

# Kommittédirektiv



Tilläggsdirektiv till Utredningen om översyn  
av beskattningen vid ägarskiftet i  
fåmansföretag (Fi 2014:06)

**Dir.**  
**2015:2**

---

Beslut vid regeringssammanträde den 15 januari 2015.

## Ändring av och förlängd tid för uppdraget

Utredningens uppdrag ändras. Utformningen av 3:12-reglerna är av betydelse för incitamenten att starta, driva, utveckla och äga företag. Samtidigt har spänningarna mellan beskattning av arbetsinkomst och kapitalinkomst ökat sedan 1990 års skattereform. Det är angeläget att 3:12-reglerna inte öppnar upp för sådan inkomstomvandling som reglerna är avsedda att förhindra. Förutom att inkomstomvandling minskar skatteintäkterna minskar också effektiviteten i skattesystemet, samtidigt som 3:12-reglernas legitimitet undergrävs. Utredningen ska därför, förutom att se över beskattningen vid ägarskiftet i fåmansföretag, se över 3:12-regelverket i syfte att begränsa möjligheterna till inkomstomvandling. Utredningen ska bl.a.

- analysera om förenklingsregeln, reglerna om lönebaserat utrymme och sparutrymme samt takreglerna för beskattning av utdelning respektive kapitalvinst i inkomstslaget tjänst bör förändras,
- analysera om skattesatsen på utdelning och kapitalvinst inom gränsbeloppet samt över takbeloppen bör förändras, och
- lämna förslag till de förändringar av 3:12-reglerna som utredningen finner lämpliga.

Uppdraget skulle ursprungligen redovisas senast den 2 mars 2015. Utredningstiden förlängs. Uppdraget ska i stället redovisas senast den 1 september 2016.

## **Bakgrund**

### *Utredningens nuvarande uppdrag*

Regeringen beslutade den 13 mars 2014 direktiv till en utredning med uppdrag att se över beskattningen vid ägarskiften i fåmansföretag (dir. 2014:42). Syftet är enligt direktiven att säkerställa att reglerna vid ägarskiften är ändamålsenliga och att skattereglernas utformning inte påverkar om verksamheten avyttras till någon inom eller utom närståendekretsen. Utredningen ska bl.a. analysera om karensregeln utgör ett hinder vid ägarskiften till närstående och om det bör vara neutral beskattning mellan fåmansföretagsdelägare som genomför ägarskifte inom respektive utom närståendekretsen. Om de slutsatser som kan dras av översynen visar att det finns ett behov ska utredaren föreslå lämpliga förändringar. En förutsättning vid utformningen av de förslag som lämnas är att den preventiva funktion som 3:12-reglerna är avsedd att upprätthålla för att motverka inkomstomvandling iakttas.

### *3:12-reglerna*

I 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) finns särskilda regler för utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag, de s.k. 3:12-reglerna. Anledningen till de särskilda reglerna är Sveriges duala skattesystem, dvs. att tjänsteinkomster 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 arbetsinkomster omvandlas till lägre beskattade kapitalinkomster i syfte att sänka den totala skatten på ersättning från företaget. År 2006 reformerades reglerna bl.a. för att förbättra regelverkets effekter på risktagande i näringslivet. För att en andelsägare ska beröras av de särskilda reglerna

för utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag ska ägaren eller någon närstående ha varit verksam i fåmansföretaget i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren. Andelarna anses då kvalificerade. Reglerna anger hur utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar ska fördelas mellan inkomstlagen tjänst och kapital vid beskattningen.

#### *Fördelningen mellan inkomstlagen tjänst och kapital*

Utdelning på kvalificerade andelar upp till ett schablonmässigt beräknat gränsbelopp beskattas proportionellt i inkomstslaget kapital med 20 procent. Utdelning som överstiger gränsbeloppet tas upp i inkomstslaget tjänst upp till ett belopp som motsvarar maximalt 90 inkomstbasbelopp. Utdelning däröver beskattas med 30 procent i inkomstslaget kapital.

Gränsbeloppet består av årets gränsbelopp samt sparad utdelningsutrymme uppräknat med statslåneräntan ökad med tre procentenheter. Årets gränsbelopp kan beräknas antingen enligt förenklingsregeln eller enligt huvudregeln. Enligt förenklingsregeln beräknas årets gränsbelopp till 2,75 inkomstbasbelopp fördelat med lika belopp på andelarna i företaget. Enligt huvudregeln beräknas årets gränsbelopp till summan av det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen avyttrats vid årets ingång multiplicerat med statslåneräntan ökad med nio procentenheter och ett lönebaserat utrymme. Om utdelningen understiger gränsbeloppet utgör skillnaden sparad utdelningsutrymme som förs vidare till nästa år.

Det lönebaserade utrymmet är 50 procent av löneunderlaget och fördelas med lika belopp på andelarna i företaget. Det lönebaserade utrymmet för delägarens samtliga andelar får inte överstiga ett belopp som motsvarar 50 gånger sådan kontant ersättning som delägaren eller någon närstående har fått från företaget och dess dotterföretag under året före beskattningsåret. Löneunderlaget beräknas på grundval av sådan kontant ersättning som ska tas upp i inkomstslaget tjänst och som under året före beskattningsåret har lämnats till de anställda i företaget

och i dess dotterföretag. Delägarens egen lön får ingå i löneunderlaget.

För kapitalvinster gäller på liknande sätt som för utdelningar att kapitalvinst på kvalificerade andelar upp till gränsbeloppet beskattas proportionellt i inkomstslaget kapital med 20 procent. Kapitalvinst som överstiger gränsbeloppet tas upp i inkomstslaget tjänst upp till ett belopp som motsvarar maximalt 100 inkomstbasbelopp. Kapitalvinst däröver beskattas med 30 procent i inkomstslaget kapital.

#### *Förutsättningarna för att få beräkna lönebaserat utrymme*

För att få beräkna ett lönebaserat utrymme måste andelsägaren eller någon närstående ta ut lön av viss storlek. 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 10 inkomstbasbelopp. Med effekt från den 1 januari 2015 sänks taket för detta löneuttagskrav från 10 till 9,6 inkomstbasbelopp.

Den 1 januari 2014 reformerades reglerna om lönebaserat utrymme och ett kapitalandelskrav infördes. 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.

#### **Ändring av uppdraget**

Företag och deras ägare ska ha goda skattemässiga villkor, och skatter ska tas ut på ett effektivt sätt. Det är viktigt att stimulera företagande, öka investeringar och skapa nya arbetstillfällen. Utformningen av 3:12-reglerna är av betydelse för incitamenten att starta, driva och utveckla företag. Vid utformningen av reglerna är det viktigt att hitta en bra balans mellan syftet att skapa positiva effekter som ökat entreprenörskap, fler arbetstillfällen och högre tillväxt samt syftet att förhindra inkomstomvandling. Spänningarna mellan beskattning av

arbetsinkomst och kapitalinkomst har ökat sedan 1990 års skattereform. Sedan införandet har 3:12-reglerna genomgått flera större förändringar. Bland annat har de s.k. lättnadsreglerna avskaffats och skattesatsen inom gränsbeloppet sänkts från 30 till 20 procent, utbetalda löner i företaget har getts ökad tyngd vid beräkning av gränsbeloppet och en förenklingsregel för beräkning av gränsbeloppet har införts. Schablonbeloppet i förenklingsregeln och det lönebaserade utrymmet har vid flera tillfällen höjts, vilket ökat det kapitalbeskattade utrymmet.

Förändringarna har sammantaget medfört att reglerna blivit mer förmånliga för verksamma delägare i fåmansföretag samtidigt som möjligheterna till inkomstomvandling har ökat. En omständighet som talar för att reglerna skapar stora möjligheter att ta ut kapitalbeskattad inkomst är att de gränsbelopp som beräknas varje år är betydligt större än de gränsbelopp som faktiskt kommer att kunna utnyttjas.

Det är angeläget att 3:12-reglerna inte öppnar upp för sådan inkomstomvandling som reglerna är avsedda att förhindra. Förutom att inkomstomvandling minskar skatteintäkterna minskar också effektiviteten i skattesystemet, samtidigt som 3:12-reglernas legitimitet undergrävs. Det finns därför anledning att göra en översyn av regelverket för att begränsa skattemässig inkomstomvandling. Riksdagen har också, i samband med de förändringar i 3:12-reglerna som trädde i kraft den 1 januari 2014, genom ett tillkännagivande till regeringen uttalat att regeringen noga bör följa utvecklingen och vid behov skyndsamt återkomma till riksdagen med förslag om ytterligare justeringar i regelverket (bet. 2013/14:FiU1).

Utredningen ges därför i uppdrag att, förutom att se över beskattningen vid ägarskiftet i fåmansföretag, se över 3:12-reglerna i syfte att säkerställa att det ursprungliga syftet med regelverket upprätthålls.

Utredningen ska analysera lämpliga förändringar av

- storleken på schablonbeloppet i förenklingsregeln,
- förutsättningarna för att få använda förenklingsregeln,
- reglerna för beräkning av kapitalavkastning,
- storleken på det lönebaserade utrymmet,

- förutsättningarna för att få beräkna ett lönebaserat utrymme,
- reglerna om sparad utdelningsutrymme,
- takreglerna för beskattning av utdelning respektive kapitalvinst i inkomstslaget tjänst, och
- skattesatsen på utdelning och kapitalvinst inom gränobeloppet samt över takbeloppen.

Utredningen ska med utgångspunkt i den genomförda analysen lämna förslag till de förändringar av 3:12-reglerna som utredningen finner lämpliga för att begränsa skattemässig inkomstomvandling.

När det gäller analysen av om förutsättningarna för att få använda förenklingsregeln bör förändras, bör utredningen särskilt undersöka om det bör införas ett aktivitetskrav på företagsnivå.

I analysen av om storleken på det lönebaserade utrymmet bör förändras ska utredningen särskilt ta ställning till hur stor andel av löneunderlaget som bör utgöra lönebaserat utrymme samt om delägarens egen lön bör ingå i löneunderlaget. När det gäller analysen av det lönebaserade utrymmet ska utredningen också särskilt ta ställning till om löneuttagskravet och kapitalandelskravet bör förändras samt om ytterligare krav för att få beräkna ett lönebaserat utrymme bör införas.

När det gäller analysen av reglerna om sparad utdelningsutrymme, ska utredningen särskilt ta ställning till om reglerna om uppräknings av sparad utdelningsutrymme och möjligheterna att spara detta utrymme till senare år bör förändras.

Utredningen ska i det fortsatta arbetet ha ett helhetsperspektiv, dvs. utredningen ska anpassa förslagen avseende det ursprungliga uppdraget till de förändringar som kan komma att föreslås till följd av det nya uppdraget.

Enkla, enhetliga och överskådliga regler bidrar till att skattesystemet uppfattas som rättvist och rimligt, vilket kan ha stor betydelse bl.a. för förebyggande av skatteanpassning och skatteplanering. 3:12-regelverket är i flera avseenden komplicerat. Det är därför viktigt att så långt som möjligt utnyttja det utrymme för förenklingar som kan finnas. Som en allmän utgångspunkt gäller därför att de föreslagna reglerna i

möjlige mån ska vara enkla att tillämpa. De förslag utredningen lämnar ska särskilt analyseras med avseende på risker för kringgåenden och andra skatteundandraganden.

Företagsskattekommittén överlämnade den 12 juni 2014 sitt slutbetänkande Neutral bolagsskatt – för ökad effektivitet och stabilitet (SOU 2014:40). Utredningen ska vid framtagande av förslag följa och beakta de åtgärder som vidtas med anledning av Företagsskattekommitténs förslag.

Uppdraget omfattar även att göra en EU-rättslig analys av de åtgärder som övervägs, bl.a. med avseende på EU:s regler om fri rörlighet och reglerna om statligt stöd.

### **Konsekvensbeskrivningar**

För det ändrade uppdraget gäller att utredningen ska redovisa såväl offentligfinansiella konsekvenser som andra konsekvenser av förslagen. En utgångspunkt för uppdraget är att de förslag som utredningen lämnar sammantaget inte ska medföra minskade utan ökade skatteintäkter.

Vidare ska förslagens påverkan på den administrativa bördan för företag och myndigheter redovisas. En analys ska även göras av hur förslagen påverkar olika grupper av företag, t.ex. företag i olika branscher, av olika storlek och i olika delar av landet samt hur nystartade företag påverkas jämfört med företag som har verkat under de nuvarande 3:12-reglerna. Dessutom ska en analys göras av beskattningen av avkastningen på satsat kapital för investerare i noterade företag, onoterade företag och fåmansföretag. För delägare i fåmansföretag ska utredningen även analysera hur förslagen påverkar delägare i företag med olika antal delägare, med olika löneläge och med eller utan närstående delägare.

Utredningen ska även redovisa hur förslagen påverkar jämställdheten mellan kvinnor och män i företagandet och arbetslivet.

**Förlängd tid för uppdraget**

Utredningstiden förlängs. Uppdraget ska redovisas senast den 1 september 2016.

(Finansdepartementet)