



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Camilla Carlströmer

Kvalificerad andel i
fåmansföretag – en studie av
rekvisitet "verksam i betydande
omfattning"

Examensarbete
20 poäng

Handledare:
Mats Tjernberg

Skatterätt

Vårterminen 2004

Innehåll

SAMMANFATTNING	1
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Bakgrund	5
1.2 Syfte	6
1.3 Metod och material	7
1.4 Avgränsningar	7
1.5 Disposition	8
2 BAKGRUND TILL FÅMANSFÖRETAGSREGLERINGEN	9
2.1 1976 års reform: den ekonomiska intressegemenskapen mellan ägare och bolag	9
2.2 Omläggning av skattesystemet med ny problematik – omvandling av arbetsinkomster	10
2.3 3:12-reglernas syfte och karaktär	11
3 ALLMÄNT OM 3:12-REGLERNA	14
3.1 Kort om fördelningsmodellen	14
3.1.1 Beskattning av utdelning	14
3.1.2 Beskattning av kapitalvinst	15
3.2 Begrepp och definitioner	16
3.2.1 Fåmansföretagsdefinitionen	16
3.2.1.1 Huvuddefinition och subsidiär definition	16
3.2.1.2 Utländska fysiker och bolag	17
3.2.1.3 Undantag för börsnoterade företag	17
3.2.2 Den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen	18
3.2.3 Delägare och närstående	18
3.2.4 Kvalificerad andel	19
3.2.4.1 Verksam i betydande omfattning	20
3.2.4.2 Verksam "i företaget"	20
3.2.4.3 Samma eller likartad verksamhet	21
3.2.4.4 Verksamhet i indirekt ägt företag	22
3.2.4.5 Utomståenderegeln	23

4	"VERKSAM I BETYDANDE OMFATTNING"	26
4.1	Allmänt om tolkning och tillämpning av skatterättens källor	26
4.2	Semantisk tolkning av uttrycket "betydande"	27
4.3	Förarbeten och rekommendationer	28
4.4	Verksamhetsrekvisitet i praxis	30
4.4.1	Inledning	30
4.4.2	RÅ 1993 ref. 99	31
4.4.3	RÅ 1999 not 87	31
4.4.4	RÅ 2000 not 164	33
4.4.5	RÅ 2002 ref. 21	34
4.4.6	RÅ 2002 ref. 27	36
4.4.7	RÅ 2002 not 140	37
4.5	Rättsläget enligt förarbeten och praxis, sammanfattning	39
5	KRITISK GRANSKNING OCH FÖRSLAG TILL FÖRÄNDRING AV VERKSAMHETSREKVISITET	41
5.1	Inledning	41
5.2	Kodifiering av motivuttalandet om vinstgenerering	42
5.3	Kvantitativa preciseringar	43
5.3.1	Delägarens totala arbetstid eller lön som jämförelsenorm	43
5.3.2	Arbetstiden fastställs i antal timmar	44
5.3.3	Lättnadsreglernas löneunderlag som avgränsningskriterium	45
5.4	Avgränsning till vissa delägargrupper och möjliga undantag	46
5.4.1	Begränsning till bolag där verksamheten bygger uteslutande på delägarens personliga arbetsinsats	46
5.4.2	Undantag för delägare med små andelsinnehav	47
5.4.3	Förvaltningsbolag undantas	48
5.4.4	Den ursprungliga undantagsregeln revideras och återinförs i annan form	50
6	SAMMANFATTANDE SLUTSATSER	54
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	57
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	59

Sammanfattning

Fåmansföretag har länge varit föremål för särreglering i svensk lagstiftning. Motivet för särreglering är att den starka intressegemenskapen mellan ägare och bolag innebär att det i realiteten inte existerar något reellt tvåpartsförhållande, utan ägaren har full kontroll över bolaget. Ägaren kan genom transaktioner och vinstdispositioner tillförsäkra sig skattemässiga fördelar som inte varit avsedda av lagstiftaren. Genom 1990 års skattereform separerades kapitalinkomster från arbetsinkomster. Av neutralitets- och likformighetsskäl ansågs det nödvändigt att införa särskilda regler som hindrar delägare i fåmansföretag att ta ut arbetsinkomster som lägre beskattad utdelning eller reavinst. I möjligaste mån skulle fåmansföretaget vara neutralt gentemot andra företagsformer och delägare skulle jämföras med löntagare som äger aktier i ett börsnoterat bolag.

De särskilda reglerna för utdelning och reavinst har utformats starkt schablonmässigt utifrån en tänkt rimlig kapitalavkastning. Utdelning över normalavkastning inklusive riskersättning beskattas i tjänst och när det gäller kapitalvinster hänförs hälften till inkomstlaget tjänst och hälften till inkomstlaget kapital. Schablonerna har sedan kompletterats med olika komplexa regler för att undvika överbeskattning, såsom utomståenderegeln, takregeln och gränobelopp där anställdas löner beaktas. Trots att syftet varit att uppnå enkelhet och förutsebarhet är reglerna genom sin komplexitet svåra att tillämpa.

Endast delägare som varit aktiva i företaget skall träffas av reglerna, varför den centrala avgränsningen av regelsystemet är huruvida delägaren varit *verksam i betydande omfattning* i företaget. Trots regelsystemets övriga schablonmässiga utformning skall verksamhetsrekvisitet tolkas kvalitativt. En bedömning skall göras från fall till fall och avgörande för tillämpningen är den ekonomiska betydelsen av den skattskyldiges arbetsinsatser.

Uppsatsen beskriver hur verksamhetsrekvisitet närmare har definierats genom förarbeten och praxis. Det konstateras att det är förarbetena som ger rekvisitets dess kvalitativa bestämning och att praxis följer förarbetena väl. Verksamhetsrekvisitet har varit uppe för bedömning i Regeringsrätten i endast sex fall men stadgad praxis föreligger beträffande konsultföretag med många delägare och hur styrelseledamots verksamhet skall bedömas.

Rekvisitet problematiseras sedan och slutsatsen dras att den kvalitativa bestämningen i förarbetena bör kodifieras på grund av dess centrala betydelse och med hänsyn till föreskriftskravet. Eftersom rekvisitet är vagt utformat och praxis är mager undersöks om rekvisitet kan försees med preciseringar eller jämförelsenormer av framförallt kvantitativ natur. Uppsatsen visar dock att sådana preciseringar varken underlättar förutsebarhet eller tillämpning på ett sådant sätt att de kan försvaras.

Vidare undersöks om rekvisitet kan avgränsas till vissa delägargrupper eller om någon sådan grupp helt kan undantas från tillämpningen. Även om förarbetena pekat ut läkare, advokater m.fl. konsult- och kunskapsföretag som typexempel på grupper som reglerna är avsedda att träffa är det vanskligt av rättssäkerhetsskäl att avgränsa rekvisitet till dessa yrkesgrupper. Om avgränsningen istället sker till "verksamheter som uteslutande bygger på delägarens arbetsinsats" kommer många fall av arbetsinkomstomvandling att falla utanför tillämpningsområdet med ett stort skattebortfall som konsekvens. Däremot bör det vara möjligt att införa undantag för bolag med många delägare som har små andelsinnehav, under förutsättning att de inte har möjlighet att disponera över vinsten genom inbördes avtal. En undantagsregel för förvaltningsbolag är också genomförbar med villkoret att förvaltningen lagts ut på entreprenad så att delägaren inte kan påverka vinstgenereringen.

Slutligen anförs att andra vinstgenererande faktorer i bolaget än delägarens arbetsinsats för närvarande inte beaktas i tillräcklig omfattning, samt att hänsyn inte tas till den lön delägaren tagit ut vid bedömningen av om kvalificerad verksamhet föreligger. En tilläggsbestämmelse föreslås därför.

Förord

Jag vill gärna tacka min handledare Mats Tjernberg som bistått med snabb hjälp och uppmuntran under uppsatsarbetet. Jag vill också tacka min familj och mina vänner som ställt upp med glada tillrop och moraliskt stöd när jag pipit och gnölat över uppsatsen. Slutligen vill jag tacka min dator som mot alla odds varken kraschat eller brunnit upp under processen, samt min katt, Kapten Kise, som troget vakat över uppsatsens färdigställande och inte klivit på tangentbordet en enda gång.

Malmö i juni 2004

Camilla Carlströmer

Förkortningar

A.a.	anfört arbete
A. prop.	anförd proposition
Dir.	direktiv
f. (f.f.)	följande sida (följande sidor)
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
Not.	Notismål
Ref.	Referatmål
RF	Regeringsformen
RSV	Riksskatteverket
Prop.	proposition
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar

1 Inledning

1.1 Bakgrund

En stor del av företagen i Sverige består av aktiebolag med en eller ett fåtal delägare. Inom skattelagstiftningen benämns dessa bolag fåmansföretag. Ett fåmansföretag kännetecknas av att ägaren eller ägarna har en sådan kontroll över bolaget att man i realiteten inte kan tala om ett tvåpartsförhållande när det gäller transaktioner mellan ägare och företag.¹

Om ägaren är aktiv i företaget utgör inkomsterna en blandning av arbets- och kapitalinkomster. Förvärvsinkomster i de högre skikten träffas av en progressiv beskattning uppgående till ungefär 58 % att jämföra med kapitalinkomster som har en skattesats om 30 %.

Den starka intressegemenskapen mellan ägare och företag möjliggör för ägaren att själv påverka hur vinsten skall disponeras genom att undvika att göra löneuttag och istället ta ut vinsten som utdelning eller sälja bolaget med upparbetade vinstmedel. Genom 1990 års skattereform infördes därför ett särskilt regelsystem i syfte att motverka omvandling av arbetsinkomster till kapitalinkomster. De så kallade 3:12-reglerna² är tillämpliga på utdelningar och kapitalvinst vid avyttring av andelar i fåmansföretag och återfinns i 56 och 57 kap. IL. En viss del av utdelningar och kapitalvinster på andelar beskattas i inkomstslaget tjänst. Uppdelningen sker schablonmässigt. I utdelningsfallet är utgångspunkten en normalavkastning som beräknas med hjälp av en klyvningsränta. När det gäller reavinster skall, starkt förenklat, hälften av vinsten hänföras till inkomst av tjänst och hälften till inkomst av kapital.

För att de särskilda reglerna skall tillämpas fordras dels att företaget faller under definitionen av fåmansföretag, dels att andelarna är kvalificerade. Förutsättningen för kvalifikation är att delägaren varit verksam i betydande omfattning i företaget. Andelarna är också kvalificerade om ägaren varit verksam under något av de fem senaste beskattningsåren. Samma regler gäller för personer som är närstående till delägaren.

Reglerna har under det dryga decennium de varit i kraft utsatts för mycket kritik och även undergått omfattande revideringar. Reglernas komplexitet och brist på förutsebarhet har kritiserats såväl i skatterättslig doktrin som från näringslivshåll. Uppenbara luckor i lagstiftningen har påpekats i doktrin och efterhand täppts till av lagstiftaren.

¹ Tjernberg, Mats, *Beskattning av fåmansföretag*, s. 16

² Benämns 3:12-reglerna då de ursprungligen återfanns i 3 § 12 mom. SIL.

Verksamhetsrekvisitet är av central betydelse men är trots detta vagt utformat. Det är kvantitativt formulerat samtidigt som en kvalitativ bestämning är åsyftad. Rekvisitet kan därför vålla tolknings- och tillämpningsproblem.

1999 tillsattes en utredning för att göra en översyn av bland annat 3:12-reglerna.³ 3:12-utredningen utgick i sin analys av verksamhetsrekvisitet från önskemålen om rättssäkerhet, förutsebarhet och enkelhet. Utredningen analyserade möjligheten att avgränsa rekvisitet till vissa grupper av delägare eller att undanta vissa delägargrupper från tillämpning av reglerna. Vidare analyserades olika tänkbara kvantitativa preciseringar av verksamhetsrekvisitet.

1.2 Syfte

Syftet med uppsatsen är att undersöka rättsläget avseende rekvisitet "verksam i betydande omfattning". Uppsatsen skall även granska om rekvisitet är förenligt med relevanta skatterättsliga principer och med 3:12-reglernas allmänna syfte. Närmare skall uppsatsen besvara följande frågor:

Möter rekvisitet de krav som kan ställas utifrån legalitetsprincipen och då särskilt förutsebarhetsaspekten?

Uppnås syftet bakom bestämmelserna, att hindra omvandling av arbetsinkomster till kapitalinkomster?

Är rekvisitet i linje med de bakomliggande principerna som motiverar 3:12-reglerna, likformighet och neutralitet?

Finns det möjlighet att kvantitativt precisera rekvisitet eller förse det med jämförande normer för att öka förutsebarheten och förenkla tillämpningen?

Finns det anledning att begränsa rekvisitet till vissa grupper av delägare eller verksamheter?

Finns det anledning att undanta vissa grupper av delägare eller verksamhetstyper från tillämpningen?

³ Dir. 1999:72

1.3 Metod och material

Uppsatsen bygger på studier och tolkning av lagar, förarbeten, rättspraxis och RSV: s rekommendationer. Skatterättslig doktrin har givetvis också varit en värdefull källa för uppsatsen och då i synnerhet när det gäller kritisk granskning av gällande rätt. Jag har strävat efter att använda primärkällorna lagtext, förarbeten och praxis när detta varit möjligt istället för att hänvisa till litteratur på området.

När det gäller möjliga förändringar och preciseringar har uppsatsen tagit sin utgångspunkt i såväl doktrin som i 3:12-utredningens diskussioner på området.

Det finns många angreppssätt och vinklingar när det gäller fåmansföretagsreglerna; exempelvis näringspolitiska, ekonomiska eller rättspolitiska aspekter. Skatterätten är ju av naturliga skäl starkt politiserad och dessa synpunkter är intressanta och högaktuella. För att försöka uppnå ett sammanhållet och definierat uppsatsmaterial har jag dock valt att i princip uteslutande analysera regelverket utifrån skatterättsliga principer, och syftet med lagstiftningen, vilket dock inte utesluter att allmänna ändamålsöverväganden har gjorts.

1.4 Avgränsningar

Delningsreglerna behandlas endast översiktligt för att ge en ram åt det undersökta rekvisitet. Det innebär att rättspraxis och doktrin i princip lämnas därhän i denna del, vilken inte gör anspråk på mer än att ge ett sammanhang. Vad gäller definitioner och reglerna kring kvalificerad andel utöver verksamhetsrekvisitet kommer gällande rätt att redovisas, men i övrigt kommer rekvisiten inte att problematiseras eller analyseras vidare. Uppsatsen gör inte heller i denna del anspråk på att vara heltäckande. Bland annat redovisas inte bestämmelserna om dödsbo, fåmanshandelsbolag och Lex Asea då de inte har betydelse för verksamhetsrekvisitet.

När det gäller möjliga preciseringar eller jämförelsenormer har jag valt att inte behandla normallönemodeller, eftersom jag anser en sådan modell snarare syftar till en grundläggande förändring av regelsystemet.

1.5 Disposition

I *kapitel 2* redogörs för bakgrunden till fåmansföretagsregleringen och då särskilt grundläggande principer och syften bakom regleringen.

Därefter följer i *kapitel 3* en summarisk översikt av fördelningsmodellen och grundläggande definitioner i syfte att placera det undersökta rekvisitet i ett sammanhang. Reglerna kring kvalificerad andel redovisas något mer detaljerat. Kapitlet är huvudsakligen deskriptivt och är viktigt för att ge en förståelse för och bakgrund till verksamhetsrekvisitet.

Kapitel 4 inleds med en kortare genomgång av tolkning och tillämpning av skatterättens källor. Gällande rätt avseende rekvisitet "verksam i betydande omfattning" undersöks. Lagtext, förarbeten och praxis redovisas. Därefter tolkas och analyseras gällande rätt.

I *kapitel 5* problematiseras rekvisitet. Möjliga förändringar och preciseringar diskuteras.

Uppsatsen avslutas i *kapitel 6* med sammanfattande slutsatser.

2 Bakgrund till fåmansföretagsregleringen

2.1 1976 års reform: den ekonomiska intressegemenskapen mellan ägare och bolag

Den särskilda situation som föreligger när det gäller fåmansföretag har länge uppmärksamats av lagstiftaren. Den första stora utredningen av fåmansföretag gjordes på 70-talet och resulterade i betänkandet Fåmansbolag.⁴ Beredningen gjorde en genomgripande kartläggning av fåmansföretagen i Sverige och kom till slutsatsen att ett omfattande missbruk av skatterättsliga bestämmelser förekom bland bolagen med ett omfattande skattebortfall som konsekvens.⁵

Det grundläggande problemet var enligt beredningen att trots att merparten av bolagen i Sverige utgörs av bolag med en eller ett fåtal ägare, upprätthålls den civilrättsliga synen på aktiebolaget i skatterätten. Det innebär att ägaren och bolaget ses som två skilda subjekt som behandlas fristående från varandra, trots att uppdelningen på bolag och ägare i många fall är en illusion. De transaktioner som företas mellan ägaren och bolaget är då i realiteten självkontrahering, vilket kan utnyttjas för att skapa skattemässiga fördelar. En grundläggande ansats för beredningen var att skapa ett regelsystem för fåmansföretag, vilket skulle förhindra spekulation i oklar eller ofullständig lagstiftning. Målsättningen var att utforma beskattningsregler som var neutrala i förhållande till andra företagsformer.⁶ Vikten av en rättvis och likformig beskattning oberoende av vald företagsform underströks.⁷

De fåmansföretagsregler som skapades genom reformen tillhörde ett skattesystem som väsentligen skiljer sig från dagens. Förutsättningarna för de skattskyldiga att uppnå skattemässiga fördelar var helt andra. Som skattesystemet var utformat var det i princip mer förmånligt att styra inkomster till lön istället för kapital. Vissa typer av transaktioner kom att beskattas i dåvarande inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Stoppreglerna infördes också. De regler som infördes hade karaktären av spärrlagstiftning och hade till syfte att avhålla de skattskyldiga från vissa

⁴ SOU 1975:54

⁵ SOU 1975:54 s. 9

⁶ SOU 1975:54 s. 9 f.

⁷ SOU 1975:54 s. 173. Se även prop. 1975/76:79 s. 39

typer av transaktioner genom sin hårda skatteeffekt.⁸ Reglerna kritiserades redan vid införandet. De ansågs träffa omotiverat hårt samtidigt som de var oklara och komplicerade.⁹ Förutom de s.k. stoppreglerna infördes dock även legaldefinitioner av begreppen fåmansföretag, företagsledare och närstående¹⁰, som numera efter kompletteringar och justeringar återfinns i 56 kap. IL.

Trots att skattesystemet hade en annan uppbyggnad än dagens har den grundläggande utgångspunkten, problematiseringen av den ekonomiska enheten mellan ägare och bolag, hela tiden varit densamma under årens utveckling av fåmansföretagsreglerna.

2.2 Omläggning av skattesystemet med ny problematik – omvandling av arbetsinkomster

I samband med skattereformen i början av 90-talet separerades kapitalbeskattningen från beskattningen av arbetsinkomster. Beskattningen av kapitalinkomster blev proportionell med en skattesats om 30 % medan arbetsinkomster beskattas progressivt med ca 31-58 %. Nu blev det mer förmånligt att tillgodogöra sig bolagets vinstmedel som utdelning istället för lön.

I proposition 1989/90:110 konstaterades, i fråga om fåmansföretag, att de specialregler som tidigare införts inte haft den önskade effekten att stoppa den omfattande skatteplanering som förekom i fåmansbolagen. Delägare hade genom sin kontroll över bolaget möjlighet att fritt disponera över företagets vinst och styra uttag så att de blev skattemässigt förmånliga för delägaren. Eftersom skattereformen innebar en betydande skillnad skattemässigt mellan inkomst av kapital och arbetsinkomster, måste särskilda regler införas för att hindra att fåmansföretagsdelägare med höga arbetsinkomster tar ut dessa som lägre beskattad utdelning eller reavinst.¹¹

Genom reformen infördes 3:12-reglerna, vars grundläggande syfte är att undvika omvandling av arbetsinkomster till kapitalinkomster. Målsättningen var att uppnå likformighet i jämförelse med personer som har höga inkomster av tjänst. Neutralitets- likformighets- och rättviseskäl är alltså de främsta motiven bakom 3:12-reglerna.¹²

⁸ Lodin m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 355 f.

⁹ Tjernberg, Mats, *Fåmansaktiebolag*, s. 109

¹⁰ Prop. 1975/76:79 s. 69 f.f.

¹¹ Prop. 1989/90:110 s. 467

¹² Prop. 1990/91:54 s. 218 f.

Reglerna är utformade så att en viss del av utdelningar och reavinster beskattas som inkomst av tjänst. Utgångspunkten är en normal kapitalavkastning, inklusive riskersättning, som fastställs schablonmässigt. Utdelning och reavinst som överstiger den fastställda kapitalavkastningen beskattas enligt reglerna som arbetsinkomster. Systemet bygger därmed inte på vad som kan anses utgöra en normal lönenivå. Rekvisitet "verksam i betydande omfattning" infördes för att avgränsa vilka delägare och närstående som skulle omfattas av de särskilda reglerna.¹³

I proposition 1990/91:54 uttalades för första gången målsättningen att ägaren i ett fåmansföretag i största möjliga utsträckning skattemässigt skall jämföras med en löntagare som äger aktier i t ex ett börsnoterat företag. Här framhölls också att det i praktiken är omöjligt att avgöra vad som egentligen är arbetsinkomst och vad som är kapitalinkomst för en aktiv delägare i ett fåmansföretag, vilket förklarar den schablonmässiga beskattningen.¹⁴

Reglerna har inte gjort anspråk på att vara exakta och skapa en rättvis fördelning. Trots systemets uppbyggnad kring schabloner, vilket normalt skall främja tydlighet och enkelhet, kritiserades reglerna redan av remissinstanserna som påpekade att reglerna var komplicerade och svårtillämpade.¹⁵

2.3 3:12-reglernas syfte och karaktär

Som ovan redovisats utgör likformighets- och neutralitetsprinciperna de övervägande bakomliggande motiven för 3:12-reglerna.

Likformighetsprincipen är en allmän rättvis princip som innebär att lika fall skall behandlas lika. Vid utformning av lagstiftning innebär användandet av likformighetsprincipen en strävan efter att likartade fall så långt som möjligt skall beskattas på ett likartat sätt. Inkomster som anses ekonomiskt likvärdiga skall beskattas på samma sätt oavsett i vilken form inkomsten erhålls. Komplicerade och svårtillämpade regler kan bli konsekvensen av en långtgående strävan efter att upprätthålla denna princip. Likformigheten får därför balanseras mot kravet på enkla och lättillämpade regler.¹⁶

3:12-reglerna motiveras utifrån likformighetsprincipen med att delägare i fåmansföretag, om särreglering inte fanns, skulle kunna undvika den progressiva beskattningen av förvärvsinkomster genom att ta ut arbetsinkomster i form av utdelning eller reavinst istället för som lön, vilket

¹³ Prop. 1989/90:110 s. 467 f.

¹⁴ Prop. 1990/91:54 s. 218 f.

¹⁵ Prop. 1989/90:110 s. 467 f. Jfr Tjernberg, Mats, *Fåmansaktiebolag*, s. 287 f.

¹⁶ Lodin m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 36 f.

vore orättvist och olikformigt i jämförelse med en löntagare som äger aktier i ett börsnoterat bolag. Argumentet är i korthet att upprätthålla rättvisan i skattesystemet.¹⁷ En reell strävan att upprätthålla likformighetsprincipen är dock inte förenlig med schablonbaserade regler¹⁸, varför motiveringen är tveksam.

En ofta åberopad princip i skatterättsliga sammanhang är neutralitetsprincipen. Syftet med neutralitetsprincipen inom beskattningen är att skattereglerna skall vara neutrala när den skattskyldige väljer mellan olika handlingsalternativ. Skatterna skall alltså inte påverka den skattskyldiges val. Neutralitetsprincipen kan motiveras av samhällsekonomiska skäl, t ex att enskilda näringsidkare och handelsbolag skall ha liknande villkor som mindre aktiebolag. Vidare kan neutralitetsprincipen rättfärdigas genom att en bristande neutralitet leder till olikformighet i beskattningen. Rättviseskäl kan således motivera neutralitet.¹⁹ Det finns också skäl att presumera att den skattskyldige om han ställs inför olika skattemässiga valmöjligheter kommer att välja det mest förmånliga alternativet. Om valmöjligheter i möjligaste mån undanröjs kan av samhället ej sanktionerad skatteplanering minska.²⁰

Målsättningen i neutralitetshänseende är när det gäller fåmansföretagen att i möjligaste mån jämställa alternativen fåmansaktiebolag, enskild näringsverksamhet och handelsbolag så att inte skattereglerna avgör vilken verksamhetsform den skattskyldige väljer. Denna målsättning framgår tydligast i motiven till 1976 års lagstiftning.²¹

Förutom ovannämnda principer styr naturligtvis också legalitetsprincipen reglernas utformning, även om detta inte uttryckligen framgår av motiven. Principen härleds ur 1 kap. 1 §, 3st. RF samt 8 kap. 3 § RF och innebär att uttagande av skatt skall ha stöd i föreskrift, det s.k. föreskriftskravet. Stöd för uttagande av skatt får inte heller sökas utanför föreskriftens tillämpningsområde.²² En annan viktig del av legalitetsprincipen är kravet att den skattskyldige på förhand skall kunna bedöma de rättsliga konsekvenserna av sitt handlande. *Förutsebarhetsaspekten* är väsentlig på det skatterättsliga området.²³

I skattesammanhang får särregler olika beteckningar, såsom stoppregler, spärrlagstiftning, kringgåenderegler eller neutralitetsskapande regler. "Kringgåenderegler" är enligt Tjernberg det vidare begreppet. Kringgåendereglerens syfte är att täcka in transaktioner som skattskyldiga misstänks företa för att undvika konsekvenserna av ett " normalt " handlingsmönster. När kringgåenderegeln tillämpas är det meningen att

¹⁷ Prop. 1990/91:54 s. 218 f.

¹⁸ Lodin m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s 37

¹⁹ Lodin m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 37 f.

²⁰ Tjernberg, Mats, *Fåmansaktiebolag*, s. 70

²¹ Se t ex SOU 1975:54 s. 162

²² Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, s. 73 f.

²³ Lodin m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 568

beskattningskonsekvensen skall bli densamma som om den skattskyldige valt det "normala" handlingsmönstret. Stopp-eller spärrlagstiftning är tuffare och beskattningskonsekvenserna utformas avsiktligt hårt så att de skall få en avskräckande effekt på den skattskyldige. Spärreglerna skall således fungera preventivt medan kringgåenderegler fungerar neutraliserande och utjämnande.²⁴

3:12-reglerna utgör ett typfall av kringgåenderegler. Syftet är att fånga in utdelning och reavinst som egentligen utgör ersättning för utfört arbete. Om den skattskyldige inte tar ut lön för sina arbetsinsatser och därigenom avviker från det "normala" handlingsmönstret, slår reglerna till och tvingar över "onormal utdelning" till inkomstlaget tjänst. Tjernberg ifrågasätter dock om inte reglerna kan få effekten av stoppregler eftersom beskattningen inte sker fullt ut på samma sätt som för vid löneutbetalningar. Syftet är dock inte att beskattningen skall uppfattas som hårdare än normalt, utan neutralitet är målsättningen. Reglerna är dock alltför schablonmässigt utformade för att en rättvis och materiellt riktig beskattning skall uppnås i det enskilda fallet.²⁵

²⁴ Tjernberg, Mats, *Fåmansaktiebolag*, s.111 f.f.

²⁵ A.a., s. 114

3 Allmänt om 3:12-reglerna

3.1 Kort om fördelningsmodellen

Den skattemässiga uppdelningen mellan arbets- och kapitalinkomster görs på ett starkt schabloniserat sätt med kapitalavkastningen som utgångspunkt. I prop. 1993/94:234 vitsordades att den naturliga utgångspunkten borde vara att fastställa vad som är att betrakta som normal lön. Det anfördes dock att en sådan bedömning måste ske med beaktande av en mängd faktorer. En marknadsmässig ersättning måste fastställas för varje persons insatser och hänsyn måste tas till arbetstid, arbetets kvalifikationsnivå, individuell kompetens mm. Detta ansågs i praktiken vara ogörligt eftersom den grupp som träffas av reglerna är heterogen. En normallön baserat på schabloner skulle bli orättvis eftersom skillnaden i löner mellan olika branscher är väsentlig. Följaktligen återstod endast att fastställa en schablon för kapitalavkastning, vilken skulle vara lättare att fastställa och tillämpa.²⁶

3.1.1 Beskattning av utdelning

Avkastningen på kapitalet i företaget bestäms som ovan nämnts schablonmässigt. Reglerna för utdelning återfinns i 57 kap. 7-11 §§ IL. Den del av utdelningen från fåmansföretaget som anses motsvara kapitalavkastningen tas upp som intäkt av kapital hos ägaren. Om utdelningen överstiger ett gränsbelopp betraktas den överskjutande delen som arbetsinkomst och skall därför tas upp som intäkt av tjänst.

Gränsbeloppet består av ett underlag som multipliceras med statslåneräntan ökad med sju procentenheter med tillägg av sparad utdelningsutrymme, 57 kap. 7 §. Underlaget för gränsbeloppet utgörs enligt 57 kap. 8 § av det omkostnadsbelopp som skulle gällt om andelen sålts vid utdelningstillfället, sparad utdelning och löneunderlaget.

Omkostnadsbeloppet beräknas enligt reglerna i 43 kap. 17-18 §§ IL. Sparad utdelning regleras i 57 kap. 10 §. Om utdelningen har understigit gränsbeloppet tidigare år, får man föra vidare skillnaden till nästa år. Om ingen utdelning lämnas alls får hela gränsbeloppet föras vidare. Det sparade utrymmet får också läggas till det underlag som ligger till grund för beräkning av kapitalavkastningen. Detta innebär att ett belopp motsvarande det sparade utrymmet kommer att räknas upp med räntan.

²⁶ Prop.1993/94 s. 76 f.

Den tredje delen av gränsbeloppet, löneunderlaget, beräknas enligt lönesummeregeln och regleras i 43 kap. 12-16 §§. Löneunderlaget utgörs i princip av den arbetsersättning som utgått till löntagare i företaget eller dess dotterföretag. Endast löner som ingår i underlaget för socialavgifter får räknas med, vilket innebär att löner till anställda i utländska dotterbolag exkluderas. Löner till arbetstagare som innehar kvalificerade andelar i företaget får inte tas med, ej heller lönebidrag. För att löneunderlaget skall få användas fordras också att aktiva delägare tagit ut lön från företaget motsvarande det lägsta av antingen 120 % av lönen till den högst betalda arbetstagaren i företaget, eller 10 prisbasbelopp. Löneunderlaget får inte överstiga ett belopp motsvarande 50 gånger den ersättning som andelsägaren själv erhållit från företaget eller dess dotterbolag året före beskattningsåret.²⁷

3.1.2 Beskattning av kapitalvinst

Även en kapitalvinst vid avyttring av andelar i ett fåmansföretag kan vara hänförlig till arbetsinkomster som har hållits kvar i företaget. Särskilda regler gäller därför för beskattning av sådan kapitalvinst. Kapitalvinstens storlek beräknas enligt de allmänna reglerna i 43 kap. 1L och uppdelningen sker sedan enligt reglerna i 57 kap. 1L.

Den tekniska lösning som har valts i fråga om kapitalvinst är att 50 % av vinsten skall hänföras till inkomst av tjänst och 50 % till inkomst av kapital, 57 kap. 12 §, 1 st. Sparad utdelning hänförs till inkomst av kapital.

Lagstiftaren har satt en övre gräns för hur stor del av en kapitalvinst som skall tas upp som intäkt av tjänst. Enligt den s.k. takregeln är gränsen 100 prisbasbelopp, 57 kap.12 §, 3 st. 1L.

²⁷ Lodin m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 363 f.f. samt Svensson, Ulf, *Nya inkomstskattelagen en vägvisare*, s. 104 f.f.

3.2 Begrepp och definitioner

3.2.1 Fåmansföretagsdefinitionen

En första förutsättning för 3:12-reglernas tillämpning är att företaget under beskattningsåret eller under något av de senaste fem åren före beskattningsåret har varit ett fåmansföretag. Definitionen av fåmansföretag återfinns i 56 kap. 2 § IL. Det framgår av 57 kap. 3 § IL att definitionerna i 56 kap. IL är utgångspunkt för tillämpning av reglerna i 57 kap.

Enligt 56 kap. 2 § IL definieras fåmansföretag som aktiebolag och ekonomiska föreningar där

1. fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 % av rösterna för samtliga andelar i företaget, eller
2. näringsverksamheten är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra och där en fysisk person genom innehav av andelar, genom avtal eller på liknande sätt har den faktiska bestämmanderätten över en sådan verksamhet och självständigt kan förfoga över dess resultat.

3.2.1.1 Huvuddefinition och subsidiär definition

Den första punkten innehåller huvuddefinitionen av begreppet fåmansföretag och definitionen i den andra punkten är subsidiär, den s.k. filialregeln.²⁸ Enligt den ursprungliga huvuddefinitionen var antalet delägare inte bestämt. Ett företag räknades som fåmansföretag om en eller ett fåtal fysiska personer innehade mer än hälften av rösterna i företaget. Definitionen visade sig ge tillämpningsproblem, varför definitionen ändrades 1999 till nuvarande lydelse.²⁹

Den subsidiära definitionen är avsedd att täcka in fall där verksamheten är uppdelad på flera avgränsade rörelsegrenar som i princip var och en fungerar som ett eget fåmansföretag. Regeringsrätten har prövat filialregeln i två fall. RÅ 1978 1:52 preciserade regeln på så sätt att tillämpning inte är aktuell om organisatoriska och ekonomiska frågor regleras centralt. Regeringsrätten kom till en liknande slutsats i RÅ 1978 1:97 (Praktikertjänst). Även här ansågs självständigheten vara otillräcklig då de

²⁸ SOU 2002:52 s. 257

²⁹ SOU 2002:52 s. 258 f.

olika mottagningarna var bundna av ett omfattande regelkomplex gällande redovisning, resultat och personal.

3.2.1.2 Utländska fysiker och bolag

Även utländska medborgare och personer bosatta utomlands ingår i ägarkretsen vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag.³⁰ Det var länge oklart om utländska juridiska personer skulle omfattas av fåmansföretagsreglerna. Regeringsrätten tog ställning till frågan i avgörandet RÅ 1994 ref. 3 där det konstaterades att utländska bolag inte omfattades av 3:12-reglerna med motiveringen att det saknades uttryckligt lagstöd för tillämpning av reglerna. Med anledning av avgörandet togs frågan upp i prop. 1995/96:109, vilket ledde till ändring av definitionen i dåvarande 3 § 12 a mom. tredje stycket SIL. Den allmänna definitionen i dåvarande 32 § KL ändrades dock inte förrän 1999. Det anges numera inte särskilt vare sig i 56 eller 57 kap. att utländska juridiska personer omfattas av reglerna, utan man får falla tillbaka på 2 kap 2 § IL där det anges att en term eller ett uttryck också omfattar motsvarande utländska företeelser om inget annat anges.³¹

3.2.1.3 Undantag för börsnoterade företag

Enligt 56 kap. 3 § undantas aktiebolag som är noterade vid svensk eller utländsk börs från fåmansföretagsdefinitionen, oavsett om företaget uppfyller alla villkor för att vara ett fåmansföretag och oavsett om det teoretiskt finns omvandlingsmöjligheter för delägarna. Skälet härtill är att risken för att obehöriga skatteförmåner uppstår i börsnoterade företag anses vara låg. De krav som ställs på börsnoterade företag och den tillsyn som utövas över värdepappersmarknaden anses vara en garant för detta. Privatbostadsföretag räknas inte heller som fåmansföretag.³²

³⁰ Frågan om utländska delägare avgjordes i RÅ 1979 Aa 240

³¹ SOU 2002:52 s. 293 f.

³² Prop. 1989/90:110 s. 602. Jfr SOU 2002:52 s. 258

3.2.2 Den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen

Vid tillämpning av reglerna i 57 kapitlet gäller utöver definitionen i 56 kapitlet ett utökat fåmansföretagsbegrepp. Bestämmelsen återfinns i 57 kap. 3 § IL och innebär att de delägare som själva eller genom någon närstående är aktiva i företaget betraktas som en enda person. Bestämmelsen omfattar även verksamhet de senaste fem beskattningsåren samt verksamhet i ett av företaget direkt eller indirekt ägt fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag.

Syftet med den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen är att företag som drivs gemensamt av många ägare som alla arbetar i företaget skall behandlas som fåmansföretag.³³ Som exempel kan nämnas konsult- och kunskapsföretag, t ex revisionsfirmor, advokatbyråer och arkitektbyråer.³⁴

I RÅ 1993 ref. 99 ansågs ett fåmansföretag föreligga enligt den utvidgade definitionen trots att antalet delägare uppgick till 150 personer. Rättsfallet redovisas närmare i kap. 4.4.1.

Ursprungligen var den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen endast tillämplig på det företag där verksamheten bedrivits. Om verksamheten uteslutande förekommit i ett dotterföretag var alltså moderbolaget inte att anse som ett fåmansföretag enligt definitionen.³⁵ Detta bekräftades av rättsfallet RÅ 2001 ref. 5 (II), där moderföretaget ägdes av 183 personer varav endast 13 var verksamma i detta företag. Resterande delägare var verksamma i dotterbolaget. Varken moder- eller dotterbolaget var att anse som fåmansföretag enligt den allmänna definitionen. Regeringsrätten fann att den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen inte var tillämplig på moderföretaget, då verksamheten inte förekommit där. Rättsfallet ledde till en lagändring och verksamhet i dotterbolag innebär nu att moderbolaget omfattas av den utvidgade definitionen.³⁶

3.2.3 Delägare och närstående

I 56 kap. 6 § IL regleras vem som skall anses som delägare i fåmansföretaget. Enligt bestämmelsen omfattas fysiska personer som direkt eller indirekt äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget. Ägande genom förmedling av en juridisk person måste alltså beaktas vid prövningen

³³ Prop. 1989/90:110 s. 704

³⁴ Sandström, Kjell och Svensson, Ulf, *Utdelning & reavinst och övriga speciella regler för fåmansföretag*, s. 55

³⁵ SOU 2002:52 s. 261 f.

³⁶ SOU 2002:52 s. 262 f. och prop. 2001/02:46

av om företaget är ett fåmansföretag. Detta innebär att om ett aktiebolag som ägs av en fysisk person i sin tur har ett dotterbolag, anses både moder- och dotterföretaget vara fåmansföretag. Om det rör sig om bulvanförhållanden anses andelarna ägda av huvudmannen.³⁷

Enligt 56 kap. 5 § IL skall delägaren och hans närstående anses som en enda person vid prövningen av om ett fåmansföretag föreligger. Närstående inkluderas även i den utvidgade definitionen av fåmansföretag samt i bestämmelserna om kvalificerad andel. Själva definitionen av närstående återfinns i 2 kap. 22 § IL. Med närstående avses make, förälder, mor- och farförälder, avkomling och avkomlings make, syskon, syskons make och avkomling samt dödsbo som den skattskyldige eller någon av de tidigare nämnda personerna är delägare i. Styvbarn och fosterbarn anses som avkomling. Sambos anses som närstående endast om de har eller har haft gemensamma barn eller om de har varit gifta.³⁸

3.2.4 Kvalificerad andel

Syftet med 3:12-reglerna är som tidigare redovisats att förhindra omvandling av arbetsinkomster till kapitalinkomster. Reglerna skall därför endast träffa delägare som är aktiva i företaget. Avgränsningen av tillämpningsområdet sker alltså med utgångspunkt från delägarens arbetsinsatser i företaget.³⁹ De andelar som innehas av aktiva delägare kallas kvalificerade andelar. Förutsättningarna för att andelen skall klassificeras som kvalificerad anges i 57 kap 4 § som lyder:

Med kvalificerad andel avses andel i ett fåmansföretag under förutsättning att

- 1. andelsägaren eller någon närstående till honom under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet, eller*
- 2. företaget, direkt eller indirekt, under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren har ägt andelar i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag och andelsägaren eller någon närstående till honom under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i detta fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag. (---)*

Villkoret för kvalifikation knyter an till den enskilde delägarens eller en närståendes arbetsinsats. Det innebär att tillämpligheten av 3:12-reglerna måste prövas i förhållande till varje enskild delägare. Att företaget är ett

³⁷ SOU 2002:52 s. 260. Om bulvanförhållanden se prop. 1989/90:110, s. 678.

³⁸ 2 kap. 20 § IL

³⁹ Prop. 1989/90:110 s. 469.

fåmansföretag är därmed en nödvändig, men inte tillräcklig förutsättning för reglernas tillämpning.⁴⁰

3.2.4.1 Verksam i betydande omfattning

En utförlig redogörelse för, och problematisering av, verksamhetsrekvisitet sker nedan i kapitel 4 och 5. Här skall endast kort nämnas att rekvisitet trots sin centrala betydelse för tillämpningen av 3:12-reglerna inte är närmare definierat i lagtexten. En precisering har istället gjorts i förarbetena och det framgår av proposition 1989/90:110 att rekvisitet är kvalitativt, vilket innebär att det är arbetsinsatsens betydelse för vinstgenereringen i företaget som är avgörande.⁴¹

3.2.4.2 Verksam "i företaget"

För att andelen skall vara kvalificerad skall verksamheten ha ägt rum *i företaget*. En intressant fråga är hur ordet företaget skall tolkas i fall då tillgångar från enskilt bedriven näringsverksamhet överläts till underpris till ett nybildat aktiebolag som ägs av samma person. Värdet på tillgångarna kan då ha upparbetats genom tidigare arbetsinsatser. Om den nyblivne aktieägaren sedan inte är kvalificerad verksam i bolaget uppkommer frågan om 3:12-reglerna kommer att tillämpas vid utdelningar eller försäljning av andelarna.⁴²

Frågan har uppmärksammats i förarbetena till 1995 års lagstiftning. Det uttalades dock att möjligheten att omvandla arbetsinkomster i enskild näringsverksamhet eller handelsbolag normalt är begränsade, varför överlåtelse av tillgångar till underpris till ett aktiebolag inte i sig är tillräckligt för tillämpning av 3:12-reglerna vid en senare försäljning.⁴³

Ett klagande har gjorts av Regeringsrätten i RÅ 1999 not. 87⁴⁴. I målet utgjordes bolagets verksamhet av förvaltning av immateriella rättigheter som härrörde från en av delägarnas, Y:s, litterära verk, samt förvaltning av det kapital som genererades. Rättigheterna hade tillförts bolaget vid dess bildande. Regeringsrätten anförde att reglerna i dåvarande 3 § 12 mom. SIL inte är inriktade på att motverka arbetsinkomstomvandling i dessa fall. Frågan skall istället beaktas när rättigheterna tillförs bolaget och då enligt reglerna om underprisöverlåtelser. Vid bedömningen av om Y varit verksam i betydande omfattning skulle enligt Regeringsrätten endast arbetsinsatsen i bolaget beaktas.

⁴⁰ Jfr SOU 2002:52 s. 268

⁴¹ Prop. 1989/90:110 s. 468 och 703

⁴² Tjernberg, Mats, *Fåmansaktiebolag*, s. 249

⁴³ Prop. 1995/96:109 s. 73

⁴⁴ Målet redovisas närmare i kap. 4.4.3

3.2.4.3 Samma eller likartad verksamhet

En andel kan vara kvalificerad om andelsägaren eller en närstående till honom är eller har varit verksam i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet.

Bestämmelsens syfte är att förhindra att verksamhet flyttas mellan olika företag och de upparbetade arbetsinkomsterna därefter sparas i det vilande företaget. Regeln hör ihop med bestämmelserna om karenstid.⁴⁵ Uttrycket "samma eller likartad verksamhet" är inte definierat i lagtext eller förarbeten. Inte heller RSV har berört uttrycket i sina allmänna råd. Rekvisitetet har däremot preciserats i praxis.

I RÅ 1997 ref. 48 (I) var omständigheterna följande.

Ett fåmansföretag (X AB) avsåg att överlåta näringsbetingade aktier till ett annat fåmansföretag (NYAB) till ett pris under marknadsvärdet. Fråga uppkom om aktierna i NYAB skulle bli kvalificerade efter överlåtelsen, dvs. om överlåtande och mottagande bolag skulle komma att bedriva "samma eller likartad verksamhet". Det förelåg ägaridentitet mellan Y AB och NYAB. Regeringsrätten anförde att rekvisitet "samma eller likartad verksamhet" var uppfyllt dels med hänsyn till att innehavet av aktieposten varit betingat av X AB:s verksamhet och dels då det fick antas att anknytningen mellan aktieinnehavet och X AB:s rörelse skulle komma att bestå efter överlåtelsen.

I RÅ 1997 ref. 48 (II) var omständigheterna liknande. Tre fysiska personer ägde aktier i M AB som hade ett helägt dotterbolag, D AB. En rörelsefastighet som D AB ägde skulle överföras till ett nybildat bolag (NYAB) som ägdes på samma sätt som M AB. Regeringsrätten fastslog att rekvisitet "samma eller likartad verksamhet" var uppfyllt med motiveringen att NYAB:s verksamhet skulle komma att avse innehav och förvaltning av fastigheten samt att fastigheten även efter överlåtelsen skulle komma att användas i D AB:s rörelse.

Slutsatsen som kan dras av ovanstående rättsfall är att det räcker med att tillgångar överförs från ett fåmansföretag till ett annat, samt att tillgångarna har ett direkt samband med det överlåtande företags verksamhet, för att rekvisitetet skall vara uppfyllt.

I RÅ 1999 ref. 28 klarlade Regeringsrätten dock rekvisitets omfattning. Förutsättningarna i målet var följande. X AB bedrev finansiell rådgivning i samband med företagsöverlåtelser mm. Y AB var ett värdepappersbolag som förvaltade en internationell fond. Det förelåg ägaridentitet mellan bolagen, som ägdes av sex fysiska personer. En delägare, A, var aktiv i båda bolagen medan de övriga delägarna var aktiva i endast ett av bolagen.

⁴⁵ SOU 2002:52 s. 279

Huvudfrågan var om delägarnas andelar i det bolag där respektive delägare var passiv kunde vara kvalificerade med hänsyn till att delägaren var aktiv i ett annat bolag som bedrev samma eller likartad verksamhet.

Regeringsrätten kom däremot till slutsatsen att verksamheten inte var likartad. Rätten hänvisade till prop. 1995/96:109 där det sägs att bestämmelsen kan ha betydelse i ett inledningsskede när verksamhet påbörjas i ett nytt bolag. Regeringsrätten anförde att detta uttalande och motiven i övrigt till bestämmelsen indikerar att bestämmelsen huvudsakligen avser fall där hela eller delar av verksamheten i ett fåmansföretag överförs till ett annat fåmansföretag och verksamheten i det nya företaget ligger inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten, eller där det föreligger samband mellan bolagen. Eftersom det inte rörde sig om överföring av verksamhet och det inte förekom något likartat samband mellan bolagen fann Regeringsrätten att rekvisitet inte var uppfyllt.

3.2.4.4 Verksamhet i indirekt ägt företag

Vid 3:12-reglernas tillkomst uppmärksammades kringgåendemöjligheter genom att verksamhet respektive ägande förlades till olika bolag inom en koncern. Den s.k. koncernregeln infördes därför.⁴⁶ Regeln innebar att företag inom en koncern sågs som en enhet. Verksamhet eller aktieinnehav i ett fåmansföretag jämfördes med verksamhet eller aktieinnehav i ett annat företag inom samma koncern. På så sätt smittade regeln såväl vertikalt som horisontellt. Dessutom blev andelarna kvalificerade genom verksamhetssmittan (kvalifikationssmitta) och företagen fick status av fåmansföretag genom ägandesmittan (statussmitta).⁴⁷

Det visade sig dock snart att det var enkelt att kringgå koncernregeln, exempelvis genom en konstruktion med ett av en fysisk person helägt aktiebolag som ägde 40 % av aktierna i ett annat aktiebolag, där personen var verksam. Eftersom något koncernförhållande inte förelåg var 3:12-reglerna inte tillämpliga på utdelningen från moderbolaget.⁴⁸

För att täppa till denna kringgåendemöjlighet infördes den s.k. ersättningsbestämmelsen⁴⁹. Enligt denna bestämmelse skall 3:12-reglerna tillämpas vid indirekt ägande av det företag i vilket andelsägaren eller närstående är verksam, oavsett om ett koncernförhållande föreligger eller inte.⁵⁰ Ersättningsbestämmelsen smittar bara vertikalt och uppåt i ägarstrukturen. Dessutom rör det sig endast om kvalifikationssmitta: det är

⁴⁶ Prop. 1989/90:110 s. 470

⁴⁷ SOU 2002:52 s. 282

⁴⁸ Tjernberg, Mats, *Fåmansaktiebolag*, s. 250

⁴⁹ Benämningen har uppkommit för att särskilja bestämmelsen från koncernregeln, se SOU 2002:52 s. 283

⁵⁰ Prop. 1995/96:109 s. 68

bara verksamheten som smittar. Moderföretaget måste dessutom vara ett fåmansföretag för att regeln skall vara tillämplig. Statusen av fåmansföretag smittar alltså inte.⁵¹

Att ersättningsbestämmelsen har luckor visar rättsfallet RÅ 1997 ref. 71 som rörde syntetiska optioner i koncern. X var verkställande direktör i ett bolag som var helägt av ett fåmansföretag. Moderbolaget hade utfärdat en option till X innebärande en ovillkorlig rätt att i framtiden erhålla betalning vars storlek berodde på värdet en viss dag av aktierna i dotterbolaget, en s.k. syntetisk option. Regeringsrätten fann att optionerna skulle anses likställda med aktier i det utfärdande bolaget. Rätten kom sedan till slutsatsen att ersättningsbestämmelsen inte var tillämplig i fallet. Om direktören fått förvärva aktier direkt i dotterbolaget eller i moderbolaget, hade dessa varit kvalificerade. Ett förvärv av optioner som ställts ut av dotterbolaget hade också varit kvalificerat. Utanför ersättningsbestämmelsen faller förvärv av optioner när de ställts ut av moderbolaget, där X inte varit verksam, och avser förvärv av aktier i dotterbolaget.⁵²

I RÅ 2001 ref. 5 ägdes ett handelsbolag av ett aktiebolag som i sin tur ägdes av personer som var verksamma i handelsbolaget. Regeringsrätten fann att verksamhet i handelsbolaget inte omfattades av reglerna enligt deras dåvarande utformning, eftersom handelsbolag inte är ett fåmansföretag i lagens mening. Målet ledde till en omedelbar ändring i 57 kap. 4 §, 2 st. och numera är en andel i ett fåmansföretag kvalificerad även om andelsägaren eller en närstående till honom varit verksam i ett fåmanshandelsbolag där fåmansföretaget äger andelar.⁵³

3.2.4.5 Utomståenderegeln

Utomståenderegeln är en undantagsregel från 3:12-reglerna vad gäller såväl utdelning som kapitalvinst. Om utomstående äger del i företaget i betydande omfattning medges undantag från bestämmelserna om utdelning och kapitalvinst. Enligt de ursprungliga förarbetena är risken för omvandling av arbetsinkomster mindre om utomstående äger minst 30 % av aktierna. Majoritetsägarnas andel av utdelning och reavinst från företaget blir då vanligtvis mindre än deras nettobehållning av ett motsvarande löneuttag.⁵⁴ Tjernberg påpekar att det är viktigt att man ser procentangivelsen mot bakgrund av de skatte- och avgiftsbelastningar som gällde då regeln infördes. Numera ligger den kritiska gränsen för utomståendes innehav normalt sett betydligt över 30 %. Förutsebarhetsskäl talar dock enligt Tjernberg för att den skattskyldige bör kunna lita på den gräns som angivits i förarbetena, i varje fall om detta är fördelaktigt för honom.⁵⁵

⁵¹ SOU 2002:52 s. 283

⁵² SOU 2002:52 s. 284

⁵³ prop. 2001/02:46

⁵⁴ prop. 1989/90:110, s.468

⁵⁵ Tjernberg, Mats, *Fåmansaktiebolag*, s. 273 f.

"Utomstående" definieras negativt i 57 kap. 5 §, 3 st. IL. Ett företag anses utomståendeägt utom till den del det ägs av fysiska personer som 1. äger kvalificerade andelar i företaget, 2. indirekt äger andelar som hade varit kvalificerade om de ägts direkt, eller 3. äger kvalificerade andelar i ett annat fåmansföretag som avses i 4 § eller andelar i ett fåmanshandelsbolag som avses i den paragrafen.

Om det finns särskilda skäl mot att utomståenderegeln tillämpas kan beskattning enligt 3:12-reglerna ändå bli aktuell.⁵⁶

I förarbetena anförs att särskilda skäl kan föreligga om det finns inbördes avtal som reglerar den faktiska fördelningen av resultatet, korsvisa äganden eller avtal om framtida förvärv. Successiva utförsäljningar av aktier kan också medföra att särskilda skäl mot att tillämpa reglerna föreligger. Tidigare års förhållanden skall också beaktas vid bedömningen.⁵⁷

Utomståenderegeln innehåller en femårskarens. Enligt 57 kap 5 §, 1 st. IL skall förhållandena under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren beaktas vid bedömningen. Det var tidigare oklart om femårskarensen endast syftar på rekvisitet "särskilda skäl" eller om det utomstående ägandet skall ha förelegat under hela femårsperioden. Uppfattningen att karensen endast avser särskilda skäl har tidigare framförts bland annat av Tjernberg.⁵⁸

Frågan har sedermera prövats av Regeringsrätten i två fall. I RÅ 2001 ref. 37 (I) fann Regeringsrätten att utomståenderegeln inte var tillämplig. Regeringsrätten anförde i fråga om karensen: "Något oeftergivligt krav på att det betydande utomstående ägandet skall ha förelegat under hela den angivna perioden kan emellertid inte utläsas av lagtexten. Undantagsvis kan således omständigheterna i det enskilda fallet vara sådana att utomståenderegeln kan bli tillämplig trots att det utomstående ägandet inte har bestått under hela den föregående femårsperioden." Några sådana omständigheter hade dock inte framkommit i fallet.

I RÅ 2001 ref. 37 (II) hade den intressanta komplikationen uppstått att delägaren i fråga hade ägt kvalificerade andelar, realiserat dessa med tillämpning av 3:12-reglerna, och sedan åter förvärvat andelar, allt under femårsperioden före den sista avyttringen. Det betydande utomstående ägandet hade därmed inte bestått under hela karensstiden. Regeringsrätten fann dock att utomståenderegeln var tillämplig med hänvisning till syftet bakom 3:12-reglerna. Den vinstgenerering som delägarens arbetsinsatser medfört vid det första tillfället var beaktad vid den första försäljningen.

⁵⁶ SOU 2002:52 s. 334

⁵⁷ prop. 1989/90:110 s. 704

⁵⁸ Tjernberg, Mats, *Fåmansaktiebolag*, s. 276. Tjernberg framförde att det inte bör vara förenligt med ordalydelsen att tolka stadgandet på så sätt att det utomstående ägandet skall ha legat över gränsen hela tidsperioden.

Slutsatsen som kan dras av dessa avgöranden är att femårskarensen inte ovillkorligen omfattar det betydande utomstående ägandet.

4 "Verksam i betydande omfattning"

4.1 Allmänt om tolkning och tillämpning av skatterättens källor

Syftet med 3:12-reglerna är att förhindra omvandling av arbetsinkomster till kapitalinkomster. Tillämpningsområdet avgränsas av den skattskyldiges arbetsinsatser i företaget varvid det centrala villkoret är att den skattskyldige skall ha varit "verksam i betydande omfattning". Någon ytterligare precisering av rekvisitet saknas i lagtexten. Rekvisitet är som synes vagt och oklart, vilket innebär att det är nödvändigt att tolka rekvisitet för att utröna dess innebörd.

Det finns särskilda hänsyn att ta när det gäller tolkning och tillämpning av skattelag. Först och främst skall legalitetsprincipen beaktas. Rättssäkerhetssynpunkter begränsar alltså de skatterättsliga tolkningsmetoderna. Det finns en relativt etablerad uppfattning om skatterättsskällornas inbördes ordning och om vilka lagtolkningsmetoder som bör användas. Som utgångspunkt skall lagtexten följas om den är klar. Är den inte det kan det finnas en prejudicerande dom från Regeringsrätten som klarlägger lagens tillämpning. I andra fall måste andra rättskällor användas för att söka ledning, såsom förarbeten.⁵⁹

Lagtexten är den primära rättskällan. En starkt lagbunden rättstillämpning är en garant för rättsäkerhet. Lagtexten måste emellertid också tolkas. Det första steget är en semantisk analys som syftar till att klarlägga ordalydelsen enligt allmänt språkbruk eller juridiska fackuttryck. Vid en tolkning av lagtextens ordalydelse kan man även söka ledning i andra stadganden som har samma innebörd eller i lagstiftningens systematik.⁶⁰

Förarbetsuttalanden kan ha karaktären av att vara övertygande, vägledande eller i realiteten "bindande". Ett övertygande uttalande har samma auktoritet som doktrin och skall endast propagera för skattemyndigheterna om att en viss lagtolkning är den riktiga. Ett vägledande uttalande ger råd som skattemyndigheterna inte formellt förväntas följa men som de vanligen ändå följer. I vissa fall formuleras motivuttalandet på ett sådant sätt att lagstiftaren förutsätter att det följs och om praxis inte tar motivuttalandet till sig kan det lagfästas.⁶¹

⁵⁹ Lodin m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 556

⁶⁰ A.a., s. 557 f.

⁶¹ A.a., s. 561 f.

I de fall inte heller motiven ger något säkert svar på lagtextens innebörd skall man akta sig för en långtgående tolkning av dem. Man skall med andra ord inte pressa dem då detta inte är förenligt med förutsebarheten.⁶²

Skatteområdet är rikt på praxisavgöranden. Regeringsrättens praxis har stor betydelse för lagtolkningen. Avgörandena har ett självständigt värde som rättskälla, de är prejudicerande. Om Regeringsrätten stadgat en klar praxis om hur oklar lagtext skall tolkas har den högre rangordning än förarbeten och doktrin. Om det finns flera domar i samma fråga föreligger en stadgad praxis. Vad gäller samspelet mellan lagstiftning och praxis är det tydligt att lagstiftaren sällan ägnar sig åt att kodifiera praxis. Om Regeringsrätten praxis går åt ett håll som inte varit avsett av lagstiftaren är den senare snabb att ingripa.⁶³ Som ovan redovisats har detta växelspel uppträtt gällande bland annat utomståenderegeln och verksamhet i indirekt ägt företag. Däremot har inte mycket hänt i fråga om rekvisitet "verksam i betydande omfattning". Dels är rättspraxis osedvanligt mager och dels har Regeringsrätten inte gjort några uppseendeväckande avsteg från förarbetsuttalandena till rekvisitet.

4.2 Semantisk tolkning av uttrycket "betydande"

Uttrycket "betydande" är ett kvantifierande uttryck, vilket tillsammans med t ex huvudsaklig, övervägande, väsentlig och betydande används flitigt inom skattelagstiftningen för att formulera rekvisit. Ibland används uttrycken för att definiera kvantiteter eller andelar och i andra sammanhang avses en kvalitativ innebörd. Uttrycken används därmed inte på ett enhetligt sätt.⁶⁴

Skattelagskommittén övervägde att göra en översyn av de kvantifierande begreppen för att om möjligt ersätta dem med procentangivelser eller använda ett uttryck istället för flera med samma betydelse. Tidsbrist gjorde dock att översynen uteblev.⁶⁵ 3:12-utredningen har emellertid gjort en genomgång av rekvisitet "betydande". Utredningen kommer till slutsatsen att uttrycket har en växlande innebörd i olika bestämmelser. I vissa fall preciseras uttrycket motivledes, vilket är fallet med utomståenderegeln. I andra fall saknas en beräkningsbas eller så är det oklart vilken beräkningsbasen är. Utredningen finner att de kvantitativa preciseringar som framgår av olika förarbeten till bestämmelserna varierar mellan 20 och 30 %.⁶⁶

⁶² Lodin m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 562 f.

⁶³ A.a., s. 571 f.

⁶⁴ SOU 2002:52 s. 277

⁶⁵ SOU 1997:2, Del 1, s. 504

⁶⁶ SOU 2002:52 s. 277 f.f.

I vanligt språkbruk kan "verksam i betydande omfattning" ha såväl en kvantitativ som kvalitativ bestämning. Bestämmelsens innebörd skulle således kunna vara att delägarens arbetsinsatser i företaget utifrån antal arbetade timmar är det avgörande. Bestämmelsen kan också tolkas som att det ekonomiska resultatet av delägarens arbete är avgörande, även om denna tolkning är något mer långsökt. Möjligen kan hävdas att en kvantitativ bestämning ligger närmare till hands i allmänt språkbruk.

Den slutsats som kan dras av ovanstående är att det inte går att klarlägga betydelsen av uttrycket "betydande" genom en semantisk analys och jämförelse med andra juridiska bestämmelser, eftersom betydelsen varierar och ingen gemensam nämnare återfinns. Det är också vanskligt att använda sig av kvantitativa preciseringar i förarbeten som avser andra bestämmelser än den aktuella.

4.3 Förarbeten och rekommendationer

I betänkandet Reformerad inkomstbeskattning uttalas följande i fråga om verksamhetsrekvisitet:

Reglerna behöver endast tillämpas om den skattskyldige eller honom närstående har varit verksam inom företaget eftersom problemet med sparade arbetsinkomster aktualiseras endast i sådana fall. Förutsättningarna bör därför vara att någon person i närståendekretsen har varit verksam i företaget i sådan omfattning att hans arbetsinsats har haft en *påtaglig* (egen kursivering) betydelse för vinstgenereringen. Detta förutsätter varken att den verksamme varit företagsledare eller heltidsarbetande.⁶⁷

I propositionen Reformerad inkomst- och företagsbeskattning upprepas i princip betänkandets uttalande i den allmänna motiveringen. Utredaren anför att reglerna är tillämpliga endast om den skattskyldige eller någon närstående har varit verksam inom företaget i sådan omfattning att hans arbetsinsats har haft en *påtaglig* (egen kursivering) betydelse för vinstgenereringen.⁶⁸

I specialmotiveringen ändras uttryckssättet beträffande arbetsinsatsen till att den ska ha haft *stor* betydelse för vinstgenereringen.⁶⁹

Det framgår inte om någon skillnad mellan uttrycken *påtaglig* och *stor* är åsyftad. Det går däremot att sluta sig till att verksamhetsrekvisitet enligt förarbetena skall tolkas kvalitativt. Det är den ekonomiska effekten av delägarens eller en närståendes arbetsinsatser, och inte t ex nedlagd tid, som skall vara avgörande vid bedömningen av om delägaren är verksam på det sätt som krävs för att reglerna skall tillämpas.

⁶⁷ SOU 1989:33 del II s. 141 f.

⁶⁸ Prop. 1989/90:110 s. 468

⁶⁹ A. prop. s. 703

Angående vilka aktiva delägare som åsyftas anförs i specialmotiveringen:

Till denna grupp av kvalificerat verksamma hör naturligtvis företagsledare och andra högre befattningshavare. I mindre företag kan arbetsledare och ibland även anställda utan någon ledarbefattning räknas till samma kategori. Detta gäller särskilt i sådana fall där delägarna kan anses bedriva en gemensam verksamhet. Det behöver inte vara fråga om ett heltidsarbete utan arbetsinsatsen måste ses i relation till företagets omfattning och övriga omständigheter. En styrelsemedlem som inte utför kontinuerligt arbete kan dock inte utan vidare anses kvalificerat verksam, även om han gjort enstaka insatser av stor betydelse t.ex. för att skaffa en viktig order till företaget.⁷⁰

Förarbetsuttalandet kan tolkas som en presumtion för att högre befattningshavare skall anses verksamma i betydande omfattning. En annan möjlig tolkning är att avsikten enligt motiven är att företagsledare generellt anses verksamma oavsett den faktiska arbetsinsatsen i det enskilda fallet. En sådan tolkning rimmar dock illa med syftet bakom 3:12-reglerna.

Riksskatteverket har gjort en ansats att förklara och specificera verksamhetsrekvisitet i dess Allmänna råd om beskattning av fåmansföretag, av delägare m.fl. i sådana företag och av delägare m.fl. i fåmanshandelsbolag.⁷¹

RSV uttalar att det avgörande vid bedömningen är den ekonomiska betydelsen av delägarens arbetsinsatser för företaget. Företagets storlek, verksamhet, organisation och övriga omständigheter skall vägas in i bedömningen av arbetsinsatsens betydelse. Som synes är detta helt i linje med förarbetsuttalandena.

Beträffande gruppen högre befattningshavare anför RSV att de chefer som är direkt underställda den verkställande direktören normalt räknas hit. Rörande anställda utan arbetsledande befattning preciserar RSV att den gemensamma verksamhet som nämns i propositionen syftar på fall då verksamheten bygger på personliga arbetsinsatser, t.ex. konsult- och kunskapsföretag. RSV anser att därav följer att anställda utan ledarbefattning som endast innehar en mindre del av andelarna i företaget och inte arbetar i företag med gemensam verksamhet faller utanför verksamhetsrekvisitet

RSV anser att ägare som har möjlighet att tillgodoräkna sina andelar en individuell andel i bolagets sparade eller löpande årsvinst genom särskilt avtal bör presumeras verksamma i betydande omfattning. Detta skall gälla oavsett storleken på ägandet.

Enligt RSV kan reglerna även tillämpas på en delägare som inte är anställd i företaget om dennes arbetsinsatser för företaget i annan form än anställning har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget.

⁷⁰ Prop. 1989/90:110 s. 703

⁷¹ RSV 2001:19, kap 4.1

Beträffande uttalandet i propositionen om styrelsearbete uttalar RSV att normalt styrelsearbete är att anse som "enstaka och tillfälliga insatser i företaget" och att med normalt styrelsearbete skall förstås de arbetsuppgifter som utförs av styrelsen i ett rörelsedrivande företag med verkställande direktör och anställda.

"Enstaka och tillfälliga insatser" tolkas slutligen av RSV som att provanställning eller kortare vikariat inte bör leda till att verksamhetsrekvisitet är uppfyllt. Om en kortare anställning upprepas under den tidsperiod under vilken delägarens verksamhet i företaget skall bedömas är det dock inte omöjligt att reglerna bör tillämpas.

Frågan är vilken vikt som skall tillmätas RSV:s uttalanden ifråga om verksamhetsrekvisitet. Utgångspunkten är att RSV:s uttalanden inte är bindande men att förutsebarhet främjas om skattemyndigheterna följer dem. Domstolarna bör dock endast söka ledning av RSV:s rekommendationer om dessa bär en saklig styrka i resonemangen. Naturligtvis skall rekommendationerna inte följas om de strider mot lagstiftning, förarbeten eller rättspraxis.⁷² RSV följer dock förarbetsuttalandena väl och merparten av RSV:s resonemang får ses som rimliga preciseringar.

4.4 Verksamhetsrekvisitet i praxis

4.4.1 Inledning

Rekvisitet "verksam i betydande omfattning" är ett vagt rekvisit som inte preciserats i nämndvärd utsträckning i vare sig lagtext eller förarbeten. Normalt sett brukar preciseringar i sådana fall istället ske genom en omfattande praxis. Förvånande nog har verksamhetsrekvisitet endast varit upp för prövning i Regeringsrätten i sex fall.

⁷² Lodin m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 569 f.

4.4.2 RÅ 1993 ref. 99

Målet är ett överklagat förhandsbesked. Omständigheterna i målet var följande. Ett konsultföretag ägdes direkt eller indirekt till lika delar av 150 personer. Delägargruppen utgjordes av särskilt yrkeskvalificerade konsulter som även var anställda i företaget. Totalt hade företaget över 1000 anställda. Endast anställda med en viss kompetensnivå kom ifråga för delägarskap. I avtalet mellan delägarna angavs att de skulle bedriva gemensam yrkesmässig verksamhet. Avtalet lämnade också möjligheter för respektive delägare att bestämma hur ersättningen skulle tas ut.

Skatterättsnämnden konstaterade att företaget var att anse som ett fåmansföretag enligt den utvidgade definitionen i dåvarande 3 § 12 mom. Nämnden fastslog att delägarna varit verksamma i betydande omfattning enligt gängse språkbruk och konstaterade med hänvisning till förarbetena att arbetsinsatserna haft stor betydelse för vinstgenereringen. Delägarna var därmed att anse som verksamma i betydande omfattning och 3:12-reglerna var tillämpliga. *Regeringsrätten* gjorde samma bedömning som *Skatterättsnämnden* utan egen motivering.

Målet gällde ett av de typfall som 3:12-reglerna är konstruerade för, nämligen konsultverksamhet där vinsten genereras huvudsakligen genom delägarnas arbetsinsatser.⁷³ *Skatterättsnämnden* och *Regeringsrätten* har valt att stödja sig på förarbetsuttalandena om verksamhetsrekvisitet i detta i och för sig klara fall. Rättsfallet ger därför inte mycket i fråga om preciseringar av gällande rätt, utan den enda slutsats som egentligen kan dras är att förarbetsuttalandet om gemensam verksamhet och om den ekonomiska betydelsen av delägens insatser skall följas.

4.4.3 RÅ 1999 not 87

Även detta mål är ett överklagat förhandsbesked. Författaren Y hade överlåtitt rättigheter till litterära verk till ett bolag. Bolagets verksamhet avsåg förvaltning av nämnda licensrättigheter, samt förvaltning av det kapital som genererades av dessa. Y ägde mer än 50 % av aktierna i bolaget, i vilket han var styrelseledamot. Han deltog aktivt i något enstaka styrelsemöte varje år och hade lämnat råd och rekommendationer vid de förhandlingar som föregått överlåtelsen av rättigheterna. Däremot hade Y inte utfört några arbetsuppgifter som hade med bolagets löpande verksamhet att göra.

⁷³ Se prop. 1989/90:110, s. 469

Skatterättsnämnden kom till slutsatsen att Y var att anse som verksam i betydande omfattning i bolaget. Nämnden motiverade sin bedömning med att Y:s inkomster av författarverksamheten uppkommit genom överlåtelser av upphovsrätten till verken och att denna verksamhet fortsatt i bolaget, där Y var styrelseledamot och hade ett dominerande inflytande genom sitt aktieinnehav.

Regeringsrätten fastställde först att det endast var Y:s arbetsinsatser i bolaget som skulle beaktas vid bedömningen av om Y varit verksam i betydande omfattning. Regeringsrätten uttalade att inkomster från licensrättigheterna som annars hade varit arbetsinkomster för Y nu visserligen kunde komma att kapitalbeskattas till följd av bolagiseringen. Reglerna i 3 § 12 mom. SIL är emellertid inte inriktade på att motverka detta utan det är en fråga att beakta när rättigheterna tillförs bolaget och då genom lagen om beskattningen av överlåtelser till underpris. Regeringsrätten hänvisade också till förarbetsuttalanden i prop. 1995/96:109 där frågan diskuterats men slutsatsen dragits att möjligheter till arbetsinkomstomvandling i enskild näringsverksamhet normalt är begränsade.

I fråga om Y:s arbetsinsatser hänvisade Regeringsrätten till förarbetsuttalandena om styrelseledamots verksamhet. Regeringsrätten fann att den arbetsinsats Y utfört överensstämde med det exempel som ges i förarbetena på att en styrelseledamot som inte utför kontinuerligt arbete inte utan vidare kan anses kvalificerat verksam och fastslog att Y:s arbetsinsats inte kunde anses vara av stor betydelse för vinstgenereringen.

Målet gällde inte Y utan X, Y:s barnbarn. X:s far Z var verkställande direktör i bolaget och arbetade med att administrera verksamheten inklusive kapitalförvaltningen. Arbetsuppgifterna motsvarande en halvtidstjänst och för detta uppbar Z en månadslön uppgående till 20-25 000 kr. Z innehade tillsammans med närstående ca 20 procent av aktierna i bolaget. Regeringsrätten fann att Z, med hänsyn till att han utförde de flesta och för bolaget mest centrala uppgifterna i bolaget, var att anse som verksam i betydande omfattning. Därmed blev X:s aktier kvalificerade genom närståendesmitta.

De slutsatser som kan dras av målet är för det första att vid överföring av enskild näringsverksamhet till fåmansföretag skall endast arbetsinsatsen i det senare företaget beaktas vid bedömningen av om delägaren varit verksam i betydande omfattning. Vidare fastställer Regeringsrätten förarbetsuttalandet om att styrelseledamot normalt inte är att anse som kvalificerat verksam om hans arbetsuppgifter inte går utanför det sedvanliga styrelsearbetet.

Att en VD slutligen anses kvalificerat verksam är i sig relativt oproblematiskt. Intressant är dock att VD:n i det aktuella fallet faktiskt tagit ut en lön som möjligen skulle kunna anses vara marknadsmässig. Det är därför inte helt orimligt att tänka sig att någon risk för

arbetsinkomstomvandling faktiskt inte förelegat i det aktuella fallet. Denna fråga diskuteras vidare nedan i kap. 5.4.4. Ur en annan synvinkel skulle uttagande av lön kunna ses som en presumtion för kvalificerad verksamhet. Jag är dock tveksam till en sådan presumtion på grund av ovanstående resonemang. Det finns inget i nuvarande regler som talar för att en sådan presumtion är avsedd.

4.4.4 RÅ 2000 not 164

JF var ledamot i styrelsen i ett fåmansföretag. Han hade i egenskap av firmatecknare skrivit under handlingar som syftade till förvärv av två av totalt 16 butikslokaler. De skattskyldiga anförde att JF undertecknat köpehandlingarna av praktiska skäl och att han inte varit delaktig i den dagliga verksamheten i bolaget. Vidare hade han inte deltagit i arbetet med att bygga upp en butikskedja. Förutom undertecknandet av köpehandlingarna hade JF endast uppträtt som finansiär.

Kammarrätten fann att JF var att anse som verksam i betydande omfattning i bolaget. *Kammarrätten* anförde att undertecknandet av handlingarna skett i ett sammanhang då bolaget var i ett expansivt skede. Förvärvet av lokalerna var mycket betydelsefullt för bolagets vinstgenerering. Att underteckna handlingarna måste därmed enligt *Kammarrättens* mening ligga utanför ramen för normalt styrelsearbete.

Regeringsrätten åberopade förarbetsuttalandena om styrelseledamots verksamhet och anförde att JF:s arbetsinsats överensstämde med förarbetsuttalandet att styrelseledamot som inte utför kontinuerligt arbete inte utan vidare kan anses kvalificerat verksam, även om denne gjort enstaka insatser av stor betydelse.

Målet bekräftar gällande rätt ifråga om enstaka arbetsinsatser utförda av styrelseledamot. Att endast underteckna kontrakt i egenskap av firmatecknare medför inte att arbetsinsatsen går utanför ramen för normalt styrelsearbete, även om själva transaktionen i sig är av stor betydelse för vinstgenereringen.

4.4.5 RÅ 2002 ref. 21

I målet prövades verksamhetsrequisitet på en revisor som hade varit ensam ägare och enda ordinarie styrelseledamot i ett fåmansföretag.

Omständigheterna i målet var följande. Revisorn U bildade ett bolag, FIAB, vilket förvärvade aktierna i ett försäljningsbolag och ett tillverkningsbolag. U registrerades som styrelseledamot i de förvärvade bolagen i april 1990 men var verksam i det rörelsedrivande bolaget först i oktober samma år.

U anförde att han inte varit verksam förrän i oktober eftersom han behövde tid på sig för att avveckla sitt arbete som revisor. Under tiden leddes verksamheten i bolaget av dess förra ägare. U hade varit verksam i bolaget under en begränsad tid av tre månader. Hans arbetsuppgifter hade huvudsakligen bestått i datorisering och administration. U hade tagit ut lön med 120 000 kr och substansvärdet i bolaget hade under tiden för U:s aktieinnehav ökat med 200 000 kr. Köpesumman hade i stort sett motsvarat värdet av goodwill, varumärken mm. I januari 1991 såldes bolagen och vinsten, 3 miljoner kr, deklarerades som inkomst av kapital.

Länsrätten fann att U var företagsledare och den enda verksamma personen i FIAB. Han hade förvärvat aktierna i försäljnings- och tillverkningsbolagen. Därmed var han att anse som verksam i betydande omfattning.

Kammarrätten kom däremot till slutsatsen att U inte var att anse som kvalificerat verksam. Att hans formella position inneburit möjlighet att påverka resultatet av verksamheten medförde inte i sig att han varit verksam i betydande omfattning i bolaget. *Kammarrätten* gjorde en samlad bedömning av omständigheterna: den korta tid U varit verksam, arbetsuppgifternas karaktär, att han tagit ut lön under perioden och att vinsten hänförde sig till goodwill, försäljningsorganisation mm. *Kammarrätten* fann att det med hänsyn till dessa omständigheter inte var visat att U:s arbetsinsatser haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen.

Regeringsrätten redogjorde inledningsvis för 3:12-reglerna och deras bakomliggande syfte, att motverka att vad som i grunden utgör arbetsinkomster omvandlas till lägre beskattade kapitalinkomster. *Regeringsrätten* hänvisade därefter till förarbetena till bestämmelsen men inskränkte redovisningen till att arbetsinsatsen skall ha haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen, samt att ägarens arbetsinsatser skall ses i relation till företagets omfattning och övriga omständigheter.

Regeringsrätten fann med denna bakgrund och med hänsyn särskilt till det grundläggande syftet bakom bestämmelserna – att motverka att arbetsinkomster tas ut i form av lägre beskattad realisationsvinst m.m. istället för som lön – att U inte kan anses ha varit verksam i betydande

omfattning i företaget. Regeringsrätten tillade att U:s formella position i företaget inte föranleder någon annan bedömning.

Ett regeringsråd anmälde *skiljaktig mening* och citerade, i motsats till majoriteten, förarbetsuttalandet om att företagsledare och andra högre befattningshavare naturligtvis hör till gruppen kvalificerat verksamma. Regeringsrådet anförde att bedömningen av om en person är kvalificerat verksam i ett fåmansföretag måste göras med ett stort inslag av schablonisering. Vissa befattningshavare, t ex den verkställande direktören, bör presumeras vara verksamma i betydande omfattning även om deras arbetsinsatser i ett enskilt fall inte har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget. Därför borde U, som varit företagsledare, ende anställd, ende aktieägare och ende styrelseledamot i företaget anses ha varit verksam i betydande omfattning.

Vissa slutsatser kan dras av avgörandet. U hade visserligen haft ett bestämmande inflytande i bolaget genom sitt aktieinnehav och sin ställning, men det är inte tillräckligt för tillämpning av 3:12-reglerna att en formell position ger möjlighet att påverka resultatet i bolaget. Delägaren måste dessutom konkret ha utnyttjat denna position och utfört arbete som i det enskilda fallet varit av stor betydelse för vinstgenereringen.

En möjlig slutsats är att Regeringsrätten bortsett från följande förarbetsuttalande i specialmotiveringen:

En person skall alltid anses verksam i betydande omfattning i ett företag om hans arbetsinsatser har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget. *Till denna grupp av kvalificerat verksamma hör naturligtvis företagsledare och andra högre befattningshavare.* (egen kursivering)

I stället har Regeringsrätten hänvisat till lagstiftningens allmänna syfte och då risk för arbetsinkomstomvandling inte förelegat, fanns inte heller skäl att tillämpa 3:12-reglerna trots att U i och för sig var företagsledare.⁷⁴

En annan slutsats är att Regeringsrätten funnit att U inte var att anse som företagsledare enligt legaldefinitionen i 56 kap. 6 §, 2 st. IL. Enligt denna bestämmelse avses med företagsledare den som genom eget eller närståendes andelsinnehav och sin ställning i företaget har ett väsentligt inflytande i företaget. Det är möjligt att Regeringsrätten ansett att det krävs mer än en formell position i företaget för att väsentligt inflytande skall föreligga enligt nämnda bestämmelse.⁷⁵

⁷⁴ Se även Bergström, SN 2003, s. 8 f.

⁷⁵ Jfr prop. 1975/76:79, s. 73 f. där det framgår att andelsinnehav inte räcker för att en person skall anses vara företagsledare, utan det krävs normalt att personen är anställd eller styrelseledamot. I fråga om fall då ägandet är spritt på ett flertal ägare uttalas att bedömningen skall inriktas på det reella inflytandet och inte det formellt juridiska ägandet.

4.4.6 RÅ 2002 ref. 27

Målet är ett överklagat förhandsbesked och behandlar egentligen frågan om utomståenderegeln är tillämplig, men diskussionen koncentreras kring rekvisitet verksamt i betydande omfattning.

Omständigheterna i målet var följande. A var anställd som konsult i ett dotterbolag till fåmansföretaget X AB och ägde aktier i det senare företaget. X AB bedrev konsultverksamhet inom IT- och verksamhetsutveckling. Konsulternas verksamhet bestod i uppdrag hos kunder i form av produktutveckling, kvalitetssäkring i projekt, projektledning utredningar om olika IT-investeringar och mentorskap åt kundföretagens chefer etc. Antalet anställda uppgick till ungefär 90 personer och 55 av dessa var delägare. Samtliga anställda erbjöds delägarskap efter en viss tids anställning.

Y AB förvärvade under år 2000 samtliga andelar i X AB genom andelsbyte. A var anställd i ett dotterbolag till X AB. Han bytte hälften av sina aktier i X AB mot aktier i Y AB och erhöll 1 500 000 kr i kontantvederlag för de resterande aktierna i X AB. A önskade besked om 3:12-reglerna var tillämpliga på kapitalvinsten och närmare bestämt om utomståenderegeln kunde tillämpas.

Skatterättsnämnden hänvisade till förarbetsuttalandena om verksamhetsrekvisitet där det uttrycks att även anställda utan ledarbefattning kan vara kvalificerat verksamma, särskilt i sådana fall där delägarna kan anses bedriva en gemensam verksamhet. Nämnden konstaterade att verksamheten bedrevs av ett antal självständiga konsulter. Organisationen var platt och konsulterna saknade andra chefer än respektive bolagschef. Konsulterna hade i princip samma ställning i företaget, även om vissa av dem var något mer inriktade på att anskaffa uppdrag från potentiella kunder. Samtliga konsulter måste då anses vara verksamma i betydande omfattning i bolaget.

A överklagade beslutet och anförde som grund att endast 8 % av konsulterna var säljande konsulter. De övriga konsulterna hade ingen koppling till vinstgenereringen eftersom de varken hade budgetfakturerings- eller säljansvar. A anförde att Skatterättsnämndens bedömning torde bygga på att ett lägre krav på verksamhet kan ställas när det är fråga om ”gemensam verksamhet”.

Regeringsrätten gjorde dock samma bedömning som Skatterättsnämnden och fastställde förhandsbeskedet utan egen motivering.

Även detta mål behandlar ett av typfallen som enligt förarbetena 3:12-reglerna avser att träffa, gemensam konsultverksamhet där vinsten genereras genom delägarnas kunskaper och arbetsinsatser. Värt att notera är att det inte fordras ett direkt budget- eller säljansvar för att verksamhetsrekvisitet

skall vara uppfyllt. Det är endast den vinst arbetsinsatsen genererat som är relevant för bedömningen.

4.4.7 RÅ 2002 not 140

Målet gällde försäljning av aktier i ett fastighetsbolag, JPK Bygg, som ägdes till lika delar av tre bröder, G, L och D. Verksamheten i JPK drevs av G:s söner. Tio dagar före aktieförsäljningen överfördes fem omsättningsfastigheter, vilka direktägdes av bröderna, till JPK Bygg till skattemässigt restvärde. Frågan i målet var om 3:12-reglerna skulle tillämpas på G:s aktieförsäljning och närmare bestämt om G eller någon närstående till honom varit verksam i betydande omfattning i JPK Bygg. G anförde att värdet på bolaget vid försäljningstidpunkten var hänförligt till fastigheternas värdestegring varför reavinsten uppenbarligen inte var hänförlig till arbetsinkomster för G.

Skattemyndigheten ansåg att G tillsammans med hans bröder var att anse som företagsledare i JPK. Vidare anförde skattemyndigheten att värdeökningen i bolaget berodde på införsäljningen av fastigheterna till underpris. Mervärdet i JPK hade således skapats genom dessa transaktioner mellan bolaget och delägarna. Transaktionerna utgjorde enligt Skattemyndigheten arbetsinsatser som hade stor betydelse för vinstgenereringen i företaget och även av detta skäl var G att anse som verksam i betydande omfattning i bolaget.

Länsrätten kom däremot till slutsatsen att G inte varit verksam i betydande omfattning. Länsrätten citerade förarbetsuttalandet om styrelseledamots verksamhet och anförde att G:s åtgärd att överföra fastigheterna till bolaget inte utgör en sådan arbetsinsats som avses med bestämmelserna. Aktierna i bolaget värderades till drygt tio miljoner kronor vilket i princip utgjorde skillnaden mellan fastigheternas marknadsvärde och deras bokförda värde med tillägg för värdet på byggdelen i bolaget, ungefär 300 000 kr. Anskaffningskostnaderna för aktierna uppgick till 320 0000 kr vilket översteg de 300 000 kr som G:s och hans bröders arbete i bolaget kunde antas ha genererat. Länsrätten fastslog att den egentliga realisationsvinsten därmed var att hänföra till fastigheternas övervärde. Länsrätten fann med hänsyn härtill att G eller hans bröder inte varit verksamma i betydande omfattning i bolaget och hela vinsten skulle beskattas i kapital.

Kammarrätten instämde i länsrättens bedömning att åtgärden att överföra fastigheterna i sig inte medfört att bröderna kunde anses verksamma i betydande omfattning. Emellertid bedrevs verksamheten i JPK helt och hållet av G:s söner. Även om bolagets verksamhet varit av begränsad omfattning måste sönerna anses verksamma i betydande omfattning då de var ensamt ansvariga för bolagets skötsel. I egenskap av söner till G tillhör de närståendekretsen. Beträffande frågan huruvida reavinsten var hänförlig

till delägarens eller närståendes arbetsinsatser eller ej, anförde Kammarrätten att en undantagsbestämmelse föreslogs i prop. 1989/90:110. Undantagsbestämmelsen innebar att om den skattskyldige kunde visa att reavinsten inte var hänförlig till dennes eller närståendes arbetsinsats skulle 3:12-reglerna inte tillämpas. Hänsyn skulle därvid tas till den skattskyldiges löneuttag och andra omständigheter. Regeln infördes inte med hänvisning till tillämpningssvårigheter. Eftersom undantagsregeln sålunda inte existerar, saknade det enligt Kammarrättens mening betydelse i vad mån sönernas arbetsinsatser verkligen bidragit till reavinsten. Att de varit verksamma i betydande omfattning var tillräckligt för 3:12-reglernas tillämpning.

Regeringsrätten anförde att det framgick av utredningen att G:s söner skött byggverksamheten i bolaget. Dessa var därmed, som Kammarrätten funnit, att anse som verksamma i betydande omfattning i bolaget. Eftersom de var närstående till G var 3:12-reglerna tillämpliga även på G:s aktieavyttring.

Målet visar att verksamhetsrekvisitet inte alltid är enkelt att tillämpa. Skattemyndigheten och Länsrättens slutsatser skiljer sig från varandras och från den bedömning som gjordes av Kammarrätten och Regeringsrätten. Länsrätten och Kammarrätten kom till slutsatsen att förvärvet av fastigheterna inte i sig konstituerar kvalificerad verksamhet även om transaktionen är av stor ekonomisk betydelse. Den egentliga reavinsten var hänförlig till fastigheternas övervärden och inte till G:s verksamhet i bolaget. Skattemyndigheten svävade dock på målet när det gäller överföringen av fastigheterna. Det framgår inte om det som prövades var själva underprisöverlåtelsen⁷⁶ eller om verksamhetsrekvisitet prövades mot handlingen att som delägare i JPK köpa in fastigheter till bolaget.

Regeringsrätten uttalade sig inte i frågan om överföringen av fastigheterna eller närmare om G:s arbetsinsatser. I fallet fanns närstående som varit verksamma i betydande omfattning genom att ensamma sköta bolaget. Närståenderegeln medförde därmed att ägarens aktier i bolaget blev kvalificerade. Kammarrättens uttalande om sambandet mellan sönernas arbetsinsatser och reavinsten diskuteras nedan i kap. 5.4.4.

⁷⁶ Att 3:12-reglerna inte är avsedda att motverka arbetsinkomstomvandling när de eventuella arbetsinkomsterna härrör från enskild näringsverksamhet framgår av prop. 1995/96: 109, s. 73 och RÅ 1999 not. 87. Se ovan kap. 3.2.4.2.

4.5 Rättsläget enligt förarbeten och praxis, sammanfattning

Kringgåenderegler utformas ofta vagt för att täcka alla de fall som åsyftas med bestämmelsen. Så är också fallet med verksamhetsrekvisitet. En semantisk eller systematisk tolkning leder inte till någon precisering, även om uttrycket i vanligt språkbruk snarare ligger närmare en kvantitativ bestämning. Förarbetena förtydligar dock rekvisitet på så sätt att med verksam i *betydande* omfattning skall förstås att delägarens eller en närståendes arbetsinsatser skall ha haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen.⁷⁷ Det är således den ekonomiska betydelsen av delägarens arbetsinsatser som är avgörande. Bedömningen får göras från fall till fall. Uttalandet är ett tydligt exempel på förarbetsuttalanden som är avsedda att följas.

Att det är den ekonomiska betydelsen som är avgörande har bekräftats av Regeringsrätten i samtliga avgöranden. Uttalandena i prop. 1989/90:110 har genomgående citerats och får uppfattas som gällande rätt.

Förarbetena preciserar och exemplifierar även i viss utsträckning vilka som är att anse som kvalificerat verksamma, nämligen företagsledare och andra högre befattningshavare samt även delägare utan arbetsledande ställning, särskilt om dessa bedriver gemensam verksamhet. Styrelseledamot som inte går utanför ramen för sedvanligt styrelsearbete skall normalt inte anses som kvalificerat verksam även om denne utför enstaka insatser av stor betydelse.⁷⁸

Regeringsrätten, som i de flesta fall utgått från förarbetsuttalandena om verksamhetsrekvisitet, har preciserat och korrigerat förarbetsuttalandena om gruppen kvalificerat verksamma på följande sätt:

I RÅ 1993 ref. 99 bekräftades att i konsultföretag där gemensam verksamhet bedrivs anses samtliga delägare verksamma i betydande omfattning även om de inte haft arbetsledande ställning och trots att delägarantalet var stort. RÅ 2002 ref. 27 var ett liknande fall och utgången densamma. Att endast vissa av konsulterna hade ansvar för budget och försäljning medförde inte att övriga konsulter inte ansågs verksamma. Det föreligger därmed en stadgad praxis ifråga om gemensam verksamhet.

I RÅ 1999 not. 87 preciserades att med normal styrelseverksamhet avses att delta i styrelsemöten och lämna vissa råd och rekommendationer i samband med förhandlingar. Det fastslogs även att styrelseledamot som håller sig inom ramarna för sedvanligt styrelsearbete inte anses verksam i betydande

⁷⁷ Prop. 1989/90:110 s. 468

⁷⁸ Prop. 1989/90:110 s. 703

omfattning. Slutligen fastlades att arbete som utförts i enskild näringsverksamhet inte skall beaktas, även om verksamheten överförs till bolaget, vid bedömningen av om delägaren är kvalificerat verksam. I RÅ 2000 not 164 rörde det sig också om en styrelseledamots verksamhet. Här konstaterades att undertecknande av köpehandlingar i egenskap av firmatecknare inte konstituerar kvalificerad verksamhet oavsett om transaktionen i sig varit av stor ekonomisk betydelse. Den senare slutsatsen bekräftas av RÅ 2002 not 140, där det rörde sig om förvärv av fastigheter. Denna åtgärd var i sig inte tillräcklig för att konstituera kvalificerad verksamhet.⁷⁹ Intressant i detta mål är dock att sönerna till delägaren G ansågs verksamma i betydande omfattning varvid 3:12-reglerna skulle tillämpas på delägarens försäljning av andelarna, oavsett att vinsten huvudsakligen utgjordes av värdet på vissa fastigheter.

I RÅ 2002 ref. 21 slutligen, har den ytterst viktiga preciseringen gjorts att en formell position som enda ordinarie styrelseledamot och ensam ägare i ett bolag inte är tillräckligt för att verksamhetsrekvisitet skall tillämpas, utan delägaren måste konkret ha utnyttjat denna position och utfört kvalificerat arbete. En tolkning av avgörandet är att uttalandet i proposition 1989/90:110 om att en företagsledare *naturligtvis* hör till gruppen kvalificerat verksamma därmed har inskränkts. Regeringsrätten har valt att inte citera nämnda passage i förarbetena utan istället hänvisat till lagstiftningens allmänna syfte. En annan tolkning är att ägaren inte ansågs som företagsledare enligt legaldefinitionen i 56 kap 6 §, 2 st. IL.

Sammanfattningsvis följer praxis i stort sett syftet med verksamhetsrekvisitet så som det definierats i förarbetena. Rekvisitet fångar in alla de fall som skall träffas. I de fall Regeringsrätten funnit att rekvisitet inte skall tillämpas på en delägare föreligger inte heller någon risk för inkomstomvandling. Det kan däremot ifrågasättas om inte rekvisitet fungerar som håv för *fler* fall än de åsyftade. Detta diskuteras nedan i kap. 5.4.

⁷⁹ Regeringsrätten uttalade sig dock inte i frågan utan gick vidare till bedömningen av närståendes verksamhet.

5 Kritisk granskning och förslag till förändring av verksamhetsrekvisitet

5.1 Inledning

Rekvisitet "verksam i betydande omfattning" har i förarbeten och praxis preciserats i viss utsträckning. Den betydelse uttrycket getts genom förarbetena, och som preciserats i praxis, är att verksamheten skall ha stor betydelse för vinstgenereringen i företaget. Eftersom en sådan tolkning inte är självklar enligt allmänt språkbruk, är det tveksamt utifrån legalitetsprincipen att preciseringen finns i förarbetena och inte i lagtexten.

Att verksamheten skall ha stor betydelse för vinstgenereringen är också en vag och allmänt hållen formulering. I praxis har den närmare innebörden preciserats ifråga om konsultverksamheter, styrelseledamots verksamhet och den yttersta gränsen för företagsledares verksamhet. Många odefinierade fall kvarstår dock. RSV har efterlyst en precisering i lagtexten vad gäller den närmare innebörden av uttrycken "verksam i betydande omfattning" och "stor betydelse för vinstgenereringen".⁸⁰ 3:12-utredningen har analyserat frågan och framhåller att det från rättssäkerhetssynpunkt är viktigt att kvantifierande uttryck används på ett så preciserat sätt som möjligt. Även ur förutsebarhetssynpunkt, sett från såväl skattemyndigheters som skattskyldigas synpunkt, vore det angeläget om rekvisitet kunde preciseras genom att förses med jämförande normer i lagtext och förarbeten.⁸¹ En kvantitativ precisering kan också förenkla tolkning och tillämpning av rekvisitet. Olika kvantitativa preciseringar kommer att diskuteras nedan.

I den skatterättsliga debatten har framförts att det borde införas undantag för företag där ägandet är fördelat på många ägare med små andelsinnehav. Anledningen skulle vara att möjligheten att välja hur inkomsten från företaget skall tas ut är mycket mer begränsad i sådana företag.⁸² Om detta är ett riktigt påstående samt om en undantagsregel är möjlig att införa analyseras nedan.

Vidare har framförts att kapital- och fastighetsförvaltningsföretag helt borde undantas från tillämpningen av 3:12-reglerna. Motiveringen är att vid direktinnehav av fastigheter eller aktier för fysiska personer sker en

⁸⁰ SOU 2002:52 s. 296

⁸¹ SOU 2002:52. s. 296

⁸² Burmeister, Jari, SN 1998 s. 750 f.

beskattning av kapitalvinsten i inkomstslaget kapital. Bedrivs förvaltningen istället i ett fåmansföretag, dubbelbeskattas vinsten med 28 % i bolaget och sedan med 30 % hos delägaren. Grund för inkomstklyvning saknas därför.⁸³ Denna fråga kommer att analyseras nedan.

Det kan förekomma fall där den skattskyldige visserligen varit verksam i betydande omfattning, men att denne också tagit ut en lön som motsvarar den vinst han genererat genom sin arbetsinsats. Dagens verksamhetsrekvisit tar inte hänsyn till att denna situation innebär att någon konkret arbetsinkomstomvandling inte föreligger. Samma sak gäller om företagets aktier nästan uteslutande ökat i värde beroende på andra faktorer än delägarens eller närståendes arbetsinsats, vilket visas av målet RÅ 2002 not 140. En undantagsbestämmelse för sådana situationer föreslogs i prop. 1989/90:110. Undantagsbestämmelsen innebar att om den skattskyldige kunde visa att reavinsten inte var hänförlig till dennes eller närståendes arbetsinsats skulle 3:12-reglerna inte tillämpas. Hänsyn skulle därvid tas till den skattskyldiges löneuttag och andra omständigheter. Regeln infördes inte med hänvisning till tillämpningssvårigheter utan ersattes med basbeloppsregeln. Nedan kommer det diskuteras om det är möjligt att återinföra undantagsregeln i något reviderad form för att få ett materiellt riktigt beskattningsresultat.

5.2 Kodifiering av motivuttalandet om vinstgenerering

Som synes är den ekonomiska betydelsen av delägarens arbetsinsats helt avgörande vid bedömningen av om verksamhetsrekvisitet är uppfyllt. Att arbetsinsatsen skall ha haft stor betydelse för vinstgenereringen i företaget framgår dock inte av lagtexten utan stadgas i motiven. Förarbetsuttalandet har citerats i samtliga Regeringsrättsavgöranden. Uttalandet ligger möjligen inom tolkningsområdet för rekvisitet "verksam i betydande omfattning", även om uttrycket i vanligt språkbruk ligger närmare en kvantitativ bestämning. Förarbetsuttalandet är uppenbarligen avsett att följas av domstolarna, vilket också skett i praxis. Det är dock olyckligt att lagstifta genom motiven, även om Regeringsrätten bekräftat uttalandet i sina avgöranden. Att arbetsinsatsen skall ha stor betydelse för vinstgenereringen borde således av legalitetsskäl kodifieras. Frågan har uppmärksamats av 3:12-utredningen, som föreslår att 57 kap. 4 § IL kompletteras med ett nytt stycke av följande lydelse:

En andelsägare och närstående till honom anses normalt verksam i betydande omfattning i företaget om personens arbetsinsatser har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget.⁸⁴

⁸³ Grosskopf, Göran och Söderholm, Ulf, *Den nya fåmansföretagsbeskattningen*, s. 94 f.

⁸⁴ SOU 2002:52 s. 313

Kodifieringen sker i förtydligande syfte och innebär ingen förändring av gällande rätt. Ett sådan väsentlig precisering av ett rekvisit bör framgå av lagtexten.

5.3 Kvantitativa preciseringar

5.3.1 Delägarens totala arbetstid eller lön som jämförelsenorm

3:12-utredningen har undersökt om det skulle vara möjligt att precisera verksamhetsrekvisitet i procent relativt delägarens totala arbetsinsats i tid eller pengar.⁸⁵ Utredningen har jämfört uttrycket "betydande" i bestämmelsen med andra bestämmelser där uttrycket fastställts i procent.⁸⁶ Vid antagandet att "betydande" är ekvivalent med 30 % skulle verksamhetskravet vara uppfyllt om delägaren förlagt 30 % eller mer av sin totala arbetstid till fåmansföretaget. Genom några enkla räkneexempel konstateras dock att syftet med reglerna förfelas.

Om förvärvsverksamheten mäts i tid skulle en delägare vid sidan av en heltidsanställning, 1800 timmar, kunna arbeta upp till 770 timmar i fåmansföretaget innan reglerna slår till. En delägare som har en 25 % anställning utanför fåmansföretaget skulle endast kunna vara verksam i fåmansföretaget i 190 timmar innan 3:12-reglerna blir tillämpliga.⁸⁷

Om förvärvsverksamheten istället mäts i pengar kan den delägare som har andra förvärvsinkomster till ett belopp av 100 000 kr inte ta ut mer än knappt 43 000 kr ur fåmansföretaget innan reglerna blir tillämpliga. En delägare som har andra anställningsinkomster om 1 000 000 kr har istället ett vinstutrymme i fåmansföretaget om 428 000 kr.⁸⁸

Det är alltså uppenbart att syftet med regelsystemet fullständigt förfelas om delägarens anställning utanför företaget ställs i relation till hans insatser i fåmansföretaget. Det är möjligt att vara kvalificerat verksam i ett fåmansföretag utan att behöva lägga ner särskilt mycket tid på detta. En delägare som är kvalificerat verksam på detta sätt och som råkar ha en heltidsanställning någon annanstans skulle då få större möjligheter att omvandla sina arbetsinkomster. Om istället anställningsinkomsterna var utgångspunkten skulle en delägare vars lön från annan anställning är hög ha större omvandlingsmöjligheter trots att han kanske har gott om tid att vara

⁸⁵ SOU 2002:52 s. 296 f.

⁸⁶ SOU 2002:52 s. 277 f.f. Se även ovan kap. 4.2

⁸⁷ SOU 2002:52 s. 296

⁸⁸ SOU 2002:52 s. 296

kvalificerat verksam i fåmansföretaget.⁸⁹ Frånsett detta är grunden för att sätta gränsen vid just 30 % tveksam, vilket framgår i kap. 5.2.

5.3.2 Arbetstiden fastställs i antal timmar

Norge har fördelningsregler för aktiva delägare i fåmansföretag som skiljer sig tekniskt från det svenska systemet. 3:12-utredningen har undersökt om Norges regler skulle kunna överföras på det svenska systemet. I det norska systemet finns en huvudregel innebärande att om delägaren arbetat 300 timmar eller mer i företaget omfattas denne av de särskilda reglerna, oavsett vilken typ av arbete som utförts. Det är alltså som utgångspunkt inte relevant om arbetet är av kvalificerad art eller inte. Däremot undantas vissa typer av liberala yrken, där delägarens personliga arbetsinsats möjliggör stora inkomster, från 300-timmarsregeln. I dessa fall tillämpas den norska motsvarigheten till 3:12-reglerna, trots att arbetsinsatsen är mindre än 300 timmar. 25 verksamheter som anses hysa liberala yrken räknas upp i en särskild föreskrift. Vidare undantas verksamhet som har väsentliga likheter med delägarens avlönade yrke.⁹⁰

De norska reglerna visar att ett bestämt tidsmätt inte räcker för att avgränsa vilka delägare som skall omfattas av reglerna, utan olika kompletteringar måste ske för att rätt krets skall fångas in. Listor med yrken kan leda till avgränsningssvårigheter och bristande förutsebarhet. Detta är naturligtvis inte önskvärt eftersom en övergång till ett bestämt tidsmätt motiveras av att rättstillämpningen skall bli enklare och förutsebarheten öka. Det finns dock även skäl som talar mot själva 300-timmarsregeln. Hur hanterar man risken för att den skattskyldige kringgår reglerna genom att dela upp arbetsinsatsen på flera olika företag? För att bestämmelsen skall bli effektiv ur kontrollsynpunkt krävs det vidare att bevisbördan för hur många timmar som arbetats läggs på den skattskyldige. Det är dock svårt att visa att arbete *inte* har utförts.⁹¹ Det kan också nämnas att det norska systemet har utsatts för kritik i Norge och reglerna är under utvärdering.⁹²

Den största invändningen mot en precisering av verksamhetsrekvisitet till arbetad tid är dock att en sådan regel inte alls fångar in de konkreta situationer då risk för arbetsinkomstomvandling föreligger. Regeln tar inte hänsyn till den lön som faktiskt tagits ut eller om delägaren faktiskt påverkat vinstgenereringen i företaget. Regeln skulle inte medföra ett materiellt riktigt beskattningsresultat. Den skulle därför inte vara förenlig med syftet bakom 3:12-reglerna och inte heller med principerna om likformighet och neutralitet i beskattningen.

⁸⁹ SOU 2002:52 s. 296 f.

⁹⁰ SOU 2002:52 s. 299 f.

⁹¹ SOU 2002:52 s. 299 f.

⁹² SOU 2002:52, s. 300. Se även Norsk Juridisk Nasjonalrapport från Nordisk Skattevitenskaplig Forskningsråd, seminarium i Lund 2003

5.3.3 Lättnadsreglernas löneunderlag som avgränsningskriterium

3:12-utredningen har sneplat på lättnadsreglernas löneunderlag som ett möjligt avgränsningskriterium. Löneunderlaget skulle avgränsa verksamhetskriteriet på så sätt att endast de delägare som inte kan utnyttja löneunderlaget skall omfattas av 3:12-reglerna.

Lättnadsreglerna finns i 43 kap IL och innebär att det kapitalbeskattade utrymmet för kvalificerade andelar får utökas med ett löneunderlag i vissa fall. Löneunderlaget beräknas med utgångspunkt från socialavgiftsgrundande ersättningar. Ett belopp motsvarande tio gånger prisbasbeloppet året före beskattningsåret räknas bort från löneunderlaget. Sedan fördelas underlaget i lika delar på samtliga andelar i företaget. För att en delägare skall få använda sig av löneunderlaget krävs att han tagit ut socialavgiftsgrundande ersättning uppgående till minst 120 % av den högsta ersättning som någon arbetstagare i företaget fått under samma år, eller tio gånger prisbasbeloppet året före inkomståret. Löneunderlaget får inte överstiga ett belopp motsvarande 50 gånger delägarlön.⁹³

3:12-utredningen framhåller att fördelarna med att använda löneunderlagsreglerna som avgränsningskriterium är att regelverket skulle förenklas avsevärt, förutsebarheten skulle öka och likaledes rättssäkerheten och den praktiska hanteringen. I princip skulle kvalifikationen bestämmas på bolagsnivå och grundas på ett objektivi t mätbart förhållande.⁹⁴

Nackdelarna är dock uppenbara, vilket också utredningen uppmärksammar. Företag som inte har utomstående arbetstagare skulle alltid träffas av reglerna, oavsett om delägarna varit helt passiva.⁹⁵ Det är svårt att se hur rättssäkerheten skulle gynnas av detta. Syftet bakom 3:12-reglerna skulle också förfelas. Om löneunderlaget används beaktas inte den lön som tagits ut av aktiva delägare, vilket innebär att beskattningsresultatet blir materiellt oriktigt och med uppenbara brister i likformigheten.

⁹³ SOU 2002:52 s. 301

⁹⁴ SOU 2002:52 s. 302

⁹⁵ SOU 2002:52 s. 302

5.4 Avgränsning till vissa delägargrupper och möjliga undantag

5.4.1 Begränsning till bolag där verksamheten bygger uteslutande på delägarens personliga arbetsinsats

3:12-utredningen anför att det i debatten påpekats att 3:12-reglerna egentligen tillkommit för att förhindra att konsulter, advokater, läkare och andra liknande yrkesgrupper med hög inkomst omvandlar arbetsinkomster till kapitalinkomster. Eftersom alla kvalificerat verksamma delägare, oavsett yrkesgrupp, träffas av reglerna anses träffsäkerheten vara dålig. Enligt utredningen framgår det dock av förarbetena att avsikten inte har varit att begränsa 3:12-reglernas tillämpningsområde till vissa yrkesgrupper.⁹⁶ Utredningen hänvisar till följande uttalande:

Till denna grupp av kvalificerat verksamma hör naturligtvis företagsledare och andra högre befattningshavare. I mindre företag kan arbetsledare och ibland även anställda utan någon ledarbefattning räknas till samma kategori. Detta gäller särskilt i sådana fall där delägarna kan anses bedriva en gemensam verksamhet. Det behöver inte vara frågan om ett heltidsarbete utan arbetsinsatsen måste ses i relation till företagets omfattning och övriga omständigheter. En styrelsemedlem som inte utför kontinuerligt arbete kan dock inte utan vidare anses kvalificerat verksam, även om han gjort enstaka insatser av stor betydelse t ex för att skaffa en viktig order till företaget.⁹⁷

I motivuttalandet nämns som synes inga särskilda yrkesgrupper. 3:12-utredningen påpekar att det naturligtvis är så att där verksamheten huvudsakligen bygger på personens egen arbetsinsats, består avkastningen så gott som uteslutande av arbetsinkomster. Så är självklart fallet vad gäller konsulter, läkare m.fl. Utredningen menar dock att även andra yrkesgrupper och tillika fåmansföretagare med inkomster under brytpunkten har omvandlingsmöjligheter, även om dessa inte framstår som lika uppenbara. Problemet med omvandling existerar så snart en delägare utfört arbete i företaget. Utredningen drar därför slutsatsen att det inte är möjligt att peka ut några särskilda yrkesgrupper som alltid skall omfattas av 3:12-reglerna, oavsett omständigheterna i det enskilda fallet.⁹⁸

Det är vanskligt ur rättssäkerhetssynpunkt att peka ut yrkesgrupper och detta är väl det viktigaste skälet till att denna avgränsning inte är acceptabel. En annan möjlighet är att avgränsa reglerna till "verksamhet som i princip

⁹⁶ SOU 2002:52 s. 294

⁹⁷ Prop. 1989/90:110 s. 703

⁹⁸ SOU 2002:52 s. 294 f.

uteslutande bygger på personens arbetsinsats". Fördelen med en sådan avgränsning är naturligtvis att reglerna då begränsas till fall där det är uppenbart att arbetsinkomstomvandling sker om inte reglerna träder in. På så sätt elimineras risken för att verksamma delägare som i praktiken inte har några omvandlingsmöjligheter träffas av reglerna. Nackdelen är dock att träffsäkerheten minskar eftersom många fall av arbetsinkomstomvandling inte kommer att omfattas av reglerna. Detta leder till ett stort skattebortfall och också brister i likformighet.

5.4.2 Undantag för delägare med små andelsinnehav

Burmeister har föreslagit en undantagsregel när ägandet är fördelat på många ägare med små andelsinnehav. *Burmeister* anför att valmöjligheten när det gäller hur inkomsten skall tas ut är mycket mindre i företag som ägs av sina anställda till stor del jämfört med när det finns en eller ett fåtal huvudägare. Risken för inkomstomvandling skulle därmed inte föreligga i dessa fall och anledning saknas då att tillämpa 3:12-reglerna. *Burmeister* föreslår att den norska undantagsbestämmelsen står modell för undantaget, som skulle tillämpas om:

- minst 2/3 av företagets andelar ägs av delägare med högst 2 % av andelarna var
- alla andelar har lika rätt till utdelning
- andelarna är fritt omsättningsbara och
- aktiva delägare uttagit en lön som inte understiger marknadsmässig lön.⁹⁹

3:12-utredningen anser dock att situationer där det vore oskäligt att delägare med små andelsinnehav blir föremål för delningsreglerna kan hanteras inom nuvarande system. Dessutom skulle villkoret att de aktiva delägarna tagit ut en marknadsmässig lön kräva omfattande utredningar och svåra bedömningar, något som i varje fall inte skulle gynna rättsäkerheten och förutsebarheten.¹⁰⁰

3:12-utredningens slutsats att berörda situationer kan hanteras inom gällande regelsystem är tveksam. Ett liknande fall har avgjorts av Regeringsrätten. Målet RÅ 1993 ref. 99 gällde ett företag som ägdes av 150 personer som alla var verksamma i företaget. Varje delägare innehade 0,67 % av andelarna. Samtliga ägare ansågs verksamma i betydande omfattning. Vissa omständigheter torde dock ha haft avgörande betydelse: att det rörde sig om ett konsultföretag och att delägarna hade ett inbördes avtal som gav dem möjlighet att påverka hur de skulle ta ut sin del av vinsten. I frånvaro av ett sådant avtal är möjligheten för den enskilde delägaren att åstadkomma arbetsinkomstomvandling mer eller mindre obefintlig. Icke desto mindre

⁹⁹ *Burmeister*, Jari, SN 1998 s.750 f.

¹⁰⁰ SOU 2002:52 s. 311

finns det risk för att skattemyndigheterna kommer att ta avgörandet RÅ 1993 ref. 99 som intäkt för att verksamhetsrekvisitet är tillämpligt i liknande fall, trots att inbördes avtal saknas.

Jag anser därför att en undantagsregel kan vara motiverad. En sådan regel bör kompletteras med villkoret att det inte skall finnas några avtal som ger delägarna möjlighet att bestämma hur vinsten skall tas ut

Visserligen kan det vara svårt i speciella fall att fastställa en marknadsmässig lön, men ofta kan detta fastställas genom branschjämförelser och jämförelser med likvärdiga yrken. Jag har förståelse för att det innebär hanteringsproblem och att skattemyndigheter och domstolar belastas med utredningar avseende delägarnas löner. Det rör sig dock om en väl avgränsad grupp av fåmansföretag. En undantagsregel av ovan nämnt slag är alltså enligt min mening genomförbar.

5.4.3 Förvaltningsbolag undantas

Söderholm och Grosskopf har framfört att förvaltningsbolag borde undantas från tillämpningen av 3:12-reglerna.¹⁰¹ Argumentet grundar sig på ett uttalande i proposition 1990/91:54:

Utgångspunkten för dessa regler är att en person som äger och arbetar i ett fåmansföretag i största möjliga utsträckning skall få samma skatt som en löntagare som äger aktier i t.ex. ett börsnoterat bolag vid samma faktiska arbetsinkomst och samma faktiska kapitalinkomst. Utdelning och reavinst på aktier i fåmansföretag skall således beskattas i inkomstslaget kapital i den mån inkomsten utgör kapitalavkastning medan eventuell överskjutande utdelning och reavinst skall behandlas på samma sätt som lön.¹⁰²

När en person bedriver kapitalförvaltning finns det ingen grund för att tillämpa 3:12-reglerna, eftersom situationen då är likvärdig med en löntagare som äger aktier i ett börsnoterat företag. När kapitalförvaltning bedrivs i ett aktiebolag kommer inkomsten att dubbelbeskattas, först med 28 % hos bolaget och sedan med 30 % vid utdelning till ägaren. När det gäller fastighetsförvaltning borde åtminstone kapitalvinster undantas från tillämpningen, eftersom dessa vid ett direktinnehav beskattas i inkomstslaget kapital.¹⁰³

Tjernberg ifrågasätter påståendet. Tjernberg medger att inkomsten visserligen t o m beskattas hårdare vid kapitalförvaltning via aktiebolag. Man måste dock även ta med i beräkningen varifrån medlen härrör. De medel som använts till kapitalplaceringen kan bestå av upparbetade vinstmedel, alltså medel som genererats av delägarens arbetsinsatser. Det kan i praktiken vara besvärligt att utröna medlens ursprung. Dessutom finns

¹⁰¹ Söderholm, Ulf och Grosskopf, Göran, *Den nya fåmansföretagsbeskattningen*, s. 94 f.

¹⁰² Prop. 1990/91:54 s. 218 f.

¹⁰³ Söderholm, Ulf och Grosskopf, Göran, *Den nya fåmansföretagsbeskattningen*, s. 95

det redan möjlighet att undanta ren kapitalförvaltning inom nuvarande regelsystem, nämligen om delägaren inte varit verksam i betydande omfattning. Å andra sidan påpekar Tjernberg att den kvalitativa betydelsen av verksamhetsrekvisitet kan innebära att redan enstaka insatser uppfyller rekvisitet.¹⁰⁴

Burmeister anser ifråga om passiv kapitalförvaltning, att arbetsinsatsens betydelse i dylika fall är ytterst begränsad jämfört med kapitalinsatsens betydelse. Eftersom verksamhetsrekvisitet är kvalitativt, det vill säga att det endast krävs att arbetsinsatsen skall ha haft stor betydelse för vinstgenereringen, finns det enligt *Burmeister* en risk för osäkerhet i fall av kapitalförvaltning. Det vore dock oskäligt att tillämpa 3:12-reglerna i dylika fall. Även passiv fastighetsförvaltning borde undantas från 3:12-reglerna, åtminstone i de fall då både den kamerala och tekniska förvaltningen är utlagd på entreprenad.¹⁰⁵

3.12-utredningen vidgår att verksamhetsrekvisitet kan vara problematiskt att tolka vid kapitalförvaltning. Utredningen anser att gränsen för verksamhetsrekvisitet går när kapitalförvaltningen sköts diskretionärt av en bank eller fondförvaltare. Om delägaren inte har möjlighet att påverka den löpande förvaltningen är han inte heller att anse som kvalificerat verksam i företaget. Samma sak gäller för fastighetsförvaltning.¹⁰⁶ Å andra sidan sätter utredningen frågetecken för om en uttrycklig undantagsregel egentligen skulle tillföra så mycket eftersom den skattskyldige fortfarande måste visa att han varit passiv. Dessutom finns det redan inom gällande regelsystem en möjlighet att undanta aktuella situationer, nämligen om vinsten är resultatet av annat än delägarens arbetsinsatser.¹⁰⁷

Att tillämpningen av verksamhetsrekvisitet kan vara vidlyftig avseende förvaltningsbolag visar bland annat två kammarrättsavgöranden. I det ena målet var fråga om fastighets- och aktieförvaltning där såväl aktieportföljen som fastigheterna förvaltats genom upphandling av tjänster. Trots detta ansågs den skattskyldige verksam i betydande omfattning genom sin företagsledande ställning. Inte heller det faktum att bolagets vinst var beroende av yttre förutsättningar såsom hyresnivåer och ränte- och aktiekursutveckling ändrade bedömningen.¹⁰⁸ En liknande slutsats förelåg i det andra fallet där verksamheten i företaget bestod i förvaltningen av ett patent och ett licensavtal. Förmögenhetsförvaltningen sköttes diskretionärt av en bank. Kammarrätten ansåg att den skattskyldige, som var ensam styrelseledamot, var verksam i betydande omfattning eftersom allt han företog sig i bolaget var av betydelse för vinstgenereringen även om

¹⁰⁴ Tjernberg, Mats, *Fåmansaktiebolag*, s. 284 f.

¹⁰⁵ *Burmeister*, Jari, SN 1998, s. 750

¹⁰⁶ SOU 2002:52 s. 307 f.

¹⁰⁷ SOU 2002:52 s. 306 f.

¹⁰⁸ Kammarrätten i Jönköping, dom den 5 november 2001, mål nr 1102-1999. Domen överklagades till Regeringsrätten som dock beslutade att inte bevilja prövningstillstånd.

arbetsinsatserna inskränkte sig till att uppdra åt externa uppdragsgivare att sköta sysslorna.¹⁰⁹

Sammanfattningsvis borde det alltså vara möjligt att införa en undantagsregel för förvaltningsföretag om den preciseras till att gälla endast då förvaltningen är helt och hållet utlagd på entreprenad, dvs. att en fondkommissionär eller bank anlitas ifråga om kapitalförvaltning, och att den kamerala och tekniska förvaltningen läggs ut på entreprenad ifråga om fastighetsförvaltning. I dylika fall torde det stå klart att vinsten inte är hänförlig till den skattskyldiges arbetsinsatser eftersom den skattskyldige då inte påverkar förvaltningen som är den faktor som kan generera vinst i fallet. Om undantagsregeln är behövlig eller inte är knappast ett argument för att inte införa den då rättsläget är oklart i frågan, även om undantag naturligtvis i teorin kan medges inom gällande system.

Kammarrättsavgörandena visar att i varje fall underinstanserna har en benägenhet att tillämpa verksamhetsrekvisitet på delägare i förvaltningsbolag där själva förvaltningen är utlagd på entreprenad. Ett klagande genom lagstiftning är därför önskvärt. Det är vidare inte något större problem att visa passivitet om med passivitet avses att förvaltningen är utlagd på entreprenad.

5.4.4 Den ursprungliga undantagsregeln revideras och återinförs i annan form

En utvidgning av det föreslagna undantaget för förvaltningsbolag vore att återinföra den undantagsregel för reavinster som diskuterades i samband med 3:12-reglernas tillkomst.¹¹⁰ Man förutsåg att 3:12-reglernas schablonmässighet kunde leda till alldeles för stora skatteuttag i de fall då kapitalavkastningen är mycket hög. Förslaget gällde endast reavinstbeskattningen. Enligt förslaget skulle den skattskyldige ha möjlighet att visa att en reavinst uppenbarligen inte kunde hänföras till avkastning av hans eller närståendes arbetsinsats.

Det anfördes att undantagsregeln inte skall äga tillämpning när verksamheten byggde på den skattskyldiges arbetsinsats, t ex kunskaps- eller konsultföretag. I övriga fall skall en sammanvägning göras av samtliga omständigheter. Omständigheter som talar för undantag skulle enligt propositionen kunna vara stora löneuttag. Ett företag som drivits under lång tid, med många anställda och stor substans i form av fastigheter, inventarier och lager nämndes som exempel på förutsättningar för att tillämpa undantaget. Vidare borde inte en rörelsefastighet omfattas av 3:12-reglerna vid en senare försäljning av fastigheten om den ökat i värde. När det gäller

¹⁰⁹ Kammarätten i Stockholm, dom den 23 november 2001, mål nr 8046--8048-2000. Även denna dom överklagades, men prövningstillstånd beviljades inte av Regeringsrätten.

¹¹⁰ Prop. 1989/90:110 s. 468 f.f.

köp och försäljning av fastigheter och aktier som ren kapitalplacering anfördes att 3:12-reglerna skall tillämpas endast på avkastningen av den skattskyldiges eller närståendes arbetsinsats. Huruvida reglerna skall tillämpas beror på varifrån medlen kommer. Rör det sig om upparbetade vinstmedel bör försäljningen omfattas av 3-12-reglerna, men inte om pengarna utgör avkastning av tillgångar med annat ursprung.¹¹¹

Lagrådet var kritiskt till förslaget och ansåg att undantagsregeln skulle komma att bli svårtillämpad och skulle ge utrymme för skönsmässiga bedömningar. Dessutom hade lagrådet svårt att se att regeln skulle komma att praktiskt tillämpas med hänsyn till den stränga bevisbördan som läggs på den skattskyldige.¹¹²

Undantagsregeln undanröjdes sedan i det fortsatta reformarbetet. I proposition 1990/91:54 anfördes att regeln inte preciserats i tillräcklig omfattning och att detta ytterst beror på att det är omöjligt såväl för den skattskyldige som skattemyndigheten att avgöra vad som egentligen är arbets- respektive kapitalinkomst. Den bristande precisionen innebär en osäkerhet om hur bestämmelsen skulle fungera. Om bestämmelsen skulle tillämpas mycket sällan skulle de skattskyldiga sväva i ovisshet och sedan bli besvikna. Om bestämmelsen istället skulle få en allmän tillämpning uppkommer risken för att fåmansföretagare vinner fördelar jämfört med vanliga löntagare i beskattningen av arbetsinkomster.¹¹³ Undantagsregeln slopades alltså och ersattes av takregeln, en övre gräns för hur stor del av reavinsten som skulle redovisas i tjänst.¹¹⁴

Det är kanske riktigt att en undantagsregel med så sträng bevisbördan för den skattskyldige skulle vinna tillämpning ytterst sällan. Om regeln är utformad som ett direkt undantag är det kanske också av vikt att den preciseras i så hög omfattning som möjligt. Å andra sidan är det möjligt att väva in tankegångarna bakom undantagsregeln i det befintliga verksamhetsrekvisitet genom följande resonemang. Förarbeten och praxis är som visats ovan i överensstämmelse med verksamhetsrekvisitets utformning. Rekvisitetet i sig, och så som det preciserats, är däremot inte fullständigt i överensstämmelse med lagens allmänna syfte, att motverka omvandling av arbetsinkomster till kapitalinkomster. Att delägaren varit verksam i betydande omfattning är en nödvändig, men inte tillräcklig förutsättning för att arbetsinkomstomvandling skett. Faktum är att kvalificerad verksamhet i sig inte ens medför en faktisk risk för inkomstomvandling, utan bara en möjlig risk. Risken föreligger först då det finns en konstaterad osäkerhet om vad som huvudsakligen genererat en vinstökning eller en ökning av substansvärdet i ett bolag. De obekanta faktorerna är, förutom delägarens eller närståendes arbetsinsats, externa effekter och hur mycket anställdas arbetsinsatser påverkat vinsten. Dessutom elimineras risken för omvandling om delägaren tagit ut en lön som motsvarar de insatser han utfört. Som

¹¹¹ Prop. 1989/90:110 s. 469

¹¹² A. prop. s. 469

¹¹³ Prop. 1990/91:54, s.221 f.

¹¹⁴ A. prop. s. 222

lagtexten och förarbetena är utformade är det osäkert om dessa faktorer alls skall tas med i bedömningen.¹¹⁵ Detta innebär en allvarlig risk för olikformighet i beskattningen.

I RÅ 1999 not 87 befanns aktierna kvalificerade på grund av en närståendes arbetsinsats. Den närstående, som var VD i bolaget hade arbetat halvtid och tagit ut en lön uppgående till mellan 20 000 och 25 000 kr i månaden. Överfört till en heltidstjänst skulle lönen alltså uppgått till mellan 40 000 och 50 000 kr i månaden. Utan att spekulera i vad som är en marknadsmässig lön för verkställande direktörer i just denna bransch eller i företag av den storlek som förelåg i målet kan frågan ändå ställas om möjligen värdet av VD:ns arbetsinsatser tagits ut av honom i form av lön och att risk för arbetsinkomstomvandling således inte förelåg. Denna fråga prövades dock inte.

I RÅ 2002 not. 140 bestod huvuddelen av en kapitalvinst av värdet på vissa fastigheter som bolaget köpt till skattemässigt restvärde och sedan sålt till marknadspris. Närstående till den skattskyldige hade varit verksamma i bolaget i viss omfattning. Regeringsrätten nöjde sig med att konstatera att så var fallet och då dessa var ensamt ansvariga för bolagets skötsel var de att anse som verksamma i betydande omfattning. Regeringsrätten tog inte ställning till frågan om kapitalvinsten egentligen var hänförlig till fastigheterna. Kammarrätten hänvisade till den aldrig införda undantagsregeln och anförde att i frånvaro av en sådan regel, saknade det betydelse i vad mån de närståendes arbetsinsatser verkligen bidragit till kapitalvinsten.

För att uppnå en materiellt riktig och likformig beskattning borde hänsyn tas till dessa faktorer. Bevisbördan bör dock delas mellan skattemyndigheten/domstolen och den skattskyldige, åtminstone vad gäller andra faktorer än lön. Det föreslagna tillägget i lagtexten om arbetsinsatsernas betydelse för vinstgenereringen skulle kunna kompletteras med en undantagsbestämmelse, varvid stycket skulle se ut som följer:

En andelsägare och närstående till honom anses normalt verksam i betydande omfattning i företaget om personens arbetsinsatser har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget. Vid bedömningen skall hänsyn även tas till andra faktorer som påverkar vinstgenereringen i företaget och som inte har med personens arbetsinsatser att göra.

Om andelsdelägaren visar att han eller den närstående har tagit ut en lön som motsvarar arbetsinsatsernas ekonomiska betydelse skall bestämmelsen inte tillämpas.

Det finns naturligtvis mängder med argument mot en sådan bestämmelse som föreslås ovan. Lagrådet anförde när undantagsbestämmelsen infördes att det förelåg risk för skönsmässiga bedömningar. En sådan risk skall givetvis inte underskattas. Å andra sidan tolkas verksamhetsrekvisitet kvalitativt och en bedömning skall göras från fall till fall av den

¹¹⁵ Hänsyn tas dock till de anställdas löner i en annan bestämmelse, nämligen gränsbeloppet för hur stor del som skall tas upp i inkomstlaget tjänst där ett löneunderlag ingår, 57 kap. 7-8 §§ samt 43 kap 12-16 §§ IL.

skattskyldiges arbetsinsats. Det är i linje med verksamhetsrekvisitets utformning att andra faktorer, som kan ha genererat vinsten, tas med i en sådan bedömning. I förarbetena kan externa faktorer exemplifieras och rekvisitet kan utvecklas ytterligare genom praxis.

Ett annat argument mot den föreslagna tilläggsbestämmelsen är att den minskar förutsebarheten ytterligare. Detta är en allvarlig invändning men mot den kan anföras att den skattskyldige åtminstone inte ställs i ett sämre läge om bestämmelsen införs utan tvärtom ges en möjlighet till materiellt riktig beskattning. Dessutom skulle bestämmelsen innebära ett närmande mot verklig neutralitet och likformighet.

Vidare hävdas såväl i förarbeten som i doktrin att det i praktiken är omöjligt att särskilja vad som egentligen är arbetsinkomster och vad som är kapitalinkomster. Så må vara, men med utgångspunkt från den argumentationen borde verksamhetsrekvisitet inte heller vara kvalitativt utformat. Med ett verksamhetsrekvisitet som utgår från arbetsinsatsernas betydelse för vinstgenereringen i varje enskilt fall, bör i konsekvensens namn följa att även andra faktorer som påverkar vinsten beaktas.

En viktig invändning är naturligtvis effektivitetsaspekten. Det är möjligen en berättigad farhåga att myndigheter och domstolar kommer drunkna i utredningar om externa faktorer och löns förhållande till arbetsinsatsen. Å andra sidan anför de skattskyldiga redan idag som argument mot 3:12-reglernas tillämpning i just deras fall att de tagit ut en lön som motsvarar arbetsinsatsen eller att vinsten berott på andra faktorer än den skattskyldiges arbete. Det återstår "endast" att verkligen pröva dessa faktorer.

6 Sammanfattande slutsatser

Likformighets- och neutralitetsprinciperna är de väsentliga bakomliggande motiven för 3:12-reglerna. Delägare i fåmansföretag skall skattemässigt jämföras med löntagare som äger aktier i ett börsnoterat bolag. Fåmansföretagsformen skall vidare inte väljas framför alternativt enskild näringsverksamhet eller handelsbolag utifrån skattemässiga incitament. Att området särregleras har sin orsak i lagstiftarens motiverade rädsla för att fåmansföretagsdelägaren genom sin totala kontroll över bolaget skulle styra över högt beskattade arbetsinkomster till lägre beskattad utdelning eller reavinst om särskilda regler inte fanns. 3:12-reglerna är utformade som kringgåenderegler. Deras syfte är att tvinga över inkomster som rätteligen är att hänföra till arbetsinsatser till inkomstslaget tjänst.

Tillämpningsområdet för 3:12-reglerna avgränsas av den skattskyldiges arbetsinsatser i företaget varvid det centrala villkoret är att den skattskyldige skall ha varit verksam i företaget i betydande omfattning. Betydelsen av uttrycket kan inte klarläggas genom en tolkning av ordalydelsen, även om en kvantitativ bestämning ligger närmast till hands utifrån allmänt språkbruk. En systematisk tolkning är inte möjlig då innebörden av uttrycket "betydande" varierar i olika bestämmelser.

Förarbetena ger vid handen att avsikten med rekvisitet är att det skall tolkas kvalitativt på så sätt att det är den ekonomiska betydelsen av delägarrens eller närståendes arbetsinsats som åsyftas. Enligt förarbetena skall företagsledare normalt anses verksamma i betydande omfattning. När det gäller gemensamt bedriven verksamhet kan alla delägare anses verksamma även om de inte har en ledande position. Styrelseledamöter däremot skall inte anses kvalificerat verksamma så länge arbetsinsatserna håller sig inom ramen för det normala styrelsearbetet och även enstaka insatser av stor ekonomisk betydelse kan accepteras utan att verksamhetsrekvisitet är uppfyllt.

Regeringsrätten har i RÅ 1993 ref. 99 och RÅ 2002 ref. 27 bekräftat förarbetsuttalandena om gemensamt bedriven verksamhet. Frågan om styrelseledamots verksamhet har bedömts i RÅ 1999 not. 87 och RÅ 2000 not. 164 och förarbetsuttalandet har även här följts. Regeringsrätten har i det senare fallet förtydligt att undertecknande av kontrakt av praktiska skäl inte konstituerar kvalificerad verksamhet för styrelseledamot, oavsett om transaktionen i sig är av stor ekonomisk betydelse. I RÅ 2002 ref. 21, "Den passive revisorn," slog Regeringsrätten fast att ett bestämmande inflytande över ett företag inte är tillräckligt för att verksamhetsrekvisitet skall vara uppfyllt. Delägaren måste rent konkret ha utnyttjat denna position och utfört arbete som i det enskilda fallet varit av stor betydelse för vinstgenereringen. RÅ 2002 not. 140 slutligen gällde kapitalvinst vid försäljning av aktier i ett byggbolag. Vinsten var i stora delar hänförlig till fastigheter som bolaget köpt till skattemässigt restvärde några dagar före aktieförsäljningen och

ägaren ansågs inte själv verksam i betydande omfattning. Regeringsrätten fastställde dock att närstående till delägaren varit kvalificerat verksamma då de ensamma skött verksamheten i bolaget, varför även delägarens aktier blev kvalificerade.

Den kvalitativa bestämningen av verksamhetsrekvisitet i förarbeten och praxis bör med hänsyn till föreskriftskravet kodifieras eftersom rekvisitet har en avgörande betydelse för tillämpningen av 3:12-reglerna.

Kvantitativa preciseringar av verksamhetsrekvisitet visas inte underlätta förutsebarhet eller tillämpning på ett sådant sätt att de kan försvaras. Om delägarens totala arbetstid eller lön används som jämförelsenorm förfelas syftet med regelsystemet. Om arbetstiden fastställs i antal timmar fångas inte alla de situationer där arbetsinkomstomvandling föreligger, varför brister i likformighet och neutralitet skulle uppstå. Om lättnadsreglernas löneunderlag används som avgränsningskriterium fjärras verksamhetsrekvisitet än mer från en materiellt riktig beskattning. Visserligen skulle regelverket förenklas och förutsebarheten öka, men ett rekvisit där hänsyn inte tas till delägarens löneuttag eller arbetsinsats kan inte motiveras utifrån dessa fördelar.

En avgränsning av rekvisitet till vissa yrkesgrupper kan inte försvaras av rättssäkerhetsskäl. Möjligen skulle avgränsningen kunna göras utifrån att verksamheten uteslutande skall bygga på delägarens arbetsinsats. En sådan avgränsning skulle minska risken för att delägare som inte omvandlar arbetsinkomster fångas i nätet, men reglerna skulle inte täcka in alla avsedda fall och ett stort skattebortfall skulle bli effekten. Dessutom skulle ett sådant snävt rekvisit inte vara förenligt med neutralitetsprincipen eftersom aktiebolagsformen då skulle bli betydligt mer gynnsam än alternativen handelsbolag och enskild firma. Principen om likformighet i beskattningen skulle inte heller uppfyllas.

Ett undantag för delägare i företag där ägandet är fördelat på många ägare med små andelsinnehav befinns vara möjligt att införa, om villkoret uppställs att det inte får finnas inbördes avtal om hur vinsten skall tas ut. Även om situationen kan hanteras inom gällande system skulle förutsebarheten för dessa delägare öka om en undantagsregel infördes.

Även förvaltningsbolag bör kunna undantas från tillämpningen under förutsättning att förvaltningen lagts ut på entreprenad och naturligtvis att de medel som investerats inte utgör upparbetade vinstmedel. Även denna situation kan i teorin hanteras inom gällande system men då verksamhetsrekvisitet är svårtillämpat i fråga om förvaltningsbolag vore ett uttryckligt och väl avgränsat undantag välbehövligt.

Slutligen föreslås att det anges i lagtexten att hänsyn skall tas till andra faktorer av betydelse för vinstgenereringen än delägarens arbetsinsats. Rekvisitet "verksam i betydande omfattning" bör ställa den ekonomiska betydelsen av delägarens arbetsinsatser i relation till den totala

vinstgenereringen i företaget. Om arbetsinsatserna sedda för sig visserligen är av stor ekonomisk betydelse, men ringa med hänsyn till övriga vinstgenererande faktorer i företaget, bör 3:12-reglerna inte tillämpas. Med ett verksamhetsrekvisit som utgår från arbetsinsatsernas betydelse för vinstgenereringen i varje enskilt fall, bör i konsekvensens namn följa att även andra faktorer som påverkar vinsten verkligen beaktas vid bedömningen.

Delägaren bör även få möjlighet att visa att hans löneuttag motsvarar den ekonomiska betydelsen av hans arbetsinsats och att risk för arbetsinkomstomvandling således inte föreligger. Även om detta undantag sällan kommer att tillämpas i praktiken på grund av bevissvårigheter, är det principiellt viktigt ur likformighetssynpunkt att en åtminstone teoretisk möjlighet till undantag finns.

Sammanfattningsvis har lagstiftaren lyckats med verksamhetsrekvisitet i så måtto att de fall som rekvisitet är avsett att träffa verkligen fångats in. Dess vaga utformning har inneburit att några kringgåendeförsök inte varit möjliga varför rekvisitet behållit sin utformning genom åren till skillnad från övriga rekvisit i bestämmelserna om kvalificerad andel. Att bedömningen skall göras från med utgångspunkt från den enskilde delägarens arbetsinsats innebär visserligen att förutsebarheten minskar, men å andra sidan innebär en sådan bedömning att hänsyn kan tas till omständigheter i det enskilda fallet, vilket åtminstone i teorin leder till ett materiellt riktigt beskattningsresultat och att likformighetsprincipen kan upprätthållas.

Verksamhetsrekvisitet är resultatet av en avvägning mellan effektivitetshänsyn och rättssäkerhetshänsyn. 3:12-utredningen kommer i sin analys till slutsatsen att rekvisitet är ändamålsenligt utformat utifrån denna avvägning och utredningen nöjer sig med att föreslå ovannämnda kodifiering av motivuttalandet om den ekonomiska betydelsen av delägarens arbetsinsatser.¹¹⁶

Min uppfattning dock är att rekvisitet med sin nuvarande utformning fångar in även fall då en konkret risk för arbetsinkomstomvandling de facto inte föreligger. De ändringar som föreslagits i uppsatsen närmar rekvisitet mot en mer rättvis beskattning för den enskilde delägaren utan att effektiviteten sätts ur spel.

¹¹⁶ SOU 2002:52 s. 312 f.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Prop. 1975/76:79 om ändrade regler för beskattning av fåmansföretag

Prop. 1989/90:110 Reformerad inkomst- och företagsbeskattning

Prop. 1990/91:54 Fortsatt reformering av inkomst- och förmögenhetsbeskattning

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

Prop. 1999/2000:15 Slopade stoppregler

Prop. 2001/02:46 Ändringar i de särskilda skattereglerna för vissa andelsägare i fåmansföretag, m.m.

Dir. 1999:72 Reglerna för beskattning av ägare i fåmansföretag m.m.

SOU 1975:54 Fåmansbolag

SOU 1989:33 Reformerad inkomstbeskattning, del II

SOU 1997:2 Inkomstskattelag. Huvudbetänkande av Skattelagskommittén, del I

SOU 2002:52 Beskattning av småföretagare, del I 3:12-reglerna

Material från RSV

RSV 2001:19 Riksskatteverkets allmänna råd om beskattning av fåmansföretag, av delägare m.fl. i sådana företag och av delägare m.fl. i fåmanshandelsbolag

Litteratur

Grosskopf, Göran och Söderholm, Ulf, *Den nya fåmansföretagsbeskattningen*, Beyronds Förlag AB, Malmö, 1993

Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Juristförlaget JF AB, Stockholm, 1995

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter och Silfverberg, Christer, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, åttonde upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2001

Sandström, Kjell och Svensson, Ulf, *Utdelning & reavinst och övriga speciella regler för fåmansföretag*, tredje upplagan, Björn Lundén Information AB, Näsviken, 1999

Svensson, Ulf, *Nya inkomstskattelagen, en vägvisare*, första upplagan, Björn Lundén Information AB, Näsviken, 2000

Tjernberg, Mats, *Beskattning av fåmansföretag*, femte upplagan, Studentlitteratur, Lund, 1999

Tjernberg, Mats, *Fåmansaktiebolag. En skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.fl.*, Iustus Förlag AB, Uppsala, 1999

Artiklar och rapporter

Bergström, Sture, *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?*, Skattenytt 2003, s. 2

Burmeister, Jari, *Jämförelse av de svenska s.k. 3:12-reglerna med utländska dito samt vissa ändringsförslag*, Skattenytt 1998, s.739

Nordisk Skattevitenskaplig Forskningsråd, *Norsk Juridisk Nasjonalrapport från seminarium i Lund 2003*. Rapporten finns tillgänglig via länk: <http://www.nordskatt.org/>

Rättsfallsförteckning

Regeringsrätten

Referat

RÅ 1978 1:52

RÅ 1978 1:97

RÅ 1993 ref. 99

RÅ 1994 ref. 3

RÅ 1997 ref. 48 (I)

RÅ 1997 ref. 48 (II)

RÅ 1997 ref. 71

RÅ 1999 ref. 28

RÅ 2001 ref. 5 (I)

RÅ 2001 ref. 5 (II)

RÅ 2001 ref. 37 (I)

RÅ 2001 ref. 37 (II)

RÅ 2002 ref. 21

RÅ 2002 ref. 27

Notismål

RÅ 1979 Aa 240

RÅ 1999 not. 87

RÅ 2000 not. 164

RÅ 2002 not. 140

Kammarrätten

Kammarrättens i Jönköping dom den 5 november 2001, mål nr 1102-1999

Kammarrättens i Stockholm dom den 23 november 2001, mål nr 8046--
8048-2000