

JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Anton Augustsson

Verksamhetsrekvisitet

- Kvantitativt eller kvalitativt?

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Uppsats på juristprogrammet
15 högskolepoäng

Handledare: Marie Göransson

Termin: VT 2015

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Bakgrund	5
1.2 Syfte	6
1.3 Frågeställning och Avgränsningar	6
1.3.1 Avgränsningar	7
1.4 Metod	7
1.5 Material	8
1.6 Forskningsläge	8
1.7 Disposition	8
2 SÄRSKILDA REGLER FÖR FÅMANSFÖRETAG	10
2.1 Bakgrund till 3:12-reglerna	10
2.2 Definitioner och begrepp	12
2.2.1 Fåmansföretag	12
2.2.2 Delägare	13
2.2.3 Närstående	13
2.2.4 Utomståenderegeln	13
2.2.5 Gränsbelopp och sparat utdelningsutrymme	14
3 VERKSAMHETSREKVISITET	15
3.1 Förarbeten	15
3.1.1 Prop. 1989/90:110 om reformerad inkomst- och företagsbeskattning	15
3.1.1.1 Doktrin	16
3.1.1.2 Egna kommentarer	17
3.1.2 Prop. 1990/91:54 om kvarvarande frågor i reformeringen av inkomst och företagsbeskattning m.m.	18
3.1.2.1 Egna kommentarer	18
3.2 Rättsfall	19
3.2.1 RÅ 2002 ref. 27.	19
3.2.1.1 Egna kommentarer	20
3.2.2 RÅ 2002 ref. 21	20
3.2.2.1 Doktrin	21

3.2.2.2	Egna kommentarer	22
3.2.3	RÅ 2007 ref. 15	23
3.2.3.1	Doktrin	23
3.2.3.2	Egna kommentarer	24
3.2.4	HFD 2013 ref. 11 I	24
3.2.4.1	Kommentarer	26
3.2.5	HFD 2013 ref. 11 II	26
3.2.5.1	Doktrin	27
3.2.5.2	Egna kommentarer	28
4	ANALYS OCH SLUTSATSER	29
	BILAGA	34
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	35

Summary

The purpose of this paper is to discuss the requirements set in the 3:12 rules, which determine how shares in a company consisting of one or a few owners are rated. Owners of such a company can hold qualified or unqualified shares, what kind of share decides how tax is applied to the shareholders winnings and capital gains.

The prerequisite that discerns the quality of the shares is called "verksamhetsrekvisitet" and says that for the owner of a company to have qualified shares, the owner has to have "been active in the company in a significant manner."

This requirement is vague and ambiguous in its definition. Therefore the issue studied in this paper is whether the prerequisite is of a quantitative or qualitative nature. That is to say, if the activity is required to be plentiful or meaningful for a shareholding owner. In order to answer this, legislative groundwork, doctrine, practice and legal texts have been studied.

The legislative groundwork to the rules for taxing small businesses suggests that it is the quality of an owner's activity that is important, and such assessments are also made in court. However, courts have changed the way they evaluate activity. They seem to have started ruling in the quantity of the owner's labor input. This has resulted in an inability to clearly state what is needed to fulfill the requirements for qualified shares. In normal legal practice both aspects are judged, but it is unclear which, if either, is more important.

With the material collected in this study, the results show that a distinct answer to the question regarding a quantitative or qualitative prerequisite is complicated. It is required to evaluate the owner's activity (in the company) by using both these aspects in order to discover whether a person should possess qualified shares or not.

Sammanfattning

Uppsatsens syfte är att tydliggöra verksamhetsrekvisitet i 3:12-reglerna vilka är avgörande för klassificeringen av andelar i ett fåmansföretag. Ägare till ett fåmansföretag kan antingen inneha kvalificerade eller okvalificerade andelar. Vilken variant av andelar en ägare innehar gör skillnad för personens beskattning vid utdelning och realisationsvinst från andelarna i företaget. Det rekvisit som avgör om andelarna är kvalificerade kallas verksamhetsrekvisitet, vilket innebär att ägare som varit ”verksam i betydande omfattning” i företaget och innehar andelar uppfyller rekvisitet. Rekvisitets definition i lagtexten är vag och tvetydig. Frågeställningen som besvaras är huruvida rekvisitet är kvantitativt eller kvalitativt, alltså om bedömningen av ägarens verksamhet baseras på kvantiteten (omfattningen) eller kvaliteten (betydelsen) av arbetsinsatsen? För att besvara detta har lagtext, förarbeten, rättspraxis och doktrin studerats.

Förarbetena till reglerna för fåmansföretags beskattning antyder att det är kvaliteten av en ägares verksamhet som är av betydelse vid bedömningen. En sådan kvalitativ bedömning görs i rättsfall som berör verksamhetsrekvisitet, dock framkommer en förändring av hur prövningen utförs i domstol. Med tiden börjar domstolen beakta kvantiteten av arbetsinsatsen som ägare till fåmansföretag utfört. Detta har resulterat i det faktum att det inte går att säga vad som krävs för att verksamhetsrekvisitet ska anses vara uppfyllt, om det är en viss kvantitet av arbete som krävs eller hur betydande arbetet måste vara för företaget? I rättspraxis bedöms båda aspekterna av en ägares verksamhet, vilken av aspekterna som är av störst betydelse är oklart.

Resultatet av uppsatsen är att något klart svar på huruvida ”verksam i betydande omfattning” är ett kvantitativt eller kvalitativt rekvisit kan inte besvaras enydigt. Det torde krävas både en bedömning av omfattningen

och betydelsen av en ägares verksamhet i företaget för att avgöra om personen ska anses inneha kvalificerade andelar eller inte.

Förkortningar

dnr.	Diarienummer
f.	och följande sida
ff.	och följande sidor
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IBB	Inkomstbasbelopp
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
kap.	kapitel
not.	Notismål
prop.	Proposition
RR	Regeringsrätten
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
ref.	referatmål
SKV	Skatteverket
SN	Skattenytt
SRN	Skatterättsnämnden

1 Inledning

1.1 Bakgrund

En stor del av de aktiebolag som finns registrerade i Sverige är bolag med en eller få ägare, vilka i lagtexten definieras som fåmansföretag. För fåmansföretag och dess ägare finns det särskilda regler rörande beskattningen, de så kallade 3:12-reglerna. Det är regler som kännetecknas av deras komplexitet och stora ekonomiska betydelse.¹ Definitionen av fåmansföretag finns i 56 och 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Att ett företag definieras som ett fåmansföretag behöver dock inte betyda att företaget och dess ägare omfattas reglerna. Bestämmelserna ska tillämpas om ägare till fåmansföretag innehar kvalificerade andelar, något som är en individuell prövning som görs på varje andelsägare.² Andel i företaget anses vara kvalificerad om dess ägare uppfyller verksamhetsrekvisitet i 57 kap. 4§ första stycket, IL. Rekvisitet är uppfyllt om den skatteskyldige har varit ”verksam i betydande omfattning” i det företag personen innehar andelarna i. Någon ytterligare förklaring av rekvisitet ges inte i lagtexten, vilket kan förefalla märkligt då det är avgörande för om en skatteskyldig ska träffas av 3:12-reglerna eller inte.

Om en delägare omfattas av reglerna eller inte kan få stora konsekvenser för beskattningen av utdelning och reavinst från företaget. En delägare som får utdelning på sina kvalificerade andelar kommer att beskattas i både inkomstslaget kapital och tjänst. Utdelning till en delägare med okvalificerade andelar kommer enbart beskattas i inkomstslaget kapital.

Bedömningen av andelar ska enligt lagtexten göras utifrån den skatteskyldiges verksamhet i fåmansföretaget. En viktig skattejuridisk fråga

¹ Tjernberg 2006, s. 12.

² Rydin 2006, s. 73f.

blir följaktligen: Hur ska delägarens verksamhet bedömas? Går det att säga om verksamhetsrekvisitet är ett kvalitativt eller kvantitativt rekvisit?

1.2 Syfte

Syftet med uppsatsen är att få fram innebörden av verksamhetsrekvisitet. Med hjälp av praxis, förarbeten och doktrin avser uppsatsen utröna betydelsen av det så vaga rekvisitet i lagtexten. Utöver detta avser uppsatsen också svara på hur bedömningen görs samt vad det är som vägs in vid en prövning av rekvisitet.

1.3 Frågeställning och Avgränsningar

För att en delägare ska träffas av 3:12-reglerna måste andelarna i företaget vara kvalificerade. Andelarna i ett fåmansföretag är kvalificerade om verksamhetsrekvisitet ”verksam i betydande omfattning” är uppfyllt.

Den huvudsakliga frågan jag vill besvara är:

- Vad innebär verksamhetsrekvisitet, vid bedömning av den skatteskyldiges verksamhet i företaget, är det kvantiteten (omfattningen) eller kvaliteten (betydelsen) som beaktas?

Beroende på svaret i huvudfrågan vill jag besvara någon av följande frågor:

- Om det är ett kvalitativt rekvisit, hur uppfylls det då?
- Om det är ett kvantitativt rekvisit, hur stor omfattning på verksamheten krävs för att definitionen ska anses uppfylld?

1.3.1 Avgränsningar

Huruvida en andel ska definieras som kvalificerad eller inte innehåller inte bara verksamhetsrekvisitet utan även rekvisitet ”samma eller likartad verksamhet”. Det är ett rekvisit som också har en väldigt vag definition i lagtexten. Jag väljer dock att inte ta upp detta rekvisit i uppsatsen, det finns inte tidsmässiga villkor att tolka även detta rekvisit.

Även övriga delar av 3:12-reglerna innehåller flera komplicerade rekvisit och begrepp som denna uppsats väljer att inte inbegripa. De jag anser vara av störst relevans förklarar jag kort nedan.

Mängden rättsfall på området är stort, för stort för att kunna gå igenom och utvärdera på ett systematiskt heltäckande sätt. På grund av den tidsram som arbetet ska genomföras inom samt den begränsade omfattningen/längden på uppsatsen låter sig detta inte genomföras. Selektionen av rättsfall har jag gjort genom att i doktrin och praxis skaffa mig en övergripande bild över de ”viktigaste” fallen. Efter det har jag valt ut de mest relevanta för att kunna besvara frågeställningarna. På samma sätt har jag gjort urvalet av förarbeten.

1.4 Metod

För att undersöka mitt syfte och besvara mina frågeställningar använder jag mig av en rättsdogmatisk metod. Genom att studera lagstiftning, rättspraxis förarbeten och doktrin försöker jag göra en rekonstruktion av rättssystemet.³ Med hjälp av metoden ska jag återge innebörden av verksamhetsrekvisitet i gällande rätt. Lagtexten innehåller en påfallande vag utformning av verksamhetsrekvisitet, därför krävs undersökningar av förarbeten. Vidare studeras rättspraxis och doktrin för att ge ett större perspektiv av gällande rätten. Rättspraxis är en levande rättskälla som visar hur högsta instans

³ Korling och Zamboni 2013, s. 21.

tolkat gällande rätt. I doktrinen finns utlåtanden och kommentarer som berör både förarbeten, lagtext och praxis.

1.5 Material

Källor jag har använt är alla skrivna i form av rättsfall, förarbeten och lagtext. Studerandet av litteratur har gjorts för att få en bredare bild och djupare förståelse. Majoriteten av litteraturen har varit tryckta böcker som behandlar 3:12-reglerna men även undersökning av relevanta tidskrifter har utförts.

1.6 Forskningsläge

I dagens forskningsläge finns det inget entydigt svar på hur ”verksam i betydande omfattning” ska bedömas. Antalet timmar en delägare kan arbeta innan personens andelar anses vara kvalificerade diskuteras men ingen direkt gräns tycks finnas. Det går inte heller att säga vilken typ av arbete den skatteskyldige kan utföra. Sammanfattningsvis är forskningsläget otydligt när det kommer till hur verksamhetsrekvisitet uppfylls och hur prövningen ser ut. Med detta som grund anser jag att vidare undersökning av ämnet är av relevans.

1.7 Disposition

I kapitel 2 uppges en bakgrund till 3:12-reglerna som avser att ge en grundläggande förståelse till de särskilda regler som existerar för fåmansföretag och anledningen till att de finns. Vidare i kapitlet förklaras de mest relevanta begrepp som berör beskattningen av fåmansföretag.

Verksamhetsrekvisitet behandlas i kapitel 3. Först framkommer en redogörelse av förarbetena till reglerna med kommentarer från doktrin samt egna kommentarer. Ytterligare redogörs ett urval av rättspraxis i kronologisk ordning vilket behandlar ”verksam i betydande omfattning”. Tanken med denna textdisposition är att påvisa eventuella förändringar i bedömningen av rekvisitet.

I det avslutande och sista kapitlet (4) diskuterar jag slutsatser och analyserar den fakta som jag har presenterat i uppsatsen samt svarar på frågeställningen.

2 Särskilda regler för fåmansföretag

2.1 Bakgrund till 3:12-reglerna

Reformeringen av skattesystemet som gjordes under början av 1990-talet innebar genomgripande förändringar, med ett övergripande syfte att skapa likformighet i beskattning av olika slags inkomster.⁴ En av de stora ändringarna var antalet inkomstslag för fysiska personer, som gick från sex stycken till tre; inkomst av kapital, tjänst och näringsverksamhet.⁵ I samband med reformen skedde i princip en separation mellan beskattningen av inkomster och kapitalbeskattningen. Det skapades ett dualistiskt skattesystem. Det är ett system där arbetsinkomst beskattas progressivt med 31-57 procent⁶ och kapitalinkomster beskattas proportionellt med 30 procent.⁷

Innan skattereformen genomfördes var det mer ekonomiskt fördelaktigt för individen att genom lön ta ut vinst från företaget. I och med införandet av det duala inkomstskattesystemet och med en proportionell skattesats på 30 procent för kapitalinkomst blev det betydligt mer förmånligt att ta ut vinsten från företaget genom utdelning eller reavinst än som lön.⁸

Det ansågs nödvändigt att förhindra att denna fördel skulle utnyttjas av delägare till fåmansföretag. Anledningen till att det var av relevans att ha särregler gällande beskattningen för just fåmansföretag var på grund av förhållandet mellan aktiebolaget och dess ägare. Något reellt

⁴ Skatteverket, *Skatter i Sverige – skattestatistisk årsbok 2014*, s. 23.

⁵ Tjernberg 2006, s. 13.

⁶ Beroende på i vilket inkomstskikt den skatteskyldige hamnar i varierar beskattningen, detta på grund av att beskattning av arbetsinkomst är progressiv.

⁷ Tjernberg 2006, s. 50.

⁸ Tivéus 2014, s.13.

tvåpartsförhållande föreligger inte mellan ägare som fysisk person och den juridiska personen aktiebolaget. Ägare till fåmansföretag har möjlighet att bestämma hur företagets vinst ska fördelas. Det kan ske en omvandling av vad som egentligen är arbetsinkomst till kapitalinkomst. Mindre lön betalas ut för att spara kapital för utdelning till ägare, som beskattas lägre än vad inkomst av tjänst görs. Konsekvensen kan bli bristande neutralitet i beskattningen mellan olika företagsformer samt i förhållande till vanliga löntagare.⁹

Regleringen av fåmansföretag fanns ursprungligen i 3§ 12 mom. lagen om statlig inkomstskatt, SIL. Därför kallas bestämmelser rörande fåmansföretag 3:12-reglerna. Sedan införandet av IL, 1999, finns 3:12-reglerna i 56 och 57 kap. IL. Innebörden av reglerna är att utdelning och kapitalvinst, beroende på dess storlek och gränsbeloppet, beskattas i både inkomstslaget kapital och tjänst, om ägarens andelar är kvalificerade.¹⁰

När reglerna uppkom fanns inte begreppet ”kvalificerade andelar”, det kom till år 1996. Innebörden var densamma både innan och efter det nya begreppets tillkomst. Innan skulle man vara verksam i betydande omfattning för att träffas av reglerna. Efter ska ägarens andelar vara kvalificerade för att reglerna ska tillämpas, vilka de är om personen är verksam i betydande omfattning.¹¹

Utdelning upp till gränsbeloppet ska tas upp som inkomst av kapital till 20 procent skatt. Utdelning över denna gräns ska tas upp och beskattas i inkomstslaget tjänst.¹² Att notera dock är att om utdelningen skulle vara större än 90 inkomstbasbelopp (IBB), tas resterande delen upp som kapitalinkomst, till 30 procent skatt.¹³ För kapitalvinst gäller samma system.

⁹ Tjernberg 2006, s. 50

¹⁰ Tjernberg 2006, s. 50.

¹¹ Tjernberg 1999, s. 55.

¹² 57 kap. 20§ IL.

¹³ 57 kap. 20a§ IL.

Den enda skillnaden är att kapitalvinst över gränsbeloppet beskattas i tjänst upp till 100 IBB, därefter som inkomst av kapital.¹⁴

Som ovan sagt är det bara delägare, vars andelar är kvalificerade, som träffas av dessa bestämmelser. För utdelning och kapitalvinst från okvalificerade aktier sker hela beskattningen i inkomstslaget kapital till 25 procent skatt¹⁵, förutsatt att aktierna är onoterade.¹⁶

2.2 Definitioner och begrepp

Nedan följer en kort förklaring av ett antal betydelsefulla begrepp. Detta för att inte behöva förklara deras innebörder i den löpande texten.

2.2.1 Fåmansföretag

Ett aktiebolag räknas som ett fåmansföretag om det är fyra eller färre fysiska personer äger mer än 50 procent av rösterna¹⁷ i bolaget, 56 kap. 2§ IL. Aktiebolag vars aktier är upptagna på den reglerade marknaden är inte ett fåmansföretag, 56 kap. 3§ IL. Vid bedömningen av antalet ägare ska en fysisk person och hans närstående räknas som en ägare, se nedan i förklaring av närstående.¹⁸ Antalet delägare i ett fåmansföretag kan rent faktiskt vara betydligt fler än fyra, utan att vara närstående. Detta genom referens till det utvidgade fåmansbegreppet i 57 kap. 3§ 2st IL. Delägare som är verksamma i betydande omfattning i bolaget ska ses som en delägare. Ett företag med 150 delägare, där alla är verksamma i betydande omfattning är enligt lagens mening en ägare.¹⁹

¹⁴ 57 kap. 22§ IL.

¹⁵ 42 kap. 15a§ IL.

¹⁶ Tjernberg 2006, s. 51.

¹⁷ Aktier kan ha olika röstvärde, det är röstvärdet som ska beaktas inte antalet aktier.

¹⁸ Tjernberg 2006, s. 26.

¹⁹ Tivéus 2014, s. 28.

2.2.2 Delägare

Begreppet delägare är generellt. I 56 kap. 6§ framgår det att delägare är en fysisk person som direkt eller indirekt äger eller på liknande sätt innehar andelar i ett företag.

2.2.3 Närstående

Vid bedömning av ägarantalet i ett fåmansföretag ska som ovan nämnts närstående ses som en delägare. Vid prövning av närståendekretsen utgår man alltid från den äldsta delägaren, en närstående som ingår i denna persons närståendekrets kan enbart vara med i denna krets.²⁰

För att se hur vid kretsen definieras se Bilaga A.

Alla regler för den skatteskyldige i 3:12-reglerna omfattar även närstående. Till exempel vid bedömningen om delägars andelar är kvalificerade, vilket de är om denne varit verksam i betydande omfattning. Samma bedömning görs då på delägarens närstående. Har någon närstående varit verksam i betydande omfattning anses delägarens andelar vara kvalificerade, även om den närstående inte äger några aktier.

2.2.4 Utomståenderegeln

Utomståenderegeln är ett undantag från beskattning av utdelning och reavinst. Enligt 57 kap. 5§ IL ska andel i fåmansföretag inte anses vara kvalificerad om utomstående i betydande omfattning äger del i företaget. Oavsett om de övriga delägarna uppfyller verksamhetsrekvisitet och egentligen ska anses inneha kvalificerade andelar, har utomståenderegeln förtur. För att delägare ska anses vara utomstående får inte denna persons andelar vara kvalificerade, alltså inte vara verksam i betydande omfattning i företaget.

²⁰ Tivéus 2014, s. 25f.

Utomstående måste äga andel av betydande omfattning i företaget för att kravet på ägande ska vara uppfyllt. Enligt förarbetena²¹ ska utomstående äga minst 30 procent av andelarna²² samt ha rätt till utdelning.²³

2.2.5 Gränsbelopp och sparad utdelningsutrymme

Utdelning och kapitalvinst som ska beskattas enligt 3:12-reglerna, när delägare innehar kvalificerade andelar, ska tas upp i inkomstslaget kapital till 20 procent skatt upp till gränsbeloppet. Gränsbeloppet kan beräknas på två sätt, huvudregeln eller förenklingsregeln.²⁴ Gränsbeloppet är årets gränsbelopp adderat med eventuellt sparad utdelningsutrymme.²⁵ Det sparade utdelningsutrymmet är skillnaden mellan den faktiska utdelningen och gränsbeloppet. Den summa som inte används sparas till nästkommande år.²⁶

²¹ Prop. 1989/90:110 s. 468.

²² Kravet på 30 procents ägande är omdiskuterat. För vidare läsning se Skattenytt 2004 s. 610ff. *Utomståenderegeln i 57 kap. IL* Magnusson, Linn.

²³ Tivéus 2014, s. 66.

²⁴ För vidare läsning om beräkningsmetoderna se Tivéus, Ulf 2014, s. 82ff. och 92ff.

²⁵ Tivéus 2014, s. 81.

²⁶ Tivéus 2014, s. 105.

3 Verksamhetsrekvisitet

Verksam i betydande omfattning är det rekvisit som ska vara uppfyllt för att en skatteskyldigs andelar i ett fåmansföretag ska anses vara kvalificerade.

Rekvisitet för kvalificerade andelar finns i 57 kap. 4§ IL. Bedömningen som ska göras är om ägaren har varit verksam i betydande omfattning i företaget. Har den skatteskyldige varit det ska hen träffas av de särskilda reglerna.

3.1 Förarbeten

Jag har valt att studera två av förarbetena till 3:12-reglerna, de propositioner som var aktuella vid införandet av bestämmelserna. Nedan följer en kort redogörelse av vad förarbeten innehåller rörande ”verksam i betydande omfattning” och syftet till reglerna. Efter redogörelsen har jag en egen kommentar/analys samt kommentarer från doktrin.

3.1.1 Prop. 1989/90:110 om reformerad inkomst- och företagsbeskattning

Regeringens prop. 1989/90:110 innehåller förslag till skattereformen som genomfördes i början av 1990-talet. I propositionen behandlas reglerna gällande fåmansföretag.²⁷

Särskilda regler ska gälla för vissa skatteskyldiga vid utdelning och reavinst. Delägare som varit verksamma i betydande omfattning i ett fåmansföretag, ska träffas av de särskilda reglerna om deras reavinst eller utdelning härrör från det företag de varit verksamma i. Dock endast om den skatteskyldiges

²⁷ Prop. 1989/:110 s. 1.

arbetsinsats har varit av sådan omfattning att den har haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen. Syftet som framgår av propositionen är att med de särskilda reglerna för fåmansföretag och dess ägare förhindra den omfattande skatteplanering som pågått. Tillgångar från fåmansföretag överförs då till dess ägare genom att omvandla arbetsinkomster till reavinster och utdelning till en lägre skattesats i inkomstslaget kapital än beskattningen av tjänsteinkomst.³⁰

Vidare i propositionen behandlas när en skatteskyldig ska träffas av 3:12-reglerna. Det konstateras att en delägare alltid ska anses vara verksam i betydande omfattning om personens arbetsinsats har haft stor betydelse för vinstgenereringen i företaget. En delägars position i företaget tas upp. En delägare som är styrelsemedlem men som inte utför kontinuerligt arbete kan inte per automatik anses uppfylla verksamhetsrekvisitet. Inte heller om denne har utfört några få betydelsefulla insatser kan det presumeras. Företagsledare och andra delägare i ledarbefattning tillhör en grupp av kvalificerat verksamma. Till denna grupp kan även anställda utan någon ledarbefattning räknas in, särskilt om dessa delägare kan anses utöva en gemensam verksamhet. Konstaterat är även att det inte krävs att delägaren innehar en heltidstjänst för att denne ska anses uppfylla rekvisitet. Vid bedömningen av den skatteskyldiges arbetsinsats måste den ses i relation till företagets omfattning och övriga omständigheter.³¹

3.1.1.1 Doktrin

Uttalande i förarbetena antyder att det ska göras en kvalitativ bedömning av rekvisitet. Arbetsinsatsen ska bedömas, men det avgörande är betydelsen för vinstgenereringen. Prövningen som ska göras ska varken avse ett bestämt tidsmått eller andel av tid som personen har utfört i företaget. Själva syftet med att pröva ägarens verksamhet i företaget är att avgöra om vinsten är hänförlig till dennes arbetsinsats.³²

³⁰ Prop. 1989/90 110 s. 467f.

³¹ Prop. 1989/90:110 s. 703.

³² Rydin 2006, s. 77.

3.1.1.2 Egna kommentarer

Det klargörs att de särskilda reglerna gällande beskattningen av fåmansföretag enbart ska tillämpas på de delägare som är verksamma i betydande omfattning, delägare som uppfyller verksamhetsrekvisitet.

”De särskilda reglerna skall endast tillämpas om den skattskyldige eller någon närstående har varit verksam inom företaget i sådan omfattning att hans arbetsinsats har haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen.”³³

Ytterligare om ”verksam i betydande omfattning” tas upp i specialmotiveringen:

”En person skall alltid anses verksam i betydande omfattning i ett företag om hans arbetsinsatser har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget”³⁴

Det konstateras att en person alltid ska anses vara verksam i betydande omfattning om hans arbetsinsats haft stor betydelse för vinstgenereringen i företaget. Inget nämns här om arbetsinsatsens omfattning, bara dess betydelse för vinsten. Det är ett konstaterande som tyder på att det är kvaliteten av arbetsinsatsen som är avgörande, inte dess omfattning. Om arbetet som utförts har haft stor betydelse för vinstgenereringen, oavsett omfattningen på arbetet, så ska personen anses ha varit verksam i betydande omfattning.

Vidare framgår det att arbetsinsatsen måste ses i relation till företagets storlek och övriga omständigheter. Något mer står inte i propositionen om hur arbetsinsatsen ska bedömas. Det som vidare framgår är att en viss formell position, företagsledare och styrelsemedlem, kan indikera att den skattskyldige uppfyller rekvisitet men att detta inte kan presumeras.

³³ Prop. 1989/90:110 s. 468.

³⁴ Prop. 1989/90:110 s. 703.

3.1.2 Prop. 1990/91:54 om kvarvarande frågor i reformeringen av inkomst och företagsbeskattning m.m.

Prop. 1990/91:54 består av förslag som ingår och kompletterar reformen av inkomst och företagsbeskattning. En redogörelse för de ”nya” skattereglerna för fåmansföretag görs. Vidare klargörs reglernas utgångspunkt. Ägare av ett fåmansföretag som också arbetar i företaget ska i så stor utsträckning som möjligt beskattas på samma sätt som en ”vanlig” löntagare som äger aktier i ett börsnoterat bolag gör. Detta förutsatt att personernas faktiska kapital och arbetsinkomst är densamma. Således ska utdelning och reavinst på aktier i ett fåmansföretag beskattas i inkomstslaget kapital i den mån vinsten utgör kapitalavkastning. Utgörs däremot utdelningen eller reavinsten av arbetsinkomst ska den beskattas i inkomstslaget tjänst. Att avgöra hur stor del som är kapitalinkomst respektive arbetsinkomst är i praktiken näst intill omöjligt när ägaren av fåmansföretaget arbetar i företaget och kan kontrollera hur vinsten i företaget ska fördelas, dvs. som lön eller utdelning. På grund av de praktiska svårigheterna i detta ska uppdelningen göras på ett schablonmässigt sätt.

I 3:12§ 5st där verksamhetsrekvisitet fanns gjordes inga ändringar i denna proposition.

3.1.2.1 Egna kommentarer

Verksamhetsrekvisitet berörs inte i någon större utsträckning i denna proposition. Det omnämns i förtydligandet av syftet till 3:12-reglerna genom konstaterandet att bestämmelserna är till för att förhindra att inkomst av lön tas ut till lägre beskattning.

3.2 Rättsfall

Nedan redovisas ett urval av de rättsfall jag funnit vara de mest relevanta för att kunna besvara frågeställningen. Jag försöker att ge en så kortfattad bakgrund till fallen som möjligt, men där samtidigt viktig fakta för fallen finns med. Efter varje rättsfall finns en egen kommentar/analys av fallet samt utlåtande/kommentarer från olika doktriner rörande fallet.

3.2.1 RÅ 2002 ref. 27.

I rättsfallet RÅ 2002 ref. 2007 begärde den skatteskyldige A ett förhandsbesked av Skatterättsnämnden, SRN, som efter överklagan gick vidare till Regeringsrätten, RR. Rättsfallet berör även utomståendereglerna, fokus nedan har lagts på verksamhetsrekvisitet.

A var delägare i X AB. I företaget fanns det ca 55 stycken delägare, där alla var anställda på företaget. Det var konsulter som utgjorde majoriteten av både anställda och delägare. A anförde att han var en icke säljande konsult, som varken hade ansvar för bokföring, fakturering eller säljning. Därmed hade han ingen koppling till vinstgenereringen i företaget, inte verksam i betydande omfattning. Hans aktier skulle därmed inte ses som kvalificerade.

RR gjorde samma bedömning som SRN gjort i sitt förhandsbesked. I sin bedömning undersökte RR förarbetena³⁵ till 3:12-reglerna för att avgöra om A uppfyllde verksamhetsrekvisitet. Enligt förarbetena ska en person vars arbetsinsats haft stor betydelse för vinstgenereringen alltid ses som verksam i betydande omfattning. Delägare som innehar en företagsledande position och andra liknande högre befattningar i företaget tillhör gruppen av kvalificerat verksamma, även delägare som inte har en sådan ställning vars andelar anses vara kvalificerade kan ingå i denna grupp. Särskilt om de delägarna utan högre position kan anses bedriva en gemensam verksamhet.

³⁵ Prop. 1989/90:110 s. 703.

I sin bedömning ansåg RR att alla konsulter i X AB i stort sett utförde samma arbetsuppgifter även om var och en utförde ett självständigt arbete inom en gemensam verksamhet. Alla delägande konsulter arbete i bolaget inklusive A anses ha haft stor betydelse för vinstgenereringen i företaget. Verksamhetsrekvisitet uppfylldes och deras andelar ansågs vara kvalificerade, inkluderat A:s andelar.

3.2.1.1 Egna kommentarer

I detta rättsfall tas inte några kvantitativa aspekter av rekvisitet upp. Mängden arbete som delägaren har utfört i verksamheten diskuteras inte. För att avgöra om A har varit verksam i betydande omfattning bedöms om hans arbetsinsats har haft betydelse för vinstgenereringen i bolaget. Då undersöker RR hans och de andra konsulterna arbetsuppgifter och konstaterar att de utför en ”gemensam verksamhet” och därmed bidrar till vinstgenereringen. Det sker en slags kvalitativ bedömning av arbetsinsatsen; är det arbete som gjorts tillräckligt viktigt för att ha haft betydelse? Vidare konstateras att det inte har någon betydelse vilken position/ställning en delägare har i företaget. Det är dennes arbetsinsats som ska bedömas. Något som är värt att anmärka i detta avgörande är att man gjorde en generell bedömning av alla konsulter i bolaget.

3.2.2 RÅ 2002 ref. 21

Bakgrunden till RÅ 2002 ref. 21 är att U tog upp en realisationsvinst på 3 000 000 kr för försäljning av samtliga aktier i FI AB i inkomstslaget kapital. Detta var något som skatteverket invände mot med hänvisning till 3§ 12 mom. SIL³⁶. Realisationsvinst skulle fördelas lika mellan inkomstslaget kapital och tjänst, då de ansåg att hans andelar var kvalificerade.

³⁶ Dåvarande lagrummet för bestämmelser rörande fåmansföretag.

Frågan som RR besvarade var huruvida U skulle träffas av fåmansbolagsreglerna eller inte, det vill säga om hans andelar i FI AB skulle ses som kvalificerade eller inte. Vinsten uppkom vid avyttring av aktierna i FI AB, som han var verksam i under tre månader. För det arbetet tog han ut en bruttolön på sammanlagt 120 000 kronor. Under sin verksamma period i företaget tog han inga stora beslut och skötte bara den löpande förvaltningen. U var den enda ägaren, anställda och ordinarie styrelseledamoten i företaget.

I sin bedömning undersökte även RR förarbetena³⁷ som underinstanserna gjort. Där framgick det att den skatteskyldige enbart skulle träffas av 3:12-reglerna om han har varit verksam i sådan omfattning att hans arbetsinsats haft påtaglig betydelse för vinstgenereringen i företaget. Vidare skulle personens arbetsinsats ses i relation till omfattningen och övriga omständigheter. RR tog också särskild hänsyn till grundsyftet bakom bestämmelserna, att motverka att arbetsinkomst tas ut som lägre beskattad realisationsvinst istället för lön. Deras sammanlagda bedömning blev att U inte har varit verksam i betydande omfattning. Den vinst som uppkom var inte hänförlig till det arbete han utfört under sina tre verksamma månader. Vinsten var hänförlig till att en köpare med specifikt intresse för FI ABs tillgångar betalade ett ”överpris”. RR tillade också att den formella ställningen U hade i företaget inte föranleder någon annan bedömning. Andelarna i FI AB var inte kvalificerade och hela realisationsvinsten beskattades i inkomstslaget kapital.

3.2.2.1 Doktrin

Den aktuella lagregeln 57 kap. 4§ IL har en kringgående lagstiftningskaraktär. Lagtolkning av sådana lagar utmärks ofta av att vara subjektiv och teleologisk. RR har i detta fall gett syftet till bestämmelsen en avgörande betydelse. Deras tolkning har även gjorts utifrån de faktiskt

³⁷ Prop. 1989/90:110 s. 467 ff. och s. 703 f. samt prop. 1990/91:54 s. 218 f.

föreliggande omständigheterna i det specifika fallet.³⁸ Delägarnas ställning i företaget tas upp, men tillmäts inte någon betydelse för bedömningen. Vidare anser Urban Ryden att en viktig omständighet i fallet var att U tog ut lön från företaget. Om lön har utgått till företagsledare, som U var, under den period han varit verksam och den har varit marknadsmässig samt att värdeökningen kan hänföras till andra omständigheter än företagsledarens arbetsinsats, exempelvis anställdas arbete, ska denne inte anses ha varit verksam i betydande omfattning. Personens andelar ska inte ses som kvalificerade och ska därmed inte träffas av 3:12-reglerna.³⁹

3.2.2.2 Egna kommentarer

Antalet timmar som U har varit verksam är inget som diskuteras, utan det konstateras att han har varit fullt verksam i tre månader. Lågt räknat skulle detta innebära att han har jobbat ca 420 timmar⁴⁰ under tiden han var verksam. Dock diskuterades inte kvantiteten på Us arbete. Det enda som togs upp var att han ”bara” var verksam i tre månader innan han sålde det och att hans arbetsinsats under denna tid inte hade någon betydelse för vinstgenereringen. Det kan därför konkluderas att det är kvaliteten på hans arbete man har valt att göra bedömningen utifrån, inte kvantiteten. Precis som Göran Grosskopf skriver i *Skattenytt* lägger RR stort fokus på syftet i sitt avgörande.⁴¹ Syftet är som tidigare sagts att arbetsinkomst inte ska tas ut som lägre beskattad reavinst. I detta fall har U tagit ut en bruttolön på 120 000 kronor för sitt arbete. Om det har någon betydelse vid bedömningen framgår inte. Det skulle dock kunna vara en förklaring till varför de inte anser att hans andelar är kvalificerade, dvs. att han inte försökt omvandla sin inkomst då han faktiskt tagit ut lön från företaget. Detta är inget som RR nämner i sitt avgörande, utan är enbart spekulationer från min sida. Något som domstolen var väldigt tydlig med var att den skatteskyldiges formella

³⁸ Grosskopf, *Skattenytt* 2004, s. 384.

³⁹ Rydin 2006, s. 80f.

⁴⁰ 140 timmar per månad * 3 månader = 420 timmar.

⁴¹ Grosskopf, *Skattenytt* 2004, s. 384.

position som ensam styrelseledamot, anställd och ägare i ett företag i sig inte presumerar att verksamhetsrekvisitet uppfylls.

3.2.3 RÅ 2007 ref. 15

Uppkomsten till rättsfallet var att C sålde alla sina aktier i sitt helägda företag X AB, ett bolag som ägde och förvaltade en fastighet.

I RÅ 2007 ref. 15 avgjordes om C skulle träffas av 3:12-reglerna. Den avgörande frågan var om han hade varit verksam i betydande omfattning i X AB för att avgöra om andelarna var kvalificerade eller inte.

C hade ensam skött administrationen i bolaget fram till avyttringen, en arbetsinsats på ca två och en halv timmar per år. Själva underhållet och fastighetsskötseln hade skötts av hyresgästerna.

I sin bedömning tog RR upp syftet till den aktuella lagen från förarbetena⁴², dvs. att motverka omvandling av arbetsinkomst till lägre beskattad reavinst. Vidare tog de upp att en person vars arbetsinsats haft stor betydelse för vinstgenereringen alltid ska anses vara verksam i betydande omfattning. Personens arbetsinsats ska ses i relation till omfattningen av företaget samt övriga omständigheter. Mot bakgrunden att C enbart arbetat två och en halv timmar per år samt att det framgick av handlingarna att vinsten till största del varit hänförlig till den goda värdeutvecklingen på fastigheter under en följd av år, kom RR fram till att C inte varit verksam i betydande omfattning. Hans realisationsvinst skulle tas upp i inkomstslaget kapital, då hans andelar inte var kvalificerade och han inte träffas av 3:12-reglerna.

3.2.3.1 Doktrin

Fallet berör beskattning av indirekt bedriven fastighetsförvaltning. RR har valt att lägga vikt på arbetsmängden den skatteskyldige har lagt ned i

⁴² Prop. 1989/90:110 s. 467 och s. 703.

företaget, två och en halv timmar per år. Om en ägare har lagt ned så liten mängd arbete är det rimligt att vinsten inte tas upp som tjänsteinkomst. Det underhåll som hyresgästerna har gjort kan ha bidragit till värdeökningen. Detta är dock inget som bör leda till att ägaren ska beskattas i inkomstslaget tjänst istället för kapital.⁴³ Att ägaren till bolaget ensam har skött alla de löpande arbetsuppgifterna i företaget har inte föranlett RR att göra någon annan bedömning angående verksamhetsrekvisitet.⁴⁴ Inte bara att RR har lagt stor vikt vid antalet nedlagda timmar som den skatteskyldige har lagt ned är intressant. Även uttalandet att vinsten vid avyttringen till största del gick att hänföra till värdeutvecklingen på fastigheter är noterbart.⁴⁵

3.2.3.2 Egna kommentarer

I RR och i underinstanserna la man stor vikt i att C enbart hade arbetat två och en halv timmar per år. Vilken typ av arbete han hade utfört är inget RR tar upp i sin bedömning. Det är mot den bakgrunden samt att vinsten gick att härleda till att priserna på fastighetsmarknaden hade stigit som RR gör sin bedömning huruvida verksamhetsrekvisitet var uppfyllt. Här anser jag att det är mer av en kvantitativ bedömning som ligger till grund. Att C i detta fall ensam har skött administrationen verkar inte ha varit något som RR tagit in i bedömningen. Det var emellertid något som underinstanserna däremot gjorde. Både Länsrätten och Kammarrätten var av åsikten att C uppfyllde verksamhetsrekvisitet. Detta främst för att de ansåg att hans arbetsinsats hade haft stor betydelse för vinstgenereringen, även om arbetet varit av så pass begränsad kvantitet.

3.2.4 HFD 2013 ref. 11 I

⁴³ Gunne, *Skattenytt* 2008, s. 320.

⁴⁴ Tivéus 2014, s. 46.

⁴⁵ Gunne, *Skattenytt* 2008, s. 320.

I HFD 2013 ref 11 I, var A ägaren av det avyttrade X AB. Frågan i målet var om As andelar i X AB ska anses vara kvalificerade på grund av att A eller hans bror⁴⁶ B har varit verksamma i betydande omfattning i X AB?

A var styrelseordförande i X AB. Hans arbete har i stort sett enbart bestått i sedvanligt styrelsearbete, en arbetsmängd som har varit ca fem timmar per år. B var den person som har skött förvaltningsverksamheten genom sitt företag Y AB. B hade även ansvaret för investeringar och strategiska affärsbeslut, detta som konsult i X AB. Arbetet han utfört uppskattades till ca 200 timmar per år. Förutom det arbete han utfört genom sitt egna bolag har han varit anställd som VD i X AB och ingått i dess styrelse.

HFD valde att försöka ge en förklaring till begreppet ”verksam i betydande omfattning” i sin bakgrund till domen. De började i förarbetena till bestämmelserna för fåmansföretag. Domstolen undersökte syftet till reglerna, samt vad som krävs för att en skatteskyldig ska omfattas av 3:12-reglerna. Domstolen lyfte fram att enligt förarbetena behöver inte arbetsinsatsen bestå av en heltidstjänst, insatsen måste ses i relation till företagets omfattning och övriga omständigheter. Samt att en styrelseledamot som inte utför kontinuerligt arbete inte utan vidare kan anses har varit verksam i betydande omfattning, oavsett om denne har utfört enstaka insatser av stor betydelse.

Vidare tog HFD upp ett antal rättsfall som behandlat verksamhetsrequisitet tidigare. Fyra mål gällande företag som förvaltade värdepapper där andelarna inte ansågs vara kvalificerade ingick samt två rättsfall där vinsten ansetts varit hänförlig till annat än arbetsinsatsen. RÅ 2002 ref. 21, där vinsten som uppstod vid avyttring av andelar kunde förklaras av ”andra omständigheter”. RÅ 2007 ref 15, där vinsten var inte heller här hänförlig till den skatteskyldiges arbetsinsats, utan till värdeutvecklingen på fastighetsmarknaden.

⁴⁶ Se 2.2.3 Närstående.

Mot denna bakgrund gjorde HFD sin bedömning. I bedömningen konstaterades att vinst som uppkommit vid avyttring av företag som förvaltar fastigheter och värdepapper ofta är hänförliga till en värdeökning på respektive marknad. Att vinst som uppkommer vid avyttring av ett fastighetsförvaltningsföretag eller det företagets fastigheter till stor del går att hänföra till värdeutveckling på marknaden utesluter inte att den arbetsinsats som utförts är tillräcklig för att verksamhetsrekvisitet ska vara uppfyllt. Det är en bedömning som ska göras med utgångspunkt i det utförda arbetets omfattning och betydelse för företagets verksamhet.

I sin bedömning valde HFD att koncentrera sig på B⁴⁷. För bedömningen av Bs arbete jämförde de arbetsmängden med RÅ 2007 ref. 15, vilken var 2,5 timmar per år. B:s arbetsinsats var i detta fall avsevärt mer omfattande. Vid bedömningen av betydelsen för verksamheten av B:s arbete konstaterade man att han har varit VD och styrelseledamot samt att han har ansvarat för affärsstrategiska beslut rörande investeringar och att han skött allt administrativt arbete.

HFDs kom fram till att B varit verksam i betydande omfattning i X AB. Hans andelar skulle där med anses som kvalificerade, med anledning till att B var närstående till A.

3.2.4.1 Kommentarer

Se samlade kommentarer av del I och II under HFD 2013 ref. 11 II.

3.2.5 HFD 2013 ref. 11 II

I HFD 2013 ref 11 II har A och B avyttrat aktierna i Y AB, ett fastighetsförvaltande bolag. Frågan som HFD tog upp var om deras andelar

⁴⁷ B var närstående, se 2.2.3.

var kvalificerade. I så fall ska de träffas av 3:12-reglerna och beskattas därefter.

A och B har varit ledamot respektive suppleant i företagets styrelse. De har skött förvaltningen av fastigheterna, ett arbete som innefattat daglig tillsyn, administration av hyresbetalningar, kontakt med hyresgäster och liknande arbetsuppgifter. Vardera delägare har arbetat mellan åtta och tolv timmar per vecka. Detta utöver sina ordinarie heltidstjänster.

I bedömningen gällande omfattningen av A och Bs arbetsinsatser jämförs de med omfattningen i RÅ 2007 ref. 15, 2,5 timmar per år. HFD konstaterar att deras arbete har varit avsevärt mer omfattande än 2,5 timmar.

Domstolen gjorde också en bedömning av arbetets betydelse för Y AB. A och B har planerat och styrt bolagets verksamhet, sett till så att drift och underhåll av fastigheten har utförts samt själva utfört en stor mängd praktiskt arbete i förvaltningen. Det arbete de utfört är i stort sett det som krävs för den löpande verksamheten.

HFD:s samlade bedömning är att A och B varit verksamma i betydande omfattning, deras andelar är att betrakta som kvalificerade.

3.2.5.1 Doktrin

Rättsfallen klargör att även om en stor del av vinsten går att hänföra till värdeutvecklingen på marknaden måste det göras en noggrann bedömning huruvida andelarna är kvalificerade eller inte. Utgångspunkten för bedömningen ska vara i det utförda arbetets omfattning och dess betydelse för verksamheten. I båda fallen togs omfattningen av arbetsinsatsen upp och jämfördes med RÅ 2007 ref. 15, där omfattningen var två och en halv timmer per år. I de aktuella fallen var arbetsinsatsen av en avsevärt högre omfattning.⁴⁸

⁴⁸ Starberg, *Skattenytt* 2014, s. 367

Enligt Skatteverkets uppfattning innebär rättsfallen att andelarna i ett aktiebolag, vars verksamhet är fastighetsförvaltning, oftast kommer anses som kvalificerade. Om inte arbetsinsatsen enbart uppgår till ett fåtal timmar per år, då normal fastighetsförvaltning torde kräva mer än ett fåtal timmar per år om den skatteskyldige inte anlitat någon till att sköta förvaltningen.⁴⁹

3.2.5.2 Egna kommentarer

Domstolen konstaterar att vinst vid avyttring av företag som förvaltar antingen värdepapper eller fastigheter oftast går att hänföra till värdeökningar på marknaden. Dock med tillägget att man inte kan göra samma bedömning av dessa två, förvaltning av fastigheter kräver i allmänhet arbete av annat slag och omfattning. Detta gör att man inte kan tillämpa praxis från ena typen av företag, vid bedömningen av den andra.

I sin bedömning har de väldigt tydligt en punkt där de bedömer omfattningen av arbetsinsatserna. Här görs en jämförelse med tidigare praxis på två och en halv timmar per år. De jämför antalet timmar tidigare fall och konstaterar att han varit verksam avsevärt fler timmar.

HFD har också en punkt där de bedömer betydelsen av arbetet i företaget. Betydelsen av arbetsinsatsen anser jag kan likställas med kvaliteten av insatsen. I den bedömningen undersökte man vilken typ av arbete han utfört samt vilken ställning han har haft i bolaget.

Med det som bakgrund anser man de skatteskyldiga varit verksamma i betydande omfattning, utan vidare förklaring hur man har viktat de olika uppgifterna. Om det är omfattningen av arbetet eller betydelsen som är av största vikt vid bedömning är oklart. Det som är klart är att domstolen i detta rättsfall väger in båda parametrarna i sin bedömning för att avgöra om verksamhetsrekvisitet är uppfyllt.

⁴⁹ Skatteverkets rättsfallscommentar, 2013-03-14, målnr 2518-12.

4 Analys och slutsatser

Huvudfrågan jag önskade att besvara var huruvida verksamhetsrekvisitet är ett kvalitativt eller kvantitativt rekvisit. En fråga som har visat sig väldigt svår att ge ett kort och tydligt svar på.

I 57 kap. 4§ IL finns rekvisitet ”verksam i betydande omfattning”.

Lagtexten antyder att det är omfattningen av den skatteskyldiges verksamhet som är av betydelse, det vill säga personens nerlagda arbetstid, en kvantitativ bedömning. Dock som tidigare redovisat är lagtexten väldigt vag så en vidare tolkning av rekvisitet är nödvändig.

I prop. 1989/90:110 görs en något mer ingående förklaring av rekvisitet samt av syftet till reglerna. Bakomliggande syftet till reglerna som förs fram i prop. 1989/90:110 är att förhindra omvandling av inkomst av arbete till kapitalinkomst. En delägare i ett fåmansföretag ska inte ha möjlighet till utdelning eller reavinst på vad som egentligen är arbetsinkomst.

Det är med detta syfte som bakgrunden till kvalificerade andelar och verksamhetsrekvisitet måste ses. Har en delägare kvalificerade andelar ska individen träffas av reglerna, en viss del av utdelningen eller reavinsten betraktas som kapitalvinst och tas upp i inkomstslaget kapital. Hur stor del bestäms schablonmässigt, numera av gränsbeloppet (se ovan). Om utdelningen är större än gränsbeloppet ska den delen beskattas som tjänst. Anledningen till detta är att den del som överstiger gränsbeloppet anses hänförlig till den skatteskyldiges arbetsinsats, då ska de beskattas likt arbete, som inkomst av tjänst. Troligtvis är gränsbeloppet aldrig samma som den faktiska del hänförlig till arbetsinkomst respektive kapitalvinst. Det torde vara praktiskt omöjligt att göra den bedömningen, särskilt då inget reellt tvåpartsförhållande finns mellan ägaren och sitt fåmansföretag, på grund av personens möjlighet att styra hur företagets medel ska fördelas.

Detta syfte understryks i prop. 1990/91:54 där utgångspunkten till de särskilda reglerna tas upp. En delägare i ett fåmansföretag som arbetar i företaget ska beskattas på samma sätt som en vanlig löntagare.⁵⁰ Är den skatteskyldige verksam i företaget personen äger ska denne inte kunna fördela vinsten fritt, den del som är hänförlig till arbete ska beskattas därefter.

Skatteskyldig vars arbetsinsats har haft stor betydelse för vinstgenereringen i företaget ska alltid anses varit verksam betydande omfattning.⁵¹ Precis som Urban Rydin⁵² skriver är det inget som antyder att prövningen ska avse ett bestämt tidsmått, det ska göras en kvalitativ bedömning. Det är arbetsinsatsens betydelse för företagets vinstgenerering som ska bedömas. Har inte arbetsinsatsen påverkat vinstgenereringen i företaget kan det inte heller förmodas finnas någon vinst som härrör från delägars arbetsinsats och ska inte träffas av de särskilda reglerna.

Lagtextens vaga definition pekar åt att bedömningen ska vara kvantitativ, samtidigt som förarbetena antyder att det ska göras en kvalitativ bedömning. Bedömningen av rekvisitets innebörd har även gjorts i domstol.

I första rättsfallet jag behandlat, RÅ 2002 ref. 27, anses en delägare utan någon företagsledande ställning inneha kvalificerade aktier då han genom sitt arbete tillsammans med andra delägare, i samma ställning, anses ha utfört en gemensam verksamhet. Genom denna gemensamma verksamhet har de tillsammans haft stor betydelse för vinstgenereringen, ett uttalande från RR som överensstämmer med förarbetena⁵³. En skatteskyldigs formella position i det företag personen äger andelar i föranleder ingen presumtion av verksamhetsrekvisitet. Bedömningen som gjordes av domstolen tar inte upp

⁵⁰ Prop. 1990/91:54 218f.

⁵¹ Prop. 1989/90:110 s. 703.

⁵² Rydin 2006, s. 76f.

⁵³ Prop. 1989/90:110 s. 703.

omfattningen av delägarens arbetsinsats, enbart att hans arbete har haft stor betydelse för vinsten och anses ha varit verksam i betydande omfattning, en kvalitativ bedömning av rekvisitet.

Ett förtydligande av att en skatteskyldigs ställning i företaget inte behöver föranleda något för bedömningen av kvalificerade andelar gjordes av domstolen i RÅ 2002 ref. 21. Den skatteskyldige var ensam styrelsemedlem, ägare och anställd, ändå ansåg domstolen inte att en position i företaget kan leda till en presumtion av att rekvisitet är uppfyllt. Den skatteskyldige hade varit verksam i företaget i tre månader innan han avyttrade andelarna, dock togs inga viktiga beslut under den verksamma tiden. Domstolen ansåg att hans arbetsinsats inte påverkat vinstgenereringen i företaget, vinsten var hänförlig till övriga omständigheter. Skatteskyldiges andelar ansågs inte vara kvalificerade, vilket tyder på att det är kvaliteten av arbetsinsatsen som är avgörande, antalet timmar togs inte upp i målet.

Antalet timmar den skatteskyldiges arbetsinsats bestått av togs däremot upp i RÅ 2007 ref. 15. Ägare till fåmansföretag hade själv skött all administration i det fastighetsförvaltande bolaget. Dock bestod hans arbetsinsats enbart av två och en halv timmar per år. Något som domstolen valde att beakta i sin bedömning. Arbete i sådan liten omfattning samt att vinsten till stor del gick att härleda till värdeökning på marknaden, övriga omständigheter, medförde att andelarna inte ansågs kvalificerade. Ett domslut som antyder att kvantiteten av arbetsinsatsen har betydelse när bedömningen ska göras. Även om kvantiteten inte hade den avgörande rollen i det nyss nämnda fallet så har det ändå blivit en slags måttstock i senare fall.

I domstolens bedömning i HFD 2013 ref. 11 I och II jämförs arbetsinsatsens omfattning med RÅ 2007 ref. 15. Det konstaterades att de aktuella arbetsinsatserna är avsevärt större än två och en halv timmar. I det ena fallet rörde det sig om ca 200 timmar per år, i det andra mellan åtta till tolv timmar per vecka. Domstolen kommenterar inte något mer gällande

kvantiteten på arbetsinsatsen, mer än att den låg till grund för bedömningen. HFD tar även upp betydelsen av de skatteskyldigas verksamhet för företaget. I båda fallen anser domstolen att arten och kvaliteten på arbetet haft betydelse för verksamheten. Andelarna ansågs kvalificerade.

I HFD 2013 ref. 11 väger domstolen in både kvantiteten och kvaliteten av skatteskyldiges verksamhet. Det är även min slutsats på huvudfrågan, verksamhetsrekvisitets är både ett kvalitativt och kvantitativt rekvisit.

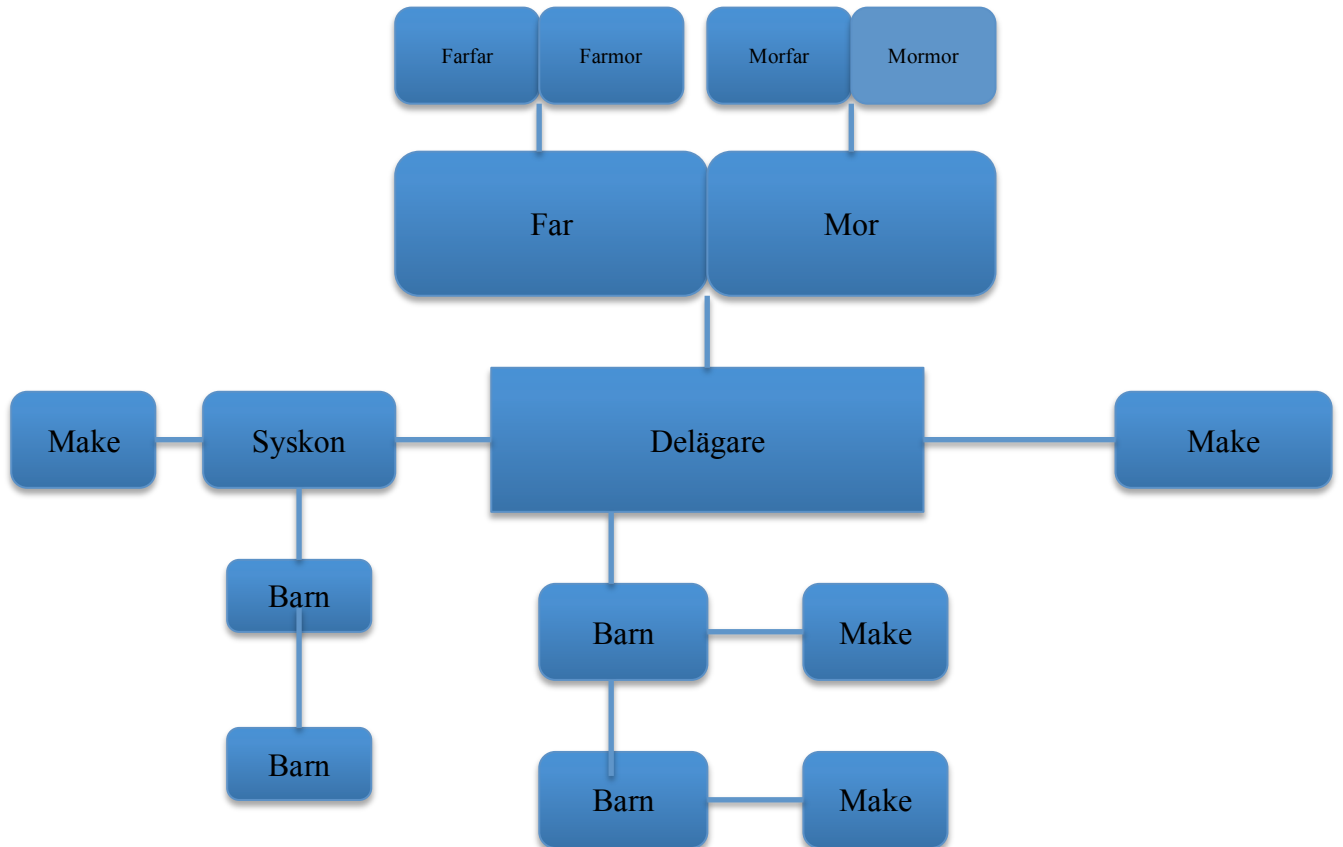
Någon exakt formel på när verksamhetsrekvisitet är uppfyllt finns inte. Gällande kvantiteten som krävs för att skatteskyldig ska uppfylla rekvisitet torde vara mer än två och en halv timmes arbete på ett år. Dock är det omöjligt att med all säkerhet säga att det inte går att vara ”verksam i betydande omfattning” med en mindre arbetsinsats. Det går inte heller säga att en person som jobbar mer än 200 timmar ska anses ha kvalificerade andelar. Det är en bedömning som måste göras från fall till fall, särskilt med tanke på att arbetsinsatsen ska ses till företagets storlek och övriga omständigheter.

Rörande vilken typ av kvalitativ verksamhet som krävs för att en skatteskyldig ska anses varit ”verksam i betydande omfattning” är inte heller helt klar. En person vars arbetsinsats haft stor betydelse för vinstgenereringen ska alltid anses uppfylla rekvisitet. Dock är det inte alldeles enkelt att bedöma i alla fall om den uppkomna vinsten i företaget är hänförlig till en arbetsinsats eller övriga omständigheter. Som redovisat i rättsfallen ovan finns det flera tillfällen då andra faktorer spelar in, exempelvis värdeökningar på fastigheter. Att då avgöra om det är en persons arbetsinsats som har lett till att det finns vinst i företaget eller om det är på grund av marknaden torde vara väldigt svårt. I sådana fall, och liknande, förstår jag att det kan vara till hjälp att även undersöka kvantiteten av arbetsinsatsen, för att avgöra om personens verksamhet haft betydelse för vinstgenereringen.

Att avgöra om verksamhetsrekvisitet är kvantitativt eller kvalitativt går inte, det är just nu en hybrid. Som jag tror att det kommer vara tills det sker en förändring av lagtexten.

Bilaga

Närståendekretsen



Käll- och litteraturförteckning

Propositioner

Prop. 1989/90:110 – Om reformerad inkomst- företagsbeskattning.

Prop. 1990/91:54 – Om kvarvarande frågor i reformeringen av inkomst och företagsbeskattning m.m.

Rättsfall

RÅ 2002 ref. 27

RÅ 2002 ref. 21

RÅ 2007 ref. 15

HFD 2013 ref. 11 I & II

Litteratur

Korling, Fredric & Zamboni, Mauro (red.) (2013). *Juridisk metodlära*. 1. uppl. Lund: Studentlitteratur

Rydin, Urban (2006). *Beskattning av ägare till fåmansföretag*. Stockholm: Norstedts juridik.

Tivéus, Ulf (2014). *Tretolv: skatt på avancerade andelar*. 1. uppl. Stockholm: Norstedts Juridik.

Tjernberg, Mats (1999). *Fåmansaktiebolag: en skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.fl.*. Diss. Lund : Univ.

Tjernberg, Mats (2006). *Beskattning av fåmansföretag*. 6., [rev.] uppl. Stockholm: Thomson fakta.

Skatteverket *Skatter i Sverige – skattestatistisk årsbok 2014*. Utgåva 17, utgiven november 2014.

Artiklar

Grosskopf, Göran *Beskattning av fåmansföretag*, Skattenytt 2003 s. 378.

Gunne, Cecilia *Beskattning av fåmansföretag*, Skattenytt 2008 s. 313.

Starberg, Daniel *Beskattning av fåmansföretag*, Skattenytt 2014 s. 366.

Magnusson, Linn *Utsomståenderegeln i 57 kap. IL*, Skattenytt 2004 s. 610.

Myndighetspublikationer

Skatteverkets rättsfallscommentar, 2013-03-14, målnr 2518-12.