri- och rättigheterna. De föreslagna förändringarna av fåmansföretagsreglerna överensstämmer därför enligt kommittén med de skyldigheter som följer av Sveriges anslutning till EU.

24.3 Beskrivning av vilka som berörs av fåmansföretagsreglerna

I kapitel 6 finns statistik om de personer som är delägare i fåmansföretag och om de företag som de äger andelar i. Syftet med det kapitlet är att ge en mer generell beskrivning av vilka delägare och företag som omfattas av fåmansföretagsreglerna, och som på olika sätt berörs av kommitténs förslag.

24.3.1 Antal delägare med kvalificerade andelar

Tabell 24.1 visar antalet personer som är delägare i fåmansföretag under perioden 2011–2021. Tabellen visar att antalet delägare fördubblats under perioden, från ungefär 250 000 individer 2011 till ungefär 515 000 individer 2021. Personer som äger andelar i flera företag ska redovisa innehavet i en bilaga för varje företag. Antalet bilagor är därför större än antalet unika individer som är delägare.

Tabellen visar att ungefär 570 000 K10-och K10A-bilagor lämnades 2021. Antalet K10A bilagor uppgår till färre än 100 årligen, och lämnas av personer som äger övriga kvalificerade delägarätter. Materialet utgörs därmed nästan uteslutande av K10-bilagor. Uppgifterna är hämtade ur FRIDA-databasen. Skatteverkets uppgifter för 2022 visar att 606 408 bilagor lämnades för 2022, av 543 033 unika individer.

I kapitel 6 analyserar kommittén också vilka personer det är som äger andelar i fåmansföretag, och konstaterar att delägarna generellt sett är äldre än andra grupper på arbetsmarknaden. Delägarna är också överrepresenterade bland personer med högre utbildning och högre inkomster, och bland personer som är verksamma i chefsyrken eller yrken med krav på fördjupad högskolekompetens. Detta kan tolkas som att beslutet att starta ett fåmansföretag eller bli delägare i en befintlig verksamhet kan vara ett steg i karriären. Vidare konstaterar kommittén att män utgör ungefär 70 procent av delägarna och kvinnor ungefär 30 procent. Bland samtliga förvärvsarbetande är ungefär 50 procent kvinnor och 50 procent män. Män är således överrepresenterade bland delägarna. Detta innebär också att män och personer med högre inkomster kommer att beröras av förändringar av reglerna i högre utsträckning än kvinnor och personer med lägre inkomster.

Tabell 24.1 Antal delägare i fåmansföretag 2011–2021

	Totalt antal bilagor	Antal unika delägare	varav män	varav kvinnor	Andel kvinnor bland delägare
2011	379 263	334 493	249 813	84 677	25 %
2012	396 855	351 585	261 709	89 876	26 %
2013	416 180	369 778	273 989	95 768	26 %
2014	431 507	385 640	285 067	100 541	26 %
2015	455 045	405 823	298 699	106 502	26 %
2016	468 833	418 897	308 126	110 762	26 %
2017	490 932	439 260	321 999	117 256	27 %
2018	508 691	456 337	333 515	122 817	27 %
2019	526 817	473 800	345 453	128 347	27 %
2020	543 364	489 064	355 846	133 214	27 %
2021	572 392	515 561	373 399	142 155	28 %

Källa: FRIDA.

Anm.: Ett fåtal bilagor lämnas in av personer för vilka uppgift om kön saknas. Det kan exempelvis handla om dödsbon.

Samtliga delägare som har kvalificerade andelar berörs på något sätt av kommitténs förslag. Den förändrade beräkningen av gränsbelopp (kapitel 10) påverkar samtliga delägare. Även kvalifikationsreglerna kan sägas beröra samtliga delägare, eftersom alla behöver bedöma huruvida de omfattas av regelverket eller inte. De förslag som lämnas och som rör kvalifikationsreglerna avser närståendebegreppet (kapitel 16), karensreglerna (kapitel 17) och utomståenderegeln (kapitel 18).

Bedömningar som rör kvalifikationsreglerna kan vara mer eller mindre komplicerade beroende på omständigheterna i det enskilda fallet. För de personer som ensam äger ett fåmansföretag där de är verksamma i betydande omfattning, eller som tillsammans med andra som också är verksamma i betydande omfattning äger ett fåmansföretag, är bedömningarna vanligtvis okomplicerade. Detta gäller för en stor del av de delägare som lämnar bilaga K10.

I det fall det finns närstående som äger andelar i företaget eller bedriver samma eller likartad verksamhet i ett annat företag, eller då det även finns utomstående ägare, kan bedömningarna däremot vara mer komplicerade. De företag som har många verksamma delägare eller utomstående ägare tenderar också att vara större än de företag där det endast finns en eller ett fåtal verksamma ägare. Detta får till följd att bedömningen av huruvida andelarna är kvalificerade eller

inte kan ha större ekonomiska konsekvenser för delägarna i just de fall där bedömningarna också är komplicerade.

Beskrivningen av hur många delägare som berörs av respektive förslag, och på vilket sätt de berörs, redovisas i avsnitt 24.4–24.11 tillsammans med beskrivningarna av förslaget och beräkningar av förslagens offentligfinansiella effekter.

24.3.2 Antal företag som har delägare som berörs av fåmansföretagsreglerna

Fåmansföretagsreglerna reglerar beskattningen av utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar. Det handlar således om delägarens beskattning och inte företagets. Indirekt påverkas dock också företagen eftersom delägarnas beskattning kan påverka incitamenten att anställa och investera i fåmansföretag.

De kvalificerade andelarna kan finnas i olika företagsformer. Tabell 24.2 visar antalet företag som kan kopplas till de K10- och K10A-bilagor som lämnades 2021. Tabellen visar att över 99 procent av de företag som har delägare som berörs av fåmansföretagsreglerna är aktiebolag, men att det också förekommer att delägare har kvalificerade andelar i handelsbolag, föreningar och stiftelser. Förutom aktiebolagen lämnades bilagan för andelar i ungefär 220 handelsbolag, 230 ekonomiska föreningar och 14 ideella föreningar eller stiftelser. För ungefär 2 300 bilagor kunde inget företag kopplas till K10-bilagan.

Tabell 24.2 Antal företag efter juridisk form för vilka minst en K10-bilaga lämnats 2021

Juridisk form	Antal företag	Andel av företagen
Aktiebolag	424 681	99,4 %
Ekonomisk förening	234	0,1 %
Handelsbolag	224	0,1 %
Stiftelse/Ideell förening	14	0,0 %
Uppgift saknas	2 301	0,5 %
Totalt antal företag	427 454	

Källa: FRIDA (utdrag ur databasen den 2 oktober 2023).

I kapitel 6 finns en mer utförlig beskrivning av de aktiebolag som har delägare som berörs av fåmansföretagsreglerna. I kapitlet konstateras att såväl antalet delägare i fåmansföretag som antalet företag ökat kraftigt över tid. Antalet aktiebolag med delägare som omfattas av regelverket har ökat från ungefär 240 000 aktiebolag 2011 till drygt 400 000 bolag 2021. Fåmansföretagen har också ökat sett som andel av de privatägda aktiebolagen, från ungefär 59 procent år 2011 till ungefär 63 procent år 2021. Med privatägda avses de aktiebolag som inte ägs av staten, kommuner eller regioner.

I kapitlet visas också att fåmansföretagen utgör en betydande del av det privata näringslivet i Sverige. Sammantaget fanns ungefär 1,6 miljoner anställda i fåmansföretag 2021. Fåmansföretagen stod för ungefär 37 procent av den samlade omsättningen bland privatägda aktiebolag samma år, och för 50 procent av de samlade personalkostnaderna. Fåmansföretagens andel av den totala omsättningen, personalkostnaderna och antalet anställda bland de privata aktiebolagen har också ökat något under perioden 2011–2021.

Handel och tillverkningsindustri är de två största branscherna sett till antalet anställda i privatägda aktiebolag. Inom handeln finns ungefär hälften av de anställda i fåmansföretag, medan knappt 40 procent av de anställda inom tillverkningsindustrin finns i företag som är fåmansföretag. Högst andel anställda i fåmansföretag finns inom byggverksamhet och hotell- och restaurangverksamhet, där ungefär 75 procent av de anställda i privata aktiebolag arbetar i ett företag som är fåmansföretag. Även inom verksamheter inom ekonomi, juridik, vetenskap och teknik finns många anställda som arbetar i fåmansföretag, liksom inom vård och omsorg och information och kommunikation. Inom dessa branscher finns också partnerbolag med många verksamma delägare.

24.3.3 Effekter för små företag och deras förutsättningar att konkurrera med större företag

Tabell 24.3 visar att ungefär hälften av fåmansföretagen hade minst en anställd 2021. Det motsvarar 200 000 fåmansföretag. Av företagen med anställda hade 71 procent 1–4 anställda medan 14 procent hade 5–9 anställda. Sammantaget hade 85 procent av fåmansföretagen med anställda färre än 10 anställda. Ungefär 16 000 fåmansföretag hade 10–19 anställda 2021, medan ungefär 9 000 företag hade 20–49 an-

ställda. Det finns också drygt 400 fåmansföretag som har fler än 250 anställda. I denna beräkning har anställda i fåmansföretag som ingår i koncerner räknats samman, och i det fall företaget tillhör en koncern visar tabellen antalet anställda på koncernnivå.

Tabell 24.3 Antal företag efter antal anställda 2021

Antal anställda	Fåmansföretag			Övriga privata AB		
	Antal företag	Andel av företag	Andel av företag med anställda	Antal företag	Andel av företag	Andel av företag med anställda
0	190 898	48 %		92 083	72 %	
1–4	146 214	37 %	71 %	20 032	16 %	56 %
5–9	28 839	7 %	14 %	6 115	5 %	17 %
10–19	16 360	4 %	8 %	4 208	3 %	12 %
20–49	9 276	2 %	5 %	2 824	2 %	8 %
50–99	2 394	1 %	1 %	1 128	1 %	3 %
100–250	1 168	0 %	1 %	814	1 %	2 %
>250	437	0 %	0 %	783	1 %	2 %
Totalt antal företag/koncerner	395 586			127 987		
varav med anställda	204 688			35 904		

Källa: FRIDA.

Som jämförelse visar tabellen också storleksfördelningen bland de privatägda aktiebolag som inte är fåmansföretag. Tabellen visar att en lägre andel av dessa företag har anställda, men att andelen av företagen som har anställda i stället är högre bland företagen som har riktigt många anställda. Bland dessa företag finns stora, marknadsnoterade företag med ett stort antal anställda. Statistiken i kapitel 6 visar också att fåmansföretagen är mindre än övriga privata aktiebolag. Av de anställda i privatägda aktiebolag med färre än 100 anställda arbetade ungefär 70–80 procent i fåmansföretag 2021. Bland de största företagen är förhållandena de omvända. Bland företagen med fler än 250 anställda finns endast 26 procent av de anställda i fåmansföretag.

Fåmansföretagsreglerna berör därmed framför allt delägare som äger andelar i små företag, medan andelen delägare i medelstora och stora företag är lägre. Det innebär också att utformningen av fåmansföretagsreglerna har betydelse för små företag och för deras möjligheter att konkurrera med stora företag. Gruppen företag som är fåmansföretag är dock mycket heterogen sett till storleken på företagen, och det finns även stora företag med många verksamma delägare och många anställda som är fåmansföretag.

Kommitténs förslag beräknas sammantaget medföra en sänkt beskattning av kollektivet delägare i fåmansföretag. Förslaget i kapitel 10 beräknas medföra att årets gränsbelopp totalt sett ökar med drygt 15 procent bland delägarna, och sett till antalet berörda delägare ökar årets gränsbelopp främst bland de som i dagsläget använder förenklingsregeln. Dessa är främst ägare till mindre företag. Då gränsbeloppen ökar så ökar också möjligheterna att ta ut utdelning och kapitalvinst ur företaget, som beskattas till 20 procent hos delägaren. Genom att en större del av företagets avkastning kan beskattas inom gränsbeloppet stärks incitamenten att investera i fåmansföretag.

I förslaget ingår också att dagens löneuttagskrav och kapitalandelskrav slopas. För vissa av de delägare som i dag har ett lönebaserat utrymme innebär detta att det blir möjligt att minska det egna löneuttaget. De delägare som har denna möjlighet är den grupp som beloppsmässigt beräknas gynnas mest av förslaget om en ändrad beräkningsmodell för gränsbeloppet.

Det finns också delägare som får en möjlighet att beräkna ett lönebaserat utrymme då kapitalandelskravet och löneuttagskravet slopas. Den beräknade ökningen av gränsbeloppet per berörd delägare är störst bland de som inte har ett lönebaserat utrymme enligt dagens regler men som får det genom förslaget. Delägare som har eller beräknas få ett lönebaserat utrymme genom att löneuttagskravet slopas är delägare i små och medelstora företag som har anställda. De delägare som beräknas få ett lönebaserat utrymme då kapitalandelskravet slopas är framför allt delägare som äger små andelar i stora fåmansföretag.

Genom att kapitalandelskravet slopas förbättras också reglerna om beräkning av gränsbelopp för delägare som förvärvat andelarna med stöd av regelverket för lättnader i beskattningen av personaloptioner. I dagsläget är antalet delägare som har kvalificerade andelar

som förvärvats med stöd av de reglerna begränsat, men antalet som blir delägare på detta sätt förväntas öka framöver.

Förslagen bedöms sammantaget minska beskattningen på ägar-nivå i mindre företag. Detta minskar kapitalkostnaderna för investeringar i sådana företag, och därigenom kan förslagen förbättra små företags arbetsförutsättningar, konkurrensförmåga och villkor i övrigt i förhållande till större företag. Förslagen beräknas också medföra en betydande minskning av företagens administrativa kostnader, se avsnitt 24.13. Även detta bedöms bidra till att stärka mindre företags konkurrensförmåga i förhållande till större företag. För en utförligare beskrivning av hur delägare i företag med olika storlek sett till antalet anställda, och typ av verksamhet påverkas av förslaget om enklare regler för beräkning av gränsbeloppet, se avsnitt 24.4.4–24.4.6 samt 24.4.9.

24.4 Enklare regler för beräkning av gränsbeloppet

24.4.1 Sammanfattning av förslaget och alternativa lösningar

I kapitel 9 konstaterar kommittén att det vid en reform av fåmansföretagsreglerna i huvudsak finns två alternativa sätt att utforma reglerna. Antingen kan reglerna ändras så att de bättre fångar in den i ekonomisk mening korrekta skattebasen, eller så kan reglerna fortsätta att vara starkt schabloniserade, men beräkningarna kan förenklas. I kapitel 10 lämnar kommittén förslag på en förenklad beräkningsmodell för gränsbeloppet i fåmansföretag där inslaget av schabloner ökar. Modellen representerar således det andra av de två alternativen. Kommittén har valt detta alternativ eftersom en reform där fåmansföretagsreglerna förändras i syfte att bättre ringa in den i ekonomisk mening korrekta skattebasen riskerar att göra reglerna mer komplicerade än en reform där inslaget av schabloner ökar. Då direktiven starkt betonar förenkling bedöms det förslag som lämnas vara det alternativ som bäst uppfyller direktiven. Vidare bedömer kommittén att om reglerna ändras i syfte att bättre fånga in den korrekta skattebasen så kräver detta sannolikt en större översyn av hela skattesystemet och inte bara förändringar av fåmansföretagsreglerna. En sådan översyn skulle även omfatta beskattningen av olika företagsformer. Att göra en sådan större översyn ligger inte inom kommitténs uppdrag enligt direktiven.

Dagens regler innebär att företagets lönesumma ges stor vikt vid beräkningen av gränsbeloppet, medan den vikt som läggs vid kapitalinvesteringar är betydligt mindre. Tilläggsdirektivet från den 26 januari 2023 (dir. 2023:10) betonar att det är särskilt viktigt att ge små och medelstora företag goda skattemässiga villkor, som gör det möjligt för dem att växa, anställa och attrahera kapital. Ett sätt att stärka incitamenten för kapitalinvesteringar är att stärka gränsbeloppets koppling till investerat kapital i företaget. I bilaga 4 skisseras därför också en alternativ modell där gränsbeloppets koppling till kapitalet i företaget stärks, och där reglerna i stället reformeras enligt det första alternativet. Kommittén bedömer dock att en reform med denna inriktning innebär ett mycket stort avsteg från dagens fåmansföretagsregler, och konsekvenserna av att införa en sådan modell är därför svåra att överblicka fullt ut. De analyser som behöver göras avseende såväl modellens utformning som av effekterna bedöms gå utanför fåmansföretagsreglerna, och bör även innefatta beskattningen av onoterade andelar. Att analysera effekterna av att införa en sådan modell ryms därför inte inom kommitténs uppdrag enligt direktiven.

Förslaget till ny modell för beräkning av gränsbeloppet som lämnas i kapitel 10 innebär att dagens förenklingsregel och huvudregel slås ihop till en gemensam regel som ska användas av samtliga delägare. Ett grundbelopp som liknar det som finns i dagens förenklingsregel utgör ett golv för gränsbeloppet om 4 IBB per företag, motsvarande 304 800 kronor vid 2024 års nivå på inkomstbasbeloppet. Grundbeloppet fördelas på andelarna i företaget. Om de belopp som har fördelats på en och samma delägars andelar i flera företag sammanlagt överstiger ett grundbelopp ska grundbeloppet vid beräkningen i stället fördelas på delägens andelar i dessa företag i förhållande till storleken på andelsinnehaven i företagen.

Dagens löneuttagskrav och kapitalandelskrav slopas, vilket medför att alla delägare får en möjlighet att tillgodoräkna sig ett lönebaserat utrymme vid beräkning av gränsbeloppet. Det lönebaserade utrymmet utgör 50 procent av den del av löneunderlaget som fördelas på delägens andelar i företaget och som överstiger 8 IBB. Avdraget på 8 IBB (motsvarande 609 600 kronor vid 2024 års inkomstbasbelopp) ersätter löneuttagskravet och kapitalandelskravet i nuvarande regler, och syftar också till att på ett schabloniserat sätt undanta delägarnas egna löner från företagets löneunderlag. Lönebaserat utrymme fördelas med lika belopp på delägens andelar i företaget. Det löne-

baserade utrymmet begränsas till maximalt 50 gånger delägarrens egen lön eller 50 gånger närståendes lön.

Om två makar är delägare i samma företag ska det lönebaserade utrymmet beräknas gemensamt för makarnas andelar och därefter fördelas med lika belopp på makarnas andelar i företaget. Denna fördelning föreslås för att motverka omfördelningar av ägandet mellan makar, och för att förslaget inte ska leda till en mindre jämställd fördelning av ägandet i fåmansföretag. En delägarers lönebaserade utrymme beräknas som $0,5 \times (\text{löneunderlag} \times \text{ägarandel} - 8 \text{ IBB})$, dock minst noll och högst 50 gånger egen eller närståendes lön.

Alla delägare får också öka gränsbeloppet med en ränta motsvarande statslåneräntan ökad med nio procentenheter på den del av andelarnas omkostnadsbelopp som överstiger 100 000 kronor. Räntan på sparade utdelningsutrymmen slopas.

Dagens förenklingsregel innebär att ett belopp om 2,75 IBB fördelas på andelarna i företaget, och att varje delägare endast får använda regeln för att beräkna gränsbeloppet i ett företag. Förslaget innebär således att grundbeloppet per företag höjs, och att delägare som äger andelar i flera företag också får använda regeln för att beräkna gränsbelopp i alla företag.

Enligt dagens regler uppgår lönebaserat utrymme till 50 procent av löneunderlaget, men för att få beräkna ett lönebaserat utrymme ska delägaren uppfylla ett löneuttagskrav och ett kapitalandelskrav. Dessa krav slopas i modellen och ersätts med löneavdraget. Det innebär att fler delägare i företag som har anställda får möjlighet att beräkna ett lönebaserat utrymme jämfört med i dag. Samtidigt begränsas löneunderlaget i företag där det inte finns anställda i företaget utöver den verksamma delägaren. Därigenom bedöms modellen stärka incitamenten att anställa genom att ge ett ökat gränsbelopp till delägare i företag som växer och anställer. Genom att löneuttagskravet och kapitalandelskravet slopas säkerställs att delägare i dessa företag som anställer och växer får del av ett lönebaserat utrymme då företagets lönesumma är tillräckligt hög.

Löneavdraget på 8 IBB medför samtidigt att en stor del av de delägare som endast har lönebaserat utrymme beräknat på egen lön inte längre har ett lönebaserat utrymme med förslaget. Lönebaserat utrymme minskar också för delägare som har ett lönebaserat utrymme, och minskningen blir relativt sett större för delägare med

små ägarandelar. Därigenom beaktas också motiven bakom införandet av dagens kapitalandelskrav.

Samtliga delägare får också lägga en ränta på den del av omkostnadsbeloppet som överstiger 100 000 kronor till sitt gränsbelopp. Dagens nivå på räntan på omkostnadsbeloppet behålls oförändrad på statslåneräntan ökad med 9 procentenheter. I kapitel 12 föreslår kommittén också att index- och kapitalunderlagsreglerna slopas. Dessa är alternativa regler för att beräkna omkostnadsbeloppet för andelar som förvärvats före vissa datum. Förslaget att slopa dessa alternativregler påverkar vilket omkostnadsbelopp delägarna får använda vid beräkningen av gränsbeloppet. Beräkningen förenklas också eftersom delägarna inte längre behöver hålla reda på om de olika villkor som finns för att tillämpa alternativreglerna är uppfyllda. Även räntepåläggningen av sparade utdelningsutrymmen slopas av förenklings-skäl, samt för att begränsa ökningstakten i sparade utdelningsutrymmen.

Genom att dagens två alternativa regler för beräkning av gränsbeloppet ersätts av en enda enklare regel som ska tillämpas av samtliga delägare ökar möjligheterna att automatisera beräkningen av gränsbeloppet i Skatteverkets e-tjänst. Om det inte finns alternativa regler minskar också möjligheterna att i efterhand begära att gränsbeloppet ska räknas om. Förslaget har också utformats med utgångspunkten att antalet uppgifter som delägarna själva behöver lämna för att beräkna gränsbeloppet ska vara så litet som möjligt. Då beräkningarna dessutom kan automatiseras medför detta betydande förenklingar.

För de delägare som i dag använder förenklingsregeln innebär förslaget endast mindre förändringar av beräkningen av gränsbeloppet. Dessa delägare gynnas dock dels genom att det grundbelopp som föreslås är högre än dagens schablonbelopp i förenklingsregeln, dels genom att de även får en möjlighet att lägga ett lönebaserat utrymme och en ränta på omkostnadsbeloppet till sitt gränsbelopp.

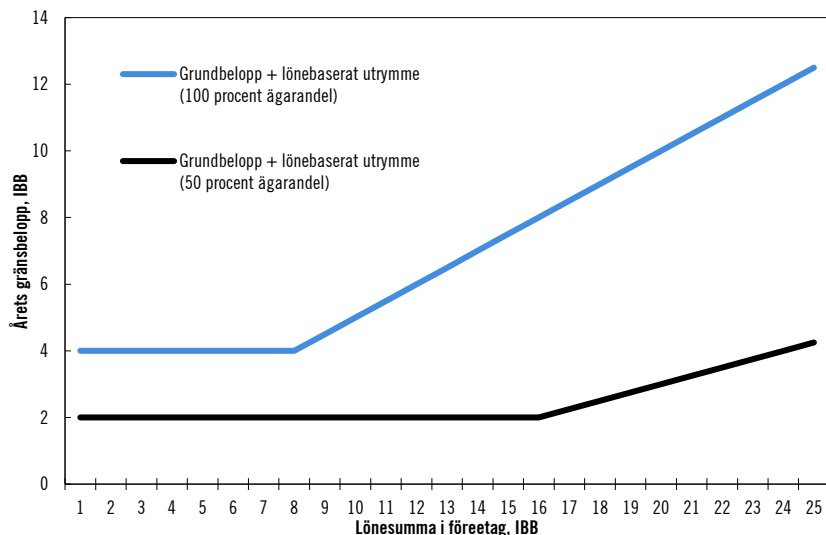
För delägare som använder huvudregeln förenklas beräkningen av lönebaserat utrymme genom att löneuttagskravet och kapitalandelskravet slopas, och för en stor del av delägarna ska räntan på omkostnadsbeloppet inte längre beräknas. Delägarna får i stället ett grundbelopp i gränsbeloppet som är enklare att beräkna.

Kommittén bedömer att förslaget om en ny beräkningsmodell för gränsbeloppet främst kommer att gynna delägare i små och medelstora företag genom att löneuttagskravet och kapitalandelskravet slopas och att grundbeloppet per företag höjs.

I konsekvensanalysen görs också en analys av effekterna av att införa alternativa nivåer för grundbeloppet och löneavdraget. I exemplet sänks löneavdraget till 6 IBB, samtidigt som grundbeloppet sänks till 3 IBB per företag. Syftet med den alternativa beräkningen är att åskådliggöra vilka effekter valet av parametervärden för grundbeloppet och löneavdraget får för förslagets effekter på gränsbeloppen och offentligfinansiella effekter. Alternativet medför att fler delägare i små företag med lågt löneunderlag får del av ett lönebaserat utrymme. Därigenom stärks incitamenten att anställa i sådana företag, jämfört med om löneavdraget är högre. Om löneavdraget är lägre kommer det dock att innehålla en större mängd löner som betalas till delägare, och därigenom fungera sämre som indikator för kapitalavkastning hos delägaren. Den föreslagna modellen, med ett högre löneavdrag och högre grundbelopp, bedöms också medföra att gränsbeloppet totalt sett ökar för fler delägare. Det beror på att höjningen av grundbeloppet påverkar betydligt fler delägare än sänkningen av löneavdraget.

Figur 24.1 visar schematiskt hur stort årets gränsbelopp blir med förslaget för en ägare med 100 procent av andelarna i ett företag, och för en ägare med en ägarandel om 50 procent, vid olika nivåer på löneunderlaget i företaget.

Figur 24.1 Schematisk beskrivning av årets gränsbelopp med förslaget



Källa: Egna beräkningar.

24.4.2 Antal berörda och effekter för delägarna

Simuleringen av förslagets effekter på gränsbelopp och offentlig-finansiella effekter görs på data ur FRIDA-databasen för perioden 2016–2021. Förslagets effekter på gränsbeloppet beräknas på mikro-nivå, dvs. för varje enskild delägare. I beräkningen summeras varje delägares totala gränsbelopp för ägandet i samtliga företag enligt dagens regler. Gränsbeloppet enligt dagens regler kan ha beräknats enligt såväl huvudregeln som förenklingsregeln. Detta totala gränsbelopp per delägare jämförs sedan med det simulerade gränsbeloppet enligt förslaget.

Lönebaserat utrymme beräknas i ett första steg genom att det löneunderlag som det lönebaserade utrymmet beräknas på enligt dagens regler minskas med det föreslagna löneavdraget. Detta ger en beräknad effekt på lönebaserade utrymmen bland de delägare som redan i utgångsläget har ett lönebaserat utrymme. Löneavdraget medför att en del av de delägare som har ett lönebaserat utrymme enligt dagens regler inte har det med förslaget, eftersom deras andel av företagets löneunderlag understiger löneavdraget.

I förslaget slopas dagens löneuttagskrav och kapitalandelskrav. Detta medför att vissa delägare som i dag inte har ett lönebaserat utrymme får del av ett sådant. Beräkningen av effekterna på gränsbeloppet av att slopa löneuttagskravet och kapitalandelskravet bygger på en uppskattning av storleken på löneunderlaget i fåmansföretag där någon delägare har ett lönebaserat utrymme, men inte den aktuella delägaren. Beräkningen görs på detta sätt eftersom lönesumman i företaget och dess dotterföretag endast anges på K10-bilagan av delägare som använder löneunderlagsregeln. Beräkningen bygger därför på uppskattningar av storleken på löneunderlaget i företag där någon, men inte samtliga delägare, har ett lönebaserat utrymme. Detta kan dock underskatta storleken på det tillkommande lönebaserade utrymmet eftersom vissa delägare som i dag äger andelar i verksamhetsföretaget indirekt, eventuellt skulle kunna få del av ett lönebaserat utrymme om de omorganiserar ägandet så att de i stället äger andelarna i verksamhetsföretaget direkt. Beräkningen följer i denna del Finansdepartementets beräkningskonvention mot att beakta betendeförändringar, främst eftersom det saknas underlag för att bedöma hur stor ägarandel som delägarna som äger andelar indirekt skulle ha i verksamhetsföretaget om de i stället hade ett direktäggande. Det innebär att det saknas underlag för att beräkna det potentiella gränsbeloppet vid en sådan omstrukturering.

Enligt förslaget får makar som äger andelar i samma företag göra ett gemensamt löneavdrag om 8 IBB, som fördelas makarna emellan i förhållande till deras respektive ägarandelar. Ungefär 20 procent av de delägare som beräknas ha ett lönebaserat utrymme med den föreslagna modellen har en make som också är delägare, i samma företag eller i ett annat företag. I det fall makarna äger andelar i samma företag via varsitt holdingbolag skulle de dock kunna omorganisera ägandet så att de äger andelarna i samma företag, och således kan tillämpa fördelningsregeln. Som mest skulle därför ungefär 20 procent av delägarna som har ett lönebaserat utrymme kunna ha en make som skulle få ingå i en fördelning av löneavdraget. Fördelningsregeln beaktas genom att samtliga makar som är delägare i ett fåmansföretag antas ingå i fördelningen.

Eftersom storleken på delägarnas utdelningar och kapitalvinster varierar kraftigt mellan olika år görs analyserna av förslagets effekter på gränsbeloppen och de offentligfinansiella effekterna för en längre tidsperiod: 2016–2021. Åren 2016 och 2017 var utdelningarna som

beskattades inom gränsbeloppet ovanligt höga, vilket sannolikt berodde på att ett förslag om att höja beskattningen inom gränsbeloppet då bereddes inom Regeringskansliet. Under 2019 och 2020 var utdelningarna bland delägare som hade ett lönebaserat utrymme i stället lägre än andra år. Detta berodde på pandemin till följd av sjukdomen covid-19. Dels påverkade smittspridningen företagens verksamhet direkt, dels påverkades utdelningarna indirekt av att möjligheterna att ta del av vissa av stödåtgärderna påverkades av om företaget lämnade utdelning. Tabellerna visar därför simulerade effekter av att införa förslaget under flera olika år, där storleken på utdelningar och gränsbelopp varierar.

Effekter på gränsbeloppen totalt sett och per delägare

Tabell 24.4 visar hur stora gränsbelopp som de olika delarna av de gällande fåmansföretagsreglerna har genererat för de delägare som lämnat bilaga K10 under perioden 2016–2021.

Tabellen visar att schablonbeloppet i förenklingsregeln och det lönebaserade utrymmet genererar de största gränsbeloppen, medan omkostnadsbeloppet har marginell betydelse för gränsbeloppet på aggregerad nivå. Samtidigt utgör de sparade utdelningsutrymmena den största komponenten i gränsbeloppet. Även ränteuppräkningsdelen på sparade utdelningsutrymmen bidrar relativt mycket till gränsbeloppets storlek, eftersom de sparade utdelningsutrymmen som räntan beräknas på är stora.

Tabell 24.4 Gränsbelopp enligt gällande regler, mdkr

År	Årets nya gränsbelopp	Varav ränta omkostnadsbelopp	Varav schablonbelopp	Varav lönebaserat utrymme	Varav ränta sparutrymme	Sparat utdelningsutrymme, IB
2016	185	5	39	111	30	841
2017	205	11	42	123	29	909
2018	205	5	47	120	33	979
2019	221	6	50	128	37	1 092
2020	224	5	54	131	34	1 177
2021	229	6	61	124	38	1 309

Källa: FRIDA. På grund av avrundning summerar inte beloppen. För sparat utdelningsutrymme visar tabellen ingående balans för respektive år, dvs. stocken av sparade utrymmen på vilken årets ränteuppräkning beräknas.

Tabell 24.5 visar de beräknade gränsbeloppen med förslaget. Grundbeloppet per företag uppgår till 4 IBB medan löneavdraget uppgår till 8 IBB. Tabellen visar att de samlade gränsbeloppen med förslaget beräknas öka med ungefär 35 miljarder kronor, eller 15 procent, relativt dagens nivå. Löneavdraget får enligt förslaget fördelas mellan makar. Fördelningsregeln ingår i den samlade effekten på lönebaserat utrymme och bidrar till att öka det lönebaserade utrymmet med ungefär 6 miljarder kronor.

Observera att beräkningen endast baseras på ett ökat lönebaserat utrymme för delägare som äger andelar i företag där någon ägare i dagsläget har ett sådant utrymme, men där de aktuella delägarna inte själva har det. De samlade lönebaserade utrymmena kan därför tänkas öka något mer än vad som framgår av tabellen.

Tabell 24.5 Beräknade gränsbelopp enligt förslaget, mdkr

År	Årets nya gb, förslag	Diff gb	Diff gb, %	varav grundbelopp	varav lönebaserat utrymme	varav ränta omkostnads belopp
2016	229	44	24 %	84	140	4
2017	243	38	19 %	91	142	11
2018	240	35	17 %	98	138	4
2019	256	35	16 %	104	147	5
2020	263	39	17 %	111	145	5
2021	265	35	15 %	123	136	5

Källa: Egna beräkningar.

Tabell 24.6 visar att ungefär 400 000 delägare beräknas få ett större gränsbelopp med förslaget jämfört med dagens regler medan ungefär 100 000 delägare i stället beräknas få ett mindre gränsbelopp. Bland de delägare vars gränsbelopp ökar finns delägare som använder förenklingsregeln och delägare som använder huvudregeln utan att i dagsläget ha ett lönebaserat utrymme. I gruppen finns också delägare som med nuvarande regelverk inte har ett lönebaserat utrymme, men som får det genom förslaget. Detta är den grupp som beräknas få den största ökningen av gränsbeloppet.

Tabell 24.6 Antal berörda i förslaget

År	Minskat/ oförändrat gränsbelopp	Ökat gräns- belopp	Minskat gb, och har utdelning ryms ej inom nytt gb exkl. sparat	Minskat gb, och har utdelning ryms ej inom nytt gb inkl. sparat	Ökat gb, och har tjänste- beskattad utdelning ryms inom nytt gb
2016	91 319	327 578	29 654	10 285	1 510
2017	93 742	345 518	33 256	12 860	2 141
2018	98 102	358 235	26 650	10 753	1 586
2019	108 883	364 928	27 744	10 345	1 626
2020	101 530	387 534	23 885	9 035	1 609
2021	104 183	411 378	29 875	9 969	1 952

Källa: Egna beräkningar.

De delägare vars gränsbelopp minskar använder huvudregeln med ett lönebaserat utrymme i utgångsläget eller äger flera företag och använder både huvudregeln och förenklingsregeln i olika företag. Beloppsmässigt minskar gränsbeloppet mest för de delägare som har mycket stora sparade utdelningsutrymmen, på grund av förslaget om att slopa räntan på sparade utdelningsutrymme. Denna grupp av delägare beräknas dock inte finnas bland de delägare vars beskattning påverkas, eftersom de har kvar mycket stora sparade utdelningsutrymmen, som förs vidare utan ränteuppräknings.

För ett fåtal personer beräknas också gränsbeloppet med förslaget vara oförändrat. Utfallet för dessa redovisas tillsammans med dem vars gränsbelopp minskar.

Tabellen visar också en beräkning av hur stor utdelning och kapitalvinst som delägarna enligt dagens regler beskattas för i inkomstslaget tjänst, men som ryms inom gränsbeloppet då det beräknas enligt förslaget (kolumn 6). I denna grupp finns knappt 2 000 delägare. För dessa delägare skulle beskattningen kunna bli lägre om förslaget genomförs.

Kolumn 4 och 5 visar hur stor utdelning och kapitalvinst som beskattas inom delägarnas gränsbelopp enligt gällande regler men som inte skulle rymmas inom förslagets gränsbelopp, med respektive utan beaktande av sparade utdelningsutrymmen. Ungefär 30 000 delägare har utdelning eller kapitalvinster som beskattats inom årets gränsbelopp, men som inte skulle ha rymts inom årets gränsbelopp om detta hade beräknats enligt förslaget. För ungefär 10 000 av dessa

delägare ryms utdelningar och kapitalvinster inte heller inom gränsbeloppet (då även sparutrymme beaktas). För dessa delägare skulle i stället en del av utdelningarna ha tjänstebeskattats om förslagens regler för beräkning av gränsbeloppet hade gällt i stället för gällande regler. För denna grupp av delägare skulle beskattningen därför kunna bli högre om förslaget genomförs.

Det är dock ovanligt att delägare beskattas i inkomstslaget tjänst för utdelning, se kapitel 7. Det beror på att delägare som har möjlighet tenderar att anpassa storleken på utdelningen efter storleken på gränsbeloppet. Om gränsbeloppen ökar är det därför troligt att vissa av de delägare som har möjlighet kommer att öka utdelningarna från företaget. Även delägare vars gränsbelopp minskar kan förväntas ändra sitt beteende. Delägare kan exempelvis undvika tjänstebeskattning genom att fördela om utdelning mellan flera år, eller generellt minska utdelningarna från företaget så att de ryms inom gränsbeloppet. Beräkningar av effekterna på beskattningen finns i avsnitt 24.4.3.

Alternativa nivåer för grundbelopp och löneavdrag

För att illustrera vilka effekter valet av parametervärden får för resultaten görs också en alternativ beräkning där grundbeloppet uppgår till 3 IBB per företag (i stället för 4 IBB som i förslaget). Även i denna modell fördelas grundbeloppet på andelarna i företaget. Gränsbeloppet får ökas med ett lönebaserat utrymme som utgör 50 procent av den del av delägarens andel av löneunderlaget som överstiger 6 IBB (i stället för 8 IBB i förslaget). Även i denna variant får makar som äger andelar i samma företag göra ett gemensamt löneavdrag och fördela det mellan sig.

Tabell 24.7 visar gränsbeloppen enligt denna alternativa beräkning. Tabellen visar att gränsbeloppen i detta alternativ beräknas öka med ungefär 6 procent relativt dagens nivå. I förslaget uppgår den beräknade ökningen i stället till ungefär 15 procent. Fördelningsregeln för makar bidrar till att öka lönebaserat utrymme med 5 miljarder kronor.

Tabell 24.7 Beräknade gränsbelopp med alternativet, mdkr

År	Årets nya gb, förslag	Diff gb	Diff gb, %	varav grundbelopp	varav löne-baserat utrymme	varav ränta omkostnadsbelopp
2016	211	26	14 %	63	144	4
2017	224	19	9 %	68	146	11
2018	219	14	7 %	74	142	4
2019	234	13	6 %	78	150	5
2020	238	14	6 %	84	149	5
2021	238	9	4 %	92	141	5

Källa: Egna beräkningar.

Tabell 24.8 visar att ungefär hälften av delägarna beräknas få ett större gränsbelopp genom alternativet jämfört med dagens regler, medan den andra hälften beräknas få ett mindre gränsbelopp. Träffbilden av en modell med denna alternativa utformning skiljer sig därmed kraftigt från förslaget, där i stället fyra av fem delägare beräknas få ett ökat gränsbelopp jämfört med dagens regler. Skillnaderna mellan de två varianterna beror på att antalet delägare som gynnas av ett högre grundbelopp är betydligt större än antalet delägare som gynnas av ett lägre löneavdrag.

Även antalet berörda delägare där beskattningen påverkas är något högre i detta alternativ än i förslaget, men skillnaderna gentemot förslaget är mindre. De båda modellerna skiljer sig därmed främst åt när det gäller storleken på gränsbeloppen, men inte avseende de skattemässiga effekterna. Det beror i sin tur på att det är ovanligt att delägare nyttjar hela sitt gränsbelopp.

Tabell 24.8 Antal berörda alternativet

År	Minskat/oförändrat gränsbelopp	Ökat gränsbelopp	Utdelning ryms ej inom nytt gb exkl. sparad	Utdelning ryms ej inom nytt gb inkl. sparad	Tjänstebeskattad utdelning ryms inom nytt gb
2016	233 516	185 381	50 262	12 574	2 130
2017	241 555	197 705	57 026	15 814	2 855
2018	248 935	207 402	44 999	13 042	2 139
2019	261 158	212 653	46 555	12 557	2 157
2020	255 527	233 537	40 149	10 845	2 096
2021	266 714	248 847	45 674	12 228	2 535

Källa: Egna beräkningar.

24.4.3 Offentligfinansiella effekter

Offentligfinansiella effekter av förslaget om förändrad beräkning av gränsbeloppet

Beräkningen av den offentligfinansiella effekten vid ikraftträdandet och varaktigt baseras på en linjär framskrivning av antalet personer som är delägare i fåmansföretag för perioden 2016–2021, samt en uppskattning av storleken på utdelningen och kapitalvinsterna som kan beskattas inom förslagets gränsbelopp. Framskrivningen görs genom att de gränsbelopp, utdelningar och kapitalvinster, uttryckta i 2016–2021 års priser, som simulerats i avsnitt 24.4.2, räknas om till inkomstbasbelopp för respektive år. Det genomsnittliga antalet inkomstbasbelopp där beskattningen beräknas påverkas skrivs sedan fram till 2026 års priser och volymer med den prognosticerade utvecklingen av inkomstbasbeloppet.

Offentligfinansiell effekt beräknas utifrån nettot mellan den utdelning och kapitalvinst som skulle ha rymts inom förslagets gränsbelopp men som tjänstebeskattas enligt dagens regler, och den utdelning och kapitalvinst som ryms inom gränsbeloppet beräknat enligt dagens regler men inte inom gränsbeloppet beräknat enligt förslaget. Dessa baser multipliceras sedan med skillnaden i skattesatser mellan inkomster som beskattas i inkomstslaget tjänst och inom gränsbeloppet. Nettot av dessa båda effekter utgör den offentligfinansiella effekten av den föreslagna förändringen av beräkningen av gränsbeloppet. Beräkningen av offentligfinansiell effekt följer därmed Finansdepartementets beräkningskonventioner genom att volymen utdelning och kapitalvinst är oförändrad i framskrivningen.

Tabell 24.9 visar beräkningen av förslagets offentligfinansiella effekter vid ett tänkt ikraftträdande varje år under perioden 2016–2021, beräknat under antagandet att nivån på utdelning och kapitalvinst ligger kvar på en oförändrad nivå. Tabellen visar också den beräknade offentligfinansiella effekten vid ett ikraftträdande den 1 januari 2026. Framskrivet till 2026 års priser och volymer beräknas den förändrade beräkningen av gränsbeloppet medföra en offentligfinansiell kostnad om 80 miljoner kronor vid ikraftträdandet.

Tabell 24.9 Utdelning och kapitalvinst där beskattningen påverkas samt offentligfinansiella effekter av förslaget, mdkr

År	Utdelning och kapitalvinst		Offentligfinansiell effekt	
	Inom gränsbelopp i dag, i tjänst enligt förslaget	I tjänst i dag, inom gränsbelopp med förslag	I kraftträdande	Varaktigt
2016	0,12	-0,18	-0,06	
2017	0,16	-0,20	-0,04	
2018	0,16	-0,22	-0,06	
2019	0,15	-0,20	-0,04	
2020	0,13	-0,20	-0,06	
2021	0,14	-0,25	-0,11	
2026 (framskrivning)			-0,08	0,60

Källa: Egna beräkningar.

Det är mycket svårt att uppskatta dynamiska effekter av förändrade skatteregler, och därför utgår beräkningen från Finansdepartementets beräkningskonvention om fasta priser och volymer. Det innebär att eventuella beteendeförändringar till följd av ändrade skatteregler inte beaktas. Det är dock troligt att utdelningen kommer att påverkas bland de delägare vars gränsbelopp minskar, antingen genom att de minskar utdelningen eller genom att beloppet periodiseras mellan flera år. Detta medför att de statiska offentligfinansiella effekterna som redovisas i tabellen troligtvis är något höga.

Tabellerna visar också en beräkning av förslagetets varaktiga effekter. Den varaktiga effekten ger ett mått på den bestående offentligfinansiella effekten utan koppling till ett visst år. Varaktig effekt beräknas som det diskonterade nuvärdet av en åtgärds beräknade framtida nettoeffekter. För en förändring där den offentligfinansiella effekten inte varierar över tid är varaktig effekt densamma som effekten vid ikraftträdandet. Effekten av en förändrad beräkning av gränsbeloppet förväntas dock slå igenom gradvis eftersom delägarna som berörs har sparade utdelningsutrymmen vid ikraftträdandet. Den offentligfinansiella effekten ökar därför över tid, i takt med att sparade utrymmen förbrukas.

De stora sparade utdelningsutrymmena medför också att beräkningen av varaktig effekt blir osäker. Vissa delägare som berörs har

så stora sparade utdelningsutrymmen att den förändrade beräkningen av gränsbeloppet aldrig förväntas påverka deras beskattning. För andra delägare är de sparade utdelningsutrymmena mindre, och dessa påverkas vid någon tidpunkt, givet att utdelningarna ligger kvar på en oförändrad nivå. I beräkningen har ett diskonterat nuvärde av nettoeffekterna beräknats under en period av 20 år. Nettoeffekten bedöms då ha stabiliserats, men det finns fortfarande kvar stora sparade utdelningsutrymmen i systemet. Diskonteringsräntan har satts till 2 procent i beräkningen.

Utifrån dessa antaganden kan varaktig effekt av den förändrade beräkningen av gränsbeloppet beräknas till ungefär 600 miljoner kronor. Effekten kan dock antas vara något överskattad eftersom delägare i regel anpassar utdelningen efter storleken på gränsbeloppet. En del av de delägare som blir tjänstebeskattnade i denna statiska beräkning hade eventuellt kunnat fördela om utdelningen mellan olika år för att undvika tjänstebeskattning. De delägare som får ett större gränsbelopp genom förslaget kan också antas öka utdelningen, vilket i så fall även ökar skatteintäkterna det år utdelningen tas ut och minskar dem det år utdelningen annars hade tagits ut.

Tabell 24.10 visar att alternativet (löneavdrag på 6 IBB och grundbelopp på 3 IBB) i stället beräknas medföra en offentligfinansiell kostnad om 40 miljoner kronor.

Tabell 24.10 Utdelning och kapitalvinst där beskattningen påverkas samt offentligfinansiella effekter av alternativet, mdkr

År	Utdelning och kapitalvinst		Offentligfinansiell effekt	
	Inom gränsbelopp i dag, i tjänst enligt förslaget	I tjänst i dag, inom gränsbelopp med förslag	Ikraftträdande	Varaktigt
2016	0,37	-0,53	-0,04	
2017	0,48	-0,55	-0,02	
2018	0,50	-0,62	-0,03	
2019	0,48	-0,53	-0,01	
2020	0,42	-0,51	-0,02	
2021	0,43	-0,66	-0,06	
2026 (framskrivning)			-0,04	0,68

Källa: Egna beräkningar.

Offentligfinansiella effekter av slopat löneuttagskrav

I förslaget slopas dagens löneuttagskrav och kapitalandelskrav, samtidigt som det införs ett avdrag från delägarens andel av företagets löneunderlag. Effekterna av att slopa kapitalandelskravet ingår i beräkningen av effekterna av att fler delägare beräknas få del av ett lönebaserat utrymme. Ett slopat löneuttagskrav kan däremot förväntas medföra beteendeförändringar som kan få ytterligare offentligfinansiella konsekvenser.

Ett slopat löneuttagskrav kan påverka löneuttagen bland delägare som enligt dagens regler har ett uttagskrav över 8,07 IBB. Analysen i avsnitt 7.6.2 och 8.5.2 visar att delägare till viss del anpassar utdelning och löneuttag efter löneuttagskravet i fåmansföretagsreglerna och efter taket för pensionsgrundande inkomst på 8,07 IBB. Om löneuttagskravet slopas kan detta därför antas påverka löneuttagen bland delägare som i dagsläget uppfyller ett högt löneuttagskrav genom att löneuttaget anpassas efter nivån 8,07 IBB.

Förslaget kan också förväntas påverka beteendet bland delägare som kombinerar företagandet med en annan sysselsättning, och som redan har en hög lön från exempelvis en annan anställning. Utan ett löneuttagskrav kan delägare som redan har uppnått maximal pensionsgrundande inkomst i en annan anställning välja att helt avstå från att ta ut lön i företaget, eftersom det löneuttaget inte berättigar till några ytterligare förmåner. De delägare som uppfyller ett löneuttagskrav enligt dagens regler tenderar dock att vara personer som har hela, eller en stor del av sin tjänsteinkomst från det egna företaget. De delägare som saknar löneuttag i företaget tenderar i stället att använda förenklingsregeln för att beräkna gränsbeloppet enligt dagens regler, och i denna regel finns inget löneuttagskrav. Beteendeförändringar till följd av ett slopat löneuttagskrav kan därför främst förväntas bestå av att vissa av de delägare som i dagsläget uppfyller ett högre löneuttagskrav än 8,07 IBB väljer att minska löneuttaget i företaget till 8,07 IBB.

I följande beräkning antas att de som i dagsläget tar ut lön som uppfyller dagens löneuttagskrav, samt till viss del över denna nivå, minskar sitt löneuttag till 8,07 IBB, medan överskjutande löner tas ut som utdelning inom gränsbeloppet om detta är möjligt. De som kan anpassa sig definieras i beräkningen som de delägare som har möjlighet att ta ut hela mellanskillnaden i lön som utdelning inom

gränsbeloppet, givet att gränsbeloppet beräknas enligt den föreslagna modellen och med beaktande av att företagets löneunderlag minskar om den egna lönen hålls nere. De delägare som i dagsläget tar ut betydligt högre lön än löneuttagskravet, och därför sannolikt inte sedan tidigare har anpassat sin lön efter dagens regler, antas däremot inte heller anpassa löneuttaget efter nya regler.

Det är svårt att bedöma vilka delägare som anpassar sig efter en förändring av löneuttagskravets nivå eller efter att kravet slopas. Kommitténs uppföljning av effekterna av 2014 års regeländringar (avsnitt 8.5.3) visar att ungefär 1 av 3 delägare som hade möjlighet att anpassa sitt löneuttag, då den högsta nivån för löneuttagskravet sänktes från 10 till 9,6 IBB, gjorde sådana anpassningar. Detta talar för att vissa, men inte alla delägare, kommer att anpassa sig efter ett slopat löneuttagskrav. Samtidigt kan det tänkas att fler anpassar sig genom att sänka lönen till 8,07 IBB eftersom detta är en betydligt större förändring än 2014 års förändring.

I beräkningen antas att effekten blir dubbelt så stor som vid regeländringen 2014, dvs. att 2 av 3 av de delägare som har möjlighet kommer att anpassa sig. Den högre nivå över vilken delägare inte antas anpassa sig efter nivåer i skattesystemet har i beräkningen satts till ett eget löneuttag om 12 IBB eller högre. Vid denna nivå överstiger det egna löneuttaget dagens löneuttagskrav med god marginal. Det är också få delägare som har högre inkomster än denna nivå.

Beräkningen utgår ifrån de delägare som uppfyller ett löneuttagskrav i företaget i dagsläget. Delägare som inte använder löneunderlagsregeln i dagsläget har inget löneuttagskrav enligt dagens regler, och för dessa innebär förslaget att slopa löneuttagskravet därför ingen förändring av vilken lön de behöver ta ut från företaget.

Antalet delägare som kan tänkas anpassa löneuttaget skrivs fram med en linjär trend över antalet delägare under perioden 2016–2021 som bedöms ha möjlighet att anpassa sig. Beräkningen tar också hänsyn till delägarnas ålder. Ungefär 20 procent av delägarna som kan tänkas göra anpassningarna beräknas vara 66 år eller äldre, och således ha nedsatta socialavgifter. Det minskar skillnaderna i marginalskattesatser mellan inkomstslaget tjänst och utdelning inom gränsbeloppet. Inkomsterna skrivs fram med prognosen för inkomstbasbeloppet till 2026 års prisnivå.

Tabell 24.11 visar att den offentligfinansiella kostnaden för att avskaffa löneuttagskravet utifrån dessa antaganden beräknas till 930 miljoner kronor i 2026 års priser och volymer. Tabellen visar också en beräknad effekt vid ett tänkt ikraftträdande under perioden 2016–2021. Tabellen visar att den beräknade offentligfinansiella effekten ökar över tid. Ökningen beror på att antalet personer som ingår i gruppen som har inkomster i det aktuella intervallet ökar kraftigt under perioden.

Tabell 24.11 Förändrad beskattning av lön vid sänkt löneuttagskrav, mdkr

År	Antal personer	Offentligfinansiell effekt
2016	30 540	-0,43
2017	31 820	-0,45
2018	31 622	-0,46
2019	31 613	-0,46
2020	38 952	-0,52
2021	43 184	-0,63
2026 (prognos)	51 800	-0,93

Källa: Egna beräkningar.

24.4.4 Förändring av årets gränsbelopp för olika grupper av delägare

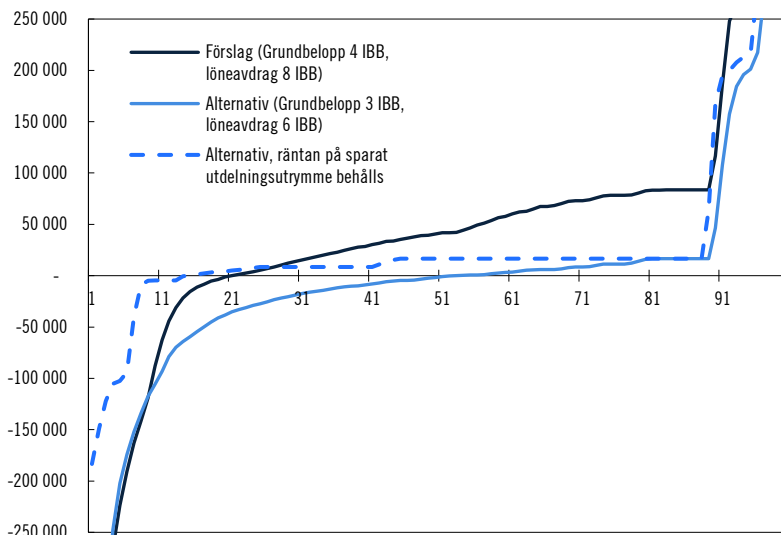
Figur 24.2 visar den genomsnittliga förändringen av årets gränsbelopp i kronor per percentil av årets gränsbelopp, för de delägare som lämnade bilaga K10 år 2021. Percentil 1 innehåller den procent (ungefär 5 000 delägare) vars gränsbelopp beräknas minska mest, medan percentil 99 innehåller den procent av delägarna vars gränsbelopp beräknas öka mest. Percentilindelningen är därmed inte gjord utifrån inkomstfördelningen bland delägarna, utan efter hur mycket årets gränsbelopp påverkas av förslaget.

Figuren visar den beräknade förändringen av årets gränsbelopp för 2021 enligt förslaget (grundbelopp på 4 IBB och löneavdrag på 8 IBB) och i den alternativa beräkningen (grundbelopp på 3 IBB och löneavdrag på 6 IBB). Figuren visar också effekten av att inte slopa räntan på sparade utdelningsutrymmen i alternativmodellen.

Figuren visar att förändringen i storleken på årets gränsbelopp är mycket stor i såväl positiv som negativ riktning för de högsta och lägsta percentilerna, medan förändringarna för det stora flertalet del-

ägare är positiv, men betydligt mindre. I figuren ingår de delägare som tillhör percentil 5–97, dvs. 90 procent av delägarna. För de delägare som visas i figuren uppgår den beräknade förändringen av årets gränsbelopp till mindre än 250 000 kronor, och för de flesta är förändringen mycket mindre än så.

Figur 24.2 Genomsnittlig förändring av årets gränsbelopp per percentil 2021



Källa: FRIDA, egna beräkningar.

Löneavdraget och grundbeloppet är begränsade till ett maxvärde. De delägare som framför allt påverkas av dessa komponenter är de som visas i grafen. De delägare som har allra störst sparutrymme finns bland de delägare för vilka årets gränsbelopp minskar allra mest (percentil 1–5), medan de delägare som får ett lönebaserat utrymme genom förslaget i stället tillhör de delägare för vilka årets gränsbelopp i absoluta tal ökar allra mest. Den genomsnittliga förändringen bland dessa delägare är mycket stor i förhållande till övriga. De höga genomsnitten beror i sin tur på att det finns ett mindre antal extremt stora värden vad gäller såväl ränta på sparutrymme som för ökningen av lönebaserat utrymme.

För de delägare för vilka årets gränsbelopp minskar mest beror minskningen till största delen på att ränteuppräknings- och sparutrymmet begränsas.

utdelningsutrymme tas bort. Det sparade utdelningsutrymmet är mycket ojämnt fördelat mellan delägarna. År 2021 uppgick det samlade sparade utdelningsutrymmet till ungefär 1 400 miljarder kronor. Den procenten av delägarna som har det största sparade utdelningsutrymmet innehar sammantaget ungefär hälften av det totala utrymmet. För denna mindre grupp av delägare får en slopad räntesuppräkning mycket stora effekter på gränsbeloppet i absoluta tal. Procentuellt sett är dock minskningen mindre eftersom stocken av sparade utdelningsutrymmen inte påverkas av förslaget.

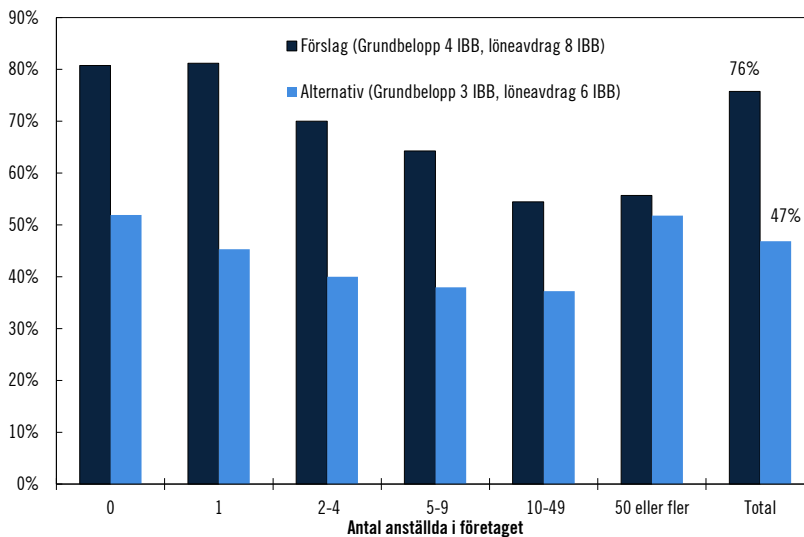
Bland de delägare vars gränsbelopp ökar mest finns delägare som har låga gränsbelopp enligt dagens regler, och som med förslaget får beräkna ett stort gränsbelopp från lönebaserat utrymme. Det genomsnittligt höga årliga gränsbeloppet bland dessa delägare beror på att vissa av dem genom förslaget får mycket stora lönebaserade utrymmen.

I percentil 10–25 finns bland annat delägare som har ett lönebaserat utrymme såväl enligt dagens regler som enligt förslaget. Gränsbeloppen för denna grupp påverkas framför allt av storleken på löneavdraget och grundbeloppet. Bland delägarna i percentil 25–70 använder en stor del förenklingsregeln i ett företag där de äger hela eller en stor del av företaget. Dessa delägare påverkas framför allt av förändringen i grundbeloppets nivå och den slopade räntan på sparat utdelningsutrymme. Eftersom så många delägare finns i denna grupp medför grundbeloppet att gränsbeloppet ökar för ett stort antal delägare. Förändringen per delägare är däremot liten sett i relation till förändringarna som rör lönebaserat utrymme.

Bland delägarna i percentil 70–90 finns personer som äger mindre andelar i ett fåmansföretag och därför inte får hela förenklingsregelns schablonbelopp. Där finns också personer som använder huvudregeln och inte har något lönebaserat utrymme vare sig enligt dagens regler eller enligt förslaget. I toppen av fördelningen finns de delägare som inte har ett lönebaserat utrymme enligt dagens regler men som får det genom förslaget. Detta är den grupp som gynnas mest av förslaget.

Figur 24.3 visar antalet delägare för vilka årets gränsbelopp beräknas öka enligt förslaget, beräknat utifrån de bilagor som delägarna lämnade för 2021. Eftersom en del av delägarna äger andelar i flera företag finns fler företag i figuren än antalet berörda delägare.

Figur 24.3 Antal delägare för vilka årets gränsbelopp beräknas öka genom förslaget, efter antal anställda i företaget



Källa: FRIDA; egna beräkningar.

Figuren visar att årets gränsbelopp beräknas öka för 80 procent av de som lämnat bilaga K10 för företag utan anställda eller för företag med en anställd. En stor del av dessa delägare använder i dag förenklingsregeln för att beräkna gränsbeloppet. Bland de som är delägare i företag utan anställda finns också delägare som äger andelar via ett holdingbolag, och där verksamhetsföretaget inte kunnat kopplas samman med holdingbolaget i FRIDA. Dessa kan också beröras av den del av förslaget som rör beräkningen av lönebaserat utrymme.

Gränsbeloppet beräknas också öka för majoriteten av delägarna som lämnat bilaga K10 för andelar i företag med fler anställda, men andelen delägare för vilka årets gränsbelopp ökar är något lägre bland delägarna i företag med fler anställda. Bland delägarna i företag med fler anställda finns dock också de delägare som har möjlighet att minska sitt löneuttag till följd av det slopade löneuttagskravet. Löneuttagskravet överstiger enligt dagens regler 8 IBB om företagets lönesumma överstiger 40 IBB. Det motsvarar ungefär 8 anställda med medianlönen i Sverige 2022 om ungefär 5,3 IBB, eller ungefär 5 anställda med en lön om 8 IBB. För de delägare som har ett löneuttagskrav på denna nivå och ett lönebaserat utrymme enligt dagens

regler, får förslaget därför både effekten att delägaren kan välja att minska sitt löneuttag, och effekten att gränsbeloppet minskar till följd av det föreslagna löneavdraget.

Totalt sett beräknas årets gränsbelopp öka i 76 procent av bilagorna som lämnades 2021. Gränsbeloppet beräknas samtidigt öka för 80 procent av delägarna. Skillnaden mellan dessa siffror beror på att vissa delägare lämnar mer än en bilaga, på grund av att de äger andelar i flera fåmansföretag. De som lämnar flera bilagor är överrepresenterade bland delägarna vars gränsbelopp totalt sett beräknas minska. Det kan exempelvis bero på att de använder huvudregeln i ett företag och förenklingsregeln i ett annat enligt dagens regler, och således har ett helt schablonbelopp från förenklingsregeln i ett företag, och lönebaserat utrymme i ett annat företag.

24.4.5 Beräknade effekter på beskattningen

Beräkningen utgår ifrån fasta volymer. Det innebär att effekterna på delägarnas beskattning simuleras genom att mängden utdelningar och kapitalvinster antas vara oförändrade, samtidigt som gränsbeloppets storlek förändras. De delägare för vilka beskattningen beräknas påverkas är delägare som i dagsläget tar ut utdelningar som tjänstebeskattas, eller som tar emot utdelning inom ett gränsbelopp beräknat enligt dagens regler, som inte beräknas rymmas inom gränsbeloppet beräknat enligt förslaget. Det finns inget tydligt samband mellan den beräknade förändringen i gränsbeloppets storlek och den beräknade effekten på beskattningen. Det beror på att det stora flertalet delägare inte nyttjar hela sitt gränsbelopp enligt dagens regler och inte heller beräknas göra det med förslaget.

De delägare som använder hela sitt gränsbelopp enligt dagens regler, och vars beskattning därför påverkas, finns spridda bland samtliga delägare vars gränsbelopp beräknas minska. De delägare som beräknas ha tjänstebeskattad utdelning som skulle rymmas inom förslagets gränsbelopp finns också spridda bland samtliga delägare vars gränsbelopp beräknas öka. Det finns därför inga tydliga samband mellan storleken på förändringen i årets gränsbelopp och påverkan på beskattningen.

Tabell 24.12 visar hur de beräknade effekterna på beskattningen fördelar sig bland de delägare vars beskattning beräknas påverkas, utifrån 2021 års förhållanden. Knappt 2 000 delägare som tjänstebeskattades för utdelning eller kapitalvinst 2021 beräknas ha ett gränobelopp beräknat enligt förslaget inom vilket hela eller delar av den tjänstebeskattade inkomsten skulle ha rymts 2021. Tabellen visar också att knappt 10 000 delägare hade utdelning eller kapitalvinst som beskattades enligt gränobeloppet beräknat enligt dagens regler, som delvis inte skulle ha rymts inom gränobeloppet beräknat enligt förslaget.

Tabell 24.12 Fördelning av förändrad beskattning 2021

Percentil	Utdelning eller kapitalvinst ryms inom gränobelopp i dag, beskattas delvis i tjänst med förslag		Tjänstebeskattad utdelning eller kapitalvinst i dag, ryms delvis inom gränobelopp med förslag	
	Utdelning eller kapitalvinst	Höjd skatt/person	Utdelning eller kapitalvinst	Sänkt skatt/person
10 %	222 760	56 599	-247 707	-62 937
25 %	140 953	35 813	-188 425	-47 875
50 %	75 218	19 112	-99 931	-25 391
75 %	8 652	2 198	-9 000	-2 287
90 %	3 814	969	-4 500	-1 143
Antal individer 2021	9 969		1 962	

Källa: FRIDA; egna beräkningar.

Tabellen visar också den beräknade skillnaden i storleken på utdelning eller kapitalvinst som ryms respektive inte ryms inom gränobeloppet beräknat enligt förslaget, samt en beräknad effekt på beskattningen per delägare. Percentilindelningen i tabellen är gjord var för sig för de delägare vars beskattning beräknas öka respektive minska. I median påverkas utdelningar respektive kapitalvinster om ungefär 100 000 kronor både i gruppen vars gränobelopp beräknas öka och i gruppen vars gränobelopp beräknas minska. Skillnaden i skattesatser mellan tjänstebeskattad utdelning och utdelning som beskattas inom gränobeloppet är ungefär 25 procent.

För de 10 procent bland delägarna vars beskattning beräknas öka respektive minska mest är skillnaderna mer betydande. Dessa per-

soner använder i princip hela det gränsbelopp de mister genom förslaget, alternativt får genom förslaget. Bland de som använder hela den ökning av gränsbelopp de beräknas få genom förslaget är det vanligt att delägare har stora tjänstebeskattade inkomster. Totalt sett har ungefär 15 procent av personerna i gruppen vars tjänstebeskattade utdelningar eller kapitalvinster beräknas rymmas inom gränsbelopp beräknade enligt förslaget utdelningar eller kapitalvinster som överstiger taket för tjänstebeskattning.

24.4.6 Konsekvenser av att ersätta löneuttagskravet med ett löneavdrag

När löneuttagskravet och kapitalandelskravet slopas medför detta att fler delägare än i dag kan få del av ett lönebaserat utrymme. De delägare som påverkas av kapitalandelskravet är till stor del delägare i företag med hög lönesumma. Samtidigt medför löneavdraget att en del av de delägare som har ett lönebaserat utrymme enligt dagens regler inte längre har det med förslaget. Löneavdraget är ett schablonmässigt avdrag för delägarnas egna löner. Dessa delägare har små lönebaserade utrymmen enligt dagens regler. De äger antingen mindre andelar i företag med alltför låg lönesumma, eller har ett lönebaserat utrymme som endast utgörs av den egna lönen, och för dessa delägare återstår inget löneunderlag efter avdraget.

Antal delägare som har lönebaserat utrymme enligt dagens regler och enligt förslaget

Tabell 24.13 visar antalet delägare som enligt dagens regler har ett lönebaserat utrymme i sitt gränsbelopp och antalet som potentiellt sett skulle kunna få det genom förslaget. Tabellen visar att ungefär 90 000 delägare hade ett lönebaserat utrymme 2021 (summan av de som har lönebaserat utrymme både med förslaget och med dagens regler, och de som har det enligt dagens regler men inte med förslaget). Ungefär 65 000–70 000 av dessa har ett lönebaserat utrymme även med förslaget. Ungefär 23 000 av de delägare som i dag har lönebaserat utrymme har det däremot inte efter ett avdrag om 8 IBB. Dessa delägare har i dagsläget endast lönebaserat utrymme baserat på egen lön, eller en liten ägarandel i ett företag med låg lönesumma.

Samtidigt beräknas ungefär 11 000 andra delägare, som i dagsläget inte har ett lönebaserat utrymme, kunna få det genom förslaget. Dessa personer äger andelar i företag där någon annan delägare har lönebaserat utrymme, men där inte delägaren själv uppfyller löneuttagskravet och/eller kapitalandelskravet.

Tabell 24.13 Antal med lönebaserat utrymme i dag och genom förslaget, löneavdrag = 8 IBB

År	Enligt dagens regler och förslagets	Med förslaget men inte enligt dagens regler	Enligt dagens regler men inte med förslaget	Totalt antal ägare i företagen
2016	64 572	10 829	16 533	418 897
2017	69 768	9 926	18 639	439 260
2018	64 996	10 882	20 412	456 337
2019	66 960	10 384	22 075	473 811
2020	67 537	10 459	22 919	489 064
2021	64 271	11 069	23 612	515 561

Källa: FRIDA, egna beräkningar.

Tabell 24.14 visar motsvarande uppgifter då löneavdraget i stället uppgår till 6 IBB. Tabellen visar att det då är betydligt färre delägare som helt går miste om ett lönebaserat utrymme, samtidigt som något fler än i förslaget också får del av ett lönebaserat utrymme. De delägare som tillkommer då löneavdraget är lägre har dock små lönebaserade utrymmen.

Tabell 24.14 Antal med lönebaserat utrymme i dag och med alternativet, löneavdrag = 6 IBB

År	Enligt dagens regler och förslagets	Med förslaget men inte enligt dagens regler	Enligt dagens regler men inte med förslaget	Totalt antal ägare i företagen
2016	75 600	12 786	5 505	418 897
2017	82 447	11 727	5 960	439 260
2018	79 295	12 828	6 113	456 337
2019	82 753	12 137	6 282	473 811
2020	84 048	12 186	6 408	489 064
2021	81 043	13 225	6 840	515 561

Källa: FRIDA, egna beräkningar.

Storleken på företagen där delägare har respektive kan få ett lönebaserat utrymme

Tabell 24.15 visar antalet delägare som har respektive beräknas kunna få ett lönebaserat utrymme, fördelat efter antalet delägare med kvalificerade andelar i det direktägda företaget.

Tabell 24.15 Antal delägare som har lönebaserat utrymme enligt dagens regler och enligt förslaget, efter antal ägare i företaget

Antal ägare	Inget lönebaserat utrymme	Enligt dagens regler och förslagets	Med förslaget men inte enligt dagens regler	Enligt dagens regler men inte med förslaget	Totalt antal ägare i företagen
1	244 622	38 739	4 268	14 411	302 040
2–4	163 240	35 465	6 911	11 346	216 962
5–9	10 035	4 274	1 099	782	16 190
10–49	4 131	1 501	739	115	6 486
50 eller fler	2 547	29	451	8	3 035
Total	424 575	80 008	13 468	26 662	544 713

Källa: FRIDA, egna beräkningar.

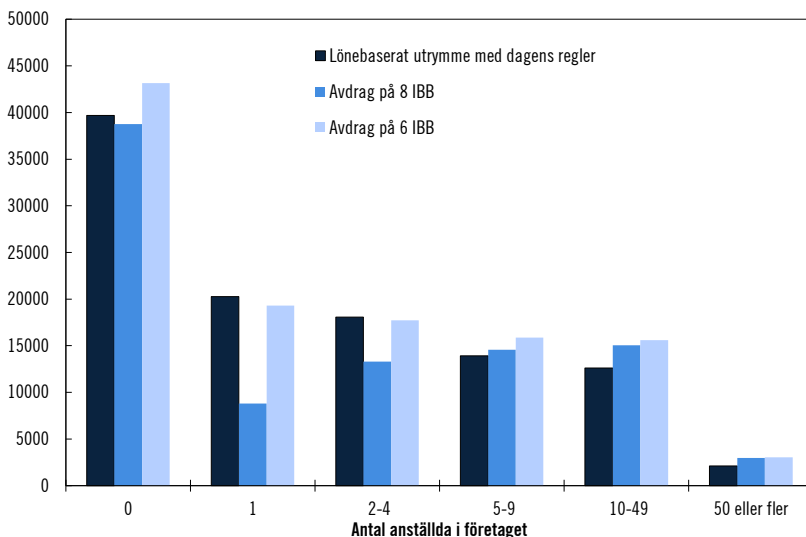
I tabellen redovisas samtliga direktägda företag som ägs av de delägare som har, respektive beräknas kunna få, ett lönebaserat utrymme. Eftersom en del av delägarna äger andelar i flera företag finns därför fler företag i tabellen än antalet berörda delägare.

Tabellen visar att majoriteten av de delägare som beräknas kunna få ett lönebaserat utrymme finns i företag med 4 eller färre delägare. Drygt 4 000 delägare finns i företag med en ägare medan knappt 7 000 finns i företag men 2–4 ägare. Vidare visar tabellen att drygt 700 delägare finns i företag med 10–49 delägare och drygt 400 i företag med 50 eller fler ägare. Dessa senare delägare kan antas vara delägare i partnerbolag. Bland dessa är det framför allt kapitalandelskravet som i dagsläget begränsar delägarnas möjligheter att beräkna ett lönebaserat utrymme. Bland delägarna i företag med färre anställda är det i stället vanligare att löneuttagskravet begränsar.

Figur 24.4 visar antalet delägare som har, respektive beräknas kunna få ett lönebaserat utrymme, fördelat efter antalet anställda i företaget. Även i denna figur ingår samtliga företag som ägs av de berörda delägarna. Figuren visar också hur förekomsten av lönebaserat ut-

rymme fördelar sig mellan delägarna om avdraget i stället uppgår till 6 IBB. Figuren visar att de delägare som har ett lönebaserat utrymme i dag men inte enligt förslaget framför allt finns i företag med en anställd. Bland dessa anställda finns också de verksamma delägarna själva. Dessa personer är således ägare i företag där det inte finns några anställda utöver delägaren själv, utan där lönebaserat utrymme utgörs av ägarens egen lön. Om avdraget sänks till 6 IBB får denna grupp av delägare fortfarande ett visst lönebaserat utrymme.

Figur 24.4 Antal delägare som har lönebaserat utrymme enligt dagens regler och enligt förslaget, efter antal anställda i företaget



Källa: FRIDA, egna beräkningar.

Även bland företag med 2–4 anställda minskar antalet delägare som har lönebaserat utrymme, medan antalet delägare med lönebaserat utrymme i stället ökar i företag med 5 eller fler anställda. Figuren visar också att om avdraget uppgår till 6 IBB i stället för 8 IBB gynnar det främst delägare i de mindre företagen.

Förslaget medför således att antalet delägare med lönebaserat utrymme ökar i företag med flera anställda, och minskar i företag där det finns få eller inga anställda utöver delägarna själva. Företagen med noll anställda i tabellen är holdingbolag som äger andelar i andra företag där det finns anställda. I vissa fall är det oklart vilka företag

som räknats med, och därför redovisas även antalet delägare i sådana företag i figuren.

En del av de delägare som får ett lönebaserat utrymme genom förslaget uppfyller i dagsläget inte löneuttagskravet och har därför inget lönebaserat utrymme enligt dagens regler. Dessa delägare är ofta delägare i de mindre fåmansföretagen, med få ägare och få anställda. Andra delägare som genom förslaget får ett lönebaserat utrymme de inte tidigare varit berättigade till är de som enligt dagens regler inte uppfyller kapitalandelskravet. Bland dessa finns bl.a. nyckelpersoner med en mindre ägarandel i ett större företag och delägare i partnerbolag. Dessa är delägare i företag med fler anställda.

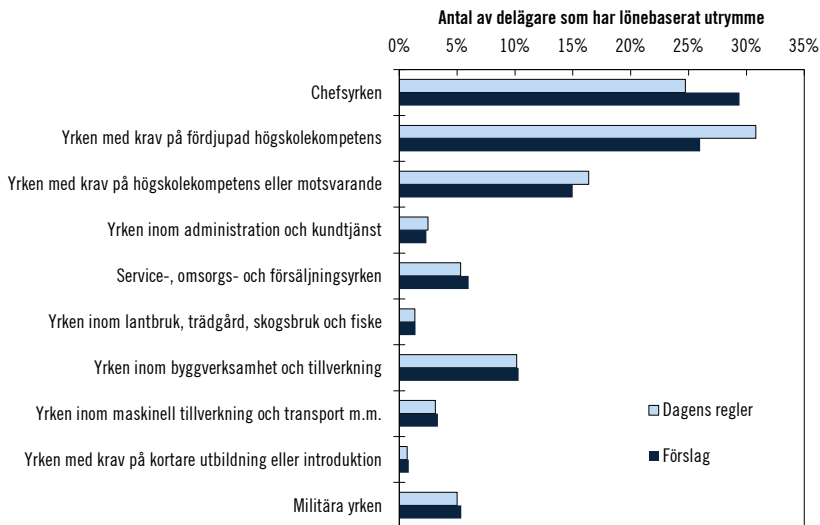
Analysen av delägare som potentiellt sett skulle kunna få ett lönebaserat utrymme utgår dock ifrån de delägare som lämnat bilaga K10 för ett företag i vilken någon annan delägare har ett lönebaserat utrymme. Det finns också delägare som äger mindre andelar i dessa företag indirekt, och som skulle kunna få del av ett lönebaserat utrymme om de omorganiserade till direktägande.

I kapitel 8 uppskattas att ungefär 2 000 av de delägare som påverkades av kapitalandelskravet när det infördes 2014 i dagsläget kan äga andelar i ett partnerbolag indirekt. Därutöver kan det finnas personer som blivit delägare efter 2014 och som äger andelarna på samma sätt. Analysen i kapitel 7 visar att det finns omkring 19 000–30 000 företag som kan tänkas vara holdingbolag som indirekt äger mindre andelar i ett annat fåmansföretag. Detta är beräknat utifrån antalet företag som tar emot utdelning på näringsbetingade andelar, som saknar omsättning och för vilka någon delägare lämnat bilaga K10. Det kan därför finnas ett betydande antal delägare, som minst 2 000 och som mest uppemot 30 000, som indirekt äger ett mindre antal andelar i företag med många anställda, och som skulle kunna få del av ett lönebaserat utrymme genom förslaget om de i stället väljer att äga andelarna direkt. I den mån det handlar om delägare i partnerbolag kan dessa antas vara delägare i stora företag med många anställda och många verksamma delägare. Även delägare i företag som inte är partnerbolag kan på samma sätt äga andelarna indirekt och därför förändra sitt ägande på motsvarande sätt.

Lönebaserat utrymme per yrkesområde

Figur 24.5 visar andelen av de delägare som har lönebaserat utrymme enligt dagens regler och med förslaget (löneavdrag om 8 IBB) fördelat per yrkesnivå.

Figur 24.5 Antal delägare som har lönebaserat utrymme enligt dagens regler och enligt förslaget, efter yrkesnivå



Källa: FRIDA, egna beräkningar.

Figuren visar att chefsyrken och yrken med krav på fördjupad högskolekompetens är de vanligaste yrkesområdena bland de delägare som har lönebaserat utrymme, såväl enligt dagens regler som med förslaget. En något större andel av de som har lönebaserat utrymme med förslaget har chefsyrken, medan en något lägre andel har yrken inom områden med krav på fördjupad högskolekompetens. Inom övriga yrkesområden är förändringarna små.

Sett till yrkesområden (SSYK, 3 siffror) ökar antalet delägare med lönebaserat utrymme mest inom yrken relaterade till hotell och restaurang och inom handel. Gemensamt för dessa är att delägarnas löneuttag i dagsläget inte uppfyller löneuttagskravet.

Löneavdraget får störst effekter i det fall en person är ensam ägare och anställd i sitt företag, och har ett löneläge som möjliggör att dagens löneuttagskrav kan uppfyllas. Antalet delägare med lönebaserat

utrymme minskar mest bland IT-arkitekter och systemutvecklare samt inom civilingenjörsyrken. Dessa tillhör också de största yrkesgrupperna som har lönebaserat utrymme enligt dagens regler (se kapitel 7), och är yrken där det är relativt vanligt att ägaren är ensam anställd i sitt företag. Lönebaserat utrymme minskar också inom finans och försäkring (bland bl.a. organisationsutvecklare, redovisningsekonomer, revisorer och försäkringsrådgivare) samt inom yrken relaterade till vård och omsorg (läkare, psykologer). För majoriteten av de berörda inom dessa yrken baseras det lönebaserade utrymmet enligt dagens regler på delägarens egen lön. Dessa yrken tillhör också de yrken där det är vanligast att delägare har ett lönebaserat utrymme i dag. Detta beror på att de har ett löneläge på en sådan nivå att det är möjligt att uppfylla löneuttagskravet.

24.4.7 Dotterföretagsdefinitionen

Enligt dagens regler gäller att vid beräkning av lönebaserat utrymme ska det med dotterföretag avses ett företag där moderföretagets andel, direkt eller indirekt genom ett annat dotterföretag, överstiger 50 procent av kapitalet i företaget. Denna dotterföretagsdefinition för fåmansföretagsreglerna infördes 2014. Avsikten med att införa en särskild dotterföretagsdefinition var att löneunderlaget i ett företag endast skulle kunna utnyttjas av delägare i företag som ingår i en och samma koncern. Regeln motiverades med att det annars skulle vara möjligt att kringgå kapitalandelskravet genom dubbel koncern-tillhörighet. Tidigare fanns ingen särskild definition av dotterföretag i inkomstskattelagen utan bedömningen skulle göras enligt civilrättsliga regler i aktiebolagslagen och årsredovisningslagen. Detta innebär att ett företag kunde vara dotterföretag till flera företag. Lönebaserat utrymme skulle dock fördelas mellan ägarna i förhållande till deras ägarandelar i företaget.

Kommittén föreslår att den nuvarande dotterföretagsdefinitionen avskaffas till den del som avser aktiebolag. Detta innebär att bedömningen av om ett företag är ett dotterföretag i stället ska göras enligt civilrättsliga regler. Förslaget innebär att löneunderlaget även fortsättningsvis ska beräknas på grundval av ersättning som lämnats till arbetstagare i företaget och dess dotterföretag. Om ersättningen avser arbetstagare i ett dotterföretag som inte är helägt ska så stor

del av ersättningen räknas med som motsvarar moderföretagets andel i dotterföretaget.

Förslaget grundar sig i att kommittén även föreslår att kapitalandelskravet ska avskaffas. En särskild dotterföretagsdefinition i 57 kap. behövs således inte längre för att motverka kringgåenden av ett sådant krav. Kommittén har också beaktat att kravet på att dagens krav på att ägandet ska överstiga 50 procent missgynnar företag som utan sådan koncerngemenskap valt att samarbeta i ett verksamhetsbolag genom egna företag.

Kommittén föreslår dock att dotterföretagsdefinitionen för handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer ska finnas kvar eftersom det annars skulle vara oklart hur löneunderlaget i dessa ska fördelas.

Kommittén föreslår också en regel som begränsar möjligheterna att beräkna löneunderlag på löner i vissa dotterföretag där det aktiekapital som moderföretaget innehar representerar en mindre del av det totala kapitalet i dotterföretaget. Om externa investerare tillfört kapital till ett dotterföretag på annat sätt än genom förvärv av andelar och dotterföretagets verksamhet därmed finansierats genom kapital som grundar sig i sådana tillgångar som likställs med andelar enligt 3 § andra stycket, och det sammanlagda beloppet av sådant kapitaltillskott överstiger aktiekapitalet i dotterföretaget och 25 miljoner kronor, får ersättningar till arbetstagare i det dotterföretaget inte räknas med vid beräkning av löneunderlaget. För att inte regeln ska kunna kringgåas ska detsamma gälla om det kapital som tillförts utgörs av aktieägartillskott. Om kapitalet har tillförts av företagets samtliga ägare i proportion till deras andel i dotterföretagets aktiekapital ska regeln dock inte tillämpas.

Skälet till förslaget är att de civilrättsliga dotterbolagsdefinitionerna inte tar hänsyn till kapital som tillförts ett företag på annat sätt än genom ersättning för företagets aktier. Vid tillämpningen tas inte heller hänsyn till andra typer av andelar än aktier.

Kommittén bedömer att en ordning där delägarna i ett moderföretag kan tillgodoräkna sig löneunderlag på löner i ett dotterföretag trots att aktiekapitalet i det företaget endast till mindre del härrör från delägarnas kapitalinsats i dotterföretaget utan har tillförts dotterföretaget av andra investerare genom exempelvis kapitalandelslån, inte är lämplig. Kommitténs förslag är avsett att förhindra att delägare får tillgodoräkna sig löneunderlag från den typen av strukturer.

Antal berörda och effekter för delägare och företag

Databasen FRIDA innehåller uppgifter om fysiska personers investeringar i fåmansföretag genom kvalificerade andelar och investeringar via andra kvalificerade delägarätter, som bland annat innefattar kapitalandelslån. I nuläget uppskattas färre än 100 fysiska personer ha sådana kvalificerade delägarätter, och trenden är att antalet fysiska personer som har den typen av delägarätter minskar. FRIDA innehåller dock inte information om vinstandelslån eller kapitalandelslån som lämnas av juridiska personer. Det kapital som tillförs dotterföretagen genom exempelvis vinstandelslån eller kapitalandelslån lämnas dock främst av juridiska personer.

Investeringar i dotterföretag som sker genom att externa investerare tillför en stor del av kapitalet och kapitaltillförseln sker på annat sätt än genom aktier, bedöms i dagsläget vara ovanliga, men förekommer inom riskkapitalstrukturer. Om dagens dotterföretagsdefinition och kapitalandelskrav slopas utan att den föreslagna bestämmelsen införs, kan dock denna typ av strukturer bli vanligare. Detta skulle kunna medföra att de lönebaserade utrymmen som kan beräknas på löner i dotterföretag kan bli mycket stora.

Offentligfinansiella effekter

Dagens dotterföretagsdefinition har sannolikt påverkat hur företag organiserar sig, och styrt koncernstrukturer på ett sådant sätt att löner i dotterföretagen får räknas med. Att ta bort dagens dotterföretagsdefinition beräknas därför inte få några offentligfinansiella effekter. Om definitionen tas bort blir det dock möjligt att organisera koncerner på fler sätt, så att ett företag kan vara dotterföretag till mer än ett moderföretag.

De offentligfinansiella effekterna av den bestämmelse om begränsade möjligheterna att beräkna löneunderlag i dotterföretag i vissa fall som kommittén föreslår är svårbedömda, men kommitténs bedömning är att förslaget inte medför några offentligfinansiella effekter. Bedömningen grundar sig i att den typ av strukturer där aktiekapitalet utgör en liten del av kapitalet i dotterföretaget, samtidigt som resterande del av kapitalet utgörs av kapitalandelslån eller andra typer av kapitaltillförsel, i dagsläget bedöms förekomma i mycket begränsad omfattning. Förslaget syftar till att förhindra att

den typen av strukturer bildas, och att lönebaserade utrymmen ska kunna styras till aktieägare som endast bidragit med en mindre del av kapitalet i dotterföretaget.

Kommittén bedömer att denna typ av strukturer i dagsläget främst förekommer inom riskkapitalbolag. Eftersom portföljbolagen i dessa fall kan vara mycket stora företag med många anställda och stora löneunderlag, skulle de lönebaserade utrymmen som vissa delägare i riskkapitalfonderna skulle kunna få tillgodoräkna sig kunna bli mycket stora om kapitalandelskravet och dotterföretagsdefinitionen avskaffas. Enligt dagens regler begränsar kapitalandelskravet möjligheterna för delägarna att beräkna lönebaserade utrymmen. Det innebär att delägarna endast i undantagsfall bedöms kunna beräkna lönebaserade utrymmen på löner i portföljbolag i dagsläget. Förslaget att införa en bestämmelse som begränsar möjligheterna att beräkna löneunderlag i dotterföretag bedöms därför inte medföra några offentliga finansiella effekter.

24.4.8 Effekter för delägare som förvärvat andelar med stöd av reglerna om lättnader i beskattningen av personaloptioner

Kommittén har i tilläggsdirektivet från den 7 september 2023 (dir. 2023:128) fått i uppdrag att analysera på vilket sätt reglerna för utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag kan ändras för att göra de särskilda bestämmelserna om lättnader i beskattningen av personaloptioner mer effektiva när det gäller att attrahera och behålla nyckelkompetens.

De särskilda bestämmelserna om lättnader i beskattningen av personaloptioner innebär att förmån av personaloption inte ska tas upp till beskattning om vissa villkor är uppfyllda avseende såväl det företag som ingår optionsavtalet, som personaloptionen och optionsinnehavaren. I stället beskattas kapitalvinsten när den andel som förvärvats genom utnyttjande av personaloptionen avyttras. Arbetsgivaren ska därmed inte heller betala arbetsgivaravgifter för den förmån som personaloptionen kan ha inneburit för den anställde.

Det förekommer att de anställda som får personaloptioner får dem utan att betala för dem. Det förekommer också att den anställde betalar kvotvärdet för andelarna, dvs. den del av aktiekapitalet i företaget som andelen motsvarar. Detta medför att omkostnadsbeloppet

tenderar att vara lågt på de andelar som förvärvas med stöd av regelverket om lättnader i beskattningen av personaloptioner. Det innebär i sin tur att om delägaren beräknar gränsbeloppet på andelarna enligt den nuvarande huvudregeln är det omkostnadsbelopp som ska användas mycket lågt.

Om ägarandelen i företaget är liten kan kapitalandelskravet dessutom medföra att delägaren inte heller får beräkna ett lönebaserat utrymme. Kapitalandelskravet har därför kritiserats för att det anses minska intresset för att använda reglerna om lättnader i beskattningen av personaloptioner i fåmansföretag.

De som förvärvar kvalificerade andelar i fåmansföretag genom att nyttja personaloptioner förvärvar mindre poster i företaget. I regelverket ställs krav på att optionsinnehavaren tillsammans med närstående, inte under något av de två åren närmast före det år då personaloptionen förvärvas eller under den del av året som föregår förvärvet, direkt eller indirekt kontrollerar andelar i företaget som motsvarar mer än fem procent av kapital- eller röstandelarna i företaget. En låg ägarandel i företaget medför att även gränsbeloppet beräknat enligt dagens förenklingsregel blir lågt vid ett direktäggande av andelarna i verksamhetsföretaget. Det är dock också möjligt att äga andelarna indirekt via ett eget holdingbolag, och därigenom få hela förenklingsregelns schablonbelopp som gränsbelopp på andelarna.

Låga gränsbelopp kan i sin tur medföra att en stor del av framtida utdelning och kapitalvinst på andelarna kommer att tjänstebeskaas, vilket kan uppfattas som negativt av optionsinnehavarna.

Kommittén bedömer att särregler för denna grupp av delägare skulle medföra att fåmansföretagsreglerna blir mer komplexa, vilket står i strid med kommitténs uppdrag enligt direktiven om att förenkla reglerna. Särregler innebär också ett avsteg från de skattepolitiska riktlinjer som antagits av riksdagen, och skulle kunna innebära ett statligt stöd som skulle behöva anmälas till och godkännas av EU-kommissionen.

Kommittén har därför i förslaget till ny beräkningsmodell för gränsbeloppet i fåmansföretag särskilt avvägt hur modellen påverkar delägare som förvärvar mindre andelar i fåmansföretag. Därigenom är reglerna generella, och utgör därför inte ett statligt stöd. Samtidigt innebär modellen en förbättring av regelverket för personer som äger mindre andelar i fåmansföretag, oavsett om andelarna förvärvats

med stöd av reglerna om lättnader i beskattningen av personaloptioner eller på annat sätt.

Förslaget att avskaffa kapitalandelskravet och löneuttagskravet innebär att det öppnas en ny möjlighet för delägare med mindre andelar i företaget att beräkna ett lönebaserat utrymme. De delägare som förvärvat andelar med stöd av de särskilda reglerna om lättnader i beskattningen av personaloptioner kommer därmed att kunna ta del av ett lönebaserat utrymme om företaget växer och anställer. Införandet av ett grundbelopp motsvarande fyra inkomstbasbelopp innebär också en betydande förbättring för de delägare som i dagsläget beräknar årets gränobelopp enligt förenklingsregeln. Även för delägare som beräknar årets gränobelopp utan ett lönebaserat utrymme kommer förslaget att innebära betydande förbättringar genom att alla delägare får del av ett grundbelopp i modellen. Detta innebär en förbättring jämfört med att beräkna gränobeloppet genom ränta på omkostnadsbeloppet, eftersom detta tenderar att vara lågt bland dessa delägare.

Kommittén bedömer därför att förslaget sammantaget kommer att innebära en betydande förbättring av regelverket jämfört med dagens regler, och därmed till att det blir mer attraktivt att använda sådana personaloptioner som omfattas av de särskilda bestämmelserna. Systemet bedöms därigenom bli mer effektivt när det gäller att attrahera och behålla nyckelkompetens i växande företag.

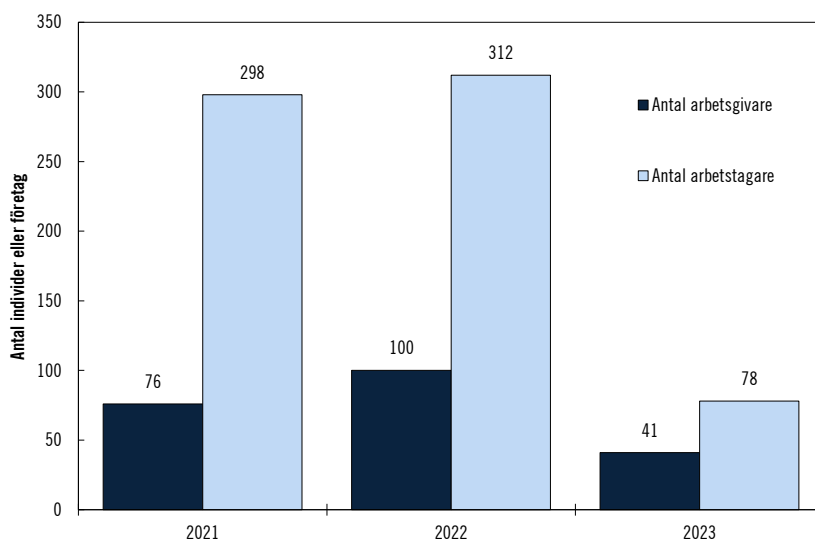
Antal berörda och effekter för delägarna

Reglerna om lättnader i beskattningen av personaloptioner trädde i kraft 2018. Eftersom det finns ett krav på en intjänandetid om tre år innan optionerna kan nyttjas kan de första optionerna som getts ut ha använts för att förvärva andelar under 2021.

Figur 24.6 visar antalet arbetstagare och antalet arbetsgivare för vilka uppgift har getts till Skatteverket om att personaloption som inte ska förmånsbeskattas har utnyttjats för förvärv av andelar. Figuren visar att ungefär 300 anställda förvärvat andelar på detta sätt under 2021 respektive 2022, medan antalet var lägre under 2023. Figuren visar att ungefär 700 arbetstagare förvärvat andelar med stöd av regelverket, i totalt ungefär 200 företag, totalt sedan 2021.

Regelverket har också utvidgats sedan det infördes, och den senaste utvidgningen av stödordningen (prop. 2021/22:25) godkändes av kommissionen den 14 oktober 2021. De optioner som ges ut med stöd av den nya ordningen kommer därför som tidigast att kunna användas för att förvärva andelar under 2024. Utvidgningen innebär att fler företag omfattas av regelverket, och framöver kommer att ha möjlighet att ge ut personaloptioner som omfattas av de särskilda reglerna. Antalet anställda som förvärvar andelar med stöd av sådana optioner kan därför förväntas öka under kommande år.

Figur 24.6 Antal arbetstagare och arbetsgivare för vilka angetts att personaloption som inte ska förmånsbeskattas har utnyttjats för förvärv av andel



Källa: Skatteverket. Avser de uppgifter som kommit till Skatteverket den 22 februari 2024.

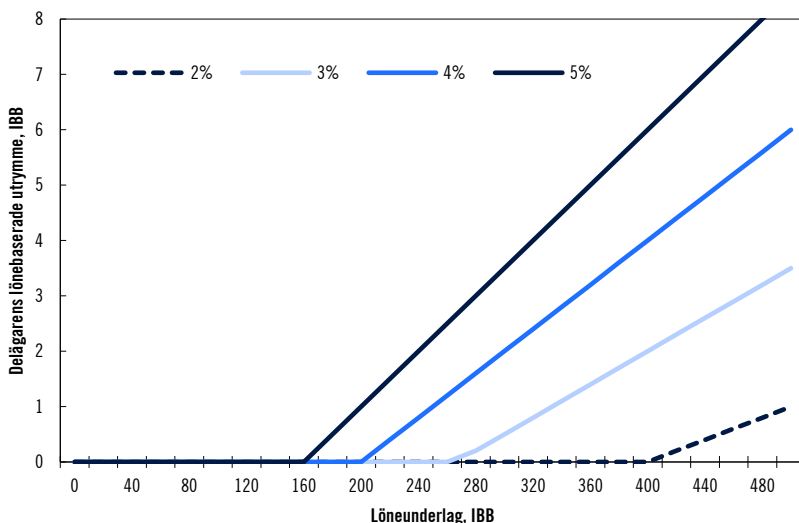
Effekter av att införa den nya modellen för beräkning av gränsbelopp

I modellen tas dagens löneuttagskrav och kapitalandelskrav bort, och alla delägare i fåmansföretag får därigenom möjlighet att beräkna ett lönebaserat utrymme. Kapitalandelskravet har kritiserats för att det anses minska intresset för att använda reglerna om lättnader i beskattningen av personaloptioner i företag där andelarna kommer att beskattas enligt fåmansföretagsreglerna. I stället för dessa båda krav införs ett avdrag från delägarans andel av löneunderlaget.

Att ta bort dagens kapitalandelskrav kommer att gynna alla delägare som i dagsläget inte uppfyller kapitalandelskravet, eftersom de får möjlighet att beräkna ett lönebaserat utrymme. Att ersätta löneuttagskravet med ett avdrag från löneunderlaget innebär dock att det lönebaserade utrymme som beräknas blir mindre än om något avdrag inte införts. Eftersom avdraget utgörs av ett fast belopp får modellen också effekten att löneunderlaget relativt sett påverkas mer för delägare med små ägarandelar.

Figur 24.7 visar schematiskt hur stort det lönebaserade utrymmet blir för delägare med ägarandelar om 2–5 procent, i företag med olika storlek på löneunderlaget.

Figur 24.7 Löneunderlag och lönebaserat utrymme vid olika nivåer på ägarandel i företaget



Källa: Egna beräkningar.

För en delägare med en ägarandel om 2 procent blir det lönebaserade utrymmet större än noll då företagets löneunderlag överstiger 400 IBB. Det motsvarar ungefär 75 anställda med en lön motsvarande medianlönen i Sverige om ungefär 5,3 IBB, eller ungefär 50 anställda med en lön om 8 IBB. För en delägare med en ägarandel om 5 procent blir det lönebaserade utrymmet större än noll om företagets

löneunderlag överstiger 160 IBB. Det motsvarar ungefär 30 anställda med medianlönen, eller 20 anställda med en lön om 8 IBB.

Om ägarandelen är låg behöver företaget således vara relativt stort för att ett lönebaserat utrymme ska beräknas. Om företaget växer och anställer kommer även delägare med mindre ägarandelar att kunna beräkna ett lönebaserat utrymme. Delägare i de företag som ger ut personaloptioner med stöd av de reglerna för lättnader i beskattningen av personaloptioner, och som växer, kan således beräkna ett lönebaserat utrymme på andelarna under förutsättning att företaget har en hög lönesumma då optionen nyttjas för att förvärva andelar.

Förslaget innebär också att delägarna får ett grundbelopp i sitt gränobelopp. Grundbeloppet uppgår enligt förslaget till 4 IBB per företag, och fördelas med lika belopp på andelarna i företaget.

Tabell 24.16 visar storleken på grundbeloppet då ägarandelen i företaget varierar i intervallet 1–5 procent, samt beloppet per företag vid 2024 års inkomstbasbelopp om 76 200 kronor.

Tabell 24.16 Årets gränobelopp enligt dagens förenklingsregel och förslagets grundbelopp

Avser 2024 års inkomstbasbelopp om 76 200 kronor

		Ägarandel					
	Antal IBB	100 %	1 %	2 %	3 %	4 %	5 %
Dagens regler	2,75	209 550	2 096	4 191	6 287	8 382	10 478
Förslag	4	304 800	3 048	6 096	9 144	12 192	15 240
Skillnad	1,25	95 250	953	1 905	2 858	3 810	4 763

Källa: Egna beräkningar.

Enligt dagens regler kan delägarna i stället beräkna gränobelopp enligt förenklingsregeln. Gränobeloppet beräknat enligt förenklingsregelns uppgår till 2,75 IBB, fördelat med lika belopp på andelarna i företaget. För de delägare som beräknar årets gränobelopp enligt förenklingsregeln innebär förslaget således att årets gränobelopp ökar med 45 procent. Delägare som äger mindre andelar i verksamhetsföretaget indirekt kan också välja att använda förenklingsregeln för att beräkna gränobeloppet i det (vanligtvis helägda) holdingbolags som äger andelarna i verksamhetsföretaget. Vid ett sådant indirekt ägande blir grundbeloppet med förslaget 4 IBB, under förutsättning att delägaren inte samtidigt äger andelar i fler företag. I det fallet ska

grundbeloppet proportioneras mellan företagen i relation till ägd andel i respektive företag.

Den nya modellen för beräkning av gränsbelopp innebär därmed betydande öknings av gränsbeloppets storlek för de delägare som förvärvat andelar med stöd av reglerna om lättnader i beskattningen av personaloptioner.

24.4.9 Effekter på gränsbeloppet för typföretagare

Tabell 24.17 visar typfallsberäkningar för årets gränsbelopp enligt förslaget i kapitel 10 och enligt dagens regler. Typfallen visar utfallet på delägarnivå för ägare med ägarandel om 20, 50 respektive 100 procent, och som använder förenklingsregeln respektive huvudregeln med och utan lönebaserat utrymme i dagsläget. Vidare är företagets löneunderlag i exemplen lågt (20 IBB) respektive högt (60 IBB). Detta ger sammantaget tolv olika kombinationer av ägarandel och regel som används i utgångsläget.

Företaget i exemplet antas ha ett eget kapital om 50 000 kronor, vilket sammanfaller med delägarnas samlade omkostnadsbelopp. Statslåneräntan antas vara 1 procent. Räntan på omkostnadsbeloppet är därmed 10 procent, och det totala gränsbeloppet från omkostnadsbeloppet är 5 000 kronor. Inkomstbasbeloppet i exemplet uppgår till 76 200 kronor. För enkelhets skull antas att delägarna inte har något sparutdelningsutrymme.

Tabellen visar att gränsbeloppet ökar för delägare som inte har ett lönebaserat utrymme i utgångsläget. Ökningen av gränsbeloppet är större för en ägare med en större ägarandel. Även delägare som inte har ett lönebaserat utrymme och delägare som använder förenklingsregeln gynnas av förslaget.

Gränsbeloppet minskar i stället i mer eller mindre stor utsträckning för delägare som har lönebaserat utrymme i utgångsläget. Minskningen är större för ägare med mindre ägarandelar. Dessa ägare gynnas i stället av det slopade löneuttagskravet.

För en ägare som har 100 procents ägarandel ökar gränsbeloppet från grundbeloppet medan gränsbeloppet från lönebaserat utrymme minskar på grund av löneavdraget och från den slopande räntan på omkostnadsbeloppet.

Tabell 24.17 Typfall: Jämförelse mellan förslag och dagens regler

SLR = 1 procent. IBB = 76 200

Ägarandel	100 %	50 %	20 %
Gränsbelopp dagens regler			
Förenklingsregel (2,75 IBB per företag)	209 550	104 775	41 910
Huvudregel utan löneunderlag	5 000	2 500	1 000
Huvudregel med löneunderlag 20 IBB	767 000	383 500	153 400
Huvudregel med löneunderlag 60 IBB	2 291 000	1 145 500	458 200
Gränsbelopp enligt förslag			
Grundbelopp (4 IBB per företag)	304 800	152 400	60 960
Grundbelopp + löneunderlag (20 IBB)	762 000	228 600	60 960
Grundbelopp + löneunderlag (60 IBB)	2 286 000	990 600	213 360
Skillnad mellan förslag och dagens regler			
Förenklingsregel	95 250	47 625	19 050
Huvudregel utan löneunderlag	299 800	149 900	59 960
Huvudregel med löneunderlag 20 IBB	-5 000	-154 900	-92 440
Huvudregel med löneunderlag 60 IBB	-5 000	-154 900	-244 840

Källa: Egna beräkningar.

Antal delägare som representeras av respektive typfall

Tabell 24.18 visar antalet K10-bilagor sorterade efter delägarans ägarandel i det direktägda företaget 2021, vilken regel som använts för att beräkna gränsbeloppet samt storleken på delägarans andel av företagets löneunderlag bland de delägare som har ett lönebaserat utrymme. Tabellen ger således en bild av hur många delägare som representeras av de olika typfallen i föregående tabell.

Tabell 24.18 Antal delägare per grupp 2021

Löneunderlaget avser delägarans andel

Ägarandel	Över 90 %	20–90 %	Under 20 %	Total
Förenklingsregel	259 828	149 233	23 526	432 587
Huvudregel utan löneunderlag	7 431	18 987	13 947	51 380
Huvudregel, löneunderlag <20 IBB	27 446	22 913	7 595	57 954
Huvudregel, löneunderlag 20–60 IBB	7 429	9 498	2 074	19 001
Huvudregel, löneunderlag >60 IBB	4 682	5 781	1 007	11 470
Total	317 831	206 412	48 149	572 392

Källa: Egna beräkningar.

Tabellen visar att ungefär 570 000 bilagor lämnades under 2021. Av dessa användes förenklingsregeln på ungefär 430 000 bilagor, och av dessa hade ungefär 260 000 delägare en ägarandel om mer än 90 procent i det direktägda företaget. Ungefär 150 000 delägare som använde förenklingsregeln ägde mellan 20 och 90 procent av andelarna i företaget, och av dessa ägde det stora flertalet ungefär 50 procent av företaget.

Ungefär 50 000 delägare använde huvudregeln utan att beräkna ett lönebaserat utrymme. Bland dessa är det vanligare att äga mindre andelar i det direktägda företaget.

Knappt 90 000 delägare använde huvudregeln och hade ett lönebaserat utrymme 2021. Av dessa hade ungefär 40 000 delägare en ägarandel i företaget om minst 90 procent. Bland de som hade ett lönebaserat utrymme uppgick delägarens andel av löneunderlaget till mindre än 20 IBB bland ungefär 58 000 delägare.

Sammanfattningsvis visar tabellen att antalet delägare som finns i de kategorier vars gränsbelopp ökar överstiger antalet delägare i de kategorier vars gränsbelopp minskar.

Majoriteten av de delägare som beräknas få ett ökat gränsbelopp genom förslaget använder i dagsläget förenklingsregeln. Samtidigt beräknas gränsbeloppet minska för ungefär 100 000 delägare. Majoriteten av dessa använder i dagsläget huvudregeln och beräknar ett lönebaserat utrymme. Förändringar av gränsbeloppets storlek får dock endast effekter på beskattningen i det fall delägarna skulle ha använt gränsbeloppen för beskattning av utdelning eller kapitalvinst.

24.5 Gemensamt takbelopp för tjänstebeskattning av utdelning och kapitalvinst

24.5.1 Sammanfattning av förslaget och alternativa lösningar

I kapitel 11 föreslår kommittén att ett gemensamt takbelopp för tjänstebeskattning införs för kapitalvinster och utdelningar. Förslaget innebär att dagens två olika takbelopp slås ihop till ett gemensamt belopp. Enligt förslaget ska takbeloppet uppgå till 90 IBB (vilket i dag gäller för utdelning) och gälla för både utdelningar och kapitalvinster som beskattats som tjänsteinkomster under beskattningsåret samt de två föregående beskattningsåren. Takbeloppet ska som huvudregel gälla per delägare. Utdelningar och kapitalvinster som betalats

till delägarens närstående ska dock beaktas. I kapitel 16 föreslår kommittén också att ett snävare närståendebegrepp ska gälla för 57 kap. IL. Den föreslagna definitionen innebär att syskonkretsen inte ska betraktas som närstående. Det innebär att utdelningar och kapitalvinster som betalas till personer inom den skattskyldiges syskonkrets inte får beaktas. Närståendes utdelningar och kapitalvinster ska beaktas på så sätt att det först ska bedömas om den skattskyldige och närstående under beskattningsåret tillsammans skulle uppnå takbeloppet. Hänsyn ska då även tas till utdelningar och kapitalvinster under de två föregående beskattningsåren. Den skattskyldiges del av det takbelopp som återstår för beskattningsåret (dvs. det belopp som den skattskyldige ska ta upp i inkomstslaget tjänst) ska beräknas i proportion till den skattskyldiges del av de sammanlagda inkomster som den skattskyldige och hans eller hennes närstående skulle ha tagit upp i inkomstslaget tjänst under beskattningsåret, utan beaktande av takbeloppet.

I kapitel 11 diskuterar kommittén också alternativa utformningar där takbeloppen i stället gäller årsvis, dvs. enligt vad som gäller för utdelningar enligt dagens regler. Kommittén bedömer dock att det är en mindre lämplig lösning eftersom det bedöms leda till en större planering av utdelningar inför en tänkt avyttring av företaget. En ettårig tidsfrist bedöms också medföra behov av särregler för det fall ett företag säljs genom delavyttringar eller då det avtalats om tilläggsköpeskilling. Samtidigt menar kommittén att om tidsperioden görs alltför lång kommer företaget att ha hunnit arbeta upp nya vinster under den tid som får beaktas. Förslaget kan också bli mycket generöst om utdelningar som tillfaller delägaren och dennes närstående under en lång period får räknas samman. Takregeln kan då komma att ses som en form av normallönemodell, där den del av utdelningen som tjänstebeskattas blir normallönen. Detta skulle kunna leda till att delägare börjar ta ut medel i form av utdelning i stället för lön, eftersom det då finns ett tak för tjänstebeskattningen. Detta talar enligt kommittén för att en längre tidsperiod än ett år bör beaktas, men inte en så lång period som fem år före beskattningsåret.

För de delägare som endast tar ut utdelning som överstiger taket under ett år medför förslaget ingen förändring jämfört med dagens regler. Bland dessa kan det finnas framgångsrika entreprenörer, som arbetat upp vinster under en kort innehavstid, och därför inte hunnit arbeta upp gränslöpp i företaget. Dessa kan dock gynnas av att

även egna kapitalvinster eller utdelningar och kapitalvinster som tjänstebeskattats hos närstående får beaktas.

För de som tar ut utdelning under mer än ett år under en treårsperiod (beskattningsåret och de två föregående åren) innebär förslaget däremot en förbättring eftersom taket bara behöver uppnås vid ett tillfälle. I denna grupp finns bland annat delägare i riskkapitalfonder som fått utdelning eller kapitalvinst från ett helägt holdingbolag, och där inkomsterna i holdingbolaget utgörs av s.k. carried interest (särskild vinstandel).

För de delägare som beskattas för kapitalvinster innebär förslaget att takbeloppet sänks med 10 IBB, från 100 IBB till 90 IBB. Det är ovanligt att delägare har kapitalvinster som överstiger taket vid mer än ett tillfälle. Om tidsgränsen kortas från dagens fem år före beskattningsåret till endast två år före beskattningsåret, kan detta förväntas leda till förändringar i hur avtal utformas, så att hela den tänkta kapitalvinsten från en avyttring rymms inom den nya tidsfristen. Den främsta effekten av förslaget bedöms därför bli att dagens takbelopp sänks med 10 IBB, vilket motsvarar 762 000 kronor vid 2024 års nivå på inkomstbasbeloppet. Då detta belopp beskattas i inkomstslaget kapital över takbeloppet i stället för i tjänst innebär det en sänkt beskattning med ungefär 176 700 kronor.

Även för de delägare som når upp till taket för utdelningar under mer än ett år, eller som har både utdelningar och kapitalvinster som tjänstebeskattas, kan beskattningen minska eftersom det gemensamma takbeloppet uppnås vid en lägre sammanlagd nivå på inkomsten.

Förslaget innebär också förenklingar för de delägare som tillämpar reglerna om takbelopp eftersom dagens två olika takbelopp slås ihop, tidsgränserna samordnas, och utdelningar och kapitalvinster får räknas av mot samma tak, i stället för mot varsitt takbelopp. Genom förslaget förenklas regelverket eftersom antalet parametrar som delägarna behöver hålla reda på och förhålla sig till minskar. Vidare minskar behovet att planera utdelningar inför en tänkt avyttring av företaget. Kommittén anser att det är önskvärt att systemet inte skapar incitament att planera utdelningar och kapitalvinster, och att detta talar för att takbeloppet bör vara gemensamt och gälla både utdelningar och kapitalvinster under en längre tidsperiod.

Kommittén bedömer att en större förenkling skulle kunna uppnås genom att takbeloppen görs personliga, dvs. att närståendes utdelningar och kapitalvinster inte får beaktas. Därigenom minskar också

behovet av planering mellan närstående inför en tänkt avyttring av ett gemensamt ägt fåmansföretag. Eftersom närståendes utdelningar och kapitalvinster får beaktas behöver delägarna även hålla reda på närståendes tjänstebeskattnade utdelningar och kapitalvinster under flera år för att kunna bedöma om takbeloppet uppnås. Beskattningen hos en enskild delägare kan sägas bli beroende av närståendes handlande eftersom delägare får beakta kapitalvinster som redovisats av närstående under de två föregående beskattningsåren. Av legitimitetsskäl anser kommittén dock att närståendes utdelningar och kapitalvinster även fortsättningsvis bör få beaktas, trots att detta innebär en mindre grad av förenkling.

24.5.2 Antal berörda och effekter för delägare och företag

Tabell 24.19 visar antalet K10-bilagor där någon delägare redovisat utdelning eller kapitalvinst 2013–2022, samt antalet då delägare beskattats inom gränsbeloppet, i inkomstslaget tjänst och i inkomstslaget kapital över takbeloppen.

Tabell 24.19 Antal delägare med utdelning och kapitalvinst samt antalet som beskattas inom gränsbelopp, i tjänst och i inkomstslaget kapital, 2014–2022

	Utdelning				Kapitalvinst			
	Antal totalt	Gränsbelopp	Tjänst	Kapital (30 %)	Antal totalt	Gränsbelopp	Tjänst	Kapital (30 %)
2013	140 567	140 305	10 041	303	11 199	10 220	3 256	579
2014	149 672	149 434	9 610	331	12 018	11 042	3 154	595
2015	161 681	161 448	11 181	405	12 732	11 569	3 555	593
2016	180 907	180 700	13 109	442	13 436	12 291	3 604	563
2017	195 639	195 390	14 812	457	14 477	13 089	4 085	674
2018	185 070	184 839	14 271	626	14 151	12 718	3 817	563
2019	191 607	191 386	13 736	481	13 807	12 461	3 666	551
2020	168 404	168 187	11 924	686	13 575	12 084	3 717	455
2021	184 960	184 671	14 312	808	14 690	13 082	4 118	574
2022	212 091	211 854	16 067	1 003	14 813	13 155	4 103	498

Källa: Skatteverkets statistikportal, hämtat 2024-03-08.

Tabellen visar att det stora flertalet av de delägare som beskattas för utdelning och kapitalvinst endast har inkomster som beskattas inom gränobeloppet, medan det är ovanligt att beskattas i tjänst. Det är än mer ovanligt att inkomsterna överstiger takbeloppen. Av de drygt 190 000 delägare som redovisade utdelning 2021 redovisade ungefär 800 delägare utdelning som översteg takbeloppet (90 IBB). Bland de knappt 15 000 delägare som redovisade kapitalvinst samma år redovisade knappt 600 delägare kapitalvinster som översteg takbeloppet (100 IBB). Tabellen visar också att antalet delägare som redovisar utdelning som överstiger takbeloppet nästan tredubblats under perioden 2014–2021, medan antalet delägare som redovisar kapitalvinster som överstiger det taket är mera oförändrat över tid.

Samtidigt som det är ovanligt att delägare har utdelningar och kapitalvinster som överstiger taken för tjänstebeskattning står de belopp som beskattas över taken för en relativt stor del av de samlade utdelningarna och kapitalvinsterna. Det beror på att de delägare som tjänstebeskattnas för utdelningar i de flesta fall endast tjänstebeskattnas för mindre belopp. För de som inte tjänstebeskattnas för små belopp överstiger i stället en stor del av den samlade utdelningen eller kapitalvinsten takbeloppen.

Data i FRIDA visar att takbeloppen aktualiseras vid mycket stora utdelningar och kapitalvinster. Det kan handla om flera års ackumulerade vinster som sparats i mogna företag och tas ut vid ett tillfälle, men också om fall där företaget genererat hög avkastning under en kort innehavstid. Det senare kan vara resultatet av framgångsrikt entreprenörskap, exempelvis startups som säljs till utomstående innan de hunnit etablera sig som företag, och där värdet i företaget exempelvis består av ett patent. Reglerna om takbelopp kan därför ha stor betydelse för framgångsrika entreprenörer, vars andelar genererat hög avkastning på kort tid, eller i andra fall där företaget gett en mycket hög avkastning i förhållande till satsat kapital eller företagets lönesumma. I gruppen finns också delägare i riskkapitalbolag som fått utdelning eller kapitalvinst från ett helägt holdingbolag, och där inkomsterna i holdingbolaget utgörs av s.k. carried interest (särskild vinstandel).

Genom förslaget kan beskattningen av dessa delägare bli lägre än enligt dagens regler. Förslagen kan därför minska kapitalkostnaderna för investeringar i entreprenöriella företag.

Delägare som redovisar utdelning eller kapitalvinst som överstiger dagens takbelopp vid mer än ett tillfälle

Alla delägare som har kapitalvinster som överstiger dagens takbelopp kan sägas vara berörda av förslaget. För de delägare som redovisar kapitalvinster som överstiger dagens takbelopp skulle beskattningen minska om takbeloppet sänktes till 90 IBB. Tabell 24.19 visar att detta berör ungefär 600 delägare per år. Beskattningen påverkas också bland delägare som redovisar utdelning vid mer än ett tillfälle under beskattningsåret och de två föregående beskattningsåren, dvs. under en treårsperiod, eller som redovisar både utdelningar och kapitalvinster som skulle ha nått upp till takbeloppet om de fått slås samman.

Tabell 24.20 visar en uppskattning av antalet delägare 2026 som skulle kunna ha tjänstebeskattats för utdelning eller kapitalvinst under perioden 2021–2025, där den sammanlagda utdelningen och kapitalvinsten överstiger ett gemensamt tak om 90 IBB. Tabellen visar antalet gånger dessa uppnått taket.

Tabell 24.20 Beräknat antal tillfällen där utdelning eller kapitalvinst överstiger takbeloppet 2026 efter antal år där inkomsten även överstigit något av taken 2021–2025

	Något år	Ett år	Två år	Tre år	Fyra år	Fem eller 6 år
Antal gånger något av takbeloppen uppnås	2 061	1 839	307	26	<20	<20

Källa: FRIDA, egna beräkningar.

Antalet delägare uppskattas utifrån en framskrivning av antalet personer som bedöms ha inkomster som överstiger taket vid mellan 1 och 6 tillfällen under en sexårsperiod. Framskrivningen görs i form av ett rullande medelvärde som beräknats utifrån rullande sexårsperioder för åren 2015–2021.

Tabellen visar att ungefär 2 000 personer beräknas finnas i gruppen vars inkomster något år överstiger endera takbeloppen. Dessa skulle kunna beröras av förslag om ett gemensamt takbelopp. Ungefär 1 800 unika personer beräknas ha inkomster som överstiger ett tak om 90 IBB vid ett tillfälle, medan ungefär 220 unika personer beräknas ha inkomster som överstiger taket vid mer än ett tillfälle.

Tabellen visar det totala antalet gånger som takbeloppet beräknas bli uppnått.

Ungefär hälften av de delägare som har utdelning som når upp till taket under mer än ett år bedöms ha fått utdelning från ett riskkapitalbolag, där inkomsterna i huvudsak härrör från s.k. carried interest (särskild vinstandel).

24.5.3 Offentligfinansiella effekter

Takbeloppet för utdelning

För de delägare som endast beskattats för utdelning som överstiger taket om 90 IBB vid ett tillfälle innebär förslaget inga förändringar jämfört med gällande regler. För de delägare som beskattas för utdelning över taket vid mer än ett tillfälle skulle taket endast ha behövt uppnås vid det första tillfället, medan utdelningarna som översteg gränsvärdet därefter skulle ha beskattats till 30 procent, eftersom takbeloppet redan skulle ha varit uppnått. Dessutom skulle även kapitalvinster som tjänstebeskattas under perioden få räknas av mot taket.

Den offentligfinansiella effekten beräknas genom en framskrivning av antalet personer som beräknas ha inkomster som överstiger taket vid mellan ett och tre tillfällen under en treårsperiod. Eftersom det inte finns någon tydlig trend i data över antalet personer som har inkomster på dessa nivåer görs framskrivningen i form av ett rullande medelvärde för det aktuella året och de två föregående åren. Förändringar av inkomsten som beskattas över taken skrivs fram med prognosen för inkomstbasbeloppet. Utifrån dessa antaganden beräknas den offentligfinansiella effekten i 2026 års priser och volymer till en nettominusning av skatteintäkterna om 84 miljoner kronor.

Takbeloppet för kapitalvinster

För delägare som använder takbeloppet för kapitalvinster innebär förslaget att taket sänks med 10 IBB, så att ytterligare 10 IBB överstiger takbeloppet, förutsatt att kapitalvinsten ryms inom den förändrade tidsperioden. Det är svårt att bedöma hur en förändring av tidsperioden påverkar beskattningen, dels eftersom även kapitalvinster hos närstående får beaktas och dessa inte säkert kan hittas i

data, dels eftersom en förändrad tidsperiod kan förväntas påverka beteendet så att de delägare som har möjlighet anpassar sig efter den nya tidsperioden.

Den offentligfinansiella effekten av att sänka taket för kapitalvinster beräknas med FASTT-modellen till en nettominusning av skatteintäkterna om 4 miljoner kronor. Effekter av att tidsperioden ändras kan inte beräknas i FASTT eftersom modellen saknar information om föregående års kapitalvinster. Givet att delägare som har möjlighet anpassar sig efter en förändrad tidsperiod bedöms denna effekt dock inte vara betydande.

Sammantaget beräknas den offentligfinansiella effekten av förslaget om att införa ett gemensamt takbelopp för utdelning och kapitalvinst medföra en nettominusning av skatteintäkterna om 88 miljoner kronor.

24.6 Beräkning av lönebaserat utrymme vid andelsbyten

24.6.1 Sammanfattning av förslaget och alternativa lösningar

Kommittén har i tilläggsdirektivet från den 26 januari 2023 (dir. 2023:10) fått i uppdrag att se över reglerna om beräkning av löneunderlag vid andelsbyten.

Vid ett andelsbyte med kvalificerade andelar gäller att en fysisk person kan avyttra andelar i ett företag (det avyttrade företaget) till ett annat företag (det köpande företaget) mot ersättning i form av andelar i det köpande företaget utan att beskattas i samband med bytet. Bestämmelserna är ett undantag från huvudregeln att en avyttring utlöser omedelbar beskattning, och innebär att en eventuell kapitalvinst inte ska tas upp vid andelsbytet. Den framskjutna beskattningen säkerställs genom att omkostnadsbeloppet för de avyttrade andelarna förs över till de mottagna andelarna, och att beskattningen i stället sker då de mottagna andelarna avyttras.

Nuvarande fåmansföretagsregler kan dock innebära att löneunderlag som hör till de avyttrade andelarna året efter andelsbytet delvis kan falla bort. För att denna effekt inte ska uppkomma föreslår kommittén i kapitel 13 att även ersättning som betalats ut under den del av året som föregick andelsbytet ska ingå vid beräkningen av det lönebaserade utrymmet för den mottagna andelen. För tiden före

andelsbytet ska då den genom andelsbytet avyttrade andelen ligga till grund för beräkningen. Vid beräkningen av löneunderlaget ska i dessa fall kontant ersättning avse belopp som betalats ut från det avyttrade företaget och dess dotterföretag. Förslaget medför därför att andelsbytessystemet får den avsedda effekten, dvs. att beskattningen inte påverkas av att ett andelsbyte har skett. Detta bedöms i kapitlet vara den lösning som bäst åtgärdar problemet.

24.6.2 Antal berörda delägare

Kvalificerade andelsbyten redovisas på bilaga K13. Tabell 24.21 visar att 700–900 K13-bilagor lämnats årligen under perioden 2017–2022, av ungefär 650–800 unika individer som genomfört andelsbyten med kvalificerade andelar. Dessa individer berörs av förslag som rör andelsbyten.

Tabell 24.21 Antal bilagor och antal berörda delägare

År	Antal lämnade K13-bilagor	Antal individer som lämnat K13	Antal K10 föregående år som lämnats av dessa individer
2017	653	641	785
2018	697	682	912
2019	665	650	832
2020	929	869	1 236
2021	848	804	1 100
2022	786	763	964

Källa: Skatteverket.

Tabell 24.22 (se avsnitt 24.6.3) visar att ungefär 60 procent av individerna som genomfört ett andelsbyte, motsvarande ungefär 450–600 personer, också har ett lönebaserat utrymme. För dessa delägare påverkas beräkningen av löneunderlaget vid andelsbytet genom att de får tillgodoräkna sig löneunderlag även för tiden före bytet. Dessa delägare kan därför få ett större lönebaserat utrymme genom förslaget. I den mån detta gränobelopp kan användas för beskattning av utdelning och kapitalvinst kan förslaget också medföra en lägre beskattning det år gränobeloppet används.

24.6.3 Offentligfinansiella effekter och effekter för delägare

Löneunderlaget påverkar delägarens gränsbelopp i det fall delägaren enligt dagens regler använder huvudregeln och beräknar ett lönebaserat utrymme. De delägare som använder förenklingsregeln eller huvudregeln utan lönebaserat utrymme påverkas däremot inte av förslaget. Beräkningen av förslagets effekter baseras därför på de bilagor där huvudregeln används för att beräkna gränsbeloppet.

För att uppskatta storleken på löneunderlaget som berörs använder kommittén samma ansats som i den hemställen i vilken Skatteverket uppmärksammat problemet (Fi2018/01797). I ett första steg matchas de individer som lämnat bilaga K10 med de individer som lämnat bilaga K13. Matchningen görs på delägarnivå och inte på företagsnivå eftersom företagens organisationsnummer inte anges på bilaga K13, och dessa därför inte kan matchas med uppgifter om företag som lämnas på bilaga K10. Vissa av delägarna som genomfört andelsbyten har också lämnat flera K10-bilagor för olika innehav. För att ta hänsyn till detta kvoteras det totala löneunderlaget i de företag som ägs av delägarna som gjort andelsbyten ner med kvoten mellan antalet lämnade K13-bilagor och antalet lämnade K10-bilagor.

Gränsbeloppet beräknas vid årets ingång och tillgodoräknas den som äger andelen vid den tidpunkten. Det innebär att delägare som genomfört ett andelsbyte lämnar bilaga K10 endast för de mottagna andelarna efter bytet. Storleken på löneunderlaget i det avyttrade företaget särredovisas dock inte, och det går därför inte att direkt ur bilagan läsa ut hur stort löneunderlaget var i företaget för tiden före andelsbytet. För att uppskatta storleken på löneunderlaget som berörs av förslaget används därför löneunderlaget i företaget för föregående år.

Det finns inga uppgifter i bilagorna om när under året andelsbytet skett. Den aktuella begränsningen i hur löneunderlaget får beräknas är dock känd, och i den mån det är möjligt anpassar sig delägare efter förutsättningarna genom att genomföra andelsbyten i anslutning till årsskiftet. En betydande del av löneunderlagen kan därför antas ligga under den del av året där de får räknas med.

I beräkningen antas att hälften av andelsbytena kunnat planeras till ett årsskifte, vilket medför att förslaget inte får någon effekt, medan den andra hälften sker under andra delar av året. De andelsbyten som inte kunnat anpassas till ett årsskifte antas vara jämnt för-

delade under året. Detta antagande medför att hälften av löneunderlaget bland de som inte kunnat planera avser tiden före andelsbytet, och därför påverkas av förslaget. Dessa antaganden innebär således att en fjärdedel av löneunderlaget beräknas falla bort med dagens regler, men skulle få räknas med i delägarnas gränsbelopp genom förslaget.

Tabell 24.22 visar antalet bilagor och den uppskattade storleken på det lönebaserade utrymmet i de företag där delägarna gjort andelsbyten. Totalt sett beräknas ungefär 450–600 personer ha genomfört ett andelsbyte där det kan ha funnits ett lönebaserat utrymme som de enligt dagens regler inte får tillgodoräkna sig, men som de skulle få tillgodoräkna sig genom förslaget. Det totala lönebaserade utrymmet som beräknas tillkomma genom förslaget uppskattas till ungefär 250–350 miljoner kronor per år under den aktuella perioden.

Tabell 24.22 Uppskattat lönebaserat utrymme som avser tiden före andelsbytet, mnkr

Antal bilagor och miljoner kronor

År K13/ År K10	Antal K10 där huvud- regeln använts	Lönebaserat utrymme i dessa företag	Antal K13 som dessa delägare lämnat	Uppskattat lönebaserat utrymme i företag med andelsbyte	Uppskattat lönebaserat utrymme före andelsbytet
2016/2017	492	1 243	447	1 129	282
2017/2018	548	1 618	479	1 414	353
2018/2019	488	1 125	424	977	244
2019/2020	753	1 492	622	1 232	308
2020/2021	627	1 544	533	1 313	328
2021/2022	548	1 559	479	1 363	341

Källa: Skatteverket, egna beräkningar.

Förslaget påverkar delägarnas beskattning i det fall det lönebaserade utrymmet används. Det totala lönebaserade utrymmet för samtliga delägare i fåmansföretag uppgår till ungefär 120 miljarder kronor årligen under den aktuella perioden. Det innebär att det lönebaserade utrymme som skulle tillkomma genom förslaget utgör ungefär 0,25 procent av det totala lönebaserade utrymmet. Förslaget bedöms därför ha marginell betydelse för beskattningen av delägarna sett som kollektiv. Utrymmet kan dock ha betydelse för vissa delägare.

För att uppskatta hur mycket lönebaserat utrymme som används av delägarna som gjort andelsbyten delas dessa upp mellan de som redovisar ett sparat utdelningsutrymme och de som inte gör det. De delägare som inte har något sparat utdelningsutrymme har förbrukat hela sitt gränsbelopp, inklusive det lönebaserade utrymmet. För dessa skulle beskattningen kunna påverkas av att de får räkna med lönebaserade utrymmen även för tiden före andelsbytet. I gruppen finns ungefär 40–80 individer årligen.

Det lönebaserade utrymmet bland de delägare som inte har något sparat utdelningsutrymme utgör ungefär 2 procent av det totala lönebaserade utrymmet bland delägarna som gjort andelsbyten. Om det lönebaserade utrymmet skrivs fram med en linjär trend till 2026 års priser och volymer beräknas det tillkommande lönebaserade utrymme som skulle kunna användas uppgå till ungefär 8 miljoner kronor. Givet en skillnad i marginalsattesatser mellan utdelning som beskattas inom gränsbeloppet och utdelning som beskattas i inkomstslaget tjänst om 25 procent kan skattesänkningen på grund av att löneunderlag för tiden före ett andelsbyte får räknas med uppskattas till ungefär 2 miljoner kronor.

24.7 Gemensamt tjänstebelopp för utdelning och kapitalvinst inom andelsbytessystemet

24.7.1 Sammanfattning av förslaget, alternativa lösningar och antal berörda

Om ett gemensamt takbelopp för utdelning och kapitalvinst införs i enlighet med förslaget i kapitel 11, ökar det möjligheterna att även förenkla reglerna för beräkning av tjänste- och kapitalbelopp vid andelsbyten och partiella fissioner. Tjänstebeloppen för utdelning och kapitalvinst kan då göras till ett gemensamt tjänstebelopp. I kapitel 14 lämnar kommittén ett förslag med denna innebörd.

Ett gemensamt tjänstebelopp inom andelsbytessystemet innebär en förenkling för de delägare som förvärvat andelar genom ett andelsbyte eller partiell fission. Om utdelning och kapitalvinst räknas av mot samma tjänstebelopp minskar också både incitamenten och utrymmet för skatteplanering.

Enligt förslaget ska det gemensamma beloppet motsvara vad som i dag gäller för beräkning av tjänstebelopp vid kapitalvinst. Vid be-

räkningen av detta belopp tas hänsyn till omkostnadsbeloppet, och beloppet kan därför aldrig bli högre än det nuvarande tjänstebeloppet för utdelning. Därigenom garanteras en oförändrad, alternativt mer gynnsam, skattemässig behandling av delägare som genomför andelsbyten jämfört med dagens regler.

Tabell 24.21 (se avsnitt 24.6.2 om löneunderlag vid andelsbyten) visar att ungefär 650–800 individer per år har genomfört ett andelsbyte med kvalificerade andelar under perioden 2017–2022. Förslaget innebär att delägare som gör ett andelsbyte efter ikraftträdandet bara behöver beräkna ett tjänstebelopp. Därigenom förenklas beräkningarna vid andelsbytet. Eftersom delägarna behöver hålla reda på sina tjänstebelopp även efter andelsbytet så minskar även antalet uppgifter som behöver sparas. Dessa effekter uppstår för samtliga delägare som genomför andelsbyten av kvalificerade andelar från och med ikraftträdandet.

Delägare som har tjänstebelopp från andelsbyten som genomförts före ikraftträdandet berörs däremot inte av förslaget, utan för dessa tjänstebelopp föreslår kommittén att tidigare regler för beräkningen ska fortsätta att gälla. Om även dessa skulle tillämpa de föreslagna reglerna skulle delägare som redan genomfört andelsbyten behöva beräkna nya belopp, och en reglering av hur detta ska gå till bedöms kunna bli mycket komplicerad. Kommittén föreslår därför inga förändringar av tjänstebeloppen för redan genomförda andelsbyten.

De delägare som tjänstebeskattas för utdelningar och kapitalvinster efter andelsbytet gynnas också av att dessa får räknas av mot ett gemensamt tjänstebelopp. Förslaget om ett gemensamt tjänstebelopp kan i vissa situationer leda till ett lägre skatteuttag jämfört med om systemet med två skilda tjänstebelopp behålls. Att begränsa framtida skatteanspråk i inkomstslaget tjänst till ett belopp som motsvarar marknadsvärdet av andelarna med avdrag för omkostnadsbelopp och det sparade utdelningsutrymmet eller gränsbeloppet som är hänförliga till andelarna innebär enligt kommittén ett väl avvägt förslag. En ordning där beskattningen efter ett andelsbyte eller en partiell fission i sin helhet styrs av vad som skulle ha tagits upp som kapitalvinst om ombildningen inte hade genomförts säkerställer också en beskattning som är i överensstämmelse med fusionsdirektivets krav på att en framskjuten beskattning ska motsvara den beskattning som hade skett om ombildningen inte hade genomförts.

I kapitlet föreslås också vissa förtydliganden om hur reglerna ska tolkas i det fall tjänstebeloppet efter ett andelsbyte uppgår till noll kronor. Förslaget innebär att andelen då ska anses kvalificerad under fyra beskattningsår efter andelsbytet eller den partiella fissionen. Förslaget innebär att Skatteverkets ställningstagande i frågan kodifieras, vilket gör det tydligt hur reglerna ska tolkas i det fall en situation skulle uppstå där tjänstebeloppet beräknats till noll kronor. Förslaget bedöms inte påverka någon delägare, eller ha några offentligfinansiella effekter.

Slutligen föreslås i kapitlet en särskild ordning för andelar som förvärvats med stöd av en sådan kvalificerad andel som mottagits vid ett andelsbyte eller en partiell fission. Redan enligt nuvarande lagstiftning blir en sådan andel kvalificerad. Den föreslagna ordningen innebär att en sådan andel blir kvalificerad endast om den förvärvats utan att det lämnats någon ersättning för andelen, eller om ersättningen understiger andelens marknadsvärde. Förslaget innebär vidare att det till en sådan andel ska kunna fördelas ett tjänstebelopp och att när detta belopp tagits upp till beskattning ska andelen upphöra att vara kvalificerad. Förslaget påverkar inte beräkningen av tjänstebeloppen utan endast hur tjänstebeloppen fördelas inom ett andelsinnehav. Förslaget bedöms därför inte påverka någon delägare, eller ha några offentligfinansiella effekter.

24.7.2 Offentligfinansiella effekter

Enligt förslaget om att införa ett gemensamt tjänstebelopp för utdelning och kapitalvinst ska det gemensamma tjänstebeloppet motsvara vad som i dag gäller för beräkning av tjänstebelopp vid kapitalvinst. Vid beräkningen av detta tjänstebelopp tas hänsyn till omkostnadsbeloppet, och beloppet kan därför aldrig bli högre än tjänstebeloppet för utdelning. Därigenom garanteras en oförändrad, alternativt mer gynnsam, skattemässig behandling av delägare som genomför andelsbyten jämfört med dagens regler.

Tabell 24.23 visar att ungefär 200 individer per år har beräknat ett tjänstebelopp för kapitalvinst under perioden 2019–2022. Det sammanlagda tjänstebeloppet per år uppgår till ungefär 400–600 miljoner kronor. Tabellen visar också att det genomsnittliga tjänstebeloppet per bilaga uppgår till betydande belopp. I genomsnitt uppgår tjänste-

beloppet per bilaga till ungefär 2,5 miljoner kronor. Medianen varierar mera, och har uppgått till 0,5–1,5 miljoner kronor per år under perioden.

På aggregerad nivå är tjänstebeloppet för utdelning av ungefär samma storlek som tjänstebeloppet för kapitalvinst. På individnivå skiljer de sig dock åt, av flera orsaker. Den viktigaste skillnaden är att beräkningen av tjänstebeloppet för kapitalvinst tar hänsyn till omkostnadsbeloppet, medan tjänstebeloppet för utdelning inte gör det. Tjänstebeloppen skiljer sig också åt efter att de beräknats, eftersom de minskar över tid då delägaren beskattas för utdelning respektive kapitalvinst i inkomstslaget tjänst på de mottagna andelarna.

Om takbeloppen för beskattning av kapitalvinst och utdelning i inkomstslaget tjänst samordnas gällande period och maxbelopp kommer i många fall de tjänstebelopp som beräknas och fördelas på mottagna andelar vid andelsbyten och partiella fissioner som underlag för tjänstebeskattnings av kommande utdelningar och kapitalvinster att vara detsamma.

Tabell 24.23 Tjänstebelopp för utdelning respektive kapitalvinst vid andelsbyte, 2019–2022

Inkomstår	Antal bilagor med tjänstebelopp	Antal individer	Totalt tjänstebelopp, mnkr	Medelvärde, mnkr	Median, mnkr
Utdelning					
2019	180	174	451,03	2,51	1,33
2020	253	221	392,61	1,55	0,43
2021	224	206	777,34	3,47	1,68
2022	240	233	516,31	2,15	1,06
Kapitalvinst					
2019	180	175	421,66	2,34	1,34
2020	243	218	384,31	1,58	0,46
2021	224	206	569,06	2,54	1,58
2022	224	219	664,30	2,97	1,08

Källa: Skatteverket.

De offentligfinansiella effekterna av förslaget är svårbedömda. Att andelar är särskilt kvalificerade medför att de fortsätter att beskattas enligt fåmansföretagsreglerna. Det innebär att gränobelopp beräknas, och utdelning och kapitalvinst fördelas mellan inkomstslagen i enlighet med reglerna. Genom att slå samman tjänstebeloppen och

begränsa dem till 90 IBB (genom det gemensamma takbeloppet för utdelning och kapitalvinst) kommer fler delägare över tid att skatta av tjänstebeloppet och nå ett tjänstebelopp på noll. Samtidigt blir tjänstebeloppen lägre genom förslagen, vilket minskar det belopp som ska beskattas i tjänst.

När andelarna inte längre är särskilt kvalificerade beskattas de i stället som andra onoterade andelar, till 25 procents skatt, eller som andra marknadsnoterade andelar, till 30 procents skatt. Genomsnittlig effektiv skattesats för utdelning och kapitalvinst som beskattas inom fåmansföretagsreglerna uppgår enligt beräkningar som redovisas i tabell 7.10 till ungefär 24 procent. Sett ur offentligfinansiell synvinkel ligger beskattningen därför nära den beskattning som gäller för andra onoterade andelar. Utifrån detta bedöms förslaget om ett gemensamt tjänstebelopp för utdelning och kapitalvinst vara offentligfinansiellt neutralt.

24.8 Indexregeln och kapitalunderlagsregeln avskaffas

24.8.1 Sammanfattning av förslaget och alternativa lösningar

Indexregeln och kapitalunderlagsregeln innebär att omkostnadsbeloppet får beräknas enligt särskilda regler för aktier som förvärvats före 1990 (indexregeln) respektive 1992 (kapitalunderlagsregeln). Indexregelns syfte är att beakta den allmänna prisutvecklingen från och med 1970 fram till 1990. Kapitalunderlagsregeln utgår ifrån andelens värde vid utgången av det beskattningsår som taxerats 1993, och syftar till att säkerställa att kvarhållna vinstmedel i företaget som fanns vid denna tidpunkt inte ska beskattas i inkomstslaget tjänst.

Reglerna har övergångskaraktär, och närmare 35 år har nu passerat sedan de infördes. Statistiken i FRIDA visar att användningen av reglerna stadigt minskar, troligtvis både på grund av att delägarna gått över till att använda förenklingsregeln och på grund av att de upphört med att bedriva verksamheten. De delägare som får fortsätta att tillämpa reglerna är också äldre än andra delägare, vilket talar för att delägarkretsen som får fortsätta att tillämpa reglerna kommer att fortsätta minska. Reglerna får dock tillämpas efter benefika förvärv, och det skulle därför kunna finnas delägare som skulle kunna få tillämpa reglerna under lång tid framöver.

Ett minskat användande av reglerna och det faktum att omkostnadsbeloppets betydelse för storleken på gränobeloppet har minskat över tid, och minskar ytterligare i och med förslaget till nya beräkningsregler (kapitel 10), talar enligt kommittén för att det är möjligt att avskaffa reglerna. Att slopa reglerna gör lagstiftningen enklare att överblicka, och minskar mängden alternativa regler och handlingsalternativ som delägare i fåmansföretag behöver hålla reda på och jämföra utfallet av. Dessutom kan delägare inneha både andelar där omkostnadsbeloppet får beräknas enligt någondera alternativregeln och andra andelar i samma företag. I dessa fall blir beräkningarna än mer komplicerade. Att slopa reglerna innebär därför att regelverket förenklas genom att det blir enklare att överblicka, vilket är ett av kommitténs uppdrag enligt direktivet. I kapitel 12 föreslår kommittén därför att index- och kapitalunderlagsreglerna slopas från och med den 1 januari 2026. Bestämmelserna får dock genom en övergångsregel tillämpas för beskattningsår som avslutas före den 1 januari 2029.

24.8.2 Antal berörda delägare

Om delägaren har beräknat omkostnadsbeloppet enligt indexregeln eller kapitalunderlagsregeln ska detta anges på bilaga K10 genom att en ruta kryssas för.¹ Tabell 24.24 visar antalet bilagor där delägaren kryssat i respektive ruta för perioden 2011–2020, förutom för 2014 då uppgifterna saknas i FRIDA. Tabellen visar att användningen av reglerna har minskat över tid, och att det i dagsläget finns ungefär 6 000 delägare som använder respektive regel.

Reglerna har främst betydelse om delägaren tillämpar huvudregeln, eftersom det är då omkostnadsbeloppet påverkar gränobeloppet. Indexregeln används på ungefär 4 procent av de K10-bilagor där huvudregeln används för att beräkna gränobeloppet medan kapitalunderlagsregeln används på 5 procent av dessa bilagor.

¹ Vid databearbetningen har flera fel i bilagorna hittats, vilket gör resultaten svårtolkade. Det är relativt vanligt att delägare använt förenklingsregeln och samtidigt kryssat för att indexregeln eller kapitalunderlagsregeln använts för att beräkna omkostnadsbeloppet (gäller uppmot 40 procent av samtliga deklarationer där reglerna används för vissa år). Det förekommer också att delägare inte kryssat i rutorna för indexregeln eller kapitalunderlagsregeln samtliga år, trots att de samtliga år använt huvudregeln och angett ett och samma omkostnadsbelopp för alla år. En möjlig förklaring är att delägare kopierar tidigare års omkostnadsbelopp och glömmer att kryssa i rutan, eller att delägare fyllt i uppgifterna för både förenklingsregeln och huvudregeln i deklarationen, och därefter valt förenklingsregeln. Under förutsättning att delägare kryssat i rutorna korrekt minst en gång under perioden går det dock att använda underlaget för att uppskatta hur många delägare som potentiellt sett skulle kunna tillämpa reglerna.

Tabellen visar att användningen av de båda reglerna stadigt minskat över tid. Minskningen beror troligtvis både på att delägare gått över till att använda förenklingsregeln då schablonbeloppet höjts och på att delägare upphört med verksamheten. Ett tecken på att delägare avyttrat verksamheten skulle kunna vara att delägarna redovisar kapitalvinster eller kapitalförluster. Eftersom kryssrutorna som anger att reglerna använts tycks innehålla felaktigheter har det dock inte varit möjligt att undersöka om det är vanligare att delägare som tillämpar indexregeln eller kapitalunderlagsregeln redovisar kapitalvinster. Att många delägare troligtvis sålt andelarna eller upphört med verksamheten stöds dock av att endast hälften av de delägare som använde indexregeln eller kapitalunderlagsregeln 2011 fortfarande lämnade bilaga K10 för det aktuella företaget år 2021.

Tabell 24.24 Antal delägare som använt indexregeln eller kapitalunderlagsregeln 2011–2021

År	Totalt antal K10-bilagor	varav där indexregeln använts	varav där kapitalunderlagsregeln använts
2011	379 263	11 412	18 889
2012	396 885	9 943	16 482
2013	416 180	8 659	14 701
2014	–	–	–
2015	455 045	7 613	11 912
2016	468 833	7 074	10 483
2017	490 932	6 713	9 340
2018	508 691	6 239	8 154
2019	526 828	5 734	7 343
2020	543 364	5 853	6 724
2021	572 392	5 642	6 168
Minst ett år under perioden		14 335	14 031

Källa: FRIDA.

Eftersom en del av delägarna kan ha övergått till att använda förenklingsregeln ger dock inte tabellen en fullständig bild över vilka som skulle kunna använda indexregeln eller kapitalunderlagsregeln. Tabellen visar därför också hur många av de delägare som lämnade bilaga K10 år 2021 använt någondera regeln något år under perioden. Tabellen visar att ungefär 14 000 delägare som lämnade bilaga K10 år 2021 hade använt någondera regeln någon gång under perioden.

Detta kan ses som en övre gräns för hur många delägare som potentiellt sett skulle kunna inneha andelar för vilka de kan tillämpa reglerna.

FRIDA-databasen innehåller också information om delägarens ålder. De delägare som använder indexregeln eller kapitalunderlagsregeln är betydligt äldre än andra delägare. Medelåldern bland de som använde reglerna 2020 var ungefär 61 år, medan medelåldern bland delägare som inte använde någon av dessa regler var ungefär 51 år. Det finns däremot inga betydande åldersskillnader mellan de delägare som använder indexregeln och de som använder kapitalunderlagsregeln. Att delägarna som tillämpar reglerna är äldre än andra delägare tyder på att gruppen som kan tillämpa reglerna kommer att fortsätta minska i antal. Reglerna får dock fortsätta att tillämpas vid benefika överlåtelser av andelarna, och det kan därför fortsätta att finnas ett mindre antal delägare som kan tillämpa reglerna under lång tid framöver.

24.8.3 Offentligfinansiella effekter

Effekter på omkostnadsbeloppet

Index- och kapitalunderlagsregeln påverkar beräkningen av omkostnadsbeloppet som bl.a. ligger till grund för gränsbeloppet om detta beräknas enligt huvudregeln. Om huvudregeln används kan också storleken på omkostnadsbeloppet uppskattas. Det går dock inte att uppskatta vad omkostnadsbeloppet skulle ha varit om indexregeln respektive kapitalunderlagsregeln inte hade fått tillämpas eftersom det kräver tillgång till mer information, bland annat om anskaffningsutgifter och vilket år andelarna förvärvats (för indexregeln).

Beräkningen av omkostnadsbeloppet enligt kapitalunderlagsregeln påminner om beräkningen av kapitalunderlaget i den BEK-modell (Beskattat Eget Kapital) som beskrivs i bilaga 4. Beräkningar av kapitalunderlag som redovisas i bilagan visar att ett kapitalunderlag som beräknas enligt den beskrivna metoden ger ett betydligt större värde än värdet av omkostnadsbeloppet. Eftersom beräkningen som görs enligt kapitalunderlagsregeln har stora likheter med denna metod kan det antas att kapitalunderlagsregeln ger ett betydligt högre värde på gränsbeloppet än om omkostnadsbeloppet hade beräknats enligt vanliga regler. Även i SOU 2002:52 nämns att dessa regler var mycket mer generösa än de fåmansföretagsregler som infördes där

omkostnadsbeloppet är basen. Indexregeln innebär en inflationsjustering av omkostnadsbelopp för aktier som förvärvats under perioden 1970–1990, och kan förväntas ha mindre effekter på värdena.

Tabell 24.25 visar de beräknade omkostnadsbeloppen bland de delägare som tillämpade index- eller kapitalunderlagsregeln 2011, medan efterföljande tabell visar motsvarande värden för 2020.

Tabellen visar att det bland de som använder kapitalunderlagsregeln finns delägare som har mycket stora omkostnadsbelopp relativt övriga delägare (eftersom medelvärdet bland de som använder denna regel är betydligt högre än bland övriga, samtidigt som skillnaderna i median är mindre innehåller fördelningen ett fåtal mycket stora värden). Skillnaderna i omkostnadsbelopp var mindre mellan de som använder indexregeln och övriga delägare 2011, men har ökat 2020. Detta beror på att de genomsnittliga omkostnadsbeloppen minskat bland övriga delägare, sannolikt som en följd av att kravet på aktiekapital sänktes från 100 000 kronor till 50 000 kronor 2010, och de flesta aktiebolag som startar har exakt detta aktiekapital. Värdena bland de som tillämpar indexregeln ligger däremot närmare nivåerna för 2011.

Tabell 24.25 Beräknat omkostnadsbelopp bland de som använde index- eller kapitalunderlagsregeln, samt övriga delägare, 2011 och 2020

	1:a kvartil	Median	3:e kvartil	Medel
2011				
Indexregeln	31 748	63 264	198 087	582 248
Kapitalunderlagsregeln	112 069	385 891	1 155 000	1 516 409
Övriga där omkostnadsbelopp kan beräknas	41 030	75 000	159 561	590 485
2020				
Indexregeln	33 756	62 500	180 089	717 795
Kapitalunderlagsregeln	75 000	309 500	1 352 867	2 589 442
Övriga där omkostnadsbelopp kan beräknas	25 000	50 000	100 000	460 509

Källa: FRIDA, egna beräkningar.

Bland de som tillämpar indexregeln eller kapitalunderlagsregeln har värdena vid kvartil 1 och 2 (medianen) minskat mellan 2011 och 2020, medan värdet vid kvartil 3 och medelvärdet ökat. Mönstret tyder på att det bland de delägare som inte längre använde index-

regeln eller kapitalunderlagsregeln 2020 finns en överrepresentation av delägare med omkostnadsbelopp i mitten och i den lägre delen av fördelningen. Bland de delägare med låga omkostnadsbelopp som fortsatt att använda index- eller kapitalunderlagsregeln är det också vanligare att inte äga hela bolaget ensam, vilket medför att förenklingsregelns gränobelopp skulle bli lågt om delägaren skulle välja att byta regel. Det går dock inte att uppskatta vad omkostnadsbeloppet skulle ha varit om index- respektive kapitalunderlagsreglerna inte hade fått användas.

Beräkning av offentligfinansiell effekt

Omkostnadsbeloppet genererar en liten del av de totala gränobeloppen bland delägare generellt, och även bland delägarna som använder index- eller kapitalunderlagsreglerna. Det beror på att det stora flertalet av de delägare som någon gång använt någondera regeln under perioden 2011–2021 använder förenklingsregeln för att beräkna gränobeloppet, eller har ett lönebaserat utrymme i sitt gränobelopp som är stort sett i relation till omkostnadsbeloppets bidrag.

Tabell 24.26 visar en beräknad maximal effekt på gränobeloppet (enligt dagens regler) av att slopa index- och kapitalunderlagsreglerna. I beräkningen har omkostnadsbeloppet satts till noll kronor för samtliga delägare som något år under perioden 2011–2021 använt någondera regeln. Detta kan ses som den maximala effekten på gränobeloppet av att slopa reglerna. Tabellen visar antalet delägare som använt index- eller kapitalunderlagsreglerna 2011–2021, fördelat efter hur mycket deras beräknade gränobelopp minskar under detta extrema antagande.

För delägare som använder förenklingsregeln är gränobeloppet opåverkat. För delägare som har löneunderlag i gränobeloppet minskar detta med ungefär 10–20 procent då omkostnadsbeloppet satts till noll. För ungefär 300 delägare minskar gränobeloppet med 30 procent eller mer. För dessa delägare består därmed en stor del av gränobeloppet av ränta på omkostnadsbeloppet.

Effekten på beskattningen kan uppskattas utifrån antagandet att delägarnas utdelningar och kapitalvinster är oförändrade. Utifrån detta beräknas den offentligfinansiella effekten till en skattehöjning om maximalt 20 miljoner kronor. Effekten är dock kraftigt över-

skattad eftersom den baseras på att omkostnadsbeloppet helt faller bort för delägarna. Kommittén uppskattar den offentligfinansiella effekten till ungefär hälften av denna maximala effekt, dvs. ungefär 10 miljoner kronor.

Tabell 24.26 Antal delägare 2021 efter beräknad maximal minskning av gränsbeloppet då index- och kapitalunderlagsreglerna slopas

Beräknad maximal minskning av gränsbeloppet	Indexregeln	Kapitalunderlagsregeln
0 %	13 317	12 992
10 %	163	164
20 %	60	53
30 %	49	36
>30 %	142	163
Total	13 731	13 408

Källa: FRIDA, egna beräkningar.

I det förslag till ny beräkningsmodell för gränsbeloppet som kommittén lämnar i kapitel 10 får omkostnadsbelopp över 100 000 kronor läggas till grund för beräkning av gränsbeloppet. De delägare som tillämpar index- och kapitalunderlagsreglerna ingår i beräkningarna av offentligfinansiella effekter för det förslaget. Bland de delägare som tillämpar index- eller kapitalunderlagsregeln beräknas ungefär hälften få ett större gränsbelopp genom förslaget, medan den andra hälften beräknas få ett mindre gränsbelopp. Totalt sett beräknas ungefär 80 procent av delägarna i fåmansföretag få ett större gränsbelopp genom förslaget, medan gränsbeloppen beräknas minska för ungefär 20 procent. Skillnaden i förslagets träffbild för denna grupp av delägare beror på att det bland delägarna som använder dessa båda regler finns många delägare med mycket stora sparade utdelningsutrymmen. Som exempel har ungefär 60 procent av delägarna som använder dessa regler mer än en miljon kronor i sparad utdelningsutrymme.

Beräkningarna visar att för det stora flertalet delägare som använder dessa regler har det ingen större betydelse för gränsbeloppets storlek om omkostnadsbeloppet i den nya modellen beräknas med stöd av index- och kapitalunderlagsreglerna (dvs. utgår ifrån det värde på omkostnadsbeloppet som finns angivet i K10-bilagan), eller om omkostnadsbeloppet sätts till noll kronor. Det beror på att de flesta

använder förenklingsregeln. För majoriteten av de som använder huvudregeln medför införandet av grundbeloppet att gränsbeloppet ökar mer än vad de teoretiskt skulle förlora i gränsbelopp om omkostnadsbeloppet antas understiga gränsen på 100 000 kronor. För ungefär 300 delägare uppgår dock omkostnadsbeloppet till så betydande belopp att det får betydelse för beräkningen hur omkostnadsbeloppet hanteras.

Den offentligfinansiella effekten av att införa den nya beräkningsmodellen för gränsbeloppet (kapitel 10) beräknas vara offentligfinansie-llt neutral bland delägare som tillämpar index- och kapitalunderlagsreglerna. Det beror på att skattehöjningen till följd av att belopp som enligt dagens regler beskattas inom gränsbeloppet i stället beskattas i inkomstslaget tjänst, och skattesänkningen till följd av att andra delägare har tjänstebesattad utdelning som ryms inom gränsbelopp beräknade enligt förslaget, beräknas ta ut varandra för denna grupp av delägare.

24.9 Snävare närståendebegrepp för fåmansföretagsreglerna

24.9.1 Sammanfattning av förslaget och alternativa lösningar

Syftet med att ha ett närståendebegrepp i skattelagstiftningen är att begränsa möjligheterna till kringgående av skatteregler genom transaktioner mellan närstående. Detta är särskilt viktigt vid beskattningen av fåmansföretag. När ett företag ägs av personer som också är anställda i företaget finns nämligen inget tvåpartsförhållande, utan ägaren kan själv styra över sitt löneuttag och sin utdelning, och inkomstomvandling mellan skattebaser är således möjligt. Inkomstomvandling kan också ske genom att inkomster kanaliseras via närstående. För att förhindra att nära anhöriga till den skattskyldige används för kringgåenden finns särskilda regler.

Enligt den generella skatterättsliga definitionen av närstående räknas föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make, syskon eller syskons make eller avkomling samt dödsbo i vilket den skattskyldige eller någon av nyss nämnda personer är delägare som närstående (2 kap. 22 § IL).

Enligt reglerna i 57 kap. IL är en andel kvalificerad om ägaren eller någon närstående har varit verksam i fåmansföretaget i betydande

omfattning under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren. Enligt förslaget i kapitel 17 minskas denna tid till att omfatta beskattningsåret och de fyra föregående beskattningsåren. Det innebär att en person som äger andelar i ett företag och inte själv är verksam i betydande omfattning, men som är närstående till en person som är verksam, beskattas enligt fåmansföretagsreglerna p.g.a. närståendeskapet. Den närstående som är verksam i betydande omfattning i företaget behöver inte heller vara delägare, utan det räcker att personen är verksam i företaget för att andelen ska bli kvalificerad. Om personerna inte hade varit närstående hade andelarna däremot inte varit kvalificerade, och personen hade varit att betrakta som en utomstående ägare. Detta påverkar också beskattningen hos delägare som är verksamma i betydande omfattning i företaget, eftersom de inte kan åberopa utomståenderegeln om de ägare som inte är verksamma i betydande omfattning är närstående. I de fall flera delägare är närstående blir beskattningen således beroende av om de närstående är verksamma i betydande omfattning i företaget.

Verksamheten kan också bedrivas i ett företag som bedriver samma eller likartad verksamhet som ett annat fåmansföretag. Två närstående som äger andelar i varsitt företag, som bedriver samma eller likartad verksamhet kan därför också kvalificera varandras andelsinnehav. Personernas beskattning blir därför i vissa fall beroende av en närståendes verksamhet, även när de inte bedriver verksamheten tillsammans.

Kommittén anser att reglerna bör utformas så att det är en verksam delägars möjligheter att inkomstomvandla via närstående som begränsas. Detta innebär inte med nödvändighet att en närstående som inte själv är verksam i betydande omfattning i alla lägen behöver omfattas av fåmansföretagsreglerna. I kapitel 16 föreslår kommittén därför att ett snävare närståendebegrepp införs i 57 kap. IL. Förslaget innebär att syskonkretsen, dvs. syskon, syskons make och syskons avkomling, inte längre ska anses vara närstående vid tillämpningen av reglerna i 57 kap. IL.

Om syskonkretsen utesluts ur närståendebegreppet får det flera effekter. Dels kommer delägare inom syskonkretsen som inte själva är verksamma i betydande omfattning inte längre att ha kvalificerade andelar. De kommer då, efter att karenstiden har löpt ut att beskattas på samma sätt som andra delägare som inte har kvalificerade andelar. Delägare som är t.ex. syskon till någon som är verksam i ett företag

som bedriver samma eller likartad verksamhet kommer inte heller längre att påverkas skattemässigt av beslut som fattas av det syskonet som bedriver den likartade verksamheten.

Förändringen får också effekter i det fall personer inom syskonkretsen driver verksamhet tillsammans. I samband med bedömningen av om takbeloppet för utdelning eller kapitalvinst är uppnått får utdelningar och kapitalvinster som betalas till närstående räknas samman. Om syskonkretsen inte längre är närstående får hänsyn inte längre tas till utdelning eller kapitalvinst som tillfaller personer inom syskonkretsen.

Enligt dagens regler finns också ett löneuttagskrav som ska uppfyllas för att delägaren ska få beräkna ett lönebaserat utrymme. Kravet kan också uppfyllas genom närståendes löneuttag. Enligt förslaget i kapitel 10 ska detta löneuttagskrav slopas, och om det genomförs innebär det att det kommer att sakna betydelse om en närstående inom syskonkretsen uppfyller löneuttagskravet.

Kommittén bedömer att en förändring med innebörden att syskonkretsen inte längre ska betraktas som närstående skulle innebära en förenkling eftersom färre personers verksamhet behöver bedömas för att avgöra om en andel är kvalificerad eller inte. Att hänsyn inte längre behöver tas till vilken verksamhet som bedrivs av personer inom syskonkretsen medför också att en andelsägares beskattning i mindre grad blir beroende av närståendes verksamhet, vilket ökar möjligheterna för delägare att förutse sin egen skattemässiga situation.

I kapitel 16 har kommittén också gjort en översyn av ett antal lagar där det på olika sätt tas hänsyn till närstående, och utifrån dessa analyserat olika alternativa lösningar.

24.9.2 Antal berörda och effekter för delägare och företag

Tabell 24.27 visar antalet individer som lämnat bilaga K10 eller K10A 2021, samt antalet närstående till dessa som också lämnat bilagan samma år. I tabellen görs ingen skillnad på om bilagan lämnats för andelar i samma företag eller för andelar i olika företag. Data täcker därmed in de fall där delägare är närstående till varandra. En delägare kan dock ha kvalificerade andelar även på grund av att den närstående är verksam i betydande omfattning i företaget utan att den närstå-

ende också är delägare. Det kan därför finnas fler delägare som berörs av reglerna om närstående än vad som framgår av tabellerna.

Tabell 24.27 Antal delägare och antal delägare med närstående 2021

Antal som lämnat bilaga K10	Antal individer	Andel av delägare
Totalt antal individer	515 561	
Make/maka	120 287	23 %
Mor	25 481	5 %
Far	49 861	10 %
Barn (ett eller flera)	28 441	6 %
Barnbarn (ett eller flera)	525	0 %
Mormor	423	0 %
Morfar	758	0 %
Farmor	420	0 %
Farfar	684	0 %
Syskon (ett eller flera)	130 999	25 %
Syskonbarn (ett eller flera)	50 500	10 %
Har minst en närstående	287 328	56 %
Har närstående, men inte inom syskonkretsen	125 419	24 %
Har närstående endast inom syskonkretsen	97 483	19 %

Källa: SCB: FRIDA och flergenerationsregistret.

De närståenderelationer som kunnat beaktas i analysen är delägarrens make/maka, föräldrar, mor- och farföräldrar, barn, barnbarn, syskon och syskonbarn. De närståenderelationer som inte kunnat beaktas är barns make/maka, syskons make/maka samt dödsbon i vilka någon av dessa personer är delägare. Även sambor räknas som närstående om de tidigare har varit gifta med varandra eller som har eller har haft gemensamma barn. Sambor som uppfyller dessa kriterier har dock inte kunnat beaktas. Det innebär att antalet närstående kan vara något underskattat.

Tabellen visar att av de drygt 515 000 individer som lämnade bilaga K10 år 2021 hade ungefär 120 000 en make eller maka som också lämnade bilagan. Ungefär 50 000 hade en far som också lämnade bilagan samma år medan ungefär 25 000 hade en mor som lämnade bilagan. Könsfördelningen bland föräldrar är ungefär proportionell med könshöjningen bland delägarna totalt sett: ungefär en tredjedel är kvinnor (mödrar) och två tredjedelar är män (fäder). Ungefär 30 000 delägare hade ett eller flera barn som lämnade bilagan, medan

det är mer ovanligt att mor- och farföräldrar eller barnbarn lämnade bilagan.

En person kan ha flera närstående. Tabellen visar därför också antalet delägare som har minst en närstående som också lämnat bilagan år 2021. Tabellen visar att ungefär hälften av delägarna har närstående som också är delägare, i samma fåmansföretag eller i ett annat fåmansföretag.

Förslaget innebär att syskonkretsen inte längre ska anses vara närstående. Tabellen visar därför också antalet delägare som endast har närstående som tillhör syskonkretsen, och antalet som endast har närstående som inte finns inom syskonkretsen. Ungefär 97 000 delägare har endast närstående inom syskonkretsen. För dessa innebär förslaget att de inte längre har någon närstående som också är delägare i ett fåmansföretag. Det innebär att ungefär hälften av de som i dag har minst en närstående som också är delägare inte längre har någon närstående som är delägare i ett fåmansföretag om syskonkretsen utesluts.

De som är närstående i rakt upp- eller nedstigande led eller är make/maka till en annan delägare kommer även med förslaget att anses vara närstående. Förslaget kan dock förenkla även för dessa eftersom de inte längre behöver hålla redan på om t.ex. syskon eller syskonbarn är eller blir delägare i företaget, eller i ett annat företag som bedriver samma eller likartad verksamhet.

Förslaget innebär också att de delägare som fortfarande har närstående behöver hålla reda på färre personer. Tabell 24.28 visar antalet delägare fördelat efter antalet närståenderelationer de har till andra delägare enligt dagens regler, och antalet relationer de skulle ha till andra delägare om syskonkretsen utesluts ur närståendebegreppet.

Tabellen visar att ungefär 44 procent av delägarna, med utgångspunkt i dagens närståendebegrepp, inte har någon närstående som också är delägare i ett fåmansföretag. Denna andel ökar till 62 procent om syskonkretsen utesluts från närståendebegreppet. Tabellen visar också att det bland de delägare som har någon närstående som också är delägare i ett fåmansföretag, är vanligast att ha en närstående, såväl enligt dagens regler som enligt förslaget. Det blir dock mer ovanligt att ha fler än en närstående. Genom förslaget halveras antalet delägare som har två närstående som också äger andelar i fåmansföretag, från ungefär 65 000 till ungefär 32 000 personer, samtidigt som antalet delägare som har flera närstående än två proportion

nellt sett minskar ännu mer. Det innebär att delägarnas beskattning i betydligt lägre utsträckning än enligt dagens regler kommer att kunna vara beroende av en närstående delägars verksamhet.

Tabell 24.28 Antal närstående med nuvarande regler och med förslaget

Antal relationer 2021	Dagens regler		Förslag	
	Antal delägare	Andel av total	Antal delägare	Andel av total
Ingen närstående	228 233	44 %	318 237	62 %
1	158 457	31 %	139 941	27 %
2	65 730	13 %	32 344	6 %
3	31 977	6 %	12 585	2 %
4	15 252	3 %	5 253	1 %
5 eller fler	15 912	3 %	7 201	1 %
Total	515 561		515 561	

Källa: SCB: FRIDA och flergenerationsregistret.

Verksamhet i samma företag eller i varsitt företag?

Om flera personer är delägare i samma företag är det relativt vanligt att delägarna äger verksamhetsbolaget indirekt via varsitt helägt holdingbolag. Om ägarandelarna i det indirekt ägda företaget understiger 50 procent går det inte att hitta detta företag i FRIDA-databasens koncernregister. Det går därför inte att med säkerhet säga om två närstående som lämnar bilaga K10 för andelar i varsitt företag driver verksamhet i varsitt (fristående) företag eller bedriver en verksamhet tillsammans i ett bolag som de äger via varsitt holdingbolag. Det är också relativt vanligt att äga andelar i flera företag och då lämna flera K10-bilagor. Något av företagen skulle då kunna bedrivas tillsammans med närstående samtidigt som ett annat företag bedrivs av delägaren ensam. Det företag som ser ut att drivas av delägaren ensam skulle dock också kunna vara ett holdingbolag som äger andelar i det gemensamma företaget. Det är därför svårt att använda FRIDA-databasen för att beräkna hur många av delägarna som bedriver en verksamhet tillsammans med sin närstående, och hur många närstående som bedriver varsin fristående verksamhet, oberoende av varandra.

Ett innehav kan dock också bli kvalificerat på grund av att en närstående äger andelar i ett annat företag som bedriver samma eller likartad verksamhet. Det är därför inte heller nödvändigt att person-

erna som är närstående äger andelar i samma företag för att närståendes verksamhet ska skapa en kvalifikation. I tabellen visas därför antalet delägare med och utan närstående som också är delägare i ett fåmansföretag under samma år, utan att beakta om personerna äger andelar i samma företag eller inte. Tabellen visar således hur många som potentiellt sett skulle kunna ha kvalificerade andelar på grund av närståendes aktivitet.

24.9.3 Offentligfinansiella effekter

De offentligfinansiella effekterna av att utesluta syskonkretsen från 57 kap. IL är mycket svårbedömda. Förslaget kan påverka huruvida en andel är kvalificerad eller inte i de fall andelen enligt nuvarande regler endast är kvalificerad på den grunden att en närstående inom syskonkretsen är verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag. Om andelen upphör att vara kvalificerad kommer den efter en karenstid att beskattas som andra onoterade andelar. Det innebär att inga gränsbelopp beräknas och att hela utdelningen och kapitalvinsten på andelen beskattas i inkomstlaget kapital till skattesatsen 25 procent. Enligt dagens regler kan beskattningen av utdelning och kapitalvinst bli 20 procent men, utdelning och kapitalvinst kan också beskattas i inkomstlaget tjänst. I kapitel 7 beräknas den genomsnittliga effektiva skattesatsen för utdelning och kapitalvinst som beskattas inom fåmansförtagsreglerna ligga kring 24 procent (se tabell 7.10). Det talar för att de offentligfinansiella effekterna av att en andel som enligt dagens regler anses vara kvalificerad, i stället övergår till att vara okvalificerad, är marginella. För enskilda delägare kan det dock ha stor betydelse huruvida beskattningen sker inom gränsbeloppet, i inkomstlaget tjänst, eller utanför fåmansförtagsreglerna.

Kommittén har genomfört regressionsanalyser för att undersöka om den genomsnittliga effektiva skattesatsen på delägarnivå skiljer sig åt mellan delägare som har närstående och delägare som inte har närstående som är delägare. Analyser har gjorts separat för utdelningar och kapitalvinster, och för olika typer av närståenderelationer. Analyserna indikerar att den genomsnittliga effektiva skattesatsen på utdelningar och kapitalvinster kan vara någon tiondels procentenhet lägre för delägare som har närstående än för delägare som inte har det. Effekterna skiljer sig inte åt beroende på vilket sätt per-

sonerna är närstående. Effekten beror på att delägare som har närstående som är delägare i fåmansföretag redovisar något större belopp som beskattas inom gränsbeloppet än delägare som inte har närstående. Skillnaderna i skattesatser är statistiskt signifikanta, men dock så små att de bedöms sakna ekonomisk relevans. Skillnaderna skulle kunna bero på att fåmansföretagsreglerna i vissa fall behandlar närstående mer förmånligt än personer som inte är närstående. Bland annat kan dagens löneuttagskrav uppfyllas av närstående och personer som ingår i samma närståendekrets har ett gemensamt takbelopp för tjänstebesättning av utdelningar och kapitalvinster.

I det fall en person själv är delägare i ett företag i vilket personen också är verksam i betydande omfattning kommer andelen även med kommitténs förslag att vara kvalificerad. Det är dock inte möjligt att läsa ut i data vilka delägare som har kvalificerade andelar på grund av att de själva är verksamma i betydande omfattning och vilka som har kvalificerade andelar på grund av en närståendes verksamhet.

För personer inom syskonkretsen som driver en verksamhet tillsammans kommer syskonen inte längre att kunna beakta ett gemensamt takbelopp för utdelning och kapitalvinst. Det innebär att fler personer än i dag kommer att beskattas i inkomstslaget tjänst upp till takbeloppet. Detta tenderar att öka beskattningen av personer inom syskonkretsen, och medföra en positiv offentligfinansiell effekt.

I det fall det skulle finnas kvar ett löneuttagskrav kan personer inom syskonkretsen inte längre uppfylla kravet åt varandra. I förslaget till ny modell för beräkning av gränsbelopp finns dock inget löneuttagskrav. I förslaget ska varje delägare i stället göra ett avdrag från sin andel av företagets löneunderlag. Om förslaget genomförs kommer därför närstående inte att behandlas på något annat sätt än andra delägare, och ett förändrat närståendebegrepp påverkar därför inte beskattningen i detta avseende.

Att utesluta syskonkretsen ur närståendebegreppet för 57 kap. IL kan således medföra såväl högre som lägre beskattning av enskilda delägare. Ungefär 97 000 delägare beräknas inte längre ha någon närstående som också är delägare i ett fåmansföretag om syskonkretsen utesluts från närståendebegreppet. Antalet personer som kan beröras är därför mycket stort. Samtidigt finns inga underlag som kan användas för att bedöma i hur stor utsträckning personer gynnas respektive missgynnas av att omfattas av fåmansföretagsreglerna, eller hur stor del av personerna inom syskonkretsen som fortfarande kommer

att inneha kvalificerade andelar på grund av att de själva är verksamma i betydande omfattning. Det kan dock konstateras att effekterna kan vara såväl gynnande som missgynnande sett ur delägarnas perspektiv.

Den genomsnittliga effektiva beskattningen av utdelning och kapitalvinst som beskattas inom fåmansföretagsreglerna och som onoterade andelar som inte är kvalificerade ligger nära varandra, vilket talar för att effekterna sett ur det offentliga perspektiv är begränsade. Kommitténs bästa bedömning är därför att den offentligfinansiella effekten av att utesluta syskonkretsen är försumbar. Eftersom förändringar av närståendereglererna berör ett stort antal delägare och beskattningsekvenserna på individnivå kan vara mycket betydande, är effekterna dock mycket osäkra.

24.10 Karensregler och övriga tidsgränser

24.10.1 Sammanfattning av förslaget och alternativa lösningar

Flera av reglerna om beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag innehåller tidsgränser som innebär att olika bedömningar ska ske med hänsyn till förhållandena under beskattningsåret och ytterligare fem beskattningsår. Syftet med att beakta en längre tidsperiod är bl.a. att det inte ska vara möjligt att undvika beskattning enligt fåmansföretagsreglerna genom att upphöra med verksamheten och omedelbart, eller i vart fall under påföljande år, ta ut uppsamlade förvärvsinkomster som utdelning på icke kvalificerade andelar till 25 procents skatt. Fåmansföretagsreglerna innehåller därför flera olika regler som innebär att förhållandena under en längre tidsperiod ska beaktas vid exempelvis bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag eller om en andel är kvalificerad och därför ska beskattas enligt fåmansföretagsreglerna.

Förslaget i kapitel 17 innebär att dagens tidsgränser genomgående kortas ned med ett år, från beskattningsåret plus fem år till beskattningsåret plus fyra år.

De regler som innehåller olika tidsgränser samverkar med flera andra delar av fåmansföretagsreglerna. Det kan i vissa fall finnas en osäkerhet kring dels om en tidsperiod börjat löpa, dels om karensen brutits, vilket i sin tur kan få skattemässiga konsekvenser. Tidsgränserna påverkar inte i sig hur dessa bedömningar ska göras, men de

avgör hur lång tid som ska beaktas vid bedömningarna. Exempelvis påverkas de bedömningar som ska göras avseende utomstående-regeln genom att hänsyn ska tas till bland annat ägarförhållandena i företaget under ett visst antal historiska år. Även bedömningar avseende bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet påverkas av hur lång tid som ska beaktas. Bestämmelsen innebär dessutom att närståendes verksamhet i företaget eller i ett företag som bedriver samma eller likartad verksamhet ska bedömas bakåt i tiden. Det innebär att hänsyn ska tas till flera olika personers verksamhet under ett antal år. En kortare tidsperiod skulle minska den tid som ska läggas till grund för de olika skattemässiga bedömningarna, och kan därigenom förenkla bedömningarna.

Karenstidens längd har också betydelse för beslutet att avyttra andelar via ett holdingbolag. En kortare tidsgräns innebär att medel som sparas i holdingbolaget kan tas ut ur bolaget tidigare. En kortare karenstid skulle kunna medföra att medel som i dagsläget ligger i sådana holdingbolag kan återinvesteras i nya verksamheter tidigare än om tidsgränsen är längre. Det går, med vissa begränsningar, att återinvestera medlen även medan de finns i holdingbolaget, men innan karenstiden löpt ut beskattas avkastningen enligt fåmansföretagsreglerna.

Tidigare företagare kan vara viktiga investerare som bidrar till nya verksamheter med såväl kapital som kunskaper. En kortare karenstid kan därför bidra till att kapital återinvesteras i nya verksamheter tidigare, vilket kan ha positiva effekter på företagets kapitaltillförsel och på produktiviteten. En kortare karenstid kan dock också öka intresset för att avyttra verksamhetsföretag via holdingbolag, och därigenom öka mängden kapital i sådana företag. En kortare karenstid medför också att fåmansföretagsreglernas möjligheter att motverka inkomstomvandling minskar, eftersom det går att få ut sparade arbetsinkomster i företaget tidigare än vad som är möjligt enligt dagens regler. Kommittén bedömer därför att effekterna av en kortare karenstid bör utvärderas när så lång tid har förflutit att holdingbolag kommit ur karensen.

24.10.2 Antal berörda delägare och företag

Reglerna om tidsgränser samverkar med flera andra delar av fåmansföretagsreglerna, och kan sägas vara en del av regelverket som avgör om en andel omfattas av fåmansföretagsreglerna eller inte. Det innebär att samtliga delägare i fåmansföretag på något sätt kan sägas vara berörda av ett förslag om ändrade tidsgränser. De delägare som själva är verksamma i betydande omfattning i ett fåmansföretag, eller som driver ett fåmansföretag tillsammans med andra delägare som också är verksamma i betydande omfattning, kommer dock inte att beröras av en ändrad tidsgräns. Tidsgränsen får betydelse om ägaren exempelvis slutar att vara verksam i betydande omfattning, eller om en utomstående ägare (som inte är verksam i betydande omfattning, se kapitel 18) kommer in i företaget.

24.10.3 Offentligfinansiella effekter

Förslaget om en ändrad karenstid påverkar en mängd olika bedömningar som rör andra delar av fåmansföretagsreglerna, såsom bedömningar inom utomståenderegeln, närståendes verksamhet eller reglerna om samma eller likartad verksamhet. Om karenstiden görs kortare medför det att om det inträffar någonting som gör att en andel inte längre ska anses vara kvalificerad så upphör kvalifikationen ett år tidigare än vad som hade varit fallet med dagens regler. Kommittén bedömer dock inte att detta kommer att medföra några offentligfinansiella effekter. Om utdelning och kapitalvinst beskattas som onoterade andelar som inte är kvalificerade är skattesatsen 25 procent. I tabell 7.10 beräknas genomsnittlig effektiv skatt för utdelning och kapitalvinst som beskattas inom fåmansföretagsreglerna till ungefär 24 procent. Den offentligfinansiella effekten av att vissa utdelningar och kapitalvinster beskattas som onoterade andelar ett år tidigare än vad som annars hade varit fallet bedöms därför vara försumbar.

En kortare karenstid kan också förväntas påverka beteendet vid avyttring av ett fåmansföretag. Sådana beteendeförändringar skulle kunna medföra att förslaget ändå har offentligfinansiella effekter.

Om en delägare avyttrar kvalificerade andelar beskattas denne för kapitalvinsten i enlighet med fåmansföretagsreglerna i 57 kap. IL. Om den beräknade kapitalvinsten överstiger gränobeloppet förekommer det dock att delägaren inför avyttringen av det fåmansföretag

där verksamheten bedrivs (verksamhetsföretaget) överlåter andelarna i verksamhetsföretaget till ett holdingbolag, och först därefter avyttrar verksamhetsföretaget. De upparbetade vinstmedlen motsvaras av den köpeskilling som tillkommer holdingbolaget när verksamhetsbolaget avyttras. Vinsten delas därefter inte ut förrän andelarna i holdingbolaget upphört att vara kvalificerade efter det att karenstiden löpt ut.

För de delägare som redan har beslutat sig för att sälja företaget på detta sätt får en sänkt karenstid effekten att bolaget kommer ur karensen tidigare. Mängden kapital som ligger i befintliga karensbolag minskar som en följd av detta. Under karenstiden tar ägaren vanligtvis ut utdelning som beskattas inom gränsbeloppet. Vanligtvis används förenklingsregeln, men ibland finns också sparade utdelningsutrymmen. Om karenstiden görs kortare minskar beloppet som beskattas inom gränsbeloppet under karenstiden, samtidigt som den utdelning eller kapitalvinst som beskattas till 25 procent ökar. Det medför att staten får in större belopp som beskattas till 25 procent, och att beskattningen sker tidigare.

En sänkt karenstid kan dock också öka intresset för att vänta ut karenstiden, vilket skulle innebära att fler delägare än i dag kan förväntas välja en sådan lösning. Bland de delägare som i dag väljer att skatta av en kapitalvinst inom fåmansföretagsreglerna utan att använda ett holdingbolag finns sannolikt delägare som i dagsläget inte anser sig kunna vänta ut karenstiden, men som skulle välja att vänta om karenstiden var kortare. Om personer som beskattas i tjänst för kapitalvinsten, eller för kapitalvinster som överstiger takbeloppen, i stället väljer att sälja via holdingbolag, så minskar i stället skatteintäkterna. Ju kortare karenstiden är, desto större kan intresset för att vänta ut karenstiden förväntas vara. Det är därför svårt att bedöma hur skatteintäkterna totalt sett påverkas.

Kommittén bedömer att det är lämpligt att utvärdera effekterna av en sänkt karenstid då så lång tid förflutit att det går att se om förekomsten av att avyttringar görs via holdingbolag har påverkats.

24.11 Utomståenderegeln

Enligt tilläggsdirektivet från den 26 januari 2023 ska kommittén bl.a. analysera på vilket sätt utomståenderegeln kan förändras för att villkoren för små och medelstora företag ska förbättras, särskilt i fråga om deras möjlighet att växa, anställa och attrahera kapital.

I kapitel 18 föreslår kommittén att kravet på utomstående ägande i betydande omfattning bör preciseras i lagtexten. Detta krav bör uttryckligen anges uppgå till minst 30 procent. Kommittén bedömer att utomståenderegelns innebörd inte bör preciseras eller ändras i något annat avseende.

24.11.1 Antal berörda delägare och företag

Praxis innebär att utomstående ägare behöver inneha minst 30 procent av andelarna i företaget och ha motsvarande rätt till utdelning för att utomståenderegeln ska vara tillämplig. De företag som ägs av delägare med kvalificerade andelar till 70 procent eller mer kan inte ha utomstående ägare som innehar mer än 30 procent av andelarna.

Tabell 24.29 visar antalet företag fördelat efter den samlade ägarandelen bland delägare som lämnat bilaga K10 för företaget. Tabellen visar att det absolut vanligaste är att företagen är helägda av delägare som lämnar bilaga K10, medan det näst vanligaste är att ungefär 50 procent av andelarna ägs av delägare som lämnar bilaga K10.

Tabellen visar också att det finns ungefär 1 000 färre företag där de kvalificerade delägarnas samlade ägarandel ligger i intervallet 70–80 procent, jämfört med antalet företag där ägarandelen ligger över respektive under denna nivå. I detta intervall ligger ett möjligt utomstående ägande om 30 procent. Även om ägarandelar i ett företag med utomstående ägare inte kan styras fullt ut av de delägare som är verksamma i betydande omfattning i företaget, så indikerar detta att det sker en viss anpassning av ägarstrukturen där nivån om 30 procent utomstående ägande är en parameter som man förhåller sig till.

Tabellen visar också att det sammantaget kan finnas uppemot 20 000–25 000 fåmansföretag där ägarandelen som innehas av delägare med kvalificerade andelar är så låg att utomståenderegeln skulle kunna vara tillämplig. De företag som har en sammanlagd ägarandel på noll är företag där samtliga delägare sålt sina andelar och redovisar en kapitalvinst eller kapitalförlust på bilaga K10. Dessa räknas inte

med i uppskattningen av antalet företag där utomstående kan äga 30 procent eller mer i företaget.

Tabell 24.29 Antal fåmansföretag efter sammanlagd ägarandel bland delägare som lämnar bilaga K10

Ägarandel	2016	2017	2018	2019	2020	2021
= 0 %	2 475	2 191	2 250	2 008	2 072	4 094
0–10 %	2 105	2 276	2 299	2 410	2 501	2 677
10–20 %	1 410	1 452	1 462	1 479	1 596	1 741
20–30 %	1 885	1 988	2 014	2 121	2 239	2 349
30–40 %	2 036	2 130	2 231	2 188	2 253	2 397
40–50 %	2 029	2 271	2 396	2 413	2 529	2 758
50–60 %	8 094	8 347	8 500	8 572	8 960	9 805
60–70 %	2 536	2 555	2 673	2 600	2 788	2 837
70–80 %	1 471	1 530	1 556	1 538	1 536	1 673
80–90 %	2 169	2 231	2 290	2 295	2 338	2 446
90–100 %	2 919	3 006	3 124	3 102	3 232	3 296
= 100 %	299 613	318 338	334 378	352 146	367 345	388 668
Totalt antal företag	328 742	348 315	365 173	382 872	399 389	424 741
varav där utomstående kan äga 30 % eller mer	20 095	21 019	21 575	21 783	22 866	24 564

Källa: FRIDA, egna beräkningar.

Värdena i tabellen är beräknade utifrån summerade ägarandelar bland de delägare som lämnat bilaga K10 för andelar i det aktuella företaget. Det handlar således om direktägande. FRIDA innehåller ett concernregister som gör det möjligt att i viss mån beakta indirekt ägande. Registret innehåller dock endast information om ägarandelar som uppgår till minst 50 procent. Om delägare äger mindre andelar i fåmansföretaget indirekt går dessa delägarskap därför inte att koppla till det indirekt ägda företaget. En alternativ beräkning där de indirekta ägarsamband som kan beaktas har lagts till förändrar inte den bild som ges av tabellen. Uppgifterna i tabellen kan därför ses som en övre gräns för antalet fåmansföretag där ägarandelen bland delägarna med kvalificerade andelar ligger i de olika angivna intervallen. Givet att utomstående har ägt 30 procent eller mer under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren har dock även de verksamma delägarnas andelar upphört att vara kvalificerade. I ett sådant fall lämnas, efter det att karenstiden löpt ut, ingen K10-bilaga

av någon delägare i företaget. Dessa företag kan därför inte hittas i databasen.

Tabell 24.30 visar antalet delägare som lämnat bilaga K10 för de företag som ingår i föregående tabell. Tabellen visar att det finns ungefär 28 000–35 000 delägare som har kvalificerade andelar i de företag där utomstående kan äga 30 procent eller mer av andelarna.

Tabell 24.30 Antal delägare som lämnat bilaga K10 efter sammanlagd ägarandel bland delägare som lämnar bilaga K10

Ägarandel	2016	2017	2018	2019	2020	2021
= 0 %	2 856	2 561	2 600	2 299	2 324	4 559
0–10 %	2 772	3 022	2 970	3 144	3 252	3 596
10–20 %	1 977	2 053	2 223	2 143	2 325	2 629
20–30 %	2 612	2 772	2 866	2 984	3 071	3 330
30–40 %	2 935	3 086	3 307	3 227	3 245	3 491
40–50 %	3 382	3 838	3 945	3 885	4 102	4 598
50–60 %	9 684	10 028	10 220	10 366	10 706	12 124
60–70 %	5 014	4 980	5 344	5 042	5 520	5 692
70–80 %	3 582	3 909	3 811	3 778	3 763	4 130
80–90 %	5 085	5 249	5 602	5 464	5 521	5 710
90–100 %	7 266	7 447	7 695	7 509	7 965	8 029
= 100 %	421 668	441 987	458 108	476 987	491 570	514 504
Totalt antal delägare	468 833	490 932	508 691	526 828	543 364	572 392
varav där utomstående kan äga 30 % eller mer	28 376	29 779	30 875	30 791	32 221	35 460

Källa: FRIDA, egna beräkningar.

24.11.2 Offentligfinansiella effekter

Förslaget innebär att nuvarande praxis gällande utomståenderegeln kodifieras. Förslaget innebär därför inte några förändringar av gällande regler, och bedöms därför inte heller medföra varken några skattemässiga konsekvenser för delägare och företag, eller några offentligfinansiella effekter.

24.12 Finansiering

Enligt kommittéförordningen (1998:1474) ska kommittén föreslå en finansiering för att täcka de kostnadsökningar och intäktsminskningar för staten, kommuner eller regioner som förslagen beräknas medföra. Enligt kommittédirektivet från den 25 maj 2022 skulle de förslag som läggs fram inte få leda till minskade skatteintäkter. I tilläggsdirektivet från den 26 januari 2023 togs dock begränsningen om att de förslag som läggs fram inte fick leda till minskade skatteintäkter utöver vad som anges i kommittéförordningen (1998:1474) bort. Detta innebär således att kommittén ska föreslå en finansiering i enlighet med kommittéförordningen, men att finansieringen kan hämtas även utanför fåmansföretagsreglerna.

Kommittén föreslår att de förslag som lämnas i betänkandet finansieras genom höjd skatt på alkohol och tobak. Hur stor höjning av skatterna på alkohol och tobak som är lämplig bör dock avgöras i den fortsatta beredningen, och beakta även andra skäl än behovet av finansiering. Tabell 24.31 visar de beräknade offentligfinansiella effekterna av förslagen. Effekterna visas dels i ikraftträdandeårets priser och volymer, dels som varaktiga effekter.

Förslagen som lämnas i betänkandet beräknas sammantaget medföra en offentligfinansiell kostnad om 1,10 miljarder kronor vid ikraftträdandet. Varaktigt beräknas förslagen medföra en offentligfinansiell kostnad om 420 miljoner kronor.

Tabell 24.31 Sammanfattning av offentligfinansiella effekter, mdkr

	Nettoeffekt vid ikraftträdande	Varaktig effekt
Förslag ny modell för beräkning av gränsbelopp	-0,080	0,600
Slopas löneuttagskrav	-0,930	-0,930
Gemensamt takbelopp	-0,088	-0,088
Indexregeln och kapitalunderlagsreglerna slopas	0,000	0,000
Löneunderlag vid andelsbyten	-0,002	-0,002
Gemensamt tjänstebelopp andelsbyten	0,000	0,000
Kodifiering av utomståenderegeln	0,000	0,000
Snävare närståendebegrepp	0,000	0,000
Sammantagna effekter samtliga förslag:	-1,100	-0,420
Höjd skatt på alkohol och tobak	1,100	1,100

Källa: Egna beräkningar.

24.13 Administrativa kostnader

Enligt förordning (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning ska de administrativa kostnaderna för förslagen beräknas. Beräkningarna av hur förslagen påverkar företagens administrativa kostnader görs med Tillväxtverkets regelräknare.²

Fåmansföretagsreglerna rör delägarrens beskattning och inte företagets beskattning. Strikt tolkat påverkar därför inte förslagen företagets administrativa kostnader utan delägarrens. I ett fåmansföretag är dock företagets ägare ofta företagsledare och/eller anställda i företaget. Det innebär att delägarna själva lägger ner egen tid för att fullgöra företagets administrativa kostnader, eller är delaktiga i det fall någon annan sköter företagets administration. Det innebär att administrativa kostnader som berör delägarrens beskattning ändå kan sägas påverka företagets administrativa kostnader.

24.13.1 Nya och förändrade uppgiftsskyldigheter och kontrolluppgifter

I kapitel 10 lämnar kommittén förslag till enklare regler för beräkning av gränsbeloppet i fåmansföretag. Förslaget innebär att alla delägare av kvalificerade andelar ska använda samma beräkningsmodell. Därmed skapas större möjligheter att automatisera skatteberäkningen av utdelning och kapitalvinst för enskilda delägare. En utökad automatisering bidrar till både förenklingar och förbättringar för delägare i fåmansföretag, då beräkningarna blir enklare och risken för oavsiktliga fel minskar. För att detta ska vara möjligt behöver dock Skatteverket få tillgång till uppgifter vid en tidigare tidpunkt än när inkomstdeklarationen ska lämnas. Då kan Skatteverket använda uppgifterna för att ta fram ett förslag till beräkning av gränsbeloppet.

För delägarna medför förslaget förenklingar eftersom fler uppgifter kommer att kunna förtryckas i delägarrens deklaration. Modellen innebär att det skapas bättre möjligheter att automatisera beräkningen av årets gränsbelopp och därmed också av skatteberäkningen. Huvuddelen av de uppgifter som delägaren behöver för att göra sin skatteberäkning inför eller i samband med utdelning och kapitalvinst skulle kunna förtryckas i den enskilde delägarrens deklaration.

² Verktöget finns tillgängligt efter inloggning på Tillväxtverkets hemsida: <https://regelraknaren.tillvaxtverket.se/regelraknaren/#/>.

Kommittén föreslår därför i kapitel 21 att fåmansföretag varje år ska lämna kontrolluppgift för fysiska personer och dödsbon om antalet andelar som den fysiska personen eller dödsboet äger vid beskattningsårets ingång, hur stor del av det totala antalet andelar i företaget som den fysiska personen eller dödsboet äger vid beskattningsårets ingång, och förändringar av andelsinnehavet under beskattningsåret.

Genom att ägarförändringar under årets ska ingå i kontrolluppgiften kommer Skatteverket också att få information om händelser som kan föranleda att delägaren ska redovisa kapitalvinst eller kapitalförlust. Systemet bedöms därför göra det lättare att göra rätt för delägarna, dvs. att lämna korrekta uppgifter och undvika oavsiktliga fel. Samtidigt gör förslaget att Skatteverket enkelt får information om vilka personer som innehar kvalificerade andelar, vilket förbättrar kvaliteten på myndighetens register.

Enligt dagens regler i skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, har fåmansföretag en skyldighet att i inkomstdeklarationen lämna nödvändiga identifikationsuppgifter för delägarna och närstående till dem, samt uppgifter om varje delägars andelsinnehav och innehavets röstvärde (27 § SFL). I 34 kap. SFL finns bestämmelser om att andra i vissa fall är skyldiga att lämna uppgifter till den som är deklara-tions-skyldig, s.k. informationsuppgifter. Enligt 4 § ska onoterade företag som omfattas av 57 kap. IL samt fåmanshandelsbolag till företagsledare och delägare lämna alla uppgifter som dessa behöver för att kunna beräkna sina intäkter från företaget eller handelsbolaget.

Fåmansföretag har därmed enligt dagens regler skyldighet att lämna de uppgifter till företagsledare och delägare som dessa behöver för att kunna fullgöra sin deklara-tionsskyldighet. Förslaget innebär att delar av uppgiftsskyldigheten ersätts med en kontrolluppgiftsskyldighet, dvs. att uppgifterna ska lämnas till Skatteverket. Förslaget innebär också att företaget ska lämna uppgifter även i de fall då uppgifterna inte har betydelse för delägens beräkning av sina intäkter från företaget under ett visst år, utan för samtliga år.

I praktiken lämnar dock de flesta delägare bilaga K10 även för år då de inte tar emot utdelning från företaget, för att beräkna årets gränsbelopp och ett separat utdelningsutrymme. Statistik i FRIDA-databasen visar att ungefär två tredjedelar av de K10-bilagor som lämnas varje år inte innehåller uppgifter om mottagen utdelning eller kapitalvinst. De delägare som lämnar bilagan tenderar också att lämna

bilagan för alla år i följd. Detta tyder på att delägare redan i dag lämnar uppgifterna även för år då det inte har betydelse för att beräkna intäkterna från företaget. I dessa fall måste företaget lämna de nödvändiga uppgifterna till delägaren.

Kommittén bedömer att förslaget inte medför att företagen behöver lämna fler uppgifter än enligt dagens regler avseende antalet andelar som fysiska personen eller dödsbon äger vid årets ingång, eller hur stor del av det totala antalet andelar i företaget som andelsinnehavet motsvarar. I det fall det inte skett ägarförändringar under året, vilket rör det stora flertalet delägare, medför inte heller detta uppgiftskrav någon ökning av uppgiftslämnandet. I det fall ägarförändringar skett ökar dock antalet uppgifter som ska lämnas jämfört med dagens regler.

Att informationsskyldigheten ersätts med en kontrolluppgiftsskyldighet innebär dels att uppgiftslämnandet formaliseras genom att uppgifterna ska skickas till Skatteverket, dels att företaget också får en skyldighet att informera den som uppgiften avser om de uppgifter som lämnas i kontrolluppgiften senast den 31 januari året närmast efter det år som kontrolluppgiften gäller (34 kap. 4 § SFL). Förslaget beräknas dock medföra betydande förenklingar för delägarna.

I de fall som företagen inte kan åläggas en skyldighet att lämna kontrolluppgift kommer uppgifter att behöva lämnas av den enskilde delägaren. Detta gäller exempelvis uppgift om löneunderlag i företaget eller omkostnadsbeloppets storlek. Företaget har en skyldighet att ge delägaren de uppgifter denne behöver för att beräkna löneunderlaget även enligt dagens regler. I denna del innebär förslaget ingen förändring jämfört med vad som gäller i dag. Även i sådana fall där en delägare på grund av ett andelsbyte eller en partiell fission innehar särskilt kvalificerade andelar i ett marknadsnoterat företag bedömer kommittén att delägaren själv behöver lämna de nödvändiga uppgifterna i sin deklARATION.

Kommittén lämnar i kapitel 12 ett förslag om att införa ett gemensamt takbelopp för tjänstebeskattning av utdelning och kapitalvinst. I kapitel 14 lämnar kommittén också ett förslag om att införa ett gemensamt tjänstebelopp för utdelning och kapitalvinst i samband med andelsbyten respektive partiella fissioner. Det senare förslaget leder till att det behöver göras vissa följdändringar i bestämmelserna om delägarnas uppgiftsskyldighet. Dessa förslag medför att antalet uppgifter som ska lämnas minskar något.

24.13.2 Beräknad tidsåtgång med dagens regler och enligt förslaget

För att underlätta för delägaren att fullgöra uppgiftsskyldigheten om utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar har Skatteverket tagit fram bilaga K10 (för kvalificerade andelar) och K10A (för kvalificerade övriga delägarätter). Bilagorna lämnas även för andelar som är kvalificerade till följd av ett andelsbyte eller en partiell fission.

Uppgifter om tidsåtgången för de olika moment som ingår i att fylla i bilaga K10 är hämtade ur databasen MALIN. Uppgifterna i MALIN-databasen är dock gamla, och avser situationen för 2012. I dokumentationen till MALIN anges att den stora majoriteten av företagen överlät åt en redovisningskonsult att fylla i bilaga K10, eftersom de ansåg det vara för svårhanterligt och komplext. Det framgår också av dokumentationen att företagaren själv ofta medverkar vid upprättandet av bilagan, dels för att bistå med underlag, dels för att konsulten förklarar för företagaren vad resultatet av bilagan innebär för dennes beskattning och för företagets verksamhet.

Vissa av uppgifterna som ska anges på bilaga K10 har förändrats sedan 2012. Beräkningen av lönebaserat utrymme har förändrats genom att hela löneunderlaget i dag räknas med till 50 procent, till skillnad från 2012 års regler med två olika nivåer för löneunderlaget. Sedan 2012 har också ett kapitalandelskrav och en dotterföretagsdefinition införts. Det totala antalet uppgifter som ska anges på bilaga K10 är dock i stort sett oförändrade sedan 2012. Kommittén bedömer därför att tidsåtgången för att fylla i bilaga K10 som anges i MALIN kan vara representativ även för dagens förhållanden.

Vidare framgår av dokumentationen att de flesta redovisningsbyråer använde skatteprogram för att fylla i bilagan 2012. Uppgifterna i MALIN bygger därför på en digitaliserad hantering av bilaga K10 och ett digitalt uppgiftslämnande. Kommittén bedömer att användningen av skatteprogram sannolikt har ökat avsevärt. Detta stöds bl.a. av att en större del av K10-bilagorna i dag lämnas digitalt till Skatteverket, via e-tjänsten eller via filöverföring, än vad som var fallet 2012. Givet att MALIN bygger på ett digitalt uppgiftslämnande bör detta dock inte påverka tidsåtgången som anges i databasen.

En stor del av den angivna tidsåtgången för redovisningskonsulten avser sådana moment som inte kan digitaliseras. Till dessa hör att förklara för företagaren vad innehållet i bilagan innebär för dennes

beskattning, att undersöka om förutsättningarna för att tillämpa olika regler är uppfyllda och att kvalitetssäkra och dokumentera vilka uppgifter som använts. Kommittén bedömer därför att tidsåtgången för att upprätta en K10-bilaga som anges i MALIN är representativ även för dagens förhållanden.

I dokumentationen till MALIN anges också att tidsåtgången för att upprätta bilagan kan variera beroende på omständigheterna i det enskilda fallet. Tidsåtgången är kortare i det fall företaget varit kund hos redovisningsbyrån under en längre tid, och inga händelser som kräver särskild utredning har skett under året. I det fall det skett händelser under året som kräver mer utredning, eller då företaget är ny som kund hos byrån, kan det däremot vara betydligt mer komplicerat att fylla i bilagan. I sådana fall kan det krävas viss utredning, och i vissa fall kan även en revisor eller skattejurist behöva konsulteras. Förutom att hämta in uppgifter och fylla i bilagan behöver redovisningskonsulten också dokumentera rådgivningen och vilka underlag som använts vid upprättandet av bilagan, och förklara för företagaren vad bilagan innebär. I MALIN har en genomsnittlig tid för att upprätta en K10-bilaga standardiserats till 90 minuters arbete för redovisningsbyrån och 60 minuter för företagaren själv.

Tiden som redovisningskonsulten lägger ned för att upprätta K10-bilagan utgörs dels av tid för möte med företagaren för att hämta in uppgifter från denne, dels tid för att göra olika typer av bedömningar och för att dokumentera rådgivningen och vilka underlag som hämtats in och använts vid upprättandet av bilagan. Bland annat anges att konsulten bedömer om huvudregeln eller förenklingsregeln blir mest fördelaktig, beräknar gränsbeloppet samt de belopp som ska tas upp i respektive inkomstslag enligt både huvudregel och förenklingsregel, bedömer om några särskilda regler behöver beaktas samt fyller i uppgifterna. Konsulten kontrollerar också att uppgifter om exempelvis löner och utdelning stämmer med uppgifter i lönesystem och bokslut, och kvalitetssäkrar innehållet i bilagan. Tiden som företagaren lägger ned avser tid för att ta fram underlag och för att delta i mötet med redovisningskonsulten.

Bedömningar som rör fåmansföretagsreglerna och som kräver att en revisor eller skattejurist konsulteras avser troligtvis inte beräkningsreglerna. Kvalifikationsreglerna innehåller betydligt fler och mer komplicerade bedömningsmoment, och i beräkningarna av hur förslagens påverkar de administrativa kostnaderna har det antagits att

de bedömningar som kräver att en skattejurist eller revisor konsulteras avser kvalifikationsreglerna. Tidsåtgången för olika moment fördelar sig då enligt följande:

Tabell 24.32 Tidsåtgång för olika moment, minuter

	Informations- insamling	Möte	Bedömningar	Total
Redovisningskonsult	20	40		60
Företagare	20	40		60
Revisor/skattejurist			30	30
Total	40	80	30	150

Källa: MALIN.

24.13.3 Administrativ kostnad per minut

För att uppskatta lönekostnaden för en redovisningskonsult används medellönen 2022 ur SCB:s lönestatistik för en redovisningsekonom. Månadslönen om 41 200 kronor räknas om till en kostnad per minut utifrån en årsarbetstid om 2080 timmar, med beaktande av semesterersättning (12 procent), arbetsgivaravgifter (31,42 procent) samt overheadkostnader (25 procent), i enlighet med metodiken i Tillväxtverket (2017). Denna månadslön motsvarar en administrativ kostnad på 7,29 kronor per minut.

Hanteringen av kvalifikationsreglerna kan vara mer komplexa och kräva en större ekonomisk eller juridisk expertis. Rådgivningen kring dessa regler utförs av en revisor eller skattejurist. Månadslönen för dessa uppskattas utifrån den genomsnittliga månadslönen om 57 800 kronor för en revisor 2022. Denna månadslön motsvarar en administrativ kostnad på 10,23 kronor per minut.

Lönen för företagaren själv uppskattas till 43 000 kronor i genomsnitt. Lönen uppskattas utifrån den genomsnittliga sammanräknade förvärvsinkomsten bland de delägare som lämnade bilaga K10 år 2021, och skrivs fram till 2022 års priser med utvecklingen av inkomstbasbeloppet. Delägarrens egen lön kan ses som dennes alternativkostnad i termer av förlorad arbetsinkomst, för tid som används för att sköta företagets administration. Denna månadslön motsvarar en administrativ kostnad på 7,61 kronor per minut.

24.13.4 Beräkning av administrativa kostnader för förslag som rör beräkningsreglerna

För de som använder filöverföring eller Skatteverkets e-tjänst är uppgiftslämnandet och vissa av beräkningarna som görs på bilaga K10 automatiserade redan i dag. Däremot innebär dagens regler att gränsbeloppet beräknas enligt både huvudregeln och förenklingsregeln, varefter delägaren väljer det mest förmånliga alternativet. Det innebär att delägaren och redovisningskonsulten undersöker om förutsättningarna för att beräkna ett lönebaserat utrymme är uppfyllda, dvs. om löneuttagskravet är uppfyllt av delägaren själv eller av någon närstående, och om kapitalandelskravet är uppfyllt. Vidare kan omkostnadsbeloppet beräknas antingen utifrån andelarnas anskaffningsutgift eller, under vissa förutsättningar, enligt alternativa regler. Därefter kan gränsbeloppet beräknat enligt huvudregeln och förenklingsregeln jämföras.

Enligt förslaget i kapitel 12 slopas de alternativa beräkningsreglerna för omkostnadsbeloppet. Löneuttagskravet och kapitalandelskravet slopas i förslaget till ny modell (kapitel 10) och ersätts med ett avdrag på 8 IBB från delägarens andel av löneunderlaget. Därigenom förenklas beräkningarna av de delar som ingår i gränsbeloppet beräknat enligt dagens huvudregel, och tiden som behöver läggas på att utreda om förutsättningarna för att få tillämpa de olika delarna av regelverket är uppfyllda eller inte.

Förslagen kan också påverka beräkningarna olika mycket beroende på om K10-bilagan fylls i på papper eller digitalt. Oavsett vilken typ av inlämning som görs så kommer delägaren att kunna få ett förslag till beräkning av årets gränsbelopp presenterat. Om delägaren gör ändringar kommer det dock att kräva fler beräkningar om inlämningen görs på papper än om den sker digitalt.

Tabell 24.33 visar att ungefär 605 000 K10-bilagor lämnades till Skatteverket 2022, och att ungefär 7 procent av dem lämnades i pappersform. Av de bilagor som lämnades digitalt lämnades ungefär hälften via Skatteverkets e-tjänst och den andra hälften via filöverföring.

Tabell 24.33 Antal K10-bilagor efter typ av inlämning 2022

	Antal	Andel
Skatteverkets e-tjänst	283 431	47 %
Filöverföring	278 522	46 %
Pappersblankett	43 129	7 %
Total	605 082	100 %

Källa: Skatteverket.

Genom förslaget förenklas beräkningen av gränsbeloppet och skatteberäkningen eftersom delägaren och redovisningskonsulten inte längre behöver jämföra utfallet av att använda huvudregel respektive förenklingsregeln, om förutsättningarna för att beräkna ett lönebaserat utrymme är uppfyllda, eller om förutsättningarna för att använda någon alternativ regel för beräkning av omkostnadsbeloppet är uppfyllda. Däremot behöver bedömningar göras om huruvida det är sannolikt att omkostnadsbeloppet (beräknat utifrån andelarnas anskaffningsutgift) överstiger 100 000 kronor, eller om delägarans andel av företagets lönebaserade utrymme överstiger avdraget på 8 IBB. Endast de delägare som bedömer att det är sannolikt att så är fallet behöver därefter beräkna omkostnadsbeloppet och löneunderlaget i företaget. Vidare är lönebaserat utrymme begränsat till maximalt 50 gånger delägarans egen eller en närståendes lön från företaget, såväl enligt förslaget som enligt dagens regler. Ungefär 15 procent av delägarna bedöms kunna beräkna ett lönebaserat utrymme medan 5 procent bedöms kunna lägga en ränta på omkostnadsbeloppet till sitt gränsbelopp.

Om delägaren använder pappersblanketter för att beräkna gränsbeloppet blir förenklingen inte lika stor som om digital inlämning används, eftersom beräkningar kan behöva göras om delägaren vill ändra det förslag till beräkning som Skatteverket kan ta fram. Vid digital inlämning kommer programmet att kunna göra dessa beräkningar om delägaren vill ändra uppgifter i bilagan.

MALIN-databasen innehåller inte så detaljerade uppgifter att det går att härleda en tidsåtgång för alla de olika uppgifter som ska anges eller beräknas i bilagan. Total tidsåtgång för att ange samtliga uppgifter anges i MALIN till 20 minuter.

Tabell 24.34 redovisar de antaganden om tidsåtgången för olika moment som använts i beräkningen. Alla moment beräknas ta lika lång tid, utom beräkningen av lönebaserat utrymme, som antas vara dubbelt så tidskrävande som övriga moment. Det beror på att definitionen av löneunderlaget kan skilja sig från andra definitioner av löner i företagets lönesystem och bokföring. För övriga uppgifter bedömer kommittén att uppgifterna stämmer bättre överens med de uppgifter som anges i företagets bokföring, och att dessa därför inte behöver kontrolleras i lika stor utsträckning som löneunderlaget.

Tabell 24.34 Information att samla in och ange i bilaga K10, minuter

	Dagens regler	Förslag, endast grundbelopp	Förslag, omkostnadsbelopp och löneunderlag	Andel med förslag
Eget löneuttag	2,5		0,5	15 %
Närståendes löneuttag	2,5		0,5	15 %
Löneunderlag i företaget	5,0		5,0	15 %
Tidpunkt då andelar förvärvats	2,5			
Omkostnadsbeloppet	2,5		2,5	5 %
Beräkna grundbelopp/schablonbelopp	2,5	3,0	3,0	100 %
Ränta sparutdelningsutrymme	2,5			
Bedömning av om löneunderlaget överstiger 8 IBB		1,0	1,0	100 %
Bedömning om omkostnadsbelopp överstiger 100 000 kr		1,0	1,0	100 %
Total tidsåtgång	20,0	5,0	13,0	

Källa: Egna antaganden och beräkningar.

Tabellen visar också hur stor andel av delägarna som bedöms ha ett omkostnadsbelopp som överstiger 100 000 kronor, samt hur stor andel som bedöms kunna få del av ett lönebaserat utrymme med förslaget. I beräkningen antas att samtliga delägare bedömer om de skulle kunna använda dessa regler, men att de exakta beloppen bara beräknas av de delägare som har för avsikt att använda reglerna. Vidare antas i beräkningen att grundbeloppet är något mer betungande att beräkna än schablonbeloppet i dagens förenklingsregel, eftersom beloppet i vissa fall ska proportioneras mellan företag. Detta är främst

betungande i det fall delägaren deklarerar på pappersblanketter och vill ändra uppgifterna. Om ett digitalt verktyg används kommer programmet att kunna fördela beloppet mellan företagen. Beloppet kan också bli mer komplicerat att beräkna än förenklingsreglens schablonbelopp i det fall en person är delägare i flera företag och olika redovisningsbyråer upprättar K10-bilagan för de olika innehaven.

Beräkningar av eget och närståendes löneuttag har enligt dagens regler stor betydelse för gränobeloppets storlek eftersom löneunderlagsregeln bara får användas om löneuttagskravet är uppfyllt. Det innebär att det för företag i vilka löneuttagskravet inte kommer att uppgå till det maximala kravet på 9,6 IBB kan vara nödvändigt att beräkna löneuttagskravet och justera delägarens löneuttag under året, för att säkerställa att kravet kan uppnås. I förslaget har löneuttaget betydelse för storleken på det maximala löneunderlag som en delägare får tillgodoräkna sig, men det finns inget löneuttagskrav. Det innebär att storleken på löneuttaget får betydligt mindre betydelse för gränobeloppets storlek än enligt dagens regler. Begränsningen till maximalt 50 gånger egen eller närståendes lön beräknas också påverka löneunderlagen i praktiken endast i ett fåtal fall.

Tabellen visar också en beräknad tidsåtgång med förslaget, dels då endast grundbeloppet ingår i gränobeloppet, dels då även lönebaserat utrymme och ränta på omkostnadsbeloppet ingår. Den totala administrativa kostnaden för förslaget beräknas som ett vägt genomsnitt av dessa kostnader, där vikterna utgörs av den andel av delägarna som beräknas kunna få del av ett lönebaserat utrymme respektive en ränta på omkostnadsbeloppet i förslaget.

Ungefär 40 minuter av den administrativa kostnaden består av ett möte mellan redovisningskonsulten och företagaren. Halva mötetiden antas handla om att företagaren och redovisningskonsulten går igenom uppgifterna i bilagan och kontrollerar deras riktighet. Tiden som läggs på att gå igenom och kontrollera underlaget antas minska proportionellt med tidsminskningen för att samla in uppgifterna. Den andra halvan av mötet antas handla om att redovisningskonsulten informerar företagaren om vad resultatet av årets K10-bilaga innebär för delägarens beskattning och för företagets verksamhet. Redovisningskonsulten dokumenterar också vilka uppgifter denne hämtat in och som ligger till grund för K10-bilagan. Tiden för information och dokumentation antas inte påverkas av förslaget.

I förslaget ingår också att företaget ska lämna en kontrolluppgift om antalet andelar som varje delägare äger vid beskattningsårets ingång, hur stor del av det totala antalet andelar som personen äger samt om förändringar av andelsinnehavet under beskattningsåret.

De delar av kontrolluppgiften som avser antalet ägda andelar och hur stor del av det totala antalet andelar som innehavet motsvarar, är uppgifter som företaget enligt dagens regler ska lämna till delägaren. Enligt förslaget ska de i stället lämnas till Skatteverket. I det fall det skett ägarförändringar under året kommer dock fler uppgifter än i dag att behöva lämnas. I en stor del av fallen är dock andelsinnehaven som redovisas på K10 stabila. En genomsnittlig tid för att ta fram de nya uppgifterna uppskattas därför till 3 minuter. Till detta tillkommer tiden det tar att skicka uppgifterna till Skatteverket.

I det fall delägaren lämnar bilaga K10 digitalt antas att även kontrolluppgiften kommer att lämnas digitalt. Detta gäller för 93 procent av kontrolluppgifterna. De som lämnar bilaga K10 på papper antas lämna även kontrolluppgiften på papper. Tidsåtgången för att lämna uppgifterna uppskattas utifrån angiven tidsåtgång i MALIN för att skicka in andra typer av kontrolluppgifter. Tidsåtgången för att lämna en kontrolluppgift digitalt uppskattas till 1 minut (totalt 4 minuter), medan tidsåtgången för att lämna uppgifterna på papper uppskattas till 15 minuter (totalt 18 minuter).

Tabell 24.35 visar den beräknade minskningen av den administrativa kostnaden till följd av förslaget om enklare beräkningsregler för gränsbeloppet för företagaren och redovisningskonsulten.

Eftersom både företagaren själv och redovisningskonsulten är involverade i att ta fram och kontrollera uppgifterna som lämnas i bilaga K10 blir den administrativa kostnaden betydande. Den minskade tidsåtgången medför därför också en betydande minskning av företagens administrativa kostnader. Tabellen visar den sammantagna kostnaden, beräknad som populationen multiplicerad med tidsåtgången och kostnaden per minut för företagaren och redovisningskonsulten gemensamt. Företagarens administrativa kostnad utgör 51 procent av totalkostnaden i tabellen medan redovisningskonsultens kostnad utgör en extern kostnad för företagaren. Denna kostnad utgör 49 procent av totalkostnaden. Fördelningen beräknas utifrån delägarens och redovisningskonsultens respektive lönenivåer.

Tabell 24.35 Administrativa kostnader för beräkningsregler

Population: 605 000 delägare

	Tid		Administrativ kostnad, mnkr	
	Dagens regler	Förslag	Dagens regler	Förslag
Informationsinsamling	20,0	6,0	180,2	54,3
Möte (informationsinsamling)	20,0	6,0	180,2	54,3
Möte (rådgivning och dokumentation)	20,0	20,0	180,2	180,2
Kontrolluppgift	0,0	5,0		44,9
Total	60,0	37,0	540,7	333,7

Källa: Egna beräkningar.

24.13.5 Beräkning av administrativa kostnader för förslag som rör kvalifikationsreglerna

MALIN-databasen innehåller inga uppgifter om tidsåtgång för moment som rör kvalifikationsreglerna, utan endast tidsangivelser som avser moment för att fylla i bilaga K10. Däremot anges att vissa bedömningar kan vara så komplexa att en revisor eller skattejurist behöver konsulteras. Kommittén tolkar det som att dessa bedömningar rör kvalifikationsreglerna. En genomsnittlig tidsåtgång för dessa bedömningar har angetts till 30 minuter i MALIN.

De föreslagna förändringarna av kvalifikationsreglerna har till syfte att undanröja juridisk osäkerhet och kodifiera praxis. De förändrar inte antalet uppgifter som företagen måste upprätta, samla in eller rapportera, och påverkar därför inte företagens administrativa kostnader lika direkt som förslag som rör beräkningsreglerna. En ökad tydlighet kan dock indirekt leda till en viss minskning av den administrativa bördan eftersom färre företag behöver ta hjälp av revisor eller andra kvalificerade ekonomiska eller juridiska rådgivare för att hantera regelflechterlevnaden.

Den begränsning av närståendekretsen som föreslås i kapitel 16 medför att antalet delägare som har en närstående som också är delägare i ett fåmansföretag halveras, från ungefär 50 procent till ungefär 25 procent. Det innebär också att antalet närstående vars verksamhet kan ha betydelse för bedömningarna kan förväntas minska med hälften. Vidare innebär förslaget om att korta olika tidsgränser inom fåmansföretagsreglerna med ett år (kapitel 17) att i det fall be-

dömningar av delägarens eller närståendes verksamhet behöver göras under en viss tid, eller vid bedömningar som rör utomstående regeln, så minskar den tid som ska ligga till grund för bedömningarna med ett år, dvs. en minskning av tidsperioden med 1/6.

Även behovet av att ställa frågor till Skatteverket eller ansöka om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden kan minska om reglerna blir enklare och tydligare. Därigenom kan förslagen även leda till minskade kostnader för myndigheter och domstolar. Ansökan om förhandsbesked är också förenad med ansökningsavgift samt kostnad för den skattekonsult som formulerar frågan. Det innebär att sådana frågor även är förenade med kostnader för delägarna.

För den som ensam driver ett fåmansföretag i vilket personen är verksam i betydande omfattning, eller i det fall flera personer som alla är verksamma i betydande omfattning driver ett fåmansföretag tillsammans, är bedömningar som rör kvalifikationsreglerna vanligtvis okomplicerade. Detta rör det stora flertalet av de delägare som lämnar bilaga K10. I det fall det finns oklarheter och bedömningar behöver göras avseende kvalifikationsreglerna så kan dock dessa bedömningar vara mycket komplicerade och därmed mycket administrativt betungande. Detta rör dock relativt få delägare.

Om tidsåtgången i MALIN för att göra olika typer av bedömningar om 30 minuter per företag läses som ett genomsnitt av tidsåtgången för att hantera kvalifikationsreglerna utslaget på hela delägarkollektivet kan uppgiften användas för att uppskatta hur mycket förslag som rör kvalifikationsreglerna påverkar den administrativa bördan för ett genomsnittligt fåmansföretag.

En kortare karenstid kan beräknas minska den genomsnittliga administrativa bördan med 1/6, eftersom antalet år som ska bedömas minskar så mycket genom förslaget. Totalt sett minskar detta i så fall tidsåtgången för bedömningarna med 5 minuter i genomsnitt.

Ungefär hälften av delägarna har med nuvarande närståendebegrepp någon närstående som också äger andelar i ett fåmansföretag, och denna andel beräknas minska med ungefär hälften genom kommitténs förslag om att syskonkretsen inte längre ska räknas som närstående. Detta skulle innebära att mängden fall där olika typer av bedömningar minskar med en fjärdedel ($= 0,5 \times 0,5$). Sammantaget kan dessa två förslag därför beräknas minska tidsåtgången för de olika bedömningar som rör kvalifikationsreglerna med ungefär 11,25 minuter ($30 \times (1 - 0,25) \times (1 - 0,167)$).

Detta kan ses som en maximal effekt, som skulle uppstå om alla bedömningar som rör kvalifikationsreglerna skulle beröra regler som rör närstående eller tidsgränserna. Så är dock inte fallet. Eftersom flera olika bedömningar ofta behöver göras parallellt, av flera av kvalifikationsregler, är det svårt att uppskatta i hur stor del av fallen det finns frågor som rör just dessa regler. I beräkningen antas att hälften av de fall där bedömningar som rör kvalifikationsreglerna behöver göras gäller fall där det finns frågor som rör närstående, och att hälften avser någon typ av bedömning där tidsgränserna har betydelse. I så fall minskar den genomsnittliga tidsåtgången för bedömningarna med 5,9 minuter (hälften av fallen rör någondera av förslagen, en fjärdedel rör båda förslagen, och en fjärdedel rör inget av förslagen).

Tabellen nedan redovisar de sammantagna effekterna på administrativ börda av förslagen som rör beräkningsreglerna och kvalifikationsreglerna. Totalt beräknas den administrativa bördan minska med ungefär 240 miljoner kronor, eller med 34 procent genom förslagen.

Tabell 24.36 Sammantagna administrativa kostnader

	Tid, minuter		Administrativa kostnader, mnkr			
	Dagens regler	Förslag	Dagens regler	Förslag	Diff	Diff %
Informationsinsamling	20,0	6,0	180,2	54,3	-125,9	
Möte (informationsinsamling)	20,0	6,0	180,2	54,3	-125,9	
Möte (rådgivning och dokumentation)	20,0	20,0	180,2	180,2	0,0	
Kontrolluppgift	0,0	5,0	0,0	44,9	44,9	
Total beräkningsregler	60,0	37,0	540,7	333,7	-207,0	-38 %
Bedömningar kvalifikationsregler	30,0	24,1	185,6	148,9	-36,7	-20 %
Total	90,0	61,1	726,3	482,6	-243,7	-34 %

Källa: Egna beräkningar.

Även förslaget om ett gemensamt takbelopp för utdelning och kapitalvinst, och förslaget om ett gemensamt tjänstebelopp inom systemet för andelsbyten beräknas minska den administrativa bördan för

delägarna. Ungefär 600 personer beräknas ha kapitalvinster som når upp till det takbeloppet medan ungefär 1 000 personer beräknas ha utdelningar som når taket. Enligt förslaget ska dock tjänstebeskattade utdelningar få läggas samman under beskattningsåret samt de två föregående åren. Även närståendes utdelningar och kapitalvinster får beaktas. Förslaget innebär därför dels att takbeloppet blir gemensamt, dels att inkomster under fler år och hos fler personer får beaktas. Sammantaget bedömer kommittén därför att beräkningarna kommer att vara ungefär lika administrativt betungande som enligt dagens regler.

Antalet berörda inom andelsbytessystemet uppskattas till ungefär 200 personer årligen. Förslaget om ett gemensamt takbelopp beräknas medföra att en ruta kan tas bort på bilaga K13. Andelsbytessystemet är komplicerat, och i beräkningen av administrativ börda antas därför att den som gör beräkningarna är revisor eller skattejurist, med en kostnad per minut om 10,23 kronor. Om det antas att även denna uppgift tar 2,5 minuter att lämna minskar den administrativa bördan med ungefär 5 100 kronor.

Förslaget innebär också att delägarna inte behöver hålla reda på två olika tjänstebelopp, eller räkna av tjänstebeskattade inkomster mellan tjänstebeloppen. Det innebär att minskningen av den administrativa bördan gäller både för det år då andelsbytet görs (då tjänstebeloppen beräknas) och löpande.

24.13.6 Övriga effekter för företagen

Förslagen berör delägare i fåmansföretag, och dessa anlitar i regel redovisningskonsulter och andra rådgivare behöver för att hantera regelfterlevnaden. Det innebär att även företag som arbetar med ekonomisk och juridisk rådgivning till delägare i fåmansföretag kommer att behöva sätta sig in i vad förslagen innebär och hur det nya regelverket ser ut. Förslagen får därför också effekter för företag med verksamhet inom redovisning och revision.

Förslagen påverkar också företag som tar fram systemlösningar för redovisning och skatteberäkningar inom fåmansföretagsreglerna. Dessa företag behöver anpassa sina produkter efter de förändrade reglerna. Förslaget om en ny beräkningsmodell för gränsbeloppet är utformat för att beräkningarna i högre utsträckning än dagens regler

ska vara möjliga att automatisera. Detta öppnar möjligheter för fler funktioner i företagens IT-lösningar, och kan därigenom bidra till en ökad efterfrågan på den typen av tjänster.

24.14 Behov av informationsinsatser och särskilda hänsyn till ikraftträdande

De förslag som kommittén lämnar i betänkandet innebär relativt stora förändringar jämfört med nuvarande lagstiftning. Såväl berörda delägare som redovisningskonsulter och andra rådgivare behöver tid för att sätta sig in i vad förslagen innebär och hur det nya regelverket ser ut. Även Skatteverket kommer att behöva tid för att sätta sig in i det nya regelverket och uppdatera blanketter och system. Den nya modellen för beräkning av gränsbeloppet förutsätter också en viss ny systemuppbyggnad hos Skatteverket. Med beaktande av detta, samt tider för remissförfarande och beslut, föreslår kommittén att lagändringarna ska träda i kraft tidigast den 1 januari 2026.

Kommittén bedömer också att vissa av reglerna bör träda i kraft efter att en längre tid än så har förflutit. Förslagen innebär både nya definitioner och förändrade beräkningssätt och tidsgränser. Regeländringarna kommer också att påverka beskattningen av utdelningar och kapitalvinster för befintliga delägare i fåmansföretag. I kapitel 23 redovisas kommitténs överväganden avseende behovet av övergångsbestämmelser och motiven bakom den föreslagna utformningen. Övergångsreglerna är utformade på ett sådant sätt att de säkerställer att tillämpningen av de föreslagna reglerna inte utlöser en utökad skattskyldighet för tid före ikraftträdandet. Förslagen är också utformade med beaktande av att en ändrad bestämmelse kan resultera i effekter som är önskade av vissa delägare, samtidigt som det kan finnas andra delägare som inte anser att effekterna är gynnsamma. Övergångsbestämmelserna innebär därför att vissa av förändringarna får effekt senare.

Förslaget i kapitel 23 innebär att ändringarna i inkomstskattelagen träder i kraft den 1 januari 2026. Övergångsbestämmelserna innebär att den nya definitionen av närstående ska tillämpas första gången på närståenderelationer efter ikraftträdandet. Bestämmelsen om att en andel ska anses vara kvalificerad under fyra beskattningsår efter att ett företag upphör att vara ett fåmansföretag ska tillämpas första

gången för företag som upphör att vara ett fåmansföretag efter ikraftträdandet. Den upphävda bestämmelsen som innebär en karenstid på fem år gäller för företag som upphör att vara fåmansföretag före ikraftträdandet. Vidare ska de nya bestämmelserna om beräkning av tjänstebelopp vid andelsbyten och partiella fissioner tillämpas första gången för andelsbyten och partiella fissioner som genomförs efter ikraftträdandet. Äldre bestämmelser om tjänstebelopp för utdelning respektive kapitalvinst gäller fortsatt för en andel till vilken det hör ett tjänstebelopp som beräknats enligt tidigare gällande bestämmelser. De upphävda index- och kapitalunderlagsreglerna får tillämpas för beskattningsår som avslutas före den 1 januari 2029.

Kommittén bedömer att det genom övergångsbestämmelserna säkerställs att förslagen inte påverkar förhållanden före ikraftträdandet, och att delägarna ges rimlig tid att anpassa sig till förändringarna.

Kommittén bedömer också att Skatteverket bör ges i uppdrag att informera om vad de nya reglerna innebär i god tid innan de träder i kraft, så att berörda delägare och rådgivare har tid att bedöma på vilket sätt de berörs av förändringarna av regelverket och anpassa sig efter de förändrade förutsättningarna.

24.15 Sysselsättningseffekter och effekter på investeringar

24.15.1 Effekter på företagens kapitalkostnader

I kapitel 5 ges en översikt över forskningen kring hur företagens investeringar påverkas av kapitalkostnader.³ Kapitalkostnaderna är i sin tur beroende av hur utdelning och kapitalvinst beskattas hos delägaren. Forskningen visar att om beskattningen av avkastningen på en investering i ett företag minskar ökar investeringarna, framför allt i unga företag som finansierar sig med nyemitterat aktiekapital.

Förslaget om en ny beräkningsmodell för gränsbeloppet i fåmansföretag beräknas sammantaget minska beskattningen av kollektivet delägare med ungefär en miljard kronor vid ikraftträdandet, och mindre på längre sikt. Förslaget beräknas också omfördela gränsbelopp till

³ Begreppet kapitalkostnad används för att beskriva företagets kostnad för att erhålla kapital. Kapitalkostnaden för investeringar som görs med ägarkapital beror på investerarnas avkastningskrav. Avkastningskravet beräknas efter skatt, och är därför beroende av hur avkastningen beskattas på bolags- och ägarnivå. Kapitalkostnaden för en investering som görs med lånat kapital bestäms i stället av räntekostnaderna.

mindre företag som har anställda eftersom löneuttagskravet slopas. Dessa delägare kan också i högre grad förväntas använda de större gränsbeloppen. De företag vars gränsbelopp minskar mest har i stället stora gränsbelopp från ränta på sparade utdelningsutrymme. Det avser i första hand äldre och mer etablerade företag, och de delägare som innehar de sparade utdelningsutrymmena har så stora gränsbelopp att dessa inte kan användas i sin helhet. De personer som är delägare i den här typen av företag kan dock i vissa fall sänka sitt eget löneuttag då dagens löneuttagskrav slopas.

Sammantaget bedöms förslaget i kapitel 10 främst gynna delägare i företag som är små och har möjlighet att använda de större gränsbeloppen. I den mån nya gränsbelopp används för att ta ut utdelning eller kapitalvinst till lägre beskattning minskar det företagets kapitalkostnader. Förslaget bedöms därför ha positiva effekter på investeringarna i mindre och växande fåmansföretag.

Lönebaserat utrymme ska enligt förslaget även fortsättningsvis uppgå till 50 procent av företagets löneunderlag. Kommittén konstaterar att regelns utformning gynnar investeringar i anställda på bekostnad av andra typer av investeringar (Sørensen 2010), och att de företag som har delägare som omfattas av reglerna tenderar att vara mer personalintensiva än aktiebolag som inte har delägare med kvalificerade andelar (se bilaga 4). Detta tyder på att dagens regler ger en snedvridning till fördel för personalintensiva verksamheter. Utformningen av löneunderlagsregeln kan samtidigt ses som en stimulans för att anställa. I förslaget behålls därför nivån på dagens löneunderlagsregel oförändrad, för att förslaget inte ska minska incitamenten att anställa, men inte heller öka de snedvridningar som finns i dagens system.

De slopade löneuttagskravet och kapitalandelskravet medför att fler ägare som inte har möjlighet att ta ut en lön i nivå med löneuttagskravet, men som har anställda, kan få del av ett lönebaserat utrymme. Samtidigt medför förslaget om löneavdraget att ägare inte får möjlighet att beräkna ett lönebaserat utrymme baserat på den egna lönen. Detta kan motiveras av konkurrensskäl, för att inte snedvrida konkurrensen till fördel för företag vars ägare omfattas av fåmansföretagsreglerna. Utan effektiva spärrar mot inkomstomvandling skulle annars konkurrensen kunna snedvridas till fördel för delägare som har möjlighet att inkomstomvandla och därigenom sänka beskattningen av sina tjänsteinkomster.

Även förslaget om ett gemensamt takbelopp för utdelning och kapitalvinst har betydelse för företagens kapitalkostnader eftersom takbeloppen har betydelse i de fall då ett företag genererat mycket hög avkastning under en kort innehavstid. Detta kan vara ett resultat av framgångsrikt entreprenörskap. Genom ett gemensamt takbelopp om 90 IBB minskar beskattningen med betydande belopp för de delägare som redovisar kapitalvinster som överstiger dagens takbelopp om 100 IBB. De delägare som redovisar stora tjänstebeskattade utdelningar gynnas också av att utdelningarna under en längre tidsperiod kommer att få läggas samman.

Förslagen gällande utomstående regeln innebär en kodifiering av den praxis som växt fram sedan regelns tillkomst i samband med skattereformen 1990/91. En kodifiering av praxis innebär inte någon förändring relativt dagens regler, men ger däremot en ökad tydlighet i hur regeln ska tolkas. En sådan ökad förutsebarhet i beskattningen kan också påverka investeringsviljan i fåmansföretag eftersom det blir möjligt att med större säkerhet beräkna avkastningen efter skatt på en investering. Utomstående investerare är investerare som inte själva är verksamma i betydande omfattning i företaget, utan endast bidrar med kapital. En ökad tydlighet i hur skattereglerna ska tolkas i det fall utomstående regeln kan vara tillämplig kan därför vara betydelsefull för företagens möjligheter att ta in externt ägarkapital från andra investerare än de verksamma delägarna. Detta kan vara särskilt betydelsefullt för företag som gör stora investeringar och växer, och därför är i behov av externt ägarkapital, exempelvis riskkapital från s.k. affärsänglar.

Även förslaget om en begränsning av närstående begreppet kan bidra till att öka förutsebarheten i beskattningen. Om syskon inte kvalificerar varandras innehav kan detta tänkas påverka investeringar från syskon. Genom förslaget kan bl.a. syskon investera i varandras verksamheter genom att köpa aktier utan att det verksamma syskonets aktivitet medför att det investerande syskonets innehav blir kvalificerat. I den mån ett syskon investerar och inte själv är verksam i betydande omfattning kommer denne att anses vara utomstående. Investeringar från släkt och vänner är betydelsefulla för företag som har svårt att få extern finansiering, och förslaget att undanta syskon från närstående begreppet i 57 kap. kan påverka investeringsviljan bland syskonen.

Fåmansföretagsreglerna innehåller olika tidsgränser. Dessa innebär att reglerna fortsätter att gälla under fem år efter det att ett företag upphört att vara ett fåmansföretag, och att andelar som är kvalificerade fortsätter att vara kvalificerade under en viss tid efter det att förhållandena som gjorde andelen kvalificerad har upphört. Förslaget i kapitel 17 innebär att dagens tidsgränser kortas ned med ett år från att omfatta beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren till att i stället omfatta beskattningsåret och de fyra föregående beskattningsåren. Karenstidens längd har betydelse för beslutet att avyttra andelar via ett holdingbolag, eftersom en kortare tidsgräns innebär att medlen kan tas ut ur holdingbolaget tidigare. En kortare karenstid skulle kunna medföra att medel som i dagsläget ligger i sådana holdingbolag kan tas ut tidigare och återinvesteras i nya verksamheter utan att avkastningen beskattas enligt fåmansföretagsreglerna (förutsatt att andelen inte är kvalificerad på någon annan grund i det företag där återinvesteringen görs). Tidigare företagare kan vara viktiga investerare som bidrar till nya verksamheter med såväl kapital som kunskaper. En kortare karenstid kan bidra till att kapital återinvesteras i nya verksamheter tidigare, vilket kan ha positiva effekter på företagens kapitaltillförsel.

Index- och kapitalunderlagsreglerna är en form av övergångsregler som infördes i samband med skattereformen, i syfte att förhindra att äldre innehav skulle beskattas hårdare på grund av värdeökningar till följd av inflation före fåmansföretagsreglernas införande. Reglerna är alternativregler för beräkningen av omkostnadsbeloppet för aktier som förvärvats före 1990 respektive 1992. I kapitel 12 föreslår kommittén att reglerna ska slopas, men med stöd av en övergångsregel få tillämpas för beskattningsår som avslutas före den 1 januari 2029. Kapitalunderlagsregeln förefaller ge ett högre värde än om det verkliga omkostnadsbeloppet hade använts medan indexregeln innebär en inflationsjustering av äldre värden, och förefaller ge värden som ligger närmare andra delägars omkostnadsbelopp.

Eftersom reglerna påverkar omkostnadsbeloppet vid beräkningen av gränsbeloppet kan de påverka beskattningen av utdelning och kapitalvinst hos delägaren. De får dock endast tillämpas för äldre innehav, och påverkar därför inte nyinvesteringar. Förslagen bedöms därför inte påverka företagens kapitalkostnader.

Förslaget om beräkning av löneunderlag vid andelsbyten bedöms ha marginella effekter på sysselsättning och investeringar eftersom förslaget bedöms få effekter i ett litet antal fall, och det sannolikt är få fall där beskattningen påverkas. Förslaget innebär en ökad rätt till lönebaserat utrymme och därmed till att berörda delägare kan få ett större gränobelopp. I den mån det finns effekter på sysselsättning och investeringar tenderar dessa därför att vara positiva.

Det finns viss forskning kring vilka personer som blir anställda i fåmansföretag (Tåg och Åstebro 2017). Forskningen visar att det stora flertalet av de personer som blir anställda i företagen är företagsledarna själva, och att dessa kommer från en annan anställning eller sysselsättning. Det är dock något vanligare att de personer som inte själva är delägare och som anställs i fåmansföretag kommer från tidigare arbetslöshet. Netto beräknas därför ett ökat företagande i fåmansföretag bidra till en ökad sysselsättning. Den ökade sysselsättningen kan också vara särskilt viktig för grupper som har svårare att etablera sig på arbetsmarknaden. Däribland kan finnas personer som är nyanlända i Sverige. Förslagen kan därför också ha vissa positiva effekter på möjligheterna att nå de integrationspolitiska målen.

24.15.2 Effekter av en minskad administrativ börda

I kapitel 5 finns också en genomgång av forskningen kring effekterna av administrativ börda på nyföretagande. Forskningen visar att skattesystemet utgör ett inträdeshinder som hämmar nya företag från att etablera sig på marknaden, men har mindre effekter för företag som är ett par år gamla. Forskningen visar också att mindre företag relativt sett har högre administrativa kostnader än större eftersom en stor del av kostnaderna är fasta, dvs. oberoende av företagets storlek. En minskad administrativ börda kan därför också bidra till att fler väljer att starta företag.

I avsnitt 24.13 beräknas de administrativa kostnaderna för att hantera fåmansföretagsreglerna minska med ungefär 34 procent. Förslagen bedöms dels minska den tid företagaren själv behöver lägga ner för att ta fram och beräkna uppgifter, dels minska företagets behov av ekonomisk och juridisk rådgivning. Detta kan förväntas leda till ett ökat intresse av att driva verksamhet i fåmansföretag, och ett ökat inträde på marknaden av sådana företag.

24.16 Effekter på jämställdheten mellan kvinnor och män

Inget av förslagen som lämnas i betänkandet har som mål att påverka jämställdheten mellan kvinnor och män. Skattereglerna i sig är inte heller diskriminerande utan alla inkomster beskattas lika oavsett om delägaren är kvinna eller man. Skatteregler kan dock indirekt påverka kvinnor och män olika genom att omfördela resurser mellan sektorer där kvinnor respektive män är överrepresenterade i termer av företagande, sysselsättning eller konsumtion. Förslagen kan därför indirekt påverka det jämställdhetspolitiska delmålet ekonomisk jämställdhet.

I kapitel 6 finns statistik om delägare i fåmansföretag utifrån faktorer som kön, ålder och inkomstnivå. Statistiken visar att knappt 30 procent av delägarna i fåmansföretag är kvinnor medan drygt 70 procent är män. Andelen kvinnor bland delägarna har ökat med någon procentenhet under perioden 2011–2021. Inkomsterna från fåmansföretag är dock mer ojämnt fördelade mellan könen än delägarskapen. Kvinnor har redovisat ungefär 17 procent av den totala utdelningen från fåmansföretag och 12–18 procent av de totala kapitalvinsterna under perioden 2011–2021. Ungefär 22 procent av de sparade utdelningsutrymmena innehas av kvinnor. Detta tyder på att kvinnor i genomsnitt äger andelar i mindre företag än män, eller äger färre andelar i företaget i det fall kvinnor och män är delägare i samma företag. Detta innebär att om fåmansföretagsreglerna görs mer generösa kommer detta att gynna män i högre utsträckning än kvinnor eftersom det är vanligare att män är delägare i fåmansföretag.

Simuleringar i FASIT-modellen indikerar också att förslagen påverkar män i högre utsträckning än kvinnor. Ungefär 70 procent av den offentligfinansiella effekter från förslagen beräknas tillfalla män. Detta är proportionerligt mot andelen män bland delägarna.

Det är också vanligare att män har kapitalinkomster som överstiger takbeloppen för utdelning och kapitalvinst än att kvinnor har det. Under perioden 2011–2021 har kvinnor tagit emot 13–15 procent av den utdelning som översteg takbeloppet om 90 IBB. Det innebär att männen är mer överrepresenterade bland de delägare som har riktigt höga kapitalinkomster från fåmansföretag än bland delägare i allmänhet. Förslagen om ett gemensamt takbelopp om 90 IBB för utdelning och kapitalvinst gynnar därför män i högre utsträckning än kvinnor.

I förslaget till ny beräkningsmodell för gränsbeloppet i kapitel 10 slopas dagens löneuttagskrav för att få beräkna ett lönebaserat utrymme. Det är i dag vanligare att män uppfyller löneuttagskravet än att kvinnor gör det. Då löneuttagskravet slopas kommer detta att gynna kvinnor eftersom fler kvinnor, som i dag inte uppfyller löneuttagskravet, kommer att få del av ett lönebaserat utrymme. Samtidigt finns relativt sett fler kvinnor även i gruppen av delägare som har små lönebaserade utrymmen. Det beror på att kvinnor tenderar att äga färre andelar i de företag där både kvinnor och män är delägare. Förslaget att ersätta dagens löneuttagskrav och kapitalandelskrav med ett avdrag från löneunderlaget medför därför samtidigt att det också finns fler kvinnor som förlorar ett lönebaserat utrymme. Sammantaget beräknas förslagen som rör lönebaserat utrymme därför inte påverka könsfördelningen bland de delägare som har ett lönebaserat utrymme.

Enligt förslaget i kapitel 10 får makar som äger andelar i samma fåmansföretag göra ett gemensamt löneavdrag där avdraget fördelas i förhållande till deras relativa ägarandelar i företaget. Fördelningsregeln föreslås i syfte att motverka att löneavdraget ska leda till en mindre jämställd fördelning av ägandet i fåmansföretag. Utan en fördelningsregel för makar skulle närstående som driver en verksamhet tillsammans ha incitament att samla ägandet hos en person, i syfte att minimera det totala antalet löneavdrag som görs av de närstående delägarna. Denna risk bedöms vara störst i det fall delägarna också har gemensam ekonomi, och kan därför vara större mellan makar än mellan andra närstående. En sådan anpassning av ägandet skulle kunna medföra att ägandet koncentreras till personer som redan i utgångsläget äger fler andelar i företaget. Eftersom män är överrepresenterade bland delägarna och tenderar att äga fler andelar i företag som ägs gemensamt med andra, skulle en sådan anpassning kunna medföra att män i högre utsträckning än kvinnor skulle komma att vara delägare i företag som drivs av flera närstående.

Genom den föreslagna fördelningsregeln för makar kommer makar som båda är verksamma i betydande omfattning och som driver en verksamhet tillsammans i stället att gynnas jämfört med andra delägare som driver en verksamhet tillsammans, eftersom de gör ett gemensamt löneavdrag. Förslaget om en fördelningsregel för makar kan därför förväntas leda till en mer jämställd fördelning av ägandet i fåmansföretag som ägs gemensamt av makar.

24.17 Fördelningseffekter

Kapitalinkomster är koncentrerade i toppen av inkomstfördelningen, och de personer som är delägare i fåmansföretag är också överrepresenterade bland de personer i samhället som har högst inkomster. Det innebär att förslag som rör fåmansföretagsreglerna främst kommer att påverka personer som har relativt höga inkomster. Det beror dels på att dessa är överrepresenterade bland delägare i fåmansföretag, dels på att det framför allt är de delägare som har högre inkomster som kan gynnas av att en större del av inkomsterna från fåmansföretaget beskattas som utdelning inom gränsbeloppet. För delägare med lägre inkomster är skillnaderna i de effektiva skattesatserna på inkomst av tjänst och inkomst av kapital mindre, och det har därför mindre betydelse för de totala skattebetalningarna om inkomsterna beskattas som utdelning inom gränsbeloppet eller som lön i inkomstslaget tjänst.

Enligt direktiven ska kommittén föreslå förändringar som innebär att villkoren för små och medelstora företag förbättras, särskilt i fråga om deras möjlighet att växa, anställa och attrahera kapital. I den mån förslagen innebär en sänkt beskattning av delägarna kommer dessa fördelar därför främst att komma personer med relativt höga inkomster till del.

Förslagets effekter på inkomstfördelningen simuleras i FASIT-modellen. Simuleringarna visar att förslaget som rör takbeloppen (kapitel 11) enbart påverkar personer i decil 10, dvs. den tiondel av befolkningen som har allra högst disponibel inkomst.

Den största delen av den offentligfinansiella kostnaden för förslagen härrör från förslaget att slopa löneuttagskravet för att få beräkna ett lönebaserat utrymme (kapitel 10). Detta förslag innebär att personer som i dagsläget uppfyller ett löneuttagskrav kan välja att minska sitt löneuttag för att i stället öka utdelningen. Dessa delägare kan antas välja att ta ut inkomster i form av lön så att de maximerar sin allmänna pension. Detta innebär att inkomster utöver en inkomst av tjänst om 8,07 IBB tas ut i form av utdelning. De delägare som har möjlighet att dra nytta av en sådan effekt finns också i toppen av inkomstfördelningen, i decil 9 och 10. Den potentiella skattesänkningen är dock störst bland personer i decil 10. Även de som har utdelning eller kapitalvinst från fåmansföretag och påverkas av en förändrad beräkning av gränsbeloppen är överrepresenterade i den övre

delen av inkomstfördelningen. Utdelning inom gränobeloppet är dock inte lika koncentrerad till den absoluta toppen av inkomstfördelningen.

24.18 Effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna

24.18.1 Effekter för Skatteverket

Förslagen kommer att påverka Skatteverkets kostnader både vid ikraftträdandet och löpande. Skatteverket uppskattar de totala kostnaderna i samband med ikraftträdandet till 3,7 miljoner kronor. En stor del av kostnaderna avser utveckling verksamhetsystem och formulär och har sin grund i förslaget om en ny beräkningsmodell för gränobeloppet. Skatteverket kommer också att behöva uppdatera rättslig vägledning, externt informationsmaterial och information på hemsidan till följd av förslagen, samt utbilda personal om vad de nya reglerna innebär. På längre sikt bedömer Skatteverket att den minskade komplexitet i regelverket som förslagen kan ge upphov till kan leda till administrativa kostnadsbesparingar. Skatteverket kan dock också behöva begära in saknade K10-bilagor i högre grad än vad som behövs med dagens regler. Sammantaget bedömer Skatteverket därför att de löpande kostnaderna kommer att vara oförändrade.

Kommittén bedömer att det är viktigt att Skatteverket ges medel för nödvändig systemutveckling innan ikraftträdandet. En stor del av förenklingsaspekten skulle gå förlorad om nödvändiga system inte finns på plats vid ikraftträdandet.

Förslaget innebär också att företagen årligen ska lämna kontrolluppgift om delägars innehav i företaget, och ägarförändringar under året. Delägarna ska också lämna bilaga K10 årligen. Det innebär att Skatteverket kommer att få tillgång till mer information än i dag, och därigenom får möjlighet att bygga upp mer tillförlitliga ägarregister. Därigenom ökar också Skatteverkets möjligheter till kontroller.

Kommittén bedömer också att Skatteverket bör ges i uppdrag att informera om vad de nya reglerna innebär i god tid innan de träder i kraft, så att berörda delägare och rådgivare har tid att bedöma på vilket sätt de berörs av förändringarna av regelverket och anpassa sig efter förändrade förutsättningar.

24.18.2 Effekter för domstolarna

Genom förslagen görs beräkningsreglerna enklare och vissa kvalifikationsregler görs tydligare. Detta kan i viss mån minska antalet tillfällen då reglerna behöver tolkas av de allmänna förvaltningsdomstolarna. Ansökningar om förhandsbesked som rör fåmansföretagsreglerna är dessutom vanliga hos Skatterättsnämnden och det finns ett stort antal avgöranden som rör reglerna från Högsta förvaltningsdomstolen som rör överklaganden av sådana förhandsbesked. Även om reglerna förenklas och förtydligas bedömer kommittén dock inte att mängden frågor kommer att minska i en sådan omfattning att det påverkar antalet mål i domstolarna eller domstolarnas kostnader. Domstolarna kommer också att behöva utbilda sin personal om vad de nya reglerna innebär. Kommittén bedömer dock inte att domstolarnas arbetsbelastning kommer att påverkas på ett märkbart sätt av de förslag som lämnas i betänkandet.

24.19 Effekter för övriga myndigheter, kommuner och regioner

24.19.1 Effekter för övriga myndigheter

Verksamt.se är en myndighetsgemensam webbplats för företagsinformation och företagstjänster. Webbplatsen innehåller information och e-tjänster riktade till personer som driver företag, eller som ska starta eller utveckla ett företag. Om fåmansföretagsreglerna ändras behöver informationen på verksamt.se uppdateras. Webbplatsen drivs gemensamt av Arbetsförmedlingen, Bolagsverket, Skatteverket och Tillväxtverket, och dessa myndigheter berörs därför av förslag som innebär att informationen som lämnas på verksamt.se behöver förändras.

Bolagsverket kan också beröras av förslaget om att fåmansföretag varje år ska lämna kontrolluppgift för fysiska personer och dödsbon om antalet andelar som den fysiska personen eller dödsboet äger vid beskattningsårets ingång, hur stor del av det totala antalet andelar i företaget som den fysiska personen eller dödsboet äger vid beskattningsårets ingång, och förändringar av andelsinnehavet under beskattningsåret. Bolagsverket har tillgång till sådana uppgifter, och då företagen ska fullgöra kontrolluppgiftsskyldigheten kan antalet frågor

till Bolagsverket öka. Kontrolluppgiften innebär dock också att Skatteverket kommer att ha möjlighet att bygga upp mer tillförlitliga ägarregister för fåmansföretag, vilket kan medföra att antalet frågor till Bolagsverket minskar. Kommittén bedömer därför att frågorna till Bolagsverket troligtvis endast kommer att öka i samband med ikraftträdandet och då företagen ska lämna uppgifterna första gången, men inte löpande.

24.19.2 Konsekvenser för regioner och för det kommunala självstyret

Om förslagen i ett betänkande har betydelse för den kommunala självstyrelsen, ska konsekvenserna anges i betänkandet enligt kommittéförordningen (1998:1474).

Kommittén beräknar att förslagen i betänkandet sammantaget kommer att leda till en minskning av kommunernas intäkter från kommunalskatt om 1,06 miljarder kronor. Effekten på kommunernas skatteintäkter beror på att om delägarna minskar sina löneuttag till följd av förslaget att slopa löneuttagskravet så minskar detta kommunernas intäkter från kommunal inkomstskatt. Om inkomsten i stället tas ut som utdelning eller kapitalvinst tillfaller skatteintäkterna staten, i form av ökad bolagsskatt och skatt på kapitalinkomster. Förslagen påverkar därför kommunernas förutsättningar genom att skattebasen för kommunal inkomstskatt minskar.

För att motverka att förslagen påverkar kommunernas förutsättningar bör kommunerna kompenseras för minskade skatteintäkter genom en justering av de generella statsbidragen från staten till kommunerna.

24.20 Regionala effekter

Tabell 24.37 visar antalet delägare i fåmansföretag 2021 fördelat efter Sveriges kommuner och regioners kommungruppsindelning för 2023. Tabellen visar att flest delägare i fåmansföretag finns i storstadskommuner större städer, samt i pendlingskommuner nära sådana städer. I kapitel 6 visas också att det finns en överrepresentation av delägare i fåmansföretag i kommuner i storstadsområden.

Tabellen visar också hur förslaget om en förändrad beräkningsmodell för gränsbeloppet i fåmansföretag påverkar delägare i olika kommuntyper. Totalt sett beräknas 80 procent av delägarna få ett större gränsbelopp genom förslaget, och tabellen visar att variationerna i denna andel mellan delägare i olika kommuntyper är små. Detta indikerar att det inte finns några betydande geografiska skillnader i hur delägare i olika delar av landet påverkas av förslaget.

Tabellen visar också andelen delägare vars beskattning beräknas bli påverkad per kommuntyp. Tabellen visar att de som påverkas skattemässigt framför allt finns i storstadskommuner, större städer och pendlingskommuner till dessa. Det gäller både de delägare vars beskattning beräknas minska (de som har tjänstebeskattad utdelning som skulle rymmas inom de nya gränsbeloppen enligt förslaget) och de delägare vars beskattning beräknas öka (de som har utdelning inom ett gränsbelopp beräknat enligt dagens regler som inte i sin helhet rymms inom gränsbeloppet beräknat enligt förslaget).

Tabell 24.37 Antal delägare och effekter på gränsbelopp av förslaget

	Antal delägare	Andel av delägare	Ökning av gränsbeloppet	Tjänstebeskattad utdelning som rymms inom nytt gb	Utdelning som inte rymms inom nytt gb
Storstäder	113 399	22 %	82 %	0,5 %	2,2 %
Pendlingskommun nära storstad	125 770	24 %	79 %	0,5 %	2,3 %
Större stad	111 244	22 %	80 %	0,3 %	2,0 %
Pendlingskommun nära större stad	45 073	9 %	79 %	0,3 %	1,6 %
Lågpendlingskommun nära större stad	18 997	4 %	78 %	0,2 %	1,6 %
Mindre stad/tätort	48 862	9 %	79 %	0,2 %	1,5 %
Pendlingskommun nära mindre tätort	21 598	4 %	78 %	0,2 %	1,4 %
Landsbygdskommun	17 026	3 %	77 %	0,2 %	1,2 %
Landsbygdskommun med besöksnäring	13 568	3 %	80 %	0,2 %	1,2 %
Total	515 537	100 %	80 %	0,4 %	2,0 %

Källa: Egna beräkningar.

24.21 Effekter för miljön

Enligt förordningen (2024:183) om konsekvensutredningar som trädde i kraft den 6 maj 2024 ska förslag som lämnas av statliga utredningar innehålla en beskrivning av förslagets effekter av betydelse för minskade eller ökade utsläpp eller upptag av växthusgaser i Sverige respektive i utlandet. Förordningen tillämpas inte för kommittéer som tillkallats före ikraftträdandet.

Kommittén har ändå gjort en bedömning av om de förslag som lämnas i betänkandet är av ett sådant slag att de kan förväntas ha några effekter på utsläpp av växthusgaser. Kommittén bedömer att så inte är fallet. Förslagen kan dock ha vissa andra positiva effekter för miljön.

Förslaget om en ny beräkningsmodell för gränsbeloppet är utformat för att uppgiftslämnande och deklaration i så hög utsträckning som möjligt kunna automatiseras och digitaliseras. År 2022 lämnades 93 procent av K10-bilagorna digitalt, via Skatteverkets e-tjänst eller via filöverföring. Denna andel kan förväntas öka ytterligare framöver. Förslaget möjliggör också för Skatteverket och programvaruföretagen att bygga in fler funktioner i sina tekniska lösningar, vilket indirekt kan öka användningen av digitala vägar för uppgiftslämnande ytterligare. Förslaget är dock teknikneutralt, och förutsätter inte ett digitalt uppgiftslämnande. Ett ökat digitalt uppgiftslämnande innebär en miljömässig besparing eftersom färre pappersblanketter behöver tryckas upp och distribueras mellan den skattskyldige och Skatteverket.

24.22 Utvärdering och uppföljning

Enligt förordningen om konsekvensutredningar (2024:183) som trädde i kraft den 6 maj 2024 ska de förslag som lämnas av statliga utredningar även innehålla en beskrivning av hur och när konsekvenserna av de förslag som lämnas kan utvärderas. Förordningen tillämpas inte för kommittéer som tillkallats före ikraftträdandet.

Kommittén bedömer dock att det finns delar av förslagen som kan och bör utvärderas. Förslagen i betänkandet har utformats utifrån syftet att förenkla fåmansföretagsreglerna i så hög utsträckning som bedömts möjligt och utifrån att reglerna ska ge incitament att investera och anställa i små och medelstora företag. Samtidigt ska

reglerna också motverka möjligheterna till inkomstomvandling. För vissa av förslagen kan det anses viktigare att den avsedda effekten uppkommer, och dessa kan vara viktigare att utvärdera.

Det finns många exempel på att delägare anpassar sig efter olika tröskelvärden och brytpunkter i fåmansföretagsreglerna, och i skattesystemet i stort. Delägarna kan därför också förväntas anpassa sig efter de ändrade regler som kommittén föreslår. Det kommer dock att vara svårt att utvärdera effekterna på investeringar och anställningar i fåmansföretag till följd av förslagen eftersom samtliga delägare i fåmansföretag berörs på något sätt, och det därför inte finns någon given grupp att jämföra med. I vissa fall finns dock möjlighet att jämföra beteenden före och efter en regeländring.

Det slojade löneuttagskravet kan förväntas påverka löneuttagen bland delägare som i dagsläget uppfyller ett löneuttagskrav som överstiger den nivå vid vilken tjänsteinkomster inte längre är pensionsgrundande eller berättigar till socialförsäkringsförmåner. Det kan också tänkas att delägare inte värderar socialförsäkringsförmåner eller allmän pension, och därför väljer att helt avstå från att ta ut egen lön. En stor del av förslagets beräknade offentligfinansiella kostnader beror på att delägare antas anpassa sig efter det slojade löneuttagskravet. Förslaget syftar till att minska tröskeln som dagens löneuttagskrav utgör, och ge fler delägare i företag med anställda möjlighet att ta del av ett lönebaserat utrymme. Denna del av förslaget balanserar därmed å ena sidan risken för ökad inkomstomvandling och å andra sidan de incitament till anställningar och risktagande som regelverket också ska ge. Kommittén anser att effekterna av det slojade löneuttagskravet bör utvärderas.

I kapitel 8 gör kommittén en uppföljning av effekterna av de förändringar av fåmansföretagsreglerna som trädde i kraft den 1 januari 2014, då det högsta löneuttagskrav som då gällde sänktes från 10 till 9,6 IBB. I uppföljningen jämförs dels löneuttagen före och efter regelförändringen bland de delägare som tidigare hade ett löneuttagskrav på 10 IBB, dels antalet delägare som hade ett eget löneuttag på olika nivåer före och efter regelförändringen. En liknande ansats skulle kunna användas även för att utvärdera effekterna av ett slopat löneuttagskrav.

Även förslaget om kortare tidsgränser i kapitel 17 kan förväntas leda till beteendeförändringar. När delägare avyttrar andelar beskattas en kapitalvinst i enlighet med fåmansföretagsreglerna. Om den be-

räknade kapitalvinsten överstiger gränsbeloppet förekommer det dock att delägaren inför avyttringen av det fåmansföretag där verksamheten bedrivs (verksamhetsföretaget) överlåter andelarna i verksamhetsföretaget till ett holdingbolag, och först därefter avyttrar verksamhetsföretaget. De upparbetade vinstmedlen motsvaras av den köpeskilling som tillkommer holdingbolaget när verksamhetsbolaget avyttras. Vinsten delas därefter inte ut förrän andelarna i holdingbolaget upphört att vara kvalificerade efter det att karenstiden löpt ut. Vinsten kommer därför inte beskattas enligt fåmansföretagsreglerna, utan som andra onoterade andelar till 25 procents skatt.

Karenstidens längd har betydelse för beslutet att avyttra andelar via ett holdingbolag, eftersom en kortare tidsgräns innebär att medlen kan tas ut ur holdingbolaget tidigare. En kortare karenstid kan också öka intresset för att avyttra företag på det ovan beskrivna sättet, och därigenom medföra att mer kapital sparas i holdingbolag. Kommittén bedömer att beteendeffekterna vid avyttringar bör följas upp då de nya reglerna varit i kraft så länge att effekterna av den kortare karenstiden kan utvärderas.

24.23 Övriga effekter

Enligt kommittéförordningen (1998:1474) ska kommittén också redovisa förslagets effekter för brottsligheten och det brottsförebyggande arbetet och effekter för sysselsättning och offentlig service i olika delar av landet.

Förslagen som lämnas i betänkandet innebär förenklingar och i vissa fall förtydliganden av skattereglerna för delägare i fåmansföretag. Förslagen kan därför förväntas underlätta för den skattskyldige att göra rätt och undvika oavsiktliga fel. Förslagen ger också Skatteverket möjlighet att förbättra kvaliteten på sina ägarregister, vilket kan förbättra Skatteverkets kontrollmöjligheter.

Förslagen rör företagare i det privata näringslivet, och bedöms därför inte påverka möjligheterna att tillhandahålla offentlig service. Kommittén bedömer utifrån detta att förslagen som lämnas i betänkandet inte kommer att ha några effekter inom dessa områden.

Författningskommentar

25 Författningskommentar

25.1 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Nuvarande 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) upphävs och ersätts av ett nytt kapitel med samma nummer och namn. Behovet av omarbetning av nuvarande 57 kap. behandlas i avsnitt 2.3. Flera av paragraferna i det föreslagna nya kapitlet är utformade helt i överensstämmelse med motsvarande paragrafer i nuvarande kapitel, eller skiljer sig från nuvarande paragrafer enbart i språkligt eller redaktionella hänseende. Mindre språkliga och redaktionella ändringar kommenteras inte särskilt. I vissa paragrafer har det gjorts ändringar i förhållande till nuvarande paragrafer, dessa kommenteras nedan.

Vilka bestämmelser som inte har förts över till det nya kapitlet framgår av paragrafnyckeln i bilaga 6.

Omarbetningen av 57 kap. har också lett till behov av ändringar i andra kapitel i inkomstskattelagen. Dessa kommenteras nedan.

2 kap.

1 §

I detta kapitel finns definitioner av vissa begrepp samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används i denna lag. Det finns definitioner och förklaringar också i andra kapitel.

Bestämmelser om betydelsen av följande begrepp, termer och uttryck samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används finns i nedan angivna paragrafer:

kooperativ förening i 39 kap. 21 §
kvalificerad andel i 57 kap. 7–16 §§
kvalificerad fission i 37 kap. 6 §

I paragrafen finns hänvisningar till bestämmelser som innehåller betydelsen av begrepp, termer och uttryck samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används.

I paragrafens *andra stycke* ändras paragrafhänvisningen vad gäller kvalificerad andel. Ändringen görs med anledning av att 57 kap. ersätts med ett nytt kapitel.

23 kap.

19 §

Om överlåtaren och förvärvaren är företag och om någon andel i det överlåtande företaget är kvalificerad, ska minst samma andel av andelarna i det förvärvande företaget vara kvalificerade som andelen kvalificerade andelar i det överlåtande företaget. Med kvalificerad andel avses i denna paragraf inte en sådan marknadsnoterad andel i ett överlåtande företag som anses kvalificerad enligt 57 kap. 14, 15 eller 16 §.

I paragrafen regleras villkoren för en underprisöverlåtelse när en andel i det överlåtande företaget är kvalificerad.

I bestämmelsens andra mening ändras paragrafhänvisningen. Ändringen görs med anledning av att 57 kap. ersätts med ett nytt kapitel.

23 a §

Vid tillämpningen av 18, 19 och 22 §§ ska en andel i ett förvärvande företag som är kvalificerad bara enligt 57 kap. 14, 15 eller 16 § inte anses som en kvalificerad andel. Sådana andelar ska dock anses kvalificerade vid tillämpning av 19 § till den del som andelarna i det överlåtande företaget är kvalificerade bara enligt 57 kap. 14, 15 eller 16 §.

I paragrafen regleras hur särskilt kvalificerade andelar ska hanteras vid tillämpningen av 18, 19 och 22 §§.

I bestämmelsen ändras paragrafhänvisningen. Ändringen görs med anledning av att 57 kap. ersätts med ett nytt kapitel.

38 a kap.

23 §

När det gäller beskattningen av ägare till andelar i det överlåtande företaget vid en partiell fission finns särskilda bestämmelser om

- beräkning av anskaffningsvärdet för andelar i det övertagande och det överlåtande företaget i 17 kap. 7 a §,
- utdelning i 24 kap. 7 § och 42 kap. 16 b §,
- beräkning av omkostnadsbeloppet för andelar i det övertagande och överlåtande företaget i 48 kap. 18 a och 18 d §§,
- turordning vid avyttring i 48 kap. 18 b § och 18 c §§, och
- kvalificerade andelar i 57 kap. 14–18, 28 och 38–42 §§.

I paragrafen hänvisas till bestämmelser om beskattning av ägarna i det överlåtande företaget vid en partiell fission.

I *tredje och fjärde strecksatsen* ändras paragrafhänvisningarna till 48 kap. Ändringarna görs med anledning av införandet av en ny bestämmelse och ändrad beteckning av paragraferna i 48 kap.

I *femte strecksatsen* ändras paragrafhänvisningen till 57 kap. Ändringen görs med anledning av att 57 kap. ersätts med ett nytt kapitel.

41 kap.

4 §

Utdelningar och kapitalvinster på delägarätter i företag som är eller har varit fåmansföretag eller därmed likställt företag räknas enligt 57 kap. 3 § i viss utsträckning till inkomstslaget tjänst.

Kapitalvinster på andelar i svenska handelsbolag räknas enligt 50 kap. 7 § i viss utsträckning till inkomstslaget tjänst.

I paragrafen regleras att kapitalinkomster i vissa fall räknas till inkomstslaget tjänst.

I *första stycket* ändras paragrafhänvisningen till 57 kap. Ändringen görs med anledning av att 57 kap. ersätts med ett nytt kapitel.

42 kap.

3 §

Bestämmelser om att en fastighet som överlåts till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag i vissa fall anses avyttrad finns i 8 kap. 2 § andra stycket.

Bestämmelser om kapitalvinster och kapitalförluster finns i 44–54 kap. och 57 kap. 35 och 36 §§.

Bestämmelser om insättningsgaranti och investerarskydd finns i 55 kap.

Bestämmelser om värdering av inkomster i annat än pengar finns i 61 kap.

I paragrafen hänvisas till andra kapitelns bestämmelser om kapitalvinster och kapitalförluster.

I *andra stycket* ändras paragrafhänvisningen till 57 kap. Ändringen görs med anledning av att 57 kap. ersätts med ett nytt kapitel.

20 §

Vid ombildning av en svensk ekonomisk förening till ett svenskt aktiebolag ska aktier i bolaget som skiftas ut till medlemmen inte behandlas som utdelning, om

1. den utskiftande föreningen inte är ett sådant fåmansföretag som avses i 56 kap. 2 § eller 57 kap. 4 eller 5 §,
2. föreningen äger samtliga aktier i bolaget,
3. samtliga aktier i bolaget skiftas ut, och
4. värdet av vad medlemmarna får utöver aktierna inte överstiger fem procent av aktiernas kvotvärde.

Vad som utöver aktierna skiftas ut till medlemmen ska i sin helhet behandlas som utdelning.

I 48 kap. 9 § finns bestämmelser om anskaffningsutgift för de utskiftade aktierna.

I paragrafen regleras ombildning av en svensk ekonomisk förening och i vilka fall som aktier som skiftas ut till medlemmen inte ska behandlas som utdelning.

I *första stycket punkt 1* ändras paragrafhänvisningen till 57 kap. Ändringen görs med anledning av att 57 kap. ersätts med ett nytt kapitel.

48 kap.*18 c §*

Om en ägare i det överlåtande företaget, med stöd av en mottagen andel som är kvalificerad enligt 57 kap. 14, 15 eller 16 §, förvärvar en andel som enligt 57 kap. 16 § också ska anses kvalificerad gäller i stället för vad som står i 18 b § följande.

Om ägaren vid tidpunkten för förvärvet äger andelar av samma slag och sort som den förvärvade andelen (gamla andelar som förvärvats före den partiella fissionen och mottagna andelar) eller förvärvar sådana andelar efter förvärvet (nya andelar) ska avyttringar anses ske i följande ordning:

- 1. gamla andelar,*
- 2. mottagna andelar,*
- 3. andelar som förvärvats med stöd av en mottagen andel,*
- 4. nya andelar.*

Bestämmelserna i första och andra styckena tillämpas på motsvarande sätt när äganderätten övergår till någon annan på annat sätt än genom avyttring.

Paragrafen är ny och syftar till att skapa en turordning vid avyttring av andelsinnehav som är av samma slag och sort i de fall som ägaren i det överlåtande företaget med stöd av en mottagen andel som är kvalificerad enligt 57 kap. 14, 15 eller 16 §, dvs. en särskilt kvalificerad andel, har förvärvat en andel som enligt 57 kap. 16 § också ska anses som kvalificerad. Med ägaren i det överlåtande företaget avses i bestämmelsen den fysiska person som med tillämpning av kapitlets bestämmelser har mottagit andelar i samband med en partiell fission. Med mottagen andel avses i denna bestämmelse den andel som den förvärvade andelen förvärvas med stöd av, dvs. den ursprungliga andelen. Att den förvärvade andelen ska vara av samma slag och sort ska avgöras utifrån vad som vedertaget avses med samma slag och sort. Det innebär att andelar i samma företag och samma serie ska anses utgöra andelar av samma slag och sort. Vid tillämpning av denna paragraf ska hänsyn inte tas till att sådana andelar, enligt 18 d §, inte är att betrakta som av samma slag och sort vid tillämpning av genomsnittsmetoden i 48 kap. 7 §. Vid en avyttring av andelarna enligt bestämmelsens turordning skapas dock, tillsammans med tillämpningen av 18 d §, en möjlighet att upprätthålla såväl den särskilda beskattningen av kvalificerade andelar som en möjlighet att tillse att andelarna upphör att vara kvalificerade när det tjänstebelopp som hör till andelarna tagits upp till beskattning samt säkerställer att kapitalvinsten beräknas utifrån de förvärvade andelarnas omkostnadsbelopp.

Av *första stycket* framgår att en förutsättning för tillämpningen är att ägaren i det överlåtande företaget mottagit en andel som är kvalificerad enligt 57 kap. 14, 15 eller 16 § och med stöd av denna förvärvat en andel som anses kvalificerad enligt 57 kap. 16 §. Att andelen ska anses kvalificerad enligt 57 kap. 16 § innebär att ägaren i det överlåtande företaget ska ha förvärvat andelen utan att ha lämnat någon ersättning för andelen, eller till en ersättning som understigit andelens marknadsvärde (se kommentaren till 57 kap. 16 §). Om dessa förutsättningar är uppfyllda ska turordningen som regleras i denna bestämmelse tillämpas i stället för den turordning som regleras i 15 §.

En andel kan förvärvas med stöd av en mottagen andel på flera olika sätt. Det kan exempelvis handla om en andel som förvärvas i samband med en ny- eller fondemission eller ett förvärv som sker genom en s.k. Lex ASEA-utdelning. Vid en ny- eller fondemission kan de förvärvade andelarna vara antingen av samma slag och sort eller av annat slag eller sort som den mottagna andelen. Det senare är fallet om den förvärvade andelen avser en annan aktieserie i samma företag. En andel som är förvärvad genom en Lex ASEA-utdelning, är däremot aldrig av samma slag och sort som den ursprungligen mottagna andelen. Detta eftersom en sådan andel förvärvats med stöd av den mottagna andelen genom utdelning av dotterbolagsaktier. Det innebär att en andel som förvärvats genom en Lex ASEA-utdelning är en andel i ett annat företag än det företag i vilket andelsägaren innehar de mottagna andelarna.

Av *andra stycket* framgår att om ägaren i det överlåtande företaget vid tidpunkten för förvärvet äger andelar av samma slag och sort som den förvärvade andelen eller förvärvar sådana andelar efter förvärvet ska avyttringar av dessa andelar ske i viss ordning. Detta innebär att bestämmelsen syftar till att vid avyttring ge en turordning som gäller för den förvärvade andelen i förhållande till andra andelar av samma slag och sort som samme ägare innehar. Bestämmelsens tillämpning är inte heller begränsad till avyttring av ägarens andelsinnehav i det företag som varit det övertagande företaget vid den partiella fissionen (jfr 18 b §) utan kan också tillämpas vid avyttring av ägarens andelsinnehav i ett annat företag. Om andelar förvärvats med stöd av en mottagen andel genom skattefri utdelning av andelarna i det köpande företags dotterföretag (Lex ASEA-utdelning) blir bestämmelsen tillämplig i samband med avyttring av andelar i det företaget. Vid avyttringen av de andelarna kommer dock turordningen inte att om-

fatta den ursprungligen mottagna andelen eftersom den andelen innehas i ett annat bolag, det övertagande bolaget vid den partiella fissionen.

Av *tredje stycket* framgår att bestämmelserna i första och andra styckena tillämpas på motsvarande sätt när äganderätten övergår till någon annan på annat sätt än genom avyttring. Det innebär att även den som gjort ett benefikt förvärv av andelen kan tillämpa turordningsbestämmelsen.

Övervägandena finns i avsnitt 14.3.4.

18 d §

Om andelar som mottagits vid en partiell fission inte är marknadsnoterade eller är kvalificerade enligt 57 kap. 14, 15 eller 16 § ska de vid tillämpning av genomsnittsmetoden i 48 kap. 7 § inte anses vara av samma slag och sort som andra andelar i det övertagande företaget som innehas av mottagaren.

Bestämmelserna i första stycket tillämpas på motsvarande sätt på andelar som är kvalificerade enligt 57 kap. 16 § och som av mottagaren har förvärvats med stöd av en sådan mottagen andel som är kvalificerad enligt 57 kap. 14, 15 eller 16 §.

Om en sådan andel som avses i andra stycket har förvärvats genom utdelning som på grund av bestämmelserna i 42 kap. 16 § inte har beskattats ska andelen inte anses vara av samma slag och sort som andra andelar som innehas av mottagaren i det företag som den utdelade aktien avser i stället för i det övertagande företaget.

Paragrafen innehåller bestämmelser om att vissa andelar som mottagits vid en partiell fission, vid tillämpning av genomsnittsmetoden i 48 kap. 7 §, inte ska anses vara av samma slag och sort som andra andelar i det övertagande företaget som innehas av mottagaren. Det innebär att omkostnadsbeloppet för sådana mottagna andelar, även om de utgör samma slag och sort som andra andelar i det övertagande företaget som innehas av mottagaren, ska undantas från beräkningen av det genomsnittliga omkostnadsbeloppet.

I *första stycket* görs endast redaktionella ändringar i form av ändrade paragrafhänvisningar. Ändringen görs med anledning av att 57 kap. ersätts med ett nytt kapitel.

Andra stycket är nytt och anger att bestämmelserna i första stycket ska tillämpas på motsvarande sätt på andelar som är kvalificerade enligt 57 kap. 16 § och som av mottagaren har förvärvats med stöd av en sådan mottagen andel som är kvalificerad enligt 57 kap. 14, 15 eller 16 §, en s.k. särskilt kvalificerad andel. Andelar som är kvalifi-

cerade enligt 57 kap. 16 § har förvärvats med stöd av en särskilt kvalificerad andel utan att det har lämnats någon ersättning för andelen, eller att lämnad ersättning understiger andelens marknadsvärde. Att första stycket ska tillämpas på motsvarande sätt på sådana andelar innebär att inte heller andelar som förvärvats med stöd av en mottagen andel ska, vid tillämpning av genomsnittsmetoden i 48 kap. 7 § anses vara av samma slag och sort som andra andelar i det övertagande företaget som innehas av säljaren. Tillämpningen är begränsad till sådana andelar som innehas av säljaren i det övertagande företaget, dvs. samma företag som säljaren innehar de mottagna andelarna i. Det innebär att de andelar som omfattas av bestämmelsen är andelar som har förvärvats genom exempelvis ny- eller fondemission och som avser andelar i samma företag. Andra stycket syftar alltså på det fallet att säljaren vid den föregående partiella fissionen, med stöd av en särskilt kvalificerad mottagen andel, förvärvar ytterligare en andel i samma företag, dvs. det företag som varit övertagande företaget vid den partiella fissionen. En sådan andel ska alltså alltid, vid tillämpning av genomsnittsmetoden, anses vara av annat slag och sort än andra andelar som andelsinnehavaren, tillika ägaren av det överlåtande företaget och mottagaren vid den föregående partiella fissionen, innehar. Omkostnadsbeloppet för sådana andelar ska beräknas skiljt från andra andelar i företaget. Bedömningen av om andelarna är av samma slag och sort eller inte ska göras mot alla andelar som säljaren innehar sedan tidigare, inklusive de mottagna andelarna. Om de andelar som har förvärvats avser andelar av annat slag och sort än mottagna andelar, t.ex. om andelarna avser samma företag men en annan serie, ska dessa andelar, vid tillämpning av genomsnittsmetoden, inte anses vara av samma slag och sort som sådana andelar av samma slag och sort som andelsinnehavaren innehar sedan tidigare eller förvärvar efter förvärvet. Detta innebär att andelsinnehavet behöver särredovisas av andelsinnehavaren.

Tredje stycket är nytt och syftar också på sådana andelar som är kvalificerade enligt 57 kap. 16 § men där förvärvet skett genom en Lex ASEA-utdelning av andelar i det övertagande företagens tidigare dotterföretag. Bestämmelsen behövs för att utvidga tillämpningen av första stycket till andelar i ett annat företag än det övertagande företag som den mottagna andelen avser. I ett sådant fall när en kvalificerad andel har förvärvats med stöd av en särskilt kvalificerad mottagen andel genom en Lex ASEA-utdelning ska bedömningen inte

avse innehavet av andelar i det övertagande företaget utan i stället innehavet av andelar i det företag som den utdelade och förvärvade andelen avser. Den förvärvade andelen ska alltså, vid beräkning av omkostnadsbeloppet och tillämpning av genomsnittsmetoden, inte anses vara av samma slag och sort som andra andelar som andelsinnehavaren tillika mottagaren (vid den tidigare partiella fissionen) innehar i det företag som den utdelade och förvärvade andelen avser. Detta innebär att innehavet behöver särredovisas av andelsinnehavaren.

Övervägandena finns i avsnitt 14.3.4.

Beräkning av tjänstebelopp

18 e §

Om andelen i det överlåtande företaget vid en partiell fission är en kvalificerad andel, ska det beräknas ett tjänstebelopp för utdelning och kapitalvinst.

Ett belopp lika med vad som skulle ha tagits upp i inkomstslaget tjänst om den mottagna andelen hade avyttrats mot en marknadsmässig ersättning omedelbart efter att den mottagits utgör ett tjänstebelopp vid partiell fission för den mottagna andelen.

Paragrafen innehåller en bestämmelse om de fall då kvalificerade andelar överläts genom partiell fission. Mottagna andelar ska i sådana fall anses kvalificerade enligt förslaget till 57 kap. 14 § första stycket andra meningen, tidigare 57 kap. 7 § första stycket andra meningen.

För kvalificerade andelar ska utdelning respektive kapitalvinst inom vissa gränser tas upp i inkomstslaget tjänst. När kvalificerade andelar överläts genom partiell fission ska det, liksom tidigare, göras en beräkning av belopp som en andelsägare skulle ha tagit upp i inkomstslaget tjänst om de särskilda bestämmelserna om beskattning av delägare vid partiell fission inte var tillämpliga (38 a kap. 23 §). De ursprungliga motiven bakom införandet av metoden med tjänstebelopp finns i prop. 2002/03:15 s. 36–46. Motiven bakom införande av metoden med tjänstebelopp vid partiella fissioner finns i prop. 2006/07:2, avsnitt 4.5.5.

Ändringen i *första stycket* innebär att det vid en partiell fission, där andelen i det överlåtande företaget är en kvalificerad andel, endast behöver beräknas ett tjänstebelopp som gäller för både utdelning och kapitalvinst för den mottagna andelen. Det behöver alltså inte

längre beräknas både ett tjänstebelopp för utdelning och ett tjänstebelopp för kapitalvinst.

I *andra stycket* anges hur tjänstebeloppet ska beräknas för den mottagna andelen. Beräkningen motsvarar vad som enligt bestämmelsens tidigare tredje stycke gällt för beräkning av tjänstebelopp för kapitalvinst (prop. 2006/07:2 s. 121).

Övervägandena finns i avsnitt 14.3.1.

18 f §

Om andelen i det överlåtande företaget bara är kvalificerad enligt 57 kap. 14, 15 eller 16 § och om det tidigare har beräknats ett tjänstebelopp enligt 18 e § eller 48 a kap. 8 a § som hör till andelen, tillämpas *andra stycket* i stället för 18 e §.

Tjänstebelopp ska minskas med utdelning som tagits upp i inkomstslaget tjänst efter det att tjänstebeloppet beräknats och fördelas mellan de mottagna andelarna och andelarna i det överlåtande företaget på det sätt som omkostnadsbeloppet fördelas enligt 18 a §.

I paragrafen regleras det speciella fallet att andelarna i det överlåtande företaget vid en partiell fission tidigare mottagits vid ett andelsbyte eller en partiell fission och andelarna bara är kvalificerade enligt nu föreslagna 57 kap. 14, 15 eller 16 §, vilka motsvarar tidigare 57 kap. 7, 7 a eller 7 b §. Det ska i sådana fall redan ha beräknats tjänstebelopp vid andelsbyte enligt 48 a kap. 8 a § eller tjänstebelopp vid partiell fission enligt 48 kap. 18 e §. För sådana andelar ska nya tjänstebelopp enligt 18 e § inte beräknas utan i stället ska tidigare beräknade tjänstebelopp minskas enligt bestämmelserna i denna paragraf.

I *första stycket* ändras hänvisningen till bestämmelserna om särskilt kvalificerade andelar i det nya 57 kap. och hänvisningen till bestämmelsen i 48 kap. Ändringarna görs med anledning av att 57 kap. ersätts med ett nytt kapitel och att paragrafer i 48 kap. får nya beteckningar.

I *andra stycket* ändras uttrycket *Tjänstebelopp för utdelning* till endast *Tjänstebelopp*. Ändringen är en följd av förslaget att de tjänstebelopp som ska beräknas vid partiell fission och andelsbyte ska vara gemensamma för utdelning och kapitalvinst. Tjänstebelopp, som beräknats vid det tidigare andelsbytet eller den tidigare partiella fissionen, ska liksom tidigare minskas med utdelning som tagits upp i inkomstslaget tjänst efter det att det tjänstebelopp som hör till

andelen beräknades. Tjänstebelopp fördelas därefter på de vid den aktuella partiella fissionen mottagna andelarna och andelarna i det överlåtande företaget. Fördelningen ska göras på det sätt som anges i 18 a §, dvs. utifrån värdena vid tidpunkten för den partiella fissionen. De ursprungliga motiven bakom införandet av metoden med tjänstebelopp återfinns i prop. 2006/07:2, avsnitt 4.5.5.

Ändringen innebär också att nuvarande tredje stycke tas bort. Detta beror på att förslaget innebär att det inte längre ska beräknas ett separat tjänstebelopp för kapitalvinst.

Det finns, i likhet med vad som tidigare gällt, särskilda bestämmelser i 57 kap. 39 § *andra stycket och 57 kap. 40 § andra stycket* om hur utdelning ska beaktas för andelar i överlåtande företag vid partiella fissioner i dessa fall när det bedöms om tjänstebeloppet för utdelning och kapitalvinst uppnåtts.

Övervägandena finns i avsnitt 14.3.1.

48 a kap.

8 a §

Om den avyttrade andelen var en kvalificerad andel ska det göras en beräkning av de belopp som skulle ha tagits upp i inkomstslaget kapital (*kapitalbelopp vid andelsbyte*) och i inkomstslaget tjänst (*tjänstebelopp vid andelsbyte*) om bestämmelserna om framskjuten beskattning inte varit tillämpliga.

Paragrafen innehåller en bestämmelse om de fall då kvalificerade andelar avyttras genom ett andelsbyte. Mottagna andelar ska i sådana fall anses kvalificerade enligt förslaget till 57 kap. 14 § första stycket första meningen, tidigare 57 kap. 7 § första stycket första meningen. För kvalificerade andelar ska utdelning respektive kapitalvinst inom vissa gränser tas upp i inkomstslaget tjänst. När kvalificerade andelar avyttras genom ett andelsbyte ska det därför, liksom tidigare, göras en beräkning av belopp som en andelsägare skulle ha tagit upp i inkomstslaget kapital och inkomstslaget tjänst om bestämmelserna om framskjuten beskattning inte var tillämpliga. Kapitalbeloppet begränsar enligt 9 § vad som ska tas upp i inkomstslaget kapital om ersättning utgår i pengar vid andelsbytet (prop. 2002/03:15 och prop. 2003/04:22). De ursprungliga motiven till systemet med tjänstebelopp vid framskjuten beskattning vid andelsbyten finns i prop. 2002/03:15, s. 39–46.

I bestämmelsen görs endast den ändringen att de belopp som ska beräknas benämns kapitalbelopp vid andelsbyte och tjänstebelopp vid andelsbyte. Ändringen av uttrycket kapitalbeloppet till *kapitalbelopp vid andelsbyte* är endast redaktionell och görs i förtydligande syfte. Införandet av uttrycket *tjänstebelopp vid andelsbyte* är en följd av att de belopp som tidigare benämndes tjänstebelopp för utdelning vid andelsbyten respektive tjänstebelopp för kapitalvinst vid andelsbyten och vars beräkning tidigare reglerades i den numera upphävda 8 b § sammanförs till ett enda tjänstebelopp vid andelsbyten. Som framgår av bestämmelsen ska ett belopp lika med vad som skulle ha tagits upp till beskattning i inkomstslaget tjänst om bestämmelserna om framskjuten beskattning inte varit tillämpliga utgöra ett tjänstebelopp vid andelsbyte. Det innebär att det belopp som ska beräknas motsvarar vad som enligt bestämmelsen i 8 b § andra stycket, vilken föreslås upphöra, skulle utgöra tjänstebelopp för kapitalvinst vid andelsbyten för den mottagna andelen (prop. 2006/07:2 s. 123).

Övervägandena finns i avsnitt 14.3.1.

8 c §

Om den avyttrade andelen bara är kvalificerad enligt 57 kap. 14, 15 eller 16 § och det tidigare har beräknats ett tjänstebelopp enligt 8 a § eller 48 kap. 18 e § som hör till andelen, tillämpas andra stycket i stället för 8 a §.

Tjänstebeloppet ska minskas med utdelning och *kapitalvinst* som tagits upp i inkomstslaget tjänst efter det att tjänstebeloppet beräknats och fördelas på de mottagna andelarna.

Paragrafen syftar på det speciella fallet att andelarna i det avyttrade företaget vid ett andelsbyte tidigare mottagits vid ett annat andelsbyte eller en partiell fission och andelarna bara är kvalificerade enligt förslaget till 57 kap. 14, 15 eller 16 §, vilka motsvarar nuvarande 57 kap. 7, 7 a eller 7 b §. Det ska i sådana fall redan ha beräknats tjänstebelopp vid andelsbyten enligt förslaget till 8 a § eller tjänstebelopp vid partiell fission enligt förslaget till 48 kap. 18 e §. För sådana andelar ska nya tjänstebelopp enligt 8 a § inte beräknas utan i stället ska tidigare beräknade tjänstebelopp minskas enligt bestämmelserna i denna paragraf.

Av första stycket framgår därför att 8 a § inte ska tillämpas i sådana fall utan att i stället andra stycket ska tillämpas. I första stycket görs därutöver endast redaktionella ändringar i form av ändrade hänvisningar.

Ändringen i *andra stycket* innebär att uttrycket *Tjänstebelopp för utdelning* till endast *Tjänstebeloppet* och *orden och kapitalvinst* läggs till. Ändringen är en följd av förslaget om att de tjänstebelopp som ska beräknas vid partiell fission och andelsbyte ska vara gemensamma för utdelning och kapitalvinst. Tjänstebelopp, som beräknats vid det tidigare andelsbytet eller den tidigare partiella fissionen, ska liksom tidigare minskas med utdelning som tagits upp i inkomstslaget tjänst efter det att det tjänstebelopp som hör till andelen beräknades. Tjänstebelopp fördelas därefter med lika belopp på de vid det aktuella andelsbytet mottagna andelarna. De ursprungliga motiven bakom införandet av metoden med tjänstebelopp vid andelsbyten och partiella fissioner återfinns i prop. 2002/03:15 avsnitt 5.2 och prop. 2006/07:2 avsnitt 4.5.

Ändringen innebär också att det nuvarande tredje stycket tas bort. Detta beror på att förslaget innebär att det inte längre ska beräknas ett separat tjänstebelopp för kapitalvinst.

Övervägandena finns i avsnitt 14.3.1.

15 a §

Om säljaren med stöd av en mottagen andel som är kvalificerad enligt 57 kap. 14, 15 eller 16 § förvärvar en andel som enligt 57 kap. 16 § också ska anses kvalificerad gäller i stället för vad som står i 15 § följande.

Om säljaren vid tidpunkten för förvärvet äger andelar av samma slag och sort som den förvärvade andelen (gamla andelar som förvärvats före andelsbytet och mottagna andelar) eller förvärvar sådana andelar efter förvärvet (nya andelar) ska avyttringar anses ske i följande ordning:

- 1. gamla andelar,*
- 2. mottagna andelar,*
- 3. andelar som förvärvats med stöd av en mottagen andel,*
- 4. nya andelar.*

Bestämmelserna i första och andra styckena tillämpas på motsvarande sätt när äganderätten övergår till någon annan på annat sätt än genom avyttring.

Paragrafen är ny och syftar till att skapa en turordning vid avyttring av andelsinnehav av samma slag och sort i de fall som säljaren med stöd av en mottagen andel som är kvalificerad enligt 57 kap. 14, 15

eller 16 §, dvs. en särskilt kvalificerad andel, har förvärvat en andel som enligt 57 kap. 16 § också ska anses som kvalificerad. Med säljaren avses i bestämmelsen den fysiska person som med tillämpning av kapitlets bestämmelser avyttrat andelar i samband med ett andelsbyte och mottagit andelar som omfattas av bestämmelserna om framskjuten beskattning. Med mottagen andel avses i denna bestämmelse den andel som den förvärvade andelen förvärvas med stöd av, dvs. den ursprungliga andelen. Att den förvärvade andelen ska vara av samma slag och sort ska avgöras utifrån vad som vedertaget anses med samma slag och sort. Det innebär att andelar i samma företag och samma serie ska anses utgöra andelar av samma slag och sort. Vid tillämpning av denna paragraf ska hänsyn inte tas till att sådana andelar enligt 16 § inte är att betrakta som av samma slag och sort vid tillämpning av genomsnittsmetoden i 48 kap. 7 §. Vid en avyttring av andelarna enligt bestämmelsens turordning skapas dock, tillsammans med tillämpningen av 16 §, en möjlighet att upprätthålla såväl den särskilda beskattningen av kvalificerade andelar som en möjlighet att tillse att andelarna upphör att vara kvalificerade när det tjänstebelopp som hör till andelarna tagits upp till beskattning samt säkerställer att kapitalvinsten beräknas utifrån de förvärvade andelarnas omkostnadsbelopp.

Av *första stycket* framgår att en förutsättning för tillämpningen är att säljaren innehar en mottagen andel som är kvalificerad enligt 57 kap. 14, 15 eller 16 § och med stöd av denna förvärvat en andel som anses särskilt kvalificerad enligt 57 kap. 16 §. Att andelen ska anses kvalificerad enligt 57 kap. 16 § innebär att säljaren ska ha förvärvat andelen utan att ha lämnat någon ersättning för andelen, eller till en ersättning som understigit andelens marknadsvärde (se kommentaren till 57 kap. 16 §). Om dessa förutsättningar är uppfyllda ska turordningen som regleras i denna bestämmelse tillämpas i stället för den turordning som regleras i 15 §.

En andel kan förvärvas med stöd av en mottagen andel på flera olika sätt. Det kan exempelvis handla om en andel som förvärvas i samband med en ny- eller fondemission eller ett förvärv som sker genom en s.k. Lex ASEA-utdelning. Vid en ny- eller fondemission kan de förvärvade andelarna vara antingen av samma slag och sort eller av annat slag eller sort som den mottagna andelen. Det senare är fallet om den förvärvade andelen avser en annan aktieserie i samma företag. En andel som är förvärvad genom en Lex ASEA-utdelning,

är däremot aldrig av samma slag och sort som den ursprungligen mottagna andelen. Detta eftersom en sådan andel förvärvats med stöd av den mottagna andelen genom utdelning av dotterbolagsaktier. Det innebär att en andel som förvärvats genom en Lex ASEA- utdelning är en andel i ett annat företag än det företag i vilket andelsägaren innehar de mottagna andelarna.

Av *andra stycket* framgår att om säljaren vid tidpunkten för förvärvet äger andelar av samma slag och sort som den förvärvade andelen eller förvärvar sådana andelar efter förvärvet ska avyttringar av dessa andelar ske i viss ordning. Detta innebär att bestämmelsen syftar till att vid avyttring ge en turordning som gäller för den förvärvade andelen i förhållande till andra andelar av samma slag och sort som säljaren innehar. Bestämmelsens tillämpning är inte heller begränsad till avyttring av säljarens andelsinnehav i det företag som varit det köpande företaget vid andelsbytet (jfr 15 §) utan kan också tillämpas vid säljarens andelsinnehav i ett annat företag. Om andelar förvärvats med stöd av en mottagen andel genom skattefri utdelning av andelarna i det köpande företags dotterföretag (Lex ASEA- utdelning) blir bestämmelsen tillämplig i samband med avyttring av andelar i det företaget. I ett sådant fall kommer dock turordningen inte att omfatta den ursprungligen mottagna andelen eftersom den andelen innehas i ett annat bolag, det vid andelsbytet köpande bolaget. Den mottagna andelen kommer i stället att eventuellt behöva turordnas när avyttring sker i det köpande bolaget.

Av *tredje stycket* framgår att bestämmelserna i första och andra styckena tillämpas på motsvarande sätt när äganderätten övergår till någon annan på annat sätt än genom avyttring. Det innebär att även den som gjort ett benefikt förvärv av andelen kan tillämpa turordningsbestämmelsen.

Övervägandena finns i avsnitt 14.3.4.

16 §

Om mottagna andelar inte är marknadsnoterade eller är kvalificerade enligt 57 kap. 14, 15 eller 16 §, ska de vid tillämpning av genomsnittsmetoden i 48 kap. 7 § inte anses vara av samma slag och sort som andra andelar i det köpande företaget som innehas av säljaren.

Bestämmelserna i första stycket tillämpas på motsvarande sätt på andelar som är kvalificerade enligt 57 kap. 16 § och som av säljaren har förvärvats med stöd av en sådan mottagen andel som är kvalificerad enligt 57 kap. 14, 15 eller 16 §.

Om en sådan andel som avses i andra stycket har förvärvats genom utdelning som på grund av bestämmelserna i 42 kap. 16 § inte har beskattats ska andelen inte anses vara av samma slag och sort som andra andelar som innehas av säljaren i det företag som den utdelade aktien avser i stället för i det köpande företaget.

Paragrafen innehåller bestämmelser om att vissa andelar som mottagits vid ett andelsbyte, vid tillämpning av genomsnittsmetoden i 48 kap. 7 §, inte ska anses vara av samma slag och sort som andra andelar i det köpande företaget som innehas av säljaren. Det innebär att omkostnadsbeloppet för sådana mottagna andelar, även om de utgör samma slag och sort som andra andelar i det köpande företaget som innehas av säljaren, ska undantas från beräkningen av det genomsnittliga omkostnadsbeloppet.

I första stycket görs endast redaktionella ändringar i form av ändrade paragrafhänvisningar. Ändringen görs med anledning av att 57 kap. ersätts med ett nytt kapitel.

Andra stycket är nytt och anger att bestämmelserna i första stycket ska tillämpas på motsvarande sätt på andelar som är kvalificerade enligt 57 kap. 16 § och som av säljaren har förvärvats med stöd av en sådan mottagen andel som är kvalificerad enligt 57 kap. 14, 15 eller 16 §, dvs. med stöd av en s.k. särskilt kvalificerad andel. Andelar som är kvalificerade enligt 57 kap. 16 § har förvärvats med stöd av en särskilt kvalificerad andel utan att det har lämnats någon ersättning för andelen, eller att lämnad ersättning understiger andelens marknadsvärde. Att första stycket ska tillämpas på motsvarande sätt på sådana andelar innebär att inte heller andelar som förvärvats med stöd av en mottagen andel ska, vid tillämpning av genomsnittsmetoden i 48 kap. 7 § anses vara av samma slag och sort som andra andelar i det köpande företaget som innehas av säljaren. Tillämpningen är begränsad till sådana andelar som innehas av säljaren i det köpande företaget, dvs. samma företag som säljaren innehar de mottagna andelarna i. Det innebär att de andelar som omfattas av bestämmelsen är andelar som har förvärvats genom exempelvis ny- eller fondemission och som avser andelar i samma företag. Andra stycket syftar alltså på det fallet att säljaren vid det föregående andelsbytet, med stöd av en särskilt kvalificerad mottagen andel, förvärvar ytterligare en andel i samma företag, dvs. det företag som varit köpande företag vid andelsbytet. En sådan andel ska alltså alltid, vid tillämpning av genomsnittsmetoden, anses vara av annat slag och sort än

andra andelar som andelsinnehavaren, tillika säljaren vid det föregående andelsbytet, innehar. Omkostnadsbeloppet för sådana andelar ska beräknas skiljt från andra andelar i företaget. Bedömningen av om andelarna är av samma slag och sort eller inte ska göras mot alla andelar som säljaren innehar sedan tidigare, inklusive de mottagna andelarna. Om de andelar som har förvärvats avser andelar av annat slag och sort än mottagna andelar, t.ex. om andelarna avser samma företag men en annan serie, ska dessa andelar, vid tillämpning av genomsnittsmetoden, inte anses vara av samma slag och sort som sådana andelar av samma slag och sort som andelsinnehavaren innehar sedan tidigare eller förvärvar sådana andelar efter förvärvet. Detta innebär att andelsinnehavet behöver särredovisas av andelsinnehavaren.

Tredje stycket är nytt och syftar också på sådana andelar som är kvalificerade enligt 57 kap. 16 § men där förvärvet skett genom en Lex ASEAUtdelning av andelar i det köpande företagets tidigare dotterföretag. Bestämmelsen behövs för att utvidga tillämpningen av första stycket till andelar i ett annat företag än det köpande företag som den mottagna andelen avser. I ett sådant fall när en kvalificerad andel har förvärvats med stöd av en särskilt kvalificerad mottagen andel genom en Lex ASEAUtdelning ska bedömningen inte avse innehavet av andelar i det köpande företaget utan i stället innehavet av andelar i det företag som den utdelade och förvärvade andelen avser. Den förvärvade andelen ska alltså, vid beräkning av omkostnadsbeloppet och tillämpning av genomsnittsmetoden, inte anses vara av samma slag och sort som andra andelar som säljaren (vid det tidigare andelsbytet) innehar i det företag som den utdelade och förvärvade andelen avser. Detta innebär att innehavet behöver särredovisas av andelsinnehavaren.

Övervägandena finns i avsnitt 14.3.4.

57 kap. Utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om utdelningar, räntor, andra inkomster samt kapitalvinster på tillgångar och förpliktelser i eller avseende fåmansföretag och tidigare fåmansföretag.

Av 14–16 §§ framgår att bestämmelserna i vissa fall även gäller andelar, optioner och förpliktelser i andra företag än fåmansföretag.

I paragrafen anges kapitlets innehåll. Paragrafen motsvarar nuvarande 57 kap. 1 § (prop. 2005/06:40 s. 84 och 85).

Definition av närstående

2 § Med närstående avses i detta kapitel inte syskon, syskons make eller syskons avkomling.

Bestämmelsen innebär att det vid tillämpningen av 57 kap, ska göras vissa avsteg från definitionen av närstående i 2 kap. 22 §. I paragrafen, som inte har någon motsvarighet i nuvarande 57 kap., anges att syskon, syskons make och syskons avkomling, dvs. syskons barn, barnbarn, barnbarnsbarn osv. inte ska anses vara närstående vid tillämpningen av 57 kap. Det innebär också att vid bedömningen av om ett dödsbo är närstående ska vid tillämpning av 57 kap. hänsyn inte heller tas till om syskon, syskons make eller syskons avkomling är delägare i dödsboet. Bedömningen ska i stället göras med utgångspunkt från om dödsboets övriga delägare utifrån den nya definitionen är närstående till den skattskyldige.

Övervägandena finns i avsnitt 16.8.

Huvudregler

3 § Utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar ska hos fysiska personer i den omfattning som anges i 35, 36 och 38–41 §§ tas upp i inkomstslaget tjänst i stället för i inkomstslaget kapital. Som utdelning behandlas även vinst vid minskning av aktiekapital med indragning av aktier och vinst vid överlåtelse till ett aktiebolag av dess egna aktier.

Vid tillämpning av detta kapitel likställs med andelar andra delägarätter i eller avseende företag och med utdelning ränta och annan inkomst på grund av innehav av sådana tillgångar. Vinstandelsbevis, kapitalandelsbevis och konvertibler ska behandlas som delägarätter oavsett i vilken valuta de getts ut. Med andelar likställs även förpliktelser avseende optioner som avses i 44 kap. 31 § andra stycket.

I paragrafen regleras hur fysiska personers kvalificerade andelar ska beskattas. Paragrafen motsvarar nuvarande 57 kap. 2 § (prop. 2005/06:40, s. 85).

I första stycket första meningen hänvisas till de bestämmelser i kapitlet som anger i vilken utsträckning utdelning och kapitalvinst ska tas upp i inkomstslaget tjänst i stället för i kapital. I andra meningen anges i vilka situationer vinst ska behandlas som utdelning.

Av andra stycket följer att andra delägarätter i eller avseende företag likställs med andelar och att ränta och annan inkomst på grund av innehav av sådana tillgångar likställs med utdelning.

Den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen

4 § Vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag gäller vid tillämpning av detta kapitel, utöver vad som sägs i 56 kap. 2–5 §§, följande.

Flera delägare ska anses som en enda delägare, om de själva eller genom någon närstående är eller under något av de fyra föregående beskattningsåren har varit verksamma i betydande omfattning i

1 företaget eller i ett av företaget helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägt fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag,

2. ett företag som helt eller delvis, direkt eller indirekt, äger företaget, eller

3. ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägs av ett sådant företag som avses i 2.

Paragrafen motsvarar i huvudsak första och andra stycket i nuvarande 57 kap. 3 § (prop. 2017/18:8, s. 12).

I första stycket anges att vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag gäller vid tillämpningen av kapitlet, utöver vad som sägs i 56 kap. 2–5 §§ även andra stycket.

I andra stycket finns den s.k. utvidgade fåmansföretagsdefinitionen. Denna innebär att ett företag som drivs gemensamt av flera delägare som alla arbetar i företaget, ska behandlas som ett fåmansföretag. Bedömningen av om en person varit verksam i betydande omfattning eller inte ska göras utifrån nuvarande förhållanden och de fyra föregående beskattningsåren. Ändringen från fem till fyra år jämfört med nuvarande lydelse av 57 kap. 3 § andra stycket är en följd av förslaget om att tidsgränserna ska kortas med ett år. Övervägandena finns i avsnitt 17.3.

Även den nya definitionen av närstående i 2 § får betydelse vid tillämpningen av paragrafen. Övervägandena i den delen finns i avsnitt 16.8.

Andelar som ägs av juridiska personer utan delägare

5 § Vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag gäller vid tillämpning av detta kapitel utöver vad som sägs i 4 § också följande.

Om en delägare uppfyller villkoren i 4 § andra stycket och har ett bestämmande inflytande över en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare, som direkt eller indirekt äger andelar i företaget, ska delägaren anses äga den juridiska personens andelar i företaget. En fysisk person som direkt eller indirekt innehar sådana tillgångar eller förpliktelser i eller avseende företaget som likställs med andelar enligt 3 § andra stycket anses som en delägare.

Om flera delägare tillsammans har ett bestämmande inflytande över den juridiska personen och i övrigt uppfyller villkoren i andra stycket, ska delägarna i lika delar anses äga den juridiska personens andelar i företaget.

Paragrafen, som motsvarar nuvarande 57 kap. 3 § tredje och fjärde styckena, kompletterar den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen i 4 §. Paragrafen avser det fallet att det företag som är föremål för prövning av om det är ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag helt eller delvis ägs av en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare (prop. 2021/22:27).

Jämfört med nuvarande bestämmelse har endast redaktionella ändringar gjorts för att möjliggöra att bestämmelserna tas in i en egen paragraf. Någon ändring i sak är inte avsedd.

6 § En delägare anses ha ett bestämmande inflytande enligt 5 § över en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare, om delägaren eller någon närstående till denne, ensam eller de tillsammans, direkt eller indirekt, utövar kontroll över stiftelsen eller den juridiska personen utan delägare

1. till följd av föreskrifter i förordnande, stadgar, avtal eller liknande handling,
2. genom att vara representerad i styrelsen eller ett annat organ, eller
3. på något annat sätt.

Första stycket gäller på motsvarande sätt om det är fråga om flera delägare eller flera närstående.

Paragrafen, motsvarar nuvarande 57 kap. 3 a §, och reglerar när en eller flera delägare vid tillämpningen av 5 § ska anses ha ett bestämmande inflytande över en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare (prop. 2021/22:27).

Den nya definitionen av närstående i 2 § får betydelse vid tillämpningen av paragrafen. Övervägandena i den delen finns i avsnitt 16.8.

Kvalificerade andelar

Huvudregler

7 § Med *kvalificerad andel* avses andel i eller avseende ett fåmansföretag under förutsättning att

1. andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fyra föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget,

2. företaget, direkt eller indirekt, under beskattningsåret eller något av de fyra föregående beskattningsåren har ägt andelar i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag och andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fyra föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i detta fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag, eller

3. andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fyra föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som avses i 1 eller 2.

Om en sådan andel i ett fåmansföretag som inte ska anses vara kvalificerad enligt bestämmelserna i första stycket förvärvats under beskattningsåret eller något av de fyra föregående beskattningsåren genom sådan utdelning på en kvalificerad andel i ett annat fåmansföretag som på grund av bestämmelserna i 42 kap. 16 § inte har beskattats, ska villkoren i första stycket tillämpas som om det företag som den utdelade aktien avser vore det företag som delat ut aktien.

Av paragrafen framgår under vilka förutsättningar en andel i ett fåmansföretag är kvalificerad och således omfattas av de särskilda reglerna om utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag. Paragrafen motsvarar i huvudsak nuvarande första och andra stycket i 57 kap. 4 § (prop. 2018/19:54, s. 20).

Vid bedömningen av om en andel är kvalificerad ska förhållandena under beskattningsåret och de fyra föregående beskattningsåren beaktas. Detta är en följd av förslaget om att tidsgränserna ska kortas med ett år. Övervägandena finns i avsnitt 17.3.

Även den nya definitionen av närstående i 2 § får betydelse vid tillämpningen av paragrafen. Övervägandena i den delen finns i avsnitt 16.8.

Andelar som övergår till ett dödsbo

8 § Om ägaren till en kvalificerad andel dör, ska andelen anses kvalificerad även hos dödsboet. Delägare i dödsboet likställs då med närstående.

Paragrafen reglerar vad som gäller för dödsbon. Bestämmelsen motsvarar nuvarande tredje stycket i 57 kap. 4 § (prop. 1995/96:109, s. 89).

Ägarskiftet mellan närstående

9 § En andel i ett fåmansföretag ska inte anses kvalificerad enligt 7 § första stycket enbart på grund av att någon annan närstående än andelsägarens make har varit verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som ett sådant fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som avses i 7 § första stycket (*den aktiva närstående* respektive *verksamhetsföretaget*) under förutsättning att

1. det fåmansföretag som andelsägaren äger andelar i, direkt eller indirekt, har överlåtit en andel i ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag, en rörelse eller en verksamhetsgren,

2. andelsägaren eller dennes make varken direkt eller indirekt har ägt andelar i verksamhetsföretaget under beskattningsåret,

3. andelsägaren eller någon annan närstående än den aktiva närstående under minst fem av de sju beskattningsåren närmast före det beskattningsår då överlåtelsen sker har varit verksam i betydande omfattning i verksamhetsföretaget eller i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som har bedrivit samma eller likartad verksamhet som verksamhetsföretaget, och

4. det inte finns särskilda skäl för att andelen ändå ska anses kvalificerad.

Paragrafen motsvarar nuvarande 57 kap. 4 a § (prop. 2018/19:54, s. 20–21).

Bestämmelsen syftar till att underlätta ägarskiftet mellan närstående. Den innebär ett undantag från bestämmelsen i 7 § om att en andel är kvalificerad om andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fyra föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet som det företag, direkt eller indirekt ägt, som andelsägaren eller den närstående har varit verksam i. Om förutsättningarna för undantag i punkt 1–4 är uppfyllda ska en andel inte anses kvalificerad enligt den bestämmelsen.

Den nya definitionen av närstående i 2 § får betydelse vid tillämpningen av paragrafen. Övervägandena i den delen finns i avsnitt 16.8.

Utomstående ägande

10 § Om utomstående, direkt eller indirekt äger minst 30 procent av andelarna i företaget och direkt eller indirekt, har minst motsvarande rätt till utdelning, ska en andel anses kvalificerad bara om det finns särskilda skäl. Vid bedömningen, ska förhållandena under beskattningsåret och de fyra föregående beskattningsåren beaktas.

Med företag avses det företag i vilket delägaren eller någon närstående varit verksam i betydande omfattning under den tid som anges i första stycket.

I paragrafen finns den s.k. utomståenderegeln. Paragrafen motsvarar i huvudsak nuvarande 57 kap. 5 § första och andra styckena (prop. 1989/90:110 s. 468 och 704). Regeln innebär att om utomstående, direkt eller indirekt, äger minst 30 procent av andelarna i företaget och direkt eller indirekt, har minst motsvarande rätt till utdelning, ska en andel anses kvalificerad bara om det finns särskilda skäl. Vid bedömningen, ska förhållandena under beskattningsåret och de fyra föregående beskattningsåren beaktas.

Till skillnad från i nuvarande 57 kap. 5 § har begreppet *i betydande omfattning i första stycket* ersatts av ett krav om att utomstående ska äga minst 30 procent av andelarna i företaget för att regeln ska bli tillämplig. Bestämmelsen ska tillämpas på samma sätt som tidigare, vilket bland annat innebär att tidigare rättspraxis alltjämt är relevant. Detsamma gäller *andra stycket*. Övervägandena i den delen finns i avsnitt 18.4.

Enligt första stycket ska förhållandena under beskattningsåret och de fyra föregående beskattningsåren beaktas. Övervägandena i den delen finns i avsnitt 17.3.

Den nya definitionen av närstående i 2 § får betydelse vid tillämpningen av paragrafen. Övervägandena i den delen finns i avsnitt 16.8.

11 § Ett företag ska anses ägt av utomstående utom till den del det ägs av fysiska personer som

1. äger kvalificerade andelar i företaget,
2. indirekt äger andelar i företaget som hade varit kvalificerade om de ägts direkt, eller
3. äger kvalificerade andelar i ett annat fåmansföretag som avses i 7 § eller andelar i ett fåmanshandelsbolag som avses i den paragrafen.

Sådana andelar som avses i 9 § ska vid tillämpning av första stycket likställas med kvalificerade andelar.

Paragrafen motsvarar bestämmelserna i nuvarande 57 kap. 5 § tredje och fjärde styckena. Jämfört med nuvarande bestämmelser har endast redaktionella ändringar gjorts för att möjliggöra att de tas in i en egen paragraf. Någon ändring i sak är inte avsedd.

12 § Vid tillämpning av 10 och 11 §§ ska ett företag anses ägt av utomstående utom till den del

1. företaget direkt eller indirekt ägs av en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare, och

2. fysiska personer som avses i 11 § första stycket eller deras närstående enligt stadgar, avtal eller liknande handling kan få en väsentlig del av

a) medel som betalas ut från den juridiska personen och värdet av förmåner som ges ut av denna person, eller

b) den avkastning som är hänförlig till den juridiska personens andelar i företaget.

Paragrafen reglerar när ett företag inte ska anses som utomstående och kompletterar den s.k. utomståenderegeln i 10 och 11 §§. Paragrafen, motsvarar nuvarande 57 kap. 5 a §.

Av bestämmelsen följer att ett företag inte ska anses ägt av utomstående till den del företaget direkt eller indirekt ägs av en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare och övriga förutsättningar är uppfyllda (prop. 2021/22:27).

Den nya definitionen av närstående i 2 § får betydelse vid tillämpningen av paragrafen. Övervägandena i den delen finns i avsnitt 16.8.

Andelar i företag som upphör att vara fåmansföretag

13 § Upphör ett företag att vara fåmansföretag, ska en andel anses kvalificerad under fyra beskattningsår därefter eller den kortare tid som följer av 7 §. Detta gäller dock bara om andelsägaren eller någon närstående

1. ägde andelen när företaget upphörde att vara fåmansföretag och andelen då var kvalificerad, eller

2. har förvärvat andelen med stöd av en sådan andel som avses i 1.

Om en aktieägare överlåter en kvalificerad andel i ett aktiebolag till bolaget och bolaget därefter överlåter en egen aktie till honom, ska den från bolaget förvärvade aktien anses som en kvalificerad andel hos aktieägaren i det fall den till bolaget överlåtna andelen skulle ha varit kvalificerad om han fortfarande innehaft den.

I paragrafen finns den s.k. karenregeln. Bestämmelsen innebär att även om ett företag upphör att vara fåmansföretag ska en andel under vissa förutsättningar anses kvalificerad under fyra beskattningsår därefter eller den kortare tid som följer av 7 §. Paragrafen motsvarar nuvarande lydelse av 57 kap. 6 § (prop. 2005/06:40, s. 86), bortsett från att karenstiden kortats med ett år till fyra beskattningsår. Övervägandena finns i avsnitt 17.3.

Den nya definitionen av närstående i 2 § får betydelse vid tillämpningen av paragrafen. Övervägandena i den delen finns i avsnitt 16.8.

Andelar mottagna vid andelsbyten och partiella fissioner

14 § Om en kvalificerad andel avyttras genom ett andelsbyte, ska mottagna andelar anses kvalificerade hos andelsägaren. En andel som har mottagits vid en partiell fission anses kvalificerad om mottagaren omedelbart före den partiella fissionen ägt en kvalificerad andel i det överlåtande företaget.

Om mottagaren vid en partiell fission även innehar andelar i det överlåtande företaget som inte är kvalificerade, ska samma andel av mottagna andelar vara kvalificerade som mottagarens andel kvalificerade andelar i det överlåtande företaget utgör av mottagarens samtliga andelar i detta.

Om optioner och förpliktelser som avses i 3 § andra stycket avser andelar som är kvalificerade enligt denna paragraf eller enligt 15 eller 16 §, ska optionerna och förpliktelserna anses kvalificerade.

I paragrafen regleras att andelar mottagna vid ett andelsbyte eller en partiell fission där andelarna i det avyttrade företaget eller i överlåtande företag är kvalificerade, också ska anses som kvalificerade (s.k. särskilt kvalificerade andelar). Paragrafen motsvarar nuvarande 57 kap. 7 §. I paragrafen görs endast redaktionella ändringar i form av ändrade paragrafhänvisningar. Någon ändring i sak är inte avsedd.

De ursprungliga motiven för den särskilda kvalificeringen vid andelsbyten finns i prop. 2002/03:15 avsnitt 5.2 och för partiella fissioner i prop. 2006/07:2, avsnitt 4.5.5.

15 § Om en sådan mottagen andel som avses i 14 § direkt eller genom ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag avyttras till ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som mottagaren direkt eller indirekt äger andel i, ska mottagarens andelar i det fåmansföretag som direkt eller indirekt förvärvat andelarna anses kvalificerade.

Paragrafen motsvarar nuvarande 57 kap. 7 a §. Avsikten med bestämmelsen är att kvalificeringen inte ska kunna upphöra genom en intern avyttring. Bestämmelsen är tidigare kommenterad i prop. 2006/07:2 s. 126. I paragrafen görs endast redaktionella ändringar i form av ändrad paragrafhänvisning.

16 § Om en andel som är kvalificerad enligt 14 eller 15 § övergår till någon annan genom arv, testamente, gåva eller bodelning, ska den anses kvalificerad. Detta gäller inte om bestämmelsen i 42 § är tillämplig. En andel ska också anses kvalificerad om den förvärvats med stöd av en sådan kvalificerad andel och det inte har lämnats någon ersättning för andelen, eller om ersättningen understiger andelens marknadsvärde.

Det som sägs om en mottagen andel i 15 § tillämpas även på en andel som anses kvalificerad enligt första stycket. Vad som sägs om mottagaren i 15 § gäller i dessa fall den som erhållit andelen genom arv, testamente, gåva eller bodelning.

Det som sägs i första stycket om en andel som är kvalificerad enligt 14 eller 15 § tillämpas också på en andel som blivit kvalificerad enligt första stycket.

I paragrafen, regleras dels vad som ska gälla om en andel som är eller varit kvalificerad enligt 14 eller 15 § övergår till någon annan genom ett benefikt fång, dels vad som gäller när en andel förvärvats med stöd av en sådan andel (prop. 2002/03:15, s. 66, 2005/06:40, s. 86 och 87, 2006/07:2, s. 127).

Av *första stycket* framgår att såväl den övertagna som den förvärvade andelen ska anses kvalificerad. *Första och andra mening* motsvarar nuvarande 57 kap. 7 b § första stycket första och andra mening. *Tredje mening* ändras på så sätt att det anges att en andel också ska anses kvalificerad om den förvärvats med stöd av en sådan kvalificerad andel och det inte har lämnats någon ersättning för andelen, eller om ersättningen understiger andelens marknadsvärde. Tillägget innebär en inskränkning på så sätt att en sådan förvärvad andel endast blir kvalificerad om det inte har lämnats någon ersättning för andelen, eller om ersättningen understiger andelens marknadsvärde. Det kan exempelvis handla om förvärv genom emissioner till underkurs. Övervägandena finns i avsnitt 14.3.3.

Andra och tredje styckena motsvarar nuvarande 57 kap. 7 b § andra och tredje styckena.

I jämförelse med nuvarande 57 kap. 7 b § görs också redaktionella ändringar i form av ändrade paragrafhänvisningar.

17 § Om det vid en sådan avyttring som avses i 15 § finns ett sådant tjänstebelopp vid andelsbyte eller partiell fission som avses i 48 kap. 18 e § andra stycket eller 48 a kap. 8 a § och som hör till andelarna i det avyttrade företaget, ska det minskas med utdelning och kapitalvinst som tagits upp i inkomstslaget tjänst och fördelas på mottagarens andelar i det fåmansföretag som direkt eller indirekt förvärvat andelarna.

I paragrafen, som motsvarar nuvarande 57 kap. 7 c § regleras vad som ska ske med tjänstebelopp vid andelsbyte och partiell fission som beräknats vid en sådan avyttring som avses i 14 § (nuvarande 57 kap. 7 a §). Tjänstebeloppet ska i sådana fall minskas med utdelning och kapitalvinst som tagits upp i inkomstslaget tjänst i det avyttrade företaget respektive det överlåtande företaget och fördelas på mottagarens andelar i det fåmansföretag som direkt eller indirekt förvärvat andelarna. I jämförelse med nuvarande 57 kap. 7 c § görs redaktionella ändringar i form av ändrade paragrafhänvisningar.

18 § Om en andel förvärvats med stöd av en andel som är kvalificerad enligt 14, 15 eller 16 § och är kvalificerad enligt 16 §, och det till den andel som förvärvet grundas på hör ett sådant tjänstebelopp vid andelsbyte eller partiell fission som avses i 48 kap. 18 e § andra stycket eller 48 a kap. 8 a § ska tjänstebeloppet fördelas mellan den förvärvade andelen och den andel som förvärvet grundas på.

Den del av tjänstebeloppet som enligt första stycket ska fördelas på den förvärvade andelen ska motsvara den minskning av marknadsvärdet som förfarandet medför för den andel som förvärvet grundas på.

I paragrafen som är ny regleras vad som ska gälla i vissa fall när en andel har förvärvats med stöd av en särskilt kvalificerad andel till vilken det hör ett tjänstebelopp vid andelsbyte eller tjänstebelopp vid partiell fission. De fall som avses är när även den förvärvade andelen är kvalificerad enligt 16 §. För att den förvärvade andelen också ska anses kvalificerad krävs att det inte har lämnats någon ersättning för andelen, eller att ersättningen understiger andelens marknadsvärde (se kommentaren till 16 §).

Enligt *första stycket* ska ett sådant tjänstebelopp fördelas mellan den andelen som förvärvet grundas på (den ursprungliga andelen) och den andel som förvärvats.

I *andra stycket* regleras att den del av tjänstebeloppet som ska fördelas på den förvärvade andelen ska motsvara den minskning av marknadsvärdet som förfarandet medför för den ursprungliga andelen.

Det innebär att värdeförändringen ska återspeglas i tjänstebeloppets fördelning.

Överväganden i denna del finns i avsnitt 14.3.3.

Definitioner för utdelning och kapitalvinst

Statslåneränta

19 § Med statslåneränta avses i detta kapitel statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret. Statslåneräntan ska dock som lägst anses vara 0 procent.

Paragrafen som motsvarar nuvarande 57 kap. 8 § (prop. 2016/17:24, s. 25), innehåller en definition av statslåneräntan som ska gälla vid tillämpningen av 57 kap. Det är statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret som ska användas. Statslåneräntan kan lägst anses vara 0 procent.

Inkomstbasbelopp

20 § Med inkomstbasbelopp avses inkomstbasbeloppet enligt 58 kap. 26 och 27 §§ socialförsäkringsbalken för året före beskattningsåret.

Paragrafen som motsvarar nuvarande 57 kap. 9 § (prop. 2009/10:222, s. 207), innehåller en definition av uttrycket inkomstbasbelopp, vilket används i 22 och 28 §§. Det är inkomstbasbeloppet året före beskattningsåret som ska användas. Vid tillämpningen av takregeln i 36 § ska dock beskattningsårets inkomstbasbelopp användas.

Gränsbelopp

21 § Gränsbelopp beräknas för kvalificerade andelar och är summan av

1. årets gränsbelopp, och
2. sparat utdelningsutrymme.

I paragrafen definieras begreppet gränsbelopp. Gränsbelopp, som ska beräknas för kvalificerade andelar (se 7 §), är summan av årets gränsbelopp (se 22 §) och sparat utdelningsutrymme (se 26 §).

Bestämmelsen ersätter nuvarande 57 kap. 10 § första stycket (prop. 2005/06:40, s. 88) och skiljer sig från den bestämmelsen på så sätt att sparutdelningsutrymme inte längre ska räknas upp med statslåneräntan ökad med tre procentenheter för andelar respektive en procentenhet för andra delägaraktier.

Årets gränsbelopp

22 § Årets gränsbelopp beräknas vid årets ingång och tillgodoräknas den som äger andelen vid denna tidpunkt. Om en andel förvärvas genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt, inträder förvärvaren i den tidigare ägarens situation i fråga om beräkning av årets gränsbelopp.

Paragrafen motsvarar nuvarande 57 kap. 11 § tredje stycket (prop. 2008/09:40, s. 41 och 42). Paragrafen innehåller en bestämmelse om att årets gränsbelopp ska beräknas vid årets ingång och ska även tillgodoräknas den som äger andelen vid årets ingång.

23 § Årets gränsbelopp är summan av

1. ett belopp som motsvarar fyra inkomstbasbelopp (grundbeloppet), fördelat med lika belopp på andelarna i företaget, och

2. för andelar i fåmansföretag eller andelar som fortsätter att vara kvalificerade enligt 13 §, ett lönebaserat utrymme beräknat enligt 29–34 §§.

Om en delägars andelar av samma slag och sort har ett sammanlagt omkostnadsbelopp, beräknat enligt 25 §, som överstiger 100 000 kronor, ska det överskjutande beloppet, multiplicerat med statslåneräntan ökad med nio procentenheter, fördelat med lika belopp på andelarna läggas till årets gränsbelopp.

För tillgångar som avses i 3 § andra stycket gäller inte bestämmelserna i första stycket. Vid tillämpning av andra stycket på sådana tillgångar ska statslåneräntan i stället ökas med en procentenhet.

I paragrafen beskrivs hur årets gränsbelopp ska beräknas. Paragrafen ersätter den nuvarande 57 kap. 11 § första och andra styckena.

Första stycket anger huvudregeln för beräkning av årets gränsbelopp och innebär att årets gränsbelopp är summan av grundbeloppet och lönebaserat utrymme. Enligt första stycket *första punkten* motsvarar grundbeloppet ett belopp uppgående till fyra inkomstbasbelopp. Detta belopp ska fördelas med lika belopp på andelarna i företaget. Till grundbeloppet får enligt *andra punkten* läggas ett lönebaserat utrymme beräknat enligt 29–34 §§. Detta gäller dock endast för andelar i fåmansföretag eller andelar som fortsätter att vara kva-

lificerade enligt 13 §. Att punkten är begränsad till sådana andelar innebär att det inte får beräknas något lönebaserat utrymme för andelar som bara är kvalificerade enligt 14, 15 eller 16 § (särskilt kvalificerade andelar).

Enligt första stycket ska alltså årets gränsbelopp för andelar i fåmansföretag eller andelar som fortsätter att vara kvalificerade enligt 13 §, beräknas till summan av ett s.k. grundbelopp motsvarande fyra inkomstbasbelopp, fördelat med lika belopp på andelarna i företaget (första punkten) och ett lönebaserat utrymme som beräknas enligt 29–34 §§ (andra punkten). Grundbeloppet ska fördelas med lika belopp på andelarna i företaget. En delägars grundbelopp för ett visst företag motsvarar därför beloppet per andel multiplicerat med det antal andelar som delägaren äger. Hänsyn ska inte tas till om andelarna är av olika slag och sort. Att även det lönebaserade utrymmet ska fördelas med lika delar på andelarna framgår av 29 § första stycket. Övervägandena i denna del finns i avsnitt 10.7.

Enligt *andra stycket* ska i vissa fall även en del av andelarnas omkostnadsbelopp beaktas vid beräkning av årets gränsbelopp. En förutsättning för att omkostnadsbeloppet ska beaktas är att en delägars andelar av samma slag och sort har ett sammanlagt omkostnadsbelopp, beräknat enligt 25 §, som överstiger 100 000 kronor. Om detta villkor är uppfyllt ska även det överskjutande beloppet (den del av det totala omkostnadsbeloppet som överstiger 100 000 kronor) multiplicerat med statslåneräntan ökad med nio procentenheter och fördelat med lika belopp på delägens andelar, läggas till årets gränsbelopp. Övervägandena i denna del finns i avsnitt 10.8.

Om en delägare i ett och samma företag äger andelar av olika slag och sort ska alltså andelarna beaktas separat. För att hänsyn ska kunna tas till omkostnadsbeloppet för en andel behöver det totala omkostnadsbeloppet för delägens andelar av det slag och sort som andelen tillhör (t.ex. delägens samtliga A-aktier i bolaget) överstiga 100 000 kronor.

Med andelar av olika slag och sort avses bl.a. skillnader kopplade till rätten till utdelning och röstvärdet för en viss andel (jfr 48 kap. 7 och 18 d §§, 48 a kap. 16 § och 49 kap. 29 §).

I *tredje stycket* finns bestämmelser om hur årets gränsbelopp ska beräknas för andra delägarätter än andelar. För sådana delägarätter gäller inte bestämmelserna i första stycket. Detta innebär att årets gränsbelopp enbart ska beräknas enligt andra stycket, dock med undan-

taget att statslåneräntan enbart ska ökas med en procentenhet. Bestämmelserna innebär ett undantag från bestämmelsen i 3 § andra stycket att andra delägarrätter ska likställas med andelar. Övervägandena i denna del finns i avsnitt 10.2.

24 § Den som äger andelar i flera företag får vid beräkningen av årets gränsbelopp inte tillgodoräkna sig mer än ett grundbelopp. Om de belopp som enligt 23 § första stycket 1 har fördelats på en och samma delägars andelar i flera företag sammanlagt överstiger ett grundbelopp, ska grundbeloppet vid beräkningen i stället fördelas på delägens andelar i dessa företag i förhållande till storleken på andelsinnehaven i företagen.

Paragrafen har ingen motsvarighet i nuvarande 57 kap. Bestämmelsen innebär att en person som äger andelar i flera företag, vid beräkningen av årets gränsbelopp för andelarna i de olika företagen, totalt sett inte får tillgodoräkna sig mer än ett grundbelopp. Om de belopp som har fördelats på en och samma delägars andelar i flera företag sammanlagt överstiger ett grundbelopp ska därför en fördelning av grundbeloppet göras mellan delägens andelar. För de delägare vars andelar i olika företag sammanlagt inte överstiger ett grundbelopp behövs ingen proportionering göras. Övervägandena finns i avsnitt 10.7.

Exempel: En person äger 25 procent av andelarna i företag X och 100 procent av andelarna i företag Y. Utan någon begränsning skulle personens totala grundbelopp uppgå till 5 inkomstbasbelopp (IBB), fördelat på 1 IBB i företag X (25 procent av 4 IBB) och 4 IBB i företag Y (100 procent av 4 IBB). För att delägens totala grundbelopp inte ska överstiga 4 IBB proportioneras detta belopp mellan företagen. Delägens grundbelopp i företag X uppgår därmed till 0,8 IBB ($= 25/125 \times 4 \text{ IBB}$) medan grundbeloppet i företag Y uppgår till 3,2 IBB ($= 100/125 \times 4 \text{ IBB}$).

Beräkning av omkostnadsbeloppet

25 § Vid beräkningen av årets gränsbelopp ska omkostnadsbeloppet beräknas som om andelen hade avyttrats vid årets ingång.

Omkostnadsbeloppet ska minskas med tillskott som gjorts i annat syfte än att varaktigt tillföra kapital till företaget. Omkostnadsbeloppet ska även minskas med anskaffningsutgift för andelen till den del sådant tillskott, direkt eller indirekt, har ökat värdet på andelen.

I paragrafen redogörs för omkostnadsbeloppet. Av första stycket följer att vid beräkningen av årets gränsbelopp ska omkostnadsbeloppet beräknas som om andelen hade avyttrats vid årets ingång.

Andra stycket motsvarar nuvarande 57 kap. 12 § tredje stycket (prop. 2011/12:1, *Förslag till statens budget för 2012, finansplan och skattefrågor*, avsnitt 6.15.2.4). Andra stycket i den bestämmelsen hänvisar till nuvarande bestämmelserna i 25–35 §§. Eftersom dessa bestämmelser föreslås ska upphöra att gälla behövs inte längre den hänvisningen.

Sparat utdelningsutrymme

26 § Om utdelningen understiger gränsbeloppet, ska skillnaden (sarat utdelningsutrymme) föras vidare till nästa beskattningsår. Sparat utdelningsutrymme utgör dock gränsbelopp enligt 35 § om ytterligare utdelning sker under beskattningsåret. Sparat utdelningsutrymme utgör gränsbelopp enligt 35 § om utdelning sker på en mottagen andel under det beskattningsår då en partiell fission genomförs. Sparat utdelningsutrymme som beräknats vid utdelning under beskattningsåret utgör gränsbelopp vid kapitalvinstberäkning enligt 35 §.

Lämnar företaget inte någon utdelning, ska hela gränsbeloppet föras vidare som sparat utdelningsutrymme. Sparat utdelningsutrymme ska föras vidare även om andelen under två beskattningsår inte är kvalificerad.

I bestämmelsen definieras sparat utdelningsutrymme.

Paragrafens *första stycke* motsvarar nuvarande 57 kap. 13 § första stycket (prop. 2005/06:40, s. 89 och 90). Om en andel upphör att vara kvalificerad kan sparat utdelningsutrymme föras vidare för att utnyttjas om andelen återigen blir kvalificerad.

Andra stycket andra meningen innebär att den tid under vilken andelen inte är kvalificerad inte får överstiga *två beskattningsår*. Detta avviker från nuvarande 57 kap. 13 § andra stycket endast på så sätt att det numera anges en tydlig tidsangivelse, tidigare angavs i stället *något år*.

27 § Om en kvalificerad andel övergår till en ny ägare genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt, tar förvärvaren över den tidigare ägarens sparade utdelningsutrymme.

Paragrafen motsvarar nuvarande 57 kap. 14 § (tidigare 57 kap. 11 §, prop. 1999/2000:2, del 2, s. 613).

28 § Om kvalificerade andelar avyttras genom ett andelsbyte, ska sparutdelningsutrymme fördelas på de mottagna andelarna.

Om det vid en partiell fission finns sparutdelningsutrymme enligt 26 § som hör till en andel i det överlåtande företaget, ska detta utrymme fördelas mellan de mottagna andelarna och andelen i det överlåtande företaget på det sätt som omkostnadsbeloppet fördelas enligt 48 kap. 18 a §.

Om andelar som är kvalificerade enligt 14, 15 eller 16 § avyttras till ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som säljaren direkt eller indirekt äger andel i, ska sparutdelningsutrymme fördelas på säljarens andelar i fåmansföretaget som förvärvat andelarna direkt eller indirekt.

Om en andel förvärvats med stöd av en andel som är kvalificerad enligt 14, 15 eller 16 § och är kvalificerad enligt 16 §, ska sparutdelningsutrymme fördelas mellan den andel som förvärvet grundas på och den förvärvade andelen på motsvarande sätt som tjänstebelopp fördelas enligt 18 §.

I paragrafen regleras hur sparutdelningsutrymme ska fördelas på mottagna andelar efter ett andelsbyte eller en partiell fission.

Första, andra och tredje stycket motsvarar nuvarande 57 kap. 15 § (prop. 2006/07:2, s. 129).

Fjärde stycket är nytt och reglerar att sparutdelningsutrymme ska fördelas även i det fallet att en andel ska anses kvalificerad enligt 16 § på grund av att den förvärvats med stöd av en särskilt kvalificerad andel. Enligt bestämmelsen ska sparutdelningsutrymme i ett sådant fall fördelas mellan den andel som förvärvet grundas på och den förvärvade andelen på motsvarande sätt som tjänstebelopp fördelas enligt 18 §. Det innebär att fördelningen ska ske utifrån den värdeförändring som förvärvet av den nya andelen ger upphov till hos den andel som förvärvet grundas på. Övervägandena finns i avsnitt 14.3.3.

Lönebaserat utrymme

29 § Det lönebaserade utrymmet är 50 procent av den del av löneunderlaget som fördelas på delägarens andelar i företaget och som överstiger 8 inkomstbasbelopp. Det lönebaserade utrymmet fördelas med lika belopp på delägarens andelar i företaget.

Om två makar är delägare i samma företag ska det lönebaserade utrymmet beräknas gemensamt för makarnas andelar och därefter fördelas med lika belopp på makarnas andelar i företaget.

Löneunderlaget beräknas enligt 32–34 §§ och fördelas med lika belopp på andelarna i företaget.

I paragrafen som saknar motsvarighet i nuvarande 57 kap. definieras lönebaserat utrymme. I *första stycket* anges att det lönebaserade utrymmet ska beräknas till $0,5 \times (\text{löneunderlag} \times \text{ägarandel} - 8 \text{ IBB})$, samt att det ska fördelas med lika belopp på delägarens andelar i företaget.

I *andra stycket* finns ett undantag för makar. När två makar är delägare i samma företag gäller särskilda regler vid beräkning av lönebaserat utrymme. Det lönebaserade utrymmet ska i detta fall beräknas gemensamt för makarnas andelar och därefter fördelas med lika belopp på makarnas andelar i företaget. Med make eller maka avses också en sådan person som jämställs med make eller maka, enligt 2 kap. 20 §. Enligt den bestämmelsen jämställs med makar sambor som tidigare har varit gifta med varandra eller som har eller har haft gemensamma barn.

Exempel: I ett fåmansföretag finns totalt 100 andelar. Två makar äger 75 procent av andelarna i företaget fördelat med 25 procent på make 1 och 50 procent på make 2. Om löneunderlaget i företaget uppgår till totalt 2 000 000 kronor och inkomstbasbeloppet uppgår till 76 200 kronor ska det lönebaserade utrymmet beräknas och fördelas mellan makarna enligt följande:

Från makarnas gemensamma löneunderlag ska avdraget på 8 inkomstbasbelopp göras [$2\,000\,000 \times (0,25 + 0,50) - 8 \times 76\,200$]. Det gemensamma lönebaserade utrymmet kan därefter beräknas till 50 procent av detta belopp, dvs. 445 200 kronor. Därefter kan det lönebaserade utrymmet per andel beräknas: 5 936 kronor (= $445\,200 \text{ kronor} / 75$). Makarnas lönebaserade utrymmen uppgår då till:

Make 1: 148 400 kronor (= $25 \times 5\,936 \text{ kronor}$)

Make 2: 296 800 kronor (= $50 \times 5\,936 \text{ kronor}$)

I *tredje stycket* anges hur löneunderlaget – som används vid beräkning av lönebaserat utrymme enligt första stycket – ska beräknas. Löneunderlaget ska beräknas enligt 32–34 §§ och fördelas med lika belopp på andelarna i företaget.

Övervägandena i denna del finns i avsnitt 10.2.

30 § Om en andel ägts under del av året före beskattningsåret, ska bara ersättning som betalats ut under denna tid ingå vid beräkningen av det lönebaserade utrymmet för den andelen.

Om en sådan andel mottagits genom ett andelsbyte, får dock ersättning som betalats ut under den del av året som föregick andelsbytet också ingå vid beräkningen av det lönebaserade utrymmet för den mottagna andelen.

För tiden före andelsbytet ska då den genom andelsbytet avyttrade andelen ligga till grund för beräkningen.

I paragrafen finns bestämmelser om hur lönebaserat utrymme ska beräknas när en andel har ägts under del av året före beskattningsåret.

Första stycket motsvarar nuvarande 57 kap. 16 § andra stycket och anger att om en andel ägts under del av året före beskattningsåret, ska bara ersättning som betalats ut under denna tid ingå vid beräkningen av det lönebaserade utrymmet.

Andra stycket är nytt och behandlar det fallet att en andel mottagits i samband med ett andelsbyte året före beskattningsåret. I ett sådant fall gäller enligt andra stycket *första meningen* att även ersättning som betalats ut under den del av året som föregick andelsbytet ska ingå vid beräkningen av det lönebaserade utrymmet för den mottagna andelen. Av andra stycket *andra meningen* framgår att för tiden före andelsbytet ska den genom andelsbytet avyttrade andelen ligga till grund för beräkningen.

Bestämmelsen i andra stycket är tänkt att säkerställa att året efter andelsbytet ska löneunderlaget, som beräknas på ersättningar som har lämnats året före beskattningsåret, beräknas för en mottagen andel både för tiden före bytet (beräknat på de avyttrade andelarna) och för tiden efter bytet (beräknat på de mottagna andelarna). Bestämmelsens tillämpning förutsätter således att den mottagna andelen finns kvar den 1 januari året efter andelsbytet när årets gränsbelopp beräknas. Rätten att beräkna lönebaserat utrymme på en avyttrad andel som bytts bort inom ramen för andelsbytet ska korrespondera med den mottagna andelen, eller del av en sådan andel, enligt de villkor som gällt för andelsbytet. Om t.ex. andelsbytet innebär att 100 andelar i det avyttrade företaget byts mot en andel i det förvärvande företaget, ska löneunderlaget beräknas som om den mottagna andelen vore 100 andelar i det avyttrade företaget.

För att ersättningen som betalats ut under den del av året som föregick andelsbytet och som hör till avyttrade andelar ska kunna ingå i beräkningen av det lönebaserade utrymmet föreslås en bestämmelse i 32 § om att vid beräkning av löneunderlaget ska i dessa fall kontant ersättning avse belopp som betalats ut från det avyttrade företaget och dess dotterföretag.

Överväganden finns i avsnitt 13.4.

31 § Det lönebaserade utrymmet för delägarens samtliga andelar i företaget får inte överstiga ett belopp som motsvarar 50 gånger sådan kontant ersättning som avses i 32 § första stycket och som delägaren eller någon närstående har fått från företaget och dess dotterföretag under året före beskattningsåret.

Paragrafen motsvarar nuvarande 57 kap. 16 § tredje stycket (prop. 2013/14:1, *Förslag till statens budget för 2014, finansplan och skattefrågor*, avsnitt 6.13.8 och s. 519). Bestämmelsen innebär ett tak för lönebaserat utrymme. Övervägandena finns i avsnitt 10.2.

Den nya definitionen av närstående i 2 § får betydelse vid tillämpningen av paragrafen. Övervägandena finns i avsnitt 16.8.

32 § Löneunderlaget ska beräknas på grundval av sådan kontant ersättning som hos arbetstagaren ska tas upp i inkomstslaget tjänst och som under året före beskattningsåret har lämnats till arbetstagarna i företaget och i dess dotterföretag. Motsvarande ersättning som betalats ut till arbetstagare i utlandet räknas också in i löneunderlaget om företaget hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Som kontant ersättning avses även sådan ersättning som arbetstagare fått från företaget och som skulle tagits upp i inkomstslaget tjänst om inte undantag gällt enligt 3 kap. 9 § eller på grund av bestämmelse i skatteavtal. Som kontant ersättning avses inte

- kostnadsersättning, eller
- belopp som ska tas upp i inkomstslaget tjänst enligt detta kapitel.

Om ersättningen avser arbetstagare i ett dotterföretag som inte är helägt, ska så stor del av ersättningen räknas med som motsvarar moderföretagets andel i dotterföretaget. Om ett dotterföretag har ägts under del av det år som löneunderlaget avser, ska bara ersättning som betalats ut under denna tid räknas med.

Av 30 § andra stycket framgår att med kontant ersättning kan även avses vad som utbetalats från ett företag och dess dotterföretag i vilket andelar avyttrats vid ett andelsbyte.

Första och andra stycket motsvarar nuvarande 57 kap. 17 § (prop. 2005/06:40, s. 90 och 91). Av bestämmelsen framgår hur löneunderlaget ska beräknas, dvs. vilka ersättningar som ska räknas in i löneunderlaget samt hur löneunderlag ska beräknas för ett dotterföretag som inte är helägt eller har ägts under del av det år som löneunderlaget avser.

Tredje stycket är nytt och innebär att kontant ersättning enligt bestämmelsen i vissa fall även kan avse vad som utbetalats från ett annat företag än det företag som andelsägaren vid tidpunkten för beräkningen äger andelar i. Det gäller när andelarna under året före

beskattningsåret mottagits genom ett andelsbyte i enlighet med reglerna i 48 a kap. om framskjuten beskattning vid andelsbyten. Ett sådant andelsbyte innebär, om samtliga förutsättningar är uppfyllda, att en fysisk person avyttrar andelar i ett företag (det avyttrade företaget) till ett annat företag (det köpande företaget) mot ersättning i form av andelar i det köpande företaget utan att beskattas i samband med bytet. Om det genomförts ett sådant andelsbyte gäller enligt 30 § andra stycket att även ersättning som betalats ut under den del av året som föregick andelsbytet ska ingå vid beräkningen av det lönebaserade utrymmet för den mottagna andelen. För att möjliggöra en sådan beräkning som omfattar även det avyttrade företaget och dess dotterföretags kontanta ersättningar anger bestämmelsen att med kontant ersättning kan även avses vad som utbetalats från ett företag och dess dotterföretag i vilket andelar avyttrats vid ett andelsbyte. Övervägandena i denna del finns i avsnitt 13.4.

33 § Vid beräkningen av löneunderlaget ska ersättningar som täcks av statliga bidrag för lönekostnader inte räknas med.

Paragrafen motsvarar nuvarande 57 kap. 18 § (prop. 2005/06:40, s. 91). Bestämmelsen syftar till att säkerställa att endast sådana lönekostnader som i praktiken betalats av företaget ska ingå vid beräkning av löneunderlaget. Detta innebär att lönekostnader som täcks av bland annat lönebidrag och stöd vid korttidsarbete inte ska ingå i underlaget. Löneunderlaget ska således minskas med dessa löner.

34 § Vid beräkningen av löneunderlaget enligt 32 § ska ersättningar till arbetstagare i företagets dotterföretag inte räknas med om dotterföretagets verksamhet finansierats genom aktieägartillskott eller kapital som grundar sig i sådana tillgångar som likställs med andelar enligt 3 § andra stycket, och det sammanlagda beloppet av sådana kapitaltillskott överstiger aktiekapitalet i dotterföretaget och 25 miljoner kronor.

Vid tillämpningen av första stycket ska det bortses från sådana kapitaltillskott som lämnats av samtliga ägare i dotterföretaget i proportion till deras andel i dotterföretagets aktiekapital.

Om villkoren enligt första stycket är uppfyllda ska inte dotterföretagets andelar i andra företag räknas med vid beräkningen av löneunderlaget.

Om ett dotterföretag är ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person får ersättningar till arbetstagare i det dotterföretaget räknas med vid beräkning av löneunderlaget endast om samtliga andelar, direkt eller indirekt, ägs av moderföretaget.

Första, andra och tredje styckena, som saknar motsvarighet i nuvarande 57 kap., innebär undantag från regeln i 32 § om beräkning av löneunderlag. Enligt den bestämmelsen får löneunderlag även beräknas på ersättningar som lämnats till arbetstagare i ett dotterföretag. Då kapitlet inte längre innehåller någon särskild definition av dotterföretag ska bedömningen av om ett företag är ett dotterföretag göras utifrån civilrättsliga regler.

Bestämmelsen tar sikte på aktieägartillskott och kapital som grundar sig i andra delägarrätter (3 § andra stycket). Det kan exempelvis röra sig om utgivning av vinstandelslån eller kapitalandelslån. Även utländska motsvarigheter till aktieägartillskott, som share premium ska beaktas.

Undantaget i *första stycket* innebär att ersättningar som lämnats till arbetstagare i ett företag, som civilrättsligt är ett dotterföretag, under vissa omständigheter ändå inte får räknas med vid beräkning av löneunderlaget. Regeln tillämpas om dotterföretagets verksamhet finansierats genom aktieägartillskott eller kapital som grundar sig i sådana tillgångar som likställs med andelar enligt 3 § andra stycket, och det sammanlagda beloppet av sådana kapitaltillskott överstiger aktiekapitalet i dotterföretaget och 25 miljoner kronor. I dessa fall får ersättningar till arbetstagare i det dotterföretaget inte räknas med vid beräkning av löneunderlaget enligt 32 §.

Vid bedömningen ska enligt *andra stycket* bortses från sådana kapitaltillskott som lämnats av samtliga ägare i dotterföretaget i proportion till deras andel i dotterföretagets aktiekapital. Det innebär att kapitaltillskott som lämnats av samtliga dotterföretagets ägare och som motsvarar ägarnas andelar av aktiekapitalet inte ska påverka bedömningen.

Av *tredje stycket* framgår att bestämmelsen blir tillämplig på moderföretagets samtliga dotterföretag, dvs. även dotter-dotterföretag. Om villkoren är uppfyllda ska inte dotterföretagets andelar i andra företag räknas med vid beräkningen av löneunderlaget. Det innebär att om ersättningar i ett dotterföretag inte får räknas med vid beräkningen av löneunderlaget medför detta att inte heller ersättningar i underliggande dotterföretag får beaktas.

Exempel 1: A AB äger 51 procent och B AB äger 49 procent i verksamhetsbolaget X AB. X AB har ett aktiekapital på 25 000 kronor. Både A AB och B AB lämnar aktieägartillskott. A AB lämnar aktieägartillskott med 5,1 miljoner kronor och B AB lämnar aktieägar-

tillskott med 4,9 miljoner kronor. Aktieägartillskotten överstiger aktiekapitalet men eftersom tillskotten har skett i med lika delar i proportion till delägarnas andelar av aktiekapitalet i dotterföretaget ska de inte beaktas vid bedömningen. A AB får därför räkna med ersättningar till arbetstagare i X AB vid beräkningen av löneunderlaget enligt 32 §.

Exempel 2: A AB äger 51 procent och B AB äger 49 procent i verksamhetsbolaget X AB. X AB har ett aktiekapital på 25 000 kronor. Både A AB och B AB lämnar aktieägartillskott. A AB lämnar aktieägartillskott med 25 miljoner kronor och B AB lämnar aktieägartillskott med 4,9 miljoner kronor. Aktieägartillskotten överstiger således aktiekapitalet. Enligt undantaget i andra meningen kan A AB endast tillföra 5,1 miljoner kronor $[(4,9 \times 0,51)/0,49]$. AB A har därmed tillfört 19,9 miljoner kronor (25 miljoner – 5,1 miljoner) mer av kapitalet än vad som får räknas av. Eftersom det beloppet understiger 25 miljoner kronor får AB A räkna med ersättningar till arbetstagare i X AB vid beräkningen av löneunderlaget.

Exempel 3: A AB äger 51 procent och B AB äger 49 procent i verksamhetsbolaget X AB. X AB har ett aktiekapital på 25 000 kronor. Både A AB och B AB lämnar aktieägartillskott. A AB lämnar aktieägartillskott med 50 miljoner kronor och B AB lämnar aktieägartillskott med 19,6 miljoner kronor. Aktieägartillskotten överstiger således aktiekapitalet. Enligt undantaget i andra meningen kan A AB tillföra 20,4 miljoner kronor $[(19,6 \times 0,51)/0,49]$. AB A har därmed tillfört 29,6 miljoner kronor (50 miljoner – 20,4 miljoner) mer av kapitalet än vad som får räknas av. Eftersom det beloppet överstiger 25 miljoner kronor får AB A inte räkna med ersättningar till arbetstagare i X AB vid beräkningen av löneunderlaget.

I *fjärde stycket* regleras samma situation som nuvarande 57 kap. 19 a § andra meningen (prop. 2013/14:1, *Förslag till statens budget för 2014, finansplan och skattefrågor*, avsnitt 6.42.15).

Övervägandena finns i avsnitt 10.5 och 10.6.

Utdelning och kapitalvinst

Huvudregel

35 § Utdelning och kapitalvinst på en kvalificerad andel ska tas upp i inkomstslaget tjänst till den del de sammanlagt överstiger gränsbeloppet. Utdelning och kapitalvinst upp till gränsbeloppet ska tas upp till två tredjedelar i inkomstslaget kapital.

Paragrafen ersätter 20 § och 21 § första stycket (prop. 2005/06:40, s. 91 och prop. 2008/09:40, s. 43). Att bestämmelserna slagits ihop är en följd av förslaget att det ska beräknas ett gemensamt takbelopp för tjänstebeskattningsavseende både utdelning och kapitalvinst (se 36 §). Övervägandena i den delen finns i avsnitt 11.4.

Takbelopp för tjänstebeskattningsavseende

36 § Utdelning och kapitalvinst ska inte tas upp i inkomstslaget tjänst till den del det skulle medföra att den skattskyldige under beskattningsåret och de två föregående beskattningsåren från ett företag sammanlagt i inkomstslaget tjänst tagit upp utdelning eller kapitalvinst till ett högre belopp än som motsvarar 90 inkomst-basbelopp (takbeloppet) enligt 58 kap. 26 och 27 §§ socialförsäkringsbalken för beskattningsåret. Vid denna bedömning får den skattskyldige även beakta utdelning och kapitalvinst från företaget som närstående har tagit upp i inkomstslaget tjänst under de två föregående beskattningsåren eller skulle ha tagit upp under beskattningsåret utan beaktande av takbeloppet.

Om den skattskyldige uppnår takbeloppet med beaktande av närståendes utdelning eller kapitalvinst ska den skattskyldiges del av det takbelopp som återstår för beskattningsåret beräknas i proportion till den skattskyldiges del av de sammanlagda inkomster som den skattskyldige och dess närstående skulle ha tagit upp i inkomstslaget tjänst under beskattningsåret, utan beaktande av takbeloppet.

Om en närstående är eller har varit bosatt i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och där tagit upp utdelning eller kapitalvinst, ska även detta belopp beaktas enligt första stycket, om beskattningen av utdelningen eller kapitalvinsten motsvarar den beskattning som skulle ha skett om den närstående varit bosatt i Sverige.

Paragrafen ersätter nuvarande 57 kap. 20 a och 22 §§. Bestämmelsen i *första stycket första meningen* innebär att det endast ska beräknas ett takbelopp för tjänstebeskattningsavseende som ska gälla för både utdelning och kapitalvinst. Utdelning och kapitalvinst som den skattskyldige sammanlagt fått från ett och samma företag under beskattningsåret

och de två föregående beskattningsåren ska bara tas upp i inkomstslaget tjänst upp till ett belopp motsvarande 90 inkomstbasbelopp, IBB, beräknat utifrån det inkomstbasbelopp som enligt 58 kap. 26 och 27 §§ socialförsäkringsbalken gäller för beskattningsåret. Belopp över takbeloppet beskattas i inkomstslaget kapital till 30 procents skatt.

Av bestämmelsen framgår att hänsyn ska tas till utdelning och kapitalvinst som delägaren skulle ha ta upp i inkomstslaget tjänst. Övriga tjänstebeskattnade inkomster ska således inte beaktas. Vid tillämpningen ska utdelningar och kapitalvinster räknas samman och det ska bara beräknas ett takbelopp för dessa. Det innebär att utdelning och kapitalvinst ska behandlas på samma sätt, vilket i motsats till nuvarande regel, innebär att även utdelningar ska beaktas för flera år.

Av *första stycket andra meningen* framgår att även utdelning och kapitalvinst från företaget som den skattskyldiges närstående har tagit upp i inkomstslaget tjänst under de två föregående beskattningsåren eller skulle ha tagit upp under beskattningsåret utan beaktande av takbeloppet ska beaktas. Det innebär att takbeloppet för den skattskyldige kan bli lägre än 90 IBB.

Om den skattskyldige uppnår takbeloppet med beaktande av närståendes utdelning eller kapitalvinst, ska hans eller hennes del av det takbelopp som återstår för beskattningsåret, dvs. det belopp som ska tas upp i inkomstslaget tjänst, enligt *andra stycket* beräknas i proportion till den skattskyldiges del av de sammanlagda inkomster som den skattskyldige och hans eller hennes närstående skulle ha tagit upp i inkomstslaget tjänst under beskattningsåret, utan beaktande av takbeloppet (jfr prop. 1990/91:54, s. 310 och 311). Det saknar betydelse när under beskattningsåret som andelarna har sålts eller utdelningen har tagits emot. Bedömningen ska alltid göras utifrån den skattskyldige delägaren.

Om A och B är närstående och A (utan hänsyn till regeln) skulle ha tagit upp 100 IBB i inkomstslaget tjänst och B skulle ha tagit upp 50 IBB i inkomstslaget tjänst ett visst beskattningsår innebär bestämmelsen att A ska ta upp $\frac{2}{3}$ av 90 IBB ($\frac{100}{150}$), dvs. 60 IBB och att B ska ta upp $\frac{1}{3}$ av 90 IBB ($\frac{50}{150}$), dvs. 30 IBB av gällande inkomstbasbelopp för beskattningsåret.

Om flera närstående tagit emot utdelning eller avyttrat andelar under olika beskattningsår kan det hända att den som säljer sina andelar senare kan komma att beskattas förmånligare än de som sålt sina andelar tidigare eftersom takbeloppet, dvs. ett belopp som mot-

svarar 90 IBB, ska beräknas för varje beskattningsår och värdet ska beräknas utifrån det inkomstbasbelopp som enligt 58 kap. 26 och 27 §§ socialförsäkringsbalken gäller för beskattningsåret. Om delägarens närstående redan under det föregående beskattningsåret har tjänstebeskattats för utdelningar och kapitalvinster motsvarande värdet av 90 IBB för det året ska utdelning eller kapitalvinst som delägaren tar emot under beskattningsåret bara tjänstebeskattas till ett belopp motsvarande skillnaden mellan värdet av 90 IBB mellan de två åren.

Att bedömningen av vilka närståendes utdelningar eller kapitalvinster som ska beaktas ska ske med utgångspunkt från den skattskyldige delägaren kan leda till delvis olika skattemässiga resultat för delägare inom samma familj. Om ett fåmansföretag ägs av en förälder och två barn får föräldern beakta tjänstebeskattad utdelning eller kapitalvinst som tagits emot av båda barnen, medan barnen (som är syskon och således inte ska betraktas som närstående till varandra) bara får beakta utdelningar och kapitalvinster som tagits emot av föräldern. På så vis kan kommitténs förslag till ändrat närståendebegrepp i 2 § även få betydelse även vid tillämpningen av takbeloppets regeln.

I vissa situationer kan takbeloppet komma att bli både lägre och högre än 90 IBB om flera skattskyldiga har flera olika närståendebegrepp. Bestämmelsen i andra stycket syftar till att beräkna takbeloppet för den skattskyldige när denne uppnår takbeloppet med beaktande av utdelning eller kapitalvinst hos en närstående, men även att se till att en skattskyldig inte ska påverkas av att en av dennes närstående även har andra närstående som den kan beakta. Detta hade annars blivit effekten när närståendekretsen inte längre ska beaktas i beräkningen utan endast närstående. Följande exempel kan illustrera detta.

Exempel 1: Om delägare A (mor) och hennes två döttrar B och C (syskon) har mottagit utdelning från företaget med 100 IBB var under beskattningsåret kommer de uppnå takbeloppet det beskattningsåret. A ska därför proportionera takbeloppet mellan sig och båda barnen. A ska därför ta upp 30 IBB ($= 100/300 \times 90$) i inkomstslaget tjänst. B och C får däremot bara fördela takbeloppet mellan sig och modern, i proportion till deras utdelningar och ska därför ta upp 45 IBB i inkomstslaget tjänst ($= 100/200 \times 90$).

Exempel 2: Om beskattningen har skett under olika år kan det illustreras med följande exempel. Om A, B och C under år 1 som inkomst av tjänst har tagit upp utdelningar och kapitalvinster i inkomstslaget tjänst med 20 IBB vardera, kommer beskattningen av utdelningar och kapitalvinster år 2 att delvis skilja sig åt mellan delägarna. A kan tillgodoräkna sig sin egen och båda barnens utdelningar från år 1, dvs. totalt 60 IBB (20 + 20 + 20) medan B och C bara kan tillgodoräkna sig 40 IBB (20 + 20) vardera från år 1 eftersom de bara får beakta sin egen och moderns utdelning, dvs. inte syskonets utdelning. A har således bara kvar 30 IBB innan takbeloppet är uppnått medan både B och C har kvar 50 IBB. Om A, B och C tar erhåller därefter utdelning under år 2 med 40 IBB. Samtliga kommer därmed uppnå takbeloppet det beskattningsåret om de även beaktar närståendes utdelning. Den del av takbeloppet som A, B och C ska ta upp ska beräknas på följande sätt. Den del av det takbelopp som återstår för beskattningsåret (40 för A och 50 för B och C) ska proportioneras utifrån den skattskyldiges andel av de sammanlagda inkomster som den skattskyldige och dess närstående skulle ha tagit upp i inkomstslaget tjänst under beskattningsåret, utan beaktande av takbeloppet. A ska således beräknas till en andel av 40. Denna andel uppgår till A:s utdelning delat med summan av de utdelningar som A, B och C skulle ha tagit upp utan beaktande av takregeln, dvs. $40/(40 + 40 + 40) = 1/3$. A ska således ta upp 1/3-del av det resterande takbeloppet, dvs. $40/3 = 13,33$ IBB. B och C ska vardera ta upp $40/(40 + 40) = 1/2$ av 50, dvs. 25 IBB eftersom A+B får inte beakta varandras utdelning utan bara A:s och de båda har 50 IBB som kvarvarande takbelopp för beskattningsåret.

Av *tredje stycket* framgår att hänsyn även ska tas till utdelning och kapitalvinst som en närstående, som är eller varit bosatt i ett annat EES-land fått, under förutsättning att beskattning ska ha skett enligt den skattesats som i det aktuella landet gäller i inkomstslaget tjänst (se prop. 2005/06:40, s. 92).

Övervägandena finns i avsnitt 11.4.

Övervägandena rörande det förändrade närståendebegreppet finns i avsnitt 16.8.

37 § Bestämmelserna i 35 och 36 §§ gäller inte om kapitalvinsten på grund av andelsavyttringen ska tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet enligt 49 a kap.

Bestämmelsen motsvarar nuvarande 57 kap. 23 § (prop. 2006/07:2 s. 128).

Utdelning och kapitalvinst efter andelsbyte eller partiell fission

38 § Vid en partiell fission ska vid tillämpning av detta kapitel utdelning i form av andelar i det övertagande företaget, som enligt 42 kap. 16 b § inte ska tas upp, värderas till noll kronor.

I paragrafen sägs att utdelning i form av andelar i det övertagande företaget vid en partiell fission ska värderas till noll kronor. På så sätt säkerställs att årets gränobelopp tillgodoräknas i fall då någon utdelning inte sker före den partiella fissionen i det överlåtande företaget och inte heller någon kontant utdelning sker i samband med den partiella fissionen. Bestämmelsen motsvarar nuvarande 57 kap. 20 b §.

39 § Utdelning och kapitalvinst på en andel som är kvalificerad bara enligt 14, 15 eller 16 § och till vilken det hör ett tjänstebelopp vid andelsbyten ska inte tas upp i inkomstslaget tjänst när ett belopp lika med tjänstebeloppet enligt 48 a kap. 8 a § eller det tjänstebelopp som har fördelats enligt 17 eller 18 §, 48 kap. 18 f § andra stycket eller 48 a kap. 8 c § andra stycket har tagits upp i inkomstslaget tjänst för beskattningsåret och tidigare beskattningsår. Därefter ska andelen inte anses kvalificerad.

Vid tillämpning av första stycket ska utdelning på en andel i ett företag som varit överlåtande företag vid en partiell fission och till vilken andel det hör ett tjänstebelopp vid andelsbyten som fördelats enligt 48 kap. 18 f § andra stycket beaktas bara om utdelningen erhållits efter den partiella fissionen.

Bestämmelser om fördelning mellan inkomstslagen tjänst och kapital av ersättning i pengar vid andelsbyten finns i 48 a kap. 9 §.

Paragrafen gäller för en andel som bara är kvalificerad enligt bestämmelserna i 14, 15 eller 16 §, dvs. en särskilt kvalificerad andel, och till vilken det hör ett tjänstebelopp som har beräknats i samband med ett andelsbyte. Paragrafen motsvarar nuvarande 57 kap. 20 b och 24 §§. Det innebär att bestämmelsen i 20 b § om när utdelning på en särskilt kvalificerad andel inte längre ska tas upp i tjänst respektive bestämmelsen i 24 § om när kapitalvinst på en särskilt kvalificerad andel inte längre ska tas upp i tjänst slås ihop till en gemensam be-

stämmelse. Ändringen är en följd av förslaget att införa ett gemensamt tjänstebelopp för både utdelning och kapitalvinst.

I *första stycket* anges att utdelning och kapitalvinst inte längre ska tas upp i inkomstslaget tjänst när ett belopp lika med tjänstebeloppet tagits upp i inkomstslaget tjänst. En ackumulerad beräkning får ske av utdelningar och kapitalvinst som tagits upp i inkomstslaget tjänst för att avgöra när tjänstebeloppet uppnåtts. När tjänstebeloppet uppnåtts anses andelen inte längre kvalificerad. Utdelning och kapitalvinst efter att taket för tjänstebeloppet uppnåtts kommer därmed att beskattas i kapital utan kvotering till 2/3.

I *andra stycket* finns, liksom i nuvarande 57 kap. 20 b §, en särskild bestämmelse för det speciella fallet att utdelning beräknas för andelar i ett företag som varit överlåtande företag vid en partiell fission och andelarna före den senaste partiella fissionen mottagits vid ett andelsbyte. Andelarna kan då vara kvalificerade enligt förslaget till 14 § första stycket, nuvarande 57 kap. 7 § första stycket. Det ska i sådana fall ha beräknats ett tjänstebelopp vid andelsbyten. Detta tjänstebelopp ska fördelas mellan de vid den partiella fissionen mottagna andelarna och andelarna i de överlåtande företaget enligt förslaget till 48 kap. 18 f § andra stycket. För sådana fall ska endast utdelning som erhållits efter den partiella fissionen beaktas när beräkningen görs enligt första stycket.

Tredje stycket motsvarar nuvarande 57 kap. 24 § tredje stycket.

Övervägandena finns i avsnitt 14.3.1.

40 § Utdelning och kapitalvinst på en andel som är kvalificerad bara enligt 14, 15 eller 16 § och till vilken det hör ett tjänstebelopp vid partiell fission ska inte tas upp i inkomstslaget tjänst när ett belopp lika med tjänstebeloppet enligt 48 kap. 18 e § andra stycket eller det tjänstebelopp som har fördelats enligt 17 eller 18 §, 48 kap. 18 f § andra stycket eller 48 a kap. 8 c § andra stycket har tagits upp i inkomstslaget tjänst för beskattningsåret och tidigare beskattningsår. Därefter ska andelen inte anses kvalificerad.

Vid tillämpning av första stycket ska utdelning på en andel i ett företag som varit överlåtande företag vid en partiell fission och till vilken andel det hör ett tjänstebelopp vid partiell fission som fördelats enligt 48 kap. 18 f § andra stycket beaktas bara om utdelningen erhållits efter den partiella fissionen.

Paragrafen gäller för en andel som bara är kvalificerad enligt bestämmelserna i 14, 15 eller 16 §, dvs. en särskilt kvalificerad andel, och till vilken det hör ett tjänstebelopp som har beräknats i samband med

en partiell fission. Paragrafen motsvarar och ersätter nuvarande 57 kap. 20 c § och 24 a §. Det innebär att bestämmelsen i 20 c § om när utdelning på en särskilt kvalificerad andel inte längre ska tas upp i tjänst respektive bestämmelsen i 24 a § om när kapitalvinst på en särskilt kvalificerad andel inte längre ska tas upp i tjänst slås ihop till en gemensam bestämmelse. Ändringen är en följd av förslaget att införa ett gemensamt tjänstebelopp för både utdelning och kapitalvinst.

I *första stycket* anges att utdelning och kapitalvinst inte längre ska tas upp i inkomstslaget tjänst när ett belopp lika med tjänstebeloppet tagits upp i inkomstslaget tjänst. En ackumulerad beräkning får ske av utdelningar och kapitalvinst som tagits upp i inkomstslaget tjänst för att avgöra när tjänstebeloppet uppnåtts. När tjänstebeloppet uppnåtts anses andelen inte längre kvalificerad. Utdelning och kapitalvinst efter att taket för tjänstebeloppet uppnåtts kommer därmed att beskattas i kapital utan kvotering till 2/3.

I *andra stycket* finns, liksom i nuvarande 57 kap. 20 c §, en särskild bestämmelse för det speciella fallet att utdelning beräknas för andelar i ett företag som varit överlåtande företag vid en partiell fission. I det här avsedda fallet har andelarna före den senaste partiella fissionen mottagits vid en tidigare partiell fission. Andelarna kan då vara kvalificerade enligt förslaget till 14 § första stycket, nuvarande 57 kap. 7 § första stycket. Det ska i sådana fall ha beräknats ett tjänstebelopp vid partiell fission. Detta tjänstebelopp ska fördelas mellan de vid den senast aktuella partiella fissionen mottagna andelarna och andelarna i de överlåtande företaget enligt förslaget till 48 kap. 18 f § andra stycket. För sådana fall ska endast utdelning som erhållits efter den partiella fissionen beaktas när beräkningen görs enligt första stycket.

Övervägandena finns i avsnitt 14.3.1.

41 § Utdelning och kapitalvinst på en andel som är kvalificerad bara enligt 14, 15 eller 16 § och vars tjänstebelopp vid andelsbyte eller vid partiell fission beräknats till noll kronor ska inte tas upp i inkomstslaget tjänst.

En sådan andel som avses i första stycket ska anses som kvalificerad under fyra beskattningsår efter det beskattningsår då andelsbytet eller den partiella fissionen genomfördes eller den kortare tid som följer av 7 §.

I paragrafen som är ny regleras det fallet att en andel som mottagits vid ett andelsbyte eller en partiell fission bara är kvalificerad enligt 14, 15 eller 16 § (särskilt kvalificerad) och andelens tjänstebelopp har beräknats till noll kronor.

I *första stycket* tydliggörs att utdelning och kapitalvinst på en andel vars tjänstebelopp beräknats till noll kronor inte till någon del ska tas upp i inkomstslaget tjänst.

I *andra stycket* klargörs hur länge en sådan andel ska anses kvalificerad. Av stycket framgår att en andel som är kvalificerad bara enligt 14, 15 eller 16 §, dvs. särskilt kvalificerad, och vars tjänstebelopp beräknats till noll kronor ska anses kvalificerad under fyra beskattningsår efter det beskattningsår då andelsbytet eller den partiella fissionen genomfördes eller den kortare tid som gäller enligt de allmänna bestämmelserna i 7 §.

Övervägandena finns i avsnitt 14.3.2.

42 § Övergår äganderätten till en andel som är kvalificerad enligt 14, 15 eller 16 § genom gåva eller testamente till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag, ska andelen anses avyttrad för en ersättning som motsvarar marknadsvärdet.

I paragrafen, som motsvarar nuvarande 57 kap. 23 a §, regleras det fallet att äganderätten till en andel som är kvalificerad enligt 14, 15 eller 16 §, dvs. särskilt kvalificerad andel, övergår till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag. Bestämmelsen omfattar andelar som är kvalificerade såväl efter ett andelsbyte som efter en partiell fission. Bestämmelsen infördes genom prop. 2006/07:2 och hade sin förebild i då upphävda 48 a kap. 14 §.

Skatteberäkning inom familjen

43 § Om andelsägarens make i betydande omfattning under beskattningsåret eller under något av de fyra föregående beskattningsåren har varit verksam i ett fåmansföretag som avses i 7 §, gäller följande. Understiger andelsägarens beskattningsbara förvärvsinkomst, bortsett från vad som enligt detta kapitel ska tas upp i inkomstslaget tjänst (tjänsteintäkten), makens beskattningsbara förvärvsinkomst, ska skatten på tjänsteintäkten beräknas enligt 65 kap. 5 § som om andelsägarens beskattningsbara förvärvsinkomst, bortsett från tjänsteintäkten, motsvarade makens beskattningsbara förvärvsinkomst.

Det som sägs om make i första stycket ska, om andelsägaren fyller högst 18 år under beskattningsåret, i stället avse dennes föräldrar.

Som makar anses vid tillämpning av denna paragraf de som ska behandlas som makar under större delen av beskattningsåret.

Bestämmelsen överensstämmer med nuvarande 57 kap. 36 §, bortsett från att det i *första stycket* har tydliggjorts vilken tidsperiod som ska beaktas.

Bestämmelsen syftar till att förhindra att tjänsteinkomster fördelas inom familjen i syfte att undgå progressiv beskattning. Regeln innebär att om makar och barn under 18 år tar ut utdelning ska skatten på den del av det utdelade beloppet som överstiger gränsvärdet beräknas som om den tagits ut av den person som varit verksam i företaget i betydande omfattning och har den högsta beskattningsbara inkomsten. Som makar anses de som behandlats som makar under större delen av beskattningsåret. Med make eller maka avses också en sådan person som jämföras med make eller maka, enligt 2 kap. 20 § II. Enligt den bestämmelsen jämföras med makar sambor som tidigare har varit gifta med varandra eller som har eller haft gemensamma barn.

Tillämpningen av bestämmelsen förutsätter att andelsägarens make eller förälder i betydande omfattning under beskattningsåret eller under något av de fyra föregående beskattningsåren har varit verksam i ett sådant fåmansföretag som avses i 7 §.

Övervägandena rörande tidsgränserna finns i avsnitt 17.3.

65 kap.

9 §

Bestämmelser om skatteberäkning inom familjen i fåmansföretagsförhållanden finns i 57 kap. 43 §.

Bestämmelser om särskild skatteberäkning i vissa fall för inkomst som hänförs till minst två beskattningsår finns i 66 kap.

I paragrafen lämnas information om i vilka bestämmelser som viss skatteberäkning regleras.

I *första stycket* ändras paragrafhänvisningen. Ändringen görs med anledning av att det införs ett nytt 57 kap.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2026.
2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2025, om inte något annat anges i punkterna 3–12.
3. Bestämmelsen i 57 kap. 2 § tillämpas första gången för förhållanden som hänför sig till tiden efter ikraftträdandet.
4. Bestämmelsen i 57 kap. 13 § tillämpas första gången på en andel i ett företag som upphör att vara ett fåmansföretag efter den 31 december 2025.
5. Den upphävda bestämmelsen i 57 kap. 6 § tillämpas på en andel i ett företag som upphör att vara ett fåmansföretag före den 1 januari 2026.
6. Vid tillämpningen av bestämmelserna i 57 kap. 4 och 7 §§ ska, vid bedömningen av om förutsättningarna i bestämmelserna är uppfyllda vid 2026 års beskattning, de fem föregående beskattningsåren beaktas i stället för att de fyra föregående beskattningsåren beaktas.
7. De nya bestämmelserna i 48 kap. 18 e och 18 f §§, 48 a kap. 8 a och 8 c §§ samt 57 kap. 17, 39, 40 och 41 §§ tillämpas första gången på andelar som mottagits med anledning av ett andelsbyte eller en partiell fission som genomförs efter ikraftträdandet.
8. Om det lämnas utdelning på en kvalificerad andel till vilken det hör ett tjänstebelopp för utdelning enligt äldre bestämmelser i 48 kap. 18 d § andra stycket eller 48 a kap. 8 b § första stycket eller till vilken det hör ett tjänstebelopp som har fördelats enligt de äldre bestämmelserna i 48 kap. 18 e §, 48 a kap. 8 c § andra stycket eller den upphävda bestämmelsen i 57 kap. 7 c § första stycket gäller följande. Den del av utdelningen som ska tas upp i inkomstslaget tjänst ska inte överstiga tjänstebeloppet för utdelning eller det tjänstebelopp för utdelning som har fördelats. Det sagda gäller inte om andelen är kvalificerad enligt 57 kap. 7 eller 13 §.
9. Om en kvalificerad andel till vilken det hör tjänstebelopp för kapitalvinst enligt äldre bestämmelser i 48 kap. 18 d § tredje stycket och 48 a kap. 8 b § andra stycket eller tjänstebelopp för kapitalvinst som har fördelats enligt äldre bestämmelser i 48 kap. 18 e § tredje stycket, 48 a kap. 8 c § tredje stycket eller den upphävda bestämmelsen i 57 kap. 7 c § andra stycket avyttras eller upphör att existera gäller följande. Den del av en kapitalvinst som ska tas upp i inkomstslaget tjänst ska inte överstiga tjänstebeloppet för kapitalvinst eller det tjänstebelopp för kapitalvinst som har fördelats. Det sagda gäller inte om andelen är kvalificerad enligt 57 kap. 7 eller 13 §.
10. Vid tillämpning av 57 kap. 15 § gäller följande. Om en kvalificerad andel till vilken det hör ett tjänstebelopp för utdelning eller kapitalvinst enligt äldre regler avyttras enligt 57 kap. 15 § tillämpas de upphävda bestämmelserna i 57 kap. 7 c § innebärande att tjänstebelopp beräknade enligt äldre bestämmelser i 48 kap. 18 d § andra och tredje stycket och 48 a kap. 8 b § första och andra stycket ska minskas med utdelning respektive kapitalvinst som tagits upp i tjänst och fördelas på mottagarens andelar i fåmansföretaget.
11. Vid tillämpning av 48 kap. 18 f § och 48 a kap. 8 c § på en kvalificerad andel till vilken det hör ett tjänstebelopp för utdelning och ett tjänstebelopp för kapitalvinst vid andelsbyte eller partiell fission som beräknats

enligt äldre bestämmelser i 48 kap. 18 d § eller 48 a kap. 8 b § ska dessa belopp minska med utdelning respektive kapitalvinst som tagits upp i tjänst och fördelas på mottagna andelar.

12. De upphävda bestämmelserna i 57 kap. 20 c, 20 d, 24 och 24 a §§ om utdelning efter andelsbyte och partiell fission respektive kapitalvinst efter andelsbyte och partiell fission tillämpas fortfarande på andelar som mottagits med anledning av ett andelsbyte eller en partiell fission som genomförts före ikraftträdandet.

13. De nya bestämmelserna i 48 kap. 18 d § andra och tredje styckena, 48 a kap. 16 § andra och tredje styckena samt 57 kap. 16 § första stycket tredje meningen, 18 § och 28 § fjärde stycket ska tillämpas första gången på en andel som förvärfvas med stöd av en andel som är kvalificerad enligt 57 kap. 14, 15 eller 16 § efter ikraftträdandet.

14. De upphävda bestämmelserna i 57 kap. 21 § andra stycket och 25–35 §§ ska tillämpas för beskattningsår som avslutas före den 1 januari 2029. De upphävda bestämmelserna i 25–35 §§ ska då tillämpas vid beräkningen av omkostnadsbeloppet enligt 57 kap. 25 §. Detta gäller dock inte för tillgångar som avses i 57 kap. 3 § andra stycket.

15. Bestämmelserna i 57 kap. 34 § första–tredje styckena tillämpas första gången på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2026.

I *första punkten* anges att lagen träder i kraft den 1 januari 2026.

I *andra punkten* anges att lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2025. Detta gäller dock inte om något annat anges i punkterna 3–15.

I *tredje punkten* anges att bestämmelsen i 57 kap. 2 § tillämpas första gången för förhållanden som hänför sig till tiden efter ikraftträdandet. Det innebär att bestämmelsen om att med närstående ska inte avses syskon, syskons make och syskons avkomling får genomslag först när tillämpningen avser en bedömning av förhållanden som hänför sig till tiden efter ikraftträdandet. Nedanstående exempel belyser tillämpningen av några centrala bestämmelser.

Bestämmelserna om den utvidgande fåmansföretagsdefinitionen och om andelar som ägs av stiftelser eller annan juridisk person utan delägare: Enligt 57 kap. 4 § andra stycket gäller att flera delägare ska anses som en enda delägare, om de själva eller genom någon närstående är eller under något av de fyra föregående beskattningsåren har varit verksamma i betydande omfattning. Samma bedömning aktualiseras vid tillämpningen av bestämmelsen i 57 kap. 5 § om andelar som ägs av stiftelser eller annan juridisk person utan delägare.

Ett företag ägs exempelvis av tio personer som inte själva är verksamma i företaget men som var och en har ett syskon som är verksamt i betydande omfattning i företaget. Det faktum att syskon inte

längre ska räknas som närstående innebär att företaget inte längre kommer att utgöra ett fåmansföretag enligt den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen i 57 kap. 4 § andra stycket från och med att det nya närståendebegreppet börjar tillämpas, dvs. från och med tidpunkten för ikraftträdandet.

Den föreslagna övergångsregeln innebär att vid bedömningen av förhållanden under beskattningsåren före ikraftträdandet ska syskonet fortfarande betraktas som närstående.

I detta sammanhang bör också nämnas att om ett företag upphör att vara ett fåmansföretag ska dock en andel enligt 57 kap. 13 § vanligtvis anses som kvalificerad under fyra beskattningsår därefter. Det innebär att den förändrade närståendedefinitionen får en praktisk effekt för beskattningen av andelar i sådana företag tidigast från och med beskattningsåret 2030.

Kvalificerade andelar: Av 57 kap. 7 § framgår under vilka förutsättningar en andel i ett fåmansföretag är kvalificerad och således omfattas av de särskilda reglerna om utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag i 57 kap. Huvudregeln är att en andel är kvalificerad om andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fyra föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget.

Om exempelvis två syskon äger andelar i två olika fåmansföretag, men de enligt dagens regler anses bedriva samma eller likartad verksamhet, räcker det med att den ena är verksam i sitt företag för att båda syskonen ska anses äga kvalificerade andelar i sina respektive företag. Med förslaget om ändrad närståendedefinition kommer det förhållandet att det ena syskonet är verksamt i betydande omfattning inte längre påverka bedömningen av om det andra syskonets andelar är kvalificerade.

Den föreslagna övergångsregeln innebär att vid bedömningen av förhållanden under beskattningsåren före ikraftträdandet ska syskonet fortfarande betraktas som närstående. Detta medför att förslaget om ändrad definition av närstående kommer få fullt genomslag vid bedömningen av om en andel är kvalificerad eller inte tidigast fyra beskattningsår efter ikraftträdandet, dvs. när inget av åren före ikraftträdandet ingår i bedömningen.

Ägarskiften mellan närstående: Bestämmelsen i 57 kap. 9 § syftar till att underlätta ägarskiften mellan närstående. Bestämmelsen innebär ett undantag från bestämmelsen i 57 kap. 7 § om att en andel är

kvalificerad om andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fyra föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet som det företag, direkt eller indirekt ägt, som andelsägaren eller den närstående har varit verksam i.

Eftersom bestämmelsen innebär ett undantag från bestämmelsen i 57 kap. 7 § om kvalificerade andelar är det rimligt att bestämmelserna tillämpas på samma sätt. Se kommentaren till samma punkt avseende kvalificerade andelar.

Utomstående reglerna: De ändrade reglerna för närstående får även betydelse för utomstående reglerna i 57 kap. 10–12 §§. Bedömningen av om utomstående reglerna är tillämpliga ska ske utifrån förhållandena under beskattningsåret och de fyra föregående beskattningsåren.

Övergångsbestämmelsen om att den nya närståendedefinitionen ska tillämpas första gången för förhållanden som hänför sig till tiden efter ikraftträdandet innebär att ett syskon kommer att betraktas som en utomstående vid bedömningen av förhållanden under beskattningsår efter att reglerna har trätt i kraft, men inte under beskattningsåren innan.

Vid bedömningen av om ett syskon kan räknas som utomstående ska dock även beaktas om syskonets andelar fortfarande är kvalificerade. Eftersom andelarna fortfarande kommer att vara kvalificerade på grund av reglerna i 57 kap. 7 § kommer syskonet inte kunna betraktas som utomstående förrän efter ytterligare fyra år. Det innebär att om ett syskon som inte längre är verksam i betydande omfattning, men äger mer än 30 procent av andelarna och direkt eller indirekt har motsvarande rätt till utdelning, ska fåmansföretaget anses ägt av utomstående när det har gått fyra år utöver beskattningsåret efter att syskonets andelar slutade att vara kvalificerade. Detta kan tidigast bli aktuellt från och med beskattningsåret 2035 (karensregeln medför att syskonets andelar fortfarande är kvalificerade 2026–2030 och utomståenderegeln gäller först efter att ytterligare fyra beskattningsår passerat, dvs. efter utgången av 2034).

Takregeln för lönebaserat utrymme: Det lönebaserade utrymmet för delägarrens samtliga andelar får enligt 57 kap. 31 § inte överstiga ett belopp som motsvarar 50 gånger sådan kontant ersättning som avses i 29 § första stycket och som delägaren eller någon närstående har fått från företaget och dess dotterföretag under året före beskatt-

ningsåret. Med ett ikraftträdande den 1 januari 2026 får den föreslagna övergångsregeln till följd att vid tillämpningen av takregeln kommer ersättning som har betalats till syskon under 2025 att beaktas för beskattningsåret 2026. Från och med beskattningsåret 2027 kommer dock ersättning till syskon inte längre att beaktas vid tillämpningen, eftersom syskon då inte längre räknas som närstående när ersättningen betalats ut, dvs. under 2026.

Takbeloppsregeln: Enligt 57 kap. 36 § ska utdelning och kapitalvinst inte tas upp i inkomstslaget tjänst till den del det skulle medföra att den skattskyldige under beskattningsåret och de två föregående beskattningsåren från ett företag sammanlagt i inkomstslaget tjänst tagit upp utdelning eller kapitalvinst till ett högre belopp än som motsvarar 90 inkomstbasbelopp (takbeloppet). Vid denna bedömning får den skattskyldige även beakta utdelning och kapitalvinst från företaget som närstående har tagit upp i inkomstslaget tjänst under de två föregående beskattningsåren eller skulle ha tagit upp under beskattningsåret utan beaktande av takbeloppet.

Även vid tillämpningen av denna regel kommer den föreslagna övergångsregeln medföra att utdelningar och kapitalvinster som tagits emot respektive redovisats av en person inom den skattskyldiges syskonkrets att beaktas under en övergångsperiod efter ikraftträdandet. Den förändrade närståendedefinitionen kommer inte att få fullt genomslag förrän två beskattningsår efter det föreslagna ikraftträdandet, dvs. först från och med beskattningsåret 2028.

I *fjärde punkten* anges att bestämmelsen i 57 kap. 13 § tillämpas första gången för en andel i ett företag som upphör att vara ett fåmansföretag efter den 31 december 2025. Det innebär att för den som äger en andel i ett företag som upphör att vara ett företag efter ikraftträdandet kommer andelen att vara kvalificerad under fyra beskattningsår därefter eller den kortare tid som följer av bestämmelserna i 57 kap. 7 §. Enligt nuvarande bestämmelse i 57 kap. 6 § gäller att en sådan andel fortsätter att vara kvalificerad under fem beskattningsår efter att företaget upphört att vara ett fåmansföretag. Den bestämmelsen ska enligt *femte punkten* tillämpas för andelar i företag som upphör att vara ett fåmansföretag före ikraftträdandet.

I *sjätte punkten* anges att vid tillämpningen av bestämmelserna i 57 kap. 4 och 7 §§ ska, vid bedömningen av om förutsättningarna i bestämmelserna är uppfyllda vid 2026 års beskattning, de fem föregående beskattningsåren beaktas i stället för att de fyra föregående

beskattningsåren beaktas. Det innebär att andelar som innehas av delägare som upphört att vara verksamma i betydande omfattning i sina respektive bolag under 2021 och andelar i bolag som upphört att vara fåmansföretag under samma år inte kommer att omfattas av den nya tidsfristen. Vid bedömning av om förutsättningarna är uppfyllda för att andelarna ska vara kvalificerade ska därmed, i enlighet med tidigare gällande tidsfrist, de fem föregående beskattningsåren beaktas. Det innebär alltså att förslaget till nya tidsfrister i den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen (4 §) och bestämmelserna om kvalificerade andelar (7 §) ges en fördröjd effekt så att dessa inte får genomslag förrän ett år efter ikraftträdandet, dvs. för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2026. Det innebär att när de nya tidsgränserna i bestämmelserna börjar gälla kommer tillämpningen att omfatta både de som har slutat vara verksamma 2021 och 2022.

I *sjunde punkten* anges att de nya bestämmelserna om beräkning av tjänstebelopp vid andelsbyten och partiella fissioner i 48 kap. 18 e och 18 f §§, 48 a kap. 8 a och 8 c §§ samt 57 kap. 17 § och bestämmelserna om utdelning och kapitalvinst efter andelsbyte eller partiell fission i 57 kap. 39, 40 och 41 §§ tillämpas första gången på andelar som har mottagits med anledning av ett andelsbyte eller en partiell fission som genomförs efter ikraftträdandet.

I *åttonde punkten* anges hur beskattning ska ske av en utdelning som lämnas på en kvalificerad andel till vilken det hör ett tjänstebelopp för utdelning vid andelsbyte eller ett tjänstebelopp för utdelning vid partiell fission som beräknats eller fördelats enligt äldre regler. Övergångsregeln innebär att om det lämnas utdelning på en sådan kvalificerad andel ska del av utdelningen som ska tas upp i inkomstslaget tjänst inte överstiga dessa tjänstebelopp. Det sagda gäller inte om andelen är kvalificerad enligt 57 kap. 7 eller 13 §, dvs. enligt de allmänna reglerna, t.ex. på grund av att andelsägaren är verksam i betydande omfattning i det ägda företaget. Bestämmelsen innebär att tidigare beräknade tjänstebelopp eller hur dessa beskattas inte påverkas av de nya reglerna om beräkning av tjänstebelopp vid andelsbyten och partiella fissioner.

I *nionde punkten* anges hur beskattning ska ske när en kvalificerad andel avyttras eller upphör att existera på annat sätt och till vilken det hör ett tjänstebelopp som beräknats eller fördelats enligt äldre regler. Om en sådan kvalificerad andel avyttras eller upphör att existera ska den del av en kapitalvinst som ska tas upp i inkomstslaget

tjänst inte överstiga dessa tjänstebelopp. Det sagda gäller inte om andelen är kvalificerad enligt de allmänna bestämmelserna i 57 kap. 7 eller 13 §.

I *tionde punkten* anges att vid tillämpning av 57 kap. 15 § gäller att om en kvalificerad andel till vilken det hör ett tjänstebelopp för utdelning eller kapitalvinst enligt äldre regler avyttras enligt 57 kap. 15 § tillämpas äldre bestämmelser. Det innebär att tjänstebelopp beräknade enligt äldre bestämmelser ska minskas med utdelning respektive kapitalvinst som tagits upp i tjänst och fördelas på mottagarens andelar i fåmansföretaget.

I *elfte punkten* anges att vid tillämpning av 48 kap. 18 f § och 48 a kap. 8 c § på en kvalificerad andel till vilken det hör ett tjänstebelopp för utdelning och ett tjänstebelopp för kapitalvinst som beräknats enligt äldre bestämmelser i 48 kap. 18 d § eller 48 a kap. 8 b § ska dessa belopp minskas med utdelning respektive kapitalvinst som tagits upp i tjänst och fördelas på mottagna andelar. Bestämmelsen reglerar det fallet att det sker ett efterföljande andelsbyte eller partiell fission och där de till de andelar som avyttras respektive överläts sedan tidigare hör ett tjänstebelopp för utdelning eller kapitalvinst vid andelsbyte respektive partiell fission. I sådana fall ska tjänstebeloppen även i fortsättningen hanteras i enlighet med äldre regler.

I *tolfte punkten* anges att de upphävda bestämmelserna i 57 kap. 20 c, 20 d, 24 och 24 a §§ om utdelning efter andelsbyte och partiell fission respektive kapitalvinst efter andelsbyte och partiell fission fortfarande tillämpas på andelar som mottagits med anledning av ett andandelsbyte eller en partiell fissionen som genomförts före ikraftträdandet.

I *trettonde punkten* anges att de nya bestämmelserna i 48 kap. 18 d § andra och tredje styckena, 48 a kap. 16 § andra och tredje styckena samt 57 kap. 16 § första stycket tredje meningen, 18 § och 28 § fjärde stycket ska tillämpas första gången när en andel förvärvas med stöd av en andel som är kvalificerad enligt 57 kap. 14, 15 eller 16 § efter ikraftträdandet. Samtliga bestämmelser tillämpas på en sådan andel som förvärvats med stöd av en särskilt kvalificerad andel och som det inte har lämnats någon ersättning för, eller där ersättningen understiger andelens marknadsvärde.

I *fjortonde punkten* anges att de upphävda bestämmelserna i 57 kap. 21 § andra stycket och 25–35 §§ ska tillämpas för beskattningsår som avslutas före den 1 januari 2029. Det innebär att vid beräkningen av

omkostnadsbeloppet enligt 57 kap. 25 § får, under en övergångsperiod, omkostnadsbeloppet även fortsatt beräknas enligt index- och kapitalunderlagsregeln. Så som tidigare gäller dock detta inte för tillgångar som avses i 57 kap. 3 §, dvs. för andra delägarrätter så som t.ex. vinstandelsbevis, kapitalandelsbevis och konvertibler.

I *femtonde punkten* anges att bestämmelserna i 57 kap. 34 § första-tredje styckena tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2026. Detta innebär att regeln om att ersättningar i vissa dotterföretag inte får beaktas vid beräkning av löneunderlaget kommer att tillämpas på löner i sådana dotterföretag som betalats ut efter ikraftträdandet. Detta eftersom löneunderlaget enligt 32 § ska beräknas på ersättningar som lämnats under året före beskattningsåret.

Övervägandena finns i avsnitt 23.2.

25.2 Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

22 kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om skyldighet att lämna kontrolluppgift om

- överlåtelse av privatbostadsrätt och andelar i vissa bostadsföretag (2 och 3 §§),

- samfällighet (5 och 6 §§),
- räntebidrag (7 §),
- pensionsförsäkringar och pensionssparkonton (8 och 9 §§),
- avskattning av pensionsförsäkring (10 §),
- tjänstepensionsavtal (11 §),
- underlag för avkastningsskatt på livförsäkringar och sparande i en PEPP-produkt (12 §),
- skattereduktion för förmån av hushållsarbete (13 §),
- elcertifikat (14 §),
- utsläppsrätter, utsläppsminskningenheter och certifierade utsläppsminskningar (15 §),
- schablonintäkt vid innehav av ett investeringssparkonto (16 §),
- schablonintäkt vid innehav av andelar i värdepappersfonder, fondföretag, specialfonder och utländska specialfonder (17–21 §§),
- gåva (22 §),
- investeraravdrag (23 och 24 §§),
- skattereduktion för mikroproduktion av förnybar el (25 §),
- utnyttjande av vissa personaloptioner (26 §),

- avgift till arbetslöshetskassa (27 §), och
- andelsinnehav i fåmansföretag (28 §).

I paragrafen finns hänvisningar till bestämmelser som innehåller skyldighet att lämna kontrolluppgifter i olika avseenden. I paragrafen införs en ny *19:de strecksats* av vilken framgår att det i 28 § finns en skyldighet att lämna kontrolluppgift om andelsinnehav i fåmansföretag.

Andelsinnehav i fåmansföretag

28 §

Kontrolluppgift ska lämnas om andelsinnehav i fåmansföretag. Vid tillämpningen av denna paragraf gäller 57 kap. 4 § andra stycket och 5 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229).

Kontrolluppgift ska lämnas för fysiska personer och dödsbon.

I kontrolluppgiften ska uppgift lämnas om

- 1. antalet andelar som den fysiska personen eller dödsboet äger vid beskattningsårets ingång,*
- 2. hur stor del av det totala antalet andelar i företaget som den fysiska personen eller dödsboet äger vid beskattningsårets ingång, och*
- 3. förändringar av den fysiska personens eller dödsboets andelsinnehav under beskattningsåret.*

Paragrafen är ny. I bestämmelsen regleras en ny kontrolluppgiftsskyldighet för fåmansföretag. Enligt *första meningen* avser kontrolluppgiftsskyldigheten andelsinnehav i fåmansföretag. Av *andra meningen* framgår att skyldigheten omfattar alla fåmansföretag, både sådana fåmansföretag som omfattas av definitionen i 56 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, och företag som är anse som ett fåmansföretag enligt den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen i 57 kap. 4 § andra stycket IL. Slutligen omfattas även företag som är att anse som ett fåmansföretag enligt 57 kap. 5 § andra stycket IL.

I *andra stycket* första meningen anges att kontrolluppgiften ska lämnas för fysiska personer och dödsbon.

Av *tredje stycket* framgår vilka uppgifter som ska lämnas i kontrolluppgiften. Enligt *första punkten* ska uppgift lämnas om antalet andelar som den fysiska personen eller dödsboet äger vid beskattningsårets ingång. Av *andra punkten* framgår att uppgift ska lämnas om hur stor del av det totala antalet andelar i företaget som den fysiska

personen eller dödsboet äger vid beskattningsårets ingång. Det innebär att uppgift ska lämnas både om den enskildes ägande och om det totala antalet andelar i företaget. Det är alltså inte tillräckligt att den enskildes andelsinnehav i företaget anges som ett procenttal. Enligt *tredje punkten* ska uppgift lämnas om förändringar av dödsboets eller den fysiska personens andelsinnehav under beskattningsåret.

Övervägandena framgår av avsnitt 21.2.

30 kap.

1 §

En fysisk person ska lämna en inkomstdeklaration, om

1. intäkterna i inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet i annat fall än som avses i 2 har uppgått till sammanlagt minst 42,3 procent av prisbasbeloppet under beskattningsåret,

2. sådan intäkt i inkomstlagen tjänst som avses i 11 kap. 45 §, 50 kap. 7 § samt 57 kap. 35 § inkomstskattelagen (1999:1229) eller intäkt av passiv näringsverksamhet har uppgått till sammanlagt minst 100 kronor under beskattningsåret,

3. intäkterna i inkomstlagen kapital, med undantag för sådan ränta, utdelning eller annan avkastning som kontrolluppgift ska lämnas om enligt 17 eller 19 kap. och för sådan schablonintäkt som kontrolluppgift har lämnats om enligt 22 kap. 16 § eller 17–21 §§, har uppgått till sammanlagt minst 200 kronor under beskattningsåret,

4. han eller hon är begränsat skattskyldig och den skatte- eller avgiftspliktiga intäkten har uppgått till sammanlagt minst 100 kronor under beskattningsåret,

5. underlag för statlig fastighetsskatt, kommunal fastighetsavgift, avkastningsskatt på pensionsmedel eller särskild löneskatt på pensionskostnader ska fastställas, eller

6. uppgift om skalbolag enligt 31 kap. 14 § ska lämnas.

I paragrafen anges vad en fysisk person ska lämna en inkomstdeklaration om. Laghänvisningen i *punkten* 2 till 57 kap. IL ändras. Ändringen görs med anledning av att 57 kap. IL ersätts med ett nytt kapitel.

31 kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om

- uppgifter som ska lämnas i samtliga inkomstdeklarationer (2 och 3 §§),
- uppgifter som fysiska personer och dödsbon ska underrättas om och godkänna eller lämna (4 och 5 §§),
- uppgift som ska lämnas om inkomstslaget tjänst (6 §),
- uppgifter som ska lämnas om inkomstslaget näringsverksamhet (7–15 a §§),
- uppgifter som ska lämnas om inkomstslaget kapital (16–19 b §§),
- uppgift om tillkommande belopp (20 §),
- uppgifter om vissa andelsavyttringar m.m. (21–24 §§),
- uppgifter för beräkning av egenavgifter (25 och 26 §§),
- uppgifter som fåmansföretag och den som innehar kvalificerade andelar ska lämna (27–29 §§),
- uppgift om tillskott och uttag (30 §),
- uppgift om betalning till utlandet (31 §),
- uppgift som ekonomiska föreningar ska lämna (32 §),
- uppgifter om skattereduktion (33–33 d §§), och
- uppgifter om prissättningsbesked (34 §).

I paragrafen lämnas en redogörelse över vilka uppgifter som ska lämnas i en inkomstdeklaration och hänvisningar till de bestämmelser som beskriver uppgiftsskyldigheterna. I paragrafen ändras den 9:de strecksatsen. Den tidigare lydelsen *uppgifter som fåmansföretag samt företagsledare och delägare ska lämna (27–29 §§)* ändras till *uppgifter som fåmansföretag och den som innehar kvalificerade andelar ska lämna (27–29 §§)*.

22 §

Den som innehar en andel som är kvalificerad enligt 57 kap. 14, 15 eller 16 § inkomstskattelagen (1999:1229) ska lämna de uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna

1. besluta om kapitalbelopp enligt 48 a kap. 8 a § inkomstskattelagen,
 2. besluta om tjänstebelopp
 - a) vid partiell fission enligt 48 kap. 18 e § inkomstskattelagen, och
 - b) vid andelsbyten enligt 48 a kap. 8 a § inkomstskattelagen, samt
 3. besluta om de tjänstebelopp som har fördelats enligt 48 kap. 18 f §, 48 a kap. 8 c § eller 57 kap. 17 eller 18 § inkomstskattelagen.
- Uppgifter om utdelning och kapitalvinst på andelarna ska också lämnas.

I paragrafen anges vilka uppgifter som ska lämnas av den som innehar en kvalificerad andel som mottagits vid andelsbyte eller partiell fission. Den som innehar en kvalificerad andel som avyttras i samband med ett andelsbyte eller överläts i samband med en partiell fission ska till Skatteverket lämna de uppgifter som behövs för att beräkna ett kapitalbelopp och ett tjänstebelopp vid andelsbyte samt för att beräkna ett tjänstebelopp för partiell fission. Laghänvisningarna i *första stycket första meningen* till 57 kap. IL ändras med anledning av att 57 kap. IL ersätts med ett nytt kapitel. Laghänvisningen i *första stycket punkt 2 a* ändras på grund av ändrad paragrafbeteckning i 48 kap. IL. Laghänvisningen i *första stycket punkt 2 b* ändras med anledning av att bestämmelserna i inkomstskattelagen om beräkning av tjänstebelopp vid andelsbyte och partiell fission ändras. Ändringen i inkomstskattelagen innebär att det inte längre ska beräknas ett tjänstebelopp för utdelning och ett tjänstebelopp för kapitalvinst utan att det i stället endast behöver beräknas ett gemensamt tjänstebelopp vid andelsbyte för utdelning och kapitalvinst samt ett gemensamt tjänstebelopp vid partiell fission för utdelning och kapitalvinst. Med anledning både av ändrade och nya bestämmelser i inkomstskattelagen om fördelning av tidigare beräknade tjänstebelopp ändras också laghänvisningarna i *första stycket punkt 3*. Övervägandena finns i avsnitt 21.3.

24 §

Om äganderätten till andelar som är kvalificerade enligt 57 kap. 14, 15 eller 16 § inkomstskattelagen (1999:1229) har övergått till någon annan genom arv, testamente, bodelning eller gåva, ska förvärvaren lämna

1. uppgift om antalet andelar som har förvärvats,
2. uppgift om tjänstebeloppet för varje andel, och
3. nödvändiga identifikationsuppgifter för den som andelarna har övergått från.

Förvärvaren ska årligen lämna de uppgifter som är av betydelse för om tjänstebeloppet ska tas upp till beskattning.

I paragrafen regleras uppgiftsskyldigheten för den som genom ett benefikt fång har övertagit äganderätten till andelar som är kvalificerade enligt 57 kap. 14, 15 eller 16 § IL, dvs. särskilt kvalificerade andelar. Laghänvisningen till 57 kap. IL i första stycket ändras. Ändringen görs med anledning av att 57 kap. ersätts med ett nytt kapitel.

27 §

Ett fåmansföretag ska lämna

1. nödvändiga identifikationsuppgifter för delägarna och närstående till dem, samt

2. uppgifter om varje delägars andelsinnehav och innehavets röstvärde.

Uppgifter enligt första stycket 1 behöver inte lämnas för en närstående som inte har tagit emot ersättning från företaget eller träffat avtal med eller företagit någon annan rättshandling med företaget.

Vid tillämpningen av denna paragraf gäller 57 kap. 4 § andra stycket och 5 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229).

I paragrafen regleras ett fåmansföretags uppgiftsskyldighet i företagets inkomstdeklaration. Laghänvisningen till 57 kap. 11 i tredje stycket ändras. Ändringen görs med anledning av att 57 kap. ersätts med ett nytt kapitel.

Uppgifter som den som innehar kvalificerade andelar ska lämna

29 §

Den som innehar andelar som är kvalificerade enligt bestämmelserna i 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) ska årligen lämna de uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna tillämpa bestämmelserna om utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar i 57 kap. inkomstskattelagen.

Paragrafen innehåller bestämmelser om vilka uppgifter som den som innehar andelar som är kvalificerade enligt 57 kap. 11 ska lämna i inkomstdeklarationen. Uppgiftsskyldigheten enligt bestämmelsen omfattar alla fysiska personer och dödsbon som innehar andelar som är kvalificerade enligt 57 kap. 11. Det innebär att skyldigheten omfattar både den som är delägare i fåmansföretag och som innehar andelar som är kvalificerade på grund av de allmänna reglerna i 57 kap. och den som innehar andelar i företag som inte är fåmansföretag men där andelarna är kvalificerade enligt bestämmelserna i 57 kap. 14, 15 eller 16 §, dvs. särskilt kvalificerade andelar. För den som innehar en andel som är kvalificerad innebär bestämmelsen en skyldighet att årligen lämna de uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna tillämpa bestämmelserna om utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar. Det innebär att delägaren behöver lämna de uppgifter som behövs för att kunna beräkna andelens gränsbelopp.

Skatteverket behöver t.ex. få uppgift om antalet ägda andelar i det eller de företag som den enskilde äger och det totala antalet andelar i det företaget eller de företagen. Skatteverket behöver i förekommande fall också uppgift om företagets löneunderlag för att beräkna det lönebaserade utrymmet och lägga det till gränsbeloppet. Uppgifterna ska lämnas årligen. Det innebär att det finns en uppgiftsskyldighet oavsett om uppgifterna har betydelse för den enskildes beskattning under ett visst beskattningsår eller inte, dvs. oavsett om den enskilde tagit utdelning eller erhållit kapitalvinst på andelen.

Övervägandena framgår av avsnitt 21.3.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2026.
2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2025.
3. Bestämmelsen i 31 kap. 22 § i den äldre lydelsen gäller dock för den som innehar en andel till vilken det hör tjänstebelopp för utdelning respektive för kapitalvinst som beräknats enligt äldre bestämmelser.

I *första punkten* anges att lagen träder i kraft den 1 januari 2026.

I *andra punkten* anges att lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2025.

I *tredje punkten* anges att bestämmelsen i 31 kap. 22 § i den äldre lydelsen gäller för den som innehar en andel till vilken det hör tjänstebelopp för utdelning respektive för kapitalvinst som beräknats enligt äldre bestämmelser.

Övervägandena finns i avsnitt 23.3.

Avslutande del

Särskilt yttrande

**av experterna Richard Hellenius, Patrick Krassén,
Martin Mörman och Catrin Åkerlund**

Inledning

Enligt kommittédirektivet är huvuduppdraget att förenkla och förbättra 3:12-regelverket. Det tydliggörs att framgångsrikt entreprenörskap skapar arbetstillfällen och tillväxt vilket är en förutsättning för välbefindandet i samhället. Samtidigt lyfter regeringen fram att det är förenat med ekonomisk risk att vara entreprenör och det krävs därmed incitament för entreprenörer att starta och driva företag. Därav är det särskilt viktigt att ge små och medelstora företag goda skattemässiga villkor, vilket gör det möjligt för dem att växa, anställa och attrahera kapital. Direktivet är samtidigt tydligt med att förändringar inte ska öppna upp för sådan inkomstomvandling som reglerna är avsedda att förhindra.

De tre huvudsakliga kriterierna för kommitténs arbete som pekas ut i direktiven – förbättra regelverket, förenkla detsamma, och samtidigt undvika inkomstomvandling – kan vara sinsemellan motstridiga. Det går att tänka sig förenklingar av reglerna, som samtidigt skulle innebära försämringar för de fåmansföretagare som berörs av dem. Omvänt går det också att skissera olika former av förbättringar, som dock skulle innebära att reglerna blir krångligare och mer komplexa. Såväl förbättringar som förenklingar kan i sin tur ställas i motsats till att förhindra inkomstomvandling. Begreppet inkomstomvandling är sedan länge omtvistat och i direktiven görs inget försök att definiera det, ej heller att ange vad som är att anse som ej godtagbart. Kommittén har därför haft att göra denna avvägning, om hur ”sådan inkomstomvandling som reglerna är avsedda att förhindra” ska tolkas se ut. Dessa motstridigheter i direktiven har medfört att kommitténs utrymme för att skapa bättre incitament för entreprenörskap har begränsats.

Med beaktande av ovanstående ramar för kommitténs arbete anser vi att de förslag som kommittén lämnar i betänkandet, betraktade som en helhet, utgör förenklings- och förbättringsåtgärder av regelverket som är mycket välkomna. Inte minst gäller detta förslagen att slopa de så kallade absoluta kraven (kapitalandels- och löneuttagskravet), att höja grundbeloppet/förenklingsbeloppet till fyra inkomstbasbelopp och att de två separata takbeloppen, för utdelning respektive för kapitalvinst, ersätts av ett gemensamt takbelopp.

Det finns enligt vår uppfattning vissa delar av de förslag som kommittén lämnar där andra lösningar hade varit önskvärda, men vi begränsar oss i detta yttrande till att lyfta fram två områden inom vilka det enligt vår uppfattning, även efter ett genomförande av kommitténs samlade förslag, skulle kvarstå ett betydande förenklings- och förbättringsbehov.

Det första området avser kvalifikationsreglerna, det vill säga de regler som avgör om de andelar en delägare innehar omfattas av 3:12-beskattningen eller ej. Bland de uppdrag som utredningen erhållit ingår uttryckligen att analysera på vilket sätt utomståenderegeln och bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet, vilka båda är centrala delar av kvalifikationsreglerna, kan förändras för att förbättra villkoren för små och medelstora företag. I kapitel 3 konstaterar kommittén också att den största komplexiteten i reglerna finns just i dessa regler. När det gäller kvalifikationsreglerna lämnar dock kommittén endast relativt begränsade förslag, varav inga – med undantag för en kodifiering av rådande rättspraxis kring vilken ägarandel som krävs för utomstående ägande – avser utomståenderegeln eller definitionen av samma och likartad verksamhet.

Det andra behovet avser företagens bristande tillgång till kapital. I kommittédirektiven anges bland annat att det är särskilt viktigt att ge små och medelstora företag goda skattemässiga villkor som gör det möjligt för dem att anställa och attrahera kapital. I avsnitt 5.3 redogör kommittén för de svårigheter företagen har på detta område, inte minst när det gäller möjligheterna till banklån, och konsekvenser av när dessa möjligheter är små. Några direkta förslag till förbättringar på detta område lämnas dock inte av kommittén. Behovet av åtgärder som förbättrar förutsättningarna för en god kapitalförsörjning kommer därmed enligt vår uppfattning att kvarstå.

Nedan utvecklas vår syn på dessa kvarstående behov.

Kvalifikationsreglerna

Kommittén konstaterar att den största komplexiteten finns i kvalifikationsreglerna, alltså själva grunden till om man ska omfattas av regelverket. Grunden till fåmansföretagsreglerna är att delägaren i ett fåmansföretag kan styra sitt uttag från företaget och välja (lägre beskattad) utdelning eller (högre beskattad) lön – det som benämns som inkomstomvandling. Komplexiteten består i att balansera när man som delägare slutar kunna styra över hur uttaget från företaget ska göras, och hur det ska beskattas, det vill säga när det inte finns skäl att befara potentiell inkomstomvandling längre. Vissa ytterligare steg skulle behöva tas vad gäller lagstiftningen på detta område för att närma sig bestämmelsernas syfte. Det finns även aspekter som framkommit i rättspraxis, som kan behöva kodifieras för att reglernas tillämpning ska närma sig avsikten med reglerna. Problemet med den rättsutveckling vi ser på detta område är att den blir mer och mer baserad på enskilda rättsfall, på ett sätt som alltmer avlägsnar sig från den faktiska lagtexten. För att förstå hur lagen ska tillämpas är det i dagsläget inte bara otillräckligt att läsa lagtexten. ”Samma eller likartad verksamhet” har en allmänspråklig innebörd som framstår som klart skild från hur begreppet har utvecklats i praxis. Även om praxis i och för sig har klargjort hur tillämpningen ska ske i ett antal situationer, är denna tillämpning nu så komplicerad och specifik att det krävs någon form av kodifiering för att upprätthålla kravet på lagbunden rättstillämpning.

När man tillämpar fåmansföretagsreglerna utgår man många gånger från sin egen roll i bolaget: Ses jag som individ som verksam i betydande omfattning så att mina andelar skulle kunna ses som kvalificerade andelar? Om man ser en sannolikhet för det, behöver man konstatera om företaget är ett fåmansföretag för att kunna klargöra sin beskattningssituation. Man behöver då räkna antalet fysiska delägare i företaget eller i de företag som äger aktier i företaget för att kunna konstatera om fyra eller färre delägare äger mer än 50 procent av företaget. Komplexiteten ökar med ett spritt ägande i exempelvis ett investerande företag eller i ett moderföretag. Grundare eller anställd delägare ges inte tillgång till uppgifter om ägandet i dessa mer eller mindre komplicerade strukturer. Fåmansföretagsreglerna gäller onoterade företag, men enligt den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen i 57 kap. 4 § inkomstskattelagen behöver man förhålla sig till

om det till exempel finns delägare i ett överliggande företag som är närstående eller som är verksamma i betydande omfattning, som därmed ska räknas som en person vid beräkningen av hur många som äger företaget. De flesta dotterbolag till exempelvis H&M ses som fåmansföretag utifrån att det är närstående personer som i så stor omfattning äger H&M. Många företag kan alltså vara fåmansföretag även om det inte ser ut så vid en första anblick. Komplexiteten ökar om man är ett företag med tillväxtambitioner som tar in nytt kapital, där ägandet blir spritt.

När det inte är möjligt att komma fram till om företaget är ett fåmansföretag, går man vidare till att försöka bedöma om till exempel en investerare skulle kunna ses som en utomstående ägare.

Det kan vara enklare att komma fram till att utomståenderegeln är tillämplig än att komma fram till att bolaget är ett fåmansföretag, genom att konstatera att det inte finns någon från investerarens sfär som är verksam i betydande omfattning i det bolag som bedömningen ska göras i. Komplexiteten har ökat genom den senaste utvecklingen inom rättspraxis, i vilken domstolarna mer och mer bedömer särskilda skäl (vi återkommer till detta nedan).

Både vid bedömningen av om ett innehav är kvalificerat och om en ägare kan ses som en utomstående ägare ska man även beakta begreppet *samma eller likartad verksamhet*.

- Vid bedömning av om dina aktier är kvalificerade ska det beaktas om du (eller någon närstående) bedriver samma eller likartad verksamhet i ett annat företag.
- Vid bedömning av om en ägare ska ses som utomstående ägare ska det beaktas om denne (eller dess närstående) bedriver samma eller likartad verksamhet som det företag som prövas enligt utomståenderegeln.

Begreppet samma eller likartad verksamhet ska säkerställa att arbetsinkomster från ett bolag inte ska kunna omvandlas genom att dela upp eller flytta verksamheten mellan olika bolag och spara arbetsinkomster i ett vilande bolag, och på så sätt undgå beskattning enligt fåmansföretagsreglerna tidigare. Med begreppet utgår man från att en verksamhet ska anses ha överförts till ett annat företag. En ”verksamhet” har klassiskt sett varit en grävmaskin som överläts och grävmaskinsverksamheten börjar bedrivas i ett nytt bolag. Bestämmelsen

om samma eller likartad verksamhet omfattar inte enbart överföring av inventarier eller liknande tillgångar, utan en verksamhetsöverföring kan även omfatta överföring av till exempel kunskaper och affärskontakter till ett nybildat bolag (se HFD 2013 ref. 35).

Vad bör gälla när man exempelvis har varit delägare och arbetat som teknisk konsult i en större organisation, säljer sina aktier i det stora konsultbolaget via ett holdingbolag, och sedan börjar bedriva egen verksamhet som teknisk konsult i sitt eget bolag? Ska det ses som samma eller likartad verksamhet, eller ej? Organisationen och verksamhetsformen är väsentligt annorlunda. Räcker det att den know-how som konsulten/delägaren har är densamma? Den vägledning som finns är det s.k. Advokatfallet (HFD 2016 not. 23), där Högsta förvaltningsdomstolen framhöll att om verksamheten exempelvis bedrivs inom samma geografiska område med liknande kundkrets, ses det som samma eller likartad verksamhet. Det finns emellertid ett flertal andra situationer som det inte går att dra slutsatser om utifrån Advokatfallet. Kan en teknisk konsult i en större organisation anses bedriva samma eller likartad verksamhet och ha samma kunder som en ensamkonsult i ett eget bolag?

Samma eller likartad verksamhet har även utvecklats till att avse förvaltning av vinstmedel, det vill säga likvider – se till exempel RÅ 2010 ref. 11 I och V, m.fl. Kapitalrörelser mellan bolag, alltså betalning av likvider, har kommit att jämföras med överföring av verksamhet (HFD 2012 ref. 67 I). Enligt HFD 2012 ref. 67 II krävs att det finns ett ägarsamband för att bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet ska föreligga. Detta ägarsamband framgår inte av lagtexten, men skulle kunna beskrivas enligt följande:

Samma eller likartad verksamhet föreligger endast om andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren direkt eller indirekt ägt del i båda företagen.

Föreligger detta ägarsamband, ”smittar” en (1) krona från en verksamhet där delägaren varit verksam i betydande omfattning den andra verksamheten där delägaren inte kan ses som verksam i betydande omfattning.

I detta avseende skulle det vara önskvärt att det införs en formulering, exempelvis som att *med överföring av verksamhet likställs överföring av vinstmedel eller andra värden i fåmansföretaget om det*

sker i mer än obetydlig omfattning. Detta skulle tydligare koppla risken för inkomstomvandling till proportionen av överföringen av likvider.

Även marknadsmässiga transaktioner, såsom lån mellan företag, har lett till att det ses som att de bedriver samma eller likartad verksamhet. Även om lån i sig inte medför att utrymmet för utdelning ökar, har lånet ansetts bidra till vinstgenerering i företaget, som i sin tur möjliggör utdelning (SRN dnr 79-16/D).

Överföring av tillgångar för marknadspris, eller en annan marknadsmässig transaktion, bör inte ses som samma eller likartad verksamhet, mot bakgrund av att risken för inkomstomvandling bör vara liten, om ens någon. Man bör inte heller beakta mer obetydliga faktorer, såsom små felprissättningar. Detta bör formuleras i lagtext.

Som nämnts ska det vid tillämpning av utomståenderegeln även beaktas om investeraren bedriver verksamhet som eventuellt kan ses som samma eller likartad verksamhet. Dessa två regler i kombination ökar komplexiteten i bedömningen av om utomståenderegeln är tillämplig. I HFD 2023 ref. 11 ställdes detta på sin spets. Rättsfallet rörde frågan om huruvida ett fåmansföretags förvärv av aktier genom en nyemission i ett annat fåmansföretag innebär att företagen ska anses bedriva samma eller likartad verksamhet, så att investeraren inte skulle kunna ses som en utomstående ägare. I målet hade bolaget Adelis fört över kapital till bolaget Intersport genom att förvärva nyemitterade aktier i det bolaget. Adelis ägde efter förvärvet mer än 70 procent av andelarna i Intersport och skulle ha rätt till utdelning med mer än 30 procent. Adelis var ett fåmansföretag, i vilket delägarna hade kvalificerade andelar. Delägarna i Adelis var inte och skulle inte heller komma att vara verksamma i betydande omfattning i Intersport. Adelis förvärv av aktier i Intersport genom en nyemission innebar i och för sig att *vinstmedel* som genererats i Adelis verksamhet har *förts över* till Intersport. Enligt tidigare rättspraxis ses detta som att verksamheten är samma eller likartad. Delägarna i Adelis var verksamma i betydande omfattning i Adelis. De var dock inte verksamma i betydande omfattning i Intersport, och om aktierna hade ägts direkt av dem skulle det inte ha funnits någon risk för omvandling av arbetsinkomster i det företaget till lägre beskattade kapitalinkomster. Upparbetade vinstmedel i Intersport kunde inte heller tas ut av dem som lägre beskattad kapitalinkomst, eftersom de inte själva ägde några aktier i det bolaget.

Genom avgörandet får det anses stå klart att även andra omständigheter än sådana som är hänförliga till själva verksamheten kan beaktas, och att syftet med bestämmelserna tillmäts avgörande betydelse. I denna dom var den avgörande faktorn frånvaron av risk för inkomstomvandling. Detta bör framkomma i lagtexten, för att tydliggöra denna möjlighet. Exempel på möjlig formulering kan vara:

Vid bedömningen av om två företag ska anses bedriva samma eller likartad verksamhet ska särskilt beaktas om det finns en risk för inkomstomvandling. Med inkomstomvandling avses att utdelning och kapitalvinst som ska beskattas enligt detta kapitel i stället beskattas enbart i inkomstslaget kapital.

Utomståenderegeln ska säkerställa att den som ska ses som utomstående inte är verksam i betydande omfattning i den verksamhet som är föremål för prövning. Om en utomstående ägare innehar ett ägande och har rätt till utdelning, som motsvarar den av kommittén föreslagna nivån på 30 procent, ska utomståenderegeln tillämpas, om inte särskilda skäl föreligger. När man som grundare släpper ifrån sig så mycket ägande och utdelning som 30 procent, finns det inte längre ekonomiska skäl för grundaren att inkomstomvandla – man tjänar inte på att växla lön till utdelning. Om man tar in en investerare vill investeraren många gånger att kapitalet används till rätt saker. Man vill ofta begränsa lönen till grundaren, då kapitalet ska nyttjas där det gör mest nytta för att investeraren ska få bäst avkastning på sin investering. Innebär det att man som grundare har inkomstomvandlat? Styr man som grundare över möjligheten att inkomstomvandla i denna situation? Man har lyckats få in en investerare på en svår kapitalmarknad, och får följa de investeringsavtal som presenteras.

I ett tidigare avgörande, HFD 2021 ref. 40 (Valedo-domen), ansåg domstolen att särskilda skäl mot att tillämpa utomståenderegeln förelåg, trots att utomstående ägare ägt en stor andel av aktierna i bolaget och alltid fått utdelning som översteg andelsinnehavet under mer än fem år tillbaka. Avgörandet avsåg en riskkapitalstruktur med olika aktieslag, flera avtal som reglerade investeringen och vad den skulle användas till, och en begränsning av de verksamma delägarnas löneuttag.

I ett nyligen avgjort rättsfall (HFD 2024 ref. 8) ansågs inte särskilda skäl för tillämpningen av utomståenderegeln föreligga. Avgörandet gällde en franchisetagare som genom ett nybildat bolag (NYAB) skulle ingå ett franchiseavtal med ett försäkringsbolag. NYAB ska

ägas till 31 procent av försäkringsbolaget och till 69 procent av franchisetagaren. Samtliga aktier i bolaget skulle vara stamaktier med lika rätt till utdelning. För att öka franchisetagarens lön med mer än 20 procent krävdes enighet mellan aktieägarna. Försäkringsbolaget hade åtagit sig att vid behov lämna villkorade aktieägartillskott för att täcka bolagets fasta kostnader, dock begränsat i tid och till belopp. Någon reell inkomstomvandling ansågs inte kunna ske, då utdelning skulle lämnas till båda aktieägarna i förhållande till vad man hade investerat, trots att försäkringsbolaget skulle ha förtur till sina gjorda villkorade tillskott.

Förslagsvis bör kravet på att det ska ha skett en reell inkomstomvandling komma till uttryck i lagtext. Om någon reell inkomstomvandling inte är för handen bör inte särskilda skäl kunna föreligga.

I HFD 2018 not. 16 bedömdes inte utomståenderegeln kunna tillämpas. En delägare ägde aktier indirekt genom eget holdingbolag i det bolag där det utomstående ägandet förelåg. I holdingbolaget bedrevs endast passiv kapitalförvaltning. Det utomstående ägandet hade förelegat i mer än fem beskattningsår. Utomståenderegeln har alltså varit tillämplig. Bolaget som hade det utomstående ägandet såldes sedan. Något utomstående ägande förelåg inte längre och aktierna i holdingbolaget som har hanterats som okvalificerade blev kvalificerade. Någon risk för inkomstomvandling kan inte finnas i denna situation, givet att det utomstående ägandet har förelegat under intjänandet av avkastningen på kapitalet. Lagstiftningen bör ändras i detta avseende, då det inte finns någon anledning att återgå till att beskattas enligt fåmansföretagsreglerna för det kapital som är hänförligt till när utomståenderegeln varit tillämplig. Möjligheten att styra över sitt uttag fanns inte i samband med intjänandet, och då bör ingen risk för inkomstomvandling föreligga heller när det utomstående ägandet inte längre finns.

Möjligheter att attrahera kapital

Hur företag attraherar kapital är en komplex process att beskriva på makronivå. För många av de minsta företagen handlar det, som har beskrivits ovan, ofta om att grunden i finansiering är eget kapital, i form av ägarens egna sparmedel eller medel lånade från närstående. När verksamheten har pågått ett tag används ofta sparade vinstmedel

som finansieringskälla. Samtidigt finns det startup-företag som är små men som satsar särskilt på tillväxt, och då söker finansiering genom externa kapitaltillskott från riskkapital (*venture capital*), affärsänglar eller så kallad crowdfunding. För småföretag som söker expandera kan mikrolån eller lån från nischade finansiella aktörer, som statliga Almi eller särskilda kreditmarknadsaktörer, vara en finansieringskälla.

För många företag i tillväxtfas är en central fråga avvägningen mellan att locka investeringar och hur ägandet ska vara strukturerat. Denna fråga har förstås likaledes betydelse för eventuella externa investerare.

Större företag har generellt lättare att få finansiering genom konventionella banklån, från institutionella investerare, större riskkapitalaktörer (*private equity*) eller via börsen. Både större och mindre företag kan dock också attrahera kapital från enskilda investerare som har byggt upp medel i egna investerings- eller holdingbolag, genom till exempel framgångsrikt tidigare företagande, arv eller likvidering av andra tillgångar. Sådana enskilda investerare kan agera som affärsänglar på ett tidigt stadium, men också investera i större och noterade bolag, inte sällan i samverkan med investmentbanker eller riskkapitalbolag. Riskkapitalaktörer kan vara statliga, som exempelvis Almi eller privata. Privata riskkapitalbolag kan vara svenska eller utländska, och kanaliserar vanligen medel från stora institutionella investerare, såsom pensionsfonder och försäkringsbolag, till de företag riskkapitalbolaget investerar i genom sina egna fonder.

Affärsmodellerna skiljer sig åt mellan alla dessa olika aktörer, och det är inte alltid möjligt att dra en skarp gräns mellan dem. En person kan till exempel vara företagare och samtidigt källa till kapital för andra företag genom sina investeringar. Sådana investeringar kan ske med privata medel eller genom företagsstrukturer. Hur skattesystemet är utformat påverkar de olika vägarna att attrahera kapital och förutsättningarna för detta "ekosystem" av företagande och investeringar. De ovan beskrivna reglerna om samma eller likartad verksamhet och utomståenderegeln har stor betydelse för investerares och företagares beslut.

Det finns, som redovisas i betänkandet, indikationer på att det blivit svårare för mindre och nystartade företag att finansiera investeringar genom banklån.

En undersökning genomförd av Bisnode på uppdrag av Svenskt Näringsliv 2023, som återges i betänkandet, visar att andelen nystartade aktiebolag som hade långfristiga lån från banker och andra kreditinstitut minskat från omkring 30 procent i början av 2000-talet till 13,5 procent 2019. Under covid-19-pandemin minskade andelen ytterligare.

Bankernas kapitaltäckningsregler har bland annat medfört att det blivit viktigare för företag som vill låna att ha tillgångar som kan användas som säkerhet. Detta kan särskilt försvåra möjligheterna för tjänsteföretag att få banklån. Dessa svårigheter förstärks av utvecklingen med allt färre bankkontor, i synnerhet på mindre orter (se Kärnä, A., Manduchi, A., & Stephan, A. (2021). Distance still matters: Local bank closures and credit availability. *International Review of Finance*, 21, s. 1503–1510).

Företagarna jämförde i en rapport 2023 utvecklingen av bankernas utlåning till små och medelstora företag respektive till utlåningen till större företag och till hushåll, utifrån SCB:s finansmarknadsstatistik. Analysen visar att utlåningen ökat betydligt mer till hushåll och större företag än till små och medelstora företag under perioden 2018–2023. Bland Företagarnas medlemmar, som företrädesvis är småföretag, uppger 80 procent av dem som gjort en investering de senaste tolv månaderna att den finansierades med företagets intäkter eller befintliga kapital. Endast elva procent uppgav att finansieringen skedde genom banklån. 90 procent anger att de upplever hinder gällande tillgången till extern finansiering.

Denna utveckling visar på behovet av att förbättra små och medelstora företags möjlighet att attrahera kapital. Det kan ske på ett flertal sätt, men skattesystemets behandling av ägarkapital, investeringar, utdelningar och kvalifikationsregler i fåmansföretagsreglerna är faktorer av stor betydelse.

Ett verktyg med betydelse för kapitalförsörjningen för små och medelstora företag, som vi gärna hade sett att utredningen hade behandlat, är vinstandelslån. Reglerna om dessa återfinns i 24 kap. 10–15 §§ inkomstskattelagen. Ett vinstandelslån är ett lån där räntans storlek helt eller delvis är beroende av det låntagande företagets utdelning eller vinst. Avdragsrätten för den rörliga räntan är begränsad. För fåmansföretag medges inte avdragsrätt för ränta som betalas till andelsägare, oavsett om andelsägaren är en fysisk eller juridisk per-

son. Denna begränsning begränsar kapitalförsörjningen i små och medelstora företag.

Redan i SOU 1998:116 framhölls att dessa begränsningsregler var i behov av en större översyn. Vi anser att avdragsförbudet för ränta till andelsägare som är en juridisk person skulle kunna ha slopats. Reglerna ska förstås mot bakgrund av den grundläggande principen att utdelning från ett aktiebolag ska ske med beskattade medel, alltså att medlen ska beskattas både i företagsledet och i ägarledet. I en situation där andelsägaren är en juridisk person upprätthålls emellertid den ekonomiska dubbelbeskattningen när avdrag medges.

Ökade möjligheter att attrahera kapital är en nyckelfaktor för att fler företag ska kunna växa. Denna aspekt hade behövt utredas mer ingående i betänkandet.

Avslutande kommentar

Vi som har författat detta särskilda yttrande ser det som mycket positivt att 3:12-reglerna föreslås förbättras i ett antal aspekter. Vi instämmer i regeringens bedömning, som kommer till uttryck i kommittédirektiven, att skattereglernas utformning har stor betydelse för företagandets och entreprenörskapets villkor i Sverige, och därmed förutsättningarna för tillväxt, jobbskapande och ökat välstånd.

De kommentarer och rekommendationer vi har lämnat ska, som nämnts, inte ses som en kritik av kommitténs framförda förslag, utan som kompletteringar på de viktiga områden där vi hade velat se ytterligare insatser. Med detta hoppas vi att det fortsatta lagstiftningsarbetet kommer att beakta alla betydelsefulla aspekter av förbättrade villkor för ägarlett företagande.

Källförteckning

- Abeler, J., och S. Jäger (2015). Complex Tax Incentives. *American Economic Journal: Economic Policy*, 7(3), 1–28.
- Acs, Z. (2008). Foundations of High-Impact Entrepreneurship. *Foundations and Trends in Entrepreneurship* 4(6), 535–620.
- Acs, Z., T. Åstebro, D. Audretsch och D. Robinson (2016). Public policy to promote entrepreneurship: a call to arms. *Small Business Economics* 44, 35–51.
- Alstadsæter, A. och E. Fjærli (2009). Neutral taxation of shareholder income? Corporate responses to an announced dividend tax. *International Tax and Public Finance*, 16(4), 571–604.
- Alstadsæter, A. och M. Jacob (2012). *Income Shifting in Sweden. An Empirical Evaluation of the 3:12 Rules*. Report to the Expert Group on Public Economics 2012:4. Stockholm: Ministry of Finance.
- Alstadsæter, A. M. Jacob och A. Vejsiu (2014). *3:12 Corporations in Sweden: The Effects of the 2006 Tax Reform on Investments, Job Creation, and Business Startups*. Report to the Expert Group on Public Economics 2014:2. Stockholm: Finansdepartementet.
- Andersson, E. (2001) *Inledning till skatterätten*. Helsingfors universitet, juridiska fakulteten.
- Andersson, E. (2009). *Omvandling av förvärvsinkomst till kapitalinkomst – skattekringgående eller ej?* Tidskrift utgiven av Juridiska föreningen i Finland 145(3–4), 192–202.
- Ardagna, S., och A. Lusardi (2010a). Heterogeneity in the effect of regulation on entrepreneurship and entry size. *Journal of the European Economic Association*, 8(2–3), 594–605.

- Ardagna, S. och A. Lusardi (2010b). Explaining international differences in entrepreneurship: the role of individual characteristics and regulatory constraints, i Lerner, J. och A. Schoar (red.), *International differences in entrepreneurship*, University of Chicago Press.
- Auerbach, A. (1979). Wealth maximization and the cost of capital. *Quarterly Journal of Economics*, 93(3), 433–446.
- Bacher, H. och M. Brühlhart (2013). Progressive taxes and firm births, *International Tax and Public Finance* 20:1, 129–168.
- Baumol, W. (2007). Entrepreneurship: Productive, unproductive and destructive. *Journal of political economy* 89, 893–921.
- Block, J. (2016). *Corporate income taxes and entrepreneurship*. IZA World of Labor 2016: 257. doi: 10.15185/izawol.257.
- Braunerhjelm, P. och J. Eklund (2014). Taxes, tax administrative burdens and new firm formation. *Kyklos* 67, 1–11.
- Braunerhjelm, P., J. Eklund och P. Thulin (2019). Taxes, the tax administrative burden and the entrepreneurial life cycle. *Small Business Economics* 56, 681–684.
- Bruce, D. och M. Mohsin (2006). Tax policy and entrepreneurship: New time series evidence. *Small Business Economics* 26:5, 409–425.
- Carree, M. (2002). Industrial restructuring and economic growth. *Small Business Economics* 18, 243–255.
- Caroll, R., D. Holtz-Eakin, M. Rider och H. Rosen (2000). Income taxes and entrepreneurs' use of labor. *Journal of Labor Economics* 18:2, 324–351.
- Ciccone, A. och E. Papaioannou (2007). Red Tape and Delayed Entry. *Journal of the European Economic Association* 5(2–3), 444–458.
- Cullen, J., och R. Gordon (2007). Taxes and entrepreneurial risk-taking: theory and evidence for the U.S. *Journal of Public Economics* 91(7–8), 1479–1505.
- Da Rin, M., M. Di Giacomo och A. Sembenelli (2011). Entrepreneurship, firm entry, and the taxation of corporate income: evidence from Europe. *Journal of Public Economics*, 95(9–10), 1048–1066.

- Djankov, S., T. Ganser, C. McLiesh, R. Ramalho och A. Shleifer (2010). The effect of corporate taxes on investment and entrepreneurship. *American Economic Journal: Macroeconomics*, 2(3), 31–64.
- Edin, P.-O., I. Hansson och S.-O. Lodin (2005). *Reformerad ägarbeskattning – effektivitet, prevention, legitimitet*. Stockholm: Finansdepartementet.
- Edmark, K. och R. Gordon (2013). The choice of organizational form by closely held firms in Sweden: Tax versus non-tax determinants. *Industrial and Corporate Change*, 22, 219–243.
- Ekonomifakta* (2021). Rapport framtagen av Deloitte för Svenskt näringsliv. <https://www.ekonomifakta.se/fakta/skatter/skatt-pa-foretagande-och-kapital/kapitalskatt/>.
- Företagarna (2023a). *Finansieringsrapport 2023*.
- Företagarna (2023b). *Dags att tänka på refrängen: Ägar- och generationsskiften i svenska företag*.
- Gordon, R. och Sarada (2018) How should taxes be designed to encourage entrepreneurship?, *Journal of Public Economics*, 166, 1–11.
- Gordon, R. och J. Slemrod (2000). Are "Real" Responses to Taxes Simply Income Shifting Between Corporate and Personal Tax Bases? J. Slemrod (red) *Does Atlas Shrug? The Economics of Taxing the Rich*. Cambridge MA: Harvard University Press, 240–280.
- Gunnarsson, Å. (1995) *Skatterättvisa*. Doktorsavhandling. Umeå universitet, Samhällsvetenskapliga fakulteten, Juridiska institutionen.
- Haltiwanger, J., R. Jarmin, och J. Miranda (2013). Who creates jobs? Small versus large versus young. *The Review of Economics and Statistics*, maj 2013 95(2), 347–361.
- Hanson, Å. (2008). *Income taxes and the probability of becoming self-employed: the case of Sweden*, Stockholm: Ratio Working Paper no. 122.
- Harberger, A. (1962). The incidence of the corporation income tax. *Journal of Political Economy*, 70(3), 215–240.

- Harberger, A. (1966). Efficiency effects of taxes on income from capital, i Krzyzaniak, M. (red.), *Effects of Corporation Income Tax*. Detroit: Wayne State University Press.
- Henrekson, M. och D. Johansson (2009). Competencies and Institutions Fostering High-growth Firms. *Foundations and Trends in Entrepreneurship* 5(1), 1–80.
- Henrekson, M. och T. Sanandaji (2014). *Small business activity does not measure entrepreneurship*. Proceedings of the National Academy of Sciences of the United States of America (PNAS), vol 111 no 5.
- Henrekson, M. och M. Stenkula (2016). *Entreprenörskap – vad, hur och varför*. Stockholm: Studentlitteratur.
- Heyman, F., P-J. Norbäck och L. Persson (2014). *Produktivitet och företagsdynamik i svenskt näringsliv 1996 till 2009*. Stockholm: IFN policy paper 65.
- Inspektionen för socialförsäkringen (2012). *Sjukfrånvaro och vård av barn bland företagare – En analys av utvecklingen under 2000-talet*. Rapport 2012:8. Stockholm: Inspektionen för socialförsäkringen.
- Jacob, M. (2020). *Did the Changes in 3:12 Rules Foster Entrepreneurship? – Empirical Evidence and Discussion of Alternatives*. Underlagsrapport till SOU 2020:46. *En gemensam angelägenhet*. Betänkande av Jämlikhetskommissionen.
- Johansson, Dan (2022). Entreprenörskap som aktivt ägande. *Ekonomisk Debatt* 5, 18–29.
<https://www.nationalekonomi.se/sites/default/files/2022/08/50-5-dj.pdf>.
- Kari, S. J., H. Karikallio och J. Pirttilä (2008). *Anticipating tax change: Evidence from the Finnish corporate income tax reform of 2005*. CESifo Working Paper Series nr 2201.
- King, M. (1977) *Public Policy and the Corporation*. London: Chapman and Hall; New York: Wiley and Sons.
- King, M. A., och Fullerton, D. (1984). *The taxation of income from capital: A comparative study of the United States, the United Kingdom, Sweden and West Germany*. The University of Chicago Press.

- Klapper, L., L. Laeven och R. Rajan (2006). Entry regulation as a barrier to entrepreneurship. *Journal of Financial Economics* 82:3, 591–629.
- Klapper, L. och I. Love (2011). *The impact of business environment reforms on new firm registration*. World Bank policy research working paper 5493.
- Keicbergs, J. och V. Juks, *Bankregleringen och företagens kreditmöjligheter*, Rapport, Svenskt Näringsliv, november 2019.
- Milanez, A. och B. Bratta (2019). *Taxation and the future of work. How tax systems influence choice of employment form*. OECD taxation working papers 41. Paris: OECD.
- Millán, J., och E. Congregado (2012). Determinants of selfemployment survival in Europe. *Small Business Economics* 38(2), 231–258.
- Nykvist, J. (2008). Entrepreneurship and Liquidity Constraints: Evidence from Sweden. *Scandinavian Journal of Economics* 110(1), 23–43.
- Parker, S., och M. Robson (2004). Explaining international variations in self-employment: evidence from a panel of OECD countries. *Southern Economic Journal* 71(2), 287–301.
- Persson Österman, R. (1997) *Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen*, Juristförlaget. Doktorsavhandling.
- Riksrevisionen (2018). *Fastställande av föräldrapenning för egenföretagare*. RiR 2018:1. Stockholm: Riksrevisionen.
- Schumpeter, J. (1934 [1911]). *The Theory of Economic Development*. Cambridge, MA: Harvard University Press.
- Selin, H. (2021). *3:12-reglernas roll i skattesystemet. Igår, idag och i framtiden*. Stockholm: SNS.
- Sinn, H. W. (1990). Taxation and the Cost of Capital: The "Old" View, the "New" View, and Another View. I *Tax Policy and the Economy* 5, 25–54. National Bureau of Economic Research.
- Stenkula, M. och N. Wykman (2022). *The Taxation of Closely Held Firms: The Achilles Heel of the Dual Income Tax System Reconsidered*. IFN working paper 1434.
- Studenmund, A. H. (2006). *Using econometrics. A practical guide. Fifth edition*. Pearson international edition.

- Svenskt Näringsliv (2021) *Förbättra entreprenörsskatten. En rapport om behovet av att förbättra och förenkla 3:12-reglerna*. Stockholm, maj 2021.
- Svenskt Näringsliv (2023). *Varför driver så få kvinnor företag i Sverige?* Svenskt Näringsliv, oktober 2023.
- Sørensen, P. B. (2004). *Measuring the tax burden on capital and labor*. MIT Press.
- Tillväxtanalys (2023). *Evaluation of the tax incentive for private investors in Sweden*. WP 2023:01, dnr 2021/73.
- Tillväxtverket (2020). *Företagens villkor och verklighet*. Rapport 0378. Stockholm: Tillväxtverket.
- Tillväxtverket (2023). *Företagens villkor och verklighet 2023 Huvudrapport*. Rapport 0454. Stockholm: Tillväxtverket.
- Tåg, J. och T. Åstebro. (2017). Gross, Net, and New Job Creation by Entrepreneurs. *Journal of Business Venturing Insights* 8, 64–70.
- van Praag M. och P. Versloot (2007). What is the value of entrepreneurship? A review of recent research. *Small Business Economics* 29, 351–382.
- Wennekers, S och A R Thurik (1999). Linking Entrepreneurship and Economic Growth. *Small Business Economics*, vol 13, 27–56.
- Zwick, E. (2018). *The costs of corporate tax complexity*. NBER Working Paper 24382, Cambridge: MA.
- Öberg, A. (2003). *Essays on capital income taxation in the corporate and housing sectors*. Doktorsavhandling, Uppsala University.

Offentligt tryck

- Regeringens skrivelse 2021/22:3. *En förenklingspolitik för stärkt konkurrenskraft, tillväxt och innovationsförmåga*.
- Rådets direktiv 2009/133/EG av den 19 oktober 2009 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan (fusionsdirektivet).

- SkU 1973:76. *Skatteutskottets betänkande i anledning av Kungl. Maj:ts proposition 1973:207 med förslag om beskattning av interna aktieöverlåtelser och avdrag vid taxeringen för garantiavsättningar jämte motioner.*
- Skatteverket (2018). *Rätt löneunderlag vid andelsbyten.* Hemställan inlämnad till regeringen den 25 april 2018, (SKV:s dnr 131-200955-17/21 och Fi2018/01797).
- SOU 1966:23. *Markefrågan I.* Betänkande av 1963 års markvärdeskommitté.
- SOU 1966:24. *Markefrågan II.* Betänkande av 1963 års markvärdeskommitté.
- SOU 1975:54. *Fåmansbolag.* Delbetänkande av företagsskatteberedningen.
- SOU 1989:2. *Beskattning av fåmansföretag: översyn av 1976 års lagstiftning.* Slutbetänkande av 1980 års företagsskattekommitté.
- SOU 1989:33. *Reformerad inkomstbeskattning.* Betänkande av Utredningen om reformerad inkomstbeskattning.
- SOU 1993:29. *Fortsatt reformering av företagsbeskattningen.* Betänkande av 1992 års företagsskatteutredning.
- SOU 1997:2. *Inkomstskattelag.* Huvudbetänkande av Skattelagskommittén.
- SOU 1998:116. *Stoppreglerna.* Betänkande av Stoppregelutredningen.
- SOU 2002:52 *Beskattning av småföretagare.* Betänkande av 3:12-utredningen.
- SOU 2012:3. *Skatteincitament för riskkapital.* Delbetänkande av Företagsskattekommittén.
- SOU 2014:40. *Neutral bolagsskatt – för ökad effektivitet och stabilitet.* Slutbetänkande av Företagsskattekommittén.
- SOU 2014:44. *F-skuldsanering – en möjlighet till nystart för seriösa företagare.* Betänkande av Nystartsutredningen.
- SOU 2014:68. *Förenklade skatteregler för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag.* Betänkande av Skatteförenklingsutredningen.
- SOU 2016:23. *Beskattning av incitamentsprogram.* Betänkande av Utredningen om skatteregler för incitamentsprogram.

- SOU 2016:72. *Entreprenörskap i det tjugoförsta århundradet.* Betänkande av Entreprenörskapsutredningen.
- SOU 2016:75 *Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag.* Betänkande av Utredningen om översyn av 3:12-reglerna.
- SOU 2019:41. *Företagare i de sociala trygghetsystemen.* Betänkande av Utredningen om ett tryggare företagande i ett förändrat arbetsliv – för tillväxt och innovation.
- SOU 2020:50 *Enklare skatteregler för enskilda näringsidkare.* Delbetänkande av Utredningen om förenklade skatteregler för att underlätta och främja egenföretagande.
- SOU 2021:55. *Mikroföretagarkonto – schabloniserad inkomstbeskattning för de minsta företagen.* Slutbetänkande av Utredningen om förenklade skatteregler för att underlätta och främja egenföretagande.
- SOU 2021:98. *Ett förbättrat trygghetsystem för företagare – enklare och mer förutsägbart.* Slutbetänkande av Utredningen om ett förbättrat trygghetsystem för företagare.
- SOU 2023:30. *Ett trygghetsystem för alla – nytt regelverk för sjukpenninggrundande inkomst.* Betänkande av Utredningen om Ett trygghetsystem för alla – översyn av regelverket för sjukpenninggrundande inkomst.

Propositioner

- Prop. 1967:83. *Kungl. Maj:ts proposition nr 83 år 1967.*
- Prop. 1967:153 *Kungl. Maj:ts proposition nr 153 år 1967.*
- Prop. 1973:207. *Kungl. Maj:ts proposition med förslag om beskattning av interna aktieöverlåtelser och avdrag vid taxeringen för garantiavsättningar.*
- Prop. 1975:6. *Regeringens proposition om ändring i konkurslagen (1921:225) m.m.*
- Prop. 1975/76:77. *Om avveckling av s.k. faktisk sambeskattning.*
- Prop. 1989/90:110. *Om reformerad inkomst- och företagsbeskattning.*
- Prop. 1993/94:50. *Fortsatt reformering av företagsbeskattningen.*
- Prop. 1990/91:54. *Fortsatt reformering av inkomst- och företagsbeskattningen.*

- Prop. 1993/94:234. *Vissa inkomst- och företagskattefrågor, m.m.*
- Prop. 1996/97:19. *Beskattning av bilförmån.*
- Prop. 1998/99:15. *Omstruktureringar och beskattning.*
- Prop. 1999/2000:15. *Slopade stoppregler.*
- Prop. 2001/02:46. *Ändringar i de särskilda skattereglerna för vissa andelsägare i fåmansföretag, m.m.*
- Prop. 2002/03:15. *Utvidgning av reglerna om framskjuten beskattning vid vissa andelsbyten.*
- Prop. 2004/05:85. *Ny aktiebolagslag.*
- Prop. 2005/06:40. *Reformerade beskattningsregler för ägare i fåmansföretag.*
- Prop. 2006/07:1. *Budgetpropositionen för 2007. Förslag till statsbudget för 2007, finansplan, skattefrågor och tilläggsbudget m.m.*
- Prop. 2006/07:2. *Genomförande av ändringar i fusionsdirektivet.*
- Prop. 2008/09:65. *Sänkt bolagsskatt och vissa andra skatteåtgärder för företag.*
- Prop. 2010/11:165. *Skatteförfarandet.*
- Prop. 2011/12:1. *Budgetpropositionen för 2012. Förslag till statens budget för 2012, finansplan och skattefrågor, avsnitt 6.15.2.*
- Prop. 2012/13:134. *Investeraravdrag.*
- Prop. 2013/14:1. *Budgetpropositionen för 2014. Förslag till statens budget för 2014, finansplan och skattefrågor, avsnitt 6.13.*
- Prop. 2014/15:100. *2015 års ekonomiska vårproposition.*
- Prop. 2015/16:125. *Skuldsanering – förbättrade möjligheter för över-skuldsatta att starta om på nytt.*
- Prop. 2017/18:1. *Budgetpropositionen för 2018. Förslag till statens budget för 2018, finansplan och skattefrågor, avsnitt 6.6.12.*
- Prop. 2017/18:245. *Nya skatteregler för företagssektorn.*
- Prop. 2018/19:54. *Nya skatteregler för ägarskiften mellan närstående i fåmansföretag.*
- Prop. 2021/22:25. *Utvidgade regler om lättnad i beskattningen av personaloptioner i vissa fall.*
- Prop. 2023/24:1 *Budgetpropositionen för 2024. Förslag till statens budget för 2024, finansplan och skattefrågor, avsnitt 1.4 och 12.10.*

Data

OECD. *Global Revenue Statistics Database*. Data hämtat den 25 november 2022.

Skatteverkets statistikportal. Data hämtat den 8 mars 2024.

Statistiska centralbyrån. *Flergenerationsregistret*.

Statistiska centralbyrån. *Företagsregister och individdatabas (FRIDA)*, 2011–2021.

Statistiska centralbyrån, *Registerbaserad arbetsmarknadsstatistik (RAMS)*, 2011–2021.

Tillväxtverket. Databasen *MALIN*. Verktuget kräver inloggning.
<https://regelraknaren.tillvaxtverket.se/regelraknaren/#/>

Kommittédirektiv 2022:44

Förenklade regler för utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag

Beslut vid regeringssammanträde den 25 maj 2022

Sammanfattning

En kommitté ska lämna förslag med syftet att förenkla de särskilda reglerna för utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag, de s.k. 3:12-reglerna.

Kommittén ska bl.a.

- analysera på vilket sätt och i vilken omfattning 3:12-reglerna kan förenklas,
- särskilt överväga om en justerad skattesats på utdelning och kapitalvinst som ska tas upp i inkomstlaget kapital skulle kunna öka utrymmet för förenklingar,
- lämna förslag till de författningsändringar av 3:12-reglerna som kommittén finner lämpliga,
- vid analysen och utformningen av förslagen till förenklingar hitta en balans mellan dels behovet av att stimulera ökat entreprenörskap, skapandet av fler arbetstillfällen och högre tillväxt, dels 3:12-reglernas syfte att förhindra inkomstomvandling, och
- redogöra för effekterna av de ändringar i 3:12-reglerna som trädde i kraft den 1 januari 2014.

Uppdraget ska redovisas senast den 30 november 2023.

Bakgrund

De särskilda reglerna för utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag

I 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) finns särskilda regler för utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag, de s.k. 3:12-reglerna.

Anledningen till de särskilda reglerna är Sveriges duala skattesystem, dvs. att förvärvsinkomster beskattas enligt en progressiv skatteskala och att kapitalinkomster beskattas med en proportionell skatt. Reglerna infördes i samband med 1990 års skattereform och avser att förhindra att högre beskattade förvärvsinkomster omvandlas till lägre beskattade kapitalinkomster i syfte att sänka den totala skatten på ersättning från företaget.

För att en andelsägare i ett fåmansföretag ska omfattas av de särskilda reglerna för utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag ska ägaren eller någon närstående ha varit verksam i fåmansföretaget i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren. Andelarna anses då kvalificerade. Reglerna anger hur utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar ska fördelas mellan inkomstslagen tjänst och kapital vid beskattningen.

Fördelningen mellan inkomstslagen tjänst och kapital

Utdelning på kvalificerade andelar upp till ett schablonmässigt beräknat gränsbelopp beskattas proportionellt i inkomstslaget kapital med 20 procent. Utdelning som överstiger gränsbeloppet tas upp i inkomstslaget tjänst upp till ett belopp som motsvarar maximalt 90 inkomstbasbelopp. Utdelning däröver beskattas med 30 procent i inkomstslaget kapital.

Gränsbeloppet består av årets gränsbelopp samt sparad utdelningsutrymme uppräknat med statslåneräntan ökad med tre procentenheter. Årets gränsbelopp kan beräknas antingen enligt förenklingsregeln eller enligt huvudregeln. Enligt förenklingsregeln beräknas årets gränsbelopp till 2,75 inkomstbasbelopp fördelat med lika belopp på andelarna i företaget. Enligt huvudregeln beräknas årets gränsbelopp till summan av det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen avyttrats vid årets ingång multiplicerat med statslåneräntan ökad

med nio procentenheter och ett lönebaserat utrymme. Om utdelningen understiger gränsbeloppet utgör skillnaden sparad utdelningsutrymme som förs vidare till nästa år.

Det lönebaserade utrymmet är 50 procent av löneunderlaget och fördelas med lika belopp på andelarna i företaget. Det lönebaserade utrymmet för delägarens samtliga andelar får inte överstiga ett belopp som motsvarar 50 gånger sådan kontant ersättning som delägaren eller någon närstående har fått från företaget och dess dotterföretag under året före beskattningsåret. Löneunderlaget beräknas på grundval av sådan kontant ersättning som ska tas upp i inkomstslaget tjänst och som under året före beskattningsåret har lämnats till de anställda i företaget och i dess dotterföretag. Delägarens egen lön får ingå i löneunderlaget.

För kapitalvinster gäller på liknande sätt som för utdelningar att kapitalvinst på kvalificerade andelar upp till gränsbeloppet beskattas proportionellt i inkomstslaget kapital med 20 procent. Kapitalvinst som överstiger gränsbeloppet beskattas i inkomstslaget tjänst upp till ett belopp som motsvarar maximalt 100 inkomstbasbelopp. Kapitalvinst däröver beskattas med 30 procent i inkomstslaget kapital.

De skattepolitiska riktlinjerna

Riksdagen har uttalat att skattepolitiken bör utformas efter fyra vägledande principer (prop. 2014/15:100, bet. 2014/15:FiU20, rskr. 2014/15:254). Dessa principer innebär bl.a. att skattesystemet ska vara legitimt och rättvist och att skattereglerna ska vara generella, med breda skattebaser och skattesatser som är väl avvägda gentemot målen för den ekonomiska politiken. Stöd på budgetens inkomstsida bör i första hand undvikas. Beskattningen ska i möjligaste mån ske i nära anslutning till inkomstillfället och regelverket ska vara förenligt med EU-rätten, både i förhållande till specifika rättsakter, till bestämmelser i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt om fri rörlighet och till reglerna om statligt stöd.

Uppdraget att lämna förslag på förenklade regler för utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag

Det är viktigt att den kreativitet och innovationskraft som finns hos Sveriges entreprenörer tas till vara. För att fler ska investera den tid och de resurser som krävs för att starta företag behöver företag och deras ägare ha goda skattemässiga villkor. På så sätt kan företagande, konkurrenskraft och tillväxt stimuleras, investeringar öka och nya arbetstillfällen skapas. Det är särskilt angeläget att skapa goda villkor för små och växande företag. Utformningen av de särskilda reglerna för utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag, de s.k. 3:12-reglerna, är av betydelse för incitamenten att starta, driva och utveckla företag. Det är samtidigt angeläget att skatter tas ut på ett effektivt sätt och att 3:12-reglerna inte öppnar upp för sådan inkomstomvandling som reglerna är avsedda att förhindra, bl.a. eftersom inkomstomvandling minskar skatteintäkterna, leder till lägre effektivitet i skattesystemet och undergräver 3:12-reglernas legitimitet.

Det är viktigt med enkla, enhetliga och överskådliga regler eftersom det bidrar till att skattesystemet uppfattas som rättvist och rimligt, vilket kan ha stor betydelse för bl.a. förebyggande av skatteanpassning och skatteplanering. Det är därför viktigt att så långt som möjligt utnyttja det utrymme för förenklingsregler som kan finnas.

Sedan införandet har 3:12-reglerna genomgått flera förändringar vilket har bidragit till att öka reglernas komplexitet i flera avseenden.

Efter skattereformen reformerades 3:12-reglerna den 1 januari 2006 med syftet att bl.a. förbättra reglernas effekter på risktagande i näringslivet samtidigt som dess preventiva funktion skulle behållas. Även efter 2006 har reglerna förändrats vid flera tillfällen. Bland annat har schablonbeloppet i förenklingsregeln höjts stegvis och reglerna för beräkning av storleken på det lönebaserade utrymmet har gjorts generösare. Det har också införts ett krav på att delägaren måste äga en andel i företaget som motsvarar minst fyra procent av kapitalet i företaget för att få beräkna ett lönebaserat utrymme.

Regelsystemet har under lång tid diskuterats och kritiserats för att vara komplicerat. Även Lagrådet har vid ett flertal tillfällen framfört synpunkter på reglernas komplexitet (se t.ex. Lagrådets yttrande den 19 juni 2017 över lagrådsremissen Förändrade skatteregler för delägare i fåmansföretag).

Mot denna bakgrund anser regeringen att det finns anledning att se över de nuvarande 3:12-reglerna i syfte att förenkla dem.

Kommittén ska därför

- analysera på vilket sätt och i vilken omfattning 3:12-reglerna kan förenklas,
- särskilt överväga om en justerad skattesats på utdelning och kapitalvinst som ska tas upp i inkomstslaget kapital skulle kunna öka utrymmet för förenklingar,
- lämna förslag till de författningsändringar av 3:12-reglerna som kommittén finner lämpliga,
- vid analysen och utformningen av förslagen till förenklingar hitta en balans mellan dels behovet av att stimulera ökat entreprenörskap, skapandet av fler arbetstillfällen och högre tillväxt, dels 3:12-reglernas syfte att förhindra inkomstomvandling,
- vid bedömningen av om 3:12-reglerna bör ändras beakta de vägledande principer utifrån vilka skattepolitiken bör utformas,
- vid utformningen av förslagen beakta målen för regeringens förenklingpolitik enligt skrivelsen En förenklingpolitik för stärkt konkurrenskraft, tillväxt och innovationsförmåga (skr. 2021/22:3), och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Uppdraget att följa upp tidigare ändringar i de särskilda reglerna för utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag

I regeringens budgetproposition för 2014 (prop. 2013/14:1 Förslag till statens budget, finansplan och skattefrågor avsnitt 6.13) föreslogs flera ändringar av 3:12-reglerna. Ändringarna avsåg bl.a. beräkningen av det lönebaserade utrymmet, löneuttagsregeln och definitionen av dotterföretag. Ändringarna i 3:12-reglerna trädde i kraft den 1 januari 2014 (bet. 2013/14:FiU1, rskr. 2013/14:56).

Riksdagen har tillkännagett för regeringen att regeringen noga bör följa utvecklingen av de föreslagna förändringarna av 3:12-reglerna och vid behov skyndsamt återkomma till riksdagen med förslag som ytterligare justerar regelverket (bet. 2013/14:FiU1 punkt 8 s. 166).

I samband med uppdraget att lämna förslag på förenklade 3:12-regler är det lämpligt att följa upp de ändringar i reglerna som trädde i kraft den 1 januari 2014 och som omfattas av riksdagens tillkännagivande.

Kommittén ska därför

- redogöra för effekterna av de ändringar i 3:12-reglerna som trädde i kraft den 1 januari 2014.

Konsekvensbeskrivningar

Utöver vad som anges i kommittéförordningen (1998:1474) får inte de förslag som läggs fram leda till minskade skatteintäkter. Kommittén ska analysera och bedöma hur och i vilken omfattning förslagen påverkar förutsättningarna att upprätthålla reglernas syfte som avser att förhindra att högre beskattade förvärvsinkomster omvandlas till lägre beskattade kapitalinkomster. De administrativa konsekvenserna av förslagen för Skatteverket och andra myndigheter ska belysas, liksom eventuella kostnadsökningar och finansiering av dessa.

Kontakter och redovisning av uppdraget

Kommittén ska hålla sig informerad om och vid behov beakta relevantt arbete som pågår inom Regeringskansliet.

Uppdraget ska redovisas senast den 30 november 2023.

(Finansdepartementet)

Kommittédirektiv 2023:10

Tilläggsdirektiv till Kommittén om förenklad beskattning av ägare till fåmansföretag (Fi 2022:04)

Beslut vid regeringssammanträde den 26 januari 2023

Ändring i uppdraget

Regeringen beslutade den 25 maj 2022 kommittédirektiv om förenklingar av de särskilda reglerna för utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag, de s.k. 3:12-reglerna (dir. 2022:44).

Utöver uppdraget enligt de ursprungliga direktiven ska kommittén även se över 3:12-reglerna för att ytterligare främja entreprenörskap, särskilt för små och medelstora företag. Kommittén ska även analysera om reglerna kan förenklas för att underlätta ägarskiften både mellan närstående och till personal. Slutligen ska kommittén även analysera om, och i så fall på vilket sätt, 3:12-reglerna om beräkning av löneunderlag vid andelsbyte behöver ändras.

Ett av kommitténs ursprungliga uppdrag tas bort, nämligen deluppdraget att särskilt överväga om en justerad skattesats på utdelning och kapitalvinst som ska tas upp i inkomstslaget kapital skulle kunna öka utrymmet för förenklingar. Även kommitténs tidigare begränsning om att de förslag som läggs fram inte får leda till minskade skatteintäkter utöver vad som anges i kommittéförordningen (1998:1474) tas bort.

Uppdraget skulle ursprungligen ha redovisats senast den 30 november 2023. Utredningstiden förlängs. Uppdraget ska i stället redovisas senast den 29 mars 2024.

Uppdraget att se över reglerna för utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag för att främja entreprenörskap

Framgångsrikt entreprenörskap skapar arbetstillfällen och tillväxt och är därmed en förutsättning för välståndet i samhället. Det är dock förenat med en ekonomisk risk att etablera och driva företag. För att fler ska ta denna risk är det viktigt att skapa incitament för entreprenörer att starta och driva företag. Särskilt viktigt är det att ge små och medelstora företag goda skattemässiga villkor, som gör det möjligt för dem att växa, anställa och attrahera kapital.

Det är även viktigt att förutsättningarna för ägarskiften är goda. Reglerna bör vara enkla och när det gäller avyttringar av kvalificerade andelar i fåmansföretag till närstående eller till personal bör dessa avyttringar beskattas på ett likformigt sätt i förhållande till avyttringar till andra subjekt. På så sätt kan upparbetade värden i fåmansföretag tillvaratas.

Samtidigt som det är angeläget med såväl goda skattemässiga villkor för små och medelstora företag som goda förutsättningar för ägarskiften, är det viktigt att skatter tas ut på ett effektivt sätt och att 3:12-reglerna inte öppnar upp för sådan inkomstomvandling som reglerna är avsedda att förhindra.

Mot denna bakgrund anser regeringen att det finns anledning att se över 3:12-reglerna för att ytterligare främja entreprenörskap.

Kommittén ska därför

- analysera på vilket sätt 3:12-reglerna, bl.a. utomståenderegeln och bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet, kan förändras för att villkoren för små och medelstora företag ska förbättras, särskilt i fråga om deras möjlighet att växa, anställa och attrahera kapital,
- analysera på vilket sätt 3:12-reglerna kan förenklas för att ägarskiften, både mellan närstående och till personal, ska underlättas,
- analysera om beskattningen vid ägarskiften mellan närstående och till personal är neutral i förhållande till avyttring av kvalificerade andelar till andra subjekt och, om så inte är fallet, hur reglerna kan förändras för att beskattningen ska bli mer neutral,
- lämna förslag till de författningsändringar av 3:12-reglerna som kommittén anser är lämpliga,

- vid analysen och utformningen av förslagen till förändringar hitta en balans mellan behovet av att främja entreprenörskap och 3:12-reglernas syfte, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Uppdraget att se över reglerna om beräkningen av löneunderlaget vid andelsbyten

Enligt Skatteverkets hemställan Rätt löneunderlag vid andelsbyten (Fi2018/01797) bör reglerna om utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag ändras för att ta bort en oavsedd begränsning i rätten att använda löneunderlag efter ett andelsbyte. Enligt Skatteverket innebär en sådan ändring även att den svenska lagutformningen inte riskerar att strida mot EU-rätten.

Det är lämpligt att utreda frågan om beräkning av löneunderlag vid andelsbyten i samband med att 3:12-reglerna ses över för att främja entreprenörskap.

Kommittén ska därför

- analysera om och i så fall på vilket sätt 3:12-reglerna om beräkning av löneunderlag vid andelsbyte behöver ändras,
- lämna förslag till de författningsändringar av 3:12-reglerna som kommittén anser är lämpliga, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Redovisning av uppdraget

Uppdraget ska redovisas senast den 29 mars 2024.

(Finansdepartementet)

Kommittédirektiv 2023:128

Tilläggsdirektiv till Kommittén om förenklad beskattning av ägare till fåmansföretag (Fi 2022:04)

Beslut vid regeringssammanträde den 7 september 2023

Utvidgning och förlängd tid för uppdraget

Regeringen beslutade den 25 maj 2022 kommittédirektiv om förenklingar av de särskilda reglerna för utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag, de s.k. 3:12-reglerna (dir. 2022:44). Uppdraget skulle enligt direktiven redovisas senast den 30 november 2023. Genom tilläggsdirektiv som beslutades den 26 januari 2023 ändrades och utvidgades uppdraget och utredningstiden förlängdes till den 29 mars 2024 (dir. 2023:10).

Kommittén får nu även i uppdrag att

- analysera på vilket sätt 3:12-reglerna kan ändras för att göra de särskilda bestämmelserna om lättnader i beskattningen av personaloptioner mer effektiva när det gäller att attrahera och behålla nyckelkompetens,
- lämna förslag till de författningsändringar av 3:12-reglerna som kommittén anser är lämpliga, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Utredningstiden förlängs. Uppdraget ska i stället redovisas senast den 31 maj 2024.

Uppdraget att stärka företags möjlighet att attrahera och behålla nyckelkompetens

Goda villkor för företagande är centralt för ekonomisk tillväxt. För att uppnå detta är det angeläget att skapa goda och långsiktiga förutsättningar för entreprenörskap. En viktig förutsättning är möjligheterna för företag att rekrytera kompetent personal och att behålla nyckelpersoner och viktig kompetens i företaget. Dagens arbetsmarknad blir alltmer internationell, och konkurrensen om anställda ökar. För att kunna attrahera och behålla nyckelkompetens och främja tillväxt bör därför de villkor som gäller i Sverige vara konkurrenskraftiga.

Den 1 januari 2018 infördes särskilda bestämmelser om lättnader i beskattningen av personaloptioner i vissa fall i syfte att förbättra möjligheten för unga, små företag att rekrytera och behålla nyckelpersoner (11 a kap. inkomstskattelagen [1999:1229]). Bestämmelserna utgör ett statligt stöd som den 26 juni 2017 godkändes av kommissionen. Personer som utnyttjar personaloptioner för förvärv av andelar kan komma att omfattas av de s.k. 3:12-reglerna genom att de andelar som de förvärvar via optionerna blir kvalificerade andelar.

I betänkandet Beskattning av incitamentsprogram (SOU 2016:23) som låg till grund för införandet av de särskilda bestämmelserna om personaloptioner föreslog Utredningen om skatteregler för incitamentsprogram att 3:12-reglerna skulle justeras vad gäller andelar som har förvärvats genom sådana personaloptioner. Utredningen ansåg att en justering av 3:12-reglerna var en förutsättning för att det, i vissa fall, ska bli fråga om en slutlig skattelättnad och inte bara en uppskjuten beskattning i inkomstslaget tjänst. Någon sådan justering av 3:12-reglerna genomfördes inte med hänsyn till att det pågick ett lagstiftningsärende där förslagen i betänkandet Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag (SOU 2016:75) bereddes (prop. 2017/18:1). I det betänkandet föreslog Utredningen om översyn av 3:12-reglerna flera förändringar av reglerna om hur utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar i fåmansföretag ska fördelas mellan inkomstslaget tjänst och kapital vid beskattningen. Lagstiftningsärendet resulterade dock inte i några nya bestämmelser i dessa delar.

När de särskilda bestämmelserna om personaloptioner utvidgades 2022 framförde vissa remissinstanser önskemål om att 3:12-reglerna skulle justeras (prop. 2021/22:25). Någon sådan justering

av 3:12-reglerna genomfördes inte i samband med denna utvidgning, eftersom det ansågs falla utanför det aktuella lagstiftningsärendet.

Mot denna bakgrund anser regeringen att det finns anledning att se över 3:12-reglerna för att stärka möjligheterna för företag att attrahera och behålla nyckelkompetens och därigenom främja tillväxt.

Kommittén ska därför

- analysera på vilket sätt 3:12-reglerna kan ändras för att göra de särskilda bestämmelserna om lättnader i beskattningen av personaloptioner mer effektiva när det gäller att attrahera och behålla nyckelkompetens,
- lämna förslag till de författningsändringar av 3:12-reglerna som kommittén anser är lämpliga, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Redovisning av uppdraget

Utredningstiden förlängs. Uppdraget ska i stället redovisas senast den 31 maj 2024.

(Finansdepartementet)

Beskattat eget kapital som grund för beräkning av gränsbelopp

Inledning

I kapitel 9 konstaterar kommittén att det vid en reform av fåmansföretagsreglerna i huvudsak finns två alternativa utformningar av reglerna. Antingen kan reglerna ändras så att de bättre fångar in den i ekonomisk mening korrekta skattebasen, eller så kan reglerna fortsätta att vara starkt schabloniserade, men beräkningarna kan förenklas. I kapitel 10 lämnar kommittén förslag på en förenklad beräkningsmodell för gränsbeloppet i fåmansföretag där inslaget av schabloner ökar. Modellen representerar således det andra av de två alternativen. Kommittén har valt detta alternativ eftersom en reform där fåmansföretagsreglerna förändras i syfte att bättre ringa in den i ekonomisk mening korrekta skattebasen riskerar att göra reglerna mer komplicerade än en reform där inslaget av schabloner ökar. Då direktiven starkt betonar förenkling bedöms därför detta vara det alternativ som bäst uppfyller direktiven. Vidare bedömer kommittén att även om dagens regler är komplicerade, så är de också väl kända av delägare som berörs, och det finns en omfattande rättspraxis som byggts upp under lång tid. Detta talar för att grunderna i dagens system bör behållas.

Dagens regler innebär dock att företagets lönesumma ges stor vikt vid beräkningen av gränsbeloppet, medan den vikt som läggs vid kapitalinvesteringar är betydligt mindre. Tilläggsdirektivet från den 26 januari 2023 (dir. 2023:10) betonar också det är särskilt viktigt är det att ge små och medelstora företag goda skattemässiga villkor, som gör det möjligt för dem att växa, anställa och attrahera kapital. Ett sätt att stärka incitamenten för investeringar är att stärka gränsbeloppets koppling till investerat kapital i företaget.

I denna bilaga beskrivs en alternativ modell där reglerna i stället reformeras enligt det första alternativet. Modellen tar i högre utsträckning än dagens regler sin utgångspunkt i ekonomiska värden i företaget. I modellen som skisseras i denna bilaga kopplas beräkningen av gränsbeloppet till det beskattade egna kapitalet i företaget. Modellen benämns därför BEK, där BEK står för beskattat eget kapital. Modellen liknar det förslag som lämnades av 3:12-utredningen i betänkandet *Beskattning av småföretagare* (SOU 2002:52). En liknande modell diskuteras också som ett möjligt reformalternativ i SNS-rapporten *3:12-reglernas roll i skattesystemet* (Selin 2021). Om gränsbeloppet förändras så att det beräknas utifrån det kapital som finns investerat i företaget kan modellen också utformas så att den omfattar alla delägare i onoterade företag och inte bara de företag som enligt dagens regler har delägare med kvalificerade andelar. En annan fördel med alternativmodellen är därför att den kan utformas så att behovet av kvalifikationsregler mer eller mindre försvinner. Sedan 1994 tillämpar Finland en liknande modell, och denna omfattar samtliga onoterade företag.

Kommittén bedömer dock att en reform med denna inriktning innebär ett mycket stort avsteg från dagens fåmansföretagsregler, och konsekvenserna av att införa en sådan modell är därför svåra att överblicka fullt ut. De analyser som behöver göras avseende såväl modellens utformning som av effekterna av att införa en BEK-modell bedöms därför vara så pass omfattande att det sannolikt skulle kräva en större översyn av hela skattesystemet. Att göra en sådan större översyn ligger inte inom kommitténs uppdrag enligt direktiven.

Bakgrund

När fåmansföretagsreglerna infördes var den principiella utgångspunkten för reglerna att en person som äger och arbetar i ett fåmansföretag i största möjliga utsträckning ska beskattas likformigt och neutralt jämfört med en löntagare som äger aktier i ett företag med spritt ägande, vid samma faktiska arbetsinkomst och samma faktiska kapitalinkomst (prop. 1990/91:54, s. 219). Eftersom de i ekonomisk mening korrekta skattebaserna för tjänsteinkomster respektive kapitalinkomster inte kan observeras i ett fåmansföretag infördes schabloniserade regler för att bestämma hur den skattemässiga uppdel-

ningen av inkomsterna mellan inkomstlagen tjänst och kapital ska göras.

I kapitel 9 konstaterar kommittén att dagens fåmansföretagsregler sannolikt har en svag koppling till de i ekonomisk mening korrekta skattebaserna för inkomst av tjänst och inkomst av kapital. De delar av regelsystemet som genererar stora gränsbelopp, lönebaserat utrymme och schablonbeloppet i förenklingsregeln, är sådana där inslaget av schabloner är mycket stort. Förenklingsregeln har införts av förenklingskäl och i syfte att stimulera nyföretagande. Utformningen av dagens löneunderlagsregel har motiverats av legitimitets-skäl och för att premiera risktagande och stimulera anställningar. Den del av gränsbeloppet som syftar till att uppskatta en kapitalavkastning, klyvningsräntan multiplicerad med omkostnadsbeloppet, har däremot liten eller till och med, som aggregat sett, negligerbar betydelse för gränsbeloppet.

Alternativa underlag för beräkning av kapitalavkastning

I stället för att schablonisera dagens fåmansföretagsregler ytterligare enligt det förslag som kommittén lämnar i kapitel 10 skulle reglerna kunna reformeras så att de bättre ringar in den i ekonomisk mening korrekta skattebasen.

När fåmansföretagsreglerna infördes i samband med 1990 års skatte-reform angavs att en normal avkastning på det av ägarna satsade kapitalet i ett fåmansföretag bör beskattas som annan utdelning, medan utdelning som överstiger normal avkastning bör beskattas som arbetsinkomst (prop. 1989/90:110, s. 470–471). Förarbetena innehåller dock inte någon djupare diskussion av vilken bas som bör ligga till grund för beräkningen av det satsade kapitalet.

Utredningen om reformerad inkomstbeskattning anförde att gränsen för normalt beskattad utdelning bör knytas till den skatt-skyldiges anskaffningsvärde för aktierna eftersom detta motsvarar det belopp denne satsat i aktierna och som skulle gett normalt beskattad avkastning om det i stället placerats t.ex. i bank (SOU 1989:33). Utredningen berörde möjligheten att i stället anknyta gränsen för normalt beskattad utdelning till aktiernas skattemässiga förmögenhetsvärde, aktiekapital eller eget kapital, men avvisade dessa lösningar eftersom dessa inte ansågs lösa det grundläggande problemet

med skatteplanering på ett tillfredsställande sätt. Sparade arbetsinkomster påverkar nämligen aktiernas förmögenhetsvärde och kan omvandlas till aktiekapital genom fondemission eller till eget företagsbeskattat kapital utan att detta utlöser beskattning hos aktieägaren. Om något av dessa valdes som underlag för beräkningen skulle därför sparade arbetsinkomster i företaget komma att öka underlaget för normalt beskattad utdelning. Dessa underlag ansågs därför kunna leda till en ur likformighetssynpunkt alltför låg beskattning av ägare till fåmansföretag sett över en längre tidsperiod (SOU 1989:33, del II, s. 144). Underlaget för beräkning av det kapitalbeskattade utrymmet kom därför att utgöras av anskaffningsutgiften för aktierna med tillägg av lämnade ovillkorliga aktieägartillskott.

Detta innebär att endast det nyemitterade aktiekapital som satsats i samband med företagsstarten, med tillägg av kapital som därefter tillförs vid eventuella nyemissioner och ovillkorliga aktieägartillskott, får ligga till grund för beräkning av normal avkastning för den som startar företaget. Med detta synsätt får inte kvarhållna vinster i företaget räknas med i underlaget som bestämmer den normala kapitalavkastningen eftersom dessa vinstmedel anses utgöra sparade arbetsinkomster. Först i samband med att andelarna avyttras kommer ersättningen, som då reflekterar värdet av ackumulerat kapital och nuvärdet av framtida avkastning, att utgöra underlag för beräkning av normal avkastning för förvärvaren.

Det sparade utdelningsutrymmet och ränteuppräknningen ska kompensera för att omkostnadsbeloppet inte ökar då utdelning sparas i företaget. I dagens system utgör dock lönebaserat utrymme och schablonbelopp beräknade enligt förenklingsregeln en stor del av det gränsbelopp som genereras varje år. Dessa delar gör inte anspråk på att korrekt identifiera en avkastning på satsat kapital i företaget. Eftersom dessa delar också utgör en stor del av det sparade utdelningsutrymmet har även det sparade utrymmet en svag koppling till satsat kapital i företaget. De sparade utdelningsutrymmena ökar också snabbare än företagets balanserade vinstmedel, och utrymmena motsvaras i många fall inte av utdelningsbara medel i balansräkningen.

Kommittén konstaterar att fåmansföretagsreglerna före 2006 års reform jämförde avkastningen på satsat kapital i ett fåmansföretag med alternativet bankränta. För att kompensera för att investeringen i ett fåmansföretag är mer osäker finns också en riskpremie i form av

ett tillägg på statslåneräntan. Bankräntan är dock ett betydligt säkrare alternativ och risken som företagaren löper bör därför kompenseras på särskilt sätt. Vid 2006 års reform genomfördes detta genom den ökade betydelsen av lönebaserat utrymme, och motiverades utifrån att lönesumman ansågs vara en bra indikator för den risk ägaren tar.

Förslaget i SOU 2002:52

I betänkandet *Beskattning av småföretagare* föreslog 3:12-utredningen en modell för förändrade fåmansföretagsregler där den kapitalbeskattade inkomsten hos delägarna bestäms utifrån eget kapital i företaget (SOU 2002:52). Förslaget benämndes BEK-modellen, där BEK står för beskattat eget kapital. Förslaget innebar att delägarens kapitalbeskattade inkomster skulle beräknas utifrån en ränta på företagets egna kapital i stället för utifrån en ränta på delägarens omkostnadsbelopp.

Mot bakgrund av principen att alla inkomster på ett eller annat sätt ska bli föremål för dubbelbeskattning föreslog utredningen att beräkningen av avkastning på sparande baseras på ett underlag motsvarande fullbeskattat kapital i företaget. I utredningens förslag uppnås detta genom att nettotillgångarna i företagets balansräkning kvoterar för att ta hänsyn till en fiktiv andraledsbeskattning, som motsvarar skatteuttaget vid högsta marginals katt för tjänsteinkomster (då 68 procent). Den föreslagna kvoteringen av olika typer av kapital i företaget baserades på hur stor del av beskattningen som är verkställd, med beaktande att kvarhållna vinstmedel representerar en skatte kredit motsvarande skillnaden mellan högsta marginals katt och redan uttagen beskattning (genom bolagsskatt).

Utredningen anför att (SOU 2002:52, s. 244):

För att likformighet i den löpande beskattningen av olika typer av kapitaltillgångar skall föreligga kan det ifrågasättas om inte beräkningen i själva verket bör baseras på det kapital som andelarna representerar vid tidpunkten för beräkning av normal avkastning, dvs. andelarnas marknadsvärde. Det kan hävdas att det i princip är detta värde efter avdrag för transaktionskostnader och andraledsbeskattning som skulle ha gett den skattskyldige, dvs. den aktiva delägaren, normalt beskattad avkastning om det i stället placerats t.ex. i en bank. Lämpligheten av att lägga oredovisade marknadsvärden till grund för beräkningen av eget kapital kan dock ifrågasättas eftersom i så fall orealiserade vinster tillåts påverka det egna kapitalet. Till detta kan läggas att andelar i fåmansföretag inte

är föremål för notering. Att löpande få fram uppgift om marknadsvärdet är med andra ord komplicerat och, vilket framgår av vad som sagts om 1991 års alternativregel, förenat med stora tillämpningsproblem. Att lägga marknadsvärdet på tillgångar och skulder i företaget till grund för beräkningen av det kapitalbeskattade utrymmet torde därmed kunna avvisas. De alternativ som återstår för en reglering av eget kapital är då i princip bokförda värden eller skattemässiga värden.

Utredningen föreslår därefter en modell där det beskattade egna kapitalet i verksamheten beräknas utifrån de skattemässiga värdena vid årets ingång.

3:12-utredningens förslag har remissbehandlats men ledde inte till lagsstiftning. Finland tillämpar dock ett liknande system sedan skattereformen där 1992. Systemet liknar också de svenska reglerna för räntefördelning, som får göras av personer som har inkomst av näringsverksamhet. Kapitalunderlaget för räntefördelning beräknas då utifrån de skattemässiga värdena på verksamhetens nettotillgångar enligt balansräkningen. Den föreslagna BEK-modellen kritiserades i utredningen och i ett särskilt yttrande argumenterar sakkunnige professorn Jan Södersten med ett räkneexempel för de då gällande fåmansföretagsreglerna.

Sedan förslaget i SOU 2002:52 lades fram har dock såväl fåmansföretagsreglerna som skattesystemet i övrigt genomgått flera stora förändringar. Bland annat har bolagsskatten sänkts i flera omgångar, samtidigt som beskattningen enligt fåmansföretagsreglerna har förändrats genom att lättnadsreglerna avskaffats och den effektiva skattesatsen för utdelning och kapitalvinst som beskattas inom gränsbeloppet sänkts genom att skattebasen kvoterats ned till 2/3.

Även beräkningen av gränsbeloppet har förändrats och gjorts mer generös, bland annat genom införandet av förenklingsregeln och genom den ökade betydelsen av det lönebaserade utrymmet. Dessa delar av gränsbeloppet är också helt oberoende av delägarens kapitalinsats i bolaget. De infördes dels av förenklingsskäl, dels i syfte att öka regelverkets legitimitet i de fall då ägaren har anställda och därigenom har tagit på sig risk. Dessa delar av gränsbeloppet gör inga anspråk på att korrekt identifiera en avkastning på satsat kapital i företaget. Förändringarna av fåmansföretagsreglerna har lett till att möjligheterna att ta ut utdelning som beskattas inom gränsbeloppet har ökat kraftigt jämfört med situationen 2002. Den ökade betydelse

sen av dessa delar av gränsbeloppet har också medfört att omkostnadsbeloppet minskat i betydelse för gränsbeloppets storlek.

Det finska skattesystemet

Finland avskaffade dubbelbeskattningen av aktier 1990 genom ett system där inhemska delägare vid den personliga inkomstbeskattningen komprimerades för den bolagsskatt som företaget redan betalat, "avoir fiscal" (Andersson, 2001). År 1993 skedde ytterligare en stor reform, då Finland gick över till ett dualt skattesystem, där kapitalinkomster beskattas skilt från förvärvsinkomster. Kapitalinkomster utgörs i regel av avkastning av egendom, vinst av egendomsöverlåtelse och annan sådan inkomst som kan anses härröra från förmögenhet. Inkomst som inte anses vara kapitalinkomst anses vara förvärvsinkomst. Det svenska duala skattesystemet fick utgöra modell för det finska (Andersson, 2009).

Det främsta motivet bakom skattereformen 1993 var att "förenhetliga beskattningen av kapitalinkomster och trygga skattesystemets internationella konkurrenskraft", bl.a. genom att införa en särskild nominell beskattning av kapitalinkomster (RP 200/1992, s. 6–9). Vid reformen infördes en proportionell skatt på alla typer av kapitalinkomster inklusive kapitalvinster, och skattesatsen fastställdes till 25 procent. Även bolagsskattesatsen bestämdes till 25 procent. Genom "avoir fiscal"-systemet fick inhemska skattebetalare som tog emot utdelning dra av bolagsskatten som redan betalats, och den effektiva skatten på utdelning blev därför noll för inhemska aktieägare.

Finland höjde bolagsskattesatsen till 28 procent år 1996, och till 29 procent år 2000. I dagsläget (2023) uppgår den finska bolagsskatten till 20 procent.

Den finländska kapitalbeskattningen genomgick en stor reform 2005 då "avoir fiscal-systemet" avskaffades. Det konstaterades att grundidén bakom systemet inte fungerat som förväntat eftersom gottgörelsen borde ha tillämpats på överstatlig nivå eller genom olika bilaterala skatteavtal, vilket dock inte gjorts eftersom EU-ländernas bolagsskattesystemen varierade stort och det därför var omöjligt att få till stånd ett enkelt och enhetligt system. EU-domstolen konstaterade också att systemet inte var förenligt med principen om kapitalets fria rörlighet. Avoir fiscal-systemet slopades därför samtidigt

som bolags- och kapitalinkomstskattesatserna separerades. Syftet bakom reformen var att trygga välfärdsstatens fortlevnad samt att gynna skatteklimatet för småföretagare.

Kapitalinkomstbeskattningen reformerades igen 2014 då en brytpunkt infördes. För 2023 gäller att skattepliktiga kapitalinkomster upp till 30 000 euro beskattas med en skattesats om 30 procent. För skattepliktiga kapitalinkomster som överstiger 30 000 euro är skattesatsen 34 procent. Syftet med reformen var att ändra fokus från aktiebolagens beskattning till beskattningen av utdelning hos mottagaren eftersom det blivit viktigare att beakta den internationella skattekonkurrensen (RP 185/2013 s. 25 och FiUB 32/2013 s. 4–5). Reformen innebar en lindring av bolagsbeskattningen samtidigt som dubbelbeskattningen stramades åt.

De finska klyvningsreglerna

Samtidigt som Finland införde ett dualt skattesystem infördes också klyvningsregler som fördelar inkomster i kapitalinkomster och arbetsinkomster (RP 200/1992 s.). Till skillnad från de svenska klyvningsreglerna omfattar de finska klyvningsreglerna alla onoterade bolag och privata näringsidkare, jordbruksidkare, delägare i näringsammanslutningar och sammanslutningar som idkar jordbruk. I det finska skattesystemet beskattas således fåmansföretag, enskilda näringsidkare och handelsbolag relativt likformigt då samma klyvningsränta också tillämpas på de senares nettotillgångar. Systemet omfattar såväl aktiva som passiva ägare. Liksom i Sverige beskattas enskilda näringsidkare och handelsbolag utan bolagsskatt.

Precis som för de svenska klyvningsreglerna motiverades de finska med att den skattskyldige i dessa bolag ofta själv kan påverka utdelningens storlek och att det skulle finnas en fara för att medel som delades ut även skulle kunna avse sådana inkomster som i sak är lön. Överstigande utdelningar beskattas därför som arbetsinkomster. Tanken bakom klyvningsreglerna är därför att årligen identifiera ett belopp som anger hur stora utdelningar en delägare får beskatta som kapitalinkomst.

I förarbetena anges att det bedöms vara nödvändigt att indelningen av företagsinkomst i kapitalinkomst och förvärvsinkomst görs enligt schematiska regler. Utgångspunkten ansågs i förarbetena vara

densamma som i de övriga nordiska länderna, dvs. att såsom kapitalinkomst betraktades den beräknade avkastningen på det i företaget investerade kapitalet medan återstoden är förvärvsinkomst. Av de olika tillbudsstående schematiska alternativen bedömdes BEK-modellen bäst motsvara utgångspunkten för det föreslagna inkomstskattesystemet, där poster som klart är av kapitalinkomstkaraktär ska beskattas proportionellt. I förarbetena anges det också att det föreslagna systemet uppmuntrar företagen att öka sitt eget kapital och därigenom förstärka företagens kapitalstruktur.

Den finska BEK-modellen

Underlaget för det finländska gränsbeloppet är företagens nettotillgångar enligt balansräkningen, och gränsbeloppet erhålls genom att detta kapitalunderlag multipliceras med en klyvningsränta. Till skillnad från de svenska reglerna innehåller de finska inte någon löneunderlagsregel. Gränsbelopp som inte nyttjas under året kan inte heller sparas till senare beskattningsår i det finska systemet.

Beräkningen av gränsbeloppet utgår ifrån det matematiska värdet på aktierna. Det matematiska värdet beräknas genom att bolagets justerade nettoförmögenhet enligt bokslutet divideras med antalet aktier som finns vid bokslutet. Bolagets samtliga aktier ska beaktas, oavsett aktiernas olika slag. Det betyder att det matematiska värdet på aktierna blir lika stort även om aktierna avviker från varandra till exempel gällande rätten till röstetal eller vinstandelar.

Bolagets nettoförmögenhet utgörs av skillnaden mellan bolagets tillgångar och skulder. Till bolagets tillgångar hör anläggnings-, omsättnings-, investerings- och finansieringstillgångar samt andra sådana tillgångar och långfristiga utgifter som har ett förmögenhetsvärde. Latenta skattefordringar betraktas inte som tillgångar.

Till bolagets skulder räknas poster som tas upp på balansräkningens skuldsida (passiva) under främmande kapital. Som skuld anses också kapitallån då de till sin ekonomiska karaktär är främmande kapital. Som skuld räknas inte latent skatteskulder. När ett bolags nettoförmögenhet beräknas ska tillgångar och skulder värderas enligt värderingslagen, och denna värdering kan avvika från värderingen i bokföringen.

Enligt de nu gällande reglerna betraktas en åtta procents årlig avkastning av det matematiska värdet av aktierna som kapitalinkomst. Den del av utdelningen som överstiger detta belopp betraktas som förvärvsinkomst. Innan utdelningen fördelas mellan kapitalinkomst och förvärvsinkomst ska dock värdet av en bostad som bolaget äger och som är i delägarans bruk samt värdet av dennes delägarlån dras av från det matematiska värdet av delägarans aktier.

Av den utdelning som betraktas som kapitalinkomst utgör 25 procent skattepliktig kapitalinkomst. Regleringen tillämpas på utdelningsinkomster om högst 150 000 euro per år. Av den utdelning som överstiger detta belopp utgör 85 procent skattepliktig kapitalinkomst och 15 procent skattefri kapitalinkomst. Av den utdelning som överstiger det belopp som motsvarar en årlig avkastning på 8 procent utgör 75 procent skattepliktig förvärvsinkomst och 25 procent skattefri förvärvsinkomst (RP 185/2013 s. 25).

Effektiva skattesatser i det finska systemet

Finland har en brytpunkt i den generella kapitalinkomstbeskattningen vid en sammanlagd kapitalinkomst om 30 000 euro. Marginalskatten för utdelningar skiljer sig därför åt beroende på summan av individens utdelningar och övriga kapitalinkomster. Vidare kvoterar inkomsten i en skattefri och en skattepliktig del, och även kvoteringen ser olika ut beroende på inkomstens storlek totalt sett.

Tabell 1 visar den effektiva marginalskatten på utdelningar som beskattas inom gränobeloppet inklusive bolagsskatt, beräknat under förutsättning att individen inte redovisar några andra kapitalinkomster. Tabellen visar att marginalskatten (inklusive bolagsskatt) på onoterade företags utdelningar inom gränobeloppet uppgår till 26 procent ($= 1 - (1 - 0,2) \times (1 - 0,25 \times 0,3)$) om de understiger 30 000 euro. Över denna brytpunkt är skattesatsen 26,8 procent. För utdelningar som överstiger 150 000 euro är marginalskatten i stället 43,1 procent.

Tabell 1 Marginalskatt på utdelning 2023 i den finska systemet

	Bolagsskatt	Kapitalskatt	Skattepliktig del	Marginalskatt
Under 30 000 euro	20 %	30 %	25 %	26,0 %
30 000–150 000 euro	20 %	34 %	25 %	26,8 %
Över 150 000 euro	20 %	34 %	85 %	43,1 %

Källa: Egna beräkningar.

En svensk BEK-modell

Då fåmansföretagsreglerna infördes var syftet bakom reglerna att åstadkomma en neutral beskattning av avkastningen på det kapital som investeras i ett fåmansföretag, och kapitalavkastningen på alternativa investeringar. För att uppnå en neutral och likformig beskattning mellan kapital som investerats i ett fåmansföretag och kapital som investerats i t.ex. en bank ska avkastningen på investeringen jämföras.

Dagens fåmansföretagsregler jämför avkastningen på omkostnadsbeloppet, dvs. avkastningen på det fullbeskattade kapital som ägaren investerat i företaget vid det initiala investeringstillfället samt ovillkorade kapitaltillskott och eventuellt kapital som skjutits till vid nyemission. Detta är det värde ägaren satsat då denne startat sitt företag, och som skulle ha kunnat generera en alternativ avkastning om det i stället investerats i exempelvis en bank eller i ett marknadsnoterat företag då denne startade sitt fåmansföretag.

Om företagets egna kapital ökar efter starten ger omkostnadsbeloppet däremot inte ett aktuellt värde på det kapital som finns investerat i företaget, och som ägaren skulle ha kunnat investera i en alternativ tillgång vid en senare tidpunkt. I SOU 2002:52 menar 3:12-utredningen att det därför kan ifrågasättas om inte beräkningen i själva verket borde baseras på det kapital som andelarna representerar vid tidpunkten för beräkning av normal avkastning, dvs. andelarnas marknadsvärde. För att uppnå likformighet i den löpande beskattningen av olika typer av kapitaltillgångar kan det hävdas att det är detta värde som, efter avdrag för transaktionskostnader och andraledsbeskattning, skulle ha gett delägaren en normalt beskattad avkastning om det i stället placerats i t.ex. en bank. 3:12-utredningen konstaterar dock att det är problematiskt att använda marknadsvärden när det handlar om andelar i onoterade företag.

I stället för att lägga kapital som behålls i företaget till grund för beräkningen av gränsbeloppet ger dagens fåmansföretagsregler möjlighet att spara utdelningsutrymmen och räkna upp dessa med ränta. Sparat utdelningsutrymme ska således kompensera för att basen för det kapitalbeskattade utrymmet inte ökar om utdelning sparas i företaget. Det sparade utrymmet utgörs dock i dagsläget till stor del av gränsbelopp som härrör från andra delar av regelverket än räntan på omkostnadsbeloppet.

Ett alternativt sätt att åstadkomma likformighet i den löpande beskattningen av kapitaltillgångar som är investerade i ett fåmansföretag och alternativa investeringar är att basera beräkningen på det kapital i företaget som andelarna representerar vid tidpunkten för beräkning av normal avkastning.

En jämförelse kan göras med reglerna om räntefördelning, som tillämpas av enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag. I reglerna om räntefördelning baseras den schablonmässigt beräknade kapitalavkastningen på företagets skattemässiga värden. Beräkningen av kapitalunderlaget utgår ifrån skillnaden mellan tillgångar och skulder i näringsverksamheten vid beskattningsårets utgång. Det är således frågan om en årlig beräkning som tar hänsyn till faktiska förhållanden. Olika typer av skulder kvoteras på olika sätt för att ta hänsyn till att de beskattats i olika hög utsträckning. Avsättningar till periodiseringsfond och expansionsfond kommer i framtiden att beskattas som inkomst av näringsverksamhet. I beräkningen av kapitalunderlaget för räntefördelning beaktas denna ännu inte realiserade beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet genom att skuldvärdena kvoteras ned till 100 procent respektive i praktiken 79,4 procent. Vidare finns inte en dubbelbeskattning av kapitalinkomster för dessa företagsformer.

EN BEK-modell för att beräkna gränsbeloppet för andelar i fåmansföretag skulle kunna baseras på ett liknande kapitalunderlag beräknat utifrån företagets tillgångar och skulder. I ett fåmansföretag kan dock vinstmedel som behålls i bolaget beskattas såväl i inkomstslaget tjänst som i inkomstslaget kapital, beroende på storleken på gränsbeloppen. För att uppnå en liknande kvotering av tillgångsvärdena i ett fåmansföretag krävs därför antaganden om vilken nivå på beskattningen som delägaren skulle möta vid andraledsbeskattningen. Detta förutsätter dels uppgifter om huruvida inkomsten kommer att beskattas som en arbetsinkomst eller en kapitalinkomst,

dels uppgift om delägarens marginals katt i inkomstslaget tjänst i det fall inkomsten utgör en arbetsinkomst. Vidare måste en kvotering göras för en mängd olika reserveringar.

I SOU 2002:52 föreslog 3:12-utredningen en modell där olika typer av kapital kvoterades på olika sätt för att ta hänsyn till latent skattekulder. Modellen kritiserades dock för att vara för komplicerad. För att göra modellen mindre komplicerad skulle dock samma kvot kunna användas för hela det beräknade kapitalunderlaget.

För att ge enkla och förutsebara regler för kapitalunderlaget kan beräkningen av detta baseras på fåmansföretagets tillgångsvärden vid föregående beskattningsårs utgång. I ett sådant fall är alla uppgifter som behövs för att beräkna kapitalunderlaget kända vid årets ingång och eftersom Skatteverket har tillgång till uppgifterna kan de förtryckas som underlag för beskattningen.

Kritiken mot BEK-modellen, att arbetsinkomster som sparas i bolaget kommer att utgöra bas för beräkningen av den kapitalbeskattade inkomsten i senare perioder, kvarstår dock. Ägaren kan välja att låta en del av företagets vinst stå kvar i bolaget, och detta ökar i så fall företagets nettoförmögenhet. En del av den vinst som sparas i bolaget *kan* därför bestå av sparade arbetsinkomster. Det innebär dock inte att *hela* den ökning av företagets nettoförmögenhet som uppstår om hela eller delar av årets resultat sparas i företaget utan vidare kan betraktas som sparade arbetsinkomster.

Denna risk måste också vägas mot risken för inkomstomvandling inom dagens system, där förenklingsregeln genererar förhållandevis stora gränobelopp samtidigt som beloppet saknar koppling till satsat kapital i företaget. Även de lönebaserade utrymmena genererar stora gränobelopp, men för att få tillgång till dessa ställer dagens regler upp ett löneuttagskrav som åtminstone till viss del motverkar inkomstomvandling genom att säkerställa att en del av inkomsterna kommer att realiseras i form av lön. I den modell som föreslås i kapitel 10 slopas dagens löneuttagskrav och i stället införs ett löneavdrag på 8 IBB. Löneavdraget avser att motverka att delägare beräknar lönebaserat utrymme på egen lön, samtidigt som det ger fler delägare i företag med anställda tillgång till ett lönebaserat utrymme. Eftersom gränobeloppet sannolikt avviker kraftigt från den i ekonomisk mening korrekta skattebasen för inkomst av kapital i fåmansföretag drar kommittén slutsatsen att inkomstomvandling sannolikt är möjlig även inom ramen för dagens fåmansföretagsregler.

Kommittén konstaterar också att Finland tillämpar en liknande modell, och att denna gäller för samtliga onoterade företag. En stor del av komplexiteten i de svenska fåmansföretagsreglerna rör gränsdragningar mellan fåmansföretag och andra onoterade företag. Även en stor del av de rättsfall som finns rörande fåmansföretagsreglerna rör kvalifikationsreglerna. En modell där gränsbelopp baseras på företagets beskattade egna kapital skulle kunna utformas så att den omfattar samtliga onoterade företag, och då finns inte längre något behov av kvalifikationsreglerna. Om även kvalifikationsreglerna skulle kunna avskaffas skulle detta innebära en betydande förenkling av fåmansföretagsreglerna. Reglerna om samma och likartad verksamhet, verksam i betydande omfattning och utomstående regeln skulle då kunna utmönstras.

Utformning av modellen

BEK-modellen kan utformas så att omkostnadsbeloppet i dagens regler byts ut mot ett annat kapitalunderlag som hämtas ur aktiebolagets redovisning. Utan några andra ändringar av fåmansföretagsreglerna skulle detta dock medföra att gränslöppen skulle öka kraftigt, eftersom kapitalet i företagen uppgår till så mycket större värden än delägarnas samlade omkostnadsbelopp. Övriga delar av regelsystemet skulle därför också behöva ses över, för att hitta en balans hittas mellan vilket bidrag till gränsbeloppet som kapitalet i företaget ska ge och vilket bidrag som ska genereras företagets lönesumma.

Modellen kan också utformas som en ren kapitalavkastningsmodell, där gränsbeloppet endast utgörs av en ränta på företagets kapital. I en sådan modell finns inget löneuttagskrav likt dagens fåmansföretagsregler, och inget lönebaserat utrymme. En sådan modell skulle likna de finska klyvningsreglerna. En kapitalavkastningsmodell skulle också kunna utformas så att den, likt de finska reglerna, omfattar alla onoterade företag eftersom gränslöppen då helt skulle baseras på uppgifter som kan hämtas ur företagets redovisning. Om modellen omfattar alla onoterade företag skulle också behovet av kvalifikationsregler mer eller mindre försvinna.

Om BEK-modellen väljs som reformalternativ bedömer kommittén att en ny utredning skulle behöva analysera vilka underlag som ska ligga till grund för beräkningen av kapitalunderlaget och huru-

vida även löner ska få beaktas vid beräkningen av gränsbeloppet. De beräkningar som redovisas i denna bilaga är avsedda att visa på storleken på de underlag som skulle kunna ingå i en BEK-modell. De ska däremot inte ses som en heltäckande analys av de samhällsekonomiska effekterna av att förändra systemet för beräkning av gränsbeloppet genom att låta en BEK-modell ersätta dagens regler.

En ny utredning skulle också behöva analysera frågan om det ska vara möjligt att spara outnyttjade gränsbelopp till senare beskattningsår. De finska reglerna innehåller ingen möjlighet att spara gränsbelopp, medan dagens fåmansföretagsregler ger sådana möjligheter. Att inte tillåta att gränsbelopp sparas skulle göra modellen betydligt enklare, men skulle också utgöra en stor förändring jämfört med dagens fåmansföretagsregler. Förutom att kalibrera parametrar i modellen behöver en utredning därför också analysera om en möjlighet att spara gränsbelopp behövs. Om gränsbelopp inte får sparas förutsätter modellen sannolikt någon form av övergångsregler för delägare som omfattas av dagens fåmansföretagsregler och har sparade utdelningsutrymmen. Om gränsbelopp får sparas kan det i stället finnas ett behov av övergångsregler för de delägare som i dagsläget inte alls beräknar gränsbelopp och således skulle gå in i ett nytt system utan några sparade utdelningsutrymmen.

Om samtliga onoterade företag skulle tillämpa reglerna skulle det göra beräkningarna av skatten på utdelning och kapitalvinst mer komplicerade för de personer som i dag har okvalificerade andelar. För dessa skulle dock den effektiva skattesatsen för utdelning och kapitalvinst minska från dagens 25 procent till 20 procent, under förutsättning att hela utdelningen eller kapitalvinsten ryms inom det beräknade kapitalbeskattade utrymmet.

För de delägare som har kvalificerade andelar skulle beräkningen av gränsbeloppet förändras. Beräkningen skulle dock i stor utsträckning komma att bygga på uppgifter som går att hämta ur företagets skattemässiga redovisning och som kan förtryckas av Skatteverket. Beräkningen skulle därför troligtvis förenklas för dessa delägare.

Storlek på kapitalunderlagen

I BEK-modellen kan gränsbeloppet beräknas som en schablonmässig avkastning på det satsade och behållna kapitalet i företaget. Den BEK-modell som föreslogs i SOU 2002:52 kritiserades bl.a. för att vara för komplicerad. Bland annat innehöll modellen olika kvoter- ingar för att ta hänsyn till latent skatteskulder som belastar olika former av kapital i bolaget. För att förenkla beräkningen skulle modellen i stället kunna utgå ifrån en enhetlig nivå på kvoteringen för alla former av kapital. Oberoende av den skattemässiga statusen på vinstmedel som behålls i företaget kan nivån fastställas till en viss procent av det skattemässiga värdet av företagets egna kapital. Det ger en övervärdering av visst kapital men kan samtidigt ses som en schablon och ett förenklat sätt att fastställa kapitalunderlaget i företaget.

Av förenklingskäl bör det egna kapitalet vid utgången av föregående beskattningsår användas. På så sätt blir gränsbeloppets nivå förutsebart vid årets ingång. Det blir också möjligt för Skatteverket att förtrycka uppgifter i deklARATIONEN utifrån värdena i föregående årsredovisning.

Modellen kan också innehålla ett löneunderlag som beaktar den kontanta lönesumman i företaget och dess dotterföretag. Denna del av systemet ger i dag ett högt gränsbelopp sett i relation till satsat kapital (omkostnadsbeloppet). Kommittén anser dock att de motiv som låg bakom 2006 års reform av löneunderlagsregeln, att premiera risktagande och stimulera anställningar, alltjämt väger tungt. Kommittén menar därför att det finns skäl att också beakta utbetalda löner vid beräkningen av gränsbeloppet. I de tabeller som redovisas i det följande studeras effekterna av att lägga till ett löneunderlag med utgångspunkt i personalkostnaderna i företagen.

Tabell 2 visar de skattemässiga värdena på de olika kapitalunderlagen, som hämtats ur aktiebolagens redovisningar för perioden 2012–2021. Tabellen visar således de skattemässiga värdena i företagens balansräkning vid årets utgång, och som skulle ligga till grund för kommande års kapitalunderlag.

Tabell 2 Kapitalstruktur i onoterade privatägda aktiebolag 2012–2021

	Bundet eget kapital	Fritt eget kapital	Periodiseringsfonder	Obeskattade reserver	Avsättningar	Totalt kapital	Personal kostnader
Privatägda onoterade aktiebolag som inte har delägare med kvalificerade andelar							
2012	712	3 658	113	275	379	5 137	597
2013	589	3 952	109	255	439	5 344	598
2014	532	4 057	96	260	375	5 320	594
2015	510	4 741	109	245	408	6 013	650
2016	463	5 132	116	251	329	6 291	670
2017	481	5 675	117	301	363	6 936	702
2018	463	5 969	123	308	378	7 241	748
2019	456	6 396	108	347	708	8 015	755
2020	493	7 449	163	339	701	9 146	872
2021	538	10 477	165	331	488	11 999	822
Privatägda onoterade aktiebolag som har delägare med kvalificerade andelar							
2012	116	926	99	64	25	1 229	545
2013	120	956	100	65	27	1 267	553
2014	118	1 066	102	66	29	1 380	573
2015	126	1 360	111	65	38	1 699	633
2016	126	1 370	116	61	38	1 710	665
2017	131	1 541	127	64	38	1 902	710
2018	139	1 806	130	76	50	2 201	761
2019	143	1 685	137	67	279	2 311	784
2020	139	2 129	130	63	77	2 538	694
2021	168	2 433	158	78	326	3 163	824
Totalt, privatägda onoterade aktiebolag							
2012	828	4 583	212	339	404	6 366	1 142
2013	708	4 908	210	320	465	6 612	1 151
2014	650	5 122	199	326	404	6 700	1 167
2015	635	6 101	221	310	445	7 712	1 283
2016	589	6 502	231	312	367	8 001	1 335
2017	612	7 215	245	365	401	8 838	1 412
2018	602	7 775	253	384	428	9 442	1 508
2019	598	8 081	245	415	987	10 326	1 540
2020	632	9 578	293	403	778	11 684	1 566
2021	706	12 909	323	410	814	15 162	1 646

Källa: FRIDA, egna beräkningar.

I sammanställningen i tabellen ingår alla privatägda aktiebolag som inte är marknadsnoterade. Företagen delas upp mellan företag som har en eller flera delägare med kvalificerade andelar, och företag som inte har några sådana delägare. Även indirekt ägna onoterade företag ingår i sammanställningen. Indirekt ägda företag räknas som företag som har ägare med kvalificerade andelar om de ägs av ett företag som har sådana ägare. Marknadsnoterade företag som har delägare med kvalificerade andelar ingår däremot inte i sammanställningen.

Tabellen visar att fritt eget kapital är den klart största posten i det tänkta kapitalunderlaget, såväl bland företagen som har delägare med kvalificerade andelar som bland företagen som inte har sådana delägare. Övriga typer av kapital uppgår till lägre belopp.

Tabell 3 visar andelen av respektive kapitalslag som finns i företag som har delägare med kvalificerade andelar.

Tabell 3 Andel av respektive underlag i företag med och utan delägare med kvalificerade andelar 2021

	Inga delägare med kvalificerade andelar	Någon delägare med kvalificerade andelar	Totalt, privata onoterade aktiebolag	Andel i bolag med kvalificerade andelar
Bundet eget kapital	538	168	706	24 %
Fritt eget kapital	10 477	2 433	12 909	19 %
Periodiseringsfonder	165	158	323	49 %
Obeskattade reserver	331	78	410	19 %
Avsättningar	488	326	814	40 %
Totalt kapital	11 999	3 163	15 162	21 %
Personalkostnader	822	824	1 646	50 %

Källa: FRIDA; egna beräkningar.

Tabellen visar att företagen som inte har delägare med kvalificerade andelar har ett betydligt större kapitalunderlag än företagen som har delägare med kvalificerade andelar. Personalkostnaderna är däremot ungefär lika stora i båda grupperna företag. Företagen utan delägare med kvalificerade andelar förefaller därför vara betydligt mer kapitalintensiva än företagen som har delägare med kvalificerade andelar,

vilket i sin tur innebär att dessa delägare sedda som grupp skulle få större gränsbelopp om kapitalet gavs en ökad tyngd i beräkningen av gränsbeloppen.

Tabell 4 visar storleken på personalkostnaderna samt det angivna värdet på löneunderlaget i de företag där delägare har ett gränsbelopp från lönebaserat utrymme enligt dagens fåmansföretagsregler, för perioden 2016–2021. Tabellen visar också en uppskattning av det maximala löneunderlaget i dessa företag. Löneunderlaget beräknas utifrån det genomsnittliga förhållandet mellan personalkostnader och löneunderlag i de företag där någon delägare angett ett värde på företagets totala löneunderlag. Utifrån detta beräknas en maximal lönesumma i samtliga fåmansföretag, under antagandet att lönesumman i genomsnitt utgör samma andel av personalkostnaden som bland de företag där delägare beräknar ett lönebaserat utrymme. Detta är det löneunderlag som företagen kan antas kunna få del av om det inte ställs några krav för att delägare ska få del av ett lönebaserat utrymme. Slutligen visar tabellen storleken på löneunderlaget om ett avdrag om 6 eller 8 IBB görs från delägarens andel av löneunderlaget (i enlighet med förslaget i kapitel 10).

Tabell 4 Uppskattat löneunderlag i företag med delägare med kvalificerade andelar

	Personal-kostnader	Maximalt löneunderlag*	Dagens regler	Efter avdrag om 6 IBB från delägarens andel	Efter avdrag om 8 IBB från delägarens andel
2016	665	446	222	278	268
2017	710	476	246	282	271
2018	761	510	241	274	263
2019	784	525	257	291	280
2020	694	465	262	289	278
2021	824	552	248	272	260

Källa: Egna beräkningar.

* Beräknad som personalkostnaderna i företagen multiplicerat med genomsnittet av löneunderlag/personalkostnad i de företag där någon delägare har angett ett lönebaserat utrymme, 67 % av personalkostnaderna.

Tabell 5 visar motsvarande uppgifter då en uppskattning av storleken på löneunderlaget görs för företag där ingen delägare har kvalificerade andelar. Även denna uppskattning baseras på att förhållandet mellan löneunderlag och personalkostnader ser likadant ut i dessa

företag som det gör i genomsnitt bland de företag där någon delägare beräknar ett lönebaserat utrymme enligt dagens fåmansföretagsregler.

Tabell 5 Uppskattat löneunderlag i företag utan delägare med kvalificerade andelar

	Personal- kostnader	Maximalt löneunderlag*	Efter avdrag om 6 IBB från delägarens andel	Efter avdrag om 8 IBB från delägarens andel
2016	670	449	221	212
2017	702	470	231	221
2018	748	501	247	236
2019	755	506	249	238
2020	872	584	288	275
2021	822	551	271	259

Källa: Egna beräkningar.

* Beräknad som personalkostnaderna i företagen multiplicerat med genomsnittet av löneunderlag/personalkostnad i de företag där någon delägare har angett ett lönebaserat utrymme, 67% av personalkostnaderna.

Konsekvenser

Tabell 6 visar storleken på de utdelningar och kapitalvinster som redovisats av delägare med kvalificerade andelar (bilaga K10 och K10A) och av delägare med okvalificerade andelar (bilaga K12). Tabellen visar också andelen av den totala utdelningen och kapitalvinsten på onoterade andelar som redovisats av delägare som innehar kvalificerade andelar. Dessa delägare tar emot ungefär 80 procent av utdelningen och 60–70 procent av de totala kapitalvinsterna från onoterade företag. Det beräknade kapitalunderlaget på aggregerad nivå är däremot betydligt större bland delägare som har okvalificerade andelar än bland delägare som har kvalificerade, se tabell 1. Om båda dessa grupper skulle beräkna gränsbelopp enligt samma regler, där kapitalinvesteringar ges större vikt, skulle utdelningen till större del rymmas inom gränsbeloppet bland delägare med okvalificerade andelar än bland delägare med kvalificerade, vid en oförändrad nivå på utdelningen.

Tabell 6 Utdelning och kapitalvinst bland delägare i onoterade företag

	Okvalificerade		Kvalificerade		Andel kvalificerade	
	Utdelning	Kapitalvinst	Utdelning	Kapitalvinst	Utdelning	Kapitalvinst
2012	8,60	5,53	46,83	10,53	84 %	66 %
2013	20,37	5,15	50,60	4,12	71 %	44 %
2014	32,98	7,31	59,55	5,26	64 %	42 %
2015	12,93	10,51	75,45	15,81	85 %	60 %
2016	23,35	7,93	103,21	18,48	82 %	70 %
2017	17,46	10,31	109,47	24,48	86 %	70 %
2018	17,19	9,37	91,76	26,30	84 %	74 %
2019	20,43	11,22	95,81	19,16	82 %	63 %
2020	18,48	12,00	100,12	29,37	84 %	71 %
2021	32,75	19,21	121,33	31,93	79 %	62 %

Källa: FRIDA.

Tabell 2 visade att de företag som inte har kvalificerade delägare är mer kapitalintensiva. Fåmansföretagsreglernas utformning innebär att utbetalda löner ges stor vikt vid beräkningen av gränsbeloppet medan kapitalet ges betydligt mindre vikt. Skillnaderna mellan företagen som har delägare som berörs av fåmansföretagsreglerna och företagen som inte har sådana ägare skulle därför också kunna avspegla att delägare förhåller sig till och anpassar sig efter regelverket.

Utdelningen som redovisas i ovanstående tabell kan också ses som ett mått på företagets avkastning på kapital och arbetsinsatser. Sammantaget visar de två tabellerna på stora skillnader i avkastningen på investerat kapital eller på anställdas arbete mellan företagen som har respektive inte har delägare med kvalificerade andelar. Utdelningen sett som andel av investerat kapital eller utdelning sett som andel av företagets lönesumma är därmed betydligt högre bland delägare med kvalificerade andelar, eftersom utdelningen uppgår till större belopp samtidigt som kapitalinsatsen uppgår till ett lägre belopp än bland företagen som inte har delägare med kvalificerade andelar. Även detta indikerar att delägare anpassar sig efter regelverket, och agerar på de incitament som skattereglerna ger.

Beskrivning av statistikkällor och bearbetning av data

Data och metod

I betänkandet används data från flera olika källor. I denna bilaga beskrivs några av de viktigaste databaserna samt de avgränsningar och antaganden som gjorts för den data som ligger till grund för sammanställningar av statistik och underlag för beräkningarna i konsekvensanalysen.

FRIDA-databasen och Skatteverkets statistikportal

FRIDA-databasen är en mikrobaserad databas som innehåller uppgifter ur de deklARATIONER och deklARATIONSBILAGOR som individer och företag lämnar som underlag för beskattningen. I betänkandet används data från K10- och K10A-bilagorna som lämnas av de individer som är delägare i fåmansföretag. Bilaga K10 lämnas av delägare som innehar kvalificerade andelar medan bilaga K10A lämnas av delägare som innehar andra kvalificerade delägarätter. Bilagorna innehåller bland annat information om utdelning, kapitalvinst och gränsbelopp för delägarna.

FRIDA-databasen innehåller förutom denna information och information om delägarnas inkomster från andra anställningar även information från pensioner, ersättningar från socialförsäkringssystemet samt kapitalinkomster. Databasen kopplar också samman delägarna med de direktägda företag som dessa personer äger. FRIDA innehåller också ett koncernregister som gör det möjligt att koppla ihop företag som ingår i en koncern, under förutsättning att ägarandelarna i dotterbolagen överstiger femtio procent. Därigenom kan kommittén även beakta vissa indirekt ägda företag.

Viss statistik avseende bl.a. gränsbelopp, utdelningar och kapitalvinster har också hämtats från Skatteverkets statistikportal för perioden 2014–2021. För perioden 2006–2013 har data hämtats från den statistik som Skatteverket tidigare publicerade på sin hemsida samt ur Skattestatistisk årsbok.

Statistiken i FRIDA-databasen tas fram av Statistiska centralbyrån (SCB) och bygger på deklarationsuppgifter som levereras av Skatteverket. Skatteverkets statistikportal uppdateras dock löpande, medan FRIDA uppdateras en gång per år och visar således en ögonblicksbild av de deklARATIONER som hade inkommit vid en viss tidpunkt. Om beskattningsutfallet ändras efter denna tidpunkt, exempelvis på grund av att personen begär omprövning, kommer Skatteverkets uppgifter att uppdateras med det nya utfallet medan historiska data i FRIDA inte uppdateras.

Till skillnad från Skatteverkets statistikportal innehåller FRIDA-databasen också andra registerbaserade uppgifter om individen såsom kön, ålder, utbildningsnivå och uppgifter om andra inkomster än utdelningar och kapitalvinster från fåmansföretag. Statistiken är därmed betydligt mer detaljerad än den som publiceras av Skatteverket.

Identifiering av delägare i fåmansföretag

Delägare i fåmansföretag identifieras i analyserna som de fysiska personer som lämnat bilaga K10 eller K10A för ett aktuellt år. Dessa delägare beskattas enligt fåmansföretagsreglerna.

En andel kan vara kvalificerad bland annat för att delägaren själv är verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett dotterföretag eller för att en närstående till delägaren är verksam i företaget. Innehavet kan också vara kvalificerat för att delägaren själv eller en närstående under de senaste fem beskattningsåren har varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet. I samtliga dessa fall kan delägare som innehar andelar i företaget behöva lämna bilagan för att beräkna ett gränsbelopp eller redovisa utdelning och kapitalvinst på andelarna. Men om delägaren inte har fått någon utdelning eller sålt några andelar under ett visst beskattningsår kan delägaren avstå från att lämna en bilaga för det året. Det finns dock

ett stort antal bilagor i databasen som endast innehåller uppgifter om beräkningen av årets gränsbelopp och sparad utdelningsutrymme. Det indikerar att delägare i allmänhet lämnar bilagan även för år då de inte tar emot utdelning från företaget.

Identifiering av företag som är fåmansföretag

Ett fåmansföretag är ett företag där fyra eller färre delägare kontrollerar mer än 50 procent av företaget, se kapitel 4. Fåmansföretag har dock inte någon speciell kod i FRIDA-databasen eller i någon annan statistik. Fåmansföretagsreglerna gäller för andelar i aktiebolag, handelsbolag och föreningar och stiftelser. Analyserna i betänkandet avgränsas till företag som är aktiebolag. Dessa står för mer än 99 procent av det totala antalet företag vars delägare lämnat bilagan.

Fåmansföretag är aktiebolag eller handelsbolag som är privatägda. I analysen exkluderas därför företag som ägs av staten, kommuner eller regioner. Företag som är fåmansföretag identifieras i betänkandet som de direkt eller indirekt ägda privata aktiebolag som ägs av personer som lämnat bilaga K10 eller K10A.¹ Det innebär att data även innehåller uppgifter om företag som inte längre är fåmansföretag, men där delägarens andelar fortfarande är kvalificerade.

Aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad är inte heller fåmansföretag.² Däremot kan fåmansföretag vara noterade på en reglerad marknadsplats eller handelsplattform. Efter ett andelsbyte kan det dock förekomma att även andelar i företag som är marknadsnoterade omfattas av fåmansföretagsreglerna eftersom de då är särskilt kvalificerade (se kapitel 14). I data har dock de företag som är marknadsnoterade inte behandlats som fåmansföretag.

Fåmansföretag avgränsas därmed till privatägda aktiebolag (privatägda inhemska företag med och utan koncern) samt utländska företag för vilka någon delägare lämnat bilaga K10 eller K10A. Det fåtal företag som är noterade för handel på en marknadsplats har i analysen särredovisats från övriga fåmansföretag. I jämförelser mel-

¹ Utgår ifrån variabeln K10 och K10A i aktiebolagsfilerna, som indikerar att en bilaga lämnats för bolaget. Om de lämnade K10 och K10A-bilagorna för respektive år matchas mot aktiebolagsfilen blir antalet företag där en K10-bilaga lämnats något lägre.

² En reglerad marknad definieras som ett multilateralt system inom EES som sammanför eller möjliggör sammanförande av ett flertal köp- och säljintressen i finansiella instrument från tredjepart – regelmässigt, inom systemet och i enlighet med icke skönmässiga regler – så att det leder till ett kontrakt (Lag (2007:528) om värdepappersmarknaden).

lan fåmansföretag och andra grupper av företag (kapitel 6) används genomgående de privatägda aktiebolag som inte är fåmansföretag som jämförelsegrupp.

Koncernregistret

FRIDA innehåller även ett koncernregister som tas fram av företaget Bisnode på uppdrag av SCB. I koncernregistret ingår uppgifter om vilka majoritetsägda dotterföretag som ingår i koncernen.³ Ägarandelen i ett dotterföretag måste således uppgå till minst 50 procent för att företagen ska kunna kopplas ihop i FRIDA.

För fåmansföretag som ingår i en koncern är det således möjligt att koppla samman de direktägda fåmansföretagen med övriga majoritetsägda dotterbolag. Delägare som indirekt äger mindre andelar i verksamhetsbolaget kan dock inte kopplas samman med verksamhetsbolaget genom koncernregistret. Sådana ägarbolag ser i data i stället ut att vara privatägda aktiebolag utan koncerntillhörighet. I avsnitt 6.3.5 görs en uppskattning av antalet holdingbolag som visar att det handlar om ett betydande antal bolag.

I det fall då det direktägda fåmansföretaget är koncernmoder i en koncern har samtliga dotterbolag i koncernen som finns med i koncernregistret räknats som fåmansföretag. I det fall det direktägda fåmansföretaget inte är koncernmoder har endast det direktägda företaget och de företag som direkt eller indirekt ägs av detta företag räknats som fåmansföretag.

I det fall företagen ägs till mindre än 50 procent ingår företaget inte i koncernregistret och koncernkopplingen kan därför inte göras. Detta medför att statistik på koncernnivå kan tendera att underskatta verksamheten i fåmansföretag. Det finns dock en dotterbolagsdefinition för fåmansföretag som innebär att ägarandelen i dotterbolaget måste uppgå till minst 50 procent för att lönerna i dotterbolaget ska få beaktas vid beräkningen av delägarnas lönebaserade utrymme. För beräkningar av lönebaserat utrymme i dotterbolag bör därför koncerndefinitionen i FRIDA täcka in de relevanta företagen. Dotterbolagsdefinitionen kan också antas medföra att delägare som har den möjligheten försöker organisera koncernen så att en ägarandel om 50 procent i dotterbolagen uppnås. Eftersom det kan finnas fall då

³ Dokumentation av Företagsdatabasen 2017, produktkod NV0101, SCBDOK 4.0, s. 22.

ägarandelen i ett dotterbolag inte uppgår till 50 procent för någon delägare kan dock antalet anställda eller den ekonomiska aktivitet som bedrivs i fåmansföretagens dotterbolag vara något underskattad även i de data där koncernkopplingar har beaktats.

Saknade värden i koncernregistret för 2020

Koncernregistret för 2020 innehåller betydligt färre företag jämfört med 2019 och 2021. Det medför att färre fåmansföretag ser ut att tillhöra en koncern det året. Det får till följd att variabler som används i analysen, exempelvis lönesumman i fåmansföretag, blir betydligt lägre 2020 än övriga år, samtidigt som antalet företag och den ekonomiska aktiviteten i företag som inte är fåmansföretag i stället ser ut att vara högre 2020.

Detta har hanterats genom att 2021 års koncernregister använts för att uppskatta företagens koncerntillhörighet även för 2020. Detta medför att antalet fåmansföretag som ingår i en koncern ligger på ungefär samma nivå 2019, 2020 och 2021. Även antalet anställda, omsättning och andra relevanta variabler följer då trenden för tidigare år. Justeringen görs också för att säkerställa att effekterna av kommitténs förslag beräknas för en så stor del av de relevanta företagen som möjligt.

Hantering av extremvärden i databasen

Det förekommer att värden som skrivits in i deklARATIONERNA som ligger till grund för FRIDA är mycket stora, så pass stora att de rimligtvis inte kan stämma. Det förekommer också att värden som ska summera inte gör det, vilket innebär att minst ett av de värden som redovisas måste vara felaktigt. För att hantera detta har vissa justeringar gjorts i de data som ligger till grund för analyserna i betänkandet.

I ett första steg har totalsummor för viktiga variabler i FRIDA jämförts med den statistik som redovisas i Skatteverkets statistiskportal. I vissa fall överstiger totalsumman i FRIDA kraftigt totalsummorna som Skatteverket redovisar. Eftersom Skatteverkets uppgifter uppdateras löpande utgår kommittén från att skillnaderna i dessa fall beror på att det är data i FRIDA är felaktiga eller på att

delägaren har begärt omprövning efter att uppgifterna som ligger till grund för FRIDA skickades till SCB.

Skillnaderna hanteras genom att de största värdena för viktiga variabler i FRIDA granskas mer i detalj, eftersom dessa värden får stor betydelse för totalsummorna. I de fall värden i en individuell observation har justerats ned har det angivna värdet för observationen överstigit 1 miljard kronor innan justeringen.

I vissa fall går det också att uppskatta ett rimligt värde genom att studera vilka värden samma delägare eller företag angett för den aktuella variabeln året före och efter det år ett extremt värde angetts. I andra fall finns ett maxvärde som inte kan överskridas för variabeln. Detta gäller exempelvis för årets nya gränsbelopp enligt förenklingsregeln. I det fall variabler som borde summera inte gör det har den angivna totalsumman satts som en övre gräns för vilka värden som accepteras för de variabler som ska summeras. Exempelvis har det angivna värdet för utdelning från fåmansföretaget satts som övre gräns för den utdelning som beskattas inom gränsbeloppet.

I de fall justeringar gjorts har de angivna värdena varit så extrema att de påverkat totalsummorna för hela populationen för ett visst år. Även om justeringar har gjorts för ett fåtal observationer, så avser de i vissa fall mycket stora belopp. Det kan dock inte uteslutas att det finns fler felaktigheter i data som inte är så stora att de påverkar totalsummorna för hela populationen för ett visst år. Dessa eventuella felaktigheter bedöms dock inte vara av en sådan storlek att de påverkar tolkningen av statistiken.

Flergenerationsregistret

För att kartlägga betydelsen av närståendereglerna inom fåmansföretagsreglerna har kommittén även kompletterat FRIDA-databasen med uppgifter från flergenerationsregistret.

Flergenerationsregistret tas fram av SCB och innehåller uppgifter om personer som är eller har varit folkbokförda i Sverige någon gång sedan 1961 och som är födda 1932 eller senare. Registret innehåller kopplingar mellan varje person i registret (indexpersonen) och deras biologiska föräldrar eller adoptivföräldrar. Det finns också möjlighet att härleda variabler utifrån de uppgifter som finns i registret, till exempel antal barn och antal syskon. Uppgifterna i registret kommer

från Skatteverkets folkbokföringsregister. Vissa uppgifter om biologiska föräldrar hämtas också från äldre folkbokföringsmaterial. Detta består bland annat av personakter för personer som avlidit under perioden 1961–1967, samt SCB:s register över födda för perioden 1961–1997.

Flergenerationsregistrets täckning avseende indexpersoner är i det närmaste fullständig från 1961 och framåt. För utrikes födda indexpersoner saknas dock uppgifter om föräldrar i vissa fall. Det handlar dels om personer som invandrat i vuxen ålder, dels om barn som invandrat utan sina biologiska föräldrar. Vidare saknas uppgift om föräldrar för en stor del av de indexpersoner som avlidit innan den 30 juni 1991.

Eftersom kommittén endast använder data för personer som var delägare i fåmansföretag under perioden 2011–2021 påverkar bortfallet avseende avlidna före 1991 inte analysen. Däremot saknas i vissa fall information om föräldrar till utrikes födda delägare. Detta bortfall skulle kunna påverka analysen i det fall föräldrar eller andra närstående till utrikes födda delägare i fåmansföretag också är folkbokförda i Sverige och är delägare i samma fåmansföretag eller i ett fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet. Uppgifter om föräldrar finns för över 99 procent av delägarna, och problemet med att vissa närstående saknas i registret bedöms därför inte vara av en sådan omfattning att det påverkar tolkningen av statistiken.

Registerbaserad arbetsmarknadsstatistik (RAMS) och Befolkningens arbetsmarknadsstatus (BAS)

För att kunna jämföra delägare i fåmansföretag med andra grupper på arbetsmarknaden har kommittén även använt data ur den registerbaserade arbetsmarknadsstatistiken (RAMS). RAMS innehåller information om befolkningens sysselsättning och beskriver händelser, flöden och strukturer på såväl hela som den regionala och lokala arbetsmarknaden.

RAMS har ersatts Befolkningens arbetsmarknadsstatus, BAS från 2020. BAS beskriver utbudet av arbetskraft i Sverige och redovisar bland annat antalet sysselsatta, arbetslösa och personer utanför arbetskraften för den folkbokförda befolkningen i åldern 15–74 år. Syftet är att beskriva arbetsmarknadsläget samt utvecklingen över tid.

RAMS och BAS har använts för att jämföra delägare i fåmansföretag med andra grupper på arbetsmarknaden utifrån aspekter såsom kön, ålder, yrke, bransch och inkomstnivå.

FASIT-modellen

FASIT står för Fördelningsanalytiskt statistiksystem för inkomster och transfereringar, och är en mikrosimuleringsmodell som tas fram av SCB. Modellen kan användas för att beräkna effekterna för individer och hushåll av förändringar i skatte-, avgifts- och transfereringssystemen. Modellen beräknar också hur förändringar i dessa system påverkar de offentliga finanserna. Styrkan med FASIT-modellen är att den gör det möjligt att analysera hur förändringar i dessa system påverkar olika gruppers ekonomiska förutsättningar. Modellens innehåll gör det möjligt att beräkna hur förändringar av skatter påverkar andra inkomstberäkningar, bidragsnivåer och transfereringar samt för att beräkna disponibel inkomst för både individer och hushåll. Den gör det möjligt att beräkna nettoeffekter av en skatteförändring och samtidigt beakta följd effekter på andra skattebaser och ersättningsnivåer.

Kommittén har använt FASIT-modellen för att analysera förslagens effekter på inkomstfördelningen och den ekonomiska jämställdheten mellan kvinnor och män. Modellen har också använts för beräkningar av offentligfinansiella effekter för vissa av förslagen.

Paragrafnyckel

I nedanstående tabell jämförs paragraferna i kommitténs förslag till nytt 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) med innehållet i nuvarande paragrafer i 57 kap.

Förslag 57 kap. inkomstskattelagen	Nuvarande 57 kap. inkomstskattelagen
1 §	1 §
2 §	
3 §	2 §
4 §	3 § första och andra stycket
5 §	3 § tredje och fjärde stycket
6 §	3 a §
7 §	4 § första och andra stycket
8 §	4 § tredje stycket
9 §	4 a §
10 §	5 § första och andra stycket
11 §	5 § tredje och fjärde stycket
12 §	5 a §
13 §	6 §
14 §	7 §
15 §	7 a §
16 §	7 b §
17 §	7 c §
18 §	
19 §	8 §
20 §	9 §
21 §	10 § första stycket
	10 a §
22 §	11 § tredje stycket
23 §	11 § första och andra stycket
24 §	11 a §
25 §	12 § första och tredje stycket

Förslag 57 kap. inkomstskattelagen	Nuvarande 57 kap. inkomstskattelagen
	12 a §
26 §	13 §
27 §	14 §
28 §	15 §
29 §	16 § första stycket
30 §	16 § andra stycket
31 §	16 § tredje stycket
32 §	17 §
33 §	18 §
	19 §
34 §	19 a §
35 §	20 och 21 §§
36 §	20 a och 22 §§
37 §	23 §
38 §	20 b §
39 §	20 c § och 24 § tredje stycket
40 §	20 d §
41 §	
42 §	23 a §
	24 a §
	25–35 §§
43 §	36 §

Statens offentliga utredningar 2024

Kronologisk förteckning

1. Ett starkare skydd för offentliganställda mot våld, hot och trakasserier. Ju.
2. Ett samordnat vaccinationsarbete – för effektivare hantering av kommande vacciner. Del 1 och 2. S.
3. Ett starkt judiskt liv för framtida generationer. Nationell strategi för att stärka judiskt liv i Sverige 2025–2034. Ku.
4. Inskränkningarna i upphovsrätten. Ju.
5. Förbättrad ordning och säkerhet vid förvar. Ju.
6. Steg mot stärkt kapacitet. Fi.
7. Ett säkrare och mer tillgängligt fastighetsregister. Ju.
8. Livsmedelsberedskap för en ny tid. LI.
9. Utvecklat samarbete för verksamhetsförlagd utbildning – långsiktiga åtgärder för sjuksköterskeprogrammen. U.
10. Preskription av avlägsnandebeslut och vissa frågor om återreseförbud. Ju.
11. Rätt frågor på regeringens bord – en ändamålsenlig regeringsprövning på miljöområdet. KN.
12. Mål och mening med integration. A.
13. En effektivare kontaktförbudslagstiftning – ett utökat skydd för utsatta personer. Ju.
14. Arbetslivskriminalitet – myndighets-samverkan, en gemensam tipsfunktion, lärdomar från Belgien och gränsöverskridande arbete. A.
15. Nya regler för arbetskraftsinvandring m.m. Ju.
16. Växla yrke som vuxen – en reformerad vuxenutbildning och en ny yrkesskola för vuxna. U.
17. Skolor mot brott. U.
18. Nya regler om cybersäkerhet. Fö.
19. En ny beredskapssektor – för ökad försörjningsberedskap. KN.
20. Maskinellt värde för vissa industribyggnader – ett undantag från fastighetsskatt. Fi.
21. Ett inkluderande jämställdhetspolitiskt delmål mot våld. A.
22. En ny organisation för förvaltning av EU-medel. Fi.
23. En trygg uppväxt utan nikotin, alkohol och lustgas. S.
24. Ett effektivt straffrättsligt skydd för statliga stöd till företag. Fi.
25. En mer effektiv tillsyn över socialtjänsten. S.
26. En utvärdering av förändringar i sjukförsäkringens regelverk under 2021 och 2022. S.
27. Kamerabevakning i offentlig verksamhet – lättnader och utökade möjligheter. Ju.
28. Offentlighetsprincipen eller insynslag. Allmänhetens insyn i enskilda aktörer inom skolväsendet. U.
29. Goda möjligheter till ökat välbånd. Fi.
30. En statlig ordning med brottsförebyggande åtgärder för barn och unga. S.
31. En ändamålsenlig vapenlagstiftning. Del 1 och 2. Ju.
32. Åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier. Fi.
33. Delad hälsodata – dubbel nytta. Regler för ökad interoperabilitet i hälso- och sjukvården. S.
34. Ansvar och oberoende – public service i oroliga tider. Ku.
35. En framtid för alm och ask – förädling, forskning och finansiering. LI.
36. Förenkla och förbättra! Fi.

Statens offentliga utredningar 2024

Systematisk förteckning

Arbetsmarknadsdepartementet

- Mål och mening med integration. [12]
- Arbetslivskriminalitet – myndighets-samverkan, en gemensam tipsfunktion, lärdomar från Belgien och gränsöver-skridande arbete. [14]
- Ett inkluderande jämställdhetspolitiskt delmål mot våld. [21]

Finansdepartementet

- Steg mot stärkt kapacitet. [6]
- Maskinellt värde för vissa industribyggnader – ett undantag från fastighetsskatt. [20]
- En ny organisation för förvaltning av EU-medel [22]
- Ett effektivt straffrättsligt skydd för statliga stöd till företag. [24]
- Goda möjligheter till ökat välbstånd. [29]
- Åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier. [32]
- Förenkla och förbättra! [36]

Försvarsdepartementet

- Nya regler om cybersäkerhet. [18]

Justitiedepartementet

- Ett starkare skydd för offentliganställda mot våld, hot och trakasserier. [1]
- Inskränkningarna i upphovsrätten. [4]
- Förbättrad ordning och säkerhet vid förvar. [5]
- Ett säkrare och mer tillgängligt fastighetsregister. [7]
- Preskription av avlägsnandebeslut och vissa frågor om återreseförbud. [10]
- En effektivare kontaktförbudslagstiftning – ett utökat skydd för utsatta personer. [13]

- Nya regler för arbetskraftsinvandring m.m. [15]

- Kamerabevakning i offentlig verksamhet – lättnader och utökade möjligheter. [27]

- En ändamålsenlig vapenlagstiftning. Del 1 och 2. [31]

Klimat- och näringslivsdepartementet

- Rätt frågor på regeringens bord – en ändamålsenlig regeringsprövning på miljöområdet. [11]
- En ny beredskapssektor – för ökad försörjningsberedskap. [19]

Kulturdepartementet

- Ett starkt judiskt liv för framtida generationer. Nationell strategi för att stärka judiskt liv i Sverige 2025–2034. [3]
- Ansvar och oberoende – public service i oroliga tider. [34]

Landsbygds- och infrastrukturdepartementet

- Livsmedelsberedskap för en ny tid. [8]
- En framtid för alm och ask – förädling, forskning och finansiering. [35]

Socialdepartementet

- Ett samordnat vaccinationsarbete – för effektivare hantering av kommande vacciner. Del 1 och 2. [2]
- En trygg uppväxt utan nikotin, alkohol och lustgas. [23]
- En mer effektiv tillsyn över socialtjänsten. [25]
- En utvärdering av förändringar i sjukförsäkringens regelverk under 2021 och 2022. [26]

En statlig ordning med
brottsförebyggande åtgärder
för barn och unga. [30]

Delad hälsodata – dubbel nytta.
Regler för ökad interoperabilitet
i hälso- och sjukvården. [33]

Utbildningsdepartementet

Utvecklat samarbete för verksamhets-
förlagd utbildning – långsiktiga
åtgärder för sjuksköterskeprogrammen.
[9]

Växla yrke som vuxen – en reformerad
vuxenutbildning och en ny yrkesskola
för vuxna. [16]

Skolor mot brott. [17]

Offentlighetsprincipen eller insynslag.
Allmänhetens insyn i enskilda aktörer
inom skolväsendet. [28]