

Lagrådsremiss

Förändrade skatteregler för delägare i fåmansföretag

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 8 juni 2017

Magdalena Andersson

Johanna Mihaic
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen föreslås ändringar i de särskilda skatteregler som gäller för delägare som äger kvalificerade andelar i fåmansföretag, de s.k. 3:12-reglerna. Förslagen innebär bl.a. att beräkningen av det lönebaserade utrymmet ändras, kapitalandelskravet utformas som ett tak för det lönebaserade utrymmet, uppräkningsgränsen av sparutdelningsutrymme begränsas, ett gemensamt takbelopp för utdelning och kapitalvinst införs, skattesatsen för utdelning och kapitalvinst inom gränsbeloppet höjs från 20 till 25 procent och ägarskiften mellan närstående underlättas.

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2018.

Innehållsförteckning

1	Beslut	3
2	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	4
3	Ärendet och dess beredning	13
4	Gällande rätt.....	14
5	Förändrade 3:12-regler.....	16
5.1	Behovet av förändrade 3:12-regler.....	16
5.2	Beräkningen av det lönebaserade utrymmet förändras.....	23
5.3	Möjligheterna för delägare med små andelsinnehav att beräkna ett lönebaserat utrymme förändras.....	30
5.4	Dotterföretagsdefinitionen behålls	35
5.5	Löneuttagskravet lämnas oförändrat	36
5.6	Inget sänkt schablonbelopp i förenklingsregeln	38
5.7	Förenklingsregeln får inte kombineras med huvudregeln.....	40
5.8	Uppräkningen av sparutdelningsutrymme begränsas	41
5.9	Ett gemensamt takbelopp för utdelning och kapitalvinst införs.....	42
5.10	Skattesatsen inom gränobeloppet höjs	42
5.11	Ägarskiftet mellan närstående underlättas.....	48
5.12	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	54
6	Konsekvensanalys.....	57
7	Författningskommentar.....	68
7.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	68
Bilaga 1	Sammanfattning av betänkandet Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag (SOU 2016:75)	75
Bilaga 2	Betänkandets lagförslag	81
Bilaga 3	Förteckning över remissinstanserna	91
Bilaga 4	Sammanfattning av promemorian Utkast till lagrådsremiss Förändrade skatteregler för delägare i fåmansföretag.....	92
Bilaga 5	Promemorians lagförslag.....	93
Bilaga 6	Förteckning över remissinstanserna	101

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹
dels att 48 kap. 20 och 20 a §§, 57 kap. 4, 5, 10, 11 a, 16, 17, 19, 20,
20 a, 21 och 22 §§ ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas två nya paragrafer, 57 kap. 4 a och 16 a §§, av
följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

48 kap.

20 §²

Kapitalförluster på andra marknadsnoterade delägarätter än sådana som avses i 21 § ska dras av i sin helhet samt kapitalförluster på sådana andelar i svenska aktiebolag och utländska juridiska personer som inte är marknadsnoterade ska dras av till fem sjättedelar mot skattepliktiga kapitalvinster på sådana tillgångar. Med skattepliktig kapitalvinst på sådana tillgångar avses även återföring av investeraravdrag enligt 43 kap. *För kvalificerade andelar gäller dock att kapitalförluster ska dras av till två tredjedelar.*

Avdrag för kapitalförluster enligt första stycket ska göras i följande ordning:

1. kapitalförluster som ska dras av i sin helhet,
2. kapitalförluster som ska dras av till fem sjättedelar,
3. kapitalförluster som ska dras av till två tredjedelar.

Kapitalförluster på andra marknadsnoterade delägarätter än sådana som avses i 21 § ska dras av i sin helhet samt kapitalförluster på sådana andelar i svenska aktiebolag och utländska juridiska personer som inte är marknadsnoterade ska dras av till fem sjättedelar mot skattepliktiga kapitalvinster på sådana tillgångar. Med skattepliktig kapitalvinst på sådana tillgångar avses även återföring av investeraravdrag enligt 43 kap.

Avdrag för kapitalförluster enligt första stycket ska göras i följande ordning:

1. kapitalförluster som ska dras av i sin helhet,
2. kapitalförluster som ska dras av till fem sjättedelar.

20 a §³

Till den del en kapitalförlust på marknadsnoterade delägarätter inte kan dras av enligt 20 §, ska 70 procent dras av.

Till den del en kapitalförlust på andelar som inte är marknadsnoterade inte kan dras av enligt 20 §, ska fem sjättedelar av 70 procent dras av.

Till den del en kapitalförlust på

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

² Senaste lydelse 2013:771.

³ Ändringen innebär att tredje stycket tas bort.

kvalificerade andelar inte kan dras av enligt 20 §, ska två tredjedelar av 70 procent dras av.

57 kap.

4 §

Med *kvalificerad andel* avses 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 eller i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet, eller

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.

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 i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som detta fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag.*

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 fem 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.

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

4 a §

En andel i ett fåmansföretag ska inte anses kvalificerad enligt 4 § 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 fåmansföretag eller

fåmanshandelsbolag som avses i 4 § 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 aktive 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.

5 §

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

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 4 § eller andelar i ett fåmanshandelsbolag som avses i den paragrafen.

Vid tillämpning av tredje stycket ska sådana andelar som avses i 4 a § likställas med kvalificerade andelar.

10 §

Gränsbelopp beräknas för kvalificerade andelar och är summan av

1. årets gränsbelopp, och
2. sparat utdelningsutrymme uppräknat med statslåneräntan ökad med *tre* procentenheter.
2. sparat utdelningsutrymme uppräknat med statslåneräntan ökad med *två* procentenheter.

För tillgångar som avses i 2 § andra stycket ska det sparade utdelningsutrymmet i stället räknas upp med statslåneräntan ökad med en procentenhet.

11 a §⁴

Den som äger andelar i flera företag får beräkna årets gränsbelopp enligt 11 § första stycket 1 för andelar i *endast* ett av företagen.

Den som äger andelar i flera företag och som beräknar årets gränsbelopp enligt 11 § första stycket 1 för andelar i ett av företagen får *inte* beräkna årets gränsbelopp för andelar i *andra* företag.

16 §

Det lönebaserade utrymmet är *50 procent av löneunderlaget enligt 17 och 18 §§ och fördelas med lika belopp på andelarna i företaget.*

Det lönebaserade utrymmet beräknas för *respektive andelsägare till summan av*

– 15 procent av andelsägarens löneunderlag som inte överstiger 6 inkomstbasbelopp,

– 30 procent av andelsägarens löneunderlag som överstiger 6 inkomstbasbelopp men inte 60 inkomstbasbelopp, och

– 40 procent av andelsägarens löneunderlag som överstiger 60 inkomstbasbelopp.

Andelsägarens löneunderlag är företagets löneunderlag enligt 17 och 18 §§ fördelat med lika belopp på andelarna i företaget multiplicerat med andelsägarens andelar i företaget.

För andelsägare som inräknas i samma närståendekrets enligt 56 kap. 5 § beräknas det lönebaserade utrymmet på de närståendes sammanlagda löneunderlag och fördelas därefter mellan dem i förhållande till deras andelar i företaget.

⁴ Senaste lydelse 2011:1271.

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

Det lönebaserade utrymmet för delägarens samtliga andelar får inte överstiga ett belopp som motsvarar 50 gånger sådan kontant ersättning som avses i 17 § första stycket och som delägaren eller någon närstående har fått från företaget och dess dotterföretag under året före beskattningsåret.

16 a §

Om andelsägaren äger andelar som motsvarar mindre än fyra procent av kapitalet i företaget, får det lönebaserade utrymmet för delägarens samtliga andelar inte överstiga ett belopp som motsvarar 0,25 gånger sådan kontant ersättning som avses i 17 § första stycket och som delägaren eller någon närstående har fått från företaget och dess dotterföretag under året före beskattningsåret.

17 §

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

Företagets löneunderlag 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.

19 §⁵

Lönebaserat utrymme ska beräknas bara om

1. andelsägaren äger andelar i företaget som motsvarar minst fyra procent av kapitalet i företaget, och

2. andelsägaren eller någon närstående under året före beskattningsåret fått sådan kontant ersättning som avses i 17 § första stycket 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 inkomstbasbelopp.

Lönebaserat utrymme ska beräknas bara om andelsägaren eller någon närstående under året före beskattningsåret fått sådan kontant ersättning som avses i 17 § första stycket från företaget och dess dotterföretag med ett belopp som sammanlagt inte understiger det lägsta av

20 §

Utdelning på en kvalificerad andel ska tas upp i inkomstslaget tjänst till den del den överstiger gränsbeloppet. Utdelning *upp till* gränsbeloppet ska tas upp till *två tredjedelar* i inkomstslaget kapital.

Utdelning på en kvalificerad andel ska tas upp i inkomstslaget tjänst till den del den överstiger gränsbeloppet. Utdelning *som motsvarar* gränsbeloppet ska tas upp till *fem sjättedelar* i inkomstslaget kapital.

20 a §⁶

Utdelning ska 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 §, under beskattningsåret från ett företag sammanlagt i inkomstslaget tjänst tagit upp högre belopp än som motsvarar

Utdelning ska 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 §, under beskattningsåret från ett företag sammanlagt i inkomstslaget tjänst tagit upp *utdelning och kapitalvinst till*

⁵ Senaste lydelse 2013:960.

⁶ Senaste lydelse 2011:1271.

90 inkomstbasbelopp enligt 58 kap. 26 och 27 §§ socialförsäkringsbalken för beskattningsåret.

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

högre belopp än som motsvarar 120 inkomstbasbelopp enligt 58 kap. 26 och 27 §§ socialförsäkringsbalken för beskattningsåret.

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.

21 §⁷

Kapitalvinst på en kvalificerad andel *till den del den överstiger gränsbeloppet* ska tas upp i inkomstslaget tjänst. Kapitalvinst som motsvarar gränsbeloppet ska tas upp till *två tredjedelar* i inkomstslaget kapital.

Om kapitalvinst på en kvalificerad andel som anskaffats före år 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 § i sin helhet tas upp i inkomstslaget kapital i stället för i inkomstslaget tjänst. Detta gäller inte för tillgångar som avses i 2 § andra stycket.

22 §⁸

En kapitalvinst ska 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 §, under *avyttringsåret och de fem föregående beskattningsåren* från ett företag sammanlagt i inkomstslaget tjänst tagit upp högre belopp än som motsvarar 100 inkomstbasbelopp enligt 58 kap. 26 och 27 §§ socialförsäkringsbalken för *avyttringsåret*.

En kapitalvinst ska 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 §, under *beskattningsåret* från ett företag sammanlagt i inkomstslaget tjänst tagit upp *kapitalvinst och utdelning* till högre belopp än som motsvarar 120 inkomstbasbelopp enligt 58 kap. 26 och 27 §§ socialförsäkringsbalken för *beskattnings-*

⁷ Senaste lydelse 2008:1064.

⁸ Senaste lydelse 2011:1271.

året.

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

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

Om en kapitalvinst uppkommer på grund av tillkommande belopp enligt bestämmelserna i 44 kap. 28 §, ska kapitalvinsten inte tas upp i inkomstlaget tjänst till den del det skulle medföra att den skattskyldige och närstående från företaget i inkomstlaget tjänst har tagit upp kapitalvinst avseende en och samma avyttring av andelar och utdelning under avyttringsåret till sammanlagt högre belopp än som motsvarar 120 inkomstbasbelopp enligt 58 kap. 26 och 27 §§ socialförsäkringsbalken för avyttringsåret.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2018.

2. Bestämmelserna i 48 kap. 20 och 20 a §§, 57 kap. 4, 10, 11 a, 16, 17, 19, 20, 20 a, 21 och 22 §§ i den nya lydelsen och bestämmelsen i den nya 57 kap. 16 a § tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2017.

3. Bestämmelsen i den nya 57 kap. 4 a § och bestämmelsen i 57 kap. 5 § i den nya lydelsen tillämpas första gången på en andel, en rörelse eller en verksamhetsgren som har överlåtits efter den 31 december 2017.

4. Om den skattskyldige eller någon närstående före lagens ikraftträdande har avyttrat en andel i ett företag får kapitalvinst hänförlig till denna andel beaktas vid tillämpning av 57 kap. 22 § i den nya lydelsen till och med den 31 december 2022, under förutsättning att

– avyttringen har skett under något av de fem föregående beskattningsåren,

– både avyttringen före och efter lagens ikraftträdande har skett till någon annan än en närstående eller ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som den skattskyldige eller någon närstående, direkt eller indirekt, äger andelar i, och

– den skattskyldige begär det.

5. Om den skattskyldige eller någon närstående före lagens ikraftträdande har avyttrat en andel i ett företag och det efter den 31 december 2017 uppkommer en kapitalvinst på grund av tillkommande belopp enligt bestämmelserna i 44 kap. 28 §, gäller 100 inkomstbasbelopp vid tillämpning av den nya bestämmelsen i 57 kap. 22 § tredje stycket. Vid tillämpning av 57 kap. 22 § tredje stycket ska inte hänsyn tas till en eventuell utdelning från företaget som har tagits upp i inkomstslaget tjänst under avyttringsåret.

3 Ärendet och dess beredning

Riksdagen tillkännagav den 20 november 2013 som sin mening att regeringen noga bör följa utvecklingen av de förändringar av 3:12-reglerna som föreslogs i budgetpropositionen för 2014 och vid behov skyndsamt återkomma till riksdagen med förslag som ytterligare justerar regelverket (Uppföljning av förslaget om ändrade 3:12-regler, bet. 2013/14:FiU1 punkten 8, rskr. 2013/14:56).

Den 13 mars 2014 beslutade regeringen att ge en särskild utredare i uppdrag att se över beskattningen vid ägarskiften i fåmansföretag (dir. 2014:42). Genom tilläggsdirektiv den 15 januari 2015 fick utredningen i uppdrag att även se över skattereglerna för delägare i fåmansföretag i syfte att begränsa möjligheterna till inkomstvandling (dir. 2015:2).

Utredningen, som antog namnet Utredningen om översyn av 3:12-reglerna, överlämnade den 3 november 2016 betänkandet Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag (SOU 2016:75). I betänkandet lämnas förslag om att beräkningen av det lönebaserade utrymmet ska ändras, löneuttagskravet höjas, kapitalandelskravet och dotterföretagsdefinitionen slopas, förenklingsregeln ändras, ett gemensamt takbelopp för utdelning och kapitalvinst införs, skattesatserna inom gränsbeloppet och över takbeloppet höjas respektive sänkas samt ägarskiften mellan närstående underlättas. En sammanfattning av betänkandet finns i *bilaga 1*. Betänkandets lagförslag finns i *bilaga 2*. Betänkandet har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. Remissvaren finns tillgängliga i Finansdepartementet (dnr Fi2016/03965/S1).

Mot bakgrund av bl.a. remisskritik mot förslagets effekter för mindre företag har Finansdepartementet tagit fram en promemoria med titeln ”Utkast till lagrådsremiss Förändrade skatteregler för delägare i fåmansföretag” med vissa justeringar av utredningens förslag (i det följande benämnd tilläggspromemorian). En sammanfattning av tilläggspromemorian finns i *bilaga 4*. Tilläggspromemorians lagförslag finns i *bilaga 5*. Tilläggspromemorian har remissbehandlats och en förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 6*. Remissvaren finns tillgängliga i Finansdepartementet (dnr Fi2017/01435/S1).

Den 6 mars 2014 beslutade regeringen att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att se över skattereglerna för incitamentsprogram (dir. 2014:33). Utredningen, som antog namnet Utredningen om skatteregler för incitamentsprogram, överlämnade den 15 mars 2016 betänkandet Beskattning av incitamentsprogram (SOU 2016:23). Betänkandet har remissbehandlats och remissvaren finns tillgängliga i Finansdepartementet (dnr Fi2016/01042/S1). Utredningens förslag behandlas delvis i lagrådsremissen Lättnader i beskattningen av personaloptioner i vissa fall som beslutades av regeringen den 20 december 2016 (dnr Fi/2016/01042/S1). Utöver de förslag som behandlas i lagrådsremissen föreslår utredningen bl.a. särskilda regler för beräkning av årets gränsbelopp för delägare som har kvalificerade andelar i fåmansföretag som har förvärvats genom utnyttjande av personaloptioner.

I denna lagrådsremiss behandlas Utredningen om översyn av 3:12-reglernas betänkande, tilläggspromemorians förslag samt Utredningen

om skatteregler för incitamentsprogramms förslag avseende beräkning av årets gränsbelopp för delägare som har kvalificerade andelar i fåmansföretag som har förvärvats genom utnyttjande av personaloptioner.

4 Gällande rätt

Bakgrund och syfte

I 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, 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.

Fåmansföretag

Med fåmansföretag avses enligt huvudregeln aktieföretag och ekonomiska föreningar där fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget (56 kap. 2 § 1 IL). Vid bedömningen ska en person och hans närstående (närståendekrets) anses som en delägare (56 kap. 5 § IL). Vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag gäller vid tillämpningen av 57 kap. IL att om flera delägare som 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, ska de anses som en enda delägare (57 kap. 3 § IL).

Kvalificerade andelar

För att en andelsägare ska beröras av de särskilda reglerna för utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag ska andelarna anses vara kvalificerade. En andel är kvalificerad om andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem närmast föregående beskattningsåren har varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet (57 kap. 4 § IL). En andel är också kvalificerad om företaget, direkt eller indirekt, har ägt andelar i ett annat fåmansföretag i vilket andelsägaren eller någon närstående har varit verksam i betydande omfattning under nämnda tid. Anledningen till att även närstående beaktas är för att undvika att reglerna kringgås. Reglerna anger hur utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar ska fördelas mellan inkomstlagen tjänst och kapital vid beskattningen.

Skattesatserna

Utdelning på kvalificerade andelar upp till ett schablonmässigt beräknat gränsbelopp beskattas i inkomstslaget kapital med 20 procent (57 kap. 20 § IL). Utdelning som överstiger gränsbeloppet tas upp i inkomstslaget tjänst upp till och med ett belopp som motsvarar maximalt 90 inkomstbasbelopp (57 kap. 20 a § IL). Utdelning däröver beskattas med 30 procent i inkomstslaget kapital. För kapitalvinster gäller på liknande sätt som för utdelningar att kapitalvinst på kvalificerade andelar som motsvarar gränsbeloppet beskattas i inkomstslaget kapital med 20 procent (57 kap. 21 § IL). Kapitalvinst som överstiger gränsbeloppet tas upp i inkomstslaget tjänst upp till och med ett belopp som motsvarar maximalt 100 inkomstbasbelopp (57 kap. 22 § IL) fördelat på avyttringsåret och de fem föregående beskattningsåren. Kapitalvinst däröver beskattas med 30 procent i inkomstslaget kapital.

Fördelningen mellan inkomstlagen tjänst och kapital

Gränsbeloppet består av årets gränsbelopp samt sparad utdelningsutrymme uppräknat med statslåneräntan ökad med tre procentenheter (57 kap. 10 § IL). Årets gränsbelopp kan beräknas antingen enligt förenklingsregeln eller enligt huvudregeln (57 kap. 11 § IL). 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 hade 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 (57 kap. 13 § IL).

Det lönebaserade utrymmet är 50 procent av löneunderlaget och fördelas med lika belopp på andelarna i företaget (57 kap. 16 § första stycket IL). 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 (57 kap. 16 § tredje stycket IL). 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 (57 kap. 17 § IL). Delägarens egen lön får ingå i löneunderlaget.

Förutsättningarna för att få beräkna ett lönebaserat utrymme

För att få beräkna ett lönebaserat utrymme måste andelsägaren eller någon närstående ta ut lön av viss storlek (57 kap. 19 § 2 IL). Detta löneuttagskrav innebär att andelsägaren eller någon närstående under året före beskattningsåret måste ha gjort ett eget löneuttag som inte understiger det lägsta av 6 inkomstbasbelopp plus 5 procent av den sammanlagda kontanta ersättningen till anställda i företaget och dess dotterföretag, och 9,6 inkomstbasbelopp.

En andra förutsättning är att andelsägaren uppfyller det s.k. kapitalandelskravet (57 kap. 19 § 1 IL). Kravet innebär att andelsägaren

måste äga andelar i företaget som motsvarar minst 4 procent av kapitalet i företaget för att få beräkna ett lönebaserat utrymme.

5 Förändrade 3:12-regler

5.1 Behovet av förändrade 3:12-regler

Regeringens bedömning: De s.k. 3:12-reglerna bör förändras i syfte att begränsa möjligheterna till skattemässig inkomstomvandling, minska spänningarna mellan inkomstlagen tjänst och kapital samt öka neutraliteten i skattesystemet. Vid utformningen av reglerna bör en bra balans mellan syftet att förhindra inkomstomvandling och vikten av fortsatt goda skattemässiga villkor för företagande och entreprenörskap eftersträvas.

Utredningens bedömning: Överensstämmer delvis med regeringens bedömning. Utredningen har haft i uppdrag att se över skattereglerna för delägare i fåmansföretag i syfte att begränsa möjligheterna till inkomstomvandling samt lämna förslag till de förändringar av reglerna som utredningen finner lämpliga. Utredningen har även haft i uppdrag att se över beskattningen vid ägarskiftet i fåmansföretag. Utredningen anser bl.a. att reglerna för beräkning av storleken på det lönebaserade utrymmet ska ändras, löneuttagskravet höjas, kapitalandelskravet slopas, schablonbeloppet i förenklingsregeln sänkas, ett gemensamt takbelopp för utdelning och kapitalvinst införs, skattesatserna inom gränsbeloppet och över takbeloppet höjas respektive sänkas samt ägarskiftet mellan närstående underlättas.

Remissinstanserna: Flera av de remissinstanser som har yttrat sig är kritiska till utredningens samlade förslag, däribland *Företagarna*, *Företagarförbundet Fria Företagare*, *Swedish Private Equity & Venture Capital Association (SVCA)*, *Skattebetalarnas Förening*, *Privattandläkarna*, *Sveriges Byggindustrier*, *Näringslivets Regelnämnd (NNR)* och *Näringslivets skattedelegation (NSD)*, i vars yttrande *Fastighetsägarna Sverige*, *Föreningen Svenskt Näringsliv*, *Almega Tjänsteföretagen*, *Svensk Handel*, *Svensk Industriförening*, *Svensk Plastindustriförening* och *Visita* instämmer, som anser att utredningens samlade förslag inte uppnår en god balans mellan syftet att förhindra inkomstomvandling och syftet att skapa positiva effekter såsom ökat entreprenörskap, ökade investeringar, fler arbetstillfällen och högre tillväxt. De är negativa till att beskattningen av delägare i fåmansföretag föreslås öka, men positiva till att det s.k. kapitalandelskravet föreslås tas bort, att ägarskiftet mellan närstående föreslås underlättas och att skattesatsen över takbeloppet föreslås sänkas. Bland annat framhåller de att det är centralt att utformningen av skattereglerna skapar incitament som beaktar de risker som är förenade med entreprenörskap. De samlade förslagen riskerar enligt dem att medföra negativa effekter för både företagandet och företagarnas förtroende för reglerna. NSD m.fl. framhåller att utdelningar från fåmansföretag är en skattebas som ökar väsentligt. Att det skulle

bero på en inkomstväxling motsägs enligt dem av att lönesumman som betalats ut till delägare i fåmansföretag utvecklas i ungefär samma takt som lönesummans utveckling för hela ekonomin. *Lantbrukarnas Riksförbund (LRF)* framhåller att skattereglerna bör vara utformade på sådant sätt att de är neutrala i förhållande till olika ekonomiska handlingsalternativ, företag kan utvecklas och den risk som ligger i företagande står i proportion till ett rimligt skatteuttag. Utredningens förslag bedöms enligt LRF drabba små företagare på landsbygden vilket LRF inte kan ställa sig bakom. *Tillväxtanalys* anser att föreslagna justeringar framstår som ändamålsenliga utan att onödigtvis försvåra förutsättningarna för produktivt entreprenörskap och företagande. *Coompanion Sverige* bedömer att förslaget är väl genomarbetat och avvägt trots att det innebär en försämring för arbetskooperationer med tre till fyra medlemmar.

Skatteverket framhåller att det är viktigt att upprätthålla det duala skattesystemet där ersättning för arbete ska beskattas som förvärvsinkomst och inte kapitalinkomst. Det är enligt Skatteverket viktigt att upprätthålla 3:12-reglernas preventiva syfte vilket gynnar legitimiteten i systemet. Utgångspunkten för regelförändringar bör vara att fördelningen mellan inkomstlagen förbättras. Om allt för stor del av arbetsinkomster beskattas som inkomst av kapital i stället för inkomst av tjänst finns det stor risk att reglernas legitimitet urholkas. Skatteverket framhåller även att det är viktigt med förenklingar i regelsystemet. *Landsorganisationen i Sverige (LO)* framhåller att 3:12-reglerna måste vara utformade på ett sådant sätt att det förhindras att arbetsinkomster omvandlas till lägre beskattade kapitalinkomster. *Tjänstemännens Centralorganisation (TCO)* framhåller att det är centralt att det hos individer och företag finns en upplevd legitimitet för skattesystemet. Enligt TCO bör den statliga inkomstskatten på arbetsinkomster minska, inte minst för att minska de spänningar som gör 3:12-reglerna helt nödvändiga och med viss nödvändighet krångliga. De ökade spänningar som har uppstått genom att beskattningen av arbetsinkomster skärpts i kombination med att beskattningen av kapitalinkomster för delägare i fåmansföretag lättats har enligt TCO varit en felaktig väg. *Ekonomistyrningsverket (ESV)* anser att problemet med inkomstomvandling inte kan lösas enbart med förändringar i 3:12-reglerna. Skillnaden i skatteuttag mellan kapitalinkomster och arbetsinkomster måste också minska annars kommer snart nya krav på förändringar av reglerna. Återkommande ändringar riskerar enligt ESV att minska förutsägbarheten och legitimiteten i systemet. *Sveriges advokatsamfund, FAR* och *Företagarna* framhåller att de senaste årens reformer av 3:12-regelverket har lett till att reglerna blivit allt mer komplicerade och svåra att tillämpa. En strävan bör enligt *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* och *FAR* vara att minimera förekomsten av tekniskt och materiellt komplicerade regler.

Arbetsförmedlingen, Regelrådet, NSD, NNR, ESV, Unionen, Sveriges Kommuner och Landsting (SKL), Konjunkturinstitutet, SVCA och *Tillväxtverket* anser att utredningens beskrivning av förslagets konsekvenser bör kompletteras bl.a. vad avser förslaget effekter för företagen, företagande och risktagande samt de offentliga finanserna. Konjunkturinstitutet anser att regeringen bör göra en grundligare analys

av den mest sannolika statistiska budgeteffekten, som baserar sig på ett oförändrat arbetsutbud men med lägre löneutbetalningar än i utredningens huvudkalkyl. Analysen borde dessutom enligt Konjunkturinstitutet omfatta förslagets mest sannolika inverkan på inkomstberäkningen som även borde inkludera beteendeffekter på t.ex. arbetsutbudet. Regelrådet efterfrågar bl.a. utförligare beskrivningar av alternativa lösningar till de problem som avses lösas, en känslighetsanalys för olika utformningar av den s.k. löneunderlagstrappan och en analys av vilka effekter regeländringarna får för företagets internationella konkurrenskraft. Regelrådet anser att konsekvensutredningen i tilläggspromemorian har förbättrats och är positiva till att Regelrådets synpunkter har tagits i beaktande. Regelrådet efterfrågar dock ytterligare redovisning av förslagets påverkan på företagets verksamhet i ett mer långsiktigt perspektiv och motivering till varför förslagen endast bedöms påverka den internationella konkurrenskraften i begränsad omfattning. Arbetsförmedlingen tillstyrker förslagen med de förändringar som har gjorts i tilläggspromemorian avseende sysselsättning och företagande. Tillväxtverket bedömer att om löneuttagskravet och schablonbeloppet lämnas oförändrade så blir småföretagarna inte mer utsatta än gruppen fåmansföretag. ESV och Tillväxtverket anser att utredningens beräkning av fullgörandekostnader till en miljon kronor framstår som låg. Skatteverket, *Förvaltningsrätten i Malmö* och *Förvaltningsrätten i Uppsala* lämnar synpunkter på effekterna för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna.

Nationalekonomiska institutionen vid Uppsala universitet anser att initiativ bör tas till en grundlig ekonomisk genomgång av principerna för beskattning av fåmansägda aktiebolag och näraliggande juridiska former. *Småföretagarnas Riksförbund* förordar en normallönemodell. LO, *Sveriges akademikers centralorganisation (Saco)*, TCO, *Vinnova* och Unionen anser att det finns behov av en mer genomgripande översyn av skattesystemet. *Juridiska institutionen vid Göteborgs universitet* och Skatteverket anser att indexregeln och substansvärderingen som används för att beräkna kapitalavkastningen för andelar förvärvade före 1992 bör tas bort. Skatteverket föreslår även att utomståenderegeln och reglerna för skatteberäkning inom familjen justeras.

Skälen för regeringens bedömning: I samband med 1990 års skattereform infördes särskilda regler för beskattning av delägare i fåmansföretag (de s.k. 3:12-reglerna). Anledningen till 3:12-reglerna är Sveriges duala skattesystem som innebär att förvärvsinkomster beskattas enligt en progressiv skatteskala och att kapitalinkomster beskattas med en proportionell skatt. I ett fåmansföretag finns det betydande möjligheter för delägaren att själv påverka i vilken omfattning förvärvsinkomster tas ut som kapitalinkomster och därigenom undgå den progressiva beskattningen. Syftet med 3:12-reglerna är att dels på ett schablonmässigt sätt försöka uppskatta vad som är förvärvsinkomster och vad som är kapitalinkomster, dels förhindra en omvandling av högre beskattade förvärvsinkomster till lägre beskattade kapitalinkomster. Reglerna innebär att inkomsterna för delägare som är verksamma i betydande omfattning i ett fåmansföretag på ett schablonmässigt sätt delas upp mellan inkomstslagen tjänst och kapital, dvs. i en del som ska anses hänförlig till delägarinsats och en del som ska anses hänförlig

till avkastning på satsat kapital. Detta sker genom att den del av inkomsten som ska räknas som kapitalavkastning bestäms genom att ett s.k. gränsbelopp beräknas. Utdelning och kapitalvinst inom gränsbeloppet beskattas i inkomstslaget kapital. Om utdelningen understiger gränsbeloppet förs det utrymme som inte har utnyttjats vidare till nästa år (sparat utdelningsutrymme). Beskattning av utdelning och kapitalvinst i inkomstslaget tjänst begränsas av reglerna om takbelopp. Utdelning och kapitalvinst som överstiger takbeloppen beskattas i inkomstslaget kapital. För en närmare beskrivning av reglerna se avsnitt 4 och under respektive avsnitt.

Den 1 januari 2006 reformerades 3:12-reglerna (prop. 2005/06:40, bet. 2005/06:SkU10, rskr. 2005/06:116, SFS 2005:1136). I propositionen (s. 38–42) angavs att syftet bl.a. var att förbättra regelverkets effekter på risktagande i näringslivet. Detta samtidigt som reglernas preventiva funktion skulle behållas, dvs. reglerna skulle fortsatt motverka skattemässig inkomstomvandling. Det angavs också att det är viktigt att de särskilda beskattningsreglerna så långt som möjligt är neutrala och att ersättning för utfört arbete och investerat kapital beskattas på samma sätt oavsett om arbetet och investeringarna skedde i det egna företaget eller på den öppna marknaden. Ytterligare en utgångspunkt för reformen var att reglerna skulle bli enklare. Det konstaterades att det vid reformeringen av reglerna måste göras en avvägning mellan å ena sidan kravet på prevention och neutral behandling av olika handlingsalternativ och å andra sidan kravet på acceptans för regelverket vid faktiska utfall. Mot bakgrund av att skattesystemet inte är strikt proportionellt bedömdes det vara nödvändigt att ge skattelättnader för att skapa samhälls-ekonomisk neutralitet. Det bedömdes vidare vara nödvändigt att gå ett steg längre och ge ytterligare skattelättnader som i sig var omotiverade utifrån neutralitetshänsyn men som var nödvändiga ur legitimitetshänsyn. Det handlade om att beskattningen av faktiska utfall i så stor utsträckning som möjligt skulle uppfattas som legitim av företagarna. Omfattningen av olika skattelättnader skulle dock vägas mot risken att reglerna kunde möjliggöra rena arbitrageaffärer i en oacceptabel omfattning eller att avvikelserna från samhälls-ekonomisk neutralitet skulle bli alltför stora. Det konstaterades att reglerna skulle komma att gynna investeringar i företag med aktiva ägare jämfört med investeringar i andra företag. Detta ansågs motiverat för att undvika en alltför hög beskattning av ägare till företag med mycket hög avkastning. Det framhölls även att det inte var möjligt att beakta de speciella omständigheter som råder för olika företagsgrupper annat än i grova drag. Förändringarna innebar bl.a. att de s.k. lättnadsreglerna avskaffades, skattesatsen inom gränsbeloppet sänktes från 30 till 20 procent, utbetalda löner i företaget gavs ökad tyngd vid beräkning av gränsbeloppet och en förenklingsregel för beräkning av gränsbeloppet infördes.

Efter reformeringen 2006 har reglerna förändrats vid flera tillfällen. Bland annat har schablonbeloppet i förenklingsregeln höjts stegvis från 1,5 till 2,75 inkomstbasbelopp och reglerna för beräkning av storleken på det lönebaserade utrymmet har gjorts generösare. Dessa ändringar har medfört att storleken på den inkomst som ska räknas som kapitalavkastning har ökat genom att utrymmet inom gränsbeloppet blivit större. En omständighet som talar för att reglerna skapar stora möjlig-

heter att ta ut kapitalbeskattad inkomst är att de gränsbelopp som beräknas varje år är betydligt större än de gränsbelopp som faktiskt utnyttjas. Vid utgången av 2014 beräknades de sparade utdelningsutrymmena uppgå till ca 749 miljarder kronor. Detta samtidigt som spänningarna mellan beskattning av förvärvsinkomst och kapitalinkomst har ökat kraftigt. När reglerna infördes var skillnaden mellan den högsta skattesatsen på förvärvsinkomster och kapitalinkomster drygt 20 procentenheter. I dag är skillnaden närmare 40 procentenheter. Dessutom har bolagsskattesatsen sänkts successivt från 28 till 22 procent. Dessa skillnader ger betydande incitament att omvandla högre beskattade förvärvsinkomster till lägre beskattade kapitalinkomster.

Den 1 januari 2014 infördes 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 (prop. 2013/14:1, bet. 2013/14:FiU1, rskr. 2013/14:56, SFS 2013:960). Detta efter att den dåvarande regeringen konstaterat att 3:12-reglernas utformning medfört att verk samma delägare i stora fåmansföretag med många anställda hade kunnat tillgodoräkna sig mycket stora lönebaserade utrymmen. Trots att 3:12-reglernas syfte är att motverka inkomstomvandling har tillämpningen av reglerna till och med möjliggjort en förmånligare beskattning av utdelning i inkomstslaget kapital än vad som gäller för andra ägare av andelar i onoterade företag (prop. 2013/14 s. 260). I samband med riksdagens behandling av förslaget tillkännagav riksdagen för regeringen som sin mening att regeringen noga bör följa utvecklingen av de nu föreslagna förändringarna av 3:12-reglerna och vid behov skyndsamt återkomma till riksdagen med förslag som ytterligare justerar regelverket (Uppföljning av förslaget om ändrade 3:12-regler, bet. 2013/14:FiU1 punkten 8, rskr. 2013/14:56).

Detta är bakgrunden till att regeringen i januari 2015 gav en utredning i uppdrag att se över 3:12-reglerna i syfte att begränsa möjligheterna till skattemässig inkomstomvandling.

Som flera av remissinstanserna framför är det centralt att skattesystemet upplevs som legitimt. För att det duala systemet ska fungera är det, som *Skatteverket* och *LO* framhåller, viktigt att 3:12-reglerna fungerar på avsett sätt, dvs. att reglerna motverkar skattemässig inkomstomvandling. Förutom att inkomstomvandling minskar skatteintäkterna minskar också effektiviteten i skattesystemet, samtidigt som 3:12-reglernas legitimitet undergrävs. Utredningen konstaterar att det finns flera förhållanden som talar för att regelförändringarna under senare år har lett till att utrymmet för inkomstomvandling har ökat. Ett sådant förhållande är enligt utredningen att de gränsbelopp som beräknas varje år är betydligt större än de gränsbelopp som faktiskt kommer att kunna utnyttjas. Utredningen pekar även på att utdelningarna till delägare som har kvalificerade andelar har ökat med ca 400 procent under perioden 2004–2013 samtidigt som utvecklingen av lönerna har varit något svagare än för arbetskraften i stort. Bland andra *NSD* anser å sin sida att lönesumman till 3:12-delägare har utvecklats i ungefär samma takt som lönesummans utveckling för hela ekonomin vilket enligt dem motsäger att ökningen av utdelningar skulle bero på inkomstomvandling. Det är regeringens bedömning att ökningen av utdelningarna sannolikt till viss del beror på att det kapitalbeskattade utrymmet har blivit avsevärt större

efter reformen 2006. Delar av ökningen härrör sannolikt från utdelning av balanserade vinstmedel från tidigare år. Den ökade utdelningen motsvaras också enligt regeringens bedömning sannolikt av att en annan skattebas minskar – inkomst av tjänst. Eftersom spänningen mellan inkomstslagen tjänst och kapital ökar med den progressiva beskattningen av förvärvsinkomst vid ökade inkomstnivåer är det främst vid högre förvärvsinkomster som inkomstomvandling blir gynnsamt. Utformningen av dagens regler kan enligt regeringens mening inte anses upprätthålla legitimiteten i systemet. Det finns därför skäl att reformera reglerna för att öka neutraliteten och legitimiteten i systemet.

Flera av remissinstanserna, bl.a. *Företagarna*, *SVCA* och *NSD*, anser att utredningens samlade förslag riskerar att medföra negativa effekter för både företagandet och företagarnas förtroende för reglerna. De är negativa till att beskattningen av delägare i fåmansföretag ökar och framhåller att det är centralt att utformningen av skattereglerna skapar incitament som beaktar de risker som är förenade med entreprenörskap. *LRF* framhåller att skattereglerna bör vara utformade på sådant sätt att de är neutrala i förhållande till olika ekonomiska handlingsalternativ, att företag kan utvecklas och att den risk som ligger i företagande står i proportion till ett rimligt skatteuttag.

Regeringen anser att det är viktigt med fortsatt goda skattemässiga villkor för företagande och entreprenörskap. Det bedöms som särskilt angeläget att skapa goda villkor för små och växande företag. Regeringen har därför exempelvis i en lagrådsremiss föreslagit att det ska införas lättnader i beskattningen av personaloptioner i vissa fall för att underlätta för små, nystartade företag att rekrytera och behålla nyckelpersoner (dnr Fi/2016/04644/S1). Även utformningen av 3:12-reglerna har betydelse för incitamenten att starta, driva och utveckla företag. Det är därför viktigt att vid en förändring av reglerna eftersträva en bra balans mellan syftet att förhindra inkomstomvandling och vikten av fortsatt goda skattemässiga villkor för företagande och entreprenörskap. De förändringar som utredningen föreslår innebär en delvis återgång till de regler som infördes i samband med reformeringen av reglerna 2006. Regeringen noterar i detta sammanhang att utformningen av reglerna redan vid reformeringen 2006 ansågs ge skattelättnader som i sig var omotiverade utifrån neutralitetshänsyn men som motiverades ur legitimitetshänsyn. Vidare anser *Tillväxtanalys* att utredningens förslag framstår som ändamålsenligt utan att onödigtvis försvåra förutsättningarna för produktivt entreprenörskap och företagande och *Coompanion Sverige* bedömer att förslaget är väl genomarbetat och avvägt trots att det innebär en försämring för arbetskooperationer med tre till fyra medlemmar.

Utredningens förslag uppfyller mot denna bakgrund enligt regeringens mening i huvudsak kravet på en bra balans mellan syftet att förhindra inkomstomvandling och vikten av fortsatt goda skattemässiga villkor för företagande och entreprenörskap. Det finns dock anledning att göra vissa justeringar för att uppnå en bättre balans.

Till att börja med bör större hänsyn tas till mindre företag. Regeringen gör därför bedömningen att beräkningen av det lönebaserade utrymmet bör kalibreras om och att löneuttagskravet bör lämnas oförändrat. Dessa

frågor behandlas i avsnitt 5.2 och 5.5. Dessutom bör schablonbeloppet i förenklingsregeln lämnas oförändrat, se avsnitt 5.6.

Det finns vidare anledning att i större utsträckning än vad utredningen föreslår förstärka reglernas preventiva funktion. Detta samtidigt som tröskeleffekterna i systemet bör minska. Enligt regeringens bedömning bör därför kapitalandelskravet utformas som ett nytt tak för det lönebaserade utrymmet. Det finns även skäl att begränsa tillväxten av sparade utdelningsutrymmen. Utredningens sammanställning av statistik visar att de sparade utdelningsutrymmena har mer än tredubblats mellan 2006 och 2014 och att tillväxttakten av de sparade utdelningsutrymmena har ökat sedan 2007. Uppräkningen av sparade utdelningsutrymmen bör därför begränsas. Dessa frågor behandlas i avsnitt 5.3 och 5.8.

Sveriges advokatsamfund, FAR, Juridiska institutionen vid Uppsala universitet och Skatteverket efterfrågar en förenkling av reglerna. Regeringen är av uppfattningen att reglerna bör förenklas i den mån det är möjligt samtidigt som förenklingar inte får leda till ökad risk för kringgående. En förenkling som föreslås är införandet av ett gemensamt takbelopp för kapitalvinster och utdelningar, se avsnitt 5.9. Schablonbeloppet i förenklingsregeln lämnas även oförändrat, se avsnitt 5.6.

Det är enligt regeringens mening även angeläget att minska spänningen i beskattningen mellan inkomstlagen tjänst och kapital och samtidigt förbättra neutraliteten i beskattningen av kapitalinkomster. Regeringen anser därför att skattesatsen för utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar inom gränobeloppet bör höjas till 25 procent, d.v.s. till samma skattesats som gäller för onoterade andelar. Denna fråga behandlas i avsnitt 5.10. *ESV* och *TCO* framhåller att problemet med inkomstomvandling inte kan lösas enbart med förändringar i 3:12-reglerna. Enligt *TCO* bör den statliga inkomstskatten på förvärvsinkomster minska. Frågan om beskattning av förvärvsinkomster omfattas dock inte av detta lagstiftningsprojekt och behandlas därför inte vidare i denna lagrådsremiss.

För att öka neutraliteten i systemet bör ägarskiften mellan närstående underlättas så att skattereglernas utformning inte påverkar om verksamheten avyttras till någon inom eller utom närståendekretsen samtidigt som reglernas preventiva funktion upprätthålls. Denna fråga behandlas i avsnitt 5.11.

Småföretagarnas Riksförbund förordar en normallönemodell. En normallönemodell har övervägts vid ett flertal tillfällen och inte ansetts som en framkomlig väg bl.a. med hänsyn till svårigheten att fastställa vad en normal lön är för denna mycket heterogena grupp personer som arbetar i företag som de själva eller någon närstående kontrollerar (prop. 1993/94:234 s. 76). Regeringen instämmer, i likhet med utredningen, i denna bedömning.

Bland andra *Regelrådet*, *NSD*, *NNR*, *ESV*, *SKL*, *Konjunkturinstitutet*, *SVCA* och *Tillväxtverket* har synpunkter på beskrivningen av förslagets effekter. Dessa synpunkter behandlas i avsnitt 6.

Nationalekonomiska institutionen vid Uppsala universitet anser att det behöver göras en grundlig ekonomisk genomgång av beskattningen av fåmansägda aktiebolag och närliggande former. *LO*, *Saco*, *TCO*, *Vinnova* och *Unionen* anser att det finns behov av en mer genomgripande översyn av skattesystemet. *Juridiska institutionen vid Göteborgs universitet* och

Skatteverket föreslår justeringar av andra delar av 3:12-regelverket. Dessa frågor omfattas inte av detta lagstiftningsprojekt och behandlas därför inte vidare i denna lagrådsremiss.

5.2 Beräkningen av det lönebaserade utrymmet förändras

Regeringens förslag: Det lönebaserade utrymmet beräknas för respektive andelsägare till summan av

- 15 procent av andelsägarens löneunderlag som inte överstiger 6 inkomstbasbelopp,
- 30 procent av andelsägarens löneunderlag som överstiger 6 inkomstbasbelopp men inte 60 inkomstbasbelopp, och
- 40 procent av andelsägarens löneunderlag som överstiger 60 inkomstbasbelopp.

Andelsägarens löneunderlag är företagets löneunderlag fördelat med lika belopp på andelarna i företaget multiplicerat med andelsägarens andelar i företaget.

För andelsägare som inräknas i samma närståendekrets beräknas det lönebaserade utrymmet på de närståendes sammanlagda löneunderlag och fördelas därefter mellan dem i förhållande till deras andelar i företaget.

Utredningens förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens. Utredningen föreslår att det första steget vid beräkningen av det lönebaserade utrymmet ska uppgå till 8 inkomstbasbelopp samt att det lönebaserade utrymmet ska motsvara 10, 25 respektive 50 procent av löneunderlaget inom respektive steg.

Remissinstanserna: Flera av de remissinstanser som har yttrat sig är kritiska till utredningens förslag, däribland *Founders Alliance*, *Företagarna*, *Praktikertjänst*, *Srf konsulterna*, *Skattebetalarnas Förening*, *Sveriges advokatsamfund* och *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* som anser att införandet av en trappa komplicerar reglerna ytterligare. *FAR* och *Sveriges advokatsamfund* anser att förslaget missgynnar företag med flera delägare. Enligt *FAR* är det bättre att behålla en rak procentsats som sänks till exempelvis 25–35 procent alternativt att det lönebaserade utrymmet uppgår till en viss multipel av den anställdes lön. *Sveriges advokatsamfund* föreslår en rak procentsats på 40 procent. *Företagarna*, *Srf konsulterna* och *Praktikertjänst* har synpunkter på utformningen av trappan. *Företagarna* anser att om en trappa ska införas bör den inte ha mer än två steg och dessutom kalibreras på ett annat sätt. *Srf konsulterna* föreslår att trappan har två nivåer, 25 och 40 procent. *Praktikertjänst* föreslår en sänkt procentsats över 60 inkomstbasbelopp och att de lägre nivåerna höjs. *Sveriges Byggindustrier* och *NSD*, i vars yttrande *Fastighetsägarna Sverige*, *Föreningen Svenskt Näringsliv*, *Almega Tjänsteföretagen*, *Svensk Handel*, *Svensk Industriförening*, *Svensk Plastindustriförening* och *Visita* instämmer, framhåller att det lönebaserade utrymmet är av central betydelse för ett välfungerande 3:12-regelverk. För att upprätthålla

balansen kräver en individualisering enligt dem att nivåerna i trappan justeras uppåt eftersom individualiseringen minskar löneunderlaget för alla delägare som inte äger 100 procent av företaget. Det är därför angeläget att justera gränserna 8 respektive 60 inkomstbasbelopp. Därutöver framstår den högsta nivån om 50 procent som relativt hög enligt dem. De framhåller även att i synnerhet nivån på 10 procent leder till att anställda som omfattas av incitamentsprogram får för låga gränobelopp. *TCO* instämmer i huvudsak i förslaget men är tveksam till om nivåerna i trappan träffar rätt. Små delägare i bolag med stora lönesummor kommer fortfarande ta ut mycket som kapitalinkomst samtidigt som entreprenören som startar och driver ett växande företag får ett mer begränsat utrymme än tidigare.

Skatteverket tillstyrker att det lönebaserade utrymmet beräknas för respektive andelsägare och att en trappa med tre steg införs. Skatteverket tillstyrker även att närståendes lönebaserade utrymme ska beräknas gemensamt. Skatteverket ifrågasätter utredningens resonemang att det kan motverka ägarnas vilja att erbjuda anställda delägarskap om delägarnas löner inte ingår i löneunderlaget samt att det skulle försvåra att knyta nyckelpersoner till företaget. Skatteverket menar att den viktigaste faktorn när det gäller att knyta nyckelpersoner till företaget handlar om att erbjuda andelar i företaget för att de inte ska gå till en konkurrent och inte löneunderlaget. Att inte inkludera delägarnas löner är en viktig begränsning för att minska partnerbolagens löneunderlag om kapitalandelskravet tas bort. Skatteverket anser därför att delägarnas löner i första hand inte ska ingå i löneunderlaget och i andra hand att den egna lönen ska reducera delägarens eget underlag. *Juridiska institutionen vid Göteborgs universitet* anser att förslaget att individualisera löneunderlaget och motiven till procentsatserna för de olika stegen i trappan är välgrundade. En nackdel är att det kan uppstå merkostnader för företagen och Skatteverket eftersom beräkningen sker individuellt. *Företagsförbundet Fria Företagare* bedömer att förslaget kommer att minska incitamenten att anställa. *LRF* bedömer att förslaget motverkar incitamenten att starta företag. *Institutet för arbetsmarknads- och utbildningspolitisk utvärdering (IFAU)* framhåller att förslagen kommer att slå olika hårt mot delägare som har stora sparade gränobelopp och mot delägare som har små sparade gränobelopp.

Tilläggspromemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Juridiska institutionen vid Göteborgs universitet* och *LRF* ställer sig bakom förslaget. *LRF* anser att det är positivt att profilen för beräkningen av det lönebaserade utrymmet ändras i förhållande till utredningens förslag så att situationen för de minsta fåmansföretagen förbättras. Mot bakgrund av risken för inkomstomvandling är det enligt *LRF* även positivt att utfasningssyftet förändras från att omfatta alla företag med ett stort antal anställda till att också ta hänsyn till antalet anställda i förhållande till antalet verksamma delägare. *FAR*, *Sveriges advokatsamfund*, *Företagarna*, *Srf konsulterna* och *Skatteverket* avstyrker förslaget. Skatteverket förordar att nivån i de två lägre trappstegen bestäms till 10 respektive 25 procent av löneunderlaget i enlighet med utredningens förslag. *Företagarna* och *Sveriges Byggindustrier* anser att förändringen av fördelningsprofilen i förhållande till utredningens förslag är ett steg i rätt riktning men att den modifiering

som har gjorts inte är tillräcklig för att motverka förslaget förväntade negativa effekter. Sveriges Byggindustrier anser att sänkningen från 50 till 40 procent i det övre steget är märklig med hänsyn till utfasnings-syftet. Företagarna och *NSD*, i vars yttrande *Föreningen Svenskt Näringsliv*, *Svensk Industriförening* och *Fastighetsägarna Sverige* instämmer, anser att förslaget innebär att den allmänna riskkompen-serande funktionen som det lönebaserade utrymmet fyller urholkas betydligt. Detta kommer enligt *NSD* att försvaga incitamenten och leda till att antalet och volymerna av riskfyllda investeringar utvecklas svagare. Det är enligt *NSD* inte rimligt att delägare till verksamheter med kring tio anställda per delägare ska drabbas hårdast av en reform som syftar till att skapa en god balans i regelverket. Allt för stor vikt har enligt *NSD* lagts på att begränsa det lönebaserade utrymmet för delägare i de partnerbolag där det anses finnas en mer begränsad risk hos delägarna. *NNR* anser att förslaget skapar sämre incitament till att utveckla och anställa mer personal i verksamheten. *Almega Tjänsteföretagen* anser att de nuvarande reglerna har gynnat företag som anställer genom skatteincitament och att detta incitament minskar med förslaget. *Founders Alliance* anser att förslaget stänger möjligheten för lite större tillväxtbolag att använda aktier och deläggande som ett sätt att behålla och attrahera nyckelpersoner. *SUP46* anser att förslaget kommer att minska incitamenten att starta och driva företag samt viljan att erbjuda medarbetare andelar i företaget då effekterna är svåröverskådliga. *Konjunkturinstitutet* anser att det finns skäl för såväl en progressiv som en regressiv utformning av det lönebaserade utrymmet. Konjunktur-institutet efterfrågar en tydligare motivering av utformningen utifrån överväganden om entreprenörskap och risktagande samt att förslagets samverkan med den föreslagna utökningen av växa-stödet ses över.

Skälen för regeringens förslag: Enligt gällande regler får en andels-ägare som uppfyller löneuttagskravet och kapitalandelskravet vid beräk-ningen av årets gränobelopp tillgodoräkna sig ett lönebaserat utrymme. Det lönebaserade utrymmet är 50 procent av löneunderlaget och fördelas med lika belopp på andelarna i företaget. 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. Deläggarens egen lön får ingå i löneunderlaget.

Reglerna fick sin nuvarande utformning den 1 januari 2014 då en rak procentsats på 50 procent av löneunderlaget infördes (prop. 2013/14:1, bet. 2013/14:FiU1, rskr. 2013/14:56, SFS 2013:960). Dessförinnan beräknades det lönebaserade utrymmet enligt en trappa med två nivåer, 25 procent av löneunderlaget upp till 60 inkomstbasbelopp och 50 procent därutöver. Reglerna har förändrats vid flera tillfällen sedan de infördes. Det lönebaserade utrymmet utvidgades avsevärt vid 2006 års reform (prop. 2005/06:40, bet. 2005/06:SkU10, rskr. 2005/06:116, SFS 2005:1136). I propositionen (s. 41 och 42) angavs att det var motiverat att ge skattelättnad genom att öka utrymmet för kapitalbeskattad inkomst i relation till antalet anställda. Förutom den ökade risk det innebär att ha många anställda framhölls vikten av att skattereglerna skulle uppfattas som legitima. Det angavs också att kravet på en organisationsstruktur som påminner om ett företag med spritt ägande ökar med många

anställda. Vid beräkningen av det lönebaserade utrymmet 2006 skulle först 10 inkomstbasbelopp dras av från löneunderlaget. Det lönebaserade utrymmet utgjordes därefter av 20 procent av löneunderlaget upp till 60 inkomstbasbelopp och 50 procent därutöver. År 2007 slopades avdraget på 10 inkomstbasbelopp och nivån på 20 procent höjdes till 25 procent i syfte att göra reglerna mer förmånliga för framför allt de mindre företagen i syfte att stimulera till nyanställningar (prop. 2006/07:1, bet. 2006/07:FiU1, rskr. 2006/07:9, SFS 2006:1344).

Utredningen föreslår att det vid beräkningen av det lönebaserade utrymmet införs en trappa med tre steg. Nivåerna i de olika stegen föreslås bli 10 procent av löneunderlaget som inte överstiger 8 inkomstbasbelopp, 25 procent av löneunderlaget som överstiger 8 men inte 60 inkomstbasbelopp och 50 procent därutöver. Enligt utredningens förslag ska företagets sammanlagda löneunderlag fördelas på andelsägarna innan det lönebaserade utrymmet beräknas. För närstående ska det lönebaserade utrymmet beräknas gemensamt.

Utredningen bedömer att den nuvarande nivån på 50 procent av summan av lönerna till såväl anställda som delägare inte kan anses förenlig med de neutralitets- och likformighetsskäl som är grundläggande för 3:12-reglerna och att motiven för det lönebaserade utrymmet inte kan försvara en sådan nivå. Utredningens utgångspunkt är att det lönebaserade utrymmet bör skapa ett utdelningsutrymme utöver det kapitalbaserade utrymmet åt andelsägare i företag där risken för inkomstomvandling är begränsad. Även den ökade ekonomiska risken som det normalt innebär att anställa personal bör enligt utredningen vägas in vid utformningen av reglerna liksom behovet av gynnsamma regler för växande företag.

Regeringen instämmer i utredningens bedömning att den nuvarande nivån på 50 procent av löneunderlaget är för hög och behöver justeras. Vid utformningen av reglerna är det viktigt att eftersträva en bra balans mellan syftet att förhindra inkomstomvandling och vikten av fortsatt goda villkor för företagande och entreprenörskap. Regeringen instämmer därför i de utgångspunkter som utredningen har satt upp för reformeringen av det lönebaserade utrymmet.

När det gäller frågan om delägarnas löner ska ingå i löneunderlaget har *Skatteverket* ifrågasatt utredningens resonemang att det kan motverka ägarnas vilja att erbjuda anställda delägarskap om delägarnas löner inte ingår i löneunderlaget och att det skulle medföra att det blir svårare att knyta nyckelpersoner till företaget. Utredningen konstaterar att det finns principiella skäl mot att ta med delägarnas löner i löneunderlaget bl.a. eftersom den risk som är förenad med att anställa personal inte kan motivera att delägarnas löner tas med vid beräkningen. Ett starkt argument mot att undanta delägarnas löner är dock enligt utredningen att det kan motverka viljan att erbjuda anställda att bli delägare i företaget och därmed försvåra för företagen att behålla nyckelpersoner. Regeringen anser att det är angeläget att skapa goda villkor för små och växande företag. Regeringen har därför presenterat ett förslag om att det ska införas lättnader i beskattningen av personaloptioner i vissa fall för att underlätta för små, nystartade företag att rekrytera och behålla nyckelpersoner (dnr Fi/2016/04644/S1). Även om det finns principiella skäl som talar mot att delägarnas löner ska ingå i underlaget vid beräkningen

av det lönebaserade utrymmet anser regeringen att 3:12-reglerna om möjligt inte bör utformas på ett sätt som riskerar att motverka små, nystartade företags möjligheter att rekrytera och behålla nyckelpersoner. Regeringen instämmer därför i utredningens bedömning att delägarnas löner inte bör uteslutas vid beräkningen av det lönebaserade utrymmet. Värdet av delägarens egen lön bör dock som utredningen föreslår reduceras vid beräkningen. I motsats till bl.a. *Företagarna*, *FAR*, *Srf konsulterna* och *Sveriges advokatsamfund* anser regeringen därför att det finns skäl att införa ett första trappsteg med en lägre nivå vid beräkningen av det lönebaserade utrymmet som på ett schablonmässigt sätt ska motsvara delägarens egen lön. Regeringen delar vidare Skatteverkets synpunkt att det är viktigt att begränsa det lönebaserade utrymmet för den grupp som omfattas av kapitalandelskravet och föreslår därför i denna lagrådsremiss att kapitalandelskravet ska utformas som ett tak för det lönebaserade utrymmet för delägare som äger andelar som motsvarar mindre än fyra procent av kapitalet i företaget. Taket ska uppgå till 0,25 gånger den kontanta ersättning som delägaren eller någon närstående har fått från företaget och dess dotterföretag under året före beskattningsåret (se avsnitt 5.3).

FAR och Sveriges advokatsamfund anser att förslaget om att införa en trappa i kombination med en individualisering innebär att företag med flera delägare missgynnas. Regeringen delar inte den bedömningen. Genom att fördela företagets löneunderlag på delägarna innan det lönebaserade utrymmet beräknas blir det lönebaserade utrymmet inte större för flera delägare som går samman och slår ihop flera mindre verksamheter till en större jämfört med en ensam ägare. En sådan ändring bedöms förbättra regelverkets neutralitet. Som *LRF* framhåller är det även positivt att reglernas utfasningssyfte förändras från att omfatta alla företag med ett stort antal anställda till att också ta hänsyn till antalet anställda i förhållande till antalet verksamma delägare. Som flera remissinstanser, däribland *Företagarna*, *Srf konsulterna*, *Sveriges advokatsamfund*, *Juridiska institutionen vid Göteborgs universitet* och *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet*, anger innebär individualiseringen och återinförandet av en trappa att beräkningen av det lönebaserade utrymmet blir något mer komplicerad än vid en rak procentsats. Den ytterligare komplikationen måste ställas mot de fördelar som förslaget medför i form av ökad neutralitet och likformighet. För att reglerna ska uppnå sitt syfte bedömer regeringen att det är lämpligt att fördela löneunderlaget på delägarna innan det lönebaserade utrymmet beräknas och införa en trappa med tre steg. Att som FAR föreslår i stället införa en multipel av den anställdes lön bedöms inte vara förenligt med motivet att det lönebaserade utrymmet ska kopplas till den risk det normalt innebär att anställa personal.

Utredningen föreslår att det första steget i trappan ska uppgå till 8 inkomstbasbelopp. Det första steget skulle därmed motsvaras av den av utredningen föreslagna höjningen av golvet i löneuttagskravet. Eftersom möjligheten att beräkna ett lönebaserat utrymme enbart baserat på den egna lönen inte kan sägas påverka incitamenten att anställa instämmer regeringen i utredningens bedömning att det första steget bör ligga i linje med nivån på golvet i löneuttagskravet. I tilläggspromemorian föreslås att det första steget i trappan bör sänkas till 6 inkomstbasbelopp eftersom

löneuttagskravet lämnas oförändrat. Regeringen delar denna bedömning. Eftersom regeringen i denna lagrådsremiss gör bedömningen att löneuttagskravet inte bör ändras (se avsnitt 5.5) föreslås det första steget i trappan sänkas till 6 inkomstbasbelopp. Det medför också en förenkling i systemet när nivåerna är desamma. Det av utredningen föreslagna övre steget på 60 inkomstbasbelopp framstår som väl avvägt.

När det gäller frågan hur stor del av löneunderlaget inom respektive steg som ska utgöra lönebaserat utrymme föreslås i tilläggspromemorian att nivåerna i trappan justeras från 10, 25 och 50 procent till 15, 30 och 40 procent. Förslaget syftar till att ta större hänsyn till små företags och nystartade företags förutsättningar och grundar sig bl.a. på den kritik som remissinstanserna förde fram mot utredningens förslag. Flera av remissinstanserna, bl.a. *NSD*, *Företagarna*, *Srf konsulterna*, *Praktikertjänst* och *TCO*, förordade en profil som innebär att de lägre nivåerna blir generösare i förhållande till den högsta nivån. Bland andra *NSD* framhöll att i synnerhet nivån på 10 procent leder till att anställda som omfattas av incitamentsprogram får för låga gränobelopp.

LRF är positivt till att profilen för beräkningen av det lönebaserade utrymmet ändras i förhållande till utredningens förslag så att situationen för de minsta fåmansföretagen förbättras. *Företagarna* och *Sveriges Byggindustrier* anser att förslaget i tilläggspromemorian är ett steg i rätt riktning men att det inte är tillräckligt i förhållande till de negativa effekter förslaget enligt dem väntas att få. *Sveriges Byggindustrier* och *NSD* är kritiska till sänkningen från 50 till 40 procent i det övre steget. Skatteverket anser å andra sidan att nivåerna i de två lägre stegen bör höjas i enlighet med utredningens förslag. Bland andra *NSD* och *Företagarna* anser att förslaget medför att den allmänna riskkompenserande funktionen som det lönebaserade utrymmet fyller urholkas betydligt och *Konjunkturinstitutet* efterfrågar en tydligare motivering till utformningen utifrån överväganden om entreprenörskap och risktagande.

Syftet med 3:12-reglerna är att dels på ett schablonmässigt sätt försöka uppskatta vad som är förvärvsinkomster och vad som är kapitalinkomster, dels förhindra en omvandling av högre beskattade förvärvsinkomster till lägre beskattade kapitalinkomster. Det lönebaserade utrymmet är kopplat till den risk det innebär att anställa personal och har ingen allmän riskkompenserande funktion. Som anges ovan eftersträvas vid utformningen av reglerna dock en bra balans mellan syftet att förhindra inkomstomvandling och vikten av fortsatt goda skattemässiga villkor för företagande och entreprenörskap. Enligt regeringens mening är det viktigt att reglerna om beräkning av det lönebaserade utrymmet utformas med hänsyn till små företags och nystartade företags förutsättningar att utvecklas. Mot denna bakgrund anser regeringen att det finns skäl att höja procentsatserna i de två lägre stegen på bekostnad av procentsatsen i det översta steget. Regeringen föreslår därför att nivåerna i trappan bestäms till 15, 30 och 40 procent. Förutom reglerna om beräkning av det lönebaserade utrymmet är det av vikt hur kraven för att få beräkna ett lönebaserat utrymme utformas. Regeringen gör i denna lagrådsremiss bedömningen att löneuttagskravet inte ska skärpas samt föreslår att kapitalandelskravet ska bli generösare (se avsnitt 5.3 och 5.5). Regeringen har även i en lagrådsremiss den 1 juni 2017 föreslagit att det

befintliga växa-stödet för enskilda näringsidkare ska utvidgas till att omfatta aktiebolag och handelsbolag i syfte att underlätta och skapa incitament för fler enmansföretagare att våga ta steget att anställa sin första medarbetare. Som *IFAU* anger kommer begränsningen av storleken på det lönebaserade utrymmet inte att på kort sikt påverka beskattningen av delägare som har stora sparade gränsbelopp.

Almega Tjänsteföretagen, Founders Alliance och *SUP46* har synpunkter på förslaget påverkan på möjligheterna för tillväxtbolag att använda aktier och delägarskap som ett sätt att behålla och attrahera nyckelpersoner. Frågan om lönebaserat utrymme för anställda som omfattas av incitamentsprogram behandlas utförligare i avsnitt 5.3.

Utredningen föreslår att för andelsägare som inräknas i samma närstående enligt 56 kap. 5 § IL ska det lönebaserade utrymmet beräknas på de närståendes sammanlagda löneunderlag och därefter fördelas mellan dem i förhållande till deras andelar i företaget. Regeringen instämmer i utredningens förslag.

Följande exempel kan visa på tillämpningen.

Ett fåmansföretag ägs av delägarna A, B och C. A äger 50 procent av andelarna i företaget, B 40 procent och C 10 procent. B och C är närstående. Löneunderlaget i företaget uppgår till 20 miljoner kronor. I budgetpropositionen för 2017 är det prognostiserade inkomstbasbeloppet för 2018 63 600 kronor.

Lönebaserat utrymme för A

Företagets löneunderlag fördelas med lika belopp på andelarna i företaget och multipliceras därefter med A:s andelar i företaget. A:s löneunderlag uppgår därefter till 10 miljoner kronor ($20 \text{ miljoner} \times 0,5$). Det lönebaserade utrymmet för A beräknas på A:s löneunderlag och blir 3 561 160 kronor ($6 \times 63\,600 \times 0,15 + 54 \times 63\,600 \times 0,3 + 6\,184\,000 \times 0,4$).

Lönebaserat utrymme för B och C

Vid beräkningen av det lönebaserade utrymmet ska närståendes utrymme beräknas gemensamt. B och C äger tillsammans 50 procent av andelarna i företaget, vilket innebär att deras sammanlagda löneunderlag uppgår till 10 miljoner kronor. Det lönebaserade utrymmet för B och C är 3 561 160 kronor ($6 \times 63\,600 \times 0,15 + 54 \times 63\,600 \times 0,3 + 6\,184\,000 \times 0,4$). Det lönebaserade utrymmet fördelas därefter mellan B och C utifrån deras andelar i företaget. B äger fyra femtedelar och C en femtedel av B:s och C:s sammanlagda andelar i företaget. Det lönebaserade utrymme uppgår således för B till 2 848 928 kronor ($3\,561\,160 \times 4/5$) och för C till 712 232 kronor ($3\,561\,160 \times 1/5$).

Om B och C inte hade varit närstående hade deras lönebaserade utrymme inte beräknats gemensamt. C:s lönebaserade utrymme hade då uppgått till 542 760 kronor ($6 \times 63\,600 \times 0,15 + 1\,618\,400 \times 0,30$). Det lönebaserade utrymmet blir lägre eftersom C:s lönebaserade utrymme i större utsträckning beräknas enligt de lägre stegen i trappan. Även B:s lönebaserade utrymme hade blivit lägre och uppgått till

2 761 160 kronor ($6 \times 63\,600 \times 0,15 + 54 \times 63\,600 \times 0,3 + 4\,184\,000 \times 0,4$).

Sammanfattningsvis föreslår regeringen att beräkningen av det lönebaserade utrymmet ska ändras på så sätt att det införs en trappa med tre steg med olika nivåer och att företagets sammanlagda löneunderlag ska fördelas på andelsägarna innan det lönebaserade utrymmet beräknas. För närstående ska det lönebaserade utrymmet beräknas gemensamt.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 57 kap. 16 och 17 §§ IL.

5.3 Möjligheterna för delägare med små andelsinnehav att beräkna ett lönebaserat utrymme förändras

Regeringens förslag: Kravet på att delägaren ska äga en andel i företaget som motsvarar minst fyra procent av kapitalet i företaget för att få beräkna ett lönebaserat utrymme tas bort.

För de delägare som äger mindre än fyra procent av kapitalet i företaget begränsas det lönebaserade utrymmet till högst 0,25 gånger den egna eller någon närståendes kontanta ersättning från företaget och dess dotterföretag under året före beskattningsåret.

Det generella taket för storleken på det lönebaserade utrymmet tas bort.

Regeringens bedömning: Det bör inte införas särskilda regler för beräkning av årets gränsbelopp för kvalificerade andelar som har förvärvats genom utnyttjande av personaloptioner.

Utredningens förslag: Överensstämmer delvis med regeringens förslag. Utredningen föreslår att kapitalandelskravet och taket för storleken på det lönebaserade utrymmet slopas för alla delägare. Utredningen gör ingen bedömning i fråga om det bör införas särskilda regler för beräkning av årets gränsbelopp för kvalificerade andelar som har förvärvats genom utnyttjande av personaloptioner. Utredningen om skatteregler för incitamentsprogram lämnar i sitt betänkande Beskattning av incitamentsprogram (SOU 2016:23) dock ett sådant förslag.

Remissinstanserna: Majoriteten av de remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker eller har inga invändningar mot att kapitalandelskravet tas bort, däribland *Sveriges advokatsamfund, FAR, Företagarna, Founders Alliance, Privattandläkarna, Skattebetalarnas Förening, Sveriges Byggindustrier, Sveriges Patentbyråers Förening, Lindskog Malmstöm Advokatbyrå KB, PwC, Praktikertjänst, Coompanion Sverige, NNR, SVCA och NSD*, i vars yttrande *Fastighetsägarna Sverige, Föreningen Svenskt Näringsliv, Almega Tjänsteföretagen, Svensk Handel, Svensk Industriförening, Svensk Plastindustriförening* och *Visita* instämmer. De framför bl.a. att kapitalandelskravet har skapat omotiverade tröskel-effekter och snedvridning av konkurrensen. Ett slopande av kravet bedöms även underlätta möjligheten att rekrytera nyckelpersoner.

Skatteverket anser att utredningens övriga förslag inte kan anses vara tillräckliga för att motivera sloandet av kapitalandelskravet. Enligt *Skatteverket* bör kapitalandelskravet i stället ersättas med en regel som innebär att delägare som innehar kvalificerade andelar och som omfattas av den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen endast ska ha rätt att beräkna ett begränsat lönebaserat utrymme som uppgår till tio procent av delägarrens löneunderlag. I andra hand anser *Skatteverket* att det lönebaserade utrymmet för delägare som äger mindre än fyra procent av kapitalet i företaget begränsas till tio procent av delägarrens löneunderlag. I tredje hand bör kapitalandelskravet vara kvar. *Företagarförbundet Fria Företagare* anser att kapitalandelskravet inte bör slopas eftersom en sådan satsning inte gynnar hela kollektivet av fåmansföretag utan endast ett fåtal. *Srf konsulterna* är tveksamma till ett slopande om det sker på bekostnad av ägarna till de minsta företagen, men kan acceptera förslaget om en förändring görs i utredningens förslag till löneunderlagsregel så att löneuttagskravet mildras och gränserna för kapitalbeskattad utdelning justeras uppåt för mindre utdelningar.

Tilläggspromemorians förslag och bedömning överensstämmer med regeringens förslag och bedömning.

Remissinstanserna: *Skatteverket* och *Srf konsulterna* tillstyrker förslaget. Förslaget begränsar enligt *Skatteverket* den utdelning som delägare i s.k. partnerbolag kan ta ut till låg beskattning samtidigt som nyckelpersoner i andra företag, som erbjudits att bli delägare med mindre innehav, får ta del av löneunderlagen i företaget. *LRF* anser att förslaget minskar tröskeeffekterna i systemet samtidigt som ägare med en liten ägarandel inte överkompenseras för den risk som en delägare med en väldigt liten ägarandel tar när företaget anställer. *LRF* efterfrågar en diskussion om nivån om fyra procent är en relevant nivå för när löneunderlaget ska få tillgodoräknas fullt ut. *Juridiska institutionen vid Göteborgs universitet, Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet, Företagarna, Almega Tjänsteföretagen, Sveriges Byggindustrier, Privattandläkarna, Sveriges advokatsamfund, Founders Alliance, SVCA, Mannheimer Swartling Advokatbyrå, FAR, Praktikertjänst, KPMG och NSD*, i vars yttrande *Föreningen Svenskt Näringsliv, Svensk Industrieförening* och *Fastighetsägarna Sverige* instämmer, avstyrker förslaget om att införa ett tak för det lönebaserade utrymmet. De skäl som framförs är bl.a. att förslaget innebär att de tröskeeffekter och den snedvridning av konkurrensen som kapitalandelskravet medför behålls, att de övriga förändringar som föreslås är tillräckliga för att begränsa delägarnas lönebaserade utrymmen, att förslaget leder till brister i likformigheten samt att det finns risk för att reglerna kringgås genom att företagen strukturerar om sig. *SVCA, Sveriges Byggindustrier, Företagarna* och *Mannheimer Swartling Advokatbyrå* anser att införandet av ett tak riskerar att medföra att intresset för nyckelpersoner att ta anställning i mindre nystartade företag minskar ytterligare eftersom det potentiella ekonomiska utfallet ändå kommer att tjänstebeskattas. *NSD* anser att förslaget jämfört med gällande regler är ett steg i rätt riktning som för vissa kan bidra till en mer fungerande och principiellt riktig beskattning. För en stor andel av de som omfattas av förslaget är det utrymme som föreslås enligt *NSD* dock alltför begränsat. *KPMG* och *Mannheimer Swartling Advokatbyrå* anser att förslaget inte beaktar att

riskerna är större i ett större delägarlett företag än för fåmansföretag i gemen. KPMG förordar i stället att det införs ett krav på viss minsta kapitalinsats för att få beräkna ett lönebaserat utrymme. Mannheimer Swartling Advokatbyrå och FAR förordar en generell regel som anger att den kapitalbeskattade utdelningen får uppgå till en multipel av den egna lönen. Om taket ska införas anser FAR att en rimlig nivå ligger på mellan två och tre gånger den egna lönen. Praktikertjänst förordar att utformningen av den så kallade trappan vid beräkningen av det lönebaserade utrymmet i stället anpassas med hänsyn till de stora lönebaserade utrymmen som kan beräknas i företag med stora löneunderlag. Sveriges advokatsamfund förordar att kapitalandelskravet ersätts med ett neutralt och individuellt löneunderlag.

Skälen för regeringens förslag och bedömning: För att få beräkna ett lönebaserat utrymme måste andelsägaren uppfylla det s.k. kapitalandelskravet (57 kap. 19 § 1 IL). Kravet innebär att andelsägaren måste äga andelar i företaget som motsvarar minst fyra procent av kapitalet i företaget för att få beräkna ett lönebaserat utrymme.

Utredningen föreslår att kapitalandelskravet ska tas bort. Kapitalandelskravet har enligt utredningen flera nackdelar. En nackdel är att det försvårar för företag att knyta nyckelpersoner till sig genom att erbjuda dem att förvärva andelar i företaget som motsvarar mindre än fyra procent av kapitalet. Kapitalandelskravet skapar också tröskeleffekter och ger enligt utredningen incitament till skatteplanering i form av uppdelning av företag i mindre enheter.

Som flera av remissinstanserna framhåller, däribland *Företagarna* och *NSD*, skapar kapitalandelskravet en tröskeleffekt genom att något lönebaserat utrymme inte alls får beräknas om kravet på visst minsta innehav av andelar i företaget inte är uppfyllt. Det skapar, som utredningen framhåller, incitament till skatteplanering i form av uppdelning av företag i mindre enheter, vilket även har skett. Flera av remissinstanserna bedömer även att kapitalandelskravet försvårar möjligheten att rekrytera nyckelpersoner. Detta talar för att kapitalandelskravet inte bör vara utformat som det är i dag.

Vid bedömningen av om kapitalandelskravet ska tas bort eller förändras måste även de förhållanden som föranledde att kravet infördes beaktas. Kapitalandelskravet infördes den 1 januari 2014 (prop. 2013/14:1, bet. 2013/14:FiU1, rskr. 2013/14:56, SFS 2013:960). I propositionen (s. 260) anges att 3:12-reglernas utformning medfört att verksamma delägare i stora fåmansföretag med många anställda har kunnat tillgodoräkna sig mycket stora lönebaserade utrymmen. Det konstateras att trots att 3:12-reglernas syfte är att motverka inkomstomvandling har tillämpningen av reglerna till och med möjliggjort en förmånligare beskattning av utdelning i inkomstslaget kapital än vad som gäller för andra ägare av andelar i onoterade företag. Utredningen gör bedömningen att förändringarna avseende beräkningen av det lönebaserade utrymmet i kombination med höjningen av löneuttagskravet minskar möjligheterna till inkomstomvandling på ett sådant sätt att kapitalandelskravet kan tas bort. Regeringen anser dock, i likhet med *Skatteverket* och i motsats till flera av remissinstanserna – däribland *NSD* och *Mannheimer Swartling Advokatbyrå*, att utredningens övriga förslag inte är tillräckliga för att upprätthålla reglernas preventiva syfte om

kapitalandelskravet tas bort. Det finns därför anledning att på annat sätt begränsa det lönebaserade utrymmet för de delägare som tidigare kunde beräkna stora lönebaserade utrymmen och som i dag omfattas av kapitalandelskravet.

En utgångspunkt bör vara att begränsningen inte ska skapa sådana tröskeeffekter som dagens regler gör. Utformningen bör inte heller riskera att motverka små, nystartade företags möjligheter att rekrytera och behålla nyckelpersoner. För att skapa goda villkor för små och växande företag har regeringen bl.a. föreslagit att det ska införas lättnader i beskattningen av personaloptioner i vissa fall (dnr Fi/2016/04644/S1). Syftet är att underlätta för små, nystartade företag att rekrytera och behålla nyckelpersoner. Förslaget grundar sig på Utredningen om skatteregler för incitamentsprogramms betänkande Beskattning av incitamentsprogram (SOU 2016:23). De regler som nu föreslås bör vara förenliga med de mål som eftersträvas i det förslaget samtidigt som 3:12-reglernas preventiva syfte upprätthålls. Begränsningen bör mot denna bakgrund inte utformas som en förutsättning för att få beräkna ett lönebaserat utrymme. Skatteverket föreslår att det lönebaserade utrymmet ska begränsas till 10 procent av delägarrens löneunderlag för delägare som omfattas av den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen alternativt dagens kapitalandelskrav. Det är enligt regeringens mening dock lämpligare att utforma begränsningen så att den i första hand träffar delägare i stora företag med många anställda som utan kapitalandelskravet återigen kommer att kunna tillgodoräkna sig mycket stora lönebaserade utrymmen.

I tilläggspromemorian föreslås att de delägare som i dag omfattas av kapitalandelskravet ska få beräkna ett lönebaserat utrymme enligt de generella regler som föreslås i avsnitt 5.2, men att utrymmet begränsas genom att det införs ett tak för det lönebaserade utrymmet. Ett tak för det lönebaserade utrymmet kan anpassas för att begränsa utrymmena för de delägare med små innehav som före införandet av kapitalandelskravet kunde beräkna stora lönebaserade utrymmen. Ett tak kan antingen bestämmas till en nivå som gäller för samtliga delägare inom det nu aktuella kollektivet eller bestämmas på individnivå. Enligt regeringens bedömning är det lämpligt att införa ett tak i form av en multipel i förhållande till delägarrens löneuttag. Därigenom tas viss hänsyn till att förutsättningarna för de olika delägarna skiljer sig åt även inom detta begränsade kollektiv.

En stor andel av remissinstanserna, däribland *Almega Tjänsteföretagen*, *Sveriges advokatsamfund* och NSD, är kritiska till förslaget att införa ett tak för det lönebaserade utrymmet. De skäl som förs fram är bl.a. att de tröskeeffekter och den snedvridning av konkurrensen som kapitalandelskravet medför behålls. Remissinstanserna anser också att det finns en risk för att företagen omstrukturerar sig.

Regeringen bedömer inledningsvis, i likhet med *LRF*, att förslaget innebär att tröskeeffekterna i systemet minskar jämfört med de regler som gäller i dag samtidigt som ägare med en liten ägarandel inte överkompenseras för den risk som en delägare med en väldigt liten ägarandel tar när företaget anställer. Regeringen anser, till skillnad från Mannheimer Swartling Advokatbyrå och *KPMG*, att riskerna för delägarna i ett större delägarlett företag inte kan sägas vara större än

riskerna för delägare i andra fåmansföretag. Även risken för snedvridning av konkurrens och omstruktureringar av skatteskal bedöms minska. NSD, som anser att förslaget är ett steg i rätt riktning, och FAR anser att taket är för begränsat. Enligt regeringens mening framstår dock en multipel på 0,25 gånger eget eller någon närståendes löneuttag som väl avvägd. LRF efterfrågar en diskussion om fyra procent är en lämplig nivå för när löneunderlaget ska få tillgodoräknas fullt ut. Det har enligt regeringens mening inte framkommit några skäl som talar för att göra någon annan bedömning i fråga om denna nivå i förhållande till den bedömning som gjordes i budgetpropositionen för 2014. Fyra procent bedöms således vara en lämplig nivå med hänsyn till syftet med regeln, vilket är att träffa andelsägare i företag med många delägare där riskspridningen är stor samtidigt som den inte ska träffa fler än nödvändigt. Det föreslagna taket för det lönebaserade utrymmet bedöms påverka 1 600 personer av de totalt 4 600 personer som 2013 ägde mindre än fyra procent av kapitalet i ett fåmansföretag.

Enligt *SVCA*, *Företagarna*, *Sveriges Byggindustrier* och Mannheimer Swartling Advokatbyrå riskerar förslaget att minska intresset för nyckelpersoner att ta anställning i mindre nystartade företag. Som Skatteverket framhåller innebär förslaget att nyckelpersoner som erbjuds att bli delägare med mindre innehav till skillnad från i dag får beräkna ett lönebaserat utrymme. Reglerna bedöms därför inte motverka små, nystartade företags möjligheter att rekrytera och behålla nyckelpersoner samtidigt som det preventiva syftet upprätthålls. Utredningen om skatteregler för incitamentsprogram föreslår i sitt betänkande *Beskattning av incitamentsprogram (SOU 2016:23)* en särreglering för beräkningen av årets gränsbelopp för personer som förvärvar aktier genom utnyttjande av personaloptioner. Den förändring av kapitalandelskravet som nu föreslås innebär enligt regeringens mening att någon särreglering inte behövs. Den som förvärvar aktier genom utnyttjande av personaloptioner som omfattas av det nya förslaget om lättnader i beskattningen av personaloptioner kommer, liksom övriga delägare vars andelsinnehav understiger fyra procent, kunna beräkna ett lönebaserat utrymme under förutsättning att löneuttagskravet är uppfyllt. I avsnitt 5.2 föreslås dessutom att beräkningen av det lönebaserade utrymmet ska justeras i förhållande till utredningens förslag på ett sådant sätt att det lönebaserade utrymmet blir generösare för delägare med mindre löneunderlag.

Flera remissinstanser anser att förslaget brister i likformighet och förordar i stället generella förändringar av reglerna som exempelvis krav på minsta kapitalinsats, en generell multipel eller generella begränsningar av beräkningen av det lönebaserade utrymmet. Generella begränsningar som på ett effektivt sätt skulle motverka det överutnyttjande av löneunderlagsregeln som förekom före 2014 i företag med många delägare skulle dock innebära omotiverade försämringar för övriga delägare som omfattas av 3:12-reglerna. En generell multipel av delägarlön bedöms inte heller vara förenligt med motivet att det lönebaserade utrymmet ska kopplas till den risk det normalt innebär att anställa personal. Som *Srf konsulterna* och *Företagarförbundet Fria Företagare* framhåller bör ett slopande av kapitalandelskravet inte ske på bekostnad av hela kollektivet. De övriga förändringar som föreslås i denna

lagrådsremiss bedöms som motiverade oavsett utformningen av kapitalandelskravet.

Sammanfattningsvis föreslår regeringen att kravet på att delägaren ska äga en andel i företaget som motsvarar minst fyra procent av kapitalet i företaget för att få beräkna ett lönebaserat utrymme tas bort. För delägare som äger mindre än fyra procent av kapitalet i företaget begränsas i stället det lönebaserade utrymmet till att uppgå till högst 0,25 gånger den egna eller någon närståendes kontanta ersättning från företaget och dess dotterföretag under året före beskattningsåret.

För det lönebaserade utrymmet finns i dag redan ett generellt tak. Det lönebaserade utrymmet får per år uppgå till högst 50 gånger den egna eller någon närståendes kontanta ersättning från företaget och dess dotterföretag under året före beskattningsåret. En sådan takregel fanns mellan 1996 och 2005. Regeln återinfördes 2014 för att komma till rätta med ökningen av sparade utdelningsutrymmen (prop. 2013/14:1, bet. 2013/14:FiU1, rskr. 2013/14:56, SFS 2013:960). I propositionen (s. 276 och 277) angavs att utan en övre gräns för hur stort det lönebaserade utrymmet kunde bli per år var det i praktiken obegränsat. Det ansågs kunna få till följd att det i vissa fåmansföretag, trots att det fanns stora utdelningsbara medel som i sin helhet rymdes inom gränsbeloppet, ändå kvarstod stora gränsbelopp varje år som kunde sparas. Det lönebaserade utrymmet kunde vara så stort att delägarna i praktiken aldrig skulle kunna utnyttja detta i sin helhet. Ett införande av ett tak bedömdes främst ha en återhållande effekt på tillväxten av sparade utdelningsutrymmen och inte på den faktiska beskattningen av utdelning.

Regeringen anser att det efter de föreslagna förändringarna inte längre finns behov av ett generellt tak för det lönebaserade utrymmet. Det är redan i dag i ytterst få fall som taket aktualiseras. Den förenkling som det innebär att ta bort taket väger enligt regeringen tyngre än dess marginellt återhållande effekt på tillväxten av sparade utdelningsutrymmen. För att begränsa tillväxten av sparade utdelningsutrymmen föreslås i denna lagrådsremiss även att uppräkningsutrymmen begränsas, se avsnitt 5.8. Det föreslås därför att det generella taket för det lönebaserade utrymmet tas bort.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 57 kap. 16 och 19 §§ IL samt att en ny paragraf, 16 a § IL, införs.

5.4 Dotterföretagsdefinitionen behålls

Regeringens bedömning: Dotterföretagsdefinitionen bör inte slopas.

Utredningens förslag: Överensstämmer inte med regeringens bedömning. Utredningen föreslår att dotterföretagsdefinitionen ska slopas.

Remissinstanserna: Majoriteten av de remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker eller har inget att invända mot utredningens förslag, däribland *Srf konsulterna*, *FAR* och *Founders Alliance*, *Sveriges Byggindustrier* och *NSD*, i vars yttrande *Fastighetsägarna Sverige*, *Föreningen*

Svenskt Näringsliv, Almega Tjänsteföretagen, Svensk Handel, Svensk Industriförening, Svensk Plastindustriförening och Visita instämmer, som anser att kravet på ägarandel kan sänkas ytterligare. *Juridiska institutionen vid Göteborgs universitet*, som ställer sig bakom utredningens förslag, noterar att utredningen inte har kommit med något förslag om hur man fördelar löneunderlag i handels- och kommanditbolag. Institutionen föreslår att denna situation regleras och att man utgår ifrån resultatandelen som fördelningsgrund. Fortsatt icke-reglering framstår enligt institutionen som ett sämre alternativ som leder till rättsosäkerhet och fler processer i framtiden. *Skatteverket*, som tillstyrker att dotterföretagsdefinitionen tas bort för t.ex. aktiebolag, anser att definitionen inte bör tas bort för handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person eftersom regeln är enkel att tillämpa.

Skälen för regeringens bedömning: I samband med att kapitalandelskravet infördes den 1 januari 2014 infördes även en särskild definition av dotterföretag som gäller vid tillämpningen av bestämmelserna om det lönebaserade utrymmet i 57 kap. 16–19 §§ IL (prop. 2013/14:1, bet. 2013/14:FiU1, rskr. 2013/14:56, SFS 2013:960). Kapitalandelskravet innebär att lönebaserat utrymme ska beräknas bara om delägaren äger en andel i företaget som motsvarar minst fyra procent av kapitalet i företaget. Syftet med dotterföretagsdefinitionen är att förhindra att kapitalandelskravet kringgås.

Utredningen föreslår att kapitalandelskravet ska tas bort. Det finns därmed enligt utredningen inga bärande skäl för att behålla den särskilda definitionen av dotterföretag i 57 kap. IL.

Regeringen föreslår i denna lagrådsremiss att kapitalandelskravet ska utformas som ett tak för det lönebaserade utrymmet för delägare som äger andelar som motsvarar mindre än fyra procent av kapitalet i företaget. Taket uppgår till 0,25 gånger den kontanta ersättning som delägaren eller någon närstående har fått från företaget och dess dotterföretag under året före beskattningsåret (se avsnitt 5.3). Skälen för en särskild definition av dotterföretag vid tillämpningen av bestämmelserna om det lönebaserade utrymmet i 57 kap. 16–19 §§ IL är därmed fortsatt giltiga. Regeringen anser därför, i motsats till utredningen och remissinstanserna, att dotterföretagsdefinitionen bör behållas.

5.5 Löneuttagskravet lämnas oförändrat

Regeringens bedömning: Löneuttagskravet bör lämnas oförändrat.

Utredningens förslag: Överensstämmer inte med regeringens bedömning. Utredningen föreslår att löneuttagskravet ska höjas till 8 inkomstbasbelopp med tillägg för 5 procent av andelsägarens och närståendes löneunderlag, dock högst 15 inkomstbasbelopp.

Remissinstanserna: Flera av de remissinstanser som har yttrat sig är kritiska till utredningens förslag. *Sveriges advokatsamfund, FAR, Företagarna, LRF, Founders Alliance, Sveriges Byggindustrier, NNR, Srf konsulterna, Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* och *NSD*, i vars yttrande *Fastighetsägarna Sverige, Föreningen Svenskt Näringsliv*,

Almega Tjänsteföretagen, Svensk Handel, Svensk Industriförening, Svensk Plastindustriförening och *Visita* instämmer, anser att föreslagen höjning av löneuttaget är för hög. NSD framhåller att förslaget slår särskilt hårt mot ägare till nystartade verksamheter och företag som befinner sig i en expansionsfas. Företagarna anser att höjningen till 15 inkomstbasbelopp inte är rimlig och en nivå som är helt främmande i de flesta branscher, särskilt utanför storstadsområdena. LRF anser att den föreslagna nivån om 15 inkomstbasbelopp är väl hög och att förslaget kommer att påverka särskilt småföretagens kapitalförsörjning. Sveriges advokatsamfund och FAR motsätter sig inte att nivåerna justeras men anser att taket inte bör överstiga tolv inkomstbasbelopp. Srf konsulterna anser att en lämplig nivå på golvet kan vara sju inkomstbasbelopp, vilket innebär att löneuttaget hamnar kring brytpunkten för statlig inkomstskatt, och att en lämplig nivå för taket kan vara elva inkomstbasbelopp. *Juridiska institutionen vid Göteborgs universitet* ställer sig bakom ett golv på åtta inkomstbasbelopp eftersom det framstår som välmotiverat att den skattskyldige ska erlägga statlig inkomstskatt för att kunna beräkna ett lönebaserat utrymme. Institutionen invänder dock mot takbeloppets nivå som framstår som alltför hög. Motiven som låg bakom sänkningen 2009, bl.a. att ett högt löneuttagskrav kan leda till likviditetsproblem, är enligt institutionen alltför gällande. *Skatteverket* tillstyrker förslaget om att höja nivåerna. Däremot anser Skatteverket att löneuttagskravet ska beräknas på företagets löneunderlag och inte på andelsägarens underlag eftersom det senare inte bedöms minska risken för inkomstomvandling.

Skälen för regeringens bedömning: För att få tillgodoräkna sig ett lönebaserat utrymme krävs enligt gällande regler att delägaren gör ett visst löneuttag. Kravet innebär att delägaren eller någon närstående året före beskattningsåret av företaget och dess dotterföretag måste ha fått sådan kontant ersättning som ska tas upp i inkomstslaget tjänst med lägst 6 inkomstbasbelopp med tillägg av 5 procent av den sammanlagda kontanta ersättningen i företaget och dess dotterföretag eller 9,6 inkomstbasbelopp.

Utredningen föreslår att löneuttagskravet höjs till 8 inkomstbasbelopp med tillägg av 5 procent av andelsägarens och närståendes löneunderlag, dock högst 15 inkomstbasbelopp. Genom att tillägget på 5 procent kopplas till andelsägarens och närståendes löneunderlag, i stället för till företagets löneunderlag, individualiseras löneuttagskravet.

Ett stort antal remissinstanser, bl.a. *LRF, Sveriges advokatsamfund, Företagarna, FAR* och *NSD*, är kritiska till utredningens förslag och anser att höjningen av löneuttagskravet är för hög.

Vid utformningen av 3:12-reglerna är det viktigt att eftersträva en bra balans mellan syftet att förhindra att högre beskattade förvärvsinkomster omvandlas till lägre beskattade kapitalinkomster och vikten av fortsatt goda skattemässiga villkor för företagande och entreprenörskap. Löneuttagskravet säkerställer att en viss del av delägarens ersättning från företaget tas upp i inkomstslaget tjänst. Som utredningen framhåller kan det därför finnas skäl att anpassa löneuttagskravet till brytpunkterna för statlig skatt och inte minst taket för beräkning av pensionsgrundande inkomst. Samtidigt kan det, som flera av remissinstanserna framhåller, vara svårt för delägare i små och nystartade företag, framför allt utanför storstadsområdena, att uppfylla det föreslagna löneuttagskravet. Uppfylls

inte löneuttagskravet får delägaren inte beräkna något lönebaserat utrymme alls. En sådan ordning bedöms inte främja viljan hos små företag och nystartade företag att växa och anställa. Mot denna bakgrund och med hänsyn till de förändringar som föreslås vad gäller beräkningen av det lönebaserade utrymmet anser regeringen, i motsats till *Skatteverket* och *Juridiska institutionen vid Göteborgs universitet*, att löneuttagskravet inte bör höjas. Det finns enligt regeringens mening inte heller skäl att ändra beräkningen av löneuttagskravet.

5.6 Inget sänkt schablonbelopp i förenklingsregeln

Regeringens bedömning: Schablonbeloppet i förenklingsregeln bör inte sänkas.

Utredningens förslag: Överensstämmer inte med regeringens bedömning. Utredningen föreslår att schablonbeloppet sänks till 1,75 inkomstbasbelopp.

Remissinstanserna: Flera av de remissinstanser som har yttrat sig är kritiska till utredningens förslag, däribland *Sveriges advokatsamfund*, *LRF*, *Företagarförbundet Fria Företagare*, *FAR*, *Företagarna*, *Founders Alliance*, *Srf konsulterna*, *Sveriges Byggindustrier*, *Praktikertjänst*, *Skattebetalarnas Förening*, *Coompanion Sverige*, *SVCA* och *NSD*, i vars yttrande *Fastighetsägarna Sverige*, *Föreningen Svenskt Näringsliv*, *Almega Tjänsteföretagen*, *Svensk Handel*, *Svensk Industriförening*, *Svensk Plastindustriförening* och *Visita* instämmer. Remissinstanserna framhåller bl.a. att en sänkning skulle slå hårt mot behovet av förenkling av reglerna men även incitamenten för att starta och utveckla företag. Kombinationen av sänkt nivå i förenklingsregeln och höjt skatteuttag drabbar små fåmansföretag hårt och försämrar incitamenten för dem att ta sig vidare i utvecklingen. *Coompanion Sverige* har svårt att se att föreslagen sänkning kan motiveras. *SVCA* bedömer att förslaget främst kommer att försvåra för nystartade företag och anser inte att det är klarlagt att den föreslagna ändringen uppfyller syftet att motverka inkomstomvandling. *LRF* framhåller att förslaget slår mot de minsta företagen som har små möjligheter till inkomstomvandling. *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* lyfter fram att ju lägre nivån är desto fler utesluts från att använda regeln och desto mindre karaktär av förenklingsregel får den. *Skatteverket* och *TCO* tillstyrker förslaget. En möjlig alternativ lösning skulle enligt *TCO* kunna vara att ha en koppling mellan eget löneuttag och möjligheten till kapitalinkomstuttag. *IFAU* anser att gränobeloppet enligt förenklingsregeln är orimligt högt och en sänkning till 1,75 inkomstbasbelopp är ett steg i rätt riktning eftersom skadlig skatteplanering då minskar. *Juridiska institutionen vid Göteborgs universitet* föreslår att sänkningen av schablonbeloppet stannar vid 2 inkomstbasbelopp eftersom en sänkning till 1,75 inkomstbasbelopp framstår som alltför långtgående.

Skälen för regeringens bedömning: Årets gränobelopp beräknas enligt förenklingsregeln till ett belopp motsvarande 2,75 inkomstbasbelopp fördelat med lika belopp på andelarna i företaget.

Förenklingsregeln infördes vid reformeringen av reglerna 2006 (prop. 2005/06:40, bet. 2005/06:SkU10, rskr. 2005/06:116, SFS 2005:1136). I propositionen (s. 54 och 55) angavs att det inte var lämpligt att tvinga de företagare som har ett litet kapital och ett fåtal anställda att använda komplicerade regler som bara ger marginella effekter på deras ekonomiska förhållanden. Ytterligare ett skäl som angavs var att reglerna om lönebaserat utrymme har ett begränsat värde för t.ex. ägare till nystartade företag på grund av att löneuttagskravet inte alltid kan uppfyllas i ett start- och expansionsstadium. Det föreslogs därför att regelverket kompletteras med en regel som innebär att gränsbeloppet kan bestämmas utan att hänsyn tas till förhållandena i det enskilda företaget. Utgångspunkten var att regeln skulle utformas generöst och schablonbeloppet bestämdes till 1,5 inkomstbasbelopp. Med tanke på att det är förenat med vissa kostnader att bilda ett bolag bedömdes negativa återverkningar i form av ökade skatteplaneringsmöjligheter vara begränsade. Schablonbeloppet i förenklingsregeln har därefter höjts successivt till 2,75 inkomstbasbelopp. Höjningarna har motiverats med att det är viktigt att stimulera nyföretagande och förenkla för ägarna av de minsta företagen. Vid den senaste höjningen den 1 januari 2012 bedömdes dessa argument ha en sådan tyngd att det fanns skäl att höja schablonbeloppet även om neutralitetsskäl i viss mån kunde tala mot en höjning (prop. 2011/12:1, bet. 2011/12:FiU1, rskr. 2011/12:32, SFS 2011:1271).

Utredningen föreslår att nivån på schablonbeloppet i förenklingsregeln sänks från 2,75 till 1,75 inkomstbasbelopp, fördelat med lika belopp på andelarna i företaget. Enligt utredningen har incitamenten för höginkomsttagare att bilda bolag för att undvika den progressiva beskattningen av tjänsteinkomster ökat allteftersom schablonbeloppet har höjts. Utredningen bedömer att den nuvarande nivån är så pass hög att den riskerar att undergräva neutraliteten och likformigheten i reglerna. Det riskerar även att motverka reglernas preventiva funktion, dvs. att motverka inkomstomvandling.

SVCA ifrågasätter om utredningens förslag uppfyller syftet att motverka inkomstomvandling och *LRF* framhåller att de minsta företagen har små möjligheter till inkomstomvandling. Flera remissinstanser, däribland *LRF*, *Sveriges advokatsamfund*, *Företagarna* och *NSD*, anser att utredningens förslag skulle slå hårt mot behovet av förenkling av reglerna och incitamenten att starta och driva företag.

Det är enligt regeringens mening viktigt med en regel som är enkel att tillämpa för delägare i fåmansföretag som inte har några eller endast ett fåtal anställda. De ska inte behöva tillämpa komplexa regler. För många delägare i nystartade företag genererar huvudregeln generellt sett små gränsbelopp. Förenklingsregeln gör det möjligt för sådana delägare att ackumulera gränsbelopp i ett uppbyggnadsskede för att kunna ta utdelning i ett senare skede. Därigenom minskar risken för att företagets ekonomi ansträngs på grund av utdelning i en uppbyggnadsfas. Förenklingsregeln uppfyller således en viktig funktion i företag med litet kapital och få anställda. Med hänsyn härtill bör förenklingsregeln vara generös utan att för den skull vara på en nivå som riskerar att underminera legitimiteten i systemet. Regeringen anser mot denna bakgrund, i

motsats till *TCO*, *Skatteverket* och *IFAU*, att schablonbeloppet i förenklingsregeln inte bör sänkas.

5.7 Förenklingsregeln får inte kombineras med huvudregeln

Regeringens förslag: Den som äger andelar i flera företag och beräknar årets gränobelopp enligt förenklingsregeln för andelar i ett av företagen får inte beräkna årets gränobelopp för andelar i andra företag.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Flera av de remissinstanser som har yttrat sig är kritiska till förslaget, däribland *FAR*, *Företagarna*, *LRF*, *Juridiska institutionen vid Göteborgs universitet*, *Srf konsulterna* och *NSD*, i vars yttrande *Fastighetsägarna Sverige*, *Föreningen Svenskt Näringsliv*, *Almega Tjänsteföretagen*, *Svensk Handel*, *Svensk Industriförening*, *Svensk Plastindustriförening* och *Visita* instämmer. De anser att förslaget komplicerar reglerna och att utredningens farhågor avseende risken för att förenklingsregeln används för inkomstomvandling är överdrivna. Som ett alternativ föreslår de att förslaget kan begränsas till situationer där företag bedriver samma eller likartad verksamhet. *Skatteverket* tillstyrker förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Enligt gällande regler får en delägare som har andelar i flera företag bara använda förenklingsregeln för andelar i ett av företagen. För andelar i övriga företag får delägaren använda huvudregeln.

Utredningen föreslår att den som tillämpar förenklingsregeln avseende andelar i ett företag inte får beräkna årets gränobelopp för andelar i andra företag. Den som är delägare i flera företag får således antingen använda huvudregeln för andelarna i alla företag eller använda förenklingsregeln för andelarna i ett av företagen och avstå från att beräkna årets gränobelopp för andelarna i övriga företag. Förslaget syftar till att förhindra möjligheten för delägare som tillämpar huvudregeln i ett företag att kunna bilda ett nytt företag för kapitalförvaltning och ta ut en del av vinsten med tillämpning av förenklingsregeln. Utredningen framhåller att de förenklings-skäl som motiverar förenklingsregeln inte har samma tyngd när en delägare tillämpar huvudregeln för andelarna i ett annat företag, särskilt inte om denne beräknar ett lönebaserat utrymme. En person som driver flera företag bör enligt utredningen antingen själv vara så pass insatt i reglerna att denne inte av förenklings-skäl har behov av att kunna tillämpa förenklingsregeln eller ha rådgivare som besitter denna kunskap. Ägande i flera företag talar enligt utredningen således emot att delägaren behöver använda den generösa förenklingsregeln.

Som flera remissinstanser anger, bl.a. *FAR*, *LRF*, *NSD* och *Företagarna*, kan förslaget sägas innebära en komplikation. Det finns dock redan i dag en begränsning för hur förenklingsregeln får tillämpas. Om en delägare tillämpar förenklingsregeln för andelarna i ett företag är denne förhindrad att tillämpa förenklingsregeln för andelar i ytterligare

ett företag (57 kap. 11 a § IL). Svårigheterna bör därför inte överdrivas och måste även ställas mot fördelen att reglernas preventiva funktion förstärks. Ett annat skäl för den föreslagna begränsningen är som utredningen framhåller att motiven för förenklingsregeln inte har samma tyngd i fråga om delägare som redan tillämpar huvudregeln. Att som remissinstanserna föreslår begränsa regeln till situationer där företag bedriver samma eller likartad verksamhet bedöms däremot komplicera regeln på ett omotiverat sätt. Sammanfattningsvis instämmer regeringen i utredningens förslag.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 57 kap. 11 a § IL.

5.8 Uppräkningen av sparad utdelningsutrymme begränsas

Regeringens förslag: Uppräkningen av sparad utdelningsutrymme sänks från statslåneräntan ökad med tre procentenheter till statslåneräntan ökad med två procentenheter.

Utredningens bedömning: Överensstämmer inte med regeringens förslag. Utredningen lämnar inget förslag om ändring av uppräkningsutrymme.

Remissinstanserna: *Skatteverket* anser att de sparade utdelningsutrymmena inte bör få räknas upp. *Srf konsulterna* och *Sveriges Byggindustrier* anser att det är positivt att utredningen inte föreslår några ändringar i denna del.

Tilläggspromemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Skatteverket* tillstyrker förslaget. *Skatteverket* bedömer att förslaget kommer att något minska de accelererande belopp som uppkommit under senare år när det gäller sparade utdelningsutrymmen. *LRF*, *Företagarna*, *Srf konsulterna*, *NNR* och *NSD*, i vars yttrande *Föreningen Svenskt Näringsliv*, *Svensk Industriförening* och *Fastighetsägarna Sverige* instämmer, avstyrker förslaget. *LRF* anser att neutraliteten mellan ägarkapital och sparade vinstmedel talar emot en begränsning av uppräkningsutrymmen. *Srf konsulterna* framhåller att en för låg uppräkning kan medföra att pengar i högre grad plockas ut för att förräntas utanför företaget vilket försvagar soliditeten och finansieringsförmågan för de mindre företagen. *Företagarna*, *NNR* och *NSD* anser att det förhållandet att sparade utdelningsutrymmen ökar över tid inte kan motivera förslaget. *FAR* anser att förslaget har en begränsad påverkan för delägare i fåmansföretag.

Skälen för regeringens förslag: Om utdelningen understiger årets gränsbelopp beräknat enligt huvudregeln eller förenklingsregeln förs det utrymme som inte har utnyttjats vidare till nästa år (sparad utdelningsutrymme). Det sparade utdelningsutrymmet räknas upp med statslåneräntan ökad med tre procentenheter.

Utredningens sammanställning av statistik visar att de sparade utdelningsutrymmena har mer än tredubblats mellan 2006 och 2014 och att

tillväxttakten av de sparade utdelningsutrymmena har ökat sedan 2007. Vid utgången av 2014 beräknades de sparade utdelningsutrymmena uppgå till ca 749 miljarder kronor. För 2014 beräknades gränsbeloppet till ca 166 miljarder kronor varav ca 33 miljarder kronor avsåg uppräkningsutrymmen.

Utredningen anser att nivån på det lönebaserade utrymmet visserligen kan tala för att tillägget till statslåneräntan vid uppräkningsutrymmen bör ligga nära noll men gör sammantaget bedömningen, bl.a. med hänsyn till att storleken på det lönebaserade utrymmet föreslås begränsas, att den nuvarande nivån på den s.k. uppräkningsräntan inte bör ändras.

I denna lagrådsremiss föreslås ändringar som begränsar storleken på årets gränsbelopp beräknat enligt huvudregeln. Därigenom bedöms tillväxten av nya sparade utdelningsutrymmen begränsas. Regeringen anser, i likhet med *Skatteverket* och i motsats till *Företagarna*, *NNR* och *NSD*, att storleken på de sparade utdelningsutrymmena samt tillväxttakten av dessa medför att det, även med beaktande av de begränsningar av huvudregeln som föreslås, finns skäl att begränsa uppräkningsutrymmen av de sparade utdelningsutrymmena. Som *LRF* och *Srf konsulterna* anger måste vid bestämmandet av den s.k. uppräkningsräntan hänsyn tas till att återinvesterade vinster bör behandlas på samma sätt som ursprungligen investerat kapital (som räknas upp med den s.k. klyvningsräntan) och att en för låg uppräkningsränta kan leda till att vinster delas ut i högre grad än vad som är samhällsekonomiskt effektivt. Regeringen anser mot denna bakgrund att uppräkningsutrymmen av de sparade utdelningsutrymmena bör begränsas till statslåneräntan ökad med två procentenheter.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 57 kap. 10 § IL.

5.9 Ett gemensamt takbelopp för utdelning och kapitalvinst införs

Regeringens förslag: Det införs ett gemensamt takbelopp för utdelning och kapitalvinst.

Utdelning respektive kapitalvinst ska inte tas upp i inkomstslaget tjänst till den del det skulle medföra att den skattskyldige och närstående under beskattningsåret från ett företag sammanlagt i inkomstslaget tjänst tagit upp utdelning och kapitalvinst till högre belopp än som motsvarar 120 inkomstbasbelopp.

Om en kapitalvinst uppkommer på grund av tillkommande belopp enligt bestämmelserna i 44 kap. 28 §, ska kapitalvinsten inte tas upp i inkomstslaget tjänst till den del det skulle medföra att den skattskyldige och närstående från företaget i inkomstslaget tjänst har tagit upp kapitalvinst avseende en och samma avyttring av andelar och utdelning under avyttringsåret till sammanlagt högre belopp än som motsvarar 120 inkomstbasbelopp enligt 58 kap. 26 och 27 §§ socialförsäkringsbalken för avyttringsåret.

Utredningens förslag: Överensstämmer delvis med regeringens. Utredningen föreslår att det gemensamma takbeloppet ska uppgå till 100 inkomstbasbelopp.

Remissinstanserna: Majoriteten av de remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker eller har inget att invända mot att det införs ett gemensamt takbelopp för utdelning och kapitalvinst, däribland *Skatteverket*, *Juridiska institutionen vid Göteborgs universitet* och *Srf konsulterna*. *FAR* avstyrker förslaget med motiveringen att de skäl som tidigare motiverat femårsregeln alltjämt är gällande. Även *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* anser att den nu gällande femårsperioden för kapitalvinster bör behållas med hänsyn till de olikheter som finns mellan utdelning och kapitalvinst. *Företagarna*, *LRF* och *NSD*, i vars yttrande *Fastighetsägarna Sverige*, *Föreningen Svenskt Näringsliv*, *Svensk Handel*, *Svensk Industriförening*, *Svensk Plastindustriförening* och *Visita* instämmer, anser att nivån på takbeloppet är för hög. *NSD* anser även att tidsperioden är för kort.

Tilläggspromemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Skatteverket* tillstyrker förslaget. *Skatteverket* bedömer att den föreslagna nivån på takbeloppet kommer att minska möjligheterna till inkomstomvandling. *Juridiska institutionen vid Göteborgs universitet*, *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet*, *LRF*, *Sveriges läkarförbund*, *Sveriges advokatsamfund*, *Företagarna*, *Srf konsulterna*, *Sveriges Byggindustrier*, *Mannheimer Swartling Advokatbyrå*, *FAR* och *NSD*, i vars yttrande *Föreningen Svenskt Näringsliv*, *Svensk Industriförening* och *Fastighetsägarna Sverige* instämmer, avstyrker förslaget att höja takbeloppet och efterfrågar en utförligare redovisning av skälen för den föreslagna höjningen. En höjning av takbeloppet skulle enligt *Mannheimer Swartling Advokatbyrå* innebära att vad som i realiteten utgör kapitalinkomst beskattas som inkomst av tjänst. Även *Almega Tjänsteföretagen* anser att takbeloppet bör bestämmas till en lägre nivå. *Juridiska institutionen vid Göteborgs universitet* anser att takregeln är ytterst begränsande och leder till skatteplanering, vilket bedöms öka ytterligare med den föreslagna höjningen.

Skälen för regeringens förslag: Utdelning och kapitalvinst på en kvalificerad andel ska tas upp i inkomstslaget tjänst till den del den överstiger gränsbeloppet. Det finns dock ett tak för i vilken utsträckning utdelning respektive kapitalvinst ska tas upp i inkomstslaget tjänst, ett s.k. takbelopp. Takbeloppet är 90 inkomstbasbelopp för utdelning och 100 inkomstbasbelopp för kapitalvinst. Utdelning och kapitalvinst som överstiger takbeloppet ska beskattas i inkomstslaget kapital. Takbeloppet för utdelning avser utdelning som personer inom samma närståendekrets tar upp under beskattningsåret. Takbeloppet för kapitalvinst avser kapitalvinst som personer inom samma närståendekrets tar upp under avyttringsåret och de fem föregående beskattningsåren.

Utredningen föreslår att ett gemensamt takbelopp införs för utdelning och kapitalvinst. Takbeloppet föreslås uppgå till 100 inkomstbasbelopp och avse utdelning och kapitalvinst som personer inom samma närståendekrets tar upp under beskattningsåret.

Regeringen instämmer i utredningens bedömning att ett gemensamt takbelopp som avser samma tidsperiod ökar neutraliteten mellan utdelning och kapitalvinst och även innebär en förenkling av regelverket, som i flera

avseenden är komplicerat. Det är därför viktigt att, när det är möjligt, utnyttja det utrymme för förenkling som finns. Regeringen anser därför, i motsats till FAR och *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet*, att ett gemensamt takbelopp som avser samma tidsperiod bör införas. Till skillnad från NSD anser regeringen att den av utredningen föreslagna längden på tidsperioden framstår som väl avvägd.

När det gäller nivån på takbeloppet föreslås i tilläggspromemorian att denna bör bestämmas till 120 inkomstbasbelopp. Flera av remissinstanserna, bl.a. *Sveriges advokatsamfund*, *Företagarna*, *Juridiska institutionen vid Göteborgs universitet*, *Mannheimer Swartling Advokatbyrå*, FAR och NSD, är kritiska till förslaget. De skäl som förs fram är bl.a. att en höjning skulle medföra att vad som i realiteten är kapitalinkomst beskattas som tjänsteinkomst och att förslaget kan leda till ökad risk för skatteplanering. Som *Skatteverket* anger bedöms en höjning av takbeloppet minska möjligheterna till inkomstomvandling. Det finns mot denna bakgrund skäl att höja takbeloppet. Regeringen föreslår därför att utdelning och kapitalvinst inte ska tas upp i inkomstlagen tjänst till den del det skulle medföra att den skattskyldige och närstående under beskattningsåret från ett företag sammanlagt i inkomstlagen tjänst tagit upp utdelning och kapitalvinst till högre belopp än som motsvarar 120 inkomstbasbelopp.

Utredningen föreslår även en reglering som klargör att en ny gemensam beräkning av kapitalvinsten ska göras för tillkommande belopp vid tillämpning av reglerna om takbelopp. Det är inte ovanligt att parterna i samband med en överlåtelse av andelar i ett företag avtalar om en tilläggsköpeskillning som baseras på t.ex. en viss del av företagets resultat under några bestämda år efter avyttringen. I ett sådant fall kan inte hela vinstens storlek beräknas det år som andelarna avyttras. Enligt 44 kap. 28 § IL ska den kapitalvinst som uppkommer på grund av tillkommande belopp tas upp som intäkt det eller de beskattningsår då storleken av tillkommande belopp kan beräknas. Kapitalvinstberäkningen ska då göras med utgångspunkt i förhållandena vid avyttringen och med tillämpning av de beräkningsregler som gällde vid denna tidpunkt. Det innebär att om köpeskillningen består av en fast och en rörlig del ska den fasta delen tas upp till beskattning avyttringsåret och den rörliga delen det år den kan beräknas. Den tillkommande köpeskillningen ska ingå i en ny beräkning av en kapitalvinst eller kapitalförlust. De beräkningsregler som gällde vid avyttringen ska tillämpas. Med beräkningsregler avses regler om hur beskattningsunderlaget ska räknas fram. Utredningen konstaterar att det är klart att det endast är den del av vinsten som överstiger vad som redan beskattats vid avyttringen som ska tas upp, men att det är oklart om detta innebär att en gemensam beräkning ska göras vid tillämpningen av reglerna om takbelopp. För att undanröja denna oklarhet föreslår utredningen att det i lagtexten anges att om bestämmelserna i 44 kap. 28 § IL är tillämpliga, ska vid kapitalvinstberäkningen även den del av kapitalvinsten eller utdelningen som har tagits upp i inkomstlagen tjänst under tidigare beskattningsår beaktas. Genom en sådan reglering kommer tillkommande belopp som betalas ut vid olika tidpunkter efter avyttringsåret att omfattas av nya gemensamma beräkningar av kapitalvinsten allteftersom utbetalning sker. Regeringen instämmer i utredningens förslag men anser att bestämmelsen behöver förtydligas. Förtydligandet avser att ta om hand den

situationen då utdelning tas emot samma år som en kapitalvinst på grund av tillkommande belopp beräknas. Vid beräkningen ska kapitalvinsten läggas samman med

- den del av kapitalvinsten och eventuell utdelning från företaget som har tagits upp i inkomstlaget tjänst under avyttringsåret, och
- eventuell del av kapitalvinsten som har tagits upp i inkomstlaget tjänst under senare beskattningsår.

Följande exempel kan visa på tillämpningen av bestämmelsen vid tillkommande belopp.

År 1 avyttrar A en del av sina andelar i AB A. Före avyttringen lämnar AB A utdelning med 70 inkomstbasbelopp (IBB). Kapitalvinsten uppgår till 100 IBB. Beskattning ska ske med 120 IBB i inkomstlaget tjänst och 50 IBB i inkomstlaget kapital. År 3 utgår ett tillkommande belopp för avyttringen av andelarna som innebär en kapitalvinst på 50 IBB. Samtidigt får A utdelning med 20 IBB på de andelar som inte har avyttrats. Eftersom beskattning upp till takbeloppet i inkomstlaget tjänst redan har skett år 1 ska den kapitalvinst som uppkommer på grund av det tillkommande beloppet år 3 i sin helhet beskattas i inkomstlaget kapital. Någon hänsyn ska dock inte tas till den utdelning om 20 IBB som A tagit emot år 3. Utdelningen om 20 IBB år 3 ska därför beskattas i inkomstlaget tjänst.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 57 kap. 20 a och 22 §§ IL.

5.10 Skattesatsen inom gränsbeloppet höjs

Regeringens förslag: Skattesatsen för utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar upp till och med ett belopp motsvarande gränsbeloppet höjs från 20 till 25 procent. Det innebär att utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar som motsvarar gränsbeloppet ska tas upp till fem sjättedelar i inkomstlaget kapital.

Kapitalförluster på kvalificerade andelar i svenska aktiebolag och utländska juridiska personer som inte är marknadsnoterade ska dras av till fem sjättedelar mot skattepliktiga kapitalvinster på sådana tillgångar.

Regeringens bedömning: Skattesatsen för utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar som överstiger takbeloppet bör inte ändras.

Utredningens förslag: Överensstämmer delvis med regeringens. Utredningen föreslår att skattesatsen för utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar som överstiger takbeloppet sänks till 25 procent.

Remissinstanserna: Flera av de remissinstanser som har yttrat sig är kritiska till förslaget att höja skattesatsen inom gränsbeloppet och positiva till förslaget att sänka skattesatsen över takbeloppet, däribland *Företagarna*, *Sveriges Byggindustrier*, *NSD* och *SVCA*. *Företagarna*, *Sveriges Byggindustrier* och *NSD*, i vars yttrande *Fastighetsägarna Sverige*, *Föreningen Svenskt Näringsliv*, *Svensk Handel*, *Svensk Industrieförening*, *Svensk Plastindustrieförening* och *Visita* instämmer, anser att

högre risk och lägre likviditet i 3:12-aktier motiverar en lägre skattesats. NSD framhåller även att skillnaderna i risktagande tillsammans med den utifrån ett internationellt perspektiv relativt hårda svenska beskattningen av utdelningar och kapitalvinster är starka skäl mot att höja skattesatsen inom gränsbeloppet. FAR bedömer att höjningen av skattesatsen inom gränsbeloppet kommer att påverka viljan att starta och driva företag negativt. SVCA anser att höjningen av skattesatsen tillsammans med de minskade möjligheterna till uttag i inkomstslaget kapital kommer att vara väsentligt betungande för mindre, nystartade fåmansföretag. Om skattesatsen ska höjas anser Företagarna att ett genomförande i två steg bör övervägas. NSD och SVCA anser att det är principiellt riktigt att sänka skattesatsen över takbeloppet. Företagarna anser att skattesatsen bör sänkas till 20 procent. *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* framhåller att om skattesatsen är för hög kommer det sannolikt att medföra att beskattade vinstmedel i högre grad kommer att hållas kvar i bolaget, vilket innebär inlåsnings effekter. Reglerna bör därför enligt fakulteten stimulera till löpande avskattning. *Skatteverket* tillstyrker förslaget att höja respektive sänka skattesatsen till 25 procent. *IFAU* anser att förslaget att höja skattesatsen inom gränsbeloppet är välmotiverat och rimligt eftersom skattesatsen då skulle hamna på samma nivå som för utdelning för onoterade bolag vilket är bra ur neutralitetssynpunkt. Dessutom reduceras det gap som finns i dag mellan skatt på utdelningar och löneutbetalningar från fåmansföretag. *Coompanion Sverige* anser att förslaget är positivt utifrån en makronivå då förslaget innebär neutralitet i ägarbeskattningen mellan fåmansföretag och andra onoterade aktiebolag. *TCO* anser att höjningen inom gränsbeloppet är rimlig sett till utredningens uppdrag att föreslå ökade skatteinkomster. *Srf konsulterna* anser att höjningen av skattesatsen kan accepteras förutsatt att det övriga regelverket inte försämras eller kompliceras. *Founders Alliance* anser att 25 procent är en rimlig nivå om den är både tak och golv för beskattning av aktiva ägare.

Skälen för regeringens förslag och bedömning: Inkomst i form av utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar upp till och med ett belopp motsvarande gränsbeloppet beskattas i dag med 20 procent. Den del av en utdelning eller kapitalvinst som överstiger takbeloppet beskattas med 30 procent. Skattesatsen för utdelning och kapitalvinst på onoterade andelar som inte är kvalificerade är 25 procent.

Sedan 3:12-reglerna infördes har spänningarna mellan beskattning av förvärvsinkomster och kapitalinkomster ökat kraftigt. När reglerna infördes var skillnaden mellan den högsta skattesatsen på förvärvsinkomster och kapitalinkomster drygt 20 procentenheter. I dag är skillnaden närmare 40 procentenheter. Dessutom har bolagsskattesatsen sänkts successivt från 28 till 22 procent. Dessa skillnader ger starka incitament att omvandla högre beskattade förvärvsinkomster till lägre beskattade kapitalinkomster.

Utredningen föreslår bl.a. mot denna bakgrund att skattesatsen för utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar upp till och med ett belopp motsvarande gränsbeloppet ska höjas till 25 procent.

Flertalet remissinstanser, bl.a. *Företagarna*, *FAR*, *NSD* och *SVCA*, motsätter sig en sådan höjning. De framhåller bl.a. att högre risk och lägre likviditet i 3:12-aktier motiverar en lägre skattesats, att beskattningen av

utdelning och kapitalvinst är hög i Sverige i ett internationellt perspektiv och att en höjning kommer att påverka viljan att starta och driva företag negativt. En sådan argumentation bygger dock på att kapitalmarknaden inte fullt ut kan kompensera för högre risk genom en större riskpremie och att det finns tillräckliga samhällsekonomiska skäl för att genom skattesystemet kompensera för en sådan typ av potentiellt marknadsmisslyckande. Ur samhällsekonomisk synvinkel är det centralt att diversifierbara risker diversifieras och att icke-diversifierbara risker bärs av en bred grupp.¹ Att skattemässigt gynna en ineffektiv allokering av risker (t.ex. genom en lägre skattesats för utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar) kan anses strida mot en effektiv allokering av risker och har samhällsekonomiska kostnader. Dessutom kan det antas att delägare som är verksamma i ett fåmansföretag har bättre insyn i företaget än utomstående. Detta leder till en situation där risken för en utomstående investerare kan anses vara större än för en person som är verksam i företaget. Att det kan finnas betydande risker för utomstående jämfört med insiders återspeglas i reglerna mot insiderhandel.²

Det finns enligt regeringens mening flera skäl till att höja skattesatsen inom gränsbeloppet till 25 procent. Ett tungt vägande skäl är att en höjning av skattesatsen i viss mån minskar spänningarna mellan beskattningen av förvärvsinkomster och kapitalinkomster. Den föreslagna höjningen innebär även att det blir samma skattesats för utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar inom gränsbeloppet som för onoterade andelar. Detta är, som *IFAU* och *Coompanion Sverige* framhåller, bra ur neutralitetssynpunkt. Samma effektiva skattesats inom gränsbeloppet som för övriga onoterade företag bedöms bidra till ett enhetligare och mer överskådligt regelsystem vilket gynnar såväl nystartade som redan existerande företag. Det kan dessutom tilläggas att effekten av kapitalskatter för kapitalförsörjningen kan anses vara begränsad om man ser till ny forskning.³ Regeringen anser mot denna bakgrund, med beaktande av vad flera remissinstanser – däribland Företagarna, FAR, NSD, SVCA och *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* – anför om risktagande, likviditet, internationella jämförelser, företagande och inlåsnings effekter, att det finns skäl att höja skattesatsen inom gränsbeloppet till 25 procent.

När det gäller skattesatsen för utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar över takbeloppet anser regeringen, i motsats till utredningen och flera av remissinstanserna, att skattesatsen inte bör sänkas från 30 till 25 procent.

Regeringen föreslår sammanfattningsvis att skattesatsen för utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar inom gränsbeloppet ska höjas till 25 procent. Det innebär uttryckt i författningstext att utdelning och kapitalvinst som motsvarar gränsbeloppet ska tas upp till fem sjättedelar i inkomstslaget kapital.

¹ Arrow, Kenneth J., and Lind, Robert C. "Uncertainty and the Evaluation of Public Investment Decisions" *American Economic Review* 60.3 (1970): 364–78.

² Avseende insiderhandel se t.ex. Bhattacharya, Utpal, and Hazem Daouk. "The world price of insider trading" *The Journal of Finance* 57.1 (2002): 75–108.

³ Yagan, Danny. "Capital tax reform and the real economy: The effects of the 2003 dividend tax cut" *The American Economic Review* 105.12 (2015): 3531–3563.

Utredningen föreslår att kapitalförluster på kvalificerade andelar i svenska aktiebolag och utländska juridiska personer som inte är marknadsnoterade på motsvarande sätt ska dras av till fem sjättedelar mot skattepliktiga kapitalvinster på sådana tillgångar. Regeringen instämmer i utredningens förslag.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 48 kap. 20 och 20 a §§ samt 57 kap. 20 och 21 §§ IL.

5.11 Ägarskiften mellan närstående underlättas

Regeringens förslag: En andel i ett fåmansföretag ska inte anses 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 (den aktiva närstående respektive verksamhetsföretaget) under förutsättning att

1. andelsägarens företag, direkt eller indirekt, har överlåtit andel i ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag, en rörelse eller 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 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.

En andel i ett fåmansföretag ska 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.

Vid tillämpning av utomståenderegeln ska det bortses från undantaget från bestämmelserna om samma eller likartad verksamhet vid ägarskiften mellan närstående.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Majoriteten av de remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget, däribland *ESV, SVCA, Företagarna, Sveriges Byggindustrier, Skattebetalarnas Förening, Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet, Privattandläkarna, Founders Alliance, Srf konsulterna, Företagarförbundet Fria Företagare, FAR* och *NSD*, i vars yttrande *Fastighetsägarna Sverige, Föreningen Svenskt Näringsliv, Svensk Handel, Svensk Industriförening,*

Svensk Plastindustriförening och *Visita* instämmer. *Förvaltningsrätten i Malmö* instämmer i utredningens bedömning att det mest lämpliga alternativet är att ett undantag införs från bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet vid ägarskiftet mellan närstående. *Skatteverket* och *LO* avstyrker förslaget eftersom det bedöms möjliggöra oönskad inkomstomvandling. I stället anser *Skatteverket* i första hand att karenstiden för kvalificerade andelar ska avskaffas. I andra hand att en regel om avskattning fem år efter det att en ägare av en kvalificerad andel har upphört att vara verksam i företaget ska införas med möjlighet att begära anstånd med betalning av skatten. Bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet bör då kunna slopas. *Skatteverket* anser i tredje hand att den generella tioåriga karenstiden ska återinföras. *NSD* anser att det inte bör finnas något krav på att den som överlåter företaget inte får vara fortsatt verksam i företaget, bl.a. med hänsyn till att kreditgivare kan kräva att överlåtaren stannar kvar ett tag i företaget tills förvärvaren har visat att denne klarar av verksamheten. Även *Företagarna i region Jönköpings län* och *Skattebetalarnas förening* anser att det inte bör finnas något sådant krav. *Skattebetalarnas förening* anser att det inte heller bör finnas något krav på att den äldre generationen inte ska ha kvar något ägande i företaget. *FAR* anser att verksamhetskravet, dvs. ett krav på att delägaren varit aktiv i företaget under fem av de senaste sju åren före ägarskiftet, kan ifrågasättas då kravet kan försvåra ett generationsskifte. *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* anser att verksamhetskravet bör omfatta samma tidsperiod som förekommer i 3:12-reglerna i övrigt, dvs. fem år i stället för sju år. *Fakulteten* anser vidare att de situationer som avses i bestämmelsen om särskilda skäl helst bör anges i lagtexten. *Kammarrätten i Göteborg*, *Förvaltningsrätten i Uppsala* och *Juridiska institutionen vid Göteborgs universitet* anser att lagtextens utformning är komplicerad och behöver förenklas.

Skälen för regeringens förslag

Olikbehandling vid avyttring inom och utom närståendekretsen

Enligt den s.k. karensregeln förblir en andel i ett fåmansföretag kvalificerad under en karenstid om fem år efter det att delägaren upphört med sin verksamhet i företaget. Delägaren får inte heller vara verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet (57 kap. 4 § första stycket 1 IL). En förutsättning för att karenstiden ska börja löpa är att delägaren inte heller är verksam i betydande omfattning i något annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som det direktägda fåmansföretaget, direkt eller indirekt, äger andelar i (57 kap. 4 § första stycket 2 IL). Dessa förutsättningar gäller även närstående till delägaren. Anledningen till att även närstående beaktas är att motverka att reglerna kringgås.

Av praxis framgår att jämförelsen med ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet i huvudsak tar sikte på sådana fall där hela eller delar av verksamheten i ett fåmansföretag har 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 företagen (se RÅ 1999 ref. 28, RÅ 2010 ref. 11 I–V och HFD 2011 ref. 75). Vidare har förvaltning av vinst-

medel som har genererats i en verksamhet ansetts vara en del av den verksamheten. När vinstmedelen avskiljs från verksamheten i olika företag anses förvaltningen av vinstmedlen utgöra en sådan jämförbar verksamhet att bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet är tillämplig (se RÅ 2010 ref. 11 I, III och V).

Karensregeln har medfört att det är vanligt förekommande att delägare i samband med en avyttring av andelar i ett fåmansföretag ”förpackar” kapitalvinsten i ett s.k. trädabolag för att på så sätt invänta en sådan lindrigare beskattning som kan uppkomma efter att karenstiden på fem år har passerat. Förfarandet kan gå till på följande sätt.

En delägare (A) avyttrar sina andelar i företaget (verksamhetsföretaget) till ett nytt företag (trädabolaget) som också ägs av A. Därefter avyttrar trädabolaget andelarna i verksamhetsföretaget till en fysisk person eller till ett annat företag. A är efter de här transaktionerna ägare till trädabolaget, vars kapital huvudsakligen utgörs av köpeskillingen från överlåtelsen av verksamhetsföretaget. Ett trädabolag kan även uppkomma genom överlåtelse av verksamheten. Ägaren kan själv välja vid vilken tidpunkt kapitalet ska tas ut ur trädabolaget 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.

På grund av regeln om samma eller likartad verksamhet kan dock avyttringar inom en närstående krets medföra att karenstiden på andelarna i trädabolaget inte börjar löpa. Detta kan bli fallet om den nya delägaren till verksamhetsföretaget är närstående till A och den närstående också är verksam i betydande omfattning i verksamhetsföretaget. A:s andelar i trädabolaget kommer då att vara kvalificerade så länge som den närstående är verksam i betydande omfattning i verksamhetsföretaget.

Överlåtelsen av verksamhetsföretaget genom ett trädabolag behandlas således olika beroende på om förvärvaren är en extern person eller en närstående. Konsekvenserna av denna olikbehandling kan i vissa fall leda till att det i skattehänseende är mer fördelaktigt att låta en extern förvärvare ta över verksamhetsföretaget. I sin nuvarande utformning är 3:12-regelverket inte neutralt i fråga om överlåtelser till en närstående respektive en extern förvärvare. Det är enligt regeringens mening viktigt att avyttringar av kvalificerade andelar i ett fåmansföretag så långt det är möjligt beskattas på ett likformigt sätt och att skattereglernas utformning inte påverkar om verksamheten avyttras till någon inom eller utom närståendekretsen. Regeringen anser därför, i likhet med utredningen och flera av remissinstanserna, att den beskrivna olikbehandlingen bör åtgärdas.

Ett undantag från bestämmelserna om samma eller likartad verksamhet

Utredningen har analyserat olika alternativ för att lösa eller motverka problemet med att det i skattehänseende kan vara mer fördelaktigt att överlåta kvalificerade andelar till en extern förvärvare än att överlåta andelarna till en närstående. Den lösning utredningen föreslår är att det införs ett undantag från bestämmelserna om samma eller likartad

verksamhet vid ägarskiftet mellan närstående. För att förhindra att undantaget möjliggör att såväl överlåtarens som förvärvarens arbetsinkomster omvandlas till lägre beskattade kapitalinkomster föreslår utredningen att undantaget förenas med ett antal villkor.

Till att börja med ska det krävas att andelsägarens företag (vanligtvis trädabolaget), direkt eller indirekt, har överlåtit andelar i ett annat företag, en rörelse eller en verksamhetsgren. Överlåtelse sker vanligtvis till en närstående eller till något företag som den närstående äger, men det är inget krav. Ett trädabolag kan exempelvis till en extern förvärvare ha överlåtit andelar i ett verksamhetsföretag som en närstående redan är delägare i.

Andelsägaren eller dennes make får vidare inte, direkt eller indirekt, ha ägt andelar i verksamhetsföretaget under beskattningsåret.

Det ska vidare krävas att andelsägaren eller någon annan närstående än den som tar över verksamheten har varit verksam i betydande omfattning i verksamhetsföretaget under minst fem av de sju beskattningsåren närmast före överlåtelsen.

För att förhindra att vinster som uppkommit i verksamhetsföretaget efter ägarskiftet genom olika avtal förs över till trädabolaget föreslår utredningen slutligen att det ska krävas att det inte föreligger särskilda skäl för att andelen ändå ska anses kvalificerad på grund av något förhållande eller någon transaktion mellan trädabolaget och verksamhetsföretaget eller någon annan part på överlåtar- eller förvärvarsidan.

Med hänsyn till den personliga och ekonomiska gemenskap som normalt råder mellan makar föreslås också att undantaget inte ska kunna tillämpas om överlåtarens make är verksam i det överlåtna verksamhetsföretaget.

Regeringen instämmer, i likhet med *Förvaltningsrätten i Malmö*, i utredningens bedömning att det mest lämpliga alternativet för att motverka problemet med olikbehandling vid avyttring inom och utom närståendekretsen är att ett undantag införs från bestämmelserna om samma eller likartad verksamhet vid ägarskiftet mellan närstående. Det är som *Skatteverket* och *LO* framhåller angeläget att bestämmelserna inte öppnar upp för sådan inkomstomvandling som karensregeln syftar till att förhindra. Enligt regeringens bedömning innebär dock de av utredningen föreslagna villkoren att möjligheterna att använda undantagsregeln för att systematiskt omvandla förvärvsinkomster till lägre beskattade kapitalinkomster förhindras på ett ändamålsenligt sätt.

NSD, Skattebetalarnas Förening och *Företagarna i region Jönköpings län* anser att det inte bör finnas något krav på att den som överlåter företaget inte får vara fortsatt verksam i företaget. En sådan ordning skulle innebära att undantaget från bestämmelserna om samma eller likartad verksamhet inte enbart avser den närståendes aktivitet utan även andelsägarens egen aktivitet. Att utvidga undantaget från karensregeln på detta sätt bedöms, som även utredningen framhåller, öka riskerna för inkomstomvandling. Regeringen gör motsvarande bedömning i fråga om förslaget från *Skattebetalarnas Förening* om att utvidga undantaget från karensregeln till att även omfatta närståendes aktivitet i ett fåmansföretag som andelsägaren äger andelar i. Regeringen delar vidare, i motsats till *FAR* och *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet*, utredningens bedömning att det bör krävas att andelsägaren eller någon närstående till

denne varit verksam i betydande omfattning i verksamhetsföretaget under minst fem av de sju beskattningsåren närmast före det beskattningsår överlåtelsen sker. Det förhållandet att kravet på verksamhet under fem år kan uppfyllas under en sjuårsperiod innebär en viss flexibilitet för en andelsägare som av olika orsaker inte har varit aktiv under en period. Som utredningen föreslår bör det även införas ett villkor som innebär att det inte heller får föreligga särskilda skäl för att andelen ändå ska anses vara kvalificerad. Syftet är att förhindra att överskott som uppkommer i verksamhetsföretaget efter ägarskiftet tas ut som kapitalinkomst via trädabolaget. Till skillnad från Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet bedömer regeringen att det inte är lämpligt att i lagtexten uttömmande ange de förhållanden eller transaktioner mellan trädabolaget och verksamhetsföretaget eller någon annan part på överlåtar- eller förvärvarsidan som bör föranleda att andelen ändå ska anses vara kvalificerad.

Sammanfattningsvis föreslår regeringen att det införs ett undantag från bestämmelserna om samma eller likartad verksamhet vid ägarskiften mellan närstående. För att undantagsbestämmelsen ska vara tillämplig ska de av utredningen föreslagna villkoren vara uppfyllda.

Kammarrätten i Göteborg, Förvaltningsrätten i Uppsala och Juridiska institutionen vid Göteborgs universitet anser att lagtexten behöver förenklas. För att göra regleringen tydligare har de nya bestämmelserna tagits in i en egen paragraf och även delats upp i flera punkter.

Samma eller likartad verksamhet i ett indirekt ägt företag

En andel i ett fåmansföretag är kvalificerad om andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet. En andel i ett fåmansföretag kan även vara kvalificerad om företaget, direkt eller indirekt, under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren har ägt andelar i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag och andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i detta företag. När det gäller bestämmelserna om samma eller likartad verksamhet avses enligt ordalydelsen i lagtexten dock enbart den situationen att andelsägaren eller någon närstående är verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som det företag som andelsägaren äger direkt. Den situationen att andelsägaren eller någon närstående är verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som det företag som andelsägaren äger indirekt omfattas inte. Denna skillnad är inte avsedd men ordalydelsen är klar och har därför på ett uttömmande sätt ansetts reglera i vilka fall andelarna ska vara kvalificerade (jfr RÅ 2005 ref. 3 och HFD 2015 ref. 17). Det förhållandet att lagtexten inte omfattar situationen när andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i ett företag som

bedriver samma eller likartad verksamhet som ett annat av andelsägaren indirekt ägt företag, har lett till försök att utnyttja regeln för att undvika att andelar ska beskattas enligt bestämmelserna om kvalificerade andelar. Ett tillägg bör därför, som utredningen föreslår, göras i lagtexten som innebär att andelar i ett fåmansföretag ska vara kvalificerade även när andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i ett företag som bedriver samma eller likartad verksamhet som det företag i vilket andelsägaren indirekt äger andelar.

Utomståenderegeln

Om utomstående, direkt eller indirekt, i betydande omfattning äger del i företaget och, direkt eller indirekt, har rätt till utdelning ska en andel enligt 57 kap. 5 § första stycket IL anses kvalificerad bara om det finns särskilda skäl. Vid bedömningen ska förhållandena under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren beaktas.

I tredje stycket i samma paragraf anges att 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 57 kap. 4 § IL eller andelar i ett fåmanshandelsbolag som avses i den paragrafen.

Enligt regeringens förslag ska en andel i ett fåmansföretag inte vara kvalificerad enbart på grund av att någon närstående är verksam i ett företag som bedriver samma eller likartad verksamhet. Om det finns några andra delägare i trädabolaget som har rätt till utdelning blir andelsägaren därmed att betrakta som utomstående efter att karenstiden löpt ut. I vissa situationer skulle det kunna leda till att utomståenderegeln får ett vidare tillämpningsområde än vad som är avsett. Mot denna bakgrund instämmer regeringen i utredningens förslag att det vid tillämpningen av utomståenderegeln ska bortses från undantaget från bestämmelserna om samma eller likartad verksamhet.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 57 kap. 4 och 5 §§ IL samt att en ny paragraf, 57 kap. 4 a § IL, införs.

5.12 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Regeringens förslag: De nya bestämmelserna träder i kraft den 1 januari 2018.

De nya bestämmelserna om ägarskiften mellan närstående tillämpas första gången på en andel, en rörelse eller en verksamhetsgren som har överlåtits efter den 31 december 2017.

De nya bestämmelserna i övrigt tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2017.

Om den skattskyldige eller någon närstående före lagens ikraftträdande har avyttrat en andel i ett företag får kapitalvinst hänförlig till denna andel beaktas vid tillämpning av 57 kap. 22 § IL i den nya lydelsen till och med den 31 december 2022, under förutsättning att

– avyttringen har skett under något av de fem föregående beskattningsåren,

– både avyttringen före och efter lagens ikraftträdande har skett till någon annan än en närstående eller ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som den skattskyldige eller någon närstående, direkt eller indirekt, äger andelar i, och

– den skattskyldige begär det.

Om den skattskyldige eller någon närstående före lagens ikraftträdande har avyttrat en andel i ett företag och det efter den 31 december 2017 uppkommer en kapitalvinst på grund av tillkommande belopp enligt bestämmelserna i 44 kap. 28 § IL, gäller 100 inkomstbasbelopp vid tillämpning av den nya bestämmelsen i 57 kap. 22 § tredje stycket IL. Vid tillämpning av 57 kap. 22 § tredje stycket IL ska inte hänsyn tas till en eventuell utdelning från företaget som har tagits upp i inkomstslaget tjänst under avyttringsåret.

Utredningens förslag: Överensstämmer delvis med regeringens. Enligt utredningens förslag omfattas även interna aktieöverlåtelser av övergångsbestämmelserna liksom delavyttringar som sker efter lagens ikraftträdande. Övergångsbestämmelsen avseende ägarskiften har förtydligats i förhållande till utredningens förslag.

Remissinstanserna: Majoriteten av de remissinstanser som har yttrat sig har inga invändningar mot utredningens förslag. *Srf konsulterna* anser att övergångsbestämmelserna bör kompletteras i fråga om ägarskiften mellan närstående så att även äldre delägare som redan slutat arbeta och därmed inte uppfyller verksamhetskravet kan tillämpa de nya bestämmelserna. *Lindskog Malmström KB* anser att det genom en särskild övergångsbestämmelse bör förtydligas att årets gränobelopp för år före ikraftträdandet ska beräknas enligt bestämmelserna i den äldre lydelsen. *Skatteverket* anser att övergångsbestämmelsen bör justeras så att äldre bestämmelser inte ska gälla om en andel i företaget har avyttrats före ikraftträdandet. Den övergångsbestämmelse som utredningen föreslår bedöms enligt Skatteverket leda till avyttringar av andelar i skatteplaneringssyfte. I vart fall bör enligt verket interna aktieöverlåtelser inte omfattas.

Tilläggspromemorians förslag: Överensstämmer delvis med regeringens förslag. I tilläggspromemorian föreslås ingen övergångsbestämmelse avseende tillkommande belopp.

Remissinstanserna: *LRF* och *Sveriges Byggindustrier* anser att även genomförda ägarskiften bör omfattas av de nya bestämmelserna om generationsskiften. *Företagarna* och *NSD*, i vars yttrande *Föreningen Svenskt Näringsliv*, *Svensk Industriförening* och *Fastighetsägarna Sverige* instämmer, anser att effekten av de nya bestämmelserna om generationsskiften inte i onödan bör förskjutas i tiden. Hänsyn bör enligt dem tas till att förslaget syftar till att åstadkomma neutralitet vid beskattningen. *NSD* och *Företagarna* anser att övergångsbestämmelserna om generationsskiften behöver beredas vidare och efterfrågar ett klagörande avseende utformningen.

Skälen för regeringens förslag: De nya bestämmelserna bör träda i kraft den 1 januari 2018. När det gäller frågan om när de nya bestämmelserna om ägarskiften mellan närstående ska tillämpas första gången anser bl.a. *NSD*, *Företagarna* och *LRF* att dessa även bör kunna tillämpas på redan genomförda ägarskiften. Ändringar av skattelagstiftningen som är till nackdel för den enskilde är inte tillåtna enligt det s.k. retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § regeringsformen. Retroaktiva ändringar av skattelagstiftningen i övrigt bör endast göras om det finns starka skäl. Förslaget avseende ägarskiften mellan närstående syftar till att skapa neutrala regler för delägare som står inför valet att sälja till en utomstående eller en närstående. Det saknas enligt regeringens mening skäl för att bestämmelserna ska gälla ägarskiften som har ägt rum före ikraftträdandet. Därtill är de nya bestämmelserna förenade med ett antal villkor som tar sikte på förhållandena före överlåtelsen. En retroaktiv tillämpning av de nya bestämmelserna bedöms därför medföra svårigheter vid tillämpningen. För att förhindra att de nya bestämmelserna får en retroaktiv verkan bör ikraftträdandebestämmelserna förtydligas. Regeringen föreslår därför att de nya bestämmelserna om ägarskiften mellan närstående ska tillämpas första gången på en andel, en rörelse eller en verksamhetsgren som har överlåtits efter den 31 december 2017. Den överlåtelse som avses är en överlåtelse av andelarna till verksamhetsföretaget eller en överlåtelse av rörelsen eller en verksamhetsgren till verksamhetsföretaget. Kravet på att delägaren ska ha varit verksam under fem av de senaste sju åren innebär en viss flexibilitet och det är enligt regeringens mening inte såsom *Srf konsulterna* föreslår lämpligt att utsträcka denna tid ytterligare.

De nya bestämmelserna i övrigt bör tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter ikraftträdandet. Det innebär att äldre bestämmelser gäller för tid före ikraftträdandet. Någon särskild övergångsreglering för beräkning av årets gränsbelopp för tid före ikraftträdandet som *Lindskog Malmström KB* föreslår bedöms därmed inte vara nödvändig.

När det gäller övergångsbestämmelserna anser regeringen att de delägare som redan har påbörjat en avyttring av företaget genom delavyttringar före ikraftträdandet bör kunna få beakta kapitalvinsten från dessa avyttringar vid tillämpning av bestämmelserna om takbelopp under en övergångsperiod för att kunna fullborda den påbörjade försäljningen. Övergångsbestämmelsen innebär dock till skillnad från utredningens förslag att det bara är den delavyttring som har skett före lagens ikraftträdande som får medräknas vid beräkning av takbeloppet. Samtidigt bör övergångsbestämmelserna inte utformas på ett sätt som

kan leda till avyttringar i skatteplaneringssyfte. Övergångsbestämmelserna bör mot denna bakgrund, som *Skatteverket* föreslår, inte omfatta interna aktieöverlåtelser.

Följande exempel kan visa på tillämpningen av bestämmelsen. Vid en avyttring av andelar i ett fåmansföretag uppkommer en kapitalvinst enligt följande. Inkomstbasbeloppet (IBB) antas vara detsamma under alla år.

<i>År</i>	<i>Kapitalvinst</i>
2016	40 IBB
2017	40 IBB
2019	50 IBB
2021	60 IBB

Vid beräkningarna bortses av förenklings-skäl från årets gränobelopp och sparade utdelningsutrymmen. År 2016 beskattas andelsägaren för kapitalvinsten om 40 IBB i inkomstslaget tjänst. Detsamma gäller för kapitalvinsten år 2017. År 2019 får andelsägaren, vid beskattningen av kapitalvinsten och tillämpningen av 57 kap. 22 § i dess nya lydelse, beakta kapitalvinsterna år 2016 och 2017. Det innebär att av kapitalvinsten om 50 IBB ska 40 IBB beskattas i inkomstslaget tjänst och 10 IBB i inkomstslaget kapital. År 2021 får andelsägaren, vid beskattningen av kapitalvinsten och tillämpning av 57 kap. 22 § i dess nya lydelse, beakta kapitalvinsterna år 2016 och 2017. Andelsägaren får inte tillgodoräkna sig kapitalvinsten år 2019. Det innebär att av kapitalvinsten om 60 IBB ska 40 IBB beskattas i inkomstslaget tjänst och 20 IBB i inkomstslaget kapital.

Mot bakgrund av bestämmelserna i 44 kap. 28 § IL om kapitalvinst som har uppkommit på grund av tillkommande belopp behöver det enligt regeringens mening göras ett förtydligande i fråga om vad som ska gälla för avyttringar före ikraftträdandet när det införs ett gemensamt takbelopp om 120 inkomstbasbelopp för kapitalvinst och utdelning som avser samma tidsperiod. Regeringen föreslår därför utöver tilläggspromemorians förslag en ny övergångsbestämmelse som innebär att 100 inkomstbasbelopp ska gälla vid beräkning av kapitalvinst på grund av tillkommande belopp i stället för 120 inkomstbasbelopp. Vid beräkningen i 57 kap. 22 § tredje stycket IL ska kapitalvinsten inte läggas samman med eventuell utdelning från företaget som har tagits upp i inkomstslaget tjänst under avyttringsåret. Förtydligandet i denna del avser att ta om hand den situationen då utdelning har tagits emot samma år som den fasta ersättningen utgått (avyttringsåret). Utdelningen ska inte räknas med vid beräkningen av takbeloppet.

Följande exempel kan visa på tillämpningen av övergångsbestämmelsen vid tillkommande belopp.

A avyttrar en del av sina andelar i AB A före lagens ikraftträdande. Före avyttringen lämnar AB A utdelning med 70 inkomstbasbelopp (IBB). Kapitalvinsten uppgår till 100 IBB. Beskattning ska ske med 170 IBB i inkomstslaget tjänst. Året efter lagens ikraftträdande utgår ett tillkommande belopp på andelarna. Kapitalvinsten uppgår till 50 IBB. Samtidigt får A utdelning med 30 IBB på de andelar som inte har avyttrats. Eftersom beskattning av kapitalvinsten upp till takbeloppet i inkomstslaget tjänst redan har skett ska den kapitalvinst som uppkommer på grund av det

tillkommande beloppet i sin helhet beskattas i inkomstslaget kapital. Någon hänsyn ska inte tas till den utdelning om 70 IBB som A tagit emot före lagens ikraftträdande eftersom utdelning vid tidpunkten för avyttringen av andelarna inte fick läggas samman med kapitalvinst vid beräkning av takbeloppet. Utdelningen om 30 IBB ska beskattas i inkomstslaget tjänst.

6 Konsekvensanalys

I lagrådsremissen föreslås flera förändringar av 3:12-reglerna som har effekter för de offentliga finanserna då delägarnas beskattning förändras. Det bör betonas att regeländringarna rör fysiska personer och att eventuella effekter som är av betydelse för företags arbetsförutsättningar, konkurrensförmåga och villkor i övrigt därför är indirekta effekter av hur företagens ägare påverkas. I konsekvensanalysen av förslagen redogörs för dessa effekter med utgångspunkt i förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.

Syfte och alternativa lösningar

Som beskrivs i avsnitt 5.1 gör regeringen bedömningen att nuvarande regler behöver justeras för att minska möjligheterna för delägare som är verksamma i betydande omfattning i fåmansföretag att omvandla tjänsteinkomster till kapitalinkomster inom 3:12-regelverket. Det problem som förslagen avser att lösa är att upprätthålla 3:12-reglernas preventiva funktion, dvs. att förhindra att tjänsteinkomster omvandlas till kapitalinkomster i en omfattning som inte är avsedd. Vid utformningen av reglerna bör en bra balans mellan syftet att förhindra inkomstomvandling och vikten av fortsatt goda skattemässiga villkor för företagande och entreprenörskap eftersträvas. Särskild hänsyn bör tas till små företag och nystartade företag. De förslag som utredningen lämnar bedöms inte på ett ändamålsenligt sätt fullt ut uppnå en sådan balanserad lösning på det beskrivna problemet. Av den anledningen föreslås vissa justeringar av utredningens förslag samt vissa tillägg.

Regelverket för beskattning av delägare i fåmansföretag har, som beskrivs i avsnitt 5.1, förändrats flera gånger sedan reglerna infördes. Regelverket anses ofta som komplicerat och det utrymme till förenklingar som finns bör utnyttjas så långt det är möjligt. Reglernas syfte är dock främst att upprätthålla det duala inkomstskattesystemet och schablonmässigt skilja på inkomst av kapital och inkomst av tjänst och på så sätt motverka inkomstomvandling. Eftersom inkomst av kapital beskattas proportionerligt medan inkomst av tjänst beskattas progressivt uppstår en spänning mellan beskattningen i de olika inkomstslagen. För delägare som är verksamma i betydande omfattning i ett fåmansföretag blir en sådan spänning tydlig samtidigt som möjligheten att påverka fördelningen mellan inkomstslagen är jämförelsevis stor för delägaren.

Regelrådet anser att utredningens konsekvensanalys bör kompletteras med en beskrivning av alternativa lösningar till de problem som avses lösas och en känslighetsanalys för olika utformningar av den s.k. löneunderlagstrappan. Alternativa lösningar på det beskrivna problemet

att uppnå en bra balans mellan syftet att upprätthålla reglernas preventiva funktion och vikten av fortsatt goda skattemässiga villkor för företagande och entreprenörskap är främst beroende av vad som anses vara en bra balans. I utredningens betänkande redovisas bl.a. överväganden avseende olika utformningar av reglerna om beräkning av det lönebaserade utrymmet, förenklingsregeln och regler för att underlätta ägarskiften mellan närstående. De förändringar som utredningen föreslår och som regeringen väljer att inte gå vidare med kan i viss utsträckning anses utgöra sådana alternativa lösningar. Andra alternativa lösningar är andra nivåer för de regler som gäller i dag. Som exempel skulle beräkningen av det lönebaserade utrymmet kunna ske på ett annat sätt där de olika stegen i trappan justeras både vad gäller antal inkomstbasbelopp och procentsatser. Höjda procentsatser och en sänkning av antalet inkomstbasbelopp skulle göra beräkningen av det lönebaserade utrymmet mer förmånlig. En sådan justering skulle också leda till att företagets lönekostnader i större utsträckning genererar gränobelopp för delägarna. Det är dock viktigt att balansera sådana incitament mot ökad risk för inkomstomvandling. I avsnitt 5.2 och 5.3 redovisas överväganden avseende alternativa utformningar avseende reglerna om beräkning av storleken på det lönebaserade utrymmet och möjligheterna för delägare med små andelsinnehav att beräkna ett lönebaserat utrymme. I de förenklade exemplen nedan beskrivs hur det lönebaserade utrymmets del av gränobeloppet beräknat enligt huvudregeln ändras beroende på trappans utformning för tre olika företag där en fiktiv lönekostnad varierar mellan 450 000 kronor, 1,5 miljon kronor och 4,5 miljoner kronor. Observera att den förenklade jämförelsen endast tar hänsyn till det lönebaserade utrymmets del av gränobeloppet. Den del av gränobeloppet som består av det kapitalbaserade utrymmet (dvs. uppräkningsdelen av delägarens omkostnadsbelopp) och uppräknade sparade utdelningsutrymmen omfattas inte av exemplet.

Tabell 6.1. Storleken på det lönebaserade utrymmet för tre exempelföretag med olika stora kostnader för löner med nuvarande regler, reglerna innan 2014, utredningens förslag och regeringens förslag

Nuvarande regler	Kontanta löner i företaget	Lönebaserat utrymme
	450 000	225 000
	1 500 000	750 000
	4 500 000	2 250 000
Reglerna innan 2014	Kontanta löner i företaget	Lönebaserat utrymme
	450 000	112 500
	1 500 000	375 000
	4 500 000	1 327 500
Utredningens förslag	Kontanta löner i företaget	Lönebaserat utrymme
	450 000	45 000
	1 500 000	301 200
	4 500 000	1 253 700
Regeringens förslag	Kontanta löner i företaget	Lönebaserat utrymme
	450 000	79 650
	1 500 000	394 650
	4 500 000	1 375 650

Anm. Det lönebaserade utrymmet är i några fall mindre förmånligt än gränsvärdet beräknat enligt förenklingsregeln. Gränsvärdet enligt förenklingsregeln är 169 125 kronor med 2017 års inkomstbasbelopp (61 500 kronor).

Regeringens bedömning i frågan om utformningen av löneuttagskravet, schablonbeloppet i förenklingsregeln och reglerna om beräkning av storleken på det lönebaserade utrymmet skiljer sig från utredningens bedömning främst på grund av hur reglernas utformning förväntas påverka små och medelstora företag. I den bemärkelsen tas särskild hänsyn till små företags förutsättningar.

Det är svårt att i respektive del redogöra för samtliga alternativa utformningar av förslagen eftersom reglerna kan utformas på många olika sätt samtidigt som de behöver fungera tillsammans. Förslagen bör därför ses samlade vid bedömningen av om regelförändringarna åtgärdar det problem som avses lösas. Regeringen gör med hänsyn till de sammantagna effekterna av regelförändringarna bedömningen att den föreslagna utformningen är den som bäst uppfyller det uppsatta målet om en bra balans mellan syftet att förhindra inkomstomvandling och vikten av fortsatt goda skattemässiga villkor för företagande och entreprenörskap. Utredningens utformning av regelförändringarna bedöms gynna större företag på bekostnad av små och medelstora företag i en icke önskvärd omfattning. De nu aktuella förändringarna av 3:12-reglerna förväntas öka skatteintäkterna vilket kommer att påverka delägarnas förväntade nettoavkastning av att driva företag negativt. Regeringen gör dock en annan bedömning än utredningen av storleken på den samlade förändringen av skattekostnaderna för delägarna, delvis på grund av att reglerna i regeringens förslag utformas på ett annat sätt.

Skulle förslagen om ändrade skatteregler för delägare i fåmansföretag inte genomföras förväntas det få en rad konsekvenser. En av de samhälls-ekonomiskt mer skadliga effekterna av att förändringarna inte genomförs är att inkomstomvandling kan fortgå i oförändrad omfattning. Det riskerar på sikt att leda till allvarliga negativa effekter för skattesystemets legitimitet och bidra till att individernas beslut avseende anställning eller att driva företag snedvrids i betydande omfattning. En bra balans mellan syftet att förhindra inkomstomvandling och vikten av fortsatt goda skattemässiga villkor för företagande och entreprenörskap skulle heller inte uppnås om förändringarna inte genomförs. Den förväntade positiva effekten på skatteintäkterna skulle utebli och den gemensamma välfärden skulle tillföras mindre resurser om förslagen inte genomförs.

Offentligfinansiella effekter

Vid ändrade skatteregler beräknas bruttoeffekten, nettoeffekten och den varaktiga effekten normalt utifrån antagandet om oförändrat beteende. Skälet är att det vanligtvis tar tid innan beteendeffekter slår igenom. En s.k. statisk kalkyl utgör därför ofta en god uppskattning av intäktsförändringen införandeåret. Avsteg från de statistiska beräkningarna kan dock göras exempelvis om efterfrågad och utbudet kvantitet förväntas ändras i betydande utsträckning redan införandeåret. Ett område där betydande beteendeförändringar kan förväntas redan vid reglernas införande är vid ändringar i reglerna om beskattning av utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar i fåmansföretag.

Det finns inga generellt utformade konventioner för beräkning av offentligfinansiella effekter vid regelförändringar inom 3:12-regelverket (se Beräkningskonventioner 2017 Metoder för effektberäkningar vid ändrade skatteregler). I stället görs mikrobaserade simuleringar med SCB:s företagsregister och individdatabas (FRIDA) för att räkna ut brutto- och nettoeffekten av olika regelförändringar.

De beräkningar av de offentligfinansiella effekterna som utredningen har gjort är statistiska och tar inte hänsyn till ett förändrat beteende hos delägarna i fåmansföretagen. *Regelrådet*, *NSD*, *NNR*, *ESV*, *SKL*, *Konjunkturinstitutet* och *Tillväxtverket* anser att utredningens beskrivning av förslagens effekter på de offentliga finanserna bör kompletteras. Konjunkturinstitutet anser att regeringen bör göra en grundligare analys av den mest sannolika statistiska budgeteffekten, som baserar sig på ett oförändrat arbetsutbud men med lägre löneutbetalningar än i utredningens huvudkalkyl. Analysen borde dessutom enligt Konjunkturinstitutet omfatta förslagens mest sannolika inverkan på inkomstberäkningen som även borde inkludera beteendeffekter på t.ex. arbetsutbudet.

I regeringens beräkningar av de offentligfinansiella effekterna görs antaganden om beteendeförändringar hos de som berörs av förslagen. Det är främst basen för kapitalbeskattning av utdelningar som förväntas påverkas av beteendeförändringar. Historiskt har en liten andel av utdelningarna från fåmansföretag beskattats som inkomst av tjänst. För 2015 var andelen tjänstebesattad utdelning från fåmansföretag 3 procent enligt Skatteverkets statistiksammanställning. Det saknas skäl att anta att den del av utdelningen som inte längre ryms inom gränsbeloppet i stället

helt skulle tas ut för att beskattas som inkomst av tjänst. I kalkylen görs bedömningen att endast en begränsad del av de tidigare kapitalbeskattade utdelningarna kommer att beskattas som inkomst av tjänst. Utdelningarnas storlek förväntas därför i stor utsträckning att anpassas efter de nya gränobelopp som kommer att kunna beräknas med förslagen. Trots detta bedöms förslagen ha en viss effekt på basen för tjänstebeskattningen vilket leder till förändrade skatteintäkter både vad gäller kommunernas skatteintäkter och den statliga inkomstkatten.

En annan viktig skillnad jämfört med utredningens förslag som har betydelse för effekterna för de offentliga finanserna är att regeringen lämnar löneuttagskravet oförändrat. Ett höjt löneuttagskrav för delägarna hade förväntats leda till ytterligare beteendeförändringar som hade varit svåra att justera för.

De samlade förslagens effekt på arbetsutbud och, på längre sikt, sysselsättningen är mycket svårbedömt. I beräkningarna av effekten på skatteintäkterna införandeåret antas inte heller några sådana effekter. Regeringen gör årligen i budgetpropositionen en samlad bedömning av effekterna för sysselsättning och tillväxt av de reformförslag som presenteras, både på inkomst- och utgiftssidan.

Nedan redovisas de beräknade offentligfinansiella effekterna av förslagen i lagrådsremissen.

Tabell 6.2. Offentligfinansiella effekter av förslagen

Miljarder kronor

Bruttoeffekt	3,37				
Nettoeffekter, År	2018	2019	2020	2021	Varaktig
Kommunsektorn	0,90	0,90	0,90	0,90	1,02
Statlig inkomstskatt	0,59	0,59	0,59	0,59	0,67
Arbetsgivaravgifter	0,69	0,69	0,69	0,69	0,78
Skatt på kapital	1,47	1,47	1,47	1,47	1,68
Skatt på företagsvinster	-0,81	-0,81	-0,81	-0,81	-0,92
Offentligfinansiell nettoeffekt	2,84	2,84	2,84	2,84	3,23

Källa: Statistiska centralbyråns databas FRIDA och egna beräkningar.

Anm.: På grund av avrundningar summerar inte alltid raderna.

Eftersom effekterna av förslagen om förändrade skatteregler för delägare i fåmansföretag i flera fall samverkar är det svårt att bryta ut enskilda förslag och det finns risk för att effekterna blir missvisande vid ett sådant tillvägagångssätt.

Den varaktiga effekten av förslagen är inte utan vissa komplexa element då denna påverkas av i vilken takt som sparade utdelningsutrymmen används av delägarna eller om dessa snarare växer sig större. Förutsättningarna för detta skiljer sig åt mellan olika företag men påverkas också av den allmänna ekonomiska konjunkturen. Den offentligfinansiella effekten av att begränsa uppräkningsutrymmet från statslåneräntan ökad med 3 procentenheter till statslåneräntan ökad med 2 procentenheter bedöms vara försumbar på kort sikt. Förslaget motiveras främst som en åtgärd för att minska den

nuvarande tillväxttakten för de sparade utdelningsutrymmena. På lång sikt förväntas dock förslaget ha viss varaktig påverkan på de offentliga finanserna genom att utdelningarna begränsas något.

Effekter för delägarna och företagen

De olika förslagen om förändrade skatteregler för delägare i fåmansföretag omfattar delägare som är verksamma i betydande omfattning i fåmansföretag. Delägarna berörs av förslagen i olika omfattning, dels när förslagen ställs mot varandra, dels sett till hur olika delar av gruppen delägare i fåmansföretag påverkas av varje enskilt förslag.

I SCB:s FRIDA-data finns uppgifter om att det totalt lämnades in ca 430 000 K10-blanketter (dvs. deklaraionsblanketten för kvalificerade andelar) för inkomståret 2014. I ca 155 000 av dessa blanketter uppgavs att delägarna erhållit utdelning. I de flesta fall rymdes utdelningen inom gränobeloppet. Av de ca 155 000 delägarna använde ca 95 000 förenklingsregeln och ca 60 000 huvudregeln. Av de ca 155 000 delägare som erhöU utdelning 2014 skulle samtliga beröras av förändringen av skattesatsen.

Förslaget om möjligheterna för delägare med små andelsinnehav att beräkna ett lönebaserat utrymme omfattar delägare som äger en andel som motsvarar mindre än 4 procent av kapitalet i fåmansföretaget. Enligt uppgifter i FRIDA för 2014 handlar det om ca 4 600 delägare. Av dessa beräknade 3 600 ett lönebaserat utrymme och omkring 3 200 gjorde löneuttag. Dessa delägare berörs på olika sätt av förslagen delvis på grund av förhållandet mellan deras lön och utdelning, delvis genom storleken på deras sparade utdelningsutrymmen och hur snabbt dessa minskar. I förhållande till dagens regler medför förslaget större möjligheter för dessa delägare att beräkna ett lönebaserat utrymme.

Nästan hälften av de samlade sparade utdelningsutrymmena återfinns hos ca en procent av delägarna inom hela kollektivet fåmansföretagare. För ca en tredjedel av delägarna med utdelning uppgår de sparade utdelningsutrymmena till mindre än 100 000 kronor. Av de blanketter i vilka utdelning redovisades under 2014 så var utdelningen större än årets gränobelopp i två tredjedelar av fallen. Detta tyder på att förslagen medför att de sparade utdelningsutrymmena kommer att minska för två tredjedelar av delägarna.

Förslaget om att underlätta ägarskiften mellan närstående beräknas av utredningen beröra ca 50 ägarskiften per år. Antalet delägare som berörs är sannolikt något högre, men i jämförelse med hela populationen delägare i fåmansföretag är andelen delägare som direkt berörs av förslaget mycket liten.

Förslaget om begränsad uppräkninG av sparad utdelningsutrymme berör alla delägare som inte använder hela sitt årliga utdelningsutrymme (gränobelopp). Enligt uppgifter i FRIDA rör det sig om omkring 380 000 delägare som berörs av förslaget om att uppräkninG av sparad utdelningsutrymme begränsas.

Regelrådet, NSD, NNR, ESV, Unionen, SVCA och Tillväxtverket efterfrågar en utförligare beskrivning av förslagets effekter för företagen samt för företagande och risktagande. Det bör betonas att förslagen i lagrådsremissen berör beskattningen av delägare i fåmansföretag.

Effekter för företagen och deras konkurrensförhållanden är alltså indirekta effekter av hur deras ägare påverkas av förslagen. Enligt 7 § förordningen om konsekvensutredning vid regelgivning ska regleringar som kan få effekter av betydelse för företags arbetsförutsättningar, konkurrensförmåga eller villkor i övrigt beskrivas i konsekvensutredningen i enlighet med 7 § 1–8.

Konkurrensförhållanden mellan delägare i fåmansföretag och delägare i onoterade företag kan förväntas att påverkas av förslagen och därmed indirekt även konkurrensförhållanden mellan företagen. Höjningen av skattesatsen på utdelning till delägare som äger kvalificerade andelar i ett fåmansföretag innebär att det inte är någon skattemässig skillnad för dessa delägare och aktiva eller passiva delägare i andra onoterade företag. Det blir ur den aspekten ingen skattemässig konkurrensfördel för delägarna att driva ett fåmansföretag. Det är dock vanligt att argumentera för att en lägre skattesats på utdelning till delägarna i fåmansföretag kan motiveras utifrån ett större risktagande hos dessa delägare jämfört med delägare i andra onoterade och noterade företag. Det är sannolikt så att den personliga och ekonomiska risken som delägaren i ett fåmansföretag utsätter sig för ofta kan vara mer betydande än den som en passiv delägare i ett onoterat eller noterat företag möter. Detta påverkas även av att möjligheten att diversifiera sammansättningen av tillgångar i de flesta fall kan förväntas vara mer begränsad för delägaren i fåmansföretaget. Ur ett samhällsekonomiskt perspektiv är det inte självklart att genom skattesystemet uppmuntra till risktagande med begränsad diversifiering⁴. Dessutom visar ny ekonomisk forskning att generella förändringar av skattesatsen på utdelning har en mycket begränsad effekt på företagens kapitalförsörjning.⁵

En annan effekt av de föreslagna reglerna är att delägare i nyetablerade företag inte kommer att kunna tillgodogöra sig sparade utdelningsutrymmen i samma utsträckning som delägare i äldre företag har haft möjlighet att göra. Så även om delägare i äldre företag och nyetablerade företag möter samma regler i dag, så kan delägarna i de äldre företagen dra nytta av tidigare års förmånligare regler. Delägare i nyetablerade företag kommer därför i vissa fall riskera att beskattas hårdare än delägare i äldre företag.

De föreslagna åtgärderna är inte avsedda att beröra någon viss bransch eller företag inom någon viss region på ett särskilt sätt. Åtgärderna avser delägare som innehar kvalificerade andelar i fåmansföretag. Förslagen är dock utformade för att på ett bra sätt balansera mellan syftet att förhindra inkomstomvandling och vikten av fortsatt goda skattemässiga villkor för företagande och entreprenörskap. Effekterna av förslagen är inte nödvändigtvis desamma för alla delägare i fåmansföretag som innehar kvalificerade andelar utan beror på flera olika faktorer i företagen. Om sådana faktorer samvarierar med till exempel branschtillhörighet kan det

⁴ Arrow, Kenneth J., and Robert C. Lind. "Uncertainty and the Evaluation of Public Investment Decisions." *American Economic Review* 60.3 (1970): 364-78.

⁵ Yagan, Danny. "Capital tax reform and the real economy: The effects of the 2003 dividend tax cut." *The American Economic Review* 105.12 (2015): 3531-3563.

leda till att effekterna av förslagen påverkar en viss bransch mer än andra.

Samtidigt anser regeringen att det är viktigt att små företag inte riskerar att särskilt missgynnas av de föreslagna regelförändringarna. Det är regeringens bedömning att utredningens förslag inte tar tillräcklig hänsyn till små företags förutsättningar. Med regeringens justeringar av utredningens förslag bedöms delägare i små fåmansföretag få något bättre förutsättningar jämfört med delägare i stora fåmansföretag. En sådan förändrad fördelningsprofil av förslagen förväntas förbättra konkurrensförhållandena något för små fåmansföretag gentemot stora fåmansföretag. Tillväxtverket bedömer även att genom att löneuttagskravet och schablonbeloppet lämnas oförändrade så blir småföretagarna inte mer utsatta än gruppen fåmansföretag.

Regeringens förslag påverkar beskattningen av utdelning och kapitalvinster för ägare till kvalificerade andelar i fåmansföretag. Nästan två tredjedelar av alla delägare tog inte ut någon ersättning i form av utdelning 2014. Detta gäller de som lämnat in en K10-blankett. Ett okänt antal fåmansföretagsdelägare lämnar emellertid inte in någon blankett. Det är bara nödvändigt att lämna in en blankett om man har fått någon utdelning från företaget eller avyttrat andelar i företaget. Varje enskilt år så är det således sannolikt fler än två tredjedelar av fåmansföretagsdelägarna som inte får någon utdelning. Å andra sidan torde de flesta erhålla utdelning åtminstone någon gång under företagets levnad och därmed påverkas av 3:12-reglerna. De föreslagna åtgärderna kommer därför inte att påverka deras beskattning i det korta perspektivet. Att en delägare inte tar ut någon utdelning ett visst år innebär inte att delägaren aldrig kommer att ta ut utdelning. Det kan finnas flera orsaker till att en delägare inte tar ut någon utdelning ett visst år. Det kan vara så att utdelning tas ut endast enstaka år och att delägaren därför kommer att påverkas först den dag utdelning tas ut. Företaget som sådant kan befinna sig i en uppstartsfas av verksamheten så att det ännu inte redovisar ett positivt resultat och därmed saknar medel att dela ut. Ett företags vinstmedel kan även behöva återinvesteras i verksamheten snarare än delas ut till delägarna. Det bör påpekas att även om skatteintäkterna inte ökar på grund av att utdelning inte tas ut så leder flera av förslagen till att de sparade utdelningsutrymmena inte ökar i samma takt som de annars skulle ha gjort.

Delägarnas ökade kostnader för förslagen motsvarar de förändringar av skatteintäkterna som beskrivs av de offentligfinansiella effekterna. Förutom detta förväntas företagets kostnader för administration påverkas av förslagen.

De föreslagna regeländringarna innebär att utformningen av K10-blanketten ändras och att delägarna kommer att behöva sätta sig in i vad de nya reglerna innebär.

ESV och *Tillväxtverket* anser att utredningens beräkning av fullgörandekostnader till en miljon kronor framstår som låg. Beräkningar av administrativ börda är ofta baserade på okända storheter som måste uppskattas på något sätt. Vid antaganden om genomsnittlig tidsåtgång för anpassning till en ny regel bör det noteras att variationen kring det genomsnittet sannolikt är mycket stor. För vissa som berörs av förslagen kommer det röra sig om underskattningar och för andra överskattningar.

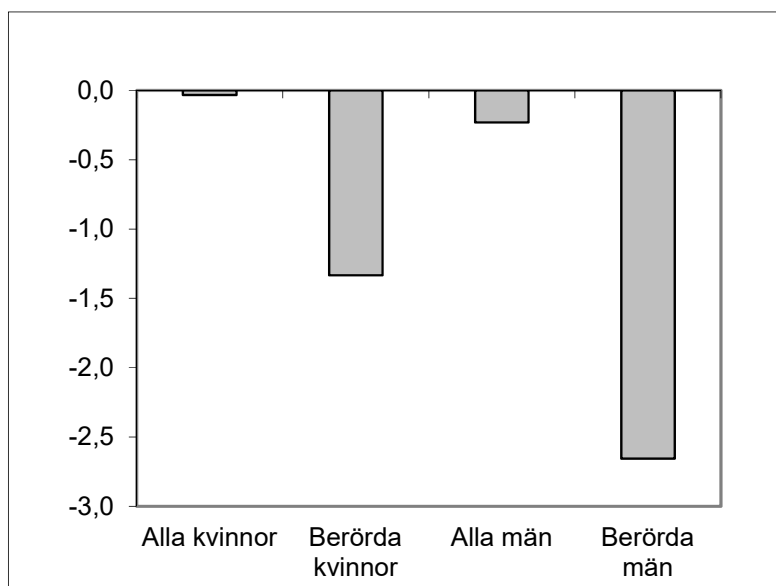
Uppskattningen av förändring av administrativ börda är därför ingen exakt vetenskap och bör användas med viss försiktighet. Med hjälp av Tillväxtverkets Regelräknaren och SCB:s lönestatistik bedöms det tillkommande arbetet för förslagen ta i genomsnitt ca 10 minuter för delägare som använder huvudregeln. Den ökande arbetsbördan på grund av ökad administration antas motsvara en redovisningsekonoms arbete till en genomsnittlig månadslön om 36 800 kronor enligt SCB, genomsnittlig månadslön för yrkesgrupper år 2015 (SSYK 2012), vilket med tillägg för arbetsgivaravgifter, försäkringar och pensionsavsättningar ger en timkostnad om 320 kronor ($36\,800/160 \times 1,4$). Det innebär att de administrativa kostnaderna initialt förväntas öka med $60\,000 \times 320/6 = 3\,200\,000$ kronor för gruppen delägare som använder huvudregeln.

Likt utredningens beskrivning av konsekvenserna påverkas olika branscher i olika utsträckning av förslagen. Det går dock inte att säga att någon viss bransch påverkas påtagligt mer än andra.

Fördelnings- och jämställdhetseffekter

Den genomsnittliga effekten av de föreslagna förändringarna i skatte- reglerna beräknad enbart för de som är delägare i fåmansföretag bedöms bli dubbelt så stor för de berörda männen jämfört med berörda kvinnor. Vidare utgör män en betydligt större andel av alla delägare i fåmansföretag. Omkring 75 procent av de K10-blanketter som lämnas in avser manliga delägare. Den genomsnittliga effekten av förslagen beräknad som ett genomsnitt för hela befolkningen över 19 år uppdelad på kvinnor och män bedöms därför bli markant högre för männen (se diagram 6.1). Förslaget bedöms därför bidra till att öka den ekonomiska jämställdheten mellan kvinnor och män.

Diagram 6.1 Genomsnittlig förändring av individuell disponibel inkomst 2018 till följd av förslagen efter kön. Procent



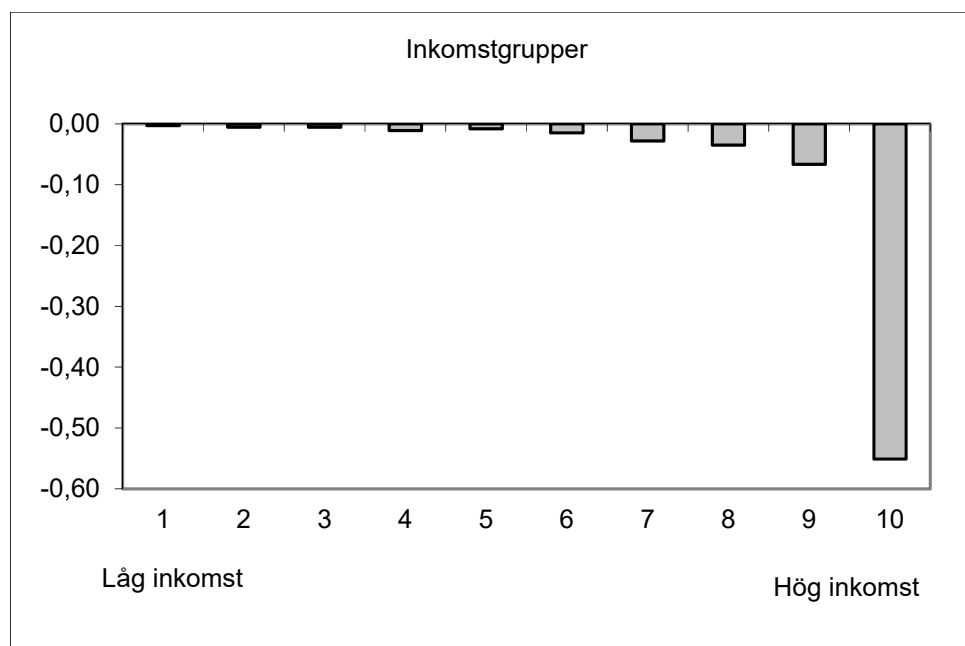
Källor: Statistiska centralbyrån och egna beräkningar.

Generellt är delägare i fåmansföretag också koncentrerade till toppen av inkomstfördelningen. Av detta följer att det ökade skatteuttag som de

föreslagna förändringarna beräknas medföra enligt ovan är starkt koncentrerat till individer med de allra högsta inkomsterna. Mer än hälften av intäktsförstärkningen förväntas komma från de individer över 20 år som har den allra högsta disponibla inkomsten.

I diagram 6.2 redovisas effekterna av de nya reglerna för den enskilde i termer av ekonomisk standard, dvs. med hänsyn tagen till skillnader i hushållsstorlek och försörjningsbörda. Uppgifterna avser den genomsnittliga effekten för alla i respektive decilgrupp och är baserade på de antaganden om beteendeförändringar som ligger till grund för beräkningen av förslagets offentliga finansiella effekter (se ovan). Av diagram 6.2 framgår att effekten är betydligt högre i den tiondel av befolkningen som har den högsta ekonomiska standarden. I denna grupp beräknas förslaget reducera den ekonomiska standarden med drygt 0,5 procent. I övriga inkomstgrupper beräknas effekten i genomsnitt bli betydligt lägre. I den lägre delen av fördelningen förväntas den bli mycket marginell. Förslaget bedöms därför bidra till att jämna ut inkomtskillnaderna i samhället. Det är också värt att betona att den skattemässiga skillnaden mellan att vara anställd och att driva företag i bolagsform minskar något med förslagen.

Diagram 6.2 Förändring av individens ekonomiska standard 2018 till följd av förslagen. Genomsnitt för alla i procent



Anm. Ekonomisk standard, är ett mått på hushållets totala disponibla inkomst justerad för hushållsstorlek och försörjningsbörda. Beräkningarna omfattar hela befolkningen och alla individer i ett hushåll har samma ekonomiska standard.

Källor: Statistiska centralbyrån och egna beräkningar.

Effekter för myndigheter och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Utredningens förslag samt de förändringar som föreslås i tilläggspromemorian medför enligt Skatteverkets smärre förändringar av verksamheten som ryms inom Skatteverkets befintliga budgetramar. Skatteverket kommer att behöva göra vissa informationsinsatser med

anledning av de nya reglerna. Några särskilda informationsinsatser utöver det bedöms inte vara nödvändigt.

Förvaltningsrätten i Malmö och Förvaltningsrätten i Uppsala bedömer att regleringen som syftar till att underlätta ägarskiften mellan närstående kan komma att medföra en ökning av såväl antalet ansökningar om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden som antalet mål i förvaltningsdomstolarna. Förslaget bedöms beröra ca 50 ägarskiften per år. Regeringen bedömer, i likhet med utredningen, att de samlade förslagen inte kan förväntas öka mängden mål i de allmänna förvaltningsdomstolarna i någon större utsträckning. Eventuella tillkommande kostnader för de allmänna förvaltningsdomstolarna kan därför hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

Förenlighet med EU-rätten

De föreslagna förändringarna av 3:12-reglerna överensstämmer med de skyldigheter som följer av Sveriges anslutning till EU.

Övriga effekter

Enligt de beräkningar som har gjorts kommer de förändringar som föreslås att leda till en ökning av skatteintäkterna. Även om det föreslås ett antal förändringar av reglerna så kvarstår regelverket i sin helhet. Inte desto mindre kan de föreslagna förändringarna förväntas ha en positiv inverkan på regelverkets effektivitet och legitimitet. Förslaget att införa ett gemensamt takbelopp för utdelning och kapitalvinst som ska beskattas i inkomstslaget tjänst bidrar till ett mer enhetligt och överskådligare regelverk.

Regelrådet efterfrågar en utförligare analys och motivering till varför förslagen endast bedöms påverka den internationella konkurrenskraften i begränsad omfattning. Det är bara en mindre del av 3:12-företagen som är verksamma inom marknader med en betydande internationell konkurrens och där förändrade skatteregler skulle kunna ha effekt på företagens möjlighet att konkurrera på den internationella marknaden. Regeringen bedömer att i den mån företagen är aktiva på den internationella marknaden så kommer den föreslagna skattehöjningen påverka deras konkurrenskraft endast i begränsad omfattning. Som beskrivs ovan visar ekonomisk forskning att generella förändringar av skattesatsen på utdelning har en mycket begränsad effekt på företagens kapitalförsörjning. En anledning till detta är att företagen finansierar sig i betydande omfattning med kvarhållna vinstmedel.

Regeringen bedömer att övriga effekter av förslagen är försumbara. Inga särskilda hänsyn behöver tas när det gäller tidpunkten för ikraftträdande. Se avsnitt 5.12 om ikraftträdande av förslagen.

7 Författningskommentar

7.1 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

48 kap.

20 §

I paragrafen anges hur och i vilken omfattning kapitalförluster på aktier och andra delägarätter ska dras av mot kapitalvinster på sådana tillgångar.

Ändringarna i paragrafens *första* och *andra stycke* är en följd av att kvoteringen av kapitalvinster på kvalificerade andelar upp till och med gränobeloppet enligt 57 kap. 21 § ändras från två tredjedelar till fem sjättedelar. Se även kommentaren till den paragrafen. Ändringen innebär att kapitalförluster på kvalificerade andelar i svenska aktiebolag och utländska juridiska personer som inte är marknadsnoterade ska dras av till fem sjättedelar mot skattepliktiga kapitalvinster på sådana tillgångar.

Övervägandena finns i avsnitt 5.10.

20 a §

I paragrafen tas *tredje stycket* bort. Ändringen är en följd av att kvoteringen av kapitalvinster på kvalificerade andelar upp till och med gränobeloppet enligt 57 kap. 21 § ändras från två tredjedelar till fem sjättedelar och att motsvarande kvotering av kapitalförluster på sådana andelar enligt 20 § tas bort. Se även kommentarerna till dessa paragrafer.

Övervägandena finns i avsnitt 5.10.

57 kap.

4 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om när en andel i eller avseende ett fåmansföretag ska anses vara kvalificerad.

Första stycket första punkten avser andelsägarens eller någon närståendes verksamhet i andelsägarens företag eller i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som andelsägarens fåmansföretag. Är andelsägaren eller någon närstående verksam i betydande omfattning i dessa företag är andelsägarens andelar i företaget kvalificerade.

Första stycket andra punkten avser andelsägarens eller någon närståendes verksamhet i ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som andelsägarens företag äger direkt eller indirekt. I den andra punkten görs ett tillägg som innebär att andelsägarens andelar i ett fåmansföretag ska vara kvalificerade även 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 i vilket andelsägarens fåmansföretag, direkt eller indirekt, äger andelar.

Övervägandena finns i avsnitt 5.11.

4 a §

I paragrafen, som är ny, införs ett undantag från bestämmelserna om samma eller likartad verksamhet i 4 § första stycket. Se även kommentaren till den paragrafen. Om förutsättningarna för undantaget är uppfyllda ska en andel inte anses kvalificerad enligt bestämmelserna i nämnda paragraf. Undantaget föranleds av förslaget om att underlätta ägarskiftet mellan närstående och 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 det fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag andelsägaren äger direkt eller indirekt. En andel i ett fåmansföretag ska inte anses vara kvalificerad enbart på grund av den närståendes aktivitet i ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet, givet att de i bestämmelsen övriga villkoren är uppfyllda. För det fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som det fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag andelsägaren äger direkt eller indirekt (trädabolaget) införs termen ”verksamhetsföretaget”. För någon annan närstående som varit verksam i betydande omfattning i verksamhetsföretaget än andelsägarens make införs termen ”den aktive närstående”.

För att undantaget ska vara tillämpligt ska ett antal villkor vara uppfyllda. Villkoren anges i fyra punktsatser. Samtliga villkor måste vara uppfyllda för att undantaget ska vara tillämpligt.

Av *första punkten* följer att det fåmansföretag andelsägaren äger andelar i, direkt eller indirekt, ska ha överlåtit antingen en andel i ett företag, 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. Med rörelse avses enligt 2 kap. 24 § annan näringsverksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar. Om sådana tillgångar innehas som ett led i rörelsen, räknas innehavet dock till rörelsen. Med verksamhetsgren avses enligt 2 kap. 25 § sådan del av en rörelse som är lämplig att avskiljas till en självständig rörelse. Varken en rörelse eller en verksamhetsgren kan således enbart bestå av förvaltning av upparbetat kapital i form av kontanter m.m.

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 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 aktive närstående).

Av *fjärde punkten* följer att ett villkor för tillämpning av undantagsbestämmelsen är att det inte föreligger särskilda skäl för att andelarna ändå ska anses kvalificerade. Särskilda skäl bör exempelvis anses föreligga när något förhållande eller någon transaktion mellan trädabolaget och verksamhetsföretaget eller någon annan part på överlåtar- eller förvärvarsidan innebär att inkomster som intjänats efter ägarskiftet förs över till trädabolaget.

Övervägandena finns i avsnitt 5.11.

5 §

I paragrafen finns den s.k. utomståenderegeln som innebär att om en utomstående i betydande omfattning äger del i företaget, ska en andel anses vara kvalificerad bara om det finns särskilda skäl. I *tredje stycket* anges vilka fysiska personer som inte ska anses som utomstående, det är bl.a. personer som äger kvalificerade andelar i företaget.

I ett *nytt fjärde stycke* anges att vid tillämpningen av tredje stycket 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 aldrig kan medföra att utomstående i betydande omfattning anses äga del i företaget. Se även kommentaren till den paragrafen.

Övervägandena finns i avsnitt 5.11.

10 §

I paragrafen anges hur gränsbeloppet ska beräknas för kvalificerade andelar. Gränsbeloppet är summan av årets gränsbelopp och sparat utdelningsutrymme. Ändringen i *första stycket andra punkten* innebär att uppräknningen av sparat utdelningsutrymme begränsas. Sparat utdelningsutrymme ska räknas upp med statslåneräntan ökad med två procentenheter i stället för statslåneräntan ökad med tre procentenheter.

Övervägandena finns i avsnitt 5.8.

11 a §

I paragrafen finns en begränsning vad gäller användningen av förenklingsregeln enligt 11 § första stycket 1. Den som äger andelar i flera företag får endast beräkna årets gränsbelopp enligt förenklingsregeln för andelar i ett av företagen. Denna begränsning utvidgas på så sätt att den som äger andelar i flera företag inte heller kan kombinera förenklingsregeln med huvudregeln i 11 § första stycket 2. Den som äger andelar i flera företag kan således inte beräkna årets gränsbelopp enligt förenklingsregeln för andelar i ett av företagen och enligt huvudregeln för andelar i övriga företag. Det finns däremot inget hinder mot att beräkna årets gränsbelopp enligt huvudregeln för andelar i samtliga företag.

Övervägandena finns i avsnitt 5.7.

16 §

Av paragrafen följer hur det lönebaserade utrymmet ska beräknas. Det lönebaserade utrymmet ingår i årets gränsbelopp beräknat enligt huvud-

regeln i 11 § första stycket 2. Beräkningen av det lönebaserade utrymmet utgår från löneunderlaget i företaget beräknat enligt 17 och 18 §§. Ändringen i paragrafen innebär bl.a. att termerna "företagets löneunderlag" och "andelsägarens löneunderlag" införs.

I paragrafens *första stycke* anges hur det lönebaserade utrymmet ska beräknas. Det lönebaserade utrymmet för respektive andelsägare är summan av 15 procent av andelsägarens löneunderlag som inte överstiger 6 inkomstbasbelopp, 30 procent av andelsägarens löneunderlag som överstiger 6 inkomstbasbelopp men inte 60 inkomstbasbelopp, och 40 procent av andelsägarens löneunderlag som överstiger 60 inkomstbasbelopp.

I ett *nytt andra stycke* anges hur andelsägarens löneunderlag ska beräknas. Företagets löneunderlag beräknas enligt 17 och 18 §§. Andelsägarens löneunderlag beräknas genom att företagets löneunderlag fördelas med lika belopp på andelarna i företaget och därefter multipliceras med andelsägarens andelar i företaget.

I ett *nytt tredje stycke* anges hur det lönebaserade utrymmet ska beräknas för en person och dennes närstående. För andelsägare som inräknas i samma närståendekrets enligt 56 kap. 5 § beräknas det lönebaserade utrymmet på de närståendes sammanlagda löneunderlag och fördelas därefter mellan dem i förhållande till deras andelar i företaget.

Det tidigare andra stycket blir ett *nytt fjärde stycke*.

Det *tidigare tredje stycket* med bestämmelser om ett generellt tak för det lönebaserade utrymmet tas bort. I stället införs i den nya 16 a § ett tak för det lönebaserade utrymmet för de andelsägare som äger andelar som motsvarar mindre än fyra procent av kapitalet i företaget, se kommentaren till den paragrafen.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2 och 5.3.

16 a §

I paragrafen, som är ny, införs ett tak för det lönebaserade utrymmet för de andelsägare som äger andelar som motsvarar mindre än fyra procent av kapitalet i företaget. För dessa andelsägare får det lönebaserade utrymmet inte överstiga ett belopp som motsvarar 0,25 gånger den kontanta ersättningen från företaget och dess dotterföretag som andelsägaren eller någon närstående erhållit. Eftersom taket för det lönebaserade utrymmet kan beräknas på den ersättning som en närstående erhållit omfattas även andelsägare som inte mottagit någon egen ersättning av bestämmelsen, så länge någon av dennes närstående har fått ersättning. Taket kan alltså beräknas på antingen andelsägarens eller någon närståendes ersättning. Det innebär att alla närstående har möjlighet att beräkna taket på den ersättning som den närstående som tagit ut högst ersättning har erhållit.

Övervägandena finns i avsnitt 5.3.

17 §

Av paragrafen följer hur löneunderlaget ska beräknas. I paragrafens *första stycke* förtydligas att det är företagets löneunderlag som avses. Förtydligandet föranleds av att regleringen i 16 § numera gör åtskillnad mellan företagets löneunderlag och andelsägarens löneunderlag.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.

19 §

I paragrafen anges förutsättningarna för att en andelsägare ska få beräkna ett lönebaserat utrymme. *Den första punkten* (det s.k. kapitalandelskravet) tas bort vilket innebär att det inte längre är något krav att andelsägaren ska äga en viss andel i företaget för att få beräkna ett lönebaserat utrymme.

Övervägandena finns i avsnitt 5.3.

20 §

Ändringen i paragrafen innebär att utdelning på en kvalificerad andel som motsvarar gränobeloppet ska kvoteras till fem sjättedelar i stället för till två tredjedelar i inkomstslaget kapital. En motsvarande reglering finns i 21 § för kapitalvinster. Dessutom görs i övrigt redaktionella ändringar.

Övervägandena finns i avsnitt 5.10.

20 a §

Av paragrafen följer att utdelning som överstiger ett visst belopp (s.k. takbelopp) inte ska tas upp i inkomstslaget tjänst. Utdelning som överstiger takbeloppet ska tas upp i inkomstslaget kapital.

Ändringen i *första stycket* innebär att det införs ett gemensamt takbelopp för utdelning och kapitalvinst. Utdelning ska inte tas upp i inkomstslaget tjänst till den del det skulle medföra att den skattskyldige och närstående under beskattningsåret från ett företag sammanlagt i inkomstslaget tjänst tagit upp utdelning och kapitalvinst till ett belopp som överstiger takbeloppet. Takbeloppet höjs från 90 till 120 inkomstbasbelopp. En motsvarande reglering finns i 22 § för kapitalvinster.

Motsvarande ändring görs i *andra stycket* i fråga om utdelning eller kapitalvinst som har tagits upp av närstående som är eller har varit bosatt i en annan stat inom EES. Även sådan utdelning och kapitalvinst ska beaktas vid tillämpningen av första stycket om beskattningen av utdelningen eller kapitalvinsten motsvarar den beskattning som skulle ha skett om den närstående varit bosatt i Sverige.

Övervägandena finns i avsnitt 5.9.

21 §

Ändringen i paragrafen *första stycke* innebär att kapitalvinst på en kvalificerad andel som motsvarar gränobeloppet ska kvoteras till fem sjättedelar i stället för till två tredjedelar i inkomstslaget kapital. En motsvarande reglering finns i 20 § för utdelning. Dessutom görs i övrigt redaktionella ändringar.

Övervägandena finns i avsnitt 5.10.

22 §

Av paragrafen följer att kapitalvinst som överstiger ett visst belopp (s.k. takbelopp) inte ska tas upp i inkomstslaget tjänst. Kapitalvinst som överstiger takbeloppet ska tas upp i inkomstslaget kapital.

Ändringen i paragrafens *första stycke* innebär att det införs ett gemensamt takbelopp för utdelning och kapitalvinst. Kapitalvinst ska inte tas upp i inkomstslaget tjänst till den del det skulle medföra att den skattskyldige och närstående från ett företag sammanlagt i inkomstslaget

tjänst tagit upp utdelning och kapitalvinst till ett belopp som överstiger takbeloppet. Takbeloppet höjs från 100 till 120 inkomstbasbelopp. Den tidsperiod som beaktas begränsas till beskattningsåret. En motsvarande reglering finns i 20 a § för utdelning.

Motsvarande ändring görs i *andra stycket* i fråga om utdelning eller kapitalvinst som har tagits upp av närstående som är eller har varit bosatt i en annan stat inom EES. Även sådan utdelning och kapitalvinst ska beaktas vid tillämpningen av första stycket om beskattningen av utdelningen eller kapitalvinsten motsvarar den beskattning som skulle ha skett om den närstående varit bosatt i Sverige.

I ett nytt *tredje stycke* anges vad som ska gälla vid tillämpning av bestämmelserna om tillkommande belopp i 44 kap. 28 §. Enligt 44 kap. 28 § ska den kapitalvinst som uppkommer på grund av tillkommande belopp tas upp som intäkt det eller de beskattningsår då storleken av tillkommande belopp kan beräknas. Kapitalvinstberäkningen ska då göras med utgångspunkt i förhållandena vid avyttringen och med tillämpning av de beräkningsregler som gällde vid denna tidpunkt.

Bestämmelserna i det nya tredje stycket innebär att kapitalvinst som uppkommer på grund av tillkommande belopp inte ska 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 §, från ett företag i inkomstslaget tjänst har tagit upp kapitalvinst avseende en och samma avyttring av andelar samt utdelning under avyttringsåret till sammanlagt högre belopp än som motsvarar 120 inkomstbasbelopp. Det är inkomstbasbeloppet enligt 58 kap. 26 och 27 §§ socialförsäkringsbalken för avyttringsåret som ska tillämpas. Bestämmelsen innebär att vid beräkningen ska kapitalvinsten läggas samman med

- den del av kapitalvinsten och eventuell utdelning från företaget som har tagits upp i inkomstslaget tjänst under avyttringsåret, och
- eventuell kapitalvinst som har tagits upp i inkomstslaget tjänst under senare beskattningsår.

Tillkommande belopp kan betalas ut vid ett eller flera tillfällen. Det är således den del av kapitalvinsten och utdelningen som beskattats i inkomstslaget tjänst under avyttringsåret och därpå följande kapitalvinster som uppkommer på samma andelar som ska omfattas vid beräkningen. En utdelning under beskattningsåret ska således inte räknas med.

Övervägandena och exempel på tillämpningen finns i avsnitt 5.9.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

De nya bestämmelserna träder i kraft den 1 januari 2018 (*första punkten*).

Av *andra punkten* följer att bestämmelserna i 48 kap. 20 och 20 a §§, 57 kap. 4, 10, 11 a, 16, 17, 19, 20, 20 a, 21 och 22 §§ i den nya lydelsen och bestämmelsen i den nya 57 kap. 16 a § tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2017.

Enligt *tredje punkten* ska bestämmelsen i den nya 57 kap. 4 a § och bestämmelsen i 57 kap. 5 § i den nya lydelsen tillämpas första gången på en andel, en rörelse eller en verksamhetsgren som har överlåtits efter den 31 december 2017.

Den *fjärde punkten* reglerar sådana avyttringar av andelar i ett fåmansföretag som sker under en övergångsperiod från och med den 1 januari 2018 till och med den 31 december 2022. Vid en avyttring, som sker under denna tidsperiod och där 57 kap. 22 § i dess nya lydelse ska tillämpas, får andelsägaren beakta kapitalvinst som har uppkommit vid en tidigare avyttring av andelar i samma fåmansföretag. Den tidigare avyttringen ska ha gjorts före den 1 januari 2018 av den skattskyldige eller någon närstående till denne för att få beaktas. För att den skattskyldige andelsägaren ska få tillämpa denna övergångsbestämmelse ska

- den tidigare avyttringen ha skett under något av de fem beskattningsåren närmast före det beskattningsår då den senare avyttringen sker,

- båda avyttringarna ha skett till någon annan än en närstående eller ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som den skattskyldige eller någon närstående, direkt eller indirekt, äger andelar i, och

- andelsägaren begära det.

Av *den femte punkten* följer att om den skattskyldige eller någon närstående före lagens ikraftträdande har avyttrat en andel i ett företag och det på grund av tillkommande belopp enligt bestämmelserna i 44 kap. 28 § ska beräknas en kapitalvinst, gäller 100 inkomstbasbelopp i stället för 120 inkomstbasbelopp vid tillämpning av den nya bestämmelsen i 57 kap. 22 § tredje stycket. Vid tillämpning av 57 kap. 22 § tredje stycket ska inte hänsyn tas till en eventuell utdelning från företaget som har tagits upp i inkomstslaget tjänst under avyttringsåret.

Övervägandena och exempel på tillämpningen finns i avsnitt 5.12.

Sammanfattning av betänkandet Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag (SOU 2016:75)

I betänkandet föreslås förändringar i skattereglerna för delägare i fåmansföretag.

Huvudregeln – det kapitalbaserade utrymmet

Utdelning på kvalificerade andelar upp till ett schablonmässigt beräknat gränsbelopp beskattas proportionellt i inkomstslaget kapital med 20 procent. Enligt huvudregeln bestäms gränsbeloppet med utgångspunkt i ett kapitalbaserat utrymme, en lönebaserad del och uppräknig av sedan tidigare sparade gränsbelopp.

Det kapitalbaserade utrymmet utgörs av det kapital som ägaren har investerat i företaget och är tänkt att motsvara avkastningen på en placering på kapitalmarknaden ökad med en riskpremie. Underlaget utgörs av omkostnadsbeloppet multiplicerat med statslåneräntan ökad med nio procentenheter. Med omkostnadsbelopp avses anskaffningsutgiften för aktierna inklusive ovillkorliga aktieägartillskott.

Utredningen föreslår inte någon förändring av bestämmelserna avseende det kapitalbaserade utrymmet. Bestämmelserna skapar inte några betydande möjligheter till inkomstomvandling. Underlaget för beräkning av det kapitalbaserade utrymmet har varit i stort sett oförändrat sedan det infördes och har enligt utredningen fungerat väl. Utredningen anser också att den nuvarande klyvningsräntan motsvarande statslåneräntan ökad med nio procentenheter får anses väl avvägd.

Huvudregeln – det lönebaserade utrymmet

En andelsägare som uppfyller löneuttagskravet och kapitalandelskravet får vid beräkningen av årets gränsbelopp tillgodoräknas ett lönebaserat utrymme. Enligt gällande regler är det lönebaserade utrymmet 50 procent av löneunderlaget och fördelas med lika belopp på andelarna i företaget. Löneunderlaget består av kontant ersättning till personal och delägare i företaget och dess dotterföretag.

Den nuvarande nivån på 50 procent av hela löneunderlaget medför att mindre företag kan tillgodoräknas mycket höga gränsbelopp och därmed en kapitalinkomstbeskattad utdelning som i normala fall vida överstiger företagets vinstförmåga.

Utredningen föreslår att det vid beräkningen av det lönebaserade utrymmet införs en trappa med tre skikt och att beräkningen individualiseras. Det innebär att det lönebaserade utrymmet beräknas för respektive andelsägare till

- 10 procent av andelsägarens löneunderlag som inte överstiger 8 inkomstbasbelopp,

- 25 procent av andelsägarens löneunderlag som överstiger 8 inkomstbasbelopp men inte 60 inkomstbasbelopp, och
- 50 procent av andelsägarens löneunderlag som överstiger 60 inkomstbasbelopp.

Individualiseringen genomförs således genom att löneunderlaget fördelas på delägarna innan det lönebaserade utrymmet beräknas till skillnad från nuvarande bestämmelser, som innebär att det lönebaserat utrymme beräknas för företaget och sedan fördelas på delägarna i relation till deras ägarandel.

För närstående ska dock det lönebaserade utrymmet beräknas gemensamt. Syftet är att upprätthålla principen om att alla inom en närståendekrets ska behandlas som en delägare vid tillämpning av 3:12-reglerna och att det inte ska skapas incitament att centrera ägandet till en person i en närståendekrets för att motverka ett minskat lönebaserat utrymme.

Det första skiktet i trappan tillämpas för löner upp till åtta inkomstbasbelopp. Det korresponderar i stora drag med det föreslagna golvet i löneuttagskravet och med taket för arbetsbaserade förmåner i socialförsäkringen. Ett rimligt antagande är att en fåmansföretagare strävar efter att ta ut lön av åtminstone denna storlek. Löner upp till denna nivå ger därför endast ett begränsat lönebaserat utrymme. Nivån motsvarar ungefär hälften av ett fullt schablonbelopp enligt utredningens föreslagna nivå på 1,75 inkomstbasbelopp.

De två andra nivåerna – 25 respektive 50 procent – är en återgång till vad som gällde innan 2014. Enligt förslaget är det därmed endast den del av delägarens löneunderlag som överstiger 60 inkomstbasbelopp som får beräknas till 50 procent. Denna förändring innebär att endast företag med många anställda kommer att nå upp till den högsta nivån. Sådana företag liknar företag med spritt ägande och bör i praktiken inte omfattas av 3:12-systemet.

Genom utredningens föreslagna förändringar av beräkningen av det lönebaserade utrymmet minskar möjligheterna till skattebetingad inkomstomvandling samtidigt som tillväxten av gränsbelopp minskar avsevärt. Individualiseringen innebär också att företag med många aktiva delägare i princip inte kommer att behandlas förmånligare än företag med färre delägare.

Taket för det lönebaserade utrymmet

Det lönebaserade utrymmet får per år högst uppgå till 50 gånger delägarens eller någon närståendes kontanta ersättning från företaget. Utredningen anser att det med hänsyn till de föreslagna förändringarna av det lönebaserade utrymmet inte längre finns behov av detta tak och det bör därför slopas.

Löneuttagskravet

Löneuttagskravet måste vara uppfyllt för att andelsägaren ska få beräkna ett lönebaserat utrymme. Kravet innebär att företaget och dess

dotterföretag måste ha betalat lön till andelsägaren eller någon närstående som uppgår till lägst sex inkomstbasbelopp med tillägg av fem procent av den sammanlagda kontanta ersättningen i företaget och dess dotterföretag eller 9,6 inkomstbasbelopp.

Enligt utredningens förslag höjs kravet till åtta inkomstbasbelopp med tillägg av fem procent av andelsägarens och närståendes löneunderlag, dock högst 15 inkomstbasbelopp. Tillägget på fem procent kopplas till andelsägarens och närståendes löneunderlag i stället för till företaget. Därigenom individualiseras löneuttagskravet. Detta är konsekvent med att det lönebaserade utrymmet individualiseras. Att basera beräkningen av löneuttagskravet på hela företagens löneunderlag skulle missgynna ägare med mindre andelsinnehav.

För närstående beräknas löneuttagskravet gemensamt. Den fördel som närstående får av att alla inom en närståendekrets behandlas som en delägare när det lönebaserade utrymmet beräknas bör motsvaras av ett höjt löneuttagskrav. Den nackdel som kan drabba andelsägare med mindre andelar i en närståendekrets motverkas av att det fortfarande är tillräckligt att en inom närståendekretsen uppfyller löneuttagskravet.

Det ökade spannet i löneuttagskravet innebär att det svarar bättre mot variationen i intjäningsförmåga hos delägarna och får också större praktisk betydelse för att minska risken för inkomstomvandling för de andelsägare som beräknar ett lönebaserat utrymme.

Kapitalandelskravet

Kapitalandelskravet innebär att bara delägare som äger minst fyra procent av kapitalet i ett företag får beräkna ett lönebaserat utrymme. Kapitalandelskravet har flera nackdelar. Inte minst försvårar det för företag att knyta nyckelpersoner till sig genom att erbjuda dem att förvärva andelar i företaget som motsvarar mindre än fyra procent av kapitalet. Kapitalandelskravet skapar också tröskeleffekter och ger incitament till skatteplanering i form av uppdelning av företag i mindre enheter.

Utredningen anser att sänkningen av nivåerna för det lönebaserade utrymmet i kombination med att beräkningen av utrymmet individualiseras samt till viss del också att löneuttagskravet höjs, minskar möjligheterna att utnyttja bestämmelserna om beräkning av lönebaserat utrymme för skattemässig inkomstomvandling i sådan omfattning att kapitalandelskravet kan tas bort.

Definitionen av dotterföretag

I samband med lagstiftningen om kapitalandelskravet infördes en särskild definition av dotterföretag som gäller vid tillämpningen av bestämmelserna om det lönebaserade utrymmet. Syftet var att förhindra kringgående av kravet på att det bara är delägare som innehar fyra procent av kapitalet i ett företag som ska få möjlighet att beräkna ett lönebaserat utrymme.

Utredningen föreslår att den särskilda definitionen av dotterföretag tas bort eftersom det inte finns några bärande skäl för att behålla den om kapitalandelskravet tas bort.

Förenklingsregeln

Förenklingsregeln infördes främst för att nystartade och mindre företag, som ofta saknar anställda, skulle kunna tillgodoräkna sig ett högre gränobelopp än vad det satsade kapitalet gav möjlighet till. Enligt förenklingsregeln bestäms årets gränobelopp schablonmässigt till 2,75 inkomstbasbelopp. Utredningen föreslår att nivån sänks till 1,75 inkomstbasbelopp.

Incitamenten för höginkomsttagare att bilda bolag för att undvika den progressiva beskattningen av tjänsteinkomster har ökat allteftersom schablonbeloppet har höjts. Den nuvarande nivån är så pass hög att den riskerar att undergräva neutraliteten och likformigheten i beskattningsreglerna. Detta riskerar också att motverka reglernas preventiva funktion, dvs. att motverka inkomstomvandling.

Den föreslagna nivån på 1,75 inkomstbasbelopp minskar utrymmet för inkomstomvandling och ökar legitimiteten för regeln samtidigt som nivån fortfarande är så pass hög att den alltjämt fyller en viktig funktion i företag med litet kapital och få anställda.

Andelsägare i flera bolag

Förenklingsregeln får bara användas i ett företag. En delägare som beräknar årets gränobelopp i flera företag får således endast använda huvudregeln i övriga företag.

Utredningen föreslår att en begränsning införs som innebär att en andelsägare som tillämpat förenklingsregeln avseende andelar i ett företag inte får beräkna årets gränobelopp för andelar i andra företag. Den som är delägare i flera företag får således antingen använda huvudregeln i alla företag eller använda förenklingsregeln i ett av företagen och avstå från att beräkna årets gränobelopp i övriga företag.

Motivet för förslaget är att förhindra möjligheten för en ägare till kvalificerade andelar som tillämpar huvudregeln i ett fåmansföretag att kunna bilda ett nytt bolag för kapitalförvaltning och ta ut en del av vinsten med tillämpning av förenklingsregeln.

Takreglerna

Den del av en utdelning eller kapitalvinst som överstiger gränobeloppet ska tas upp i inkomstslaget tjänst. Det finns dock en gräns, ett tak, för hur mycket som ska tjänstebeskattas. Takbeloppet är 90 inkomstbasbelopp för utdelningar och 100 inkomstbasbelopp för kapitalvinster. Inkomster som överstiger takbeloppet ska beskattas i inkomstslaget kapital. Takbeloppet för utdelning avser utdelning till alla personer inom samma närståendekrets under ett beskattningsår. Takbeloppet för kapitalvinst avser alla avyttringar som personer inom samma närståendekrets har gjort under avyttringsåret och de fem föregående beskattningsåren.

Utredningen föreslår ett gemensamt takbelopp för alla personer inom en närståendekrets på 100 inkomstbasbelopp för utdelningar och kapitalvinster som beskattas som inkomst av tjänst under beskattningsåret. Ett gemensamt takbelopp ökar neutraliteten mellan utdelningar och kapitalvinster. Regelsystemet blir genom förändringen mer likformigt och medför en förenkling av 3:12-reglerna.

Det är inte ovanligt att parterna i samband med en överlåtelse av aktierna i företaget avtalar om en tilläggsköpeskillning som baseras på en viss del av företagets resultat under några bestämda år efter avyttringen. I ett sådant fall kan inte hela vinstens storlek beräknas det år aktierna säljs. Utredningen förslår en reglering som klargör att en ny gemensam beräkning av kapitalvinsten ska göras för tillkommande köpeskillning vid tillämpning av takregeln.

Sparat utdelningsutrymme

Om utdelningen ett visst år understiger gränsbeloppet uppkommer ett utdelningsutrymme som får sparas till nästa beskattningsår. Det sparade utdelningsutrymmet från föregående år räknas upp med statslåneräntan ökad med tre procentenheter och läggs till årets gränsbelopp.

Utredningen har övervägt att begränsa möjligheten att spara utdelningsutrymme. Det skulle dock kunna medföra att företagare årligen tar ut en högre utdelning än vad som är önskvärt i ett samhällsekonomiskt perspektiv. Begränsningar av möjligheterna att spara utdelning skulle också vara negativt för andelsägare i bolag med ojämna vinstutveckling. Möjligheten att spara utdelningsutrymme medför att ingen nackdel uppstår för en fåmansföretagare som fonderar vinst för att täcka företagets investeringar och först senare år delar ut vinsten eller tar ut den först vid försäljningen av bolaget.

Huvuddelen av gränsbeloppen som räknas upp med uppräkningsränta finns hos delägare i företag med fler än 10 anställda där delägarna tillämpar bestämmelserna om lönebaserat utrymme. Avsikten är att delägarna i flera av dessa företag i praktiken inte ska omfattas av 3:12-reglerna utan helt beskattas i inkomstslaget kapital. Att delägarna i dessa företag har stora sparade gränsbelopp är således en avsedd effekt och medför inget ytterligare utrymme för inkomstomvandling.

För delägare i andra företag kommer utredningens föreslagna ändringar av fördelningsreglerna att begränsa möjligheterna att bygga upp stora gränsbelopp.

Tillägget på tre procent medför enligt utredningen inte någon större risk för att kapital tillskjuts eller att vinstmedel hålls kvar i företaget för att uppnå en skattevinst.

Skatteuttaget

Skattesatsen för kapitalinkomster är 30 procent. Utdelning och kapitalvinst inom gränsbeloppet tas upp till två tredjedelar och skattesatsen blir därmed i praktiken 20 procent.

Sedan 3:12-reglerna infördes har förändrade skattesatser medfört en ökad spänning mellan skatteuttaget på kapitalinkomster och på arbetsinkomster. Om skatteuttaget på kvalificerade andelar höjs minskar denna spänning i viss mån.

En lägre skatt på utdelning på andelar i onoterade bolag kan under vissa förutsättningar uppnås om andelarna ägs via ett fåmansföretag och utdelningen som härrör från bolaget ryms inom gränsbeloppet. Denna och liknande former av skatteplanering med utnyttjande av den lägre

skattesatsen upphör genom att samma skattenivå införs för såväl kvalificerade andelar som andra onoterade andelar.

Utredningen föreslår därför att skatteuttaget ska bestämmas till 25 procent.

Den del av en utdelning eller kapitalvinst som överstiger takbeloppet beskattas i dag enligt normalskattesatsen för kapitalinkomster, 30 procent.

Bestämmelserna om takbelopp syftar liksom bestämmelserna om gränobelopp till att på ett schablonmässigt sätt avgöra hur stor del av en kapitalinkomst som egentligen är arbetsinkomst. När uppdelningen mellan kapitalinkomst och arbetsinkomst väl är gjord bör därför de olika delar som behandlas som kapitalinkomst beskattas med samma skattesats. Det medför att regelverket blir enklare, vilket i sin tur ökar regelverkets legitimitet. Skatteuttaget för utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar som överstiger takbeloppet bör således sänkas från 30 procent till 25 procent.

Med utredningens förslag blir således skatteuttaget för kapitalbeskattad utdelning och kapitalvinst på onoterade andelar enhetligt.

Förslag om en särskild reglering för ägarskiften mellan närstående

För att ägarskiften mellan närstående ska behandlas på samma sätt som mellan oberoende parter föreslår utredningen att en särskild undantagsregel ska införas från bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet. Regeln omfattar i första hand överlåtelse av andelar i ett fåmansföretag som görs via ett s.k. trädabolag. Om vissa villkor är uppfyllda ska inte andelarna i trädabolaget vara kvalificerade enbart på grund av att en närstående person efter överlåtelsen är verksam i fåmansföretaget. Även vissa andra överlåtelser liksom överlåtelser av ett företags verksamhet omfattas av regelns tillämpningsområde.

Högsta förvaltningsdomstolen har i flera avgöranden ansett att skatteflyktslagen varit tillämplig när skattskyldiga genom olika förfaranden utnyttjat att bestämmelserna om kvalificerade andelar i 57 kap. 4 § första stycket inkomstskattelagen inte omfattar det fall då andelsägaren eller någon närstående är verksam i ett företag som bedriver samma eller likartad verksamhet som det företag i vilket andelsägaren indirekt äger andelar. Utredningen föreslår därför att ett tillägg görs i lagtexten som omfattar även detta fall. Ett undantag från tillämpningen kan göras vid ägarskiften mellan närstående men det förutsätter att villkoren i den föreslagna undantagsbestämmelsen är uppfyllda.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹
dels att 57 kap. 19 a § ska upphöra att gälla,
dels att 42 kap. 15 a §, 48 kap. 20 och 20 a §§, 57 kap. 4, 5, 11, 11 a,
16, 17, 19, 20, 20 a, 21 och 22 §§ ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse***42 kap.**15 a §²

Utdelning och kapitalvinst på följande aktier och andelar tas upp till fem sjättedelar:

- aktier i svenska aktiebolag,
- andelar i svenska ekonomiska föreningar som inte är kooperativa, och

– andelar i utländska juridiska personer, om inkomstbeskattningen av den utländska juridiska personen är jämförlig med inkomstbeskattningen enligt denna lag av ett svenskt företag, som inte är en kooperativ förening, med motsvarande inkomster.

Första stycket tillämpas inte om

- företaget är marknadsnoterat,
- företaget har varit marknadsnoterat men marknadsnoteringen har upphört i anslutning till inledandet av ett förfarande om inlösen, fusion, fission, likvidation eller konkurs,

– företaget under beskattningsåret eller under något av de fyra föregående beskattningsåren, direkt eller genom dotterföretag, har ägt aktier med en röst- eller kapitalandel på tio procent eller mer i ett svenskt marknadsnoterat aktiebolag eller en marknadsnoterad utländsk juridisk person,

– företaget är ett privatbostadsföretag,

– *andelarna är kvalificerade,*

Första stycket tillämpas inte om

- företaget är marknadsnoterat,
- företaget har varit marknadsnoterat men marknadsnoteringen har upphört i anslutning till inledandet av ett förfarande om inlösen, fusion, fission, likvidation eller konkurs,

– företaget under beskattningsåret eller under något av de fyra föregående beskattningsåren, direkt eller genom dotterföretag, har ägt aktier med en röst- eller kapitalandel på tio procent eller mer i ett svenskt marknadsnoterat aktiebolag eller en marknadsnoterad utländsk juridisk person,

– företaget är ett privatbostadsföretag, *eller*

¹ Lagen omtryckt 2008:803. Senaste lydelse av 57 kap. 19 a § 2013:960.

² Senaste lydelse 2013:1106.

eller

– en kapitalvinst ska tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet enligt 49 a kap.

Ett företag anses marknadsnoterat om någon andel i företaget är marknadsnoterad.

– en kapitalvinst ska tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet enligt 49 a kap.

48 kap.

20 §³

Kapitalförluster på andra marknadsnoterade delägarätter än sådana som avses i 21 § ska dras av i sin helhet samt kapitalförluster på sådana andelar i svenska aktiebolag och utländska juridiska personer som inte är marknadsnoterade ska dras av till fem sjättedelar mot skattepliktiga kapitalvinster på sådana tillgångar. Med skattepliktig kapitalvinst på sådana tillgångar avses även återföring av investeraravdrag enligt 43 kap. *För kvalificerade andelar gäller dock att kapitalförluster ska dras av till två tredjedelar.*

Avdrag för kapitalförluster enligt första stycket ska göras i följande ordning:

1. kapitalförluster som ska dras av i sin helhet,
2. kapitalförluster som ska dras av till fem sjättedelar,
3. kapitalförluster som ska dras av till två tredjedelar.

Kapitalförluster på andra marknadsnoterade delägarätter än sådana som avses i 21 § ska dras av i sin helhet samt kapitalförluster på sådana andelar i svenska aktiebolag och utländska juridiska personer som inte är marknadsnoterade ska dras av till fem sjättedelar mot skattepliktiga kapitalvinster på sådana tillgångar. Med skattepliktig kapitalvinst på sådana tillgångar avses även återföring av investeraravdrag enligt 43 kap.

Avdrag för kapitalförluster enligt första stycket ska göras i följande ordning:

1. kapitalförluster som ska dras av i sin helhet,
2. kapitalförluster som ska dras av till fem sjättedelar.

20 a §

Till den del en kapitalförlust på marknadsnoterade delägarätter inte kan dras av enligt 20 §, ska 70 procent dras av.

Till den del en kapitalförlust på andelar som inte är marknadsnoterade inte kan dras av enligt 20 §, ska fem sjättedelar av 70 procent dras av.

Till den del en kapitalförlust på kvalificerade andelar inte kan dras av enligt 20 §, ska två tredjedelar av 70 procent dras av.

³ Senaste lydelse 2013:771.

Med *kvalificerad andel* avses 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 *eller i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet*, eller

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.

Med *kvalificerad andel* avses 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, eller

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 i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som avses i punkt 1 eller 2.

En andel i ett fåmansföretag ska inte anses kvalificerad enbart på grund av att någon annan närstående än andelsägarens make (den aktive närstående) varit verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag (verksamhetsföretaget) och detta företag bedriver samma eller likartad verksamhet som ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som avses i första stycket punkt 1 eller 2 om

1. andelsägarens företag, direkt eller indirekt, överlåtitt andel i ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag, en rörelse eller verksamhetsgren och varken andelsägaren eller dennes make under beskattningsåret ägt andelar, direkt eller indirekt, i verksamhetsföretaget,

2. andelsägaren eller någon annan närstående än den aktive närstående under minst fem av de sju beskattningsår som föregått överlåtelsen har varit verksam i betydande omfattning i verksamhetsföretaget eller i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedrivit samma eller likartad verksamhet som verksamhetsföretaget, och

3. det inte föreligger särskilda skäl för att andelen ändå ska anses kvalificerad på grund av något förhållande eller någon transaktion mellan ett av andelsägaren direkt eller indirekt ägt företag och en närstående, verksamhetsföretaget, eller ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet.

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 fem 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.

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

5 §

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

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 4 § eller andelar i ett fåmanshandelsbolag som avses i den paragrafen.

Vid tillämpning av tredje stycket ska andelar som enligt 4 § andra stycket är undantagna från kvalifikation eller hade varit undantagna från kvalifikation om de ägts direkt likställas med kvalificerade andelar.

11§⁴

Årets gränsbelopp är

1. ett belopp som motsvarar *två* och tre fjärdedels inkomstbasbelopp fördelat med lika belopp på andelarna i företaget, eller

2. summan av

– underlaget för årets gränsbelopp multiplicerat med statslåneräntan ökad med nio procentenheter, och

– för andelar i fåmansföretag eller företag som avses i 6 § lönebaserat utrymme enligt 16–19 a §§.

För tillgångar som avses i 2 § andra stycket ska statslåneräntan i stället ökas med en procentenhet. Bestämmelserna i första stycket 1 och i 16–19 a §§ gäller inte för sådana tillgångar.

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.

Årets gränsbelopp är

1. ett belopp som motsvarar *en* och tre fjärdedels inkomstbasbelopp fördelat med lika belopp på andelarna i företaget, eller

2. summan av

– underlaget för årets gränsbelopp multiplicerat med statslåneräntan ökad med nio procentenheter, och

– för andelar i fåmansföretag eller företag som avses i 6 § lönebaserat utrymme enligt 16–19 §§.

För tillgångar som avses i 2 § andra stycket ska statslåneräntan i stället ökas med en procentenhet. Bestämmelserna i första stycket 1 och i 16–19 §§ gäller inte för sådana tillgångar.

11 a §⁵

Den som äger andelar i flera företag *får beräkna* årets gränsbelopp enligt 11 § första stycket 1 för andelar i *endast* ett av företagen.

Den som äger andelar i flera företag *och som beräknar* årets gränsbelopp enligt 11 § första stycket 1 för andelar i ett av företagen *får inte beräkna* årets gränsbelopp för andelar i *andra*

⁴ Senaste lydelse 2013:960.

⁵ Senaste lydelse 2011:1271.

16 §⁶

Det lönebaserade utrymmet är 50 procent av löneunderlaget enligt 17 och 18 §§ och fördelas med lika belopp på andelarna i företaget.

Företagets löneunderlag enligt 17 och 18 §§ fördelas med lika belopp på andelarna i företaget. Det belopp som fördelas på andelar som ägs av en andelsägare är andelsägarens löneunderlag.

Det lönebaserade utrymmet beräknas för respektive andelsägare till

– 10 procent av andelsägarens löneunderlag som inte överstiger 8 inkomstbasbelopp,

– 25 procent av andelsägarens löneunderlag som överstiger 8 inkomstbasbelopp men inte 60 inkomstbasbelopp, och

– 50 procent av andelsägarens löneunderlag som överstiger 60 inkomstbasbelopp.

För andelsägare som inräknas i samma närståendekrets enligt 56 kap. 5 § beräknas det lönebaserade utrymmet på de närståendes sammanlagda löneunderlag och fördelas därefter mellan dem i förhållande till deras andelar i företaget.

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

Det lönebaserade utrymmet för delägarens samtliga andelar får inte överstiga ett belopp som motsvarar 50 gånger sådan kontant ersättning som avses i 17 § första stycket och som delägaren eller någon närstående har fått från företaget och dess dotterföretag under året före beskattningsåret.

17 §

Löneunderlaget ska beräknas på grundval av sådan kontant ersättning som hos arbetstagaren

Företagets löneunderlag ska beräknas på grundval av sådan kontant ersättning som hos

⁶ Senaste lydelse 2013:960.

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.

19 §⁷

Lönebaserat utrymme ska beräknas bara om

1. *andelsägaren äger andelar i företaget som motsvarar minst fyra procent av kapitalet i företaget, och*

2. andelsägaren eller någon närstående under året före beskattningsåret fått sådan kontant ersättning som avses i 17 § första stycket 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*

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.

Lönebaserat utrymme ska beräknas bara om andelsägaren eller någon närstående under året före beskattningsåret fått sådan kontant ersättning som avses i 17 § första stycket från företaget och dess dotterföretag med ett belopp som sammanlagt inte understiger det lägsta av

- *åtta* inkomstbasbelopp med tillägg för fem procent av *andelsägarens och närståendes löneunderlag*, och
- *femton* inkomstbasbelopp.

⁷ Senaste lydelse 2013:960.

företaget och i dess dotterföretag,
och

– 9,6 inkomstbasbelopp.

20 §

Utdelning på en kvalificerad andel ska tas upp i inkomstslaget tjänst till den del den överstiger gränsbeloppet. *Utdelning upp till gränsbeloppet ska tas upp till två tredjedelar i inkomstslaget kapital.*

Utdelning på en kvalificerad andel ska tas upp i inkomstslaget tjänst till den del den överstiger gränsbeloppet.

20 a §⁸

Utdelning ska 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 §, under beskattningsåret från ett företag sammanlagt i inkomstslaget tjänst tagit upp högre belopp än som motsvarar 90 inkomstbasbelopp enligt 58 kap. 26 och 27 §§ socialförsäkringsbalken för beskattningsåret.

Utdelning ska 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 §, under beskattningsåret från ett företag sammanlagt i inkomstslaget tjänst tagit upp *utdelning och kapitalvinst till* högre belopp än som motsvarar 100 inkomstbasbelopp enligt 58 kap. 26 och 27 §§ socialförsäkringsbalken för beskattningsåret.

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

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.

21 §⁹

Kapitalvinst på en kvalificerad andel till den del den överstiger gränsbeloppet ska tas upp i inkomstslaget tjänst. *Kapitalvinst som motsvarar gränsbeloppet ska tas upp till två tredjedelar i*

Kapitalvinst på en kvalificerad andel till den del den överstiger gränsbeloppet ska tas upp i inkomstslaget tjänst.

⁸ Senaste lydelse 2011:1271.

⁹ Senaste lydelse 2008:1064.

inkomstslaget kapital.

Om kapitalvinst på en kvalificerad andel som anskaffats före år 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 § *i sin helhet* tas upp i inkomstslaget kapital i stället för i inkomstslaget tjänst. Detta gäller inte för tillgångar som avses i 2 § andra stycket.

Om kapitalvinst på en kvalificerad andel som anskaffats före år 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 § tas upp i inkomstslaget kapital i stället för i inkomstslaget tjänst. Detta gäller inte för tillgångar som avses i 2 § andra stycket.

22 §¹⁰

En kapitalvinst ska 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 §, under *avyttringsåret och de fem föregående beskattningsåren* från ett företag sammanlagt i inkomstslaget tjänst tagit upp högre belopp än som motsvarar 100 inkomstbasbelopp enligt 58 kap. 26 och 27 §§ socialförsäkringsbalken för *avyttringsåret*.

En kapitalvinst ska 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 §, under *beskattningsåret* från ett företag sammanlagt i inkomstslaget tjänst tagit upp *kapitalvinst och utdelning* till högre belopp än som motsvarar 100 inkomstbasbelopp enligt 58 kap. 26 och 27 §§ socialförsäkringsbalken för *beskattningsåret*.

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

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

Vid tillämpning av 44 kap. 28 § ska även den del av kapitalvinsten eller utdelningen som beskattats i inkomstslaget tjänst under tidigare beskattningsår beaktas enligt första stycket.

¹⁰ Senaste lydelse 2011:1271.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2018.
2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2017.
3. Om den skattskyldige eller en närstående före lagens ikraftträdande har avyttrat en andel i ett företag, gäller 57 kap. 20 a och 22 §§ i den äldre lydelsen för kapitalvinst och utdelning som lämnas före den 31 december 2022, om den skattskyldige vid en avyttring av en andel i samma företag begär det.

Efter remiss har yttranden kommit in från Kammarrätten i Göteborg, Förvaltningsrätten i Malmö, Förvaltningsrätten i Uppsala, Domstolsverket, Ekobrottsmyndigheten, Revisorsinspektionen, Försäkringskassan, Pensionsmyndigheten, Finansinspektionen, Ekonomistyrningsverket, Konjunkturinstitutet, Skatteverket, Kronofogdemyndigheten, Bokföringsnämnden, Arbetsgivarverket, Statskontoret, Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet, Juridiska institutionen vid Göteborgs universitet, Nationalekonomiska institutionen vid Uppsala universitet, Konkurrensverket, Verket för innovationssystem (VINNOVA), Tillväxtverket, Regelrådet, Myndigheten för tillväxtpolitiska utvärderingar och analyser (Tillväxtanalys), Arbetsförmedlingen, Institutet för arbetsmarknads- och utbildningspolitisk utvärdering (IFAU), Almega Tjänsteföretagen, FAR, Fastighetsägarna Sverige AB, Föreningen Svenskt Näringsliv, Företagarförbundet Fria Företagare, Företagarna, Lantbrukarnas Riksförbund, Landsorganisationen i Sverige, Näringslivets regelråd, Näringslivets skattedelegation, Småföretagarnas riksförbund, Swedish Private Equity & Venture Capital Association, Sveriges advokatsamfund, Sveriges Akademikers Centralorganisation, Sveriges Kommuner och Landsting, Srf konsulterna och Tjänstemännens Centralorganisation.

Yttranden har även inkommit från ett antal privatpersoner och Deviser, Manetos, Fabius Group, Lindskog Malmström Advokatbyrå KB, Toontrack Music AB, Newsfactory, ART BYGGCENTER AB, Scantech Strategy Advisors AB, Forserum Safety Glass AB, Aronsson Elektronik AB, Founders Alliance, Praktikertjänst, Jenny & Niels Mejer AB, Markentreprenader AB, Adveto – Advanced Technology AB, Peter Dahl Projektledning AB, InTime International AB, Systemvaruhuset AB, Privattandläkarna, EA Åkeri AB, Sparv Embedded AB, Flowsys Technologies AB, Skattebetalarnas förening, Unionen, Företagarna i region Jönköping, TEXAB AB, Ruby Scott Capital Invest AB, Scandinavian Clean Technologies Group AB, Midport Scandinavian AB, UBAB Ulricehamns Betong AB, Sunstone AB, Kåver & Mellin AB, 4improve Gothenburg AB, ARKOS Home AB, Sveriges Byggindustrier, Förvaltnings AB Lennartsnäs, Odile Construction AB, BDO Mälardalen AB, S-Schakt AB, Ensta Gruppen AB, Coompanion, Visita, Fridholm och Partner, Otima Engineering AB, Sveriges patentbyråers förening SEPFAF, Plåtslagarna i Östergötland AB, Svensk Handel, Svensk Industriförening (Sinf), Svensk Plastindustriförening, ThorburnWhitesmith AB, Delägare Goget AB, Baker Tilly Halmstad KB, NSN Nordic Sports Nutrition, Advokatfirman Beskow och Soundly AB.

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att lämna några synpunkter: Sveriges export- och investeringsråd (Business Sweden), Handelshögskolan i Stockholm, Internationella handelshögskolan i Jönköping, Nationalekonomiska institutionen vid Lunds universitet, Kungliga Ingenjörsvetenskapsakademien, Swedish Incubators & Science Parks (SISP).

Sammanfattning av promemorian Utkast till lagrådsremiss Förändrade skatteregler för delägare i fåmansföretag

I promemorian föreslås ändringar i de särskilda skatteregler som gäller för delägare som äger kvalificerade andelar i fåmansföretag, de s.k. 3:12-reglerna. Förslagen innebär bl.a. att beräkningen av det lönebaserade utrymmet ändras, kapitalandelskravet utformas som ett tak för det lönebaserade utrymmet, uppräkningsgränsen av sparade utdelningsutrymme begränsas, ett gemensamt takbelopp för utdelning och kapitalvinst införs, skattesatsen för utdelning och kapitalvinst inom gränsbeloppet höjs från 20 till 25 procent samt ägarskiften mellan närstående underlättas.

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2018.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹ dels att 48 kap. 20 och 20 a §§, 57 kap. 4, 5, 10, 11 a, 16, 17, 19, 20, 20 a, 21 och 22 §§ ska ha följande lydelse, dels att det ska införas två nya paragrafer, 57 kap. 4 a och 16 a §§, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse***48 kap.****20 §²**

Kapitalförluster på andra marknadsnoterade delägarätter än sådana som avses i 21 § ska dras av i sin helhet samt kapitalförluster på sådana andelar i svenska aktiebolag och utländska juridiska personer som inte är marknadsnoterade ska dras av till fem sjättedelar mot skattepliktiga kapitalvinster på sådana tillgångar. Med skattepliktig kapitalvinst på sådana tillgångar avses även återföring av investeraravdrag enligt 43 kap. För kvalificerade andelar gäller dock att kapitalförluster ska dras av till två tredjedelar.

Avdrag för kapitalförluster enligt första stycket ska göras i följande ordning:

1. kapitalförluster som ska dras av i sin helhet,
2. kapitalförluster som ska dras av till fem sjättedelar,
3. kapitalförluster som ska dras av till två tredjedelar.

Kapitalförluster på andra marknadsnoterade delägarätter än sådana som avses i 21 § ska dras av i sin helhet samt kapitalförluster på sådana andelar i svenska aktiebolag och utländska juridiska personer som inte är marknadsnoterade ska dras av till fem sjättedelar mot skattepliktiga kapitalvinster på sådana tillgångar. Med skattepliktig kapitalvinst på sådana tillgångar avses även återföring av investeraravdrag enligt 43 kap.

Avdrag för kapitalförluster enligt första stycket ska göras i följande ordning:

1. kapitalförluster som ska dras av i sin helhet,
2. kapitalförluster som ska dras av till fem sjättedelar.

20 a §

Till den del en kapitalförlust på marknadsnoterade delägarätter inte kan dras av enligt 20 §, ska 70 procent dras av.

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

² Senaste lydelse 2013:771.

Till den del en kapitalförlust på andelar som inte är marknadsnoterade inte kan dras av enligt 20 §, ska fem sjättedelar av 70 procent dras av.

Till den del en kapitalförlust på kvalificerade andelar inte kan dras av enligt 20 §, ska två tredjedelar av 70 procent dras av.

57 kap.

4 §

Med *kvalificerad andel* avses 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 eller i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet, eller

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.

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 fem 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.

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

Med *kvalificerad andel* avses 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 eller i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet, eller

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 i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som detta fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag.

4 a §

En andel i ett fåmansföretag ska inte anses kvalificerad enligt 4 §

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 fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som avses i 4 § första stycket (den aktive närstående respektive verksamhetsföretaget) under förutsättning att

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

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

3. andelsägaren eller någon annan närstående än den aktive 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 föreligger särskilda skäl för att andelen ändå ska anses kvalificerad.

5 §

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

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 4 § eller andelar i ett fåmanshandelsbolag som avses i den paragrafen.

Vid tillämpning av tredje stycket ska sådana andelar som avses i 4 a § likställas med kvalificerade andelar.

10 §

Gränsbelopp beräknas för kvalificerade andelar och är summan av

1. årets gränsbelopp, och
2. sparat utdelningsutrymme uppräknat med statslåneräntan ökad med *tre* procentenheter.

För tillgångar som avses i 2 § andra stycket ska det sparade utdelningsutrymmet i stället räknas upp med statslåneräntan ökad med en procentenhet.

Gränsbelopp beräknas för kvalificerade andelar och är summan av

1. årets gränsbelopp, och
2. sparat utdelningsutrymme uppräknat med statslåneräntan ökad med *två* procentenheter.

11 a §³

Den som äger andelar i flera företag *får beräkna* årets gränsbelopp enligt 11 § första stycket 1 för andelar i *endast* ett av företagen.

Den som äger andelar i flera företag *och som beräknar* årets gränsbelopp enligt 11 § första stycket 1 för andelar i ett av företagen *får inte beräkna* årets gränsbelopp för andelar i *andra* företag.

16 §⁴

Det lönebaserade utrymmet är *50 procent av löneunderlaget* enligt 17 och 18 §§ och fördelas med lika belopp på andelarna i företaget.

Det lönebaserade utrymmet beräknas för respektive andelsägare till summan av

- 15 procent av andelsägarens löneunderlag som inte överstiger 6 inkomstbasbelopp,
- 30 procent av andelsägarens löneunderlag som överstiger 6 inkomstbasbelopp men inte 60 inkomstbasbelopp, och
- 40 procent av andelsägarens löneunderlag som överstiger 60 inkomstbasbelopp.

Andelsägarens löneunderlag är företagets löneunderlag enligt 17 och 18 §§ fördelat med lika belopp

³ Senaste lydelse 2011:1271.

⁴ Senaste lydelse 2013:960.

på andelarna i företaget multiplicerat med andelsägarens andelar i företaget.

För andelsägare som inräknas i samma närståendekrets enligt 56 kap. 5 § beräknas det lönebaserade utrymmet på de närståendes sammanlagda löneunderlag och fördelas därefter mellan dem i förhållande till deras andelar i företaget.

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

Det lönebaserade utrymmet för delägarens samtliga andelar får inte överstiga ett belopp som motsvarar 50 gånger sådan kontant ersättning som avses i 17 § första stycket och som delägaren eller någon närstående har fått från företaget och dess dotterföretag under året före beskattningsåret.

16 a §

Om andelsägaren äger andelar som motsvarar mindre än fyra procent av kapitalet i företaget, får det lönebaserade utrymmet för delägarens samtliga andelar inte överstiga ett belopp som motsvarar 0,25 gånger sådan kontant ersättning som avses i 17 § första stycket och som delägaren eller någon närstående har fått från företaget och dess dotterföretag under året före beskattningsåret.

17 §

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

Företagets löneunderlag 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

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.

19 §⁵

Lönebaserat utrymme ska beräknas bara om

1. *andelsägaren äger andelar i företaget som motsvarar minst fyra procent av kapitalet i företaget, och*

2. andelsägaren eller någon närstående under året före beskattningsåret fått sådan kontant ersättning som avses i 17 § första stycket 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 inkomstbasbelopp

20 §

Utdelning på en kvalificerad andel ska tas upp i inkomstslaget tjänst till den del den överstiger gränsbeloppet. Utdelning upp till gränsbeloppet ska tas upp till *två tredjedelar* i inkomstslaget kapital.

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

Lönebaserat utrymme ska beräknas bara om andelsägaren eller någon närstående under året före beskattningsåret fått sådan kontant ersättning som avses i 17 § första stycket från företaget och dess dotterföretag med ett belopp som sammanlagt inte understiger det lägsta av

Utdelning på en kvalificerad andel ska tas upp i inkomstslaget tjänst till den del den överstiger gränsbeloppet. Utdelning upp till gränsbeloppet ska tas upp till *fem sjuandedelar* i inkomstslaget kapital.

⁵ Senaste lydelse 2013:960.

20 a §⁶

Utdelning ska 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 §, under beskattningsåret från ett företag sammanlagt i inkomstslaget tjänst tagit upp högre belopp än som motsvarar 90 inkomstbasbelopp enligt 58 kap. 26 och 27 §§ socialförsäkringsbalken för beskattningsåret.

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

Utdelning ska 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 §, under beskattningsåret från ett företag sammanlagt i inkomstslaget tjänst tagit upp *utdelning och kapitalvinst* till högre belopp än som motsvarar 120 inkomstbasbelopp enligt 58 kap. 26 och 27 §§ socialförsäkringsbalken för beskattningsåret.

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.

21 §⁷

Kapitalvinst på en kvalificerad andel till den del den överstiger gränsbeloppet ska tas upp i inkomstslaget tjänst. Kapitalvinst som motsvarar gränsbeloppet ska tas upp till *två tredjedelar* i inkomstslaget kapital.

Om kapitalvinst på en kvalificerad andel som anskaffats före år 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 § i sin helhet tas upp i inkomstslaget kapital i stället för i inkomstslaget tjänst. Detta gäller inte för tillgångar som avses i 2 § andra stycket.

Kapitalvinst på en kvalificerad andel till den del den överstiger gränsbeloppet ska tas upp i inkomstslaget tjänst. Kapitalvinst som motsvarar gränsbeloppet ska tas upp till *fem sjättedelar* i inkomstslaget kapital.

22 §⁸

En kapitalvinst ska inte tas upp i inkomstslaget tjänst till den del det skulle medföra att den skattskyldige och närstående, som inräknas i

En kapitalvinst ska inte tas upp i inkomstslaget tjänst till den del det skulle medföra att den skattskyldige och närstående, som inräknas i

⁶ Senaste lydelse 2011:1271.

⁷ Senaste lydelse 2008:1064.

⁸ Senaste lydelse 2011:1271.

samma närståendekrets enligt 56 kap. 5 §, under *avyttringsåret och de fem föregående beskattningsåren* från ett företag sammanlagt i inkomstslaget tjänst tagit upp högre belopp än som motsvarar 100 inkomstbasbelopp enligt 58 kap. 26 och 27 §§ socialförsäkringsbalken för *avyttringsåret*.

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

samma närståendekrets enligt 56 kap. 5 §, under *beskattningsåret* från ett företag sammanlagt i inkomstslaget tjänst tagit upp *kapitalvinst och utdelning till* högre belopp än som motsvarar 120 inkomstbasbelopp enligt 58 kap. 26 och 27 §§ socialförsäkringsbalken för *beskattningsåret*.

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

Om bestämmelserna i 44 kap. 28 § är tillämpliga, ska även den del av kapitalvinsten eller utdelningen som tagits upp i inkomstslaget tjänst under tidigare beskattningsår beaktas enligt första stycket.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2018.

2. Bestämmelserna i 48 kap. 20 och 20 a §§, 57 kap. 4, 10, 11 a, 16, 17, 19, 20, 20 a, 21 och 22 §§ i sina nya lydelse och den nya bestämmelsen i 57 kap. 16 a § tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2017.

3. Den nya bestämmelsen i 57 kap. 4 a § och bestämmelsen i 57 kap. 5 § i den nya lydelsen tillämpas första gången för andelar som har överlåtits efter den 31 december 2017.

4. Om den skattskyldige eller någon närstående före lagens ikraftträdande har avyttrat en andel i ett företag får kapitalvinst hänförlig till denna andel beaktas vid tillämpning av 57 kap. 22 § i den nya lydelsen till och med den 31 december 2022, under förutsättning att

– avyttringen har skett under något av de fem föregående beskattningsåren,

– både avyttringen före och efter lagens ikraftträdande har skett till någon annan än en närstående eller ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som den skattskyldige eller någon närstående, direkt eller indirekt, äger andelar i, och

– den skattskyldige begär det.

Efter remiss har yttranden kommit in från Kammarrätten i Göteborg, Förvaltningsrätten i Malmö, Förvaltningsrätten i Uppsala, Domstolsverket, Ekobrottsmyndigheten, Revisorsinspektionen, Försäkringskassan, Pensionsmyndigheten, Finansinspektionen, Ekonomistyrningsverket, Konjunkturinstitutet, Skatteverket, Kronofogdemyndigheten, Bokföringsnämnden, Arbetsgivarverket, Statskontoret, Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet, Juridiska institutionen vid Göteborgs universitet, Nationalekonomiska institutionen vid Uppsala universitet, Konkurrensverket, Verket för innovationssystem (VINNOVA), Tillväxtverket, Regelrådet, Myndigheten för tillväxtpolitiska utvärderingar och analyser (Tillväxtanalys), Arbetsförmedlingen, Institutet för arbetsmarknads- och utbildningspolitisk utvärdering (IFAU), Almega Tjänsteföretagen, FAR, Fastighetsägarna Sverige AB, Founders Alliance, Föreningen Svenskt Näringsliv, Företagarna, Lantbrukarnas Riksförbund, Landsorganisationen i Sverige, Näringslivets regelnämnd, Näringslivets skattedelegation, Praktikertjänst, Privattandläkarna, Svensk Industriförening, Swedish Private Equity & Venture Capital Association, Sveriges advokatsamfund, Sveriges Akademikers Centralorganisation, Sveriges Byggindustrier, Sveriges Kommuner och Landsting, Srf konsulterna och Tjänstemännens Centralorganisation.

Yttranden har även inkommit från ett antal privatpersoner och Mannheimer Swartling Advokatbyrå, Toontrack Music AB, Sveriges Ingenjörer, Kåver & Mellin AB, Styrelsen Företagarna Täby, KPMG AB, MEVA AB, Stockholms Handelskammare, S-Schakt AB, Jenny & Niels Mejer AB, Sveriges Läkarförbund, SUP46, PwC, Scantech Strategy Advisors, Midport Scandinavia AB, Esam AB, Protecta Medical AB, Goget AB och Lindskog Malmström Advokatbyrå KB.

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att lämna några synpunkter: Sveriges export- och investeringsråd (Business Sweden), Handelshögskolan i Stockholm, Jönköping International Business School, Kungliga Ingenjörsvetenskapsakademien, Coompanion, Företagarförbundet Fria Företagare, Företagarna i region Jönköpings län, Skattebetalarnas förening, Svensk Handel, Svensk Plastindustriförening och Visita.