



INTERNATIONELLA
HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Beskattning av kapitalvinst vid avyttring av kvalificerade andelar i fåmansföretag *de lege ferenda*

Magisteruppsats inom skatterätt

Författare: Erika Karlsson

Handledare: Jan Kellgren

Framläggningsdatum 2009-12-14

Jönköping december 2009

Magisteruppsats inom skatterätt

Titel:	Beskattning av kapitalvinst vid avyttring av kvalificerade andelar i fåmansföretag <i>de lege ferenda</i>
Författare:	Erika Karlsson
Handledare:	Jan Kellgren
Datum:	2009-12-14
Ämnesord:	Fåmansföretag, De lege ferenda, Kapitalvinst, Beskattning, 3:12-reglerna, Neutralitet, Normallön, Kvalificerade andelar i fåmansföretag

Sammanfattning

Fåmansföretagare är föremål för en särskild beskattning enligt vilken en kapitalvinst vid avyttring av kvalificerade andelar i ett fåmansföretag (fåmansföretagsaktier) kan komma att beskattas i både inkomstslaget kapital och inkomstslaget tjänst. Med anledning av att en övergångsbestämmelse gällande beskattningen av kapitalvinst vid avyttring av fåmansföretagsaktier upphör vid årsskiftet 2009/2010 har beskattningen varit omdiskuterad i media under den senaste tiden. Förevarande uppsats syftar till att ge ett bidrag till diskussionen kring beskattningen av kapitalvinst vid avyttring av kvalificerade fåmansföretagsaktier *de lege ferenda*.

Diskussionen har sin principiella grund i etiken och målsättningar kring förutsägbarhet, likabehandling, materiell lämplighet och hanteringsekonomi har valts som utgångspunkter. Likabehandling och systemkoherens (materiell lämplighet) säkerställs genom att neutralitetsprincipen och andra skatterättsliga principer åtlöds. I uppsatsen görs en jämförelse med beskattningen i inkomstslaget tjänst och för verksamhetsformerna aktiebolag, handelsbolag och enskild firma. I jämförelsen förutsätts referenspunkternas beskattning vara oförändrad *de lege ferenda*. Utdelning som grundas på fåmansföretagsaktier och kapitalvinst vid avyttring av ej kvalificerade fåmansföretagsaktier fungerar som ytterligare referenspunkter. Ekonomiska aspekter såsom transaktionskostnader beaktas då hanteringsekonomi utgör primär målsättning. Förutsägbarhet utgör en övergripande förutsättning.

Grunden till nu gällande beskattning lades redan i samband med 1991 års inkomstskattereform. Beskattningen har därefter genomgått ett antal förändringar, varav den största skedde 2006. Grundkonstruktionen har dock alltid varit att normal kapitalavkastning erhålls och därefter beskattas inkomsten, antingen till hälften eller till fullo, i inkomstslaget tjänst upp till ett förutbestämt takbelopp.

Med hänsyn till tidigare nämnda målsättningar anser jag att beskattningen bör förändras *de lege ferenda*. Enligt min mening bör normallön vara utgångspunkt i beskattningen. Då kravet på uttagen normallön är uppfyllt bör all annan inkomst från fåmansföretaget beskattas i inkomstslaget kapital. Rekommenderad beskattning behandlar, enligt min mening, aktieägare, handelsbolagsdelägare och fåmansföretagare likt. Målsättningarna kring likabehandling och materiell lämplighet tillgodoses därmed. Beskattningen innebär dessutom en enklare masshantering, då färre och mindre komplicerade beräkningar aktualiseras. Detta är fördelaktigt med hänsyn till målsättningarna kring förutsägbarhet och hanteringsekonomi. En beskattning med utgångspunkt i normallön synes således, med hänsyn till uppställda målsättningar, vara den mest lämpliga beskattningen *de lege ferenda*.

Innehåll

1	Inledning	1
1.1	Bakgrund.....	1
1.2	Syfte.....	2
1.3	Avgränsningar	2
1.4	Metod	3
1.5	Terminologi	7
1.6	Disposition.....	7
2	Historisk tillbakablick avseende beskattning av kapitalvinst på avyttrade fåmansföretagsaktier	9
2.1	1991 års beskattning.....	9
2.2	1994 års förändringar	10
2.3	2000 års förändringar	11
2.4	2006 års förändringar	11
2.5	2008 års förändringar	14
3	Beskattning av inkomster från fåmansföretag och andra verksamhetsformer <i>de lege lata</i>	15
3.1	Kapitalvinst vid avyttring av kvalificerade fåmansföretagsaktier.....	15
3.1.1	Beräkning av gränsbelopp	15
3.1.2	Beskattning av kapitalvinst	15
3.2	Kapitalvinst vid avyttring av ej kvalificerade fåmansföretagsaktier.....	16
3.3	Kapitalvinst vid avyttring av kvalificerade fåmansföretagsaktier via holdingbolag	17
3.4	Utdelning på kvalificerade fåmansföretagsaktier	18
3.5	Beskattning av aktiebolag, handelsbolag och enskild firma	19
3.5.1	Inledning.....	19
3.5.2	Aktiebolag.....	19
3.5.3	Handelsbolag.....	19
3.5.4	Enskild firma	21
4	Grunder i en <i>de lege ferenda</i> diskussion	22
4.1	Etik.....	22
4.1.1	Inledning.....	22
4.1.2	Normativ etik.....	22
4.1.3	Grundläggande utgångspunkter	24
4.2	Juridik.....	27
4.2.1	Neutralitetsprincipen	27
4.2.2	Övriga skatterättsliga principer	28
4.3	Ekonomi	29
5	Beskattning av kapitalvinst vid avyttring av kvalificerade fåmansföretagsaktier <i>de lege ferenda</i>	32
5.1	Inledning.....	32
5.2	<i>De lege lata</i>	32
5.3	<i>De lege ferenda</i>	33

5.3.1	Möjlighet till beskattning i ett inkomstslag	33
5.3.2	Diskussion med utgångspunkt i valda målsättningar	34
5.3.3	Definition av normallön	38
5.3.4	Alternativ beskattningsmetod.....	39
5.3.5	Illustration av rekommenderad beskattningsmetod.....	40
5.3.6	Kritik mot rekommenderad beskattningsmetod.....	41
6	Slutsats	43
	Referenslista.....	44

Figurer

Figur 3-1	Illustration över bolagsinnehav vid intern aktieöverlåtelse	18
Figur 5-1	Beskattning av inkomster från fåmansföretagsaktie <i>de lege lata</i>	41
Figur 5-2	Beskattning av inkomster från fåmansföretagsaktie <i>de lege ferenda</i>	41

Förkortningslista

IL	Inkomstskattelag (SFS 1999:1229)
Prop.	Proposition
SFS	Svensk Författningssamling
SOU	Statens Offentliga Utredningar
SvJT	Svensk Juristtidning

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Fåmansföretag är aktieföretag i vilka fyra eller färre delägare äger mer än 50 procent av aktierna.¹ Företagen har, på grund av avsaknaden av ett reellt tvåpartsförhållande, varit föremål för särskild beskattning under en längre tid. Begreppet fåmansföretag definierades i lagstiftningen redan 1951. År 1976 infördes den första fåmansföretagsbeskattningen. Syftet med fåmansföretagsreglerna, vilket genomsyrar samtliga bestämmelser, är att förhindra att ägaren/ägarna tillgodogör sig otillbörliga skatteförmåner.²

Enligt gällande rätt beskattas kapitalvinst vid avyttring av kvalificerade andelar i ett fåmansföretag (fåmansföretagsaktier) i inkomstslaget kapital. Beskattningen i inkomstslaget kapital gäller endast ett belopp som motsvaras av det så kallade gränsbeloppet³. Fåmansföretagare åtnjuter en skattelättnad och belopp inom ramen för gränsbeloppet skall endast tas upp till två tredjedelar i inkomstslaget kapital, vilket i praktiken leder till en beskattning med 20 procent.⁴

Den del av kapitalvinsten som överstiger gränsbeloppet skall beskattas i inkomstslaget tjänst och kan därmed träffas av en marginalsatt på 57 procent.⁵ År 2008 infördes dock en övergångsbestämmelse⁶ avseende beskattning av kapitalvinst vid avyttring av fåmansföretagsaktier. Enligt denna övergångsbestämmelse beskattas den del av kapitalvinsten som överstiger det så kallade gränsbeloppet till hälften i inkomstslaget tjänst och till hälften i inkomstslaget kapital.⁷ Övergångsbestämmelsen tillämpas på avyttringar som inte avser interna aktieöverlåtelser och som ägt/äger rum under tiden 1 januari 2008 – 31 december 2009. Efter särskild begäran kan bestämmelsen även tillämpas på avyttringar som gjordes under 2007.⁸

Fåmansföretagsreglerna har varit omdiskuterade i media under den senaste tiden.⁹ Anledningen till diskussionen är att nyss nämnda övergångsbestämmelse upphör vid årsskiftet 2009/2010. För de fall gällande rätt inte förändras kommer den i lagtexten intagna bestämmelsen om beskattning, av den del av vinsten som överstiger gränsbeloppet, i inkomstslaget tjänst att tillämpas.¹⁰ Med anledning av detta syftar denna uppsats till att

¹ 56 kap. 2 § IL.

² SOU 2002:52 del 1 s. 108.

³ För definition och beräkning av begreppet gränsbelopp hänvisas till avsnitt 3.1.1.

⁴ 57 kap. 21 § och 65 kap. 7 § IL.

⁵ 57 kap. 21 § IL. Marginalsatten uppgår till 57 procent förutsatt att den kommunala skatten (65 kap. 3 § IL) uppgår till 32 procent och att den skattskyldiges övriga inkomster överstiger de båda skiktgränserna som återfinns i 65 kap. 5 § IL.

⁶ Övergångsbestämmelse 2007:1251.

⁷ Övergångsbestämmelse 2007:1251 p. 6 och 7b.

⁸ Övergångsbestämmelse 2007:1251 p. 2.

⁹ Se bland annat Arnell, *Oklart om beskattningen av fåmansföretag och Svenskt Näringsliv, Höjda skatter väntar fåmansföretag*.

¹⁰ 57 kap. 21 § IL.

ge ett bidrag till den diskussion som pågår kring den mest lämpliga beskattningsmetoden för fåmansföretag och fåmansföretagare *de lege ferenda*.

1.2 Syfte

Förevarande uppsats syftar till att ge ett bidrag till diskussionen kring beskattning av kapitalvinst vid avyttring av kvalificerade andelar i ett fåmansföretag *de lege ferenda*. Uppsatsen belyser främst uppdelningen i inkomstlagen tjänst respektive kapital.

1.3 Avgränsningar

Fåmansföretag har varit föremål för särskild beskattning sedan 1976,¹¹ men vid studier av den historiska beskattningen av kapitalvinst beaktas endast beskattningen från 1991 och framåt. Grunden för denna avgränsning är hänförlig till validiteten i resonemangen. Då inkomstskattesystemet genomgick en stor förändring i början av 1990-talet måste tidigare metoder för beskattning av kapitalvinst ses tillsammans med övriga då gällande beskattningsregler, i annat fall vore jämförelsen inte rättvisande. En genomgång av hela inkomstskattesystemet före reformen 1991 skulle kräva alltför mycket tid och utrymme, varför detta har prioriterats bort.

Vid beskrivning av den historiska beskattningen beaktas endast beskattning av kapitalvinst vid avyttring av kvalificerade fåmansföretagsaktier. Vidare behandlas endast kapitalvinst som tillfaller fysisk person. Detta då denna beskattning är omdiskuterad och nu föremål för en eventuell förändring. Beskattning av kapitalvinst som tillfaller juridisk person samt kapitalvinst vid avyttring av okvalificerade aktier beaktas dock då beskattning av inkomster från fåmansföretag *de lege lata* presenteras. Beskattningen vid dessa avyttringar samt vid utdelning från fåmansföretag presenteras då den får viss betydelse vid en *de lege ferenda* diskussion genom att hänsyn skall tas till neutralitetsprincipen.

Skalbolagsbeskattningen lämnas utanför denna uppsats då skalbolagsreglerna kan komma att tillämpas på alla företagsformer. Några särdrag för fåmansföretag finns således inte. Därutöver innebär inlämnad skalbolagsdeklaration i många fall att skalbolagsbeskattningen undviks,¹² och någon anledning till jämförelse anses därför inte finnas.

Kapitalförluster behandlas varken då den historiska beskattningen eller beskattningen *de lege lata* beskrivs. Grunden för denna avgränsning ligger i uppsatsens syfte enligt vilket endast kapitalvinster skall behandlas. För att få koherens i skattesystemet måste dock kapitalförluster beaktas till viss del då ett *de lege ferenda* resonemang förs.

I *de lege ferenda* diskussionen görs en jämförelse med bland annat beskattningen avseende verksamhetsformerna aktiebolag, handelsbolag och enskild firma. Jämförelsen tar dock inte beskattningen för stiftelser och ekonomiska respektive ideella föreningar i beaktning, då dessa verksamhetsformer inte är vanligt förekommande då enskilda individer bedriver näringsverksamhet.

Vidare presenteras ingen empirisk undersökning i uppsatsen. Anledningen till detta är att det tar lång tid att samla in och utvärdera statistik. Därutöver finns det en risk för fel-tolkning av statistiken. Det saknas möjligheter för att ge statistiken det utrymme som i

¹¹ SOU 2002:52 del 1 s. 108.

¹² 25 a kap. 11 § IL.

och för sig skulle kunna vara berikande. Fokus ligger istället på teoretiska diskussioner kring etik, juridik och ekonomi.

Uppsatsen fokuserar på fåmansföretagsreglernas innebörd och inte på deras tekniska utformning. Avgränsningen mot regelteknik görs med anledning av att jag anser att innebörden är primär och att den tekniska utformningen är sekundär.

1.4 Metod

Rättsvetenskapens uppgift är omdiskuterad. Lambertz och Wersäll hävdar å sin sida att rättsvetenskapen har till uppgift att bistå praktiker. Westerlund och Träskman hävdar å andra sidan att rättsvetenskapens uppgift är att vara en problemlösare och påverka rättsutvecklingen genom teoretiska och principiella studier.¹³ Förevarande uppsats ämnar främst, genom teoretiska och principiella studier, påverka rättsutvecklingen.

Uppsatsen är rättsvetenskaplig och grundas därför naturligen på en traditionell juridisk metod med användning av de rättskällor som återfinns i Sverige; lag, förarbeten, praxis och doktrin.¹⁴ För att ge infallsvinklar till olika beskattningsmetoder studeras den historiska beskattningen avseende beskattning av kapitalvinst på avyttrade kvalificerade fåmansföretagsaktier. Därutöver studeras även beräkningen av det så kallade gränsbeloppet. Den historiska beskattningen skildras deskriptivt och framställningen syftar till att omnämna de centrala förändringar som har skett och som kan anses vara användbara vid en diskussion kring beskattningen *de lege ferenda*. Vid studier av den historiska beskattningen används främst regeringens propositioner som informationskälla, då dessa i regel är omfattande.¹⁵ Regeringen har utarbetat de olika beskattningsmodellerna med hjälp av bland annat utredningar, expertgrupper och remissinstanser,¹⁶ med anledning därav anses informationen vara tillförlitlig och användbar.

Då den historiska beskattningen presenteras finns en viss risk att presentationen inte blir rättvis eftersom en helhetsbild över hela rättsområdet, och samtliga omständigheter som kan påverka beskattningsutfallet, saknas. Risker har dock reducerats genom att uppsatsen är avgränsad till att endast behandla beskattningen efter den stora reformen av inkomstskattesystemet 1991. I övrigt torde risken ytterligare minimeras genom att förarbeten inom området studeras. Dessa ger i många fall en god överblick över området och behandlar problemen ur ett helhetsperspektiv.¹⁷

Det finns vidare en viss risk för förvirring då den historiska beskattningen beskrivs. För att inte vilseleda läsaren ytterligare genom hänvisning till olika lagrum görs inte någon laghänvisning då det är fråga om äldre bestämmelser. Här utgår uppsatsen istället från den föreslagna lydelsen i lagens proposition och hänvisning sker därmed till aktuell proposition. Därutöver beskrivs tidigare metoder i imperfekt medan *de lege lata* be-

¹³ Petrusson, *Den rättsvetenskapliga forskningens roll – Vad bör den rättsvetenskapliga forskningen syssla med och varför?* SvJT 2002 s. 217-234 (229-231).

¹⁴ Lehrberg, *Praktisk juridisk metod*, s. 34.

¹⁵ Lehrberg, *Praktisk juridisk metod*, s.123.

¹⁶ Lehrberg, *Praktisk juridisk metod*, s. 124-125.

¹⁷ Lehrberg, *Praktisk juridisk metod*, s. 123.

Inledning

skrivs i presens. Risken för förvirring torde vidare minimeras genom uppsatsens disposition enligt vilken varje års förändringar presenteras i ett separat avsnitt.

Relevanta lagbestämmelser *de lege lata* är relativt klara och tydliga. Då någon djupare analys av bestämmelserna inte företas uppstår inte heller några tolkningssvårigheter, varför studier av förarbeten, praxis och doktrin inte aktualiseras i detta avseende. Då laghänvisningar skall göras finns valmöjligheten att göra dem i fotnot alternativt direkt i texten. Min personliga uppfattning är att hänvisning genom fotnot ger ett bättre flyt i läsningen, varför denna metod har valts.

Möjlighet till komparativ studie av vald beskattningsmetod vid kapitalvinst på avyttrade fåmansföretagsaktier i andra länder har övervägts. En sådan studie måste anses vara berikande då den ger svar på hur andra länder har hanterat problematiken. Vid en komparativ studie av andra länders beskattningsmetod krävs emellertid god kunskap om det aktuella landets hela skattesystem.

Mats Tjernberg gjorde en komparativ studie av svensk och dansk rätt 1999.¹⁸ Denna kan dock inte anses vara användbar då det danska skattesystemet nu står inför en skattereform och beskattningen förväntas bli annorlunda.¹⁹ Därutöver har 3:12-utredningen utfört en komparativ studie över fåmansföretagsreglerna i andra länder. De länder som har studerats är Norge, Finland, Danmark och Nederländerna. Utredningen presenterade dock sitt betänkande²⁰ 2004 och min farhåga är att beskattningen i Norge, Finland och Nederländerna, precis som i Danmark, skall ha förändrats under de fem år som har passerat sedan utredningen presenterade sin studie. Någon uppdaterad studie har inte påträffats varför farhågan varken kan dementeras eller bekräftas. Bristen på nyproducerat svenskt material medför att jag inte anser det vara lämpligt att göra en komparativ studie.

Uppsatsen är problemorienterad i den del då lämplig beskattningsmetod *de lege ferenda* söks. *De lege ferenda* resonemang har, enligt Kellgren, ofta en klart normativ inriktning.²¹ Kellgren delar in normativa resonemang i två delar: djup-normativa och yt-normativa.²² Min avsikt är att föra djup-normativa resonemang och sammanväva aspekter från olika vetenskapsområden. De aspekter som kan komma i fråga i ett *de lege ferenda* resonemang är bland annat moral och etik, statistik, juridik, ekonomi samt empiriska studier av till exempel attityder hos småföretagare eller effekter av kapitalvinstbeskattningen.

Då etik bör vara grunden för alla normer och bestämmelser i samhället är denna aspekt även grunden i sökandet efter lämplig beskattning *de lege ferenda* i förevarande uppsats. En regel som inte grundas på etiskt korrekta överväganden blir dessutom svår att

¹⁸ Tjernberg, *Fåmansaktiebolag – en skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.fl.*

¹⁹ Holmdahl och Laxmark, *Dansk skattereform medför ändrad beskattning av utdelning och vinst på aktier*, Öhrlings PricewaterhouseCoopers nyhetsbrev Taxmatters.

²⁰ SOU 2002:52 del 1.

²¹ Kellgren, *Något om normativa resonemang i rättsdogmatisk forskning*, SvJT 2002, s. 514-530 (515).

²² Kellgren, *Något om normativa resonemang i rättsdogmatisk forskning*, SvJT 2002, s. 514-530 (516).

Inledning

upprätthålla och motivera i längden. Vad som kan anses vara etiskt korrekt diskuteras längre fram i uppsatsen.

Material från Jan Kellgren och Andreas Norlén används flitigt i uppsatsens etiska diskussion. Kellgren diskuterar lämpliga målsättningar inom skatterätt.²³ Dessa målsättningar presenteras då de utgör grunden för mina personliga ställningstaganden. Norléns avhandling²⁴ behandlar civilrättsliga spörsmål men då den berör möjligheten att rättfärdiga juridiska ställningstaganden med etik anses materialet ändå vara värdefullt.

Juridiken är en grundstomme i argumentationen, vilket förklaras av den vetenskap som uppsatsen skrivs inom. Argumentationens utgångspunkt är att beskattningen för aktuella verksamhetsformer samt annan inkomstbeskattning förblir oförändrad. Målet är således att skapa systemkoherens med det övriga inkomstskattesystemet. Beskattningen *de lege ferenda* kommer att jämföras med den beskattning som används för inkomstslaget tjänst och verksamhetsformerna aktiebolag, handelsbolag samt enskild firma. Jämförelsen kommer även beakta beskattning av utdelning från fåmansföretag och avyttring av icke kvalificerade fåmansföretagsaktier.

Valet att jämföra fåmansföretagsbeskattningen med den som tillämpas i inkomstslaget tjänst grundas i att tjänstebeskattnings i många fall är alternativet för fåmansföretagaren för de fall han väljer att inte bedriva näringsverksamhet. Verksamhetsformerna handelsbolag och enskild firma påminner i mångt och mycket om fåmansföretag. Målet vid utformandet av fåmansföretagsreglerna var att jämställa fåmansföretagaren med näringsidkare som bedriver verksamheten såsom handelsbolag respektive enskild firma. Det måste därför anses vara lämpligt att jämföra fåmansföretagsbeskattningen med den beskattning som tillämpas på dessa verksamhetsformer. Då fåmansföretaget är ett aktiebolag och följer denna verksamhetsforms regelverk är det även naturligt att jämföra den särskilda fåmansföretagsbeskattningen med den beskattning som gäller för de aktiebolag som inte klassificeras som fåmansföretag med kvalificerade aktier. Ett fåmansföretag behöver inte alltid bestå av kvalificerade aktier och en jämförelse av beskattningen av de olika aktierna är därför, enligt min mening, på sin plats.

Dessutom jämförs beskattningen av erhållen utdelning på fåmansföretagsaktier med beskattningen av kapitalvinst vid avyttring av fåmansföretagsaktier. Denna jämförelse görs då det inte bör finnas en diskrepans i beskattningen av de båda inkomsterna, som båda härstammar från ett fåmansföretag. Det skall dock tilläggas att det inte, enligt min mening, är nödvändigt att nuvarande beskattning avseende utdelning förblir helt oförändrad. Det viktigaste är istället att systemkoherens skapas, vilket kan innebära att även beskattning av utdelning kan behöva förändras i viss mån. Någon jämförelse av övriga verksamhetsformer görs inte, i enlighet med uppsatsens avgränsningar.

Då juridiken presenteras såsom en grund för ett *de lege ferenda* sammanhang har främst doktrin använts, detta då principer sällan förklaras i högre rättskällor. Robert Pålsson och Roger Persson Österman är båda inriktade på skatterätt och jag anser att de skatterättsliga principerna presenteras väl i deras båda böcker²⁵, varför dessa har fått tjäna

²³ Kellgren, *Mål och metoder vid tolkning av skattelag*.

²⁴ Norlén, *Oskälighet och 36 § avtalslagen*.

²⁵ Pålsson, *Inledning till skatterätten* och Persson Österman, *Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen*.

Inledning

som informationskälla. Därutöver har Kellgrens tankar kring reciprocitetsprincipen givit nya infallsvinklar på ämnet, varför även hans material²⁶ har använts.

Utöver de etiska och juridiska aspekterna behandlas ekonomiska aspekter så till vida att beskattningen inte bör skapa ogynnsamma ekonomiska förhållanden för fåmansföretagare eller samhället i övrigt. Ekonomiska aspekter är viktiga men ges inte något större utrymme i uppsatsens analys på grund av mina begränsade akademiska kunskaper inom nationalekonomi. Självstudier av doktrin innebär inte att någon djupare analys av området kan göras.

Jag instämmer med Klas Eklunds uppfattning att nationalekonomisk doktrin ofta saknar anknytning till svensk ekonomi.²⁷ Fåmansföretagsreglerna appliceras enbart på svenska företag och jag har därför valt att avgränsa mina studier till doktrin som behandlar svensk ekonomi. Eklunds lärobok "Vår Ekonomi" anses vara tillförlitligt material och boken ger läsaren grundläggande kunskaper inom nationalekonomi. Informationen kommer dock att granskas källkritiskt och i viss mån även kompletteras med information från Per-Olof Bjuggren som är professor i nationalekonomi. Bjuggren är verksam vid Internationella Handelshögskolan och han forskar kring institutioner och företag. Hans åsikter och material, specifikt artikeln "3:12-reglerna: en ekonomisk analys"²⁸, används därför i denna uppsats.

Då *de lege ferenda* diskuteras är det viktigt att reflektera över hur en lagregel bör vara utformad med tanke på etik och andra aspekter avseende bestämmelsens innebörd. Det är även viktigt att fundera över den tekniska konstruktionen och formuleringen av bestämmelsen. Den regeltekniska aspekten tillägnas dock inte någon tid och plats i denna uppsats. Detta då uppsatsens primära syfte är bestämmelsens innebörd och inte hur paragrafen är utformad, vilket förklaras av uppsatsens avgränsningar. Det är dock viktigt att innebörden klart framgår och inte försvåras genom paragrafens utformning.

Vidare ges, i enlighet med gjorda avgränsningar, inte statistiska uppgifter kring fåmansföretag något utrymme. Att inte ge statistiken något utrymme innebär delvis att behovet av studien samt effekten av föreslagen beskattningsmetod inte kan beräknas. Detta då några uppgifter på hur ofta kapitalvinstbeskattning sker samt hur mycket skatt den resulterar i inte kommer att presenteras. Empiriska undersökningar vore berikande men min uppfattning är att de teoretiska diskussionerna i nuläget är av störst vikt, varför dessa presenteras i denna uppsats.

Det vore önskvärt att mitt bidrag till diskussion kring beskattning av kapitalvinst vid avyttring av fåmansföretagsaktier utvärderades. Jag har gjort ett flertal försök att komma i kontakt med både en praktiserande skattejurist och en professor i nationalekonomi. Jag har dock inte haft någon framgång med detta, vilket kanske beror på den höga arbetsbelastning som gäller för de båda yrkeskategorierna. Med anledning av detta har jag försökt att utvärdera mitt eget förslag kritiskt.

²⁶ Kellgren, *Reciprocitet i inkomstbeskattningen – vad skulle kunna avses med det?* Ståhl och Thorell (red.), Festskrift till Nils Mattsson s. 169-182.

²⁷ Eklund, *Vår Ekonomi – en introduktion till samhällsekonomi*, s. 5.

²⁸ Bjuggren m.fl., *3:12-reglerna: en ekonomisk analys*, Ekonomisk debatt nr 7 2007, s. 18-30.

Uppsatsens slutsats och rekommendationen kring beskattning av kapitalvinst vid avyttring av fåmansföretagsaktier *de lege ferenda* grundas därför enbart på den analys som företas i uppsatsen, tillsammans med tidigare personliga erfarenheter inom området. Rekommendationen är vidare beroende av de etiska utgångspunkter som jag har valt att basera min analys och diskussion på. Det i denna uppsats lämnade bidraget, till diskussionen kring fåmansföretagsreglerna, kan inte anses inbegripa alla relevanta vetenskapsområden. Det kan dock påpekas att det är svårt för en person att besitta tillräcklig kunskap inom alla relevanta vetenskapsområden och en analys, utförd av en enskild person, kommer därför med största sannolikhet alltid att lämna utrymme för kompletteringar och förbättringar. Bidraget bör därför endast ses som en grund för vidare diskussion med akademiker och praktiker från olika vetenskapsområden, istället för omedelbar implementering.

1.5 Terminologi

Personliga pronomen *han/honom* används genomgående i uppsatsen och syftar inte till att diskriminera eller könsbestämma fåmansföretagaren eller annan individ, utan används endast av praktiska skäl och i enlighet med lagstiftarens metodik.²⁹

Begreppet *fåmansföretagsregler* syftar på de särskilda bestämmelser som numera återfinns i 57 kap. IL. Reglerna återfanns ursprungligen i 3 § 12 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, varför de ibland omnämns i litteraturen såsom 3:12-regler. Det är dock viktigt att komma ihåg att dessa regler endast berör de delägare som anses ha kvalificerade aktier³⁰ i ett fåmansföretag.

Andelar i ett fåmansföretag benämns *fåmansföretagsaktier*. Uttrycket används för att förtydliga att det gäller andelar i ett fåmansföretag och inte andelar som ägs av fåmansföretaget.

Vid inkomstskattelagens tillkomst år 2000 kom begreppet realisationsvinst (reavinst) att ersättas med kapitalvinst.³¹ Begreppet *kapitalvinst* används genomgående i uppsatsen för att inte skapa förvirring.

Med uttrycket *handelsbolagsdelägare* åsyftas endast fysisk delägare, förutsatt att inget annat anges. Det är endast fysisk delägare som beaktas då uppsatsen är avgränsad mot att främst behandla kapitalvinst som tillfaller fysisk person.

1.6 Disposition

Uppsatsens genomsyras av en kronologisk och logisk disposition. *Första kapitlet* utgörs av en inledning till uppsatsen och ämnet. Kapitlet ger läsaren en introduktion till ämnet och förståelse för uppsatsens syfte och metod.

I *kapitel två* presenteras beskattningen av kapitalvinst på avyttring av kvalificerade fåmansföretagsaktier såsom den har förändrats över tiden. De underliggande avsnitten grundas på varandra och kapitlet bör således läsas i sin helhet för att läsaren skall få en förståelse för de förändringar som har skett.

²⁹ Prop. 1999/2000:2 s. 492.

³⁰ För definition av begreppet kvalificerade aktier hänvisas till avsnitt 3.1.1.

³¹ Prop. 1999/2000:2 s. 505.

Inledning

I nästföljande kapitel, **kapitel tre**, återges bestämmelser avseende beskattning av inkomster från fåmansföretag *de lege lata*. Därutöver presenteras beskattningen för aktiebolag, handelsbolag och enskild firma *de lege lata*. Läsaren ges denna information då den är betydelsefull för förståelse av diskussionen i analysavsnittet.

Efter en genomgång av tidigare och gällande beskattningsmetoder redogörs för de grunder som beskattningen *de lege ferenda* bör vila på. Informationen presenteras i **kapitel fyra**, vilket är indelat i de aspekter som redogjorts för under metodavsnittet: etik, juridik och ekonomi.

Därefter, i **kapitel fem**, följer en analys över lämplig beskattning vid avyttring av fåmansföretagsaktier *de lege ferenda*. I analysen kombineras de olika aspekterna för att leda fram till en användbar beskattningsmetod *de lege ferenda*.

I **kapitel sex** avslutas uppsatsen, för tydlighetens skull, med en slutsats. Slutsatsen avser att besvara uppsatsens syfte.

2 Historisk tillbakablick avseende beskattning av kapitalvinst på avyttrade fåmansföretagsaktier

2.1 1991 års beskattning

Innan införandet av de särskilda fåmansföretagsreglerna pågick skatteplanering enligt vilken fåmansföretagsägaren kunde överföra tillgångar från bolaget till sig själv. Därutöver kunde ägaren öka bolagets värde genom att undvika att ta ut lön efter arbetad tid. Omvandlingen av lön till kapitalvinst innebar stora skattefördelar. Regeringen valde därför att reglera möjligheterna till kapitalbeskattade inkomster. Redan innan de nya fåmansföretagsreglerna trädde i kraft fick de kritik från remissinstanserna, vilka ansåg att reglerna var komplicerade och svårtillämpade.³² Regeringen menade dock att den kommande regleringen var nödvändig för att motverka den skatteplanering som tidigare förekommit.³³

De särskilda reglerna som infördes i samband med 1991 års inkomstskattereform innebar att fåmansföretagaren varje år gavs möjlighet att beskatta normal kapitalavkastning, inklusive riskersättning, i inkomstslaget kapital. Inkomster i inkomstslaget kapital beskattades med 30 procent.³⁴ Riskersättningen utgjorde ersättning för den risk fåmansföretagaren tog i samband med driften av sin verksamhet. Den normala kapitalavkastningen ansågs vara statslåneräntan ökad med fem procentenheter. För de fall kapitalavkastningen inte utnyttjades under ett år kunde denna sparas till nästkommande år.³⁵ Outnyttjad kapitalavkastning kunde användas vid en senare avyttring.³⁶ Kapitalvinsten som översteg den utnyttjade kapitalavkastningen beskattades till hälften i inkomstslaget tjänst och till hälften i inkomstslaget kapital. Skälet till hälftindelningen uppgavs vara att en försäljning innebar kostnader och fåmansföretagaren kunde då inte räkna med att få ut en hundra procentig ersättning för beskattade vinstmedel i företaget.³⁷

Bestämmelserna innehöll en ventil för de fall den skattskyldige kunde visa att vinsten inte var hänförlig till arbetsinsatser. I sådana fall beskattades all kapitalvinst i inkomstslaget kapital. Vid bedömningen togs hänsyn till gjorda löneuttag, antalet anställda, företagets verksamhet och tillgångar. I propositionen stadgades ett högt beviskrav och att det skulle vara fråga om uppenbara fall. Lagrådet kritiserade dock detta och bevisbördan ansågs alltför betungande. Regeringens svar på denna kritik var att undantaget var avsett att tillämpas restriktivt. Vid de tillfällen då det var uppenbart att den särskilda beskattningen inte skulle tillämpas ansågs regeln inte innebära några problem.³⁸

Drygt sju månader senare hade dock lagstiftaren ändrat uppfattning och ventilen upphävdes till förmån för ett beloppstak avseende hur stor del av kapitalvinsten som skulle

³² Prop. 1989/90:110 s. 467.

³³ Prop. 1989/90:110 s. 469.

³⁴ Prop. 1989/90:110 s. 295.

³⁵ Prop. 1989/90:110 s. 467.

³⁶ Prop. 1989/90:110 s. 470.

³⁷ Prop. 1989/90:110 s. 472.

³⁸ Prop. 1989/90:110 s. 469.

beskattas i inkomstslaget tjänst. Bestämmelsen om hälftindelning gällde enbart den del av kapitalvinsterna som inte översteg 200 basbelopp. Genom beloppstaket kunde således endast 100 basbelopp komma att beskattas i inkomstslaget tjänst. Överstigande del beskattades i inkomstslaget kapital.³⁹ Ett beloppstak ansågs vara enkelt och begripligt samtidigt som det försäkrade att kapitalvinster inte beskattades som arbetsinkomster i de fall vinsten uppgick till så stora belopp som inte kunde anses utgöra sparade arbetsinkomster. Regeringen valde ett beloppstak om 200 basbelopp då detta enligt regeringens kalkyler ansågs vara lämpligt med hänsyn till bland annat likformighet med andra löntagares situation.⁴⁰

2.2 1994 års förändringar

Genom proposition 1993/94:50 införde regeringen så kallade lättnadsregler, vilka innebar att endast hälften av kapitalvinsten vid avyttring av aktier skulle tas upp till beskattning. Reglerna infördes som en konsekvens av att utdelning från svenska aktiebolag beskattades på detta vis.⁴¹ Regeringen ansåg att det fanns skäl för att underlätta för små och medelstora företag att försörja sig med externt kapital.⁴² Även fåmansföretagare kunde åtnjuta denna skattelättnad. I realiteten skedde dock ingen beskattningsförändring för fåmansföretagare eftersom den tidigare hälftenkvoteringen justerades till att bli en beskattning om 70 procent i tjänst respektive 30 procent i kapital (varav endast hälften togs upp till beskattning). Genom förändringen gynnades således inte fåmansföretagare ytterligare med hjälp av lättnadsreglerna. I propositionen väcktes förslaget med en lönesumma som kunde användas vid beräkning av det kapitalbeskattade utrymmet. Regeringen avfärdade dock förslaget då den ansåg att det krävdes ytterligare utredning innan ett sådant förslag kunde antas.⁴³

Våren 1994 ansågs ärendet vara utrett och en så kallad lönesummeregeln introducerades.⁴⁴ Anställda ansågs bidra till att kapitalet utnyttjades mer och på ett effektivare vis, varför regeringen ville premiera små och medelstora företag som hade många anställda.⁴⁵ Med anledning av detta utarbetades ett förslag enligt vilket det togs hänsyn till utbetalda löner då det kapitalbeskattade utrymmet beräknades.⁴⁶ Tio procent av ett löneunderlag kunde tillgodoräknas det så kallade gränsbeloppet, som utgjordes av det kapitalbeskattade utrymmet.

Löneutrymmet bestod av de ersättningar som ingått i beräkningen för sociala avgifter, minskat med först fåmansföretagsägarens lön och därefter med tio basbelopp. Fåmansföretagsägaren fick dock endast tillgodoräkna sig det löneunderlagsgrundade tillägget

³⁹ Prop. 1990/91:54 s. 46.

⁴⁰ Prop. 1990/91:54 s. 222.

⁴¹ Prop. 1993/94:50 s. 182.

⁴² Prop. 2005/06:40 s. 64.

⁴³ Prop. 1993/94:50 s. 195.

⁴⁴ Prop. 1993/94:234 s. 1.

⁴⁵ Prop. 1993/94:234 s. 88.

⁴⁶ Prop. 1993/94:234 s. 91.

om han, året innan, tagit ut lön som uppgått till minst 150 procent av vad företagets högst betalda arbetstagare erhållit i lön.⁴⁷

2.3 2000 års förändringar

Inkomstskattelagen⁴⁸ infördes genom proposition 1999/2000:2 och tillämpades från och med den 1 januari 2000, men först vid 2002 års taxering.⁴⁹ Det är ofta ett vanligt antagande att lagen innebar många materiella förändringar. Propositionen innehöll dock endast ett fåtal sådana förändringar, vilka syftade till att göra lagstiftningen konsekvent.⁵⁰ Lagrådet påpekade att vissa förändringar avseende bland annat fåmansföretagsreglerna borde ske. Regeringen planerade dock att tillsätta en utredning som skulle gå igenom fåmansföretagsreglerna och materiella förändringar innan utredningen slutförts ansågs inte vara lämpliga.⁵¹ Genom inkomstskattelagen hamnade reglerna kring fåmansföretag i en egen avdelning, avdelning VIII. Reglerna avseende beskattning av kapitalvinst vid avyttring av aktier fåmansföretag placerades i lagens 57 kapitel.

2.4 2006 års förändringar

1999 års aviserade utredning, 3:12-utredningen, presenterade ett betänkande 2002, *Beskattning av småföretagare*⁵². Betänkandet resulterade i vissa mindre förändringar men på grund av den diskussion som uppstod mellan näringslivet och regeringen beställdes en ny grundlig prövning av 3:12-reglerna. Prövningen utfördes av en expertgrupp och resulterade i ett lagförslag, vilket regeringen senare valde att förändra till viss del.⁵³ Regeringens slutgiltiga förslag, vilket senare antogs av riksdagen, presenteras nedan.

De nya reglerna var ämnade att ge större effekter av risktagande i näringslivet samtidigt som de skulle vara av preventiv karaktär och motverka inkomstomvandling. Neutrala och enkla regler var ytterligare ett mål vid reformen.⁵⁴

Även efter reformen kom normal kapitalavkastning att bli grunden för uppdelningen av inkomster från fåmansföretag i inkomstslaget tjänst respektive inkomstslaget kapital. Detta då flertalet utredningsgrupper varit överens om att en normallön, som ansågs vara alternativet, var alltför svår att definiera. Dessutom riskerade modellen med normallön bli orättvis mot fåmansföretagsägare med låg inkomst då både utdelning och arbetsinkomster skulle komma att beskattas helt i inkomstslaget tjänst. Fåmansföretagsägare med hög inkomst kunde samtidigt få en viss del av sin arbetsinkomst beskattad i inkomstslaget kapital. Därutöver använde regeringen sig av det faktum att andra länder

⁴⁷ Prop. 1993/94:234 s. 92.

⁴⁸ SFS 1999:1229.

⁴⁹ Prop. 1999/2000:2 del 1 s. 520.

⁵⁰ Prop. 1999/2000:2 del 1 s. 1.

⁵¹ Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 607.

⁵² SOU 2002:52.

⁵³ Prop. 2005/06:40 s. 33.

⁵⁴ Prop. 2005/06:40 s. 38.

med dualistiskt inkomstskattesystem⁵⁵ inte använde normallönemodellen som stöd för att inte tillämpa den i Sverige.⁵⁶

Regeringen valde, mot denna bakgrund, att behålla normal kapitalavkastning som utgångspunkt men den löneunderlagsregel som tidigare hade varit tillämplig förändrades. Löneunderlagsregeln medförde att fåmansföretagaren kunde tillgodoräkna sig ett gränsbelopp som var större än det som baserades på kapitalunderlaget. Regeringens åsikt var att ett företag med ett stort antal anställda skulle få ett ökat utrymme för kapitalbeskattad inkomst i jämförelse med ett företag med endast ett fåtal anställda, förutsatt att övriga omständigheter var desamma.⁵⁷ Detta tillgodosågs till viss del redan med de gamla löneunderlagsreglerna, dock önskades att reglerna blev förenklade.⁵⁸

Den nya löneunderlagsregeln grundades på ett löneunderlag enligt vilket all kontant ersättning till anställda, överstigande tio inkomstbasbelopp inräknades. Skälet till att endast kontant ersättning medräknades angavs vara svårigheterna med att värdera förmåner, speciellt förmåner som ges till arbetstagare i andra länder inom Europeiska Ekonomiska Samarbetsområdet.⁵⁹ Tidigare skulle löneunderlaget överstiga tio basbelopp men genom att byta till inkomstbasbelopp ansåg regeringen att hänsyn till realinkomstutvecklingen hade tagits. De negativa effekter för mindre företag, som avdraget av tio inkomstbasbelopp ansågs ge, bedömdes utjämnas med hjälp av den nya alternativa förenklingsregeln (se nedan) vid beräkningen av gränsbeloppet.⁶⁰ 20 procent av löneunderlaget fick tillgodoräknas som gränsbelopp. För de fall företaget hade ett löneunderlag som översteg 60 inkomstbasbelopp fick även 30 procent av den överstigande delen tillgodoräknas. Genom detta förfarande beräknades företag med många anställda hamna utanför de särskilda fåmansföretagsreglerna, vilket var regeringens avsikt.⁶¹

För att få tillämpa löneunderlagsregeln krävdes dock att fåmansföretagaren tog ut en lön motsvarande minst 15 inkomstbasbelopp, alternativt sex inkomstbasbelopp ökat med fem procent av löneunderlaget, utan avdrag för tio inkomstbasbelopp. Trots kritiken avseende kravet på löneuttag ansåg regeringen att det var ett nödvändigt krav som säkerställde att fåmansföretagaren tog ut tillräckligt hög lön själv. Regeringen var medveten om att den marknadsmässiga intjäningsförmågan hos en företagsledare varierar. Genom det absoluta kravet ansågs det dock vara säkerställt att företag med många anställda skulle hamna utanför tillämpningsområdet för de särskilda fåmansföretagsreglerna. Det alternativa lönekravet ansågs innebära att även företagare med en lägre marknadsmässig intjäningsförmåga hade möjlighet att tillgodoräkna sig ett högre gränsbelopp. Dessutom innebar den nyinförda förenklingsregeln att även företagare som inte uppfyllde lönekrav-

⁵⁵ Ett dualistiskt inkomstskattesystem innebär exempelvis att förvärvs- och kapitalinkomster behandlas separat.

⁵⁶ Prop. 2005/06:40 s. 38.

⁵⁷ Prop. 2005/06:40 s. 41.

⁵⁸ Prop. 2005/06:40 s. 42.

⁵⁹ Prop. 2005/06:40 s. 46.

⁶⁰ Prop. 2005/06:40 s. 47.

⁶¹ Prop. 2005/06:40 s. 47-48.

vet kunde beräkna ett högre gränsbelopp än enbart avkastningen på omkostnadsbeloppet.⁶²

Regeringen valde att införa en förenklingsregel vid beräkandet av gränsbeloppet. Beräkningen innebar att varje fåmansföretagare tilläts, i relation till sin ägarandel, tillgodoräkna sig ett schablonbelopp. Förenklingsregeln infördes som ett steg i processen att göra fåmansföretagsreglerna mindre komplicerade och fick ingen kritik utöver storleken på schablonbeloppet. Regeringen valde ett schablonbelopp om ett och ett halvt inkomstbasbelopp vilket översteg expertgruppens förslag, där schablonbeloppet endast uppgick till 0,75 inkomstbasbelopp, men var mindre än remissinstansernas förslag.⁶³

En avyttring av kvalificerade aktier i ett fåmansföretag var, precis som tidigare, föremål för de särskilda fåmansföretagsreglerna. För de fall fåmansföretagaren inte utnyttjade hela gränsbeloppet vid sina utdelningar kunde gränsbeloppet sparas och användas vid avyttring av aktierna.⁶⁴ Den del av vinsten som motsvarades av gränsbeloppet togs endast upp till två tredjedelar i inkomstslaget kapital och beskattades därmed endast med 20 procent. Skattesänkningen för kapitalvinst motsvarande gränsbeloppet grundades i regeringens val att avskaffa de tidigare införda lätttnadsbestämmelserna.⁶⁵ Överstigande del beskattades dock i inkomstslaget tjänst och någon hälftindelning tillämpades således inte.

Skälen till en slopad hälftindelning grundades i reglerna för beskattning av utdelning på fåmansföretagsaktier. Regeringen ifrågasatte varför inte samma regler skulle gälla för alla inkomster som härstammar från ett fåmansföretag.⁶⁶ Vidare uttryckte regeringen tvivel kring motiveringen av 1991 års regering gällande att en försäljning inte innebar en hundra procentig ersättning för beskattade vinstmedel. Förhållningssättet ansågs, med tanke på kapitalmarknadens effektivisering, vara förlegat. Eftersom det var mer förmånligt att erhålla en kapitalvinst, i jämförelse med utdelning, hade interna aktieöverlåtelser blivit ett allt mer vanligt förekommande förfarande. Enligt regeringen fanns det två alternativ för att motverka sådan skatteplanering. Antingen infördes särreglering mot interna aktieöverlåtelser, eller så beskattades all överstigande kapitalvinst, inom ramen för takbeloppet, i inkomstslaget tjänst. Regeringen förespråkade det andra alternativet då det innebar att fåmansföretagsreglerna inte ytterligare komplicerades. Som stöd för sitt resonemang pekade regeringen även på kraven på likformighet, prevention och legitimitet.⁶⁷

Regeringen valde att även i fortsättningen låta takbeloppet verka som en gräns för hur mycket av kapitalvinsten som kunde komma att beskattas i inkomstslaget tjänst. Takbeloppet tillämpades inte vid utdelningar från fåmansföretag och det diskuterades huruvida regeln skulle utökas och även tillämpas på denna form av inkomst. En utökning antogs minska risken för att fåmansföretagaren valde att spara utdelning och arbetsin-

⁶² Prop. 2005/06:40 s. 49-52.

⁶³ Prop. 2005/06:40 s. 54.

⁶⁴ Prop. 2005/06:40 s. 58.

⁶⁵ Prop. 2005/06:40 s. 67.

⁶⁶ Prop. 2005/06:40 s. 58.

⁶⁷ Prop. 2005/06:40 s. 59-60.

komster och istället ta ut dem som kapitalvinst vid en framtida försäljning. Utökningen skulle dock komma att innebära än mer komplexa regler och alternativet vann inte gehör i regeringen. Takbeloppet fick därför kvarstå, dock med en förändring i beräkningen. Regeringen valde att beräkna storleken på taket genom inkomstbasbelopp och i fortsättningen kom 100 inkomstbasbelopp att vara taket för hur mycket som kunde komma att beskattas i inkomstslaget tjänst, under en sexårsperiod. Sexårsperioden består av avyttringsåret och de fem föregående beskattningsåren. Överstigande del beskattades till fullo i inkomstslaget kapital, med en skattesats på 30 procent.⁶⁸

Expertgruppen, som utarbetat lagförslagen för reformen 2006, föreslog övergångsbestämmelser för kapitalvinster som görs under tiden 2006-2010.⁶⁹ Regeringen avlog dock detta förslag med tanke på att det inte skulle innebära att reglerna blev förenklade, vilket var ett av syftena med reformen. Därutöver ansåg regeringen att övergångsbestämmelser inte var nödvändiga då den valt att göra en del av expertgruppens förslag mer förmånliga. Utöver ovanstående reform valde regeringen att avskaffa lättnadsreglerna som införts 1994.⁷⁰

2.5 2008 års förändringar

I budgetpropositionen för 2007 deklarerade regeringen att den avsåg att införa övergångsbestämmelser avseende den uppdelning av kapitalvinst i inkomstlagen tjänst respektive kapital som avskaffats vid reformen 2006.⁷¹ Expertgruppen hade tidigare föreslagit övergångsbestämmelser tills dess att 2006 års reform fått tillräckligt genomslag, 2005 års regering avlog dock förslaget.⁷² Under 2007 utarbetades dock nya övergångsbestämmelser som godkändes av 2007 års regering. Bestämmelserna gällde för avyttringar som skedde/sker från 1 januari 2008 till 31 december 2009, samt för avyttringar under 2007 om den skattskyldige begär det.

Flera remissinstanser kritiserade det faktum att övergångsbestämmelserna, med återinförandet av hälftindelningen, endast blev temporära. Regeringen menade dock att en hälftindelning avseende kapitalvinst var principiellt felaktig. Detta då inkomster (överstigande gränobeloppet) i sådana fall beskattades olika beroende på om fåmansföretagsägaren väljer att erhålla utdelning eller avyttra aktierna, vilket inte kunde anses överensstämma med likformighetsprincipen. Hälftindelningen skall därför endast ses som tillfällig tills dess att de förbättrade fåmansföretagsreglerna ger önskad effekt, vilket förväntas ha skett vid årsskiftet 2009/2010.⁷³ För att förhindra den skatteplanering som tidigare hade ägt rum införde regeringen vissa spärregler mot interna aktieöverlåtelser och hälftindelningen kom generellt sett inte att bli tillämplig för dessa avyttringar.⁷⁴

⁶⁸ Prop. 2005/06:40 s. 61.

⁶⁹ Prop. 2005/06:40 s. 62.

⁷⁰ Prop. 2005/06:40 s. 63.

⁷¹ Prop. 2006/07:1 s. 153.

⁷² Se avsnitt 2.4.

⁷³ Prop. 2007/08:19 s. 15.

⁷⁴ Prop. 2007/08:19 s. 14.

3 Beskattning av inkomster från fåmansföretag och andra verksamhetsformer de lege lata

3.1 Kapitalvinst vid avyttring av kvalificerade fåmansföretagsaktier

3.1.1 Beräkning av gränsbelopp

Beräkningen av gränsbeloppet är relevant eftersom beloppet utgör grunden för vad som skall beskattas i inkomstslaget kapital då kvalificerade fåmansföretagsaktier avyttras eller då utdelning på sådana aktier aktualiseras. En aktie anses vara kvalificerad då ägaren eller någon honom närstående är verksam i betydande omfattning i fåmansföretaget eller annat fåmansföretag med likartad verksamhet.⁷⁵ Med begreppet verksam i betydande omfattning avses enligt förarbetena att personens arbetsinsatser har betydelse för vinstgenereringen.⁷⁶

Gränsbeloppet utgörs enligt huvudregeln av aktiernas omkostnadsbelopp multiplicerat med statslåneräntan ökad med nio procentenheter.⁷⁷ Till detta belopp läggs ett lönebaserat utrymme som fåmansföretagaren kan tillgodräkna sig, förutsatt att han har tagit ut tillräckligt hög lön under föregående år.⁷⁸ Det lönebaserade utrymmet utgörs av 25 procent av hela löneunderlaget och ytterligare 25 procent av den del av löneunderlaget som överstiger 60 inkomstbasbelopp.⁷⁹ Löneunderlaget utgörs av kontant ersättning som betalats ut till anställda.⁸⁰ För att få tillgodöra sig det lönebaserade utrymmet krävs att fåmansföretagsägaren, föregående år, har tagit ut en lön motsvarande tio inkomstbasbelopp alternativt sex inkomstbasbelopp ökat med fem procent av den kontanta ersättningen som företaget har betalat ut.⁸¹

För de fall huvudregeln inte ger ett tillfredsställande resultat, eller då fåmansföretagsägaren inte har tagit ut tillräckligt hög lön året innan, återfinns en alternativregel enligt vilken gränsbeloppet beräknas genom ett schablonbelopp. Schablonbeloppet utgörs av två och ett halvt inkomstbasbelopp, vilket för närvarande motsvarar ca 120 000 kronor.⁸²

3.1.2 Beskattning av kapitalvinst

Kapitalvinst vid avyttring av kvalificerade aktier i ett fåmansföretag är föremål för särskilda beskattningsregler.⁸³ Kapitalvinsten beräknas som skillnaden mellan ersättningen

⁷⁵ 57 kap. 4 § IL.

⁷⁶ Prop. 1989/90:110 s. 703.

⁷⁷ 57 kap. 11 § 1 st. 2 p. IL.

⁷⁸ 57 kap. 11 § 1 st. 2 p. och 57 kap. 19 § IL.

⁷⁹ 57 kap. 16 § IL.

⁸⁰ 57 kap. 17 § IL.

⁸¹ 57 kap. 19 § IL.

⁸² 57 kap. 11 § 1 st. 1 p. IL.

⁸³ 57 kap. IL.

för de avyttrade aktierna och deras omkostnadsbelopp (anskaffningsutgift).⁸⁴ En kapitalvinst tas därefter upp till två tredjedelar i inkomstslaget kapital, till den del kapitalvinsten motsvarar gränsbeloppet. Denna del av kapitalvinsten beskattas därmed i praktiken med 20 procent.⁸⁵ Överstigande del beskattas i inkomstslaget tjänst.⁸⁶ Den överstigande delen kan därmed drabbas av en marginalsatt på 57 procent.⁸⁷ Enligt en övergångsbestämmelse kan dock kapitalvinster, som inte avser interna aktieöverlåtelser och som har gjorts beskattningsår 2007-2009, beskattas till hälften i inkomstslaget tjänst och till hälften i inkomstslaget kapital.⁸⁸

Fåmansföretagsreglerna innehåller en takbeloppsregel som medför att inkomster från fåmansföretaget inte skall beskattas i inkomstslaget tjänst med mer än 100 inkomstbasbelopp. Beloppsgränsen gäller för fåmansföretagare och närstående under en sexårsperiod, vilket innebär avyttringsåret och de fem föregående åren. Den del av kapitalvinsten som överstiger 100 inkomstbasbelopp skall beskattas i inkomstslaget kapital.⁸⁹

3.2 Kapitalvinst vid avyttring av ej kvalificerade fåmansföretagsaktier

De aktier som inte anses vara kvalificerade, det vill säga där ägaren eller någon honom närstående inte har varit verksam i betydande omfattning i företaget, omfattas inte av de särskilda fåmansföretagsreglerna.⁹⁰ En aktie anses dock vara kvalificerad i fem år efter det att fåmansföretagaren slutade att vara aktiv i företaget.⁹¹

En avyttring av okvalificerade aktier beskattas enligt de ordinära kapitalvinstreglerna.⁹² Då det rör sig om avyttring av aktier i svenska onoterade aktiebolag åtnjuts dock en viss skattelättnad. En kapitalvinst vid avyttring av sådana aktier skall endast tas upp till fem sjättedelar i inkomstslaget kapital och beskattas därmed i praktiken med 25 procent.⁹³ Kvoteringen infördes 2006 och tillkom på grund av de då avskaffade lättnadsbestämmelserna. Den ansågs motiverad med tanke på den skatteskärpning som avskaffandet innebar.⁹⁴

⁸⁴ 44 kap. 13 och 14 §§ IL.

⁸⁵ 57 kap. 21 § och 65 kap. 7 § IL.

⁸⁶ 57 kap. 21 § IL.

⁸⁷ Marginalsatten uppgår till 57 procent förutsatt att den kommunala skatten (65 kap. 3 § IL) uppgår till 32 procent och att den skattskyldiges övriga inkomster överstiger de båda skiktgränserna som återfinns i 65 kap. 5 § IL.

⁸⁸ Övergångsbestämmelse 2007:1251 p. 2, 6 och 7.

⁸⁹ 57 kap. 22 § IL.

⁹⁰ 57 kap. 4 § IL.

⁹¹ 57 kap. 6 § IL.

⁹² 42 kap. 1 §, 44 kap. 13 § och 65 kap. 7 § IL.

⁹³ 42 kap. 15a § och 65 kap. 7 § IL.

⁹⁴ Prop. 2005/06:40 s. 67.

3.3 Kapitalvinst vid avyttring av kvalificerade fåmansföretagsaktier via holdingbolag

Ett vanligt förekommande förfarande vid avyttringar av kvalificerade fåmansföretagsaktier är att fåmansföretaget säljs till ett annat bolag, som ägs av samme ägare. Det ägande företaget brukar oftast kallas holdingbolag då dess syfte är att vara ägare till aktierna i det förstnämnda företaget. Förfarandet brukar benämnas intern aktieöverlåtelse.⁹⁵ Då holdingbolaget äger aktier i ett fåmansföretag, som holdingbolagets (och fåmansföretagets) ägare är verksam i, betydande omfattning i anses även aktierna i holdingbolaget vara kvalificerade.⁹⁶

Aktier som ägs som kapitaltillgång av ett aktiebolag anses vara näringsbetingade om aktierna är onoterade.⁹⁷ Kapitalvinster som erhålls då näringsbetingade andelar avyttras är som regel skattefria.⁹⁸ Reglerna om skattefrihet för näringsbetingade andelar grundas i att en vinst endast skall beskattas en gång i företagssektorn. Genom avsaknad av beskattningsrätt vid kapitalvinst på näringsbetingade andelar undviks den så kallade trippelbeskattningen.⁹⁹

En skatteoptimal avyttring görs lämpligen genom att fåmansföretagsägaren avyttrar sitt fåmansföretag till ett av honom nystartat fåmansbolag. Vid avyttringen bör priset bestämmas till anskaffningsvärdet ökat med eventuellt sparat gränsbelopp. I annat fall uppstår kapitalvinst utöver gränsbeloppet och denna är inte föremål för någon hälften-delning.¹⁰⁰ All överstigande del måste således beskattas i inkomstslaget tjänst.¹⁰¹ Då det nystartade bolaget därefter säljer fåmansföretaget uppstår ingen beskattningsbar kapitalvinst eftersom de avyttrade aktierna är näringsbetingade.¹⁰² Erhållna medel kan delas ut till ägaren, dock med vanlig beskattning.¹⁰³ Om fåmansföretagsägaren väntar fem år innan han avyttrar holdingbolaget anses dessa aktier inte längre vara kvalificerade och en eventuell kapitalvinst tas därmed endast upp till fem sjättedelar i inkomstslaget kapital.¹⁰⁴

⁹⁵ Sandström och Svensson, *Fåmansföretag – Skatteregler och skatteplanering*, s. 277.

⁹⁶ 57 kap. 4 § 2 p. IL.

⁹⁷ 24 kap. 13 och 14 §§ IL.

⁹⁸ 25a kap. 5 § 1 st. IL.

⁹⁹ Prop. 2002/03:96 s. 68.

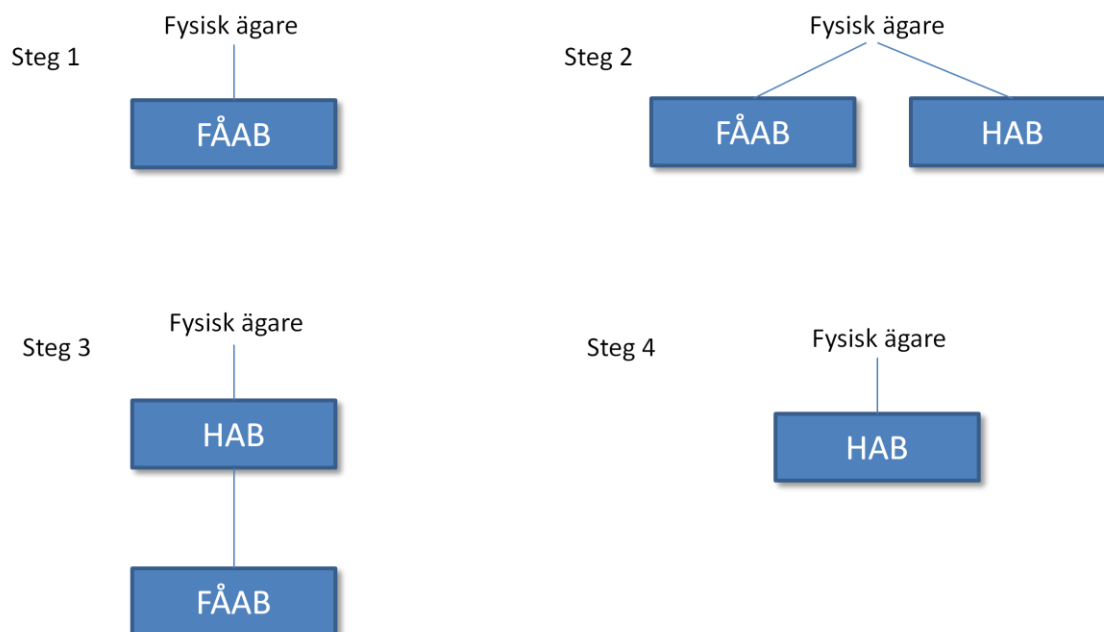
¹⁰⁰ Övergångsbestämmelse 2007:1251 p. 7 b.

¹⁰¹ 57 kap. 21 § IL.

¹⁰² 25a kap. 5 § IL.

¹⁰³ Sandström och Svensson, *Fåmansföretag – Skatteregler och skatteplanering*, s. 282.

¹⁰⁴ 42 kap. 15a § IL.



Figur 3-1 Illustration över bolagsinnehav vid intern aktieöverlåtelse

I steg 1 ägs fåmansföretaget av den fysiske ägaren.

I steg 2 äger den fysiske ägaren både fåmansföretaget och ett nystartat holdingbolag.

I steg 3 avyttrar den fysiske ägaren sitt fåmansföretag till holdingbolag. Den fysiske ägaren kommer således att äga holdingbolaget, som i sin tur äger fåmansföretaget.

I steg 4 avyttrar holdingbolaget sitt innehav i fåmansföretaget. Den fysiske ägaren äger holdingbolaget, vilket innehar ersättningen för avyttringslikviden.

3.4 Utdelning på kvalificerade fåmansföretagsaktier

Som tidigare nämnts är inkomster som härstammar från kvalificerade aktier¹⁰⁵ i fåmansföretag föremål för särskilda beskattningsregler. Detta gäller således även inkomster i form av utdelning. Utdelning som inte överstiger gränobeloppet¹⁰⁶ tas upp till två tredjedelar i inkomstslaget kapital och beskattas i praktiken endast med 20 procent.¹⁰⁷ För de fall utdelningen överstiger gränobeloppet beskattas överstigande del i inkomstslaget tjänst.¹⁰⁸ Därmed kan en marginalskatt om 57 procent aktualiseras.¹⁰⁹

¹⁰⁵ För definition av begreppet kvalificerade aktier hänvisas till avsnitt 3.1.1.

¹⁰⁶ För definition av begreppet gränobelopp hänvisas till avsnitt 3.1.1.

¹⁰⁷ 57 kap. 20 § och 65 kap. 7 § IL.

¹⁰⁸ 57 kap. 20 § IL.

¹⁰⁹ Marginalskatten uppgår till 57 procent förutsatt att den kommunala skatten (65 kap. 3 § IL) uppgår till 32 procent och att den skattskyldiges övriga inkomster överstiger de båda skiktgränserna som återfinns i 65 kap. 5 § IL.

3.5 Beskattning av aktiebolag, handelsbolag och enskild firma

3.5.1 Inledning

Ett fåmansföretag är ett aktiebolag, men företaget är föremål för en annorlunda beskattning jämfört med vanliga aktiebolag. Handelsbolag och enskild firma är alternativa verksamhetsformer då en näringsidkare skall bedriva näringsverksamhet. Då *de lege ferenda* diskussionen bland annat kommer att kretsa kring neutraliteten mellan olika verksamhetsformer är det viktigt att läsaren har en klar bild av beskattningen av övriga verksamhetsformer *de lege lata*. Reglerna förutsätts vara oförändrade *de lege ferenda*.

3.5.2 Aktiebolag

Aktiebolag utgör juridiska personer som är skattskyldiga för statlig inkomstskatt på sitt överskott i inkomstslaget näringsverksamhet.¹¹⁰ Den statliga inkomstskatten för juridiska personer uppgår till 26,3 procent.¹¹¹ Detta innebär att bolagets ägare inte är skattskyldiga för bolagets inkomster. Ägarna är endast skyldiga att betala in ett aktiekapital om 100 000 kronor.¹¹² Ägarna betalar skatt då de erhåller något av värde från aktiebolaget, såsom exempelvis utdelning.¹¹³

Då aktierna i aktiebolaget avyttras uppstår eventuellt en kapitalvinst. Kapitalvinsten beräknas genom att ersättningen för avyttrade aktier minskas med omkostnadsbeloppet.¹¹⁴ Den beskattningsbara kapitalvinsten skall tas upp i inkomstslaget kapital och beskattas med 30 procent.¹¹⁵ Då det är fråga om onoterade aktier i ett svenskt aktiebolag erhålls en skattelättnad och kapitalvinsten skall endast tas upp till fem sjättedelar i inkomstslaget kapital. I praktiken beskattas kapitalvinsten därmed med 25 procent.¹¹⁶ För de fall aktierna avser andelar i ett marknadsnoterat aktiebolag åtnjuts ingen skattelättnad.

3.5.3 Handelsbolag

Skatterättsligt kan handelsbolagsdelägare aldrig vara anställda av sitt företag. Delägarna får istället ersättning för nedlagt arbete genom att de vid räkenskapsårets slut erhåller, och beskattas, för sin andel av företagets vinst. Beskattning sker på delägarnivå i inkomstslaget näringsverksamhet och handelsbolaget är inte skattskyldigt för uppkomna vinster.¹¹⁷ En beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet kan resultera i en margi-

¹¹⁰ 1 kap. 3 § 2 st. IL.

¹¹¹ 65 kap. 14 § IL.

¹¹² 1 kap. 5 § Aktiebolagslag (SFS 2005:551).

¹¹³ 42 kap 1 § IL.

¹¹⁴ 44 kap. 13 § IL.

¹¹⁵ 42 kap. 1 § och 65 kap. 7 § IL.

¹¹⁶ 42 kap. 15a § och 65 kap. 7 § IL.

¹¹⁷ 5 kap. 1 § och 14 kap. 13 § IL.

nalskatt på 57 procent.¹¹⁸ För att minimera sin skatt har en handelsbolagsdelägare rätt till räntefördelning och avsättning till expansionsfond.¹¹⁹

Räntefördelning innebär att delägaren kan beskatta ett visst belopp i inkomstslaget kapital istället för i inkomstslaget näringsverksamhet.¹²⁰ För att få denna möjlighet krävs att skillnaden mellan tillgångar och skulder är positiv och överstiger 50 000 kronor.¹²¹ För det fall differensen är negativ tvingas delägaren istället ta upp ett visst belopp i inkomstslaget näringsverksamhet istället för i inkomstslaget kapital.¹²² Beloppet som får flyttas mellan de olika inkomstslagen utgörs av en procentandel av kapitalunderlaget, vilket i stort sett motsvarar tillgångar minus skulder.¹²³

Avsättning till expansionsfond innebär att vinsten i bolaget senareläggs eftersom avdrag medges då avsättning görs och intäkt skall redovisas då avsättningen återförs.¹²⁴ Delägaren kan dock inte senarelägga beskattningen, detta då även expansionsfonden är föremål för beskattning.¹²⁵ Expansionsfondsskatten motsvarar bolagsskatten, men skatten återfås då avsättningen återförs.¹²⁶ En avsättning till expansionsfond är ett medel för förlustutjämning eftersom handelsbolagsvinster träffas av den progressiva skatten för förvärvsinkomster. Då delägaren väljer att avyttra sin handelsbolagsandel måste dock all tidigare avsättning till expansionsfond återföras till beskattning.¹²⁷

Då en delägare väljer att avyttra sin andel i handelsbolaget skall en resultatberäkning av eventuell vinst göras. Resultatberäkningen vid avyttring av handelsbolagsandelar påminner om beräkningen då övriga värdepapper avyttras; ersättningen minskad med säljarens anskaffnings- och förbättringsutgifter (omkostnadsbeloppet) utgör kapitalvinst.¹²⁸ Vid beräkningen av omkostnadsbeloppet skall hänsyn tas till vissa händelser som har skett under tiden för innehavet.¹²⁹ Anskaffningsutgiften skall justeras efter gjorda tillskott och uttag. Därutöver skall beloppet ökas med de vinster som delägaren redan har beskattat, samt minskas med de förluster som delägaren har gjort avdrag för. Eventuellt negativt räntefördelningsbelopp skall också minska anskaffningsutgiften.¹³⁰ Summan

¹¹⁸ Marginalskatten uppgår till 57 procent förutsatt att den kommunala skatten (65 kap. 3 § IL) uppgår till 32 procent och att den skattskyldiges övriga inkomster överstiger de båda skiktgränserna som återfinns i 65 kap. 5 § IL.

¹¹⁹ 33 kap. 1 § och 34 kap. 1 § IL.

¹²⁰ 33 kap. 2 § 1 st. och 42 kap. 9 § IL.

¹²¹ 33 kap. 4 och 8 §§ IL.

¹²² 33 kap. 2 § 2 st. IL.

¹²³ 33 kap. 3, 8 och 19 §§ IL.

¹²⁴ Lodin m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 426.

¹²⁵ 34 kap. 3 § IL.

¹²⁶ 34 kap. 3 § och 65 kap. 8 och 14 §§ IL.

¹²⁷ 34 kap. 17 § IL.

¹²⁸ 44 kap. 13 § IL.

¹²⁹ 50 kap. 3 § IL.

¹³⁰ 50 kap. 5 § IL.

efter gjorda justeringar av anskaffningsutgiften utgör det omkostnadsbelopp som skall användas vid kapitalvinstberäkningen. För de fall den justerade anskaffningsutgiften blir negativ skall omkostnadsbeloppet anses vara noll och ersättningen skall istället ökas med den negativa justerade anskaffningsutgiften.¹³¹ Den kapitalvinst som uppstår skall beskattas i inkomstlaget kapital,¹³² vilket innebär en beskattning om 30 procent.¹³³ I vissa fall kan dock en beskattning i inkomstlaget näringsverksamhet aktualiseras. Då handelsbolagsandelen avyttras till annan än en obegränsat skattskyldig fysisk person aktualiseras nämligen 51 kapitlet IL.¹³⁴ Reglerna har sitt ursprung i en stopplagstiftning¹³⁵ som infördes 1992 för att likställa beskattningen vid avyttring av andelar i ett handelsbolag där ägaren har varit aktiv med de fall då ägaren väljer att fortsätta att bedriva verksamheten och redovisa inkomst av aktiv näringsverksamhet.¹³⁶ För de fall 51 kapitlet IL skall tillämpas skall hela kapitalvinsten tas upp hos överlåtaren som överskott av aktiv näringsverksamhet från handelsbolaget.¹³⁷

3.5.4 Enskild firma

Enskild firma eller enskild näringsverksamhet bedrivs inte i bolagsform och skatterätligt anses näringsidkaren inte vara anställd av firman. Beskattning av verksamhetens överskott sker, likt handelsbolag, löpande hos ägaren i inkomstlaget näringsverksamhet. Detta innebär att kommunal och statlig inkomstskatt skall betalas på förvärvsinkomsterna.¹³⁸ Ägaren riskerar därmed att träffas av en marginalskatt på 57 procent.¹³⁹ Ägaren har dock rätt till räntefördelning och avsättning till expansionsfond i nästintill samma utsträckning som handelsbolagsdelägare.¹⁴⁰

Då näringsverksamheten inte bedrivs i bolagsform består den inte av andelar eller aktier. Verksamheten kan därför inte överlätas genom andels- eller aktieavyttringar. Överlåtelsen kan endast ske genom en inkrämsöverlåtelse. Kapitalvinsten kommer då att ses som en inkomst i näringsverksamheten och beskattas i inkomstlaget näringsverksamhet.¹⁴¹

¹³¹ 50 kap. 3 § 2 st. IL.

¹³² 42 kap. 1 § IL.

¹³³ 65 kap. 7 § IL.

¹³⁴ 51 kap. 1 § IL.

¹³⁵ Lag om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall (SFS 1992:1643).

¹³⁶ Andersson m.fl., *Inkomstskattelagen – En kommentar*, s.1497.

¹³⁷ 51 kap. 3 § 1 st. IL.

¹³⁸ 1 kap. 3 § 1 st. 1 p. IL.

¹³⁹ Marginalskatten uppgår till 57 procent förutsatt att den kommunala skatten (65 kap. 3 § IL) uppgår till 32 procent och att den skattskyldiges övriga inkomster överstiger de båda skiktgränserna som återfinns i 65 kap. 5 § IL.

¹⁴⁰ 33 kap. 1 § och 34 kap. 1 § IL. För vidare information hänvisas till avsnitt 3.5.3.

¹⁴¹ Lodin m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 436.

4 Grunder i en *de lege ferenda* diskussion

4.1 Etik

4.1.1 Inledning

Utöver det fiskala syftet att finansiera den offentliga verksamheten kan beskattning användas i ett fördelningspolitiskt syfte för att utjämna skillnader i inkomster och tillgångar hos statens medborgare. Därutöver kan beskattningen användas som ett styrverktyg för att exempelvis styra medborgarnas konsumtion eller företagets vilja (och möjlighet) att nyanställa.¹⁴² Denna typ av interventionism stimulerar ett visst beteende och kan därför inte anses överensstämma med principen om neutralitet.¹⁴³ Oavsett anledning till beskattning är regleringen av etisk karaktär, varför det är viktigt att *de lege ferenda* diskussionen har sin principiella grund inom detta område.¹⁴⁴ Därutöver är en lagbestämelse som inte grundas på moral och etik, enligt min uppfattning, svår att upprätthålla och motivera i längden.

4.1.2 Normativ etik

Vid en *de lege ferenda* diskussion aktualiseras den normativa etiken, vilken är en metod för övergripande reflektion över vad som bör göras.¹⁴⁵ Normativ etik kan indelas i två grundläggande inriktningar: konsekvensetik och deontologisk etik.¹⁴⁶ Vilken inriktning inom den normativa etiken som används beror naturligen på ämnet för diskussion. Nedan framgår dock att det, enligt min mening, inte är omöjligt att använda sig av en kombination av de båda inriktningarna. Nu följer en diskussion kring inriktningarnas innebörd och kring möjligheten att använda dem i kommande *de lege ferenda* diskussion.

Enligt utilitarismen, som är en del av konsekvensetiken, anses ”den rätta handlingen [vara] den som i jämförelse med alla alternativa handlingar leder till bäst konsekvenser för alla berörda”.¹⁴⁷ Peczenik menar dock att utilitaristiska principer inte leder till ”effektiva (operationella) metoder som kan användas för att finna det etiskt goda”.¹⁴⁸ Detta eftersom det är svårt att identifiera och jämföra alla olika människors preferenser avseende det goda. Det vore givetvis värdefullt om den stora massans preferenser, generellt sett, kunde fastställas genom empiriska undersökningar. Några försök till fastställelse av sådant slag har emellertid, av naturliga skäl, inte gjorts i förevarande uppsats.

¹⁴² Lodin m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 2.

¹⁴³ Neutralitetsprincipen förklaras närmare i avsnitt 4.2.1.

¹⁴⁴ Genom detta ställningstagande överensstämmer min åsikt med den som kommit till uttryck i Kellgren, *Juridik och pedagogik*, SvJT 1998 s. 652-670 (658). Kellgren menar att etiken befinner sig på en mer övergripande nivå än andra tänkbara synpunkter, till exempel ekonomiska eller politiska.

¹⁴⁵ Kellgren, *Något om normativa resonemang i rättsdogmatisk forskning*, SvJT 2002, s. 514-530 (515).

¹⁴⁶ Norlén, *Oskälighet och 36 § avtalslagen*, s. 101.

¹⁴⁷ Norlén, *Oskälighet och 36 § avtalslagen*, s. 102.

¹⁴⁸ Peczenik, *Vad är rätt? – om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*, s. 456.

Utilitarismen och konsekvensetiken kräver kunskap kring handlingens konsekvens. Målet är att konsekvensen skall vara god.¹⁴⁹ Kunskap om konsekvensen innehas sällan vid lagstiftningsarbete och det är svårt att påvisa goda konsekvenser i *de lege ferenda* diskussioner, även om lagstiftaren säkerligen bygger lagstiftningen på välgrundade antaganden kring lagens utfall. För att ha stöd för sin ståndpunkt är det viktigt att regeln vilar på godtagbara etiska ståndpunkter.¹⁵⁰

Inom deontologisk etik är det, istället för konsekvensen, handlingens egenskaper som är avgörande för det etiskt goda.¹⁵¹ Deontologisk etik kan därför tjäna som alternativ eller stöd till konsekvensetiken. Denna inriktning av normativ etik delas vanligen in i pliktetik och dygdetik.¹⁵²

Enligt pliktetiken bör en persons handlande styras av universella normer, plikter, som skall vara desamma oavsett resultatet av tillämpningen.¹⁵³ Norlén hänvisar till Kant, som är en känd pliktetiker, och menar att plikterna skall definieras av den enskilde individen och inte av människor i samspel. Kant menar att plikterna framträder genom att någon ”handla[r] så, att [han] kan vilja, att [hans] handlingssätt blir till allmän lag”.¹⁵⁴ Pliktetiken synes i första hand ta sikte på individen på lokal nivå snarare än på en mer övergripande samhällsnivå, dit frågor om till exempel olika samhällseliga institutioner hör.¹⁵⁵ Det synes vara nödvändigt med ett bredare perspektiv i en diskussion *de lege ferenda* och mot denna bakgrund anser jag pliktetiken vara mindre ändamålsenlig i förevarande sammanhang.

Inom dygdetiken anses en handling vara rätt om den är vad en dygdig person skulle gjort vid samma omständigheter.¹⁵⁶ Norlén använder följande definition av dygdebegreppet; ”En dygd kan karaktäriseras som en förvärvad karaktärsegenskap, men den är samtidigt uttryck för ett ideal som är rådande i ett visst socialt sammanhang”.¹⁵⁷ Det finns svårigheter i att bestämma vilka dygder som är önskvärda men då detta görs är det viktigt att komma ihåg att människan, till skillnad från inom pliktetiken, även anses vara en social varelse som är en del i ett samhälle.¹⁵⁸ Dygderna sägs ha sin grund i tradition avseende vilka egenskaper någon eller något bör ha.¹⁵⁹ Även här vore en empirisk studie av människors attityder och åsikter kring önskvärda egenskaper och huruvida dessa

¹⁴⁹ Norlén, *Oskälighet och 36 § avtalslagen*, s. 107.

¹⁵⁰ Norlén, *Oskälighet och 36 § avtalslagen*, s. 105.

¹⁵¹ Norlén, *Oskälighet och 36 § avtalslagen*, s. 102.

¹⁵² Norlén, *Oskälighet och 36 § avtalslagen*, s. 101.

¹⁵³ Norlén, *Oskälighet och 36 § avtalslagen*, s. 119.

¹⁵⁴ Norlén, *Oskälighet och 36 § avtalslagen*, s. 120.

¹⁵⁵ Norlén, *Oskälighet och 36 § avtalslagen*, s. 122.

¹⁵⁶ Norlén, *Oskälighet och 36 § avtalslagen*, s. 124.

¹⁵⁷ Norlén, *Oskälighet och 36 § avtalslagen*, s. 123.

¹⁵⁸ Norlén, *Oskälighet och 36 § avtalslagen*, s. 128.

¹⁵⁹ Norlén, *Oskälighet och 36 § avtalslagen*, s. 124.

främjar både den enskildes blomstring och samhällets framåtskridande att föredra, utrymme och tid för sådan saknas dock.

4.1.3 Grundläggande utgångspunkter

Empiriska studier av människors attityder vore att föredra vid användandet av både utilitarismen och dygdetiken. Utan att egentligen avgöra huruvida dygdetiken eller utilitarismen bör användas menar jag dock att önskvärda egenskaper och konsekvenser vid beskattning av fåmansföretag kan beskrivas. Dessa kan därefter användas såsom utgångspunkter i diskussionen kring beskattningen *de lege ferenda*. Norlén förespråkar angivande av lämpliga utgångspunkter istället för ett givet etiskt korrekt svar, då både dygdetiken och utilitarismen används.¹⁶⁰ För att ge läsaren förståelse för vilka utgångspunkter som används i diskussionen kring *de lege ferenda* kommer därför mina personliga preferenser och utgångspunkter att presenteras nedan. Utgångspunkterna har dock sin grund i Kellgrens uppställda målsättningar kring tolkning av skattelag.¹⁶¹

Jag att anser det är viktigt att lyfta fram egenskaper hos ett skattesystem, eller en skatteregel, snarare än personliga egenskaper hos individer. Utgångspunkterna avser sålunda inte personliga egenskaper såsom mod, måttfullhet (behärskning) och rättrådighet (rättvisa).¹⁶² Följande mål anses enligt Kellgren vara centrala vid tolkning av skattelag: lojalitet och regelnärhet, förutsebarhet, likabehandling, materiell lämplighet, domskäloptimering och hanteringsekonomi.¹⁶³ Kellgren anser, med anledning av bland annat samhällets föränderlighet, inte att uppställda mål skall vara uttömmande. Han menar dock att det råder konsensus kring uppställda mål och uppkomsten av markant avvikande mål anses vara högst osannolikt.¹⁶⁴ Uppställda mål kommer nu att presenteras översiktligt tillsammans med personliga reflektioner kring målen och dess användbarhet i kommande *de lege ferenda* diskussion.

- Lojalitet och regelnärhet innebär att gällande rätt skall följas och vid fastställandet av gällandet rätt skall tillämplig juridisk metod användas.¹⁶⁵ Uppställt mål är centralt då skattelag tolkas, men kan inte anses vara relevant då lagstiftning *de lege ferenda* diskuteras. Avsaknaden av relevans beror, enligt mig, på att det vid ny lagstiftning inte är nödvändigt att följa tidigare rätt. Vid lagstiftandet krävs istället att exempelvis rättspolitiska aspekter tas i beaktning, utöver den traditionella metoden.
- Förutsebarhet innebär att skattskyldiga har möjlighet att förutse skattekonsekvenserna av sitt handlande. Förutsebarheten anses vara grunden inom skatterätten men även för ett förnuftigt samhällsliv.¹⁶⁶ Förutsebarhet är enligt min mening ytterst viktigt i en *de lege ferenda* diskussion eftersom det vid ny lagstiftning är möjligt att

¹⁶⁰ Norlén, *Oskälighet och 36 § avtalslagen*, s. 105 och 132.

¹⁶¹ Kellgren, *Mål och metoder vid tolkning av skattelag*.

¹⁶² Norlén, *Oskälighet och 36 § avtalslagen*, s. 136.

¹⁶³ Kellgren, *Mål och metoder vid tolkning av skattelag*, s. 42.

¹⁶⁴ Kellgren, *Mål och metoder vid tolkning av skattelag*, s. 43.

¹⁶⁵ Kellgren, *Mål och metoder vid tolkning av skattelag*, s. 44 och 47.

¹⁶⁶ Kellgren, *Mål och metoder vid tolkning av skattelag*, s. 58.

påverka de skattskyldigas, och skatteberättigades, möjlighet till förutsebarhet. Förutsägbar lagstiftning är dessutom önskvärt med tanke på rättssäkerheten.

- Likabehandling innebär att lika fall skall bedömas och behandlas lika.¹⁶⁷ Kellgren definierar två olika sorters likabehandling, den formella och den materiella.¹⁶⁸ Jag anser att både den formella och den materiella likabehandlingen bör finnas i åtanke hos lagstiftaren men vid en *de lege ferenda* diskussion torde den materiella likabehandlingen få störst betydelse. Detta eftersom den syftar till att rättsligt, i kombination med ekonomiskt, lika transaktioner skall behandlas likt. Genom *de lege ferenda* diskussioner och lagstiftning skapas möjligheter för ekonomiskt lika transaktioner att bli behandlade lika ur ett rättsligt perspektiv.
- Materiell lämplighet i lagarna innebär att medborgarna accepterar rättstillämpningens materiella resultat.¹⁶⁹ För att uppnå materiell lämplighet menar Kellgren att rättsreglerna bör utformas med hänsyn till de skatterättsliga principerna¹⁷⁰ och andra samhällsekonomiska målsättningar. Systemkoherens är också en del av den materiella lämpligheten som bör eftersträvas då det innebär att rättssystemet är ett sammanhängande och förnuftigt system. För att uppnå systemkoherens krävs det kunskap om övriga delar av det befintliga rättssystemet.¹⁷¹ Materiell lämplighet bör, enligt min mening, ges mycket stor betydelse då ny lagstiftning utformas. Liksom med målsättningen kring likabehandling kan materiell lämplighet påverka utformningen av reglerna på ett positivt och mycket viktigt sätt.
- Domskäloptimering innebär att domstolarnas avgörande bör vara väl motiverade så att de kan användas i den framtida rättstillämpningen.¹⁷² Målsättningen kring domskäloptimering kan inte anses ha någon större betydelse i en *de lege ferenda* diskussion, eftersom några domskäl inte utarbetas. Det skall dock tilläggas att väl motiverade domskäl, det vill säga en uppnådd målsättning, kan få betydelse i en *de lege ferenda* diskussion. Detta då det då förs en juridisk argumentation där domskäl kan fungera som hjälpmedel. Ytterligare ett tillägg bör vara att lagarna bör motiveras väl då de stiftas, då motiveringen senare kan tjäna som tolkningsmedel.
- Hanteringsekonomi innebär, genom egen tillämpning av Kellgrens definition, att reglerna till exempel genom att vara förutsebara inte skall vara svårhanterliga. Svårhanterliga regler innebär ökade kostnader för domstolar och myndigheter som skall avgöra frågor som berör reglerna. Det kan därför vara värt att lägga ner extra arbete vid *de lege ferenda* diskussionen så att reglerna utformas så optimalt som möjligt. Kellgren menar vidare att upprättandet av principer som senare åtlöds kan vara gynnsamt för hanteringsekonomi då det ger förutsägbarhet och således minskar kostnaderna.¹⁷³ Jag anser det vara viktigt att nystiftade lagar är hanterbara, då

¹⁶⁷ Kellgren, *Mål och metoder vid tolkning av skattelag*, s. 67.

¹⁶⁸ Definitionerna återfinns i Kellgren, *Mål och metoder vid tolkning av skattelag*, s. 67-68.

¹⁶⁹ Kellgren, *Mål och metoder vid tolkning av skattelag*, s. 71.

¹⁷⁰ De skatterättsliga principerna kan anses bestå av kontinuitetsprincipen, reciprocitetsprincipen, skatteförmågeprincipen och neutralitetsprincipen.

¹⁷¹ Kellgren, *Mål och metoder vid tolkning av skattelag*, s. 73-74.

¹⁷² Kellgren, *Mål och metoder vid tolkning av skattelag*, s. 76.

¹⁷³ Kellgren, *Mål och metoder vid tolkning av skattelag*, s. 84.

detta innebär att de blir lätta att efterfölja, vilket i sin tur resulterar i förutsägbarhet. I synnerhet diskussionen kring fåmansföretagsreglerna *de lege ferenda* bör, enligt min mening, beakta frågor kring hanteringsekonomi. Detta då reglerna tidigare har fått mycket kritik för sin krångliga utformning, vilken har försvårat för många fåmansföretagare.

Genom nyss förda resonemang framgår att målsättningarna kring förutsägbarhet, likabehandling, materiell lämplighet och hanteringsekonomi skulle kunna anses utgöra särskilda utgångspunkter i den kommande *de lege ferenda* diskussionen. Norlén diskuterar även huruvida samhällsnyttan och rättsekonomin bör vara uttalade utgångspunkter. Norlén hävdar dock att mätningar av samhällsnyttan kräver djupgående kunskaper i bland annat statistik och statsvetenskap.¹⁷⁴ Då sådana kunskaper saknas ämnar jag inte ha samhällsnyttan såsom en uttalad utgångspunkt, även om det givetvis är min önskan och förhoppning att föreslagen beskattningsmetod även skall vara samhällsnyttig. Rättsekonomi som målsättning är vanskligt då hänsyn endast tas till sådant som kan mätas i pengar. Därav finns en risk för att vissa relevanta faktorer inte beaktas, alternativt att de värderas trots bristfällig information kring ”priset”.¹⁷⁵ Ett visst mått av rättsekonomi återfinns dock i valda målsättningar.

St. Thomas av Aquino har definierat lagen såsom ”*nihil..aliud quaedam rationis ordinatio ad bonum commune, ab eo qui curam communitatis habet, promulgata*”¹⁷⁶. Wong har översatt detta till en ”förnuftig reglering för det gemensamma goda av personer som äger kompetens över samhället samt promulgerad”.¹⁷⁷ En bestämmelse måste således anses vara förnuftig för att den skall få etisk hållbarhet. Vad som är förnuftigt är givetvis en definitionsfråga. Det vore önskvärt att föra en diskussion med etiker specialiserade mot skatterätt och med goda kunskaper inom övriga relevanta vetenskapsområden. Min teori är dock att det är få personer som besitter tillräckligt god kunskap inom alla relevanta områden. Frågan är om vi, mot denna bakgrund, borde ägna oss åt rättspolitiska diskussioner överhuvudtaget, eftersom kunskap inom alla relevanta områden saknas. Jag anser att vi, för att kunna föra en diskussion *de lege ferenda*, tydligt bör uppge de utgångspunkter som analysen bygger på.

I förevarande *de lege ferenda* diskussion kommer ovan nämnda, enligt min mening, önskvärda egenskaper (förutsägbarhet, likabehandling, materiell lämplighet och hanteringsekonomi) att vara utgångspunkter. Svårigheten i en *de lege ferenda* diskussion anser jag ligga i att konkretisera valda utgångspunkter till en lämplig beskattning för inkomster från fåmansföretag. Varje utgångspunkt kommer att vara bakomliggande faktorer i all diskussion, dock kan det sägas att målsättningarna kring likabehandling och materiell lämplighet kommer att framgå främst i avsnittet kring juridik. Detta då neutralitetsprincipen kommer att diskuteras för att skapa likabehandling men även för att skapa systemkoherens (och materiell lämplighet) med övriga delar av inkomstskattesystemet,

¹⁷⁴ Norlén, *Oskälighet och 36 § avtalslagen*, s. 106.

¹⁷⁵ Norlén, *Oskälighet och 36 § avtalslagen*, s. 112.

¹⁷⁶ Citat ur St. Thomas av Aquino. *Summa Theologica*, Ia, IIae, 90.4. Citatet är återgivet i Wong, Christoffer, *Rättsfilosofins äldre historia*, Nergelius (red.), Rättsfilosofi-Samhälle och moral genom tiderna, s. 13-22 (20).

¹⁷⁷ Wong, Christoffer, *Rättsfilosofins äldre historia*, Nergelius (red.), Rättsfilosofi-Samhälle och moral genom tiderna, s. 13-22 (20).

inbegripet övriga delar av de särskilda fåmansföretagsreglerna. Målsättningen avseende hanteringsekonomi diskuteras främst i avsnittet kring ekonomi. I avsnittet sker en reflektion kring möjliga ekonomiska effekter och kring hur kostnaderna skall minimeras. Förutsägbarhet måste anses vara en målsättning vid all reflektion.

4.2 Juridik

4.2.1 Neutralitetsprincipen

Det svenska skattesystemet vilar på principerna om neutral och likformig beskattning och dessa är därmed betydande vid en *de lege ferenda* diskussion avseende skatterätten.¹⁷⁸ Principerna återkommer i mina utgångspunkter kring likabehandling och systemkoherens (materiell lämplighet). Principen om likformighet var betydelsefull redan vid skattereformen i början av 1990-talet. Principen innebär att inkomster som är likartade skall beskattas likadant oavsett i vilka former de erhålls. Utgångspunkten är ofta att beskattningen av fåmansföretag skall vara likartad löntagarbekattningen, dock med viss hänsyn till kapitalinkomstbeskattningen.¹⁷⁹ Principen om likformighet, eller likhetsprincipen som den ibland också kallas, används dock oftast om lagen är befintlig men måste tolkas i rättstillämpningen.¹⁸⁰

Neutralitetsprincipen används istället i en skattepolitisk diskussion och som stöd för olika lösningar på skatterättsliga problem.¹⁸¹ Grunden för neutralitetsprincipen återfinns dock i nationalekonomisk teori.¹⁸² Med anledning av att principen om neutral beskattning är en grundprincip inom skatterätten kommer den dock att behandlas i följande juridiska avsnitt. Principen om neutral beskattning betonades redan i 1991 års skattereform. Principen innebär att olika ekonomiska aktörers beteende i så liten utsträckning som möjligt skall påverkas av skattereglerna i den meningen att de val aktörerna gör i en värld med skatter inte avviker från valen i en värld utan skatter.¹⁸³

Persson Österman delar in det skatterättsliga neutralitetsbegreppet i två nivåer: mikroneutralitet och makroneutralitet. Mikroneutralitet anses fokusera på de enskilda skatte-subjekten medan makroneutraliteten ställer effektivitet i samhällsekonomin i centrum.¹⁸⁴ I verkligheten torde dock åtskillnaden mellan de olika inriktningarna inte få någon märkbar betydelse. Det som är effektivt för de enskilda skattesubjekten synes, enligt min mening, även vara effektivt för samhället. Detta synsätt förutsätter dock att med begreppet samhället avses ett samhälle utan landsgränser. I annat fall kan försvar av skattebasen anses vara ett skäl inom makroneutraliteten och inte inom mikroneutraliteten.

¹⁷⁸ SOU 2002:52 del 1 s. 110.

¹⁷⁹ SOU 2002:52 del 1 s. 111.

¹⁸⁰ Persson Österman, *Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen*, s. 31.

¹⁸¹ Persson Österman, *Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen*, s. 31.

¹⁸² Persson Österman, *Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen*, s. 33.

¹⁸³ Prop. 2005/06:40 s. 40-41.

¹⁸⁴ Persson Österman, *Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen*, s. 29.

Neutralitet i samhället anses, enligt Pålsson, vara en målsättning vid utformandet av skattelagstiftningen.¹⁸⁵ Detta överensstämmer med Persson Östermans åsikt som innebär att skattelagstiftning som har fiskala syften, bland annat inkomstbeskattningen, inte bör vara intervenerande¹⁸⁶. En intervenerande inkomstlag skulle bli komplicerad och svåröverskådlig.¹⁸⁷ Skatteneutralitet sägs vara önskvärd eftersom utrymmet för individens fria val därmed ökar, vilket leder till ökad samhällseffektivitet.¹⁸⁸

4.2.2 Övriga skatterättsliga principer

Kontinuitetsprincipen, reciprocitetsprincipen och skatteförmågeprincipen är övriga skatterättsliga principer som här skall förklaras översiktligt. Kontinuitetsprincipen innebär, inom skatterätten¹⁸⁹, att en förvärvare inträder i den tidigare ägarens skattemässiga situation.¹⁹⁰ Innebörden blir att obeskattade vinster kan överflyttas till ett nytt skattesubjekt.¹⁹¹ Kontinuitetsprincipen synes främst aktualiseras vid överlåtelse av tillgångar och vid koncernbeskattning.¹⁹²

Skatteförmågeprincipen fungerar oftast som ett motiv till lagstiftningen men används sällan vid lagtolkning. Principen innebär att skatt skall betalas utefter förmåga. Vid kapitalbeskattningen kommer skatteförmågeprincipen till uttryck genom att skatt på värdeökning debiteras först då en tillgång är realiserad och har ersatts med medel som kan användas till bland annat skattebetalning.¹⁹³ Det skall dock tilläggas att en avyttring kan ske mot revers och i sådana fall erhålls inga likvida medel, varför skatteförmågan kan bli mindre, skatten måste dock erläggas även i detta fall.

Inom skatterätten är även reciprocitetsprincipen betydelsefull då den bidrar till att skapa konsekvens inom området. Reciprocitetsregeln definieras såsom en ömsesidighetsregel.¹⁹⁴ Vid anknytning till skatterätten förklaras reciprocitet ofta med att en avdragsgill kostnad skall resultera i en skattepliktig intäkt.¹⁹⁵ Kellgren diskuterar dock reciprocitetsprincipen ur ett djupare perspektiv och resonerar bland annat kring vertikal och hori-

¹⁸⁵ Pålsson, *Inledning till skatterätten*, s. 61.

¹⁸⁶ Intervenerande lagstiftning har för avsikt att styra den skattskyldiges beteende så att en effektiv samhällsekonomi uppnås.

¹⁸⁷ Persson Österman, *Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen*, s. 36-37.

¹⁸⁸ Persson Österman, *Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen*, s. 33.

¹⁸⁹ Principen kan även ha en filosofisk definition, denna åsyftas dock inte här.

¹⁹⁰ Lodin m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s.71.

¹⁹¹ Persson Österman, *Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen*, s. 67.

¹⁹² Pålsson, *Inledning till skatterätten*, s. 63.

¹⁹³ Pålsson, *Inledning till skatterätten*, s. 60.

¹⁹⁴ Melin, *Juridiska begrepp för ekonomer*, s. 275.

¹⁹⁵ Pålsson, *Inledning till skatterätten*, s. 63 och Kellgren, *Reciprocitet i inkomstbeskattningen – vad skulle kunna avses med det?* Ståhl och Thorell (red.), *Festskrift till Nils Mattsson* s. 169-182 (170).

sontell reciprocitet.¹⁹⁶ Horisontell reciprocitet fokuserar på ömsesidighet vid beskattningen av en transaktions parter.¹⁹⁷ Den vertikala relationen anses dock vara mer framträdande i skattesammanhang då skattepolitisk argumentation sker. Med vertikal reciprocitet avses relationen mellan skattesubjekten och det allmänna. Ett synsätt är att den skattskyldige skall betala skatt i relation till vad denne erhåller från samhället.¹⁹⁸

Ytterligare en aspekt inom skatterätten är att inkomstskattereglerna skall vara symmetriska. Vinster och förluster skall således behandlas likt. Följden av detta är att om transaktionens eventuella vinst är skattepliktig, skall eventuell förlust vara avdragsgill.¹⁹⁹

4.3 Ekonomi

Ämnet ekonomi kan sägas innebära många olika typer av ekonomi, exempelvis företagsekonomi och nationalekonomi. Nationalekonomin tar hänsyn till samhället som helhet och vilken effekt beskattningen kan ha på samhället. Företagsekonomi berör istället, såsom namnet antyder, företagens ekonomi. Detta avsnitt ämnar ge utrymme åt utgångspunkten kring hanteringsekonomin. Minskade hanteringskostnader (transaktionskostnader) måste anses vara gynnsamt ur både ett nationalekonomiskt och ett företagsekonomiskt synsätt. Även vissa andra ekonomiska aspekter kommer att belysas i avsnittet.

Inom nationalekonomin återfinns tre olika metoder för hur samhället kan styras ur en ekonomisk synvinkel. De tre metoderna uppges vara marknadsekonomi, planekonomi och blandekonomi. En renodlad marknadsekonomi innebär att ingen överordnad bestämmer hur ekonomin skall samordnas.²⁰⁰ Utbud och efterfrågan styr vad som produceras och hur mycket det skall kosta. Motsatsen till marknadsekonomi är planekonomi enligt vilken politiker och administratörer styr ekonomin. Planeringen av en ekonomi är oerhört svår eftersom tillförlitlig och användbar information saknas då vi inte har marknadspriser att hänvisa till. Fördelen med planekonomi är dock möjligheten att eliminera arbetslöshet och på bästa sätt fördela inkomster.²⁰¹ Planekonomi har således både fördelar och nackdelar. Marknadsekonomin, som av många anses vara optimal, är svår att få att fungera såsom en ren marknadsekonomi där endast utbud och efterfrågan styr. Marknadsekonomin består därför ofta av vissa regleringar och konkurrensbegränsningar samt omfattande offentliga inslag. Denna ekonomi brukar benämnas blandekonomi. Vid användandet av en blandekonomi är det viktigt att bestämma vilken grad av marknadsstyrning respektive planering som är önskvärd.²⁰²

¹⁹⁶ För information, utöver den som presenteras här, hänvisas till Kellgren, *Reciprocitet i inkomstbeskattningen – vad skulle kunna avses med det?* Ståhl och Thorell (red.), Festskrift till Nils Mattsson s. 169-182.

¹⁹⁷ Kellgren, *Reciprocitet i inkomstbeskattningen – vad skulle kunna avses med det?* Ståhl och Thorell (red.), Festskrift till Nils Mattsson s. 169-182 (182).

¹⁹⁸ Kellgren, *Reciprocitet i inkomstbeskattningen – vad skulle kunna avses med det?* Ståhl och Thorell (red.), Festskrift till Nils Mattsson s. 169-182 (181).

¹⁹⁹ Pahlsson, *Inledning till skatterätten*, s. 64.

²⁰⁰ Eklund, *Vår Ekonomi – en introduktion till samhällsekonomi*, s. 165.

²⁰¹ Eklund, *Vår Ekonomi – en introduktion till samhällsekonomi*, s. 172-175.

²⁰² Eklund, *Vår Ekonomi – en introduktion till samhällsekonomi*, s. 172-173.

Sverige har en relativt hög andel planering, en tredjedel²⁰³ av landets samlade resurser används till tjänster inom den offentliga verksamheten. Ytterligare en tredjedel²⁰⁴ används såsom transfereringar, det vill säga omfördelningar av resurser inom samhället.²⁰⁵ En stor offentlig sektor kräver emellertid ett högt skattetryck eftersom de offentliga inkomsterna måste vara höga.²⁰⁶

Eklund hänvisar till Lindbeck som hävdar att stora skattekil²⁰⁷, vilka genererar stora offentliga inkomster, kan resultera i att resurserna inte används på bästa sätt i samhällsekonomin. Eklund utvecklar Lindbecks uttalande och menar att då marginalskatten är hög på tjänsteinkomster kan det innebära att folk väljer att utföra tjänsterna själva eftersom det blir mer lönsamt då det inte finns något bortfall, i form av skatt, till staten. Vidare sägs höga skatter innebära att skatteplaneringen ökar då individer önskar optimera sin skattesituation på alla möjliga sätt.²⁰⁸ Skatteplanering kan aldrig anses vara önskvärd enligt nationalekonomiska teorier, detta då det blir svårt att uppnå neutralitet.²⁰⁹ Ytterligare en risk med höga skatter är att ”svarta marknaden” ökar, vilket leder till att de offentliga inkomsterna (skatteintäkterna) minimeras. Minskningen av de offentliga inkomsterna kan även ske genom att skattebaserna (det som beskattas) minskas då konkurrensen med övriga länder ökar.²¹⁰ De särskilda fåmansföretagsreglerna genererar skatteinkomster, vilka är en del av de offentliga inkomsterna som staten använder vid sin planering av samhällsekonomin. Fåmansföretagarens skyldighet att bidra till de offentliga inkomsterna anser jag vara ostridig, frågan är istället hur beräkningen av bidragets storlek skall utformas.

Stora skattekil²⁰⁷ må vara ett hot mot effektiviteten i ekonomin, men stora transaktionskostnader måste anses vara en ännu större fara för samhällsekonomin. Transaktionskostnaderna utgörs av kostnaden för att samla in information, utvärdera alternativen och därefter genomföra själva transaktionen.²¹¹ Det är svårt att se att transaktionskostnaderna, till skillnad från de direkta skattekostnaderna, innebär någon fördel. Med anledning därav borde det generellt sett vara positivt med låga transaktionskostnader. Det skall dock påpekas att kostnaderna kan vara motiverade i vissa fall, till exempel då de skapar arbete för samhällets medborgare. Transaktionskostnaderna vid skattebetalning minimeras, enligt min uppfattning, genom att bestämmelserna är tydliga och okomplicerade. Varken fåmansföretagaren eller Skatteverket behöver då lägga ner mängder av tid och resurser för att beräkna slutlig skatt.

²⁰³ Fördelningen bygger på den fördelning som återfanns 2004.

²⁰⁴ Fördelningen bygger på den fördelning som återfanns 2004.

²⁰⁵ Eklund, *Vår Ekonomi – en introduktion till samhällsekonomi*, s. 287.

²⁰⁶ Eklund, *Vår Ekonomi – en introduktion till samhällsekonomi*, s. 294.

²⁰⁷ Begreppet skattekil syftar på den skillnad som uppstår mellan marknadens värderingar av en produkt eller tjänst och ersättningen av densamma till tillverkaren.

²⁰⁸ Eklund, *Vår Ekonomi – en introduktion till samhällsekonomi*, s. 296.

²⁰⁹ Pahlsson, *Inledning till skatterätten*, s. 61.

²¹⁰ Eklund, *Vår Ekonomi – en introduktion till samhällsekonomi*, s. 296.

²¹¹ Eklund, *Vår Ekonomi – en introduktion till samhällsekonomi*, s. 51.

Enligt den ekonomiska teorin anses syftet med ägandet vara att skapa ett överskott som kan ge positiv avkastning på satsat kapital, både finansiellt och mänskligt. Överskottet skapas genom att förvärvade resurser förädlas och sedan avyttras till ett pris som skapar vinst.²¹² Bjuggren m.fl. utvecklar denna nationalekonomiska teori och förklarar skillnaden mellan ersättning till ägarna respektive övriga avtalsparter. Ägarnas ersättning ses som en residual efter att övriga avtalsparter blivit ersatta. Residualen kan inte förutspås och ägandet är därmed förenat med osäkerhet.²¹³ Enligt ekonomisk teori som understryker entreprenörers betydelse utgör det eventuella vinstmoment, som överstiger vad som skulle kunna erhållas vid alternativ placering av såväl mänskligt som finansiellt kapital, ersättning för kompetensen att skapa mervärde samt för den ekonomiska osäkerhet som ägarna har.²¹⁴

Enligt nuvarande regler beräknas den del som skall beskattas i inkomstslaget kapital enligt huvudregeln med utgångspunkt i aktiernas omkostnadsbelopp, vilket motsvaras av anskaffningskostnaden.²¹⁵ Detta motsvarar inte grundläggande finansiell teori enligt vilken avkastningen bör beräknas på aktiernas marknadsvärde och inte på anskaffningskostnaden.²¹⁶

²¹² Bjuggren m.fl., *3:12-reglerna: en ekonomisk analys*, Ekonomisk debatt nr 7 2007, s. 18-30 (19).

²¹³ Bjuggren m.fl., *3:12-reglerna: en ekonomisk analys*, Ekonomisk debatt nr 7 2007, s. 18-30 (20).

²¹⁴ Bjuggren m.fl., *3:12-reglerna: en ekonomisk analys*, Ekonomisk debatt nr 7 2007, s. 18-30 (21).

²¹⁵ 57 kap. 11 § IL.

²¹⁶ Bjuggren m.fl., *3:12-reglerna: en ekonomisk analys*, Ekonomisk debatt nr 7 2007, s. 18-30 (24).

5 Beskattning av kapitalvinst vid avyttring av kvalificerade fåmansföretagsaktier *de lege ferenda*

5.1 Inledning

Uppsatsen syftar till att ge ett bidrag till diskussionen kring hur beskattningen av kapitalvinst vid avyttring av fåmansföretagsaktier skall se ut *de lege ferenda*. Initialt anser jag dock att en diskussion bör föras över huruvida, och i så fall varför, beskattningen *de lege lata* bör förändras. Först då det konstaterats att bestämmelserna *de lege lata* bör förändras kan en diskussion kring bestämmelserna *de lege ferenda* påbörjas. De utgångspunkter som presenteras i avsnitt 4.1.2 kommer att vara grunden i förestående diskussion.

5.2 *De lege lata*

Staten använder ofta regler för att styra medborgarnas beteende.²¹⁷ Syftet med fåmansföretagsreglerna är just att påverka fåmansföretagaren så att han inte tar ut arbetsinkomster såsom kapitalinkomster.²¹⁸ Ytterligare styrning av fåmansföretagaren sker genom det så kallade lönebaserade utrymmet, eftersom personaltäta företag gynnas framför industriella företag. Den nu aktuella inkomstskatten har ett fiskalt syfte och det kan då inte anses vara godtagbart med förekommande interventionism. Min åsikt är dessutom att gällande fåmansföretagsregler strider mot de utgångspunkter som jag tidigare har valt och presenterat.

Målsättningen kring förutsägbarhet kan inte anses vara uppfylld då det är svårt och tidskrävande för fåmansföretagaren att själv beräkna vilken lön han skall ta ut för att erhålla ett högt gränobelopp till kapitalbeskattning. Ytterligare svårigheter uppstår då själva gränobeloppet skall beräknas. Dessa beräkningar kan givetvis göras i skatteplanerings-syfte och det kan då hävdas att något krav på förutsägbarhet inte är legitimt. Jag anser dock att det inte enbart är fråga om skatteplanering, detta då beräkningen säkerligen inte alltid resulterar i en förändring av löneuttag respektive utdelning/kapitalvinst. Det är snarare fråga om att fåmansföretagaren bör ha rätt att kunna beräkna sin skattekostnad på samma sätt som övriga skattebetalare.

Nästa utgångspunkt är kravet på likabehandling vilket uttrycks genom neutralitetsprincipen. Rådande bestämmelser innebär att fåmansföretagaren årligen tillgodoräknas ett schablonbelopp som kan kapitalbeskattas. Varken handelsbolagsdelägare eller enskilda näringsidkare garanteras detta, eller liknande, schablonbelopp. Därutöver särbehandlas fåmansföretagaren, denna gång negativt, genom att all kapitalvinst (med undantag för gränobeloppet) beskattas i inkomstslaget tjänst. Ingen annan typ av kapitalvinst på aktier eller andelar tjänstebeskattas på det här viset.²¹⁹ Det bör dock påpekas att beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet, som också kan resultera i en marginskatt på 57 procent, kan aktualiseras i de fall då ett handelsbolag avyttras till annan än obegränsat skattskyldig fysisk person. Särbehandling genom schablonbelopp och beskattning i in-

²¹⁷ Svanberg, *Rättssociologi – en introduktion*, s. 43.

²¹⁸ SOU 2002:52 del 1 s. 108.

²¹⁹ Uttalandet tar inte hänsyn till avyttring av optioner som grundas på aktier. En sådan avyttring kan i vissa fall tjänstebeskattas.

Beskattning av kapitalvinst vid avyttring av kvalificerade fåmansföretagsaktier de lege ferenda

komstslaget tjänst utgör avsteg från neutralitetsprincipen som, enligt min mening, inte kan rättfärdigas.

Kravet på reglernas materiella lämplighet kan inte anses vara uppfyllt då det inte råder systemkoherens inom inkomstskatteområdet och då de skatterättsliga principerna (exempelvis neutralitetsprincipen) inte uppfylls. Därutöver är min uppfattning att medborgarna, och däribland fåmansföretagarna, i dagsläget inte accepterar reglernas materiella resultat. Hanteringsekonomi torde inte heller gynnas av nuvarande bestämmelser. Detta då bestämmelserna kräver många beräkningar samt statistik över de gångna åren, då kapitalvinsten skall beskattas.

Ytterligare skäl för förändring är att nuvarande regler är utformade som spärregler.²²⁰ Fåmansföretagsreglerna utgör inte en spärr för själva företagandet men då resultatet skall beskattas innebär de komplicerade reglerna onödigt besvär. Jag anser inte att vi bör ha regler för våra företagare som benämns spärregler, reglerna bör istället vara motiverade för fåmansföretagaren. Med anledning av att jag inte finner fåmansföretagsreglerna *de lege lata* vara tillfredställande anser jag det vara befogat att övergå till en diskussion kring reglernas innebörd *de lege ferenda*.

5.3 *De lege ferenda*

5.3.1 Möjlighet till beskattning i ett inkomstslag

För de fall fåmansföretagsägaren måste beskatta hela sin kapitalvinst i inkomstslaget tjänst vore det att likställa aktieägaren med företagets anställda, vilka inte tar några direkta risker inom företaget. Risken som en företagare, men inte en anställd, tar borde premieras genom beskattning i inkomstslaget kapital. I annat fall har jag svårt att tro att beskattningen skulle få acceptans hos statens medborgare, därmed skulle materiell lämplighet inte uppnås.

Med anledning av nyss förda resonemang kan det konstateras att en beskattning i enbart inkomstslaget tjänst inte är att föredra *de lege ferenda*. Ej heller en beskattning av kapitalvinsten i enbart inkomstslaget kapital går att genomföra då det är fråga om fåmansföretagsaktier och något reellt tvåpartsförhållande inte existerar. En beskattning i enbart inkomstslaget kapital skulle dessutom riskera att flertalet av de svenska medborgarna startade egna företag och erbjöd sina tjänster, istället för att anställas av andra företag.²²¹ En sådan utveckling anser jag inte hållbar då inkomstslaget i tjänst i sådana fall skulle försvinna och behovet av en ny skattereform skulle bli markant.

Eklund hävdar att höga skatteklilar motverkar en effektiv samhällsekonomi och en kapitalbeskattning skulle innebära lägre skatteklilar för fåmansföretagaren. Höga skatteklilar drabbar inte handelsbolagsdelägare i samma utsträckning då de avyttrar sina andelar. En sådan kapitalvinst beskattas enbart i inkomstslaget kapital, förusatt att andelarna avyttras till en obegränsat skattskyldig fysisk person. Handelsbolagsdelägaren kan emellertid drabbas av högre skatteklilar då verksamheten är aktiv. De höga skatteklilarna kan undanröjas genom en generell skattesänkning av beskattningen i inkomstslaget tjänst. Nå-

²²⁰ Prop. 1995/96:109 s. 61.

²²¹ Det skall dock tilläggas att näringsrekvisitet självständighet riskerar att inte bli uppfyllt med tanke på att kraven i 13 kap. 1 § 2 st. IL nyligen har skärpts.

gon sådan förändring är dock inte aktuell i denna diskussion då tjänstebeskattningen förutsätts vara densamma *de lege ferenda*. Dessutom skulle en generell skattesänkning leda till lägre offentliga inkomster, vilket inte förespråkas här.

5.3.2 Diskussion med utgångspunkt i valda målsättningar

Med anledning av att beskattning i enbart inkomstslaget tjänst respektive inkomstslaget kapital inte är att föredra blir det istället fråga om en kombination med beskattning i de båda inkomstslagen. Beskattning i båda inkomstslagen (tjänst och kapital) överensstämmer dessutom med en ekonomisk teori enligt vilken ett överskott anses vara skapat genom ägarens kompetens att skapa mervärde samt den ekonomiska osäkerhet som satsningen innebär. Skapandet av mervärde bör ses som en arbetsinsats och därmed beskattas i inkomstslaget tjänst. Kapitalavkastningen och överskottet genom den ekonomiska osäkerheten bör dock beskattas i inkomstslaget kapital. Denna tanke anser jag mig även kunna utläsa i nuvarande fåmansföretagsregler. Bjuggren m.fl. hävdar dock att nuvarande fåmansföretagsreglerna försvårar beräkningen av residualen. Detta då endast en viss del skall hänföras till inkomstslaget kapital, resterande del hänförs till inkomstslaget tjänst.²²²

Svårhanterliga regler innebär, som tidigare har påpekats, högre transaktionskostnader, vilket inte kan anses vara önskvärt med tanke på målsättningen kring hanteringsekonomi. Transaktionskostnaderna innebär generellt sett inte någon fördel, till skillnad från inbetald skatt, varför jag anser att det är viktigt att dessa behålls så låga som möjligt. Transaktionskostnaderna vid skattebetalning minimeras, enligt min uppfattning, genom att bestämmelserna är tydliga och okomplicerade samt att de kan skötas genom masshantering. Varken fåmansföretagaren eller Skatteverket behöver då lägga ner mängder av tid och resurser för att beräkna slutlig skatt. I verkligheten är det oerhört svårt, om inte omöjligt, att avgöra vad som är hänförligt till arbetsinsatser och vad som bör ses som kapitalavkastning. För att möjliggöra masshantering krävs därför någon form av schablonisering. För att undvika problematiken kring svårkalkylerade uträkningar förespråkar nationalekonomerna att utgångspunkt skall vara normallön istället för normal kapitalavkastning.²²³

Då en normallön används blir det enklare för fåmansföretagaren att beräkna sin skattekostnad. Handläggande myndighet torde dessutom minska antalet nedlagda resurser då några krångliga och utförliga beräkningar inte krävs. Användandet av normallön som utgångspunkt i beskattningen *de lege ferenda* måste anses vara rättfärdigat med hänsyn till utgångspunkterna förutsägbarhet och hanteringsekonomi. Det kvarstår dock fortfarande att avgöra huruvida en sådan beskattning kan rättfärdigas med hänsyn till övriga, av mig valda, utgångspunkter, nämligen likabehandling och materiell lämplighet (inbegripet systemkoherens).

Kraven på likabehandling och systemkoherens uppnås lämpligen genom att vald beskattningsmetod, med normallön som utgångspunkt, är neutral i jämförelse med den beskattning som gäller för övriga referenspunkter (inkomstslaget tjänst, verksamhetsformerna aktiebolag, handelsbolag och enskild firma samt utdelning från fåmansföretag). 3:12-utredningen menade, som tidigare har konstaterats, att utgångspunkten vid princi-

²²² Bjuggren m.fl., 3:12-reglerna: en ekonomisk analys, Ekonomisk debatt nr 7 2007, s. 18-30 (21).

²²³ Bjuggren m.fl., 3:12-reglerna: en ekonomisk analys, Ekonomisk debatt nr 7 2007, s. 18-30 (22).

pen om likformighet (och därmed även neutralitet) bör vara löntagarbeskattningen, med viss hänsyn till kapitalbeskattningen. Jag anser dock att utgångspunkten istället bör vara kapitalbeskattningen, med viss hänsyn till löntagarbeskattningen. Detta då företagaren har valt att satsa sitt kapital och driva ett företag. Med det valet följer också vissa risker som en löntagare undkommer. Med anledning av detta kommer den följande diskussionen främst handla om neutraliteten mellan olika verksamhetsformer.

Som tidigare angivits är det inte möjligt att likställa ”vanliga” aktiebolag med fåmansföretag. Detta då det formella tvåpartsförhållandet mellan fåmansföretaget och fåmansföretagaren inte existerar reellt sett. Trots detta måste ägaren till både ett aktiebolag och ett fåmansföretag tillskjuta ett aktiekapital. Att avkastningen på detta beskattas olika kan inte anses neutralt. Gränsbeloppet som återfinns i fåmansföretagsreglerna innebär en viss neutralitet i detta avseende då fåmansföretagaren ges möjlighet att beskatta kapitalavkastningen i inkomstslaget kapital. Att ge fåmansföretagaren möjlighet till ett utökat gränsbelopp, med hjälp av det lönebaserade utrymmet, är dock inte förenligt med neutralitetsprincipen eftersom det innebär fördelar som inte ges till en vanlig aktieägare. Detsamma gäller för förenklingsregeln enligt vilken fåmansföretagaren tillgodoräknas ett schablonbelopp, vilket inte är möjligt för aktieägaren.

Anledningen till att överstigande del av kapitalvinsten beskattas i inkomstslaget tjänst anses vara just det faktum att något reellt tvåpartsförhållande inte existerar. Det förutsätts därför att fåmansföretagaren har en tendens att inte frivilligt skilja på arbetsinkomster och kapitalinkomster. Det må vara sant men då fåmansföretagaren har tjänstebeskattats för en viss summa torde han ha skiljt sina inkomster på ett godtagbart sätt. Liknande resonemang fördes av 1990 års regering då de införde ett takbelopp vilket skulle utgöra maximigränsen för tjänstebeskattade inkomster. Jag är medveten om svårigheterna att definiera en normallön men trots detta måste nuvarande takbelopp (100 inkomstbasbelopp) anses utgöra en alltför hög normallön. Takbeloppet bör således sänkas till en nivå som kan anses motsvara en normallön.²²⁴

En hälftindelning kan, vilket 2007 års regering kommenterar, inte anses förenlig med principen om likformighet, med hänsyn till beskattningen av utdelning från fåmansföretag. Någon förlängning av nu aktuell övergångsbestämmelse bör således inte aktualiseras. Genom en användning av normallön anser jag att fåmansföretagaren till viss del likställs med en aktieägare eftersom de, efter uttagen normallön, kommer att beskattas likt. Absolut likabehandling kan dock inte åstadkommas på grund av att det reella tvåpartsförhållandet inte existerar. Beaktat dagens skillnader i beskattning mellan inkomstslagen tjänst och kapital anser jag att krav på visst löneuttag bör finnas.

Beskattningen av handelsbolag och enskild firma skiljer sig, som tidigare nämnts, från den beskattning som gäller för fåmansföretag och aktiebolag. Detta då handelsbolag och enskild firma beskattas löpande av dess ägare. Trots detta är det viktigt att jämföra dessa verksamhetsformer med fåmansföretag då neutral beskattning eftersträvas. Fåmansföretag drivs, likt enskild firma och handelsbolag, endast av ett fåtal personer. Jämförelsen med handelsbolag avser, som tidigare nämnts, endast att beakta reglerna som gäller för fysiska handelsbolagsdelägare.

²²⁴ Normallön diskuteras utförligare i avsnitt 5.3.3.

Både handelsbolagsdelägare och enskilda näringsidkare ges rätt till räntefördelning. Införandet av räntefördelning grundades på principen om neutral beskattning och räntefördelningen påminner i mångt och mycket om fåmansföretagarens gränsbelopp. Räntefördelningen för en handelsbolagsdelägare beräknas utifrån den justerade anskaffningsutgiften, vilket måste likställas med ett gränsbelopp som endast grundas på anskaffningsutgiften för aktierna ökat med eventuella ovillkorade aktieägartillskott. Med detta sagt borde fåmansföretagaren, för att likställas med handelsbolagsdelägaren, inte tillgodoräknas ett lönebaserat utrymme eller ett schablonbelopp vid beräkningen av gränsbeloppet.

För de fall förvärvaren av handelsbolagsandelen är en obegränsat skattskyldig fysisk person beskattar en handelsbolagsdelägare all kapitalvinst i inkomstslaget kapital och inte i inkomstslaget tjänst som fåmansföretagaren. Lagstiftningen är således inte neutral i detta hänseende. Problematiken med ett formellt, men inte reellt, tvåpartsförhållande återfinns dock inte hos handelsbolag och handelsbolagsdelägare, eftersom en handelsbolagsdelägare aldrig kan vara skatterättsligt anställd i företaget. Han beskattas istället löpande för vinsten och betalar sociala avgifter på denna. Handelsbolagsdelägaren kan därför sägas ha gjort sin plikt inom tjänstebeskattningen, till skillnad från fåmansföretagaren som har möjlighet att undkomma denna. Genom tidigare presenterat förslag med krav på en normallön kommer dock även fåmansföretagaren har fullgjort sin plikt inom tjänstebeskattningen och han bör därför tillåtas att beskatta resterande vinst i inkomstslaget kapital. En beskattning av resterande del av vinsten i inkomstslaget kapital innebär att fåmansföretagaren likställs med både aktieägaren och handelsbolagsdelägaren.

Enskild firma kan inte avyttras och någon beskattningsbar kapitalvinst hos den fysiske ägaren uppstår därmed aldrig. Tillgångar och skulder kan dock överlåtas genom en inkråmsöverlåtelse och eventuella kapitalvinster som uppstår beskattas då inom ramen för näringsverksamheten i inkomstslaget näringsverksamhet, vilket gör ägaren skattskyldig till den progressiva skatten. Eftersom kapitalvinsten uppstår i näringsverksamheten ingår den dock även i beräkningarna för räntefördelning och näringsidkaren kan därför sägas bli gottgjord på detta sätt. Viss försiktighet bör dock iaktas då jämförelsen av räntefördelning i enskild firma och kapitalvinst vid avyttring av fåmansföretagsaktier görs. Räntefördelningen grundas på, i stort sett, det egna kapitalet vilket motsvarar det bokförda värdet. Kapitalvinsten grundas istället på aktiernas marknadsvärde, minus omkostnadsbeloppet.

Då en fåmansföretagare väljer att avyttra sina fåmansföretagsaktier har han möjlighet att omstrukturera sitt innehav och bilda ett holdingbolag till vilket han avyttrar aktierna i fåmansföretaget. När aktierna i fåmansföretaget senare avyttras till extern köpare kommer någon beskattningsbar kapitalvinst inte att uppstå, eftersom aktierna anses vara näringsbetingade. Det kan tyckas att reglerna om beskattning av kapitalvinst på avyttrade fåmansföretagsaktier *de lege ferenda* bör vara neutrala med interna aktieöverlåtelser likt denna, eftersom det är ett högst tänkbart alternativ för fåmansföretagaren då aktierna skall avyttras. Med hänsyn till att kapitalvinsten uppstår i holdingbolaget och inte kommer någon fysisk person tillhanda anser jag dock inte att neutralitet krävs i detta hänseende. Neutraliteten bör skapas för de alternativ då fåmansföretagaren erhåller ersättningen. Förfarandet kan vidare ses som en skatteplaneringsåtgärd och jag instämmer

Beskattning av kapitalvinst vid avyttring av kvalificerade fåmansföretagsaktier de lege ferenda

med Pålssons åsikt att fullständig neutralitet inte kommer att bli verklighet förrän all skatteplanering har upphört.²²⁵

Ytterligare en möjlighet för fåmansföretagaren vid avyttring av sina fåmansföretagsaktier är att han sätter bolaget i karantän under fem år så att aktierna inte längre anses vara kvalificerade. Genom detta förfarande undkommer fåmansföretagaren de särskilda fåmansföretagsreglerna och beskattas enbart i inkomstslaget kapital. Han åtnjuter dessutom en skattelättnad då endast fem sjättedelar av kapitalvinsten skall tas upp. Detta förfarande är enligt många mer fördelaktigt än direkt avyttring av aktierna där fåmansföretagsreglerna aktualiseras. Frågan är dock om neutralitet skall eftersträvas i detta scenario. Jag hävdar att även detta är en skatteplaneringsåtgärd. Genom detta förfarande kommer dock kapitalvinsten en fysisk person tillhanda och neutralitet bör därför vara ett mål.

För att förhindra möjligheten till nyss nämnda skatteplanering bör det inte finnas någon preskriptionstid för kvalificerade andelar. Med detta sagt menar jag inte att en person som upphör att vara verksam i betydande omfattning i företaget skall beskattas enligt fåmansföretagsreglerna och tvingas beskatta en viss del av inkomsterna såsom tjänstebeskattning även i fortsättningen. Fåmansföretagsreglerna bör gälla då en företagare är aktiv i företaget men då han blir passiv ägare skall reglerna för onoterade svenska aktiebolag aktualiseras. Kravet på att ha tagit ut normallön under de aktiva åren preskriberas dock inte utan aktualiseras då en kapitalvinst på grund av avyttring av aktierna uppstår och skall beskattas.

Min sista referenspunkt utgörs av möjligheten att erhålla årlig utdelning istället för att spara kapitalet i företaget och erhålla det såsom en kapitalvinst vid avyttring av fåmansföretagsaktierna. Jag har tidigare förespråkat att övriga delar av inkomstskattesystemet skall vara oförändrade. Jag vidhåller detta ställningstagande men menar att beskattningen av utdelning på fåmansföretagsaktier är nära besläktad med beskattningen av kapitalvinst på desamma. Med anledning därav bör någon åtskillnad i beskattning inte göras. Då utdelning och kapitalvinst beskattas på likartat vis fordras ej heller någon särreglering för interna aktieöverlåtelser. Även utdelningen skulle därmed vara föremål för den förändring som nu förespråkas avseende kapitalvinstbeskattningen. Normallönen skulle således gälla både för utdelning och för kapitalvinst. Då den normala lönen är uttagen bör, enligt min mening, fåmansföretagaren ges möjlighet att beskatta resterande inkomst i inkomstslaget kapital.

För de fall fåmansföretagaren bedriver flera verksamheter fördelade på olika fåmansföretag bör en gemensam normallön tillämpas på alla fåmansföretag. När kvoten för tjänstebeskattning är uppfylld bör således resterande inkomst beskattas i inkomstslaget kapital. Detta synsätt överensstämmer med neutralitetsprincipen då beskattningen inte blir olika beroende på om fåmansföretagaren väljer att bedriva olika verksamheter i ett gemensamt fåmansföretag eller om varje verksamhet bedrivs i ett eget fåmansföretag.

Neutralitetsprincipen representerar målsättningen kring likabehandling men även i viss mån materiell lämplighet och systemkoherens. För att uppnå fullständig materiell lämplighet krävs dock att föreslagen beskattningsmetod vinner acceptans hos medborgarna och att den inte står i strid med några andra skatterättsliga principer.

²²⁵ Pålsson, *Inledning till skatterätten*, s. 61.

Kontinuitetsprincipen berör, som tidigare har beskrivits, främst överlåtelsetransaktioner och koncernbeskattning och då ingetdera är för handen synes principen inte vålla något bekymmer vid föreslagen beskattningsmetod. Då skatt utkrävs först då fåmansföretagaren erhållit likvida medel bör ej heller skatteförmågeprincipen innebära något problem. För de fall ersättningen består av en revers innehåller gällande lagstiftning inga undantag och jag ser inga skäl till varför lagstiftningen *de lege ferenda* bör utformas på annat vis.

Principen kring reciprocitet och symmetri återspeglas inte fullt ut i nu föreslagen beskattning. För de fall det går bra för företaget tvingas fåmansföretagaren erhålla viss del av vinsten såsom lön och resterande del som kapitalvinst. Om det går dåligt för företaget erhålls inget avdrag i inkomstslaget tjänst, avdrag medges endast i inkomstslaget kapital även om fullt avdrag inte medges. Reciprocitetsprincipen innehåller dock en del undantag och det bör, enligt Kellgren, inte alltid vara ett mål att skapa full reciprocitet i varje situation.²²⁶

Vertikal reciprocitet och synsättet att den skattskyldige skall betala i relation till vad han erhåller från samhället kan dock till viss del sägas komma till uttryck genom förevarande beskattningsmetod. Jag antar att en fåmansföretagare erhåller i stort sett samma tjänster från samhället som en vanlig löntagare. Det måste därför anses vara godtagbart att han tar upp det belopp som kan anses motsvara en normallön i inkomstslaget tjänst. Ett fåmansföretag synes vara en del av samhället i samma utsträckning som ett aktiebolag. Fåmansföretaget betalar samma bolagsskatt som aktiebolaget och därmed bör även kapitalvinsten på aktier i de båda bolagen beskattas på likartat vis.

Acceptansen hos medborgarna tror jag kommer att öka genom att nu föreslagen beskattning tillämpas. Det krävs någon form av lagstiftning som förhindrar, eller i vart fall reglerar, möjligheten till inkomstomvandling. Med föreslagen beskattning blir det dock lättare för fåmansföretagaren att kalkylera sina uttag från fåmansföretaget.

5.3.3 Definition av normallön

Beskattning med normallön som utgångspunkt har diskuterats många gånger i förarbetena då fåmansföretagsreglerna har stått inför förändring. Det har dock ansetts vara svårt att definiera en normallön och alternativet har därför valts bort. Sven-Olof Lodin anser att en beskattningsmetod som grundas normallön känns intuitivt riktig. Han anser dock att svårigheterna med att fastställa en normallön är oerhört stora.²²⁷ Med tanke på att utredningar och experter inte har lyckats definiera en accepterad normallön inser jag mina begränsningar. Svårigheten består säkerligen i att fåmansföretag är av olika storlekar och nedlagd arbetsinsats varierar, därutöver varierar den bransch som företagen är verk samma i. Löneläget i samhället varierar starkt, men så gör också medborgarnas kapitalavkastning. Min åsikt är att kapitalavkastningen är den som borde variera även för fåmansföretagaren, eftersom denna beror på vilken risk han är villig att ta.

Ett maximibelopp för normallönen har egentligen redan definierats då takbeloppet infördes. Vid en beskattning av 100 inkomstbasbelopp i inkomstslaget tjänst över sex år

²²⁶ Kellgren, *Reciprocitet i inkomstbeskattningen – vad skulle kunna avses med det?* Ståhl och Thorell (red.) Festskrift till Nils Mattson s. 169-182 (171).

²²⁷ Lodin, *Femton år med 3:12-reglerna, några principiella synpunkter* Ståhl och Thorsell (red.) Festskrift till Nils Mattson, s. 209-237 (233-235).

anses fåmansföretagaren har fullgjort sin plikt avseende tjänstebeskattnings. Vid en omräkning skulle detta kunna resultera i att år 2010 anses en beskattning av 850 000 kronor i inkomstslaget tjänst innebära att fåmansföretagaren har beskattat tillräckligt mycket i inkomstslaget tjänst. Detta innebär en månadslön på drygt 42 000 kronor netto.²²⁸ Jag tror inte att riksdagen avsåg denna tillämpning och tankegång vid införandet av takbeloppet, men enligt mig är det likväl en tankegång som går att utläsa ur lagbestämmelsen. Nuvarande takbelopp innebär att inkomster som betalats till den skattskyldiges närstående får inräknas, en viss omformulering är således nödvändig. Takbeloppet utgör dessutom ett maximibelopp, vilket måste skiljas från en normallön som här eftersöks.

Det finns, enligt min mening, olika alternativ till hur en normallön kan definieras. Med hänsyn till hanteringsekonomi vore givetvis ett absolut belopp att föredra. Det finns dock nackdelar med detta, eftersom företagets storlek och möjlighet att betala ut en sådan normallön varierar. Ett alternativ kan då vara att införa en relativ normallön. Det är dock viktigt att inte komplicera relationen alltför mycket. Det kan vara fråga om en bestämd normal timlön och att fåmansföretagaren därefter måste redovisa antalet nedlagda arbetstimmar, alternativt att han förutsätts arbeta en normal arbetsvecka (å 40 tim) om inget annat visas. Ett annat alternativ vore att ange ett spann enligt vilket uttagen lön skall återfinnas. Ett maximibelopp har, som jag redan har påpekat, egentligen redan bestämts och ett fastställande av ett minimibelopp skulle därmed resultera i ett lämpligt spann. Var på skalan företagets normallön skall hamna skulle därefter kunna fastställas utefter företagets vinst eller omsättning.

Ett tredje alternativ vore att använda det lönekrav som återfinns i dagens regler kring det lönebaserade utrymmet. Ytterligare ett alternativ vore att införa en procentuell delning av alla inkomster från fåmansföretaget. Förslaget skulle innebära att då fåmansföretagaren erhåller medel från företaget beskattas exempelvis alltid 40 procent i inkomstslaget tjänst och 60 procent i inkomstslaget kapital, eller vice versa. Som jag tidigare påpekat inser jag min begränsning i att finna en normallön och har därför här endast givit förslag på utgångspunkter då beräkningarna sker.

5.3.4 Alternativ beskattningsmetod

Då jag inte har lyckats presentera en användbar modell för normallönen, utan endast förslag till beräkningar, finns det anledning att undersöka huruvida någon annan beskattningsmetod skulle vara mer lämplig. Vid min historiska tillbakablick på beskattningen av kapitalvinster vid avyttring av fåmansföretagsaktier framkom emellertid att några olika metoder egentligen inte har förekommit efter skattereformen 1991. Det har hela tiden varit fråga om kapitalbeskattnings av en viss del och därefter har överstigande vinst, antingen till hälften eller till fullo, beskattats i inkomstslaget tjänst. Vad som istället har förekommit är variationer av befintlig beskattningsmetod. Jag har redan anfört mina skäl till varför jag finner nu gällande beskattningsmetod vara olämplig och hänvisar därför tillbaka till denna argumentation.

De första sju månaderna efter 1991 års skattereform fanns dock möjlighet till en något annorlunda beskattning. Bestämmelserna innehöll nämligen en ventil, enligt vilken fåmansföretagaren kunde undgå tjänstebeskattnings för de fall han kunde visa att vinsten inte var hänförlig till arbetsinsatser. Ventilen fick dock kritik för sin betungande bevis-

²²⁸ Skatteverket, *Räkna ut din skatt – Inkomstår 2009*.

börda och med anledning av att den inte förutspåddes bli användbar upphävdes möjligheten att undgå tjänstebeskattning. Möjligheten att återinföra en sådan ventil skall nu diskuteras med hänsyn till de utgångspunkterna som jag tidigare har valt, förutsägbarhet, likabehandling, materiell lämplighet och hanteringsekonomi. Det ska dock påpekas att det måste finnas en grundläggande beskattning och införandet av en ventil förändrar inte detta.

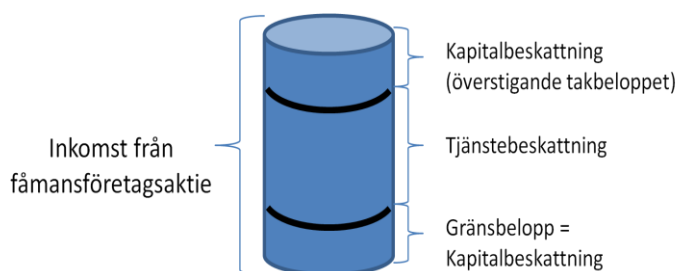
Regeringen 1990 anförde bland annat förutsägbarhet som skäl till att ventilen skulle upphävas. Förutsägbarheten är, även enligt mig, ett skäl till att en ventil inte bör finnas. Tydliga krav för ventilens tillämplighet torde vara en nödvändighet och det är svårt att se hur dessa krav skulle vara utformade. Även om utgången skulle vara något snär förutsägbar, med hjälp av förutbestämda krav, skulle det krävas en bedömning av exempelvis Skatteverket, som skulle kunna överklagas. Varken den skattskyldige själv eller Skatteverket har, enligt min mening, möjlighet att avgöra vad som utgör kapitalvinst respektive arbetsinkomst. En sådan bedömning skulle därför leda till höga transaktionskostnader, vilket inte är förmånligt med hänsyn till hanteringsekonomi.

Det är inte omöjligt, snarare troligt, att en ventil skulle vinna acceptans hos statens medborgare (i vart fall om de bortser från neutralitets och hanteringsekonomiska aspekter). Det är dock mer tveksamt om en ventil skulle kunna anses vara i linje med de skatterättsliga principerna och om den skulle medverka till systemkoherens. En ventil är således inte att rekommendera, istället bör vi med anledning av den masshantering som är befintlig hitta någon form av godtagbar schablon.

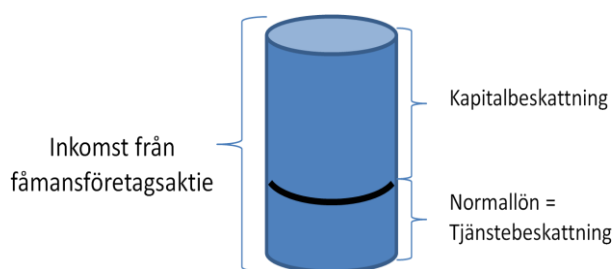
Ytterligare en möjlighet vid beskattningen av kapitalvinst vid avyttring av fåmansföretagsaktier är att återinföra de så kallade lättnadsbestämmelserna som fanns i skattesystemet tidigare. Jag rekommenderar dock inte detta då det skulle innebära att lättnaden med anledning av neutralitetsprincipen tillämpades på alla kapitalvinster, inte endast de som avser fåmansföretagsaktier. Återinförandet skulle då, med största sannolikhet, leda till minskade offentliga inkomster.

5.3.5 Illustration av rekommenderad beskattningsmetod

Genom diskussionen i förevarande uppsats är det min förhoppning att en ny beskattningsmetod vuxit fram. Det återstår givetvis vissa förfiningar, såsom exempelvis en definition av vad som kan anses utgöra normallön. Därutöver saknar uppsatsen en diskussion kring lämplig regelteknik, uppsatsen är dock avgränsad mot denna diskussion. En illustration över beskattningsmetoder *de lege lata* och *de lege ferenda* visar att bestämmelserna *de lege ferenda* innebär färre uträkningar. Då dessa är mindre komplicerade uppfylls målsättningarna kring förutsägbarhet och hanteringsekonomi i större utsträckning. Målsättningarna kring likabehandling och materiell lämplighet har diskuterats utförligt ovan.



Figur 5-1 Beskattning av inkomster från fåmansföretagsaktie *de lege lata*



Figur 5-2 Beskattning av inkomster från fåmansföretagsaktie *de lege ferenda*

5.3.6 Kritik mot rekommenderad beskattningsmetod

Risken för kritik mot nu föreslagen beskattning är givetvis överhängande. Kritik måste dock ses som något positivt, oavsett om själva kritiken är positiv eller negativ. Genom kritik uppstår nämligen möjligheten att förbättra förslaget. Min förhoppning var att mitt förslag skulle bli utvärderat och kritiserat av både en skattejurist som arbetar med praktisk juridik och en professor i nationalekonomi som arbetar med akademiska och teoretiska resonemang. Jag har dock inte erhållit någon kritik från dessa och har därför istället försökt utvärdera mitt eget förslag.

Normallönen är en faktor som skulle kunna kritiseras. Variationen på fåmansföretagen är stor och för de fall normallönen, alternativet spannet för normallön, sätts för högt finns risken att en fåmansföretagare inte har möjlighet att uppfylla kravet på tjänstebeskattning. Då kravet på tjänstebeskattning inte har uppfyllts finns det, enligt mitt förslag, inte möjlighet till kapitalavkastning. Denna kritik kräver svar på två olika funderingar. För det första måste det avgöras huruvida de särskilda fåmansföretagsreglerna skall garantera kapitalavkastning, därefter bör det funderas över hur en sådan lösning i så fall skulle kunna se ut.

Fåmansföretagaren tvingas till beskattning i inkomstslaget tjänst, i normalfallet beskattas dock både en aktieägare och en enskild näringsidkare också i inkomstslaget tjänst. Jag anser inte att kapitalavkastning skall vara en garanti för fåmansföretagaren. Vid aktiesparande garanteras aktieägaren ingen kapitalavkastning, avkastningen beror istället på aktieägarens kunskap om aktiemarknaden, den kan även i viss mån bero på tur. Egenföretagare är inte heller garanterad någon kapitalavkastning. Möjligheten till räntefördelning, och därmed kapitalavkastning, ges endast till de näringsidkare som har ett positivt kapitalunderlag som överstiger 50 000 kr. Frågan är då varför fåmansföretagaren skall garanteras kapitalavkastning. För de fall fåmansföretagaren istället väljer att placera sitt kapital på ett bankkonto erhålls visserligen, oftast, en kapitalavkastning. Enligt min mening vore det dock fel att jämföra en placering på ett bankkonto med en placering i ett företag. Placeringar i företag innebär oftast ett större riskmoment, men kan också generera högre avkastning. Enligt min mening bör jämförelsen inte göras med en placering

på bankkonto och fåmansföretagaren bör, med hänsyn till neutralitetsprincipen, inte garanteras en kapitalavkastning. Det finns därför inte anledning för mig att fundera vidare på hur kapitalavkastningen skall garanteras. Det kan dock tilläggas att en möjlighet till garanti skulle kunna vara att införa ett gränsbelopp i nu föreslagen beskattning. Gränsbeloppet bör då beräknas på aktiernas marknadsvärde, vilket exempelvis kalkyleras genom en substansvärdering. En sådan beräkning överensstämmer med grundläggande finansiell teori och liknar även den beräkning som görs för egenföretagare då kapitalunderlaget generellt sett motsvarar det egna kapitalet. Ett gränsbelopp skulle dock innebära ytterligare en beräkning och då garantin för kapitalavkastning inte är nödvändig förespråkas inte ett användande av gränsbelopp i beskattningen *de lege ferenda*.

Ytterligare kritik avseende användandet av normallön kan riktas för det fall normallönen anses vara för låg. En låg normallön resulterar i att fåmansföretagaren ges möjlighet att beskatta alltför stor del av sina inkomster i inkomstslaget kapital. Detta är givetvis en risk som måste beaktas då normallönen definieras. I nuläget premieras dock fåmansföretagaren genom att inkomster som motsvarar gränsbeloppet endast skall tas upp till två tredjedelar i inkomstslaget kapital. Mitt förslag innehåller inte denna skattelättnad. För de fall fåmansföretagaren skulle premieras genom att fördelningen blir till hans fördel kan det dock inte anses förändra dagens rättsläge.

Beskattningen *de lege ferenda* kan även komma att kritiseras på grund av risken att fåmansföretagaren inte uppfyller kravet på uttagen normallön varje år. Då en kapitalvinst uppstår aktualiseras frågan hur ej uttagen normallön tidigare år skall behandlas. Enligt min mening bör kravet på uttagen normallön under tidigare år alltid uppfyllas innan beskattning i inkomstslaget kapital möjliggörs. Ett sådant krav minimerar även lönsamheten för skatteplanering där inkomsterna sparas och erhålls som kapitalinkomst ett år då normallönen redan är uttagen. Som tidigare har påpekats bör normallönen dock definieras så att det inte blir omöjligt för fåmansföretagaren att erhålla sådan lön. En normallön som tar hänsyn till företagets vinst eller som fördelar inkomsten procentuellt aktualiserar dock inte ovanstående problem i samma utsträckning.

Genom att kraven på uttagen normallön under fåmansföretagarens aktiva år inte preskriberas så uppstår inte heller några problem då fåmansföretagaren blir passiv och inte skall beskattas enligt de särskilda fåmansföretagsreglerna längre. Innan han får möjlighet till beskattning av kapitalvinsten såsom vid avyttring av aktier i ett vanligt svenskt aktiebolag måste beskattning i inkomstslaget tjänst av ett belopp motsvarande den ackumulerade normallönen ske, därefter tas resterande del av kapitalvinsten upp till fem sjättedelar i inkomstslaget kapital.

6 Slutsats

Uppsatsens syfte har varit att ge ett bidrag till diskussionen kring hur beskattningen av kapitalvinst vid avyttring av fåmansföretagsaktier bör se ut *de lege ferenda*. Jag har fokuserat på uppdelningen mellan inkomstslaget tjänst respektive inkomstslaget kapital.

Jag anser att beskattningen av kapitalvinster vid avyttring av fåmansföretagsaktier *de lege lata* är oförenlig med målsättningar kring förutsägbarhet, likabehandling, materiell lämplighet och hanteringsekonomi, vilka utgör av mig uppställda målsättningar för fåmansföretagsbeskattningen. Jag förespråkar istället en beskattning där normallön är utgångspunkten. Då fåmansföretagarens lön motsvarar normallönen och har beskattats i inkomstslaget tjänst, bör all övrig inkomst från fåmansföretaget beskattas i inkomstslaget kapital.

En sådan beskattning blir förutsägbar och minimerar, med största sannolikhet, hanteringsekonomiska kostnader. Den materiella lämpligheten och likabehandlingen uppfylls genom att fåmansföretagsägaren i möjligaste mån likställs med aktieägare, handelsbolagsdelägare och enskilda näringsidkare.

Den rekommenderade beskattningen kan främst kritiseras med hänsyn till svårigheterna att definiera vad som skall anses utgöra en normallön. I uppsatsen presenteras dock ett antal möjliga metoder vid definition av normallönen.

Avslutningsvis bör det påpekas att rekommenderad beskattningsmetod är beroende av de etiska utgångspunkter som jag har valt att basera min analys och diskussion på. Därutöver kan det i denna uppsats lämnade bidraget till diskussion kring fåmansföretagsreglerna inte anses inbegripa alla relevanta vetenskapsområden. Det bör dock poängteras att det är svårt för en person att besitta tillräcklig kunskap inom alla relevanta vetenskapsområden och en analys, utförd av en enskild person, kommer därför med största sannolikhet alltid att lämna utrymme för kompletteringar och förbättringar. Bidraget bör därför endast ses som en grund för vidare diskussion med akademiker och praktiker från olika vetenskapsområden, istället för omedelbar implementering.

Referenslista

Lagar

Lag om statlig inkomstskatt (SFS 1947:576)

Lag om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall
(SFS 1992:1643)

Inkomstskattelag (SFS 1999:1229)

Aktiebolagslag (SFS 2005:551)

Övergångsbestämmelse 2007:1251

Förarbeten

Proposition 1989/90:110 om reformerad inkomst- och företagsbeskattning

Proposition 1990/91:54 om kvarvarande frågor i reformeringen av inkomst- och företagsbeskattningen, m.m.

Proposition 1993/94:50 Fortsatt reformering av företagsbeskattningen

Proposition 1993/94:234 Vissa inkomst- och företagsskattefrågor, m.m.

Proposition 1994/95:25 Vissa ekonomisk-politiska åtgärder, m.m.

Proposition 1995/96:109 Skattelättnad för riskkapital, m.m.

Proposition 1999/2000:2 Inkomstskattelagen

Proposition 2002/03:96 Skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar

Proposition 2005/06:40 Reformerade beskattningsregler för ägare i fåmansföretag

Proposition 2006/07:1 Budgetproposition för 2007

Proposition 2007/08:19 Sänkt kapitalvinstbeskattning för fåmansföretagare åren 2007-2009

SOU 2002:52 Beskattning av småföretagare

Doktrin

Andersson, Mari; Saldén Enérus, Anita; Tivéus, Ulf, *Inkomstskattelagen – En kommentar*, sjunde upplagan, Norstedts Juridik AB, 2007

Arnell, Karin, *Oklart om beskattningen av fåmansföretag*, Affärsvärldens webbtjänst
<http://www.affarsvarlden.se/affarsjuridik/article641690.ece>
(Publicerad 2009-09-22, lydelse 2009-09-22 11:40)

Referenslista

- Bjuggren, Per-Olof; Du Rietz, Gunnar och Johansson, Dan, *3:12-reglerna: en ekonomisk analys*, Ekonomisk debatt nr 7 2007, s. 18-30
- Eklund, Klas, *Vår ekonomi – en introduktion till samhällsekonomi*, tionde upplagan, Prisma 2004
- Holmdahl, Sven Erik och Laxmark Malin, *Dansk skattereform medför ändrad beskattning av utdelning och vinst på aktier*, Öhrlings PricewaterhouseCoopers nyhetsbrev Taxmatters
<http://www.pwcnews.se/Taxmatters/Foretagsbeskattning/Dansk-skattereform-medfor-andrad-beskattning-av-utdelning-och-vinst-pa-aktier/>
(Publicerad 2009-10-05, lydelse 2009-10-19 09.30)
- Kellgren, Jan, *Juridik och pedagogik*, SvJT 1998 s. 652-670
- Kellgren, Jan, *Mål och metoder vid tolkning av skattelag*, Iustus Förlag 1997
- Kellgren, Jan, *Något om normativa resonemang i rättsdogmatisk forskning*, SvJT 2002 s. 514-530
- Kellgren, Jan, *Reciprocitet i inkomstbeskattningen – vad skulle kunna avses med det?* Ståhl, Kristina och Thorell, Per (red.), Festskrift till Nils Mattsson, Iustus Förlag 2005, s. 169-182
- Lehrberg, Bert, *Praktisk juridisk metod*, femte upplagan, I.B.A. Institutet för Bank- och Affärsjuridik AB 2006
- Lodin, Sven-Olof, *Femton år med 3:12-reglerna, några principiella synpunkter* Ståhl, Kristina och Thorell, Per (red.), Festskrift till Nils Mattson, Iustus Förlag 2005, s. 209-237
- Lodin, Sven-Olof; Lindencrona, Gustaf; Melz, Peter och Silfverberg Christer, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, elfte upplagan, Studentlitteratur 2007
- Melin, Stefan, *Juridiska begrepp för ekonomer*, Thomson Fakta AB 2007
- Norlén, Andreas, *Oskälighet och 36 § avtalslagen*, UniTryck 2004
- Peczenik, Aleksander, *Vad är rätt? – om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*, Fritzes Förlag AB 1995
- Persson Österman, Roger, *Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen*, Juristförlaget (Norstedts Juridik AB) 1997
- Petrusson, Ulf, *Den rättsvetenskapliga forskningens roll – Vad bör den rättsvetenskapliga forskningen syssla med och varför?* SvJT 2002 s. 217-234
- Påhlsson, Robert, *Inledning till skatterätten*, andra upplagan, Iustus Förlag 2001
- Sandström, Kjell och Svensson, Ulf, *Fåmansföretag – Skatteregler och skatteplanering*, sjunde upplagan, Björn Lundén Information AB 2008

Referenslista

- Skatteverket, *Räkna ut din skatt – Inkomstår 2009*,
<http://www.skatteverket.se/webdav/files/servicetjanster/skatteutrakning2009/prelskut09ink1.htm> (Publicerad ej angivet, lydelse 2009-11-18 14:50)
- Svanberg, Jan, *Rättssociologi – en introduktion*, första upplagan, Studentlitteratur 2008
- Svenskt Näringsliv, *Höjda skatter väntar fåmansföretag*,
http://www.svensktnaringsliv.se/fragor/infor_en_ny_entreprenorsbeskatt/hojda-skatter-vantar-famansforetag_86108.html (Publicerad 2009-09-16, lydelse 2009-09-29 15:15)
- Tjernberg, Mats, *Fåmansaktiebolag – en skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.fl.* Iustus Förlag 1999
- Wong, Christoffer, *Rättsfilosofins äldre historia*, Nergelius, Joakim (red.), Rättsfilosofi-Samhälle och moral genom tiderna, andra upplagan, Studentlitteratur 2006, s. 13-22