



Betänkandet Förenkla och förbättra! (SOU 2024:36)
(Fi2024/01273)

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

Betänkandet innehåller förslag till ändringar i inkomstskattelagen (1999:1229, IL) och skatteförfarandelagen (2011:1244, SFL). Ändringarna avser inkomstbeskattningen av delägare i fåmansföretag. Fakultetsnämnden anser att flera av förslagen i betänkandet inte kan tillstyrkas i sin nuvarande form. Detta utvecklas närmare under särskilda rubriker nedan. Vad gäller övriga förslag lämnas inga synpunkter.

Det sammantagna intrycket av de förslag som diskuteras nedan är att fåmansföretagsreglernas grundläggande syfte mycket påtagligt hamnar i bakgrunden vid reglernas utformning. Fakultetsnämnden anser att flera av de tidigare reformerna av reglerna i mer generös riktning har varit motiverade. De ändringar som nu föreslås medför emellertid en alltför kraftig urholkning av möjligheterna att förhindra att arbetsinkomster omvandlas till kapitalinkomster. För många delägare i fåmansföretag lär det i praktiken bli relativt enkelt att planera så att tjänstebeskattning i stort sett helt undviks.

Om lagstiftaren önskar uppnå ytterligare förenklade och mer generösa regler för små och medelstora företag är fakultetsnämndens uppfattning att detta bör föregås av en bredare utredning som inbegriper olika småföretagsformer, den duala beskattningen och beskattning av onoterade andelar i allmänhet. En sådan utredning skulle exempelvis kunna ta närmare ställning till den s.k. BEK-modellen som presenteras i betänkandets bilaga 4. En sådan modell framstår som ett intressant alternativ för att öka neutraliteten och minska komplexiteten i skattesystemet.

Sammanlagen gränsbeloppsberäkning med ett höjt grundbelopp

I betänkandet föreslås att nuvarande förenklingsregel och huvudregel för beräkning av gränsbeloppet slås ihop, och att alla delägare ska kunna tillgodoräkna sig ett grundbelopp som uppgår till 4 inkomstbasbelopp (IBB). Detta grundbelopp ersätter dagens förenklingsregel som uppgår till 2,75 IBB.



Syftet är främst att förenkla tillämpningen av reglerna för fler delägare i fåmansföretag än idag.

Detta förslag medför en betydande höjning av det belopp som beskattas till två tredjedelar i inkomstslaget kapital för delägare i de små företag som idag tillämpar förenklingsregeln. Höjningen sker i schabloniserad form, vilket ytterligare försvagar regelverkets koppling till dess grundläggande syfte att motverka inkomstomvandling i fåmansföretag. Detta ökar snedvridningen i skattesystemet mellan anställda och egenföretagare samt mellan företag som drivs i olika företagsformer. Förslaget gynnar i hög grad de som i betänkandet kallas kombinatorer, t.ex. anställda som också driver konsultföretag.

Effekten blir ännu större i kombination med de generösa reglerna om sparad utdelningsutrymme. Även mer omfattande utdelningar från bolag som varit vilande eller haft låg omsättning ett antal år kan hos delägaren (eller hos en närstående) automatiskt rymmas inom ett sparad utdelningsutrymme och tas ut i inkomstslaget kapital, helt utan att detta återspeglas i investeringar eller sparade vinstmedel. Effekten mildras något om uppräkningsräntan på sparade utdelningsutrymmen slopas, men försvinner inte helt. På aggregerad nivå står naturligtvis uppräkningsräntan för en stor del av ökningen av sparade utdelningsutrymmen. Om man bedömer ett enskilt fåmansföretag vars gränobelopp bestäms av schablonbeloppet lär det dock ofta vara betydligt mer förmånligt med en höjning av schablonbeloppet än en uppräkningsränta på sparade utrymmen.¹

Schablonisering (och annan förenkling) behöver alltid vägas mot vad som kan anses vara materiellt riktiga resultat. Som kommittén noterar skulle ett fullständigt avskaffande av fåmansföretagsreglerna leda till en avsevärd förenkling, men detta kan ändå inte anses vara önskvärt. Om man vill förbättra förutsättningarna för små och medelstora företag vore det bättre att premiera verksamheter där det finns ett investerat kapital än att höja det schablonbelopp som kan tas ut i utdelning.

Beräkningen av lönebaserat utrymme

Betänkandet innehåller förslag till ändringar av hur det lönebaserade utrymmet beräknas. Det nuvarande kapitalandelskravet och löneuttagskravet slopas. Beräkningen ska i stället göras på följande sätt: $0,5 \times (\text{löneunderlag} \times \text{ägarandel} - 8 \text{ IBB})$.

¹ Anta att statslåneräntan är 2 % och att 2024 års IBB årligen uppräknas med 2 %. Om ett nystartat fåmansföretag eller ett fåmansföretag utan redan sparad utdelningsutrymme börjar ackumulera gränobelopp som bestäms med schablonbeloppet skulle det dröja 20 år innan de nu gällande reglerna blir mer förmånliga än de föreslagna reglerna. För ett fåmansföretag som redan har ett sparad utdelningsutrymme på 500 000 kr skulle det dröja 15 år.



Fakultetsnämnden tillstyrker att kapitalandelskravet slopas. Vad gäller löneuttagskravet kan följande konstateras. Kravet på faktiskt uttagen lön ersätts med ett avdrag från löneunderlaget med ett schablonmässigt bestämt belopp (8 IBB). Därigenom är tanken att delägarens löneuttag fortfarande ska beaktas i det lönebaserade utrymmet, men detta ska ske på ett förenklat sätt som också främjar små och medelstora företag. Schablonbeloppet får dock endast funktionen av att generellt sänka alla löneunderlag med 8 IBB. Det har ingen koppling över huvud taget till delägarens faktiska löneuttag. Delägare som gör omfattande löneuttag och delägare som inte tar ut någon lön behandlas på samma sätt i detta hänseende.

Att beakta delägarnas faktiska löneuttag måste anses vara viktigt för att reglerna om lönebaserat utrymme ska uppfattas som legitima för fåmansföretag med flera anställda. Eftersom det lönebaserade utrymmet i sådana fall har potential att bli mycket stort kan det regelmässigt uppstå situationer där delägare som är verksamma i betydande omfattning inte tar upp någon tjänstebeskattad inkomst. Ett löneuttagskrav motverkar detta, men det motverkas inte i någon nämnvärd utsträckning av ett schablonmässigt avdrag om 8 IBB.

Kommittén tar upp det förhållandet att många sannolikt vill ta ut en lön som motsvarar drygt 8 IBB för att det utgör taket för pensionsgrundande inkomst. Detta gäller dock inte alla slags delägare. Även här gynnas kombinatorerna, som har en anställning vid sidan av fåmansföretaget.

Även fortsättningsvis begränsas visserligen det lönebaserade utrymmet till 50 gånger delägarens (eller närståendes) lön. Det är alltså inte möjligt att helt avstå från löneuttag om man vill utnyttja det lönebaserade utrymmet, men en faktor på 50 innebär att redan minimala löneuttag ger stor utväxling för vad som får tas ut som inkomst av kapital.

Gemensamt takbelopp

I förslaget anges att takbeloppet ska utgöras av 90 IBB och relateras till beskattningsårets och de två föregående årens utdelningar och kapitalvinster. Det utgör i och för sig en förenkling att takbeloppen för utdelning och kapitalvinster sammanförs till en gemensam regel. Fakultetsnämnden anser dock att den kombinerade effekten av att det blir en gemensam regel och att tidsperioden förändras leder till att regelns funktion förskjuts på ett sätt som inte är önskvärt och möjligen heller inte förenligt med kommitténs egna resonemang.

Jämfört med dagens reglering är den föreslagna tidsperioden mer förmånlig för utdelningar och mindre förmånlig för kapitalvinster. Kommittén konstaterar (s. 331) att ett takbelopp på 90 IBB som tillämpas för en sexårsperiod kan ”komma ett ses som en normallönemodell” som skulle



utgöras av en årlig tjänsteinkomst om 16,67 IBB (1 270 254 kr för 2024). Resonemanget är något svårtolkat, men det framstår som att kommittén anser att det vore mindre önskvärt att takbeloppet ses som en normallönemodell och att detta motiverar en kortare tidsperiod än sex år. Samtidigt skulle en reglering där endast beskattningsåret beaktas riskera att skapa problem exempelvis vid delavyttringar.

Dessa uttalanden aktualiserar frågan om takregelns funktion. Ska den utgöra en schablon för vad som anses utgöra ett högsta ”normalt” löneuttag varvid belopp som överstiger detta således inte tjänstebeskattas? Eller ska takregeln utgöra en ventil som ska förhindra orimliga tjänstebeskattningseffekter som kan uppstå i vissa fall vid avyttringar? Det framstår som att kommittén anser att takregeln ska ha sistnämnda funktion. Fakultetsnämnden instämmer i denna bedömning. Det är i princip gränobeloppet som ska stå för klyvningen mellan vad som är kapitalinkomst och tjänsteinkomst.

Det lämnade förslaget innebär emellertid att takregeln i högre grad än idag får funktionen att generellt reglera ett högsta normalt löneuttag. Om takregeln blir gemensam för utdelningar och kapitalvinster och tidsperioden sätts till tre år, kommer den nämligen att bli betydligt mer relevant för utdelningar än idag. Regeln skulle därmed kunna uppfattas så att ett högsta normalt löneuttag anses utgöra 30 IBB per år. Samtidigt blir regeln mindre relevant för att fånga upp orimliga effekter vid avyttringar, eftersom tidsperioden förkortas för kapitalvinster.

Fakultetsnämnden anser i stället att nuvarande takregler bör behållas. Takbeloppet för kapitalvinster är det som egentligen behövs för att komma till rätta med orimliga effekter vid avyttringar. Takbeloppet för utdelningar behövs som ett praktiskt komplement för att systemet inte ska leda till skattedrivna avyttringar. Därvid räcker det med en separat regel för utdelningar som endast omfattar beskattningsåret. Den som sparar vinster och vill komma i åtnjutande av takbeloppet kan då ta ut det i utdelning ett och samma år i stället för att avyttra företaget.

Utomståenderegeln

I betänkandet föreslås en uttrycklig lagreglering av att utomståenderegeln är tillämplig om passiva delägare äger 30 % av andelarna i ett fåmansföretag. Detta ersätter den nuvarande skrivningen om att ägandet ska uppgå till en ”betydande omfattning”.

I förarbetena till 1990/91 års skattereform behandlas skälen till att införa en utomståenderegeln. Då konstaterades att när passiva delägare äger minst 30 % av aktierna blir ”risken för omvandling av arbetsinkomster mindre eftersom utdelning och reavinst tillfaller också dessa ägare” (prop. 1990/91:110 s. 468). Det ansågs vara viktigt att den skattskyldige i det enskilda fallet kunde



visa ”att uttag i form av utdelning eller reavinst inte medför en större nettobehållning än ett löneuttag”. Därför infördes också en regel om att utomståenderegeln trots allt inte blir tillämplig om det finns särskilda skäl.

Idag sker den mest förmånliga metoden för inkomstomvandling i många fall genom att andelarna faktiskt är kvalificerade och utdelningen ryms inom gränsbeloppet. Det beror på att reglerna i 57 kap. IL numera är starkt schabloniserade och den effektiva skattesatsen inom gränsbeloppet är 20 %. Det är avhängigt av omständigheterna i det enskilda fallet om det är mest förmånligt att andelen är kvalificerad eller ej. Utomståenderegeln kan dock inte hantera den inkomstomvandling som kan ske inom ramen för 57 kap. IL. Därför är det svårt att förstå varför kommittén vid diskussionen av procentsatsen i utomståenderegeln i första hand jämför tjänstebeskattning med beskattning inom ramen för gränsbeloppet (s. 465-467).

Om en utomståenderegeln ska behållas med samma konstruktion som idag, behöver man vid andelen passivt ägande jämföra tjänstebeskattning med kapitalinkomstbeskattning av utdelning på vanliga onoterade andelar. Som anges i betänkandet upphör då vid dagens skattenivåer incitamenten till inkomstomvandling vid knappt 40 % passivt deläggande.

Enligt fakultetsnämndens uppfattning är det viktigt att tillämpligheten av utomståenderegeln nära anknyter till den andel av passivt deläggande som krävs för att det inte längre ska löna sig att omvandla tjänsteinkomst till kapitalinkomst. Annars är det svårt att förstå varför utomståenderegeln ska behållas. Om man generellt vill införa en mer förmånlig beskattning för små och medelstora företag finns det bättre alternativ. Fakultetsnämnden anser därför att nuvarande skrivning bör behållas alternativt ändras till 40 %.

Begreppet närstående

Ett förslag i betänkandet är att begreppet närstående i 57 kap. IL inte ska inkludera syskon, syskons make och syskons avkomling. Kommittén förefaller fästa stor vikt vid huruvida vissa slags närstående typiskt sett är förvärvsaktiva eller inte. Att kanalisera inkomster via förvärvsaktiva närstående anses inte utgöra en särskilt stor risk (s. 433). Anledningen till att vissa personer ingår i närståendekretsen är emellertid att dessa typiskt sett har en intressegemenskap med den skattskyldige. Utan regler för närstående finns en risk att arbetsinkomster omvandlas till kapitalinkomster genom att de kanaliseras till en närstående till den delägare som är aktiv i företaget. Fakultetsnämnden ställer sig frågade till varför denna risk skulle vara mindre om en närstående är förvärvsaktiv.

Vidare förefaller kommittén utgå från att relationen mellan syskon typiskt sett skulle vara mindre nära än relationen mellan andra personer i närståendekretsen. Det framstår dock som osäkert om så verkligen är fallet.



UPPSALA
UNIVERSITET

REMISSYTTRANDE

6 (6)

2024-10-16

JURFAK 2024/31

Kommitténs förslag innebär att far- och morföräldrar och barnbarn även fortsättningsvis ingår i närståendekretsen. Det kan enligt fakultetsnämndens mening ifrågasättas om släktingar i vad som civilrättsligt utgör tredje arvsklassen (far- och morföräldrar) generellt skulle ha en starkare intressegemenskap med den skattskyldige än dennes syskon (jfr 2 kap. 2-3 §§ ärvdabalken). Syskon har typiskt sett vuxit upp i samma hushåll och bibehåller ofta mycket starka band livet ut.

Det ska nämnas att det i många fall är en fördel att syskon inkluderas i närståendekretsen. Det lönebaserade utrymmet ska utgöra maximalt 50 gånger den kontanta ersättning som delägaren eller någon närstående fått ut från företaget. Enligt denna bestämmelse kan man alltså räkna ihop närståendes mottagna ersättningar på ett sätt som är förmånligt för den skattskyldige. Detsamma gäller för dagens löneuttagskrav (vilket dock inte finns kvar i föreslaget). Närstående räknas också ihop vid tillämpningen av takbeloppet. När ett familjeföretag ägs av en syskonkrets kommer delägarna enligt förslaget inte att kunna dra nytta av dessa regler.

Förslag till yttrande i detta ärende har upprättats av professor Martin Berglund. Ytrandet har på delegation avgivits av juridiska fakultetens dekanus, professor Anna Singer.

Anna Singer