



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Anton Augustsson

Arbetsinkomst eller kapitalinkomst

- Klassificering av andelar i fåmansbolag och enskild näringsverksamhet

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Peter Nilsson

Termin för examen: Period 1 HT2017

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
1 INLEDNING	5
1.1 Inledning	5
1.2 Syfte och frågeställning	6
1.2.1 Frågeställning	6
1.3 Metod	6
1.4 Material	7
1.5 Avgränsningar	9
2 DET SVENSKA SKATTESYSTEMET	10
2.1 Dualistiskt skattesystem	10
2.1.1 Tjänst	11
2.1.2 Näringsverksamhet	11
2.1.3 Kapital	12
3 FÅMANSBOLAG	13
3.1 Definition av fåmansbolag	13
3.2 Tvåpartsförhållande	14
3.3 Beskattningen av fåmansbolag	15
3.3.1 Okvalificerade andelar	15
3.3.2 Kvalificerade andelar	15
3.3.3 Gränsbelopp	16
3.3.3.1 Förenklingsregeln	16
3.3.3.2 Huvudregeln	16
3.3.3.2.1 Förutsättningar för nyttjande av lönebaserad andel	17
3.3.3.3 Sparat utdelningsutrymme	17
3.4 Klassificering av andelar i fåmansbolag	18
3.4.1 Samma eller likartad verksamhet	18
3.4.2 Tröghetsregeln	18
3.4.3 Utomståenderegeln	19
4 ENSKILD NÄRINGSVERKSAMHET	20
4.1 Definition av näringsverksamhet	20
4.1.1 Rekvisit för näringsverksamhet	20
4.1.1.1 Näringsverksamhet genom aktivitet	20

4.1.1.2	Näringsverksamhet genom ägande	21
4.2	Beskattning av enskild näringsverksamhet	22
4.2.1	Gränsdragning mellan näringsverksamhet och det privata	22
4.3	Ändringar av näringsverksamhet	23
4.3.1	Förvärvskällor	23
4.3.2	Räntefördelning mer allmänt	23
4.3.2.1	Positiv räntefördelning	24
4.3.2.2	Negativ räntefördelning	24
4.3.3	Expansionsfond och periodiseringsfond	24
4.4	Klassificering av näringsverksamhet	25
4.4.1	Aktiv eller passiv verksamhet	25
4.4.1.1	Skillnader mellan aktiv och passiv	25
4.4.1.1.1	Sociala avgifter	26
4.4.1.2	Möjligheten till avdrag	26
5	VERKSAM I BETYDANDE OMFATTNING	28
5.1	Förarbeten	28
5.1.1	Tillämpning av 3:12-reglerna	28
5.1.1.1	Undantag från tillämpningen	30
5.2	Praxis	31
5.2.1	HFD 2013 ref. 11 mål I	31
5.2.2	RÅ 2007 ref 15	32
5.2.3	RÅ 2009 not. 68	33
5.2.4	RÅ 2002 ref. 21	34
5.3	Sammanfattning av verksamhetsrequisitet	36
6	ARBETE I INTE OVÄSENTLIG OMFATTNING	38
6.1	Förarbeten	38
6.1.1	Kvantifieringsregeln	39
6.1.2	Jämkningsregeln	40
6.1.3	Spärregeln	40
6.2	Rättsfall	41
6.2.1	RÅ 2002 ref. 15	41
6.2.2	Andra rättsfall	44
6.2.2.1	Kammrätten i Stockholm mål nr. 2298-12	45
6.2.3	Avgörande angående omfattning av arbete	47
6.3	Sammanfattning av aktivitetsrequisitet	47
7	JÄMFÖRELSE	49
7.1	Syfte och beskattning	49
7.2	Kvantitet av skattskyldigs arbetsinsats	49
7.3	Kvalitet och karaktär av arbetsinsatsen	50

7.4	Innehav av kapitaltillgångar	51
7.5	Jämförelse med ändring av verksamhetstyp	52
7.5.1	HFD 2013 ref. 11 mål I	52
7.5.2	RÅ 2007 ref 15.	53
7.5.3	RÅ 2009 not. 68	54
7.5.4	RÅ 2002 ref. 15	54
7.6	Sammanfattning	56
8	SLUTSATS	58
	BILAGA A	67
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	69
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	70

Summary

The purpose of this essay is to examine the classification of shares in close companies and private economic activities and to compare the classifications with each other. Conducting this comparison will ascertain what fundamental differences and similarities there are between the classifications.

In a closed company, the shares are classified either as qualified or unqualified and the aim with this classification is to separate between wage earnings and capital incomes. The assessment of the shares is based on the shareholder's activity in the corporation. If the shareholder is considered active, the corporation requisition is fulfilled and the shares will be classified as qualified. An income based on bonuses and capital gain will only be assessed as capital income if the shares are unqualified. Bonuses and capital gain earned from qualified shares are assessed both as capital income and wage earnings.

According to legislative history the corporation requisition is fulfilled if the shareholder's work effort has been evident or if it had a great impact on the profits in the corporation. When assessing the shareholder's work, multiple circumstances are considered, for example the quality of the work performed, the shareholder's position in the corporation and the possession of capital resources. The court practice conducts a combined assessment of all these circumstances. These circumstances are of different significance when the assessment is performed but no circumstance is of such importance that it would be considered crucial. However, the quality of the shareholder's work is the circumstance that is of most importance, namely what type of work the shareholder performs.

The purpose of the classification of the private economic activity is the same as stated above and the assessment is made based on the businessman's activity in the corporation. Private economic activity is classified either as active or passive. The corporation is active if the businessman fulfills the activity requisition and the requisition is considered fulfilled if the businessman carries out the work to an unessential extent in the corporation. If the corporation is active the income is considered to be work earnings and if it is passive the income is considered to be capital gain. By researching the legislative history it becomes evident that the activity requisition could be fulfilled in two separate ways. First, it could be fulfilled if the businessman conducts 500 hours or more of work in the corporation. Second, if the work performed is less than 500 hours, the corporation can still be classified as active if the main source of work is based on the businessman's own work and if the corporation does not have a significant balance sheet.

When classifying the private economic activity not as many circumstances are considered as when the classification of shares in closed companies are performed. Of all the circumstances that are considered during both classifications, the greater ones play a more significant role when assessing the activity requisition. Concluding in the fact that it is more rather than greater circumstances that could be crucial. For example, the extent of the work effort of the person liable to taxation could make a direct difference and be crucial to the assessment of the private economic activity, as well as the circumstance of the corporation's capital gain.

The comparison of the classifications also displays that although the classifications carry the same purpose, the same situation could be assessed differently depending on if the assessment is made based on the business requisition or the activity requisition.

Sammanfattning

Uppsatsens syfte är att undersöka klassificeringen av andelar i fåmansbolag och enskild näringsverksamhet och jämför klassificeringarna med varandra. Syftet med jämförelsen är att utröna vilka principiella skillnader och likheter som finns mellan klassificeringarna.

Andelarna i ett fåmansbolag kan klassificeras antingen som kvalificerade eller okvalificerade, syftet med klassificeringen är att skilja mellan arbetsinkomst och kapitalinkomst. Bedömningen av andelarna görs utifrån andelsägarens aktivitet i bolaget. Är ägaren verksam i betydande omfattning, uppfylls verksamhetsrekvisitet och andelarna klassificeras som kvalificerade. Inkomst i form av utdelning och reavinst beskattas enbart som inkomst av kapital om andelarna är okvalificerade. Utdelning och reavinst från kvalificerade andelar beskattas både som kapitalinkomst och arbetsinkomst.

Enligt förarbetena uppfylls verksamhetsrekvisitet om ägarens arbetsinsats har varit av påtaglig eller stor betydelse för vinstgenereringen i bolaget. Vid bedömning av ägarens arbete beaktas flertalet omständigheter, bland annat omfattning av arbetsinsatsen, kvaliteten på arbete, ägarens position i företaget och innehav av kapitaltillgångar. I praxis gör domstolen en sammanlagd bedömning av alla omständigheter. Omständigheterna har olika stor betydelse vid bedömning men ingen av omständighet är av sådan betydelse att den är avgörande. Den omständighet som är av störst betydelse är kvaliteten av ägarens arbete, alltså vilken typ av arbete som denna utfört.

Syftet med klassificeringen av enskild näringsverksamhet är det samma och bedömningen görs utifrån näringsidkarens aktivitet i verksamheten. Enskild näringsverksamhet klassas antingen som aktiv eller passiv. Verksamheten är aktiv om näringsidkaren uppfyller aktivitetsrekvisitet, rekvisitet anses uppfyllt om näringsidkaren har arbetet i inte oväsentlig omfattning i näringsverksamheten. Är verksamheten aktiv anses inkomsten vara arbetsinkomst och är den passiv anses inkomst vara kapitalinkomst. Av förarbetena framgår det att aktivitetsrekvisitet kan uppfyllas på två sätt. Det första är om näringsidkaren arbetar 500 timmar eller mer i verksamheten. Det andra är om arbetsinsatsen understiger 500 timmar, då kan verksamheten ändå klassificeras som aktiv om verksamheten i huvudsak baseras på näringsidkarens eget arbete och verksamheten inte innehar en betydande balansomslutning.

Vid klassificering av enskild näringsverksamhet beaktas inte lika många omständigheter som vid klassificeringen av andelar i fåmansbolag. Av de omständigheter som beaktas vid båda klassificeringarna har de större betydelse vid bedömning av aktivitetsrekvisitet. Det är då fler omständigheter som kan vara av avgörande betydelse. Exempelvis kan omfattningen av den skattskyldiges arbetsinsats vara direkt avgörande för bedömning av enskild näringsverksamhet, liksom omständigheten att verksamheten har en

kapitaltillgång. Omständigheter som inte är av tillräckligt stor betydelse för att avgöra bedömning av verksamhetsrekvisitet.

Jämförelsen av klassificeringarna visar även att även om båda har samma syfte kan samma situation bedömas olika, beroende på om bedömning görs utifrån verksamhetsrekvisitet eller aktivitetsrekvisitet.

1 Inledning

1.1 Inledning

Den här uppsatsen kommer undersöka två typer av klassificeringar, klassificering av andelar i fåmansbolag och enskild näringsverksamhet. Båda klassificeringarna syftar till att skilja mellan arbetsinkomst och kapitalinkomst.

För att ge en kort och övergripande bild över det uppsatsen behandlar, kommer jag börja med att ge en kort bakgrund till ämnet och några av begreppen som senare utvecklas i uppsatsen.

I det svenska skattesystemet finns det tre stycken olika inkomstslag, tjänst, kapital och näringsverksamhet. Beroende på vem det är som har inkomsten och vad det är för typ av inkomst ska den beskattas i något av de tre inkomstlagen. Beskattningen i de olika inkomstlagen skiljer sig åt, det är därför väsentligt att en inkomst beskattas i rätt inkomstslag. Så kallad inkomstomvandling, där en inkomst beskattas i ett annat inkomstslag istället för det korrekta, är således inte önskvärt. Ett exempel på inkomstomvandling är när en fysisk person tar utdelning som ersättning för arbete istället för lön. Utdelningen blir då beskattad enligt reglerna för inkomstslaget kapital, men ersättning för arbete, lön, ska beskattas i inkomstslaget tjänst. Denna typ av inkomstomvandling är oönskad, då inkomsten blir beskattad på ett felaktigt sätt, i fel inkomstslag.

Med vissa skatteskyldiga finns det en större risk att inkomstomvandling sker än andra. Det är skatteskyldiga som har möjlighet att påverka sin inkomst i större grad än en vanlig anställd. Personer som typiskt sätt har denna ökade möjlighet är delägare i fåmansbolag och dem som bedriver enskild näringsverksamhet. Då inkomstomvandling är oönskat finns det klassificeringar som tillämpas för delägare i fåmansbolag och enskilda näringsidkare.

Andelarna i ett fåmansbolag kan antingen klassificeras som kvalificerade eller okvalificerade, en näringsverksamhet kan antingen vara aktiv eller passiv. Klassificering av verksamheten, oavsett aktiebolag eller enskild näringsverksamhet, syftar till att en skatteskyldigs inkomst ska beskattas korrekt. Korrekt beskattning är när en inkomst beskattas i ”rätt” inkomstslag, är inkomsten ersättning för utfört arbete ska inkomsten beskattas i inkomstslaget tjänst.¹ Klassificeringen av andelar i fåmansbolag och enskild näringsverksamhet har som syfte att förhindra inkomstomvandling, att en inkomst beskattas i ”fel” inkomstslag².

¹ Se vidare om inkomstslag i kapitel 2.1.

² Klassificering av andelar i fåmansbolag resulterar i att viss inkomst delas upp mellan inkomstlagen tjänst och kapital. Beskattning av inkomst i enskild näringsverksamhet sker

Reglerna för klassificeringen av ägare i fåmansbolag och enskilda näringsidkare skiljer sig åt, de finns i olika kapitel i inkomstskattelagen (IL), är utformade på olika sätt och består därav av olika rekvisit. Av naturliga skäl så bedöms klassificeringarna på olika sätt, detta även då reglerna har samma syfte.

I följande uppsats kommer de olika klassificeringarna och innebörden av respektive huvudrekvisit undersökas. Vidare kommer klassificeringarna att jämföras med varandra för påvisa eventuella skillnader och likheter.

Särskilt angeläget framstår det att undersöka på vilka grunder som klassificering görs, vad är det i respektive klassificering som bedöms? Beaktas omständigheter annorlunda beroende på om det är ett fåmansbolag eller en enskild näringsverksamhet som klassificeras?

1.2 Syfte och frågeställning

Uppsatsens syfte är att tolka och undersöka klassificeringen av kvalificerade och okvalificerade andelar i fåmansbolag samt klassificering av aktiv och passiv näringsverksamhet. Båda klassificeringarna görs utifrån varsitt huvudrekvisit, verksamhetsrekvisitet respektive aktivitetsrekvisitet³. Undersökningen ämnar tydliggöra innebörden av rekvisiten och vad som krävs för att de ska anses uppfyllda. Vidare syftar uppsatsen till att jämföra klassificeringarna och rekvisiten med varandra, för att utröna vilka skillnader och likheter som finns mellan klassificeringarna.

1.2.1 Frågeställning

Syftet kommer att uppfyllas genom besvarandet av följande frågeställningar:

Vad krävs för att delägare ska anses vara ”verksam i betydande omfattning” och hens andelar ska anses som kvalificerade?

Vad krävs för att en näringsidkare ska anses ”arbeta i inte oväsentlig omfattning” och hens näringsverksamhet ska ses som aktiv?

Vilka är de principiella skillnaderna och likheterna när klassificering görs utifrån verksamhetsrekvisitet eller aktivitetsrekvisitet?

1.3 Metod

Vid granskning av reglerna för klassificering av fåmansbolag och enskild näringsverksamhet studeras lagar, förarbeten och rättspraxis, de så kallade primärkällorna. Då omfattning av underlag är begränsat i dessa källor

alltid i inkomstlagen näringsverksamhet, uppdelningen av aktiv och passiv syftar ändå till att särskilja mellan arbetsinkomst och kapitalinkomst, se vidare om effekter av respektive klassificering i kapitel tre och fyra.

³ Se vidare om respektive rekvisit i kapitel fem och sex.

används även skatterättslig doktrin, främst böcker men även artiklar och Skatteverkets rekommendationer med mera.

Doktrinen ger både ett bredare och djupare underlag, vilket bidrar till en mer nyanserad bild för tolkning av reglerna. Det finns ett ytterst begränsat antal avgörande från högsta instans där klassificering av enskild näringsverksamhet har prövats. Därav finns ett behov av att se till avgörande i lägre instanser, Kammarrätten. Avgörande från underinstanserna har inte samma värde som ett avgörande från högsta instans, ändå kan dessa domar tolkas och ges visst värde.

Vidare har reglerna jämförts med varandra för att undersöka vad det finns för likheter och eventuella skillnader mellan reglerna för klassificering av fåmansbolag respektive enskild näringsverksamhet. För att jämförelsens resultat ska bli så tydligt som möjligt görs jämförelsen med tidigare avgjorda rättsfall. Omständigheterna kommer vara de samma som i ett avgörande där klassificering av fåmansbolag eller enskild näringsverksamhet har varit frågan för avgörandet. Skillnaden kommer vara att verksamhetstypen ändras, alltså i ett avgörande där andelarna i ett fåmansbolag prövats, prövas istället om enskild näringsverksamhet är passiv eller aktiv. Även motsatsen kommer att prövas, dvs. verksamhetstypen ändras från enskild näringsverksamhet till fåmansbolag. Anledning till att jag enbart ändrar verksamhetstyp och låter övriga omständigheter kvarstå är för att se om den ändringen ändrar utgången av hur inkomsten klassificeras.

Genom att ändra verksamhetstyp ändras även rekvisitet som bedömning görs utifrån. Förutom eventuella ändringar av resultat visas även vad som beaktas vid de olika bedömningarna samt om omständigheter bedöms på olika sätt beroende vilket rekvisit som tillämpas.

Av de rättsfall som jämförs genom ändring av verksamhetstyp finns tyvärr en överrepresentation av rättsfall som ursprungligen avgjorde frågan om andelar i fåmansbolag. Anledningen till denna skillnad är att det finns betydligt fler avgörande från högsta instans gällande klassificeringen av fåmansbolag än enskild näringsverksamhet. I ett försök att jämna ut skillnaden har jag även använt mig av avgörande från Kammarrätten vid jämförelsen.

1.4 Material

Förarbeten

Val av förarbeten som undersökts i uppsatsen har till stor del styrts utifrån deras relevans i praxis. Prop. 1989/90:110 återkommer i samtliga rättsfall vid klassifikationen av både andelar i fåmansbolag och enskild näringsverksamhet. Självfallet är olika delar av propositionen relevant för respektive klassifikation. Även andra förarbeten har undersökts, vilka också varit av intresse. Dock är propositionen från 89/90 den mest relevanta och vid undersökning av verksamhetsrekvisitet och aktivitetsrekvisitet, även om flertalet ändringar gjorts av reglerna sedan dess, kvarstår uttalande från det förarbetet som de viktigaste underlagen.

Rättsfall

Urvalet av rättsfall i uppsatsen är gjorda genom två olika tillvägagångsätt, ett för verksamhetsrekvisitet och klassificering av fåmansbolag och ett för aktivitetsrekvisitet och klassificeringen av näringsverksamhet.

För verksamhetsrekvisitet började jag med det senast rättsfallet som behandlar frågan om andelar i fåmansbolag ska klassas som kvalificerade eller okvalificerade utifrån verksamhetsrekvisitet, HFD 2013 ref. 11 mål I & II. Avgörandet är även återkommande i böcker som behandlar ämnet samt artiklar från både Skattenytt och Svensk Skattetidning. I rättsfallet refererar domstolen till flertalet tidigare rättsfall som är av betydelse vid avgörandet. De omnämnda rättsfallen är de jag valt att undersöka vidare, jag har utfört samma process igen med de avgörandena. På så sätt har jag lyckats undersöka de mest relevanta avgörandena som omnämns i praxis. Av utrymmesskäl är det inte möjligt att ta med alla rättsfall. Jag har därför valt ut de mest relevanta för uppsatsen och dess syfte. Vid urvalsprocessen har jag även beaktat tidsaspekten. Skatterätt är ett område som ständigt förändras, äldre avgöranden kan därför bli mindre relevanta med tiden. Därför har urvalet begränsats till rättsfall från 2000-talet och framåt.

Urvalsprocessen av rättsfall som berör/behandlar aktivitetsrekvisitet är en annan. Relevant praxis är extremt begränsad, det finns enbart ett avgörande sedan lagen ändrades år 1991, RÅ 2002 ref. 15. Därav är det omöjligt att göra utföra samma process som förklaras ovan. Rättsfallet från 2002 är därför av största relevans. För att kunna undersöka hur aktivitetsrekvisitet tillämpas och utföra jämförelsen har jag valt att även se till avgörande från Kammarrätten. Dessa avgörande har inte samma värde som ett avgörande från högsta instans och saknar prejudicerande verkan. Ändå anser jag att rättsfallen från underrätten bidrar till undersökningen. Att använda mig av avgörande även från Kammarrätten ökar antalet rättsfall som behandlar aktivitetsrekvisitet, dock är även dessa avgörande av begränsad omfattning och många har liknande omständigheter. Tyvärr är därför antalet rättsfall hänförliga till aktivitetsrekvisitet begränsade.

Doktrin

Mängden doktriner som jag använt mig av vid undersökningen är större än de som jag refererar till. Vid inledande fasen av arbetet med uppsatsen ägnades mycket tid till att läsa in mig på området. Jag började med att läsa relevanta delar av Sven-Olof Lodin m.fl. bok för att ge mig själv en övergripande bild, boken är av grundläggande karaktär, men hänvisar till mer fördjupad/specificerad litteratur. Den undersöktes på ett mer överskådligt sätt, vilket i sin tur resulterade i annan doktrin som var av intresse för uppsatsen. En av dess böcker var Urban Rydins, som visserligen är några år gammal, men likväl bidragit till fördjupade kunskaper. Flertalet artiklar kring frågeställningen i Svensk Skattetidning och Skattenytt har studerats. Genom en sökning av ”verksam i betydande omfattning” och ”aktiv eller passiv näringsverksamhet” fick jag fram en stor mängd artiklar relaterade till

uppsatsens syfte. Även rekommendationer och skrivelser från Skatteverket har behandlats.

Ett stort antal av ovan nämnda doktriner är inte omnämnda eller refererade till i uppsatsen. Även om allt har bidragit till uppsatsen, har jag enbart hänvisat till de källor jag direkt hämtat information ifrån.

1.5 Avgränsningar

Uppsatsen är skriven utifrån ett svenskt perspektiv, de internationella aspekterna omnämns enbart kortfattat och utan vidare undersökningar.

Undersökningen görs utifrån en fysisk persons perspektiv, inte utifrån själva verksamhetens. Aspekterna och effekterna som berör själva verksamheten behandlas inte i uppsatsen. Den skattskyldige, fysiska personen hänförlig till fåmansbolag som undersöks är ägare eller delägare till andelar i fåmansbolag. Skattskyldige hänförlig till enskild näringsverksamhet är näringsidkaren.

I uppsatsen ges en grundläggande förklaring och genomgång av det svenska skattesystemet, beträffande fåmansbolag och enskild näringsverksamhet. Genomgången av dessa områden är inte fullständig, utan fokus har lagts på de aspekter som är av intresse för uppsatsen.

Vid undersökningen av klassificeringen av andelar i fåmansbolag fokuserar jag på verksamhetsrekvisitet. Övriga rekvisit och aspekter av klassificeringen omnämns, men undersöks inte vidare. Till exempel rekvisitet ”samma eller likartad verksamhet” och ”utomståenderegeln”.

Vid undersökningen av klassificering av enskild näringsverksamhet fokuserar jag på aktivitetsrekvisitet.

Vid båda klassificeringarna kan närstående till den skattskyldige ha betydelse. Jag har valt att inte undersöka betydelse av närstående för näringsidkare. Betydelsen av delägares närstående tas enbart upp kortfattat och vidare undersökning görs inte i föreliggande studie.

Fokus i uppsatsen ligger på gränsdragningsexempel. Fall där det synes vara tydlig indelning av klassificeringen har nämnts, men inte undersökts i samma utsträckning som de mer tveksamma situationerna och fallen.

2 Det svenska skattesystemet

I detta kapitel återges en kortfattad genomgång av det svenska skattesystemet. Informationen är enbart kortfattad och är inte fullständig, enbart det mest väsentliga för uppsatsen är återgivet. Först ges en bakgrund till hur nuvarande skattesystem är utformat, vidare ges en förklarings av dem tre inkomstlagen.

2.1 Dualistiskt skattesystem

I Sverige genomfördes det en stor skattereform år 1991, även kallad ”århundradets skattereform”. Reformen resulterade i flertalet ändringar av det svenska skattesystemet, inklusive en ny skattelag inkomstskattelagen som infördes år 1999. En av de största ändringarna som skedde var införandet av ett dualistiskt skattesystem. Innebörden av det dualistiska skattesystemet är att kapitalinkomster separeras från förvärvsinkomster. Innan reformen samlades den skattskyldiges alla inkomster, från olika förvärvskällor, och beskattades utifrån en gemensam skatteskala. I det svenska dualistiska skattesystemet beskattas kapitalinkomster med en proportionell skattesats, som är den samma oavsett storleken på kapitalinkomsten. Till skillnad från beskattningen av en fysisk persons förvärvsinkomster som är progressiv, så ökar delen skatt som ska betalas på inkomsten med storleken av inkomsten.⁴

Från och med reformens genomförande finns det i Sverige tre inkomstlag, beroende på vad det är för inkomst det rör sig om ska den beskattas i ett visst inkomstlag. De tre inkomstlagen är tjänst, kapital och näringsverksamhet. Fysiska personer kan ha alla typerna av inkomster, juridisk person har enbart inkomst av näringsverksamhet.

För fysiska personer finns det som ovan sagt tre inkomstlag, tjänst, näringsverksamhet och kapital. Inkomst av tjänst och näringsverksamhet kallas förvärvsinkomster, dessa beskattas med kommunal och statlig inkomstskatt som är progressiv. En fysisk persons inkomst av kapital beskattas enbart med en proportionell statlig inkomstskatt.

Det svenska skattesystemet bygger, bland annat, på två principer som har en stark koppling mellan varandra, likformighetsprincipen och neutralitetsprincipen. Likformighet innebär att lika fall ska bedömas lika, i praktiken ska två skattskyldiga med samma faktiska inkomst betala samma skatt. Neutralitet i beskattningen betyder att skattesystemet och skattereglerna ska vara neutralt i förhållande till den skattskyldige, reglerna ska inte styra någon till att välja en handling över en annan. En ökad likformighet har resulterat i att neutraliteten ökat. Exempel där neutralitet eftersträvas är; boendalternativ, skattereglerna ska vara neutrala för valet boende, eget hus, bostadsrätt eller hyreslägenhet. Valet av företagsform ska också vara neutralt, skattskyldig ska inte välja aktiebolag, handelsbolag, enskild

⁴ Sven-Olof Lodin m.fl. s. 42,52,53.

näringsverksamhet på grund av skattesystemet.⁵ Det finns även skatteregler som inte är neutrala, där syftet är att styra personers handlingar.⁶

2.1.1 Tjänst

Inkomst av tjänst är i huvudsak inkomster som uppkommit som ett resultat av arbetsinsatser den fysiska personen utfört i en anställning eller osjälvständigt uppdrag. Typiska intäkter som ska beskattas i inkomstslaget tjänst är lön, arvode, pensioner, livräntor, förmåner samt andra ersättningar i pengar på grund av anställning eller tillfälligt uppdrag.⁷

Skattesatsen för tjänsteinkomst är progressiv och kan bestå av både kommunal och statlig skatt, skattenivån är mellan 32 och 57 procent skatt.⁸ När fysisk person får inkomst av tjänst ska även utbetalaren av inkomsten betala sociala avgifter. Är inkomsten lön ska arbetsgivaren betala sociala avgifter i form av arbetsgivaravgift om 31,42 procent av bruttolönen.⁹

2.1.2 Näringsverksamhet

Precis som inkomst av tjänst är näringsverksamhet en förvärvsinkomst, och är också oftast ett resultat av den skattskyldiges arbetsinsats. Till skillnad från tjänsteinkomst är det från arbetsinsatser i en självständig yrkesmässig verksamhet. Det är alltså inkomster som en fysisk person har i sin enskilda näringsverksamhet, vad en enskild näringsverksamhet är framgår av 13 kapitlet 1 § IL, se även nedan i kapitel fyra.

En fysisk persons intäkter som är hänförliga till verksamheten ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Även inkomster från fastigheter, så kallade näringsfastigheter, ska beskattas som en inkomst av näringsverksamhet¹⁰, detta även om det i praktiken inte utförts någon arbetsinsats eller om den verksamheten inte är en del av den yrkesmässiga verksamheten. Exempel på en sådan fastighet är en hyresfastighet. Intäkter i form av hyresintäkter ska alltså tas upp som inkomst av näringsverksamhet. Vid försäljning av en näringsfastighet ska den eventuella inkomsten inte beskattas i näringsverksamhet, kapitalvinst som uppstår ska istället beskattas i inkomstslaget kapital.¹¹

Vid inkomst av näringsverksamhet för fysisk person ska den skattskyldiga även betala sociala avgifter. Det finns två ”typer” av sociala avgifter,

⁵ Sven-Olof Lodin m.fl. s. 45 f.

⁶ Gunnar Rabe m.fl. s. 38.

⁷ Sven-Olof Lodin m.fl. s. 61 f.

⁸ Skattesatsen varierar beroende på kommun och inkomst, den genomsnittliga kommunala skattesatsen 2017 är 32,12 procent. Se Skatteverkets hemsida, <https://www.skatteverket.se/privat/skatter/arbeteochinkomst/sabeskattadinlon.4.54a3d27615036ac09f316ce.html> (hämtat 20180102).

⁹ Vid inkomst av tjänst kan de sociala avgifterna variera, full arbetsgivaravgift är 2017 31,42 procent, för mer information se, SKV 401 utgåva 23.

¹⁰ Definition av näringsfastighet se 2:14§ IL.

¹¹ Sven-Olof Lodin m.fl. s. 63-65.

egenavgifter om verksamheten är aktiv och inkomsten ses som förvärvsinkomst eller särskild löneskatt om verksamheten är passiv och inkomsten ses som kapitalinkomst. Läs vidare om klassificering av näringsverksamhet i kapitel fyra och sex.

För fysiska personer är inkomst av näringsverksamhet progressiv, skattedelen blir högre ju större inkomsterna är, upp till viss nivå.

2.1.3 Kapital

Inkomst av kapital är separerat från de två övriga förvärvsinkomsterna och beskattas med en proportionell skattesats. Inkomster som ska tas upp i inkomstslaget kapital är alla inkomster från innehav av tillgångar och kapitalvinster.¹² Typiska inkomster från tillgångar är ränta, utdelning och hyresintäkter från privatbostad. Även kapitalvinster, alltså vinsten vid avyttring av tillgångar tas upp i inkomstslaget kapital.¹³ Beskattning av kapital är proportionell, dock varierar skattenivån beroende på vilken typ av kapitalinkomst en skattskyldig har. Det är en skattenivå mellan 20 och 30 procent.

¹² Även utgifter och förluster hänförliga till tillgångar ska tas upp i inkomstslaget kapital.

¹³ Sven-Olof Lodin m.fl. s 65.

3 Fåmansbolag

I detta kapitel ges först en övergripande och sammanfattande bild av vad ett fåmansbolag är. Vidare följer en genomgång av skillnaden mellan kvalificerade och okvalificerade andelar i ett fåmansbolag, samt resultatet av den klassificeringen.

3.1 Definition av fåmansbolag

Reglerna om fåmansbolag finns i kapitel 56 och 57 IL. Reglerna fanns tidigare i 3 § 12 och 12 a-e mom. SIL, och därav kallas reglerna rörande fåmansbolag för ”3:12-reglerna”. Definitionen av fåmansföretag ges i 56:2-§§ IL.

Enligt definitionen är ett aktiebolag med fyra eller färre delägare som innehar andelar vilka ger en majoritet i bolaget ett fåmansföretag¹⁴. Vem som anses vara en delägare i fåmansbolag framgår av 56:6§ IL. Delägare är en fysisk person som direkt eller indirekt äger eller på liknande sätt innehar andelar i bolaget. Enligt reglerna om fåmansbolag kan flera personer ses som en delägare, även om de är flera individer. Personer som räknas som en delägare är närstående och de som ingår i den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen, 56:5§IL och 57:3§ IL.

Alla delägare som ingår i den så kallad närståendekrets ska ses som en delägare. Vilka som ingår i närståendekretsen framgår av 2:22§ IL, där bedömningen utgår från den äldsta personen och fortsätter i fallande ordning efter ålder, se Figur 1 i Bilaga A.

Exempel, närståenderegeln:

X AB ägs av 20 personer, varje person äger fem procent av andelarna i bolaget. Enligt definitionen i 56:2§1st är inte X AB ett fåmansföretag. Åtta av delägarna ingår dock i samma närståendekrets och ska därför ses som en delägare. På grund av reglerna i 56:5§ är X AB ett fåmansföretag, $8 \text{ personer} * 5 \% = 40 \%$, $40 \% + 15 \%/tre \text{ delägare} = 55\%$, fyra delägare innehar majoriteten av andelarna i företaget.

Således kan ett bolags andelar innehavas av betydligt fler personer än fyra personer och ändå vara ett fåmansbolag. Antalet delägare som ska ses som en delägare utökas ytterligare av 57:3§ IL, även kallade utvidgade fåmansföretagsdefinitionen.

¹⁴Ett fåmansföretag kan vara både ett aktiebolag eller en ekonomisk förening, även vissa speciella regler finns för fåmanshandelsbolag. Då denna uppsats berör enbart fåmansaktiebolag, kommer handelsbolag och ekonomiska föreningar således inte undersökas vidare.

Innebörden av utvidgandet är att alla som delägare eller dess närstående som är eller varit verksamma i betydande omfattning under beskattningsåret eller fem föregående år i företaget eller i ett av företaget helt eller delvis ägt företag, ska ses som en delägare.

Exempel, utvidgade fåmansföretagsdefinitionen:

Y AB ägs av 100 delägare, varje delägare innehar 1 procent av andelarna. Enligt definitionen i 56:2§1st är inte Y AB ett fåmansföretag. Alla delägare är verksamma i betydande omfattning i bolaget, alla 100 delägare ska då ses som en delägare. Y AB är alltså vid tillämpning av 57 kap IL ett fåmansbolag, enligt 57:3§.

Fåmansföretag kan alltså ha flertalet ägare, fler än fyra, genom reglerna om närståendekretsen och den utvidgade definitionen. Reglerna om fåmansföretag berör inte enbart svenska företag, även utländska bolag kan vara fåmansföretag genom generell bestämmelse 2:2§ IL.¹⁵ En begränsning av reglerna är att ett företag som är upptaget till handel på en reglerad marknad kan inte vara ett fåmansföretag, även om antalet delägare som äger majoriteten av andelarna är fyra eller färre, 56:3§ IL.

3.2 Tvåpartsförhållande

Ett aktiebolag är ett eget skattesubjekt precis som dess delägare, relationen mellan en delägare och dessa bolag är ett tvåpartsförhållande, rent formellt. I praktiken är förhållandet mellan delägare och bolag inte alltid lika tydlig.

Exempel på detta är en ägare av ett bolag som äger 100 procent och även är anställd i bolaget. Till skillnad från en ”vanlig” anställd som inte innehar några andelar kan ägaren i praktiken själv bestämma hur stor lönnen ska vara, förutsatt det finns ekonomiska förutsättningar. Att en delägare indirekt bestämmer sin egen lön är inget problematiskt i sig, ur ett skattemässigt perspektiv. Det som kan skapa problem är att efter skattereformen blev det och är än mer nu, fördelaktigt ur ett skatteperspektiv, att ha inkomst av kapital istället för tjänst.

Delägare som har kontroll över sitt bolag kan välja att ta ut ersättning för sin arbetsinsats genom utdelning från bolaget istället för lön. På så sätt får delägaren ut mer pengar ur företaget, genom att mindre del blir skatt. Denna möjlighet till inkomstomvandling är oönskad och särskilda regler för utdelning och kapitalvinst från fåmansföretag finns därför, numera i 57 kap. IL.

Reglerna är generella och träffar alltså inte enbart dem vars målsättning är att uppnå en skatteförmån, reglerna tillämpas på alla delägare i fåmansbolag som innehar kvalificerade andelar. Reglerna begränsar hur stor del av eventuell utdelning eller kapitalvinst som en delägare ska beskatta i inkomstslaget kapital och hur stor del som ska beskattas som inkomst av tjänst. Eller om

¹⁵ Sven-Olof Lodin m.fl. s. 450.

hela inkomsten ska beskattas i inkomstslaget kapital om delägaren istället innehar okvalificerade andelar.¹⁶

Inkomster från fåmansbolag beskattas således på olika sätt beroende på om ägares andelar är kvalificerade eller okvalificerade.

3.3 Beskattningen av fåmansbolag

Bestämmelserna om utdelning och kapitalvinst för delägare i fåmansbolag syftar till att hindra inkomstomvandling.¹⁷ Reglerna är riktade till delägare som är aktiva och arbetar i det företag dem äger, då det är dessa delägare som har möjligheten att utföra en inkomstomvandling. För att reglerna ska uppfylla syftet och inte träffa delägare som inte är passiva ägare, klassificeras andelarna i ett bolag. En delägars andelar kan klassificeras som antingen kvalificerade eller okvalificerade.

3.3.1 Okvalificerade andelar

För passiva ägare, som inte uppfyller rekvisiten för kvalificerade andelar gäller vanliga regler för utdelning och kapitalvinst, utan inskränkningar enligt 57 kap. IL. Vanlig beskattning innebär 25 procent beskattning av utdelning eller kapitalvinst, enligt 42:15a§. Skattesatsen är 25 procent oavsett storlek på inkomsten, från första till sista krona.¹⁸

3.3.2 Kvalificerade andelar

För delägare som innehar kvalificerade andelar är beskattningen annorlunda. Inkomsten delas upp i tre delar, om inkomsten är tillräckligt stor. Första delen som är gränsbeloppet beskattas i inkomstslaget kapital med 20 procent skatt, proportionell beskattning. Storleken på gränsbeloppet varierar beroende på flertalet omständigheter, se nedan. Del av inkomst som överstiger gränsbeloppet beskattas som inkomst av tjänst, progressiv beskattning med 32–57 procent skatt. Delen som beskattas som tjänst presumeras att vara inkomst av tjänst, ett resultat av delägars arbetsinsats. Denna presumtion går inte att bryta. Del av inkomst som beskattas i inkomstslaget tjänst är begränsad, max 90 inkomstbasbelopp (IBB) om inkomsten är utdelning och max 100 IBB om det är kapitalvinst. På del av inkomst som beskattas som tjänst utgår inga sociala avgifter för bolaget, alltså ingen arbetsgivaravgift. Tredje delen aktualiseras om inkomsten är större än gränsbeloppet och överstiger maxgränsen av tjänstedelen. Resterande del beskattas som inkomst av kapital med 25 procent beskattning. Sista delen har inget ”tak”, utdelning eller kapitalvinst över dem två första delarna till delägare med kvalificerade andelar beskattas med 25 procent. Se figur 2 i Bilaga A.

¹⁶ Sven-Olof Lodin m.fl. s. 448 f.

¹⁷ Prop. 1989/90:110 s. 467 f.

¹⁸ Sven-Olof Lodin m.fl. s. 453 f.

3.3.3 Gränsbelopp

Från ett skattemässigt perspektiv vill en delägare att gränsbeloppet ska vara så stort som möjligt, för att kunna få ut så stor inkomst som möjligt med en så låg skattesats som möjligt, 20 procent. Storleken på gränsbeloppet varierar från delägare till delägare. Gränsbeloppet består av två delar, årets gränsbelopp och sparad utdelningsutrymme, 57:10§ IL.

Årets gränsbelopp kan räknas fram på två olika sätt, med förenklingsregeln eller huvudregeln. Varje delägare väljer själv vilken av metoderna som ska användas, för varje år. I ett fåmansbolag med tre delägare kan år ett, två av delägarna välja förenklingsregeln och den tredje välja huvudregeln. År två, kan alla välja förenklingsregeln, det är således helt fritt för varje delägare att använda sig av den regel som är bäst lämpad för sig själv varje år.¹⁹

3.3.3.1 Förenklingsregeln

Vid användandet av denna metod består årets gränsbelopp av ett schablonbelopp om två och tre fjärdedelars IBB. Schablonbeloppet ska fördelas på antalet andelar delägaren innehar. Exempel, delägare äger 50 procent av andelarna i FÅAB och väljer att beräkna årets gränsbelopp med förenklingsmetoden. Årets gränsbelopp för delägaren är då 1,375 IBB ($2,75 * 0,5 = 1,375$). Skattskyldig som äger andelar i flertalet fåmansföretag får endast nyttja schablonregeln i ett företag varje år, 57:11a§ IL. I de resterande bolagen måste personen använda huvudregeln vid beräkningen av årets gränsbelopp.²⁰

3.3.3.2 Huvudregeln

Huvudregeln består av två delar, en räntebaserad del och en lönebaserad del. Delägare som beräknar sitt årliga gränsbelopp med huvudregeln använder sig alltid av den första delen, räntebaserade. Den andra delen, lönebaserade, används om delägaren uppfyller kraven i 57:19§, se nedan.

Räntebaserade delen består av omkostnadsbeloppet multiplicerat med klyvningsräntan. Omkostnadsbeloppet är det belopp som delägaren betalade för andelarna, alltså det värde som hade använts vid en kapitalvinstberäkning vid aktieförsäljning²¹. Klyvningsräntan är statslåneräntan plus nio procentenheter.²²

Exempel

Robin äger 100 procent av aktierna i X AB, anskaffningsvärdet för aktierna är 500 000 kr. Robin har inte gjort något ovillkorat aktieägartillskott, Robins omkostnadsbelopp är alltså 500 000 kr. Vid antagande att statslåneräntan är

¹⁹ Kjell Sandström & Ulf B Svensson s. 99

²⁰ Kjell Sandström & Ulf B Svensson s. 101 f.

²¹ Innebörden av huvudregeln för omkostnadsbeloppet, regler för omräknat omkostnadsbelopp finns i 57:25–35§§ IL. Vid gåva gäller traditionsprincipen.

²² Kjell Sandström & Ulf B Svensson s. 103 f.

3 procent är Robins räntebaserade del av huvudregeln (3%+9%) 12 % * 500 000, alltså 60 000 kr.

Den lönebaserade delen, är en del av huvudregeln som adderas till den räntebaserade delen för delägare som uppfyller kraven.

Det lönebaserade utrymmet är 50 procent av alla kontanta lönerna, inkluderat delägars, i företaget och dess dotterbolag från kalenderåret före beskattningsåret. Utrymmet beräknas för hela företaget och delas därefter upp i förhållande till antalet andelar som delägaren innehar.²³

3.3.3.2.1 Förutsättningar för nyttjande av lönebaserad andel

För att delägare som använder huvudregeln ska få tillgodoräkna sig den lönebaserade delen utöver räntebaserade delen krävs det att delägare uppfyller kapitalandelskravet och lönekravet, 57:19§ IL.

Kapitalandelskravet infördes 2014 med syfte att begränsa användandet av lönebaserat utrymme.²⁴ Kapitalandelskravet innebär att delägare måste äga andel som motsvarar minst fyra procent av kapitalet i företaget.

Utöver andelskravet krävs även att delägare uppfyller lönekravet, kravet innebär att delägare eller närstående måste tagit ut kontant lön med viss storlek. Löneuttaget måste uppgå till minst 6 IBB plus fem procent av alla lönerna i koncernen, eller 9,6 IBB.²⁵

Som ovan visat kan flera faktorer påverka årets gränsbelopp, vilken av reglerna som är att föredra ur ett skattemässigt perspektiv är olika från fall till fall.

3.3.3.3 Sparat utdelningsutrymme

Gränsbeloppet består inte enbart av årets gränsbelopp, utan består även av sparad utdelningsutrymme.

Sparat utdelningsutrymme är tidigare års outnyttjade gränsbelopp, 57:13§. En delägare som inte kan eller vill ta utdelning från sitt bolag kan spara årets gränsbelopp till nästa år, för att använda detta utrymme vid senare tillfälle vid utdelning eller kapitalvinst. Det finns ingen gräns för hur länge eller hur mycket utrymme en delägare kan spara. När gränsbeloppet beräknas adderas årets gränsbelopp med sparad utdelningsutrymme, vid denna beräkning räknas det sparade utdelningsutrymmet upp med statslåneräntan plus tre procentenheter, 57:10§.²⁶

²³ Kjell Sandström & Ulf B Svensson s. 111–115

²⁴ Prop. 2013/14:1 s. 257–268

²⁵ Kjell Sandström & Ulf B Svensson s. 119 f.

²⁶ Sven-Olof Lodin m.fl. s. 466

3.4 Klassificering av andelar i fåmansbolag

Hur delägars utdelning och kapitalvinst beskattas i ett fåmansföretag kan se olika ut beroende på flertalet faktorer. Den mest betydande faktorn är huruvida andelarna klassificeras som kvalificerade eller okvalificerade.

Vad som avgör huruvida en delägars andelar är kvalificerade eller okvalificerade är ägaren eller dess närståendes aktivitet i företaget. Enligt 57:4§1st IL är en andel i ett fåmansbolag kvalificerad om delägaren eller någon närstående till denna under beskattningsåret eller fem föregående år varit verksam i betydande omfattning²⁷, i företaget. Eller om delägaren varit verksam i betydande omfattning i annat företag som bedriver samma eller likartad verksamhet. Det är således aktiviteten hos delägare och dess närstående som är avgörande för verksamhetsrekvisitet ska anses uppfyllt.

Enligt andra stycket i paragrafen är andelarna kvalificerade om delägare eller närstående varit verksam i betydande omfattning i ett företag som bolaget direkt eller indirekt äger, under beskattningsåret eller de fem tidigare åren.²⁸ Exakt vilken aktivitetsgrad som krävs för att en delägare ska anses vara verksam i betydande omfattning är svårt att utröna. Verksamhetsrekvisitet kommer att undersökas vidare i kapitel fem.

3.4.1 Samma eller likartad verksamhet

Även vilken verksamhet som anses vara ”samma eller likartad verksamhet” är oklar. Rekvisitet om samma eller likartad verksamhet infördes för att hindra delägare att flytta verksamheten mellan olika bolag och på så sätt spara upparbetad arbetsinkomst i det vilande bolaget, för att senare kunna nyttja kapitalet när andelarna i det bolaget inte längre anses vara kvalificerade, efter sex år.²⁹

3.4.2 Tröghetsregeln

Delägars andelar som klassificerat som kvalificerade anses vara kvalificerade tills deras eller närståendes aktivitet i företaget eller annat aktuellt företag minskar och inte längre uppfyller verksamhetsrekvisitet. Efter aktivitetsgraden understiger rekvisitets aktivitetskrav kommer andelarna att vara kvalificerade i fem beskattningsår, enligt 57:6§.

Att särskilt notera är att klassificering av andelarna görs för varje delägare för sig. Att en delägare innehar kvalificerade andelar betyder inte att alla andelarna i bolaget är kvalificerade. Dock kan det motsatta ske, en annans

²⁷ Rekvisitet ”verksam i betydande omfattning” har jag valt att kalla verksamhetsrekvisitet i denna uppsats.

²⁸ Sven-Olof Lodin m.fl. s. 454 f.

²⁹ Sven-Olof Lodin m.fl. 456 ff.

andelar anses vara okvalificerade på grund av att annan ägare inte uppfyller verksamhetsrekvisitet, detta genom utomståenderegeln.³⁰

3.4.3 Utomståenderegeln

Som tidigare nämnts är syftet med 3:12-reglerna att motverka inkomstomvandling, dvs. möjligheten för aktiva delägare att omvandla sin tjänsteinkomst till kapitalinkomst. En begränsning av reglernas omfattning är den så kallade utomståenderegeln, 57:5§.

Delägare vars andelar är kvalificerade andelar på grund av sin aktivitet i bolaget kan klassificeras till okvalificerade andelar, om utomstående direkt eller indirekt äger en betydande omfattning av bolaget och har rätt till utdelning. Utomstående ägare är fysisk person som direkt eller indirekt äger andelar i företaget som är okvalificerade, alltså en ägare som inte är verksam i betydande omfattning.

För att alla andelarna i ett företag också ska anses vara okvalificerade krävs att en utomstående äger en betydande omfattning av andelarna, enligt propositionen³¹ och rättsfall³² motsvarar betydande omfattning 30 procent av andelarna. Uppfylls rekvisiten i utomståenderegeln, klassificeras alla andelar i bolaget som okvalificerade.³³ Motivet till utomståenderegeln är att risken för att aktiva delägare genomför inkomstomvandling från arbetsinkomster till kapitalinkomster är mindre om utomstående, som inte arbetar i bolaget, äger en betydande andel. Då utdelning och kapitalvinst tillfaller dessa passiva ägare tillika de som är aktiva, skattemässiga incitament till omvandling minskar då avsevärt.³⁴

³⁰ Kjell Sandström & Ulf B Svensson s. 54.

³¹ Prop. 1989/90:110 s. 468

³² Se RÅ 2009 ref. 53

³³ Sven-Olof Lodin m.fl. s. 459

³⁴ Prop. 1989/90:110 s. 468

4 Enskild näringsverksamhet

I detta kapitel förklaras enskild näringsverksamhet, vad en enskild näringsverksamhet är och hur den beskattas. Förklaring fokuserar främst på näringsidkarens perspektiv och inte själva näringsverksamheten.

Klassificeringen av aktiv och passiv näringsverksamhet och de skattemässiga effekterna av klassificeringen klargörs också. Först kommer definitionen av näringsverksamhet att behandlas, därefter kommer beskattningen och klassificeringen av enskild näringsverksamhet behandlas.

4.1 Definition av näringsverksamhet

Enskild näringsverksamhet är verksamhet som bedrivs av fysisk person, enskild näringsidkare kallad i lagtexten. Till skillnad från juridiska personer så som ett aktiebolag är en enskild näringsverksamhet inte ett skattesubjekt. Verksamheten och den fysiska personen är ett och samma skattesubjekt. Enskilda näringsidkare intar en särställning ur en skattemässig synvinkel.³⁵

Enskild näringsverksamhet drivs av fysiska personer, skattereglerna bör därför vara jämbördiga dem regler som gäller för fysiska personer som utför sitt förvärvsarbete som löntagare, vanlig anställd. Samtidigt bör skattereglerna vara jämförliga dem för juridiska personer som bedriver verksamhet, exempelvis aktiebolag, för att näringsverksamheten ska ha samma skattemässiga förutsättningar. Vidare bör även det kapital som en näringsidkare väljer att investera i sin enskilda näringsverksamhet beskattas på samma sätt som annan kapitalavkastning, exempelvis om kapital investeras i andelar i ett aktiebolag. Enskild näringsverksamhet hamnar således i en särställning, vilket har ställt lagstiftaren inför flertalet svårigheter, en av dem att utforma neutrala skatteregler.³⁶

4.1.1 Rekvisit för näringsverksamhet

Fysisk person kan anses bedriva näringsverksamhet på två olika grunder. Antingen krävs aktivt handlande eller genom innehav av fastighet.

4.1.1.1 Näringsverksamhet genom aktivitet

Enligt 13:1§1-2st IL är näringsverksamhet en förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt och alla inkomster som uppkommer på grund av näringsverksamheten ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. För att en fysisk person ska bedriva näringsverksamhet krävs att denne bedriver en förvärvsverksamhet. Med förvärvsverksamhet torde det krävas att det finns ett vinstsyfte med verksamheten. För fysiska

³⁵ Urban Rydin s. 15 f.

³⁶ Sven-Olof Lodin m.fl. s. 479 f.

personer avgränsas på så sätt näringsverksamhet mot hobbyverksamhet, inkomst från hobby beskattas i inkomstslaget tjänst.

Vidare krävs att verksamheten är yrkesmässig, ett rekvisit som avgränsar näringsverksamhet mot kapital. Rekvisitet om att yrkesmässighet ställer krav på att verksamheten bedrivs med varaktighet, regelbundet och med viss omfattning.

Självständighet är ytterligare ett rekvisit som måste uppfyllas för att det ska röra sig om näringsverksamhet. Rekvisitet syftar till att avgränsa mot inkomstslaget tjänst. I 13:1§2st IL förtydligas vad som ska beaktas vid bedömning av självständighet.³⁷ Enligt andra stycket ger partsvilja en större betydelse. Syftet med utformningen är att fokus ska ligga på relationen mellan parterna, uppdragsgivare och uppdragstagare, och deras gemensamma avsikt. På så sätt underlätta tilldelningen av F-skattessedel, vilket möjliggör att fler kan bedriva egen verksamhet.³⁸

4.1.1.2 Näringsverksamhet genom ägande

Fysisk person kan även bedriva näringsverksamhet genom att äga en näringsfastighet, 13:1§3st IL. Äger fysisk person en näringsfastighet anses denne bedriva enskild näringsverksamhet, detta även om kraven på en yrkesmässig och självständig förvärvsverksamhet inte uppfylls. Näringsfastighet är alla fastigheter som inte uppfyller kraven på privatfastighet i 2:13§IL. Fysisk person kan således mot sin vilja vara näringsidkare genom innehav.³⁹

Äger således en person en näringsfastighet, bedriver denne enskild näringsverksamhet. Alla inkomster och utgifter som är hänförliga till verksamheten ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet. Bedrivs ingen ytterligare verksamhet är det inkomster och utgifter hänförliga till näringsfastigheten som tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet. Däremot ska försäljning av näringsfastighet och den eventuella kapitalvinsten som uppstår beskattas i inkomstslaget kapital⁴⁰. Om försäljningen hade beskattats som inkomst av näringsverksamhet hade beskattning blivit avsevärt högre, med risk för oönskade inlåsnings effekter.⁴¹

³⁷ Baekkevold, *Inkomstskattelag (1999:1229) 13 kap. 1 §, Lexino 2014-09-01*

³⁸ Prop. 2008/09:62 s. 26f.

³⁹ Sven-Olof Lodin m.fl. s. 479

⁴⁰ Praktisk skillnad är att försäljning av näringsfastighet, eller den del av fastighet som är näringsfastighet ska deklarerar på blankett K7 och inte K5, som försäljning av privatfastighet. Skattesatsen på kapitalvinst är 27 procent på näringsfastighet, jämförelse med 22 procent för privatfastighet. Särskilda regler för återföring av värdeminskningsskatt m.m., se 26:2§ IL.

⁴¹ Sven-Olof Lodin m.fl. s. 490.

4.2 Beskattning av enskild näringsverksamhet

Beskattningen av enskild näringsidkare utreddes inför Skattereformen och behandlades i propositionen. I vilken en strävan efter nya regler framhävdes, att skattereglerna för näringsidkare bör vara mer neutrala i förhållande till fysiska personers beskattning av arbetsinkomster och till beskattningen av aktiebolag och dess beskattning av kapitalinkomster.⁴² Flertalet ändringar gjordes ett antal år senare genom Företagsreformen år 1994. Motivet som angavs för ändringarna var att skattereglerna för enskild näringsverksamhet skulle göras mer neutrala och likvärdiga reglerna för fåmansföretag, och på så sätt stimulera nyföretagandet. De främsta förändringarna som gjordes var att införa möjligheten till räntefördelning, periodiseringsfond och expansionsfond, slopadet av förvärvskällor och möjligheten att kvitta underskott av nystartad verksamhet mot tjänsteinkomst.⁴³

Beskattning av enskild näringsverksamhet liknar i mångt och mycket beskattningen av ett aktiebolag. Det är bara eventuell vinst som beskattas, alltså inte alla intäkter. Exempelvis, om en enskild näringsverksamhet har intäkter på 100 000 kr och utgifter på 100 000 kr ett år, kommer ingen beskattning att ske. Om däremot intäkterna är 200 000 kr och utgifterna är 100 000 kr, ska vinsten på 100 000 kr i verksamheten beskattas. Inkomsten beskattas då inkomstslaget näringsverksamhet, med proportionell skattesats, precis som i inkomstslaget tjänst. Det är inte verksamheten i sig som beskattas utan den skattskyldige näringsidkarens som bedriver den enskilda näringsverksamheten. Sociala avgifter ska därför också betalas på inkomster i näringsverksamheten. Sociala avgifter i enskild näringsverksamhet är egenavgifter eller särskild löneskatt beroende på om näringsverksamheten klassificeras som aktiv eller passiv.⁴⁴

4.2.1 Gränsdragning mellan näringsverksamhet och det privata

Alla intäkter och utgifter i verksamheten ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet, dock viktigt att poängtera är att det enbart är inkomster och utgifter kopplade till verksamheten som ska tas upp. Gränsdragning mellan verksamheten och det privata är därför viktig, så att inkomster och utgifter tas upp och beskattas i rätt inkomstslag.

Exempel är näringsidkare som bedriver taxiverksamhet, som ibland hyr ut ett rum i sitt hus mot ersättning. Uthyrningen är inte en del av verksamheten utan sker privat. Beskattning av inkomst från uthyrningen ska ske i inkomstslaget kapital och inte näringsverksamhet. På grund av att näringsidkaren hyr ut ett rum går sängen sönder och tvingas att köpa en ny säng. Kostnaden för den

⁴² Prop. 1989/90:110 s. 517.

⁴³ Prop. 1993/94:50 s. 1 f.

⁴⁴ Sven-Olof Lodin m.fl. s. 495.

nya sängen är en privat levnadskostnad och något avdrag för kostnaden i verksamheten får inte göras. Om däremot taxibilen går sönder är kostnaden för att reparera bilen en avdragsgill kostnad i näringsverksamheten, då bilen är en del av verksamheten.

Dessa gränsdragningar måste näringsidkare göra på flera områden lån, räntor, försäljningar, inköp etc. bestämmelser om personliga levnadskostnader finns i 9 kap. IL. Även arbetsinsatser måste delas upp, vilket arbete som är privat arbete och vad som är sysslor i verksamheten, se vidare om arbetsuppdelning i kapitel sex.

4.3 Ändringar av näringsverksamhet

Som ovan nämnts infördes flertalet ändringar i och med Företagsreformen för enskilda näringsidkare. Nedan följer en genomgång av ändringarna och dess innebörd för näringsidkare för att ge förståelse av hur enskild näringsverksamhet beskattas

4.3.1 Förvärvskällor

Fram till år 1994 delades en näringsidkares inkomster upp i olika förvärvskällor, i praktiken flera näringsverksamheter. Varje verksamhet som ansågs vara självständig utgjorde en förvärvskälla. Systemet var till nackdel för dem som bedrev sin verksamhet i en enskild näringsverksamhet, i jämförelse med dem som bedrev verksamhet i aktiebolagsform. Möjligheten att kvitta underskott och överskott av olika förvärvskällor mot varandra fanns inte. I aktiebolag däremot utgjorde all verksamhet en förvärvskälla, vilket gjorde resultatutjämnning möjlig.

Denna nackdel belystes i förarbetena och förvärvskällor togs därför bort, olikheten mellan verksamhet i enskild näringsverksamhet och aktiebolag ansågs diskriminerande och oönskad.⁴⁵ Efter ändringen ses en näringsidkares verksamhet som en enda verksamhet, oavsett hur många självständiga verksamheter den består av, enligt 14:12§ IL.⁴⁶

4.3.2 Räntefördelning mer allmänt

Beskattningen av eget kapital som näringsidkare investerade i sin verksamhet, i jämförelse med hur ägare i fåmansbolag beskattades ansågs vara inte vara neutralt. Klyvning av näringsverksamhetens inkomst infördes, så kallad räntefördelning. Klyvningen innebär att näringsverksamheten delas upp i en del som beskattas som inkomst av näringsverksamhet och en del som beskattas som kapital.⁴⁷ Det finns två typer av räntefördelning, positiv och negativ. Det som avgör huruvida det är positiv eller negativ fördelning som

⁴⁵ Prop. 1993/94:50 s. 219–223.

⁴⁶ Särskilda bestämmelser gäller för näringsidkare som bedriver verksamhet utomlands, se bl.a. Sven-Olof Lodin m.fl. s. 483.

⁴⁷ Prop. 1993/94:50 s. 225-228, Sven-Olof Lodin m.fl. s. 479 f.

ska göras är kapitalunderlaget. Är kapitalunderlaget positivt, får positiv räntefördelning göras. Är det negativt ska negativ räntefördelning göras. Det är även kapitalunderlaget som bestämmer hur klyvningen ska proportioneras.

4.3.2.1 Positiv räntefördelning

Näringsidkare medges ett schablonmässigt avdrag i näringsverksamheten, avdraget är beräknat på avkastning från kapitalunderlaget, underlaget utgörs i princip av det egna kapitalet i näringsverksamheten. Avdraget omvandlas till inkomst av kapital istället för näringsverksamhet, vilket ger en proportionell skattesats på 30 procent. Att nyttja positiv räntefördelning är frivilligt, då fördelning även kan minska underlaget för beräkning av pensions- och sjukpenninggrundande inkomst.⁴⁸

4.3.2.2 Negativ räntefördelning

Som ovan nämnts ska inkomster och utgifter tas upp i det inkomstslag de är hänförliga till. Ränta på privata lån ska dras av i inkomstslaget kapital, ränta på lån i verksamheten ska dras av i inkomstslaget näringsverksamhet. Historiskt har det visats sig praktiskt svårt att ”öronmärka” skulder. För att förhindra att ränta på privata lån används för att göra avdrag i näringsverksamheten finns regler om negativ räntefördelning. Därav är negativ räntefördelning inte frivilligt och ska användas om kapitalunderlaget är negativt. Schablonmässigt avdrag beräknat på avkastningen görs i inkomstslaget kapital, motsvarande belopp upptas som inkomst av näringsverksamhet för beskattning.⁴⁹

4.3.3 Expansionsfond och periodiseringsfond

Ytterligare en ändring som genomfördes för att skattemässigt göra enskild näringsverksamhet mer jämställd med fåmansbolag var ökningen av expansionsmedel, även kallad expansionsfond. Motivet till införandet av möjligheten till avsättning till expansionsfond är att en enskild näringsverksamhet anses ha lika stort behov som ett fåmansbolag att investera enkelbeskattat kapital i verksamheten.⁵⁰

Ändringarna medförde även enskilda näringsidkare precis som juridiska personer gavs en möjlighet att förlustutjämma bakåt i tiden, detta genom avsättning till periodiseringsfond. De medel som avsätts till periodiseringsfonden utgör en obeskattad reserv, alltså inkomst som inte beskattas. Självfallet undantas inte avsättningen beskattning, utan återföring av medel från fonden utlöser fullständig beskattning, skattemässigt blir det en inkomst i verksamheten det året som det återförs.⁵¹

⁴⁸ Sven-Olof Lodin m.fl. s. 485

⁴⁹ Sven-Olof Lodin m.fl. s. 485 f.

⁵⁰ Prop. 1993/94:50 s. 233 ff.

⁵¹ Sven-Olof Lodin m.fl. s. 380 ff.

4.4 Klassificering av näringsverksamhet

Precis som det finns klassificering av andelar i ett fåmansbolag, en bedömning som görs utifrån aktiviteten hos andelsägaren, finns det även en klassificering av enskild näringsverksamhet som görs utifrån näringsidkarens aktivitet. Klassificeringen delar upp enskilda näringsverksamheter i antingen aktiva eller passiva.

Klassificering av näringsverksamheter har numera ett syfte, att klassificera om inkomst i verksamheten är hänförlig till arbete eller kapital. Vid skattereformen hade klassificeringen även betydelse vid bestämmelserna angående förvärvskällor, regler som inte längre är aktuella.

Inkomst från aktiv näringsverksamhet är inkomst som är hänförlig till egen arbetsinsats, socialförmåner ska utgå och därför ska socialavgifter betalas. Inkomst av passiv näringsverksamhet är hänförlig till kapital och några socialförmåner ska inte utgå för sådan inkomst. Värt att nämna är att även om inkomst av aktiv näringsverksamhet anses vara hänförlig till arbetsinsats, genom förvärvsarbete och passiv näringsverksamhet är inkomst av kapital, beskattas båda progressivt i inkomstslaget näringsverksamhet.

4.4.1 Aktiv eller passiv verksamhet

En näringsverksamhet är som ovan nämnts, en enda näringsverksamhet, vilket betyder att det är hela verksamheten som är antingen aktiv eller passiv⁵². Verksamheten klassificeras som aktiv om den skattskyldige, alltså näringsidkaren, arbetat i inte oväsentlig omfattning, uppfyller aktivitetsrekvisitet⁵³. Uppfylls inte aktivitetsrekvisitet är verksamheten passiv.

Rekvisitet ”arbetat i inte oväsentlig omfattning” är vagt och vidare tolkning/undersökning krävs, se kapitel sex.

4.4.1.1 Skillnader mellan aktiv och passiv

Vissa skillnader uppkommer för näringsidkaren beroende på hur verksamhet klassas, aktiv eller passiv, se nedan för en övergripande bild.

⁵² Enda undantaget är enskild näringsverksamhet som bedrivs utanför ESS som alltid anses vara passiv, se 2:23§2st IL.

⁵³ Rekvisitet ”arbeta i inte oväsentlig omfattning” kallar jag i denna uppsatts för aktivitetsrekvisitet.

Aktiv näringsverksamhet	Passiv näringsverksamhet
Egenavgifter(socialavgifter)	Särskild löneskatt (socialavgifter)
Nedsättning av socialavgifter	Inte nedsättning av socialavgifter
Sociala förmåner	Inte sociala förmåner
Grundavdrag	Inte grundavdrag
Möjlighet till pensionssparavdrag i näringsverksamheten	Inte möjlighet till pensionssparavdrag i näringsverksamheten
Underskottsavdrag vid nystartad verksamhet	Inte underskottsavdrag vid nystartad verksamhet.

4.4.1.1.1 Sociala avgifter

Som ovan nämnts ska socialavgifter betalas vid förvärvsinkomst, näringsidkare betalar sin egen socialavgift.⁵⁴ Antingen i form av egenavgifter eller särskild löneskatt, beroende på verksamhetens klassificering.

Egenavgifter ska betalas om verksamheten är aktiv och är 28,97 procent, för den som betalar fulla avgifter. Egenavgiften består delvis av skatt⁵⁵ men till övervägande del är det olika typer av socialavgifter. Pensionärer, näringsidkare som fyllt 65 år, betalar inte full avgift, de betalar 10,21 procent i ålderspensionsavgift. För aktiva näringsidkare finns även möjlighet till nedsättning av avgifterna med ett generellt avdrag, samt att grundavdrag är tillämpligt.⁵⁶

Passiv näringsidkare betalar inte egenavgifter, de betalar istället särskild löneskatt om 24,26 procent på överskottet i verksamheten. Särskild löneskatt är bara skatt, alltså egentligen inte någon socialavgift. Storleken på särskild löneskatt ska motsvara skattedelen av egenavgifterna.

Grundtanken är att fulla socialavgifter ska betalas på alla förvärvsinkomster det vill säga all arbetsersättning och all inkomst i näringsverksamhet. För att motverka snedvridande effekter bör socialavgifter enbart utgå på inkomster som är förmånsgrundande, alltså socialförmånsgrundande. Inkomst av passiv näringsverksamhet är inte förmånsgrundande, därför betalar passiv näringsidkare skatt i form av särskild löneskatt, och inte några direkta sociala avgifter.⁵⁷ Särskild löneskatt kallas alltså för socialavgifter men är egentligen inte det, är enbart skatt.

4.4.1.2 Möjligheten till avdrag

Ytterligare möjlighet för näringsidkare som bedriver aktiv näringsverksamhet är kvittning av underskott i verksamheten, i form av allmänt avdrag, 62:2§ IL. Kvittningen sker främst mot inkomst av tjänst. Huvudregeln för

⁵⁴ Prop. 1989/90:110 s. 370.

⁵⁵ Den allmänna löneavgiften är en skatt, uppgår år 2017 till 10,72 procent.

⁵⁶ Sven-Olof Lodin m.fl. s. 709 f.

⁵⁷ Prop. 1989/90:110 s. 370 ff.

underskott i näringsverksamhet är rullande underskott, ett års underskott kan kvittas mot framtida överskott. Det allmänna avdraget ger möjlighet till direkt kvittning, detta för att stimulera nyföretagandet. Att kvitta underskott i verksamheten mot inkomst av tjänst är bara för de som bedriver aktiv näringsverksamhet och är bara möjlig de fem första åren. Avdraget är även begränsat till 100 000 kr per år, alltså kan avdraget resultera i en kvittning om 500 000 kr för näringsidkaren. Det krävs vidare att det rör sig om en ny verksamhet, personen får inte tidigare direkt eller indirekt ha bedrivit likartad verksamhet.

5 Verksam i betydande omfattning

Andelarna i ett fåmansbolag kan antingen vara kvalificerade eller okvalificerade, avgörande för klassificeringen av andelarna är huruvida delägare eller närstående uppfyller verksamhetsrekvisitet. Verksamhetsrekvisitet finns i 57:4§ IL, rekvisitets ordalydelse är oklar. Nedan följer först en tolkning av verksamhetsrekvisitet genom undersökning av förarbeten, vidare undersöks relevant rättspraxis.

5.1 Förarbeten

I förarbetena till 3:12-reglerna framgår det att reglerna om utdelning och kapitalvinst i fåmansbolag ska träffa delägare som är eller varit verksamma i betydande omfattning, även närståendes verksamhet ska beaktas för att kringgående av reglerna ska motverkas. Syftet med reglerna är att motverka inkomstomvandling, arbetsersättning omvandlas till utdelning eller kapitalvinst och på så sätt beskattas arbetsersättning som kapital istället för tjänst.

I propositionen framhävs det att särskilda regler krävs för utdelning och kapitalvinst som överstiger normal kapitalavkastning i fåmansbolag, detta för att arbetsersättningen i fåmansbolag ska vara likvärdiga löneinkomster för vanliga. Vad ”normal kapitalavkastning” innebär berörs inte vidare, beräknas schablonmässigt. Det belyses att schablonberäkning av ”normal kapitalavkastning” kan medföra problem. Om den faktiska kapitalavkastningen från ett företag är hög kommer en schablonberäkning resultera i ett för högt skatteuttag. Är den faktiska kapitalavkastningen däremot låg blir skatteuttaget för lågt. I propositionen uttrycks det att ett för högt skatteuttag är oönskat och att de särskilda reglerna inte bör tillämpas om utdelningen eller kapitalvinsten uppenbarligen inte består av sparad arbetsinkomst i bolaget. Ett antal undantag från tillämpning av dem särskilda reglerna lyfts fram i propositionen.⁵⁸

5.1.1 Tillämpning av 3:12-reglerna

I propositionen framgår det att de särskilda reglerna, 3:12-reglerna, enbart ska tillämpas när en delägare eller dennes närstående har varit verksamma i betydande omfattning, uppfyller verksamhetsrekvisitet. Rekvisitet ska anses uppfyllt om delägarers eller dennes närståendes arbetsinsats haft påtaglig eller stor betydelse för vinstgenereringen. Det är alltså den skattskyldiges arbetsinsats kopplad till vinstgenereringen som är det väsentliga vid bedömningen om de särskilda reglerna ska tillämpas på den skattskyldige eller inte.

⁵⁸ Prop. 1989/90:110 s. 467 ff.

I uttalandena från propositionen framgår det ett antal omständigheter och exempel som bör beaktas vid bedömningen av huruvida vilken betydelse en ägares arbetsinsats har haft för vinstgenereringen. Uttalandena sammanfattas nedan.⁵⁹

Kunskapsföretag

Företag som bygger på arbetsinsatser, så som konsultföretag och andra kunskapsföretag inte bör kunna undgå beskattningen enligt 3:12-reglerna.

Samtliga omständigheter

Vid klassificeringen av andelarna i ett företag som inte är ett så kallat kunskapsföretag, ska en sammanvägning av göras av samtliga omständigheter.

Löneuttag

Löneuttaget kan ha betydelse men enbart stora löneuttag i ett företag bör inte resultera i att dem särskilda reglerna inte tillämpas för företagets ägare. Inte heller små löneuttag bör vara en presumtion för att dem särskilda reglerna alltid ska tillämpas.

Position i företaget

Vilken position en ägare har i företaget bör beaktas, uttalande innehåller exempel på vilka positioner som ingår i gruppen av kvalificerat verksamma. Av uttalandet framgår inte innebörden av att ägare är del av denna grupp, enligt mig bör uttalandet ses som en indikation på att de positioner som är en del av gruppen är de positioner som typiskt sätt har betydelse för vinstgenereringen. Gruppen består av företagsledare och andra högre befattningshavare, och i mindre företag kan även företagsledare och anställda utan ledarbefattning ingå. Delägare som är vanligt anställda, utan speciell befattning bör särskilt anses vara en del av gruppen om alla delägare kan anses bedriva gemensam verksamhet. Anställningen behöver inte vara en heltidsanställning, utan arbetsinsatsen ska ses i relation till företagets omfattning och övriga omständigheter.

Exempel ges även på delägare som är styrelseledamot, delägare i sådan position ska inte utan vidare ses som kvalificerat verksam även om han gjort enstaka stora insatser av stor betydelse, om han inte utför kontinuerligt arbete.

Specifika situationer som ska beaktas

Två specifika situationer som särskilt ska beaktas vid bedömning är tröghetsregeln och arbete i annat företag med samma eller likartad verksamhet. Innebörden av den första situationen är att även tidigare års aktivitet i företaget ska beaktas vid bedömning. Den andra situationen som utför samma eller likartad verksamhet också ska beaktas.

⁵⁹ Sammanfattningar från prop. 1989/90:110 s. 467–469 & 703f.

Situationerna är inte som övriga omständigheter, vilka ska beaktas vid klassificeringen för att utröna om ägarens arbetsinsats haft stor påverkan på vinstgenereringen. Syftet med att beakta situationerna är att kringgående av 3:12-reglerna ska motverkas

5.1.1.1 Undantag från tillämpningen

Vidare i förarbetsuttalandena framgår två undantag när 3:12-reglerna inte ska tillämpas även om ägaren uppfyller rekvisitet, samt situationer som särskilt ska beaktas när bedömningen av verksamhetsrekvisitet görs.

Utomståenderegeln

Det första undantaget är utomståenderegeln, som även nämnt ovan. Vilken innebär att särskilda reglerna inte ska tillämpas om utomstående äger minst 30 procent av andelarna i företaget, risken för omvandling är så pass liten att särskilda regler inte krävs.

Uppenbarhetsregeln

Det andra undantaget har jag valt att kalla för uppenbarhetsregeln, och är bara tillämpligt vid försäljning av andelar i fåmansbolag, alltså vid reavinst.

Om skattskyldig kan visa att vinst vid försäljning består av kapitalvinst, även del som överstiger gränsbeloppet och att vinsten uppenbarligen inte är avkastning på sin egen eller närståendes arbetsinsats bör inte särskilda regler tillämpas. Syftet med undantaget är att endast inkomst som är hänförlig till arbete ska beskattas som tjänst, alltså med den särskilda beskattningsuppdelningen som görs på inkomster från kvalificerade andelar. Om ägare kan visa att vinsten uppenbart inte är hänförlig till arbete bör inte vinsten beskattas som tjänst.

Enligt mig är undantaget ett försök till att beskattning enligt 3:12-reglerna uppfyller huvudsyftet med klassificeringen. Att endast inkomst hänförlig till arbete ska beskattas som tjänst, inkomst som är hänförlig till kapital ska beskattas som kapital. Undantaget är komplicerat och ansågs vara för svårt att tillämpa och togs därför bort ur lagen efter ca två års tid.

Som ovan visats framgår inte innebörden av verksamhetsrekvisitet av förarbetena. Förarbeten innehåller exempel och omständigheter, vilka bör beaktas vid klassificering av andelarna i ett fåmansbolag. Hur exemplen ska tolkas eller hur mycket de olika omständigheterna ska beaktas vid bedömning framgår inte, vidare underökning krävs därför i rättspraxis.

5.2 Praxis

5.2.1 HFD 2013 ref. 11 mål I

Målet är ett förhandsavgörande från Skatterättsnämnden (SRN) som överklagades till Högsta Förvaltningsdomstolen (HFD).

Bakgrund

Delägare A ägde ca 50 procent av aktierna i X AB, bolagets verksamhet var främst fastighetsförvaltning med ett mindre antal fastigheter, största tillgången var Fastigheten 1. Inför försäljning av Fastighet 1 gjordes en fastighetspaketering, fastigheten överläts till helägt dotterbolag, D AB, för skattemässigt värde. D AB såldes därefter till utomstående för 77 miljoner kronor.

A hade annan heltidsanställning under hela innehavstiden av aktierna. Det arbete A utförde i X AB var begränsat till sedvanligt styrelsearbete, arbetstiden uppgick till max fem timmar per år.

Förvaltningsverksamheten i bolaget sköttes av B, vilken är broder till A. B utförde arbetet som konsult via hans helägda bolag, Bs bolag bedrev likartad verksamhet som X AB. Som konsult ansvarade B för allt administrativt arbete och strategiska affärsbeslut, samt beslut om investeringar i X AB. Totala arbetstiden för B uppskattades till ca 200 timmar i X AB. B var även VD och styrelseledamot i X AB under den aktuella tiden. Marknadsmässig ersättning för det utförda arbetet betalades till B och hans bolag. Övrigt arbete, så som snöskottning, gräsklippning etc. sköttes av anställd vaktmästare och bokföringen av anlita redovisningsbyrå.

Bedömning

HFD uttalade inget angående A:s arbetsinsats, dem såg bara till arbetet som B utförde, närståendes arbetsinsatser ska beaktas vid bedömningen, 57:4§ IL. HFD förtydligade att det ska göras även om närstående, B, utförde arbetet som konsult genom sitt egna bolag.

SRN och HFD bedömer B:s arbetsinsats olika, SRN ansåg inte att B uppfyllde rekvisitet⁶⁰, vilket HFD kom fram till i sin bedömning.

Domstolen började med att belysa att vid förvaltning av värdepapper och fastigheter är vinst vid avyttring oftast till stor del hänförlig till värdestegringar på värdepappersmarknaden respektive fastighetsmarknaden. Vidare konstaterade de att arbetet som krävs skiljer sig åt mellan förvaltning av värdepapper och fastigheter, praxis gällande kapitalförvaltande bolag kan därför inte utan vidare tillämpas vid bedömning av fastighetsförvaltande bolag. Att vinst som uppstår vid avyttring av andelar i fastighetsförvaltande bolag till stor del är hänförlig till fastigheters värdeutveckling utesluter inte att arbetsinsatser som utförts av delägare eller närstående i bolaget medför att

⁶⁰ OBS, tre styck av ledamöterna i SRN var skiljaktiga och ansåg att B uppfyllde rekvisitet, deras bedömning/resonemang överensstämmer i stort med HFDs.

andelarna i bolaget ska anses kvalificerade. Bedömningen av huruvida verksamhetsrekvisitet uppfylls ska bedömas med utgångspunkt av omfattningen av arbetet och dess betydelse för verksamheten i bolaget.

Med bakgrund av att B hade ansvar för strategiska affärsbeslut, administrativt arbete och beslut om investeringar, samt att han under aktuell tid var VD och styrelseledamot i X AB, ansåg HFD att han varit verksam i betydande omfattning.

HFD diskuterade även avgörandet RÅ 2007 ref. 15 i sin bedömning, men ansåg att B:s arbetsinsats var avsevärt mer omfattande. I fallet var arbetsinsatsen ca två och en halv timmar per år, Bs arbete uppgick till ca 200 timmar per år.

Egna reflektioner

Att domstolen konstaterar att vinst i bolag som bedriver fastighetsförvaltning till stor del kan hänföras till värdestegringar på fastighetsmarknaden, men att det inte utesluter att delägare eller närstående ändå kan anses vara verksamma i betydande omfattning, är intressant. SRN gjorde en annan bedömning i förhandsavgörandet, de anser att då stor del av vinsten är hänförlig till värdeökning på marknaden och inte till Bs arbetsinsats. HFD säger inte emot det, de håller med att en stor del av vinsten är hänförlig till värdeökning men att arbetsinsatsen ändå uppfyller verksamhetsrekvisitet. Det är ett uttalande som jag anser vara av stor betydelse, även om stor del vinst är hänförlig till annat än arbetsinsats betyder det inte att arbetsinsatsen är obetydlig. Tolkar uttalandet som att det är ägarens eller dess närståendes aktivitet som är det mest väsentliga.

Jag förstår HFD:s resonemang och motsätter mig inte deras bedömning. Dock tycker jag att SRN:s resonemang är intressant och liknar uttalandet i propositionen om uppenbarhetsregeln, att vinst som uppenbarligen inte är hänförlig till arbetsinsatser ska beskattas som kapital. De särskilda reglerna ska då inte tillämpas på ägaren och andelarna ses som okvalificerade. Undantaget är som ovan nämnt borttaget och inte tillämpligt, även om en sådan bedömning skulle vara intressant och enligt mig vara i enlighet med syftet till klassificeringen.

Rörande omfattningen av Bs aktivitet uttalar sig domstolen enbart kortfattat, att den är väsentligt mer än två och en halv timmar, som var fallet i RÅ 2007 ref 15. Att omfattning inte diskuteras mer i domstolens bedömning anser jag antyda på att hans position i företaget samt kvaliteten av hans arbete är av större betydelse vid bedömningen än omfattningen av arbetet.

5.2.2 RÅ 2007 ref 15

Bakgrund

A sålde Y AB och yrkade att hela vinsten skulle bli beskattad i inkomstslaget kapital, alltså att hans andelar var okvalificerade. Skatteverket godkände inte yrkandet, ansåg att A var verksam i betydande omfattning.

Y AB bedrev fastighetsförvaltande verksamhet och hyrde ut lokaler, allt det administrativa arbetet så som fakturering utfördes av A. Omfattningen av arbetsinsatsen uppgick till ca två och en halv timmar per år. Yttre och inre skötsel av fastigheten ombesörjdes av hyresgästerna.

Bedömning

HFD klassificerade A:s andelar som okvalificerade, de ansåg inte att As aktivitet i företaget var av sådan betydelse för vinstgenereringen att verksamhetsrekvisitet var uppfyllt. Domstolen motiverade bedömningen med att arbetsinsatsen ska ses i relation till företagets omfattning och övriga omständigheter. Att omfattning endast uppgick till två och en halv timmar per år samt att värdeutvecklingen på fastigheter i det aktuella området var under en följd av år.

Egna reflektioner

Tyvärr är domstolens uttalande begränsat och erbjuder ingen större insyn i domstolens bedömning. De omständigheter som domstolen anger som bakgrund till sin bedömning är den begränsade omfattning av arbetsinsatsen, samt att vinsten i största del är hänförlig till värdeökning på fastighetsmarknaden.

Gällande omfattning av arbetsinsatsen tolkar jag det som att domstolen anser det vara väldigt låg omfattning, och att så begränsat arbete i inte kan anses ha haft stor betydelse för vinstgenereringen. Att vinsten istället är hänförlig till värdeökningar på marknaden och därför uppfyller inte ägaren verksamhetsrekvisitet. Enligt mig är det ett resonemang som är syftesenligt, är vinsten inte hänförlig till eget eller närståendes arbete ska inkomsten inte beskattas som tjänst, andelarna ska alltså klassificeras som okvalificerade.

5.2.3 RÅ 2009 not. 68

Bakgrund

Målet togs upp i Regeringsrätten efter Skatteverket överklagade ett förhandsavgörande från Skatterättsnämnden. A begärde ett förhandsavgörande om huruvida hans aktier i sitt helägda bolag X AB var kvalificerade eller inte.

X AB bedrev tidigare utveckling av tekniska komponenter, innan den aktuella tidsperioden. A var under den tiden verksam i betydande omfattning i bolaget. Från och med fem år innan avgörandet var bolagets enda verksamhet värdepappersförvaltning, A skötte från den tidpunkten all förvaltning av företaget. A:s arbete bestod av att han köpte och sålde noterade värdepapper, omfattningen av hans arbetsinsats understeg tio timmar per år och utgjordes av 17 till 52 transaktioner per år. Storleken på transaktionerna varierade från 14 000 kr till 1 400 000 kr.

Bedömning

HFD gjorde ingen egen bedömning de instämde med SRN bedömning och fastställde deras avgörande, att andelarna var okvalificerade.

SRN tog i sitt motiverande upp rättsfallet RÅ 2007 ref. 15, de jämförde omständigheten att vinst var hänförlig till värdeutveckling på fastighetsmarknaden med vinst hänförlig till värdeökning av värdepapper. De jämförde även omfattning av arbete, ca två och en halv timmar med ca tio timmar. Med bakgrund av jämförelsen med RÅ 2007 ref. 15, As verksamhet och omständigheterna i övrigt ansåg SRN att ägarens arbete inte var av påtaglig betydelse för vinstgenereringen, därmed inte uppfyllde verksamhetsrekvisitet.

Egna reflektioner

SRN jämför med RÅ 2007 ref. 15, de jämför verksamhet med handel av värdepapper med fastighetsförvaltande verksamhet. En jämförelse som HFD i senare praxis 2013 ref. 11 I, anser inte bör göras. Därav tveksamt vilken betydelse jämförelsen har i nuläget.

I SRN uttalande nämns även att ägares arbetsinsatser som utförts i fåmansbolag vars verksamhet varit förvaltning av värdepapper aldrig medfört att verksamhetsrekvisitet ansetts uppfyllt i praxis. Svårt att säga om SRN väger in detta faktum i sin bedömning eller inte. Varje fall ska bedömas för sig men att dem nämner det skulle kunna vara en indikation på att det haft en inverkan. Personligen anser jag inte att deras bedömning och därmed HFD:s är felaktig, tycker att en mer utförlig bedömning varit intressant. Enligt min uppfattning kan ägares arbetsinsats i ett värdepappersförvaltande bolag absolut medföra att andelarna klassificeras som kvalificerade. Det är dock svårt att veta vilken typ, eller i vilken omfattning arbetsinsatsen måste vara för att verksamhetsrekvisitet ska anses uppfyllt. Vad är det avgörande, kvantiteten av arbetet, antalet transaktioner eller storleken på transaktionerna?

5.2.4 RÅ 2002 ref. 21

Bakgrund

Skatteverket ansåg att A var verksam i betydande omfattning, A ansåg att han inte uppfyllde verksamhetsrekvisitet.

A startade den 2 februari 1990 Invest AB, syftet med bolaget var att förvärva samtliga aktier i Försäljning AB, som i sin tur hade ett 100-procentigt ägande i det verksamma bolaget Verksam AB. Den 30 april 1990 förvärvade Invest AB alla andelar i Försäljning AB. Efter affären var A ensam ägare, styrelseledamot och VD i koncernen.

Vid tidpunkten för köpet bedrev A revisionsverksamhet, fram till den 1 oktober samma år ägnade A sin tid i revisionsbolaget. Under tiden bedrevs verksamheten i den köpta koncernen av tidigare ägare, As enda inblandning fram till den 1 oktober bestod enbart av informationsmottagning avseende koncernens löpande resultat. Ungefär samtidigt som A blev verksam i

koncernen visade utomstående bolag intresse för verksamheten. Det utomstående företags intresse förelåg för att de ville in på marknaden, de såg ett värde i koncernens kundregister, ”good will” m.m. Företaget köpte koncernen i mitten på januari 1991, priset på koncernen baserades på resultatet från juni 1990, samt värdet på ”good will”. Se tidslinje i Bilaga A Figur 3.

Bedömning

HFD angav i sin bedömning att med särskild hänsyn till det grundläggande syftet bakom bestämmelserna, motverka att arbetsinkomster tas ut i form av lägre beskattad kapitalinkomst istället för lön, var omständigheterna i As fall inte sådana att A var verksam i betydande omfattning. Vidare angav domstolen att omständigheten att A hade den position i företaget som han hade inte föranleder någon annan bedömning. Andelarna i företaget var okvalificerade.

Egna tankar

Tyvärr är HFD:s bedömning inte vidare uttömmande, de uttalar sig inte om omständigheten att A endast var verksam i bolaget under en kort tid, ägde koncernen i ca tio månader och arbetade i den ca tre månader. Det är en omständighet som Kammarrätten däremot lyfter fram i sin bedömning, vilka också klassificerade andelarna som okvalificerade. Vid bedömning av om A arbetsinsats haft påtaglig betydelse för vinstgenereringen ser dem till hans korta tid som verksam i bolaget. De beaktar även att den utomstående köparen är villig att betala ett högre pris än A gjorde, för att ta sig in på marknaden. Där av finner Kammarrätten att As arbetsinsats inte haft tillräcklig betydelse för vinstgenereringen för att verksamhetsrekvisitet ska anses uppfyllt. Det är fullt möjligt att även HFD resonerade på liknande sätt i sin bedömning men det är inget som nämns i deras uttalande.

Oavsett om den A:s korta tid som verksam i företag har haft betydelse eller inte är det intressant att omfattningen av arbetstiden inte diskuteras något mer av HFD. Även om A enbart var verksam under en kort tid arbetade han heltid i ca tre månader, alltså ca 500 timmar. I jämförelse med senare avgörande där arbetsinsatsens omfattning beaktats vid bedömning är det anmärkningsvärt att en arbetsinsats om 500 timmar, vilket väsentligt fler timmar inte beaktats av HFD i detta avgörandet.

Det som HFD särskilt understryker är att As ställning i koncernen, VD och ensam ägare inte är en sådan omständighet som medför en annan bedömning av andelarna. Hur dem resonerar om A:s position i företaget och varför dem anser att den inte har någon betydelse framgår inte. Den diskussionen hade varit intressant att läsa då A:s position utan tvekan ingår i den gruppen av kvalificerat verksamma som går att finna i propositionen.

5.3 Sammanfattning verksamhetsrekvisitet

av

Innebörden av verksamhetsrekvisitet framgår inte av dess ordalydelse, för att tolka rekvisitet krävs undersökning av förarbeten och praxis.

Det uttalande i förarbetena som enligt mig är av störst vikt är att verksamhetsrekvisitet ska anses uppfyllt om ägares eller dennes närståendes arbetsinsatsens haft stor eller påtaglig betydelse för vinstgenereringen i företaget. Dock definieras inte uttrycken ”vinstgenerering” eller ”påtaglig betydelse för vinstgenereringen” i förarbetena, någon definition av uttrycken framgår inte heller i praxis, vilket medför svårigheter vid tillämpning av rekvisitet. Stor eller påtaglig betydelse för vinstgenereringen tolkar jag som att det ska finnas ett samband. Vinsten ska kunna hänföras till arbetsinsatsen, hur stor del eller i vilken grad synes oklart.

Förarbetsuttalande innehåller vidare ett antal omständigheter och exempel som bör beaktas vid bedömning av ägares betydelse för vinstgenereringen. Omständigheterna som omnämns i propositionen är inte de enda som bör beaktas vid bedömningen, av propositionen framgår det att även övriga omständigheter ska beaktas. Någon uttömmande lista på omständigheter som ska beaktas finns således inte. Inte heller hur de olika omständigheterna ska beaktas framgår, alltså om någon omständighet har större betydelse än någon annan vid bedömningen.

Delägares position i företaget är en omständighet som omnämns i förarbetena och som beaktas i praxis. I förarbetsuttalande framgår att vissa positioner i företaget utgör en grupp av särskilt kvalificerade. Exakt vilka positioner som ingår i gruppen framgår inte, inte eller vad innebörden av att en ägare ingår i sådan grupp framgår. Omständigheten är svårtolkad i praxis, i vissa avgörande är omständigheten något som ligger till grund för att ägaren uppfyller rekvisitet. I andra avgöranden synes ägarens position i företaget inte ha beaktats vid bedömningen.

Omfattning av arbetsinsats som krävs för att uppfylla rekvisitet diskuteras inte i uttalandena⁶¹. Dock är kvantiteten av ägares arbete något som är återkommande i nästan all praxis, men någon kvantitativ gräns för när rekvisitet anses uppfyllt går inte att fastställa. Antalet timmar varierar i dem olika fallen, mellan två och en halv timmar per år till ca 500 timmar. Enligt mig är omfattning av arbetsinsatsen en omständighet som nästan uteslutande beaktas, men är inte av sådan betydelse att den ska ses som den avgörande omständigheten.

Kvalitet eller någon speciell karaktär av ägares arbete diskuteras inte i förarbetena mer än betydelse för vinstgenereringen. I praxis är dock

⁶¹ Det framgår endast att för ägare utan ledande position, som enbart är anställda men som utför gemensamt arbete krävs det inte heltidsarbete för att dessa ägare ska anses ingå i gruppen av kvalificerat verksamma.

arbetsuppgifter något som ofta diskuteras i domstolarnas bedömning. Att utröna vilken typ av arbetsuppgifter som beaktas vid bedömning och vilken betydelse de olika arbetsuppgifterna har är problematiskt. Delägares arbetsinsats bedöms tillsammans med flertalet andra omständigheter och blir sedan en del av den sammanlagda bedömningen.

Innehav av kapitaltillgångar, eller vinst hänförlig till försäljning av kapitaltillgångar är en omständighet som beaktats i viss praxis. Det har då varit en bedömning av vilken betydelse ägares arbete haft för vinstgenereringen om stor del av vinsten är hänförlig till att värdeökning på företagets kapitaltillgångar. Min tolkning av omständigheten är att i tidigare praxis ansågs inte ägares arbetsinsats vara av påtaglig betydelse, om stor eller största del av vinsten var hänförlig till försäljning av kapitaltillgång vars värde ökat genom värdeökningar på marknaden. Alltså att omständigheten tidigare hade stor betydelse vid bedömning av ägares arbetsinsats. Med avgörandet HFD 2013 ref. 11 I, anser jag dock betydelsen av omständigheten har minskat. I avgörandet klargör domstolen att även om sådan omständighet föreligger kan ägares arbetsinsats ändå anses vara av tillräcklig betydelse för att verksamhetsrekvisitet ska anses uppfyllt.

Inte heller vid undersökning av förarbeten och praxis kan verksamhetsrekvisitets innebörd anses vara tydligt. Klassificering av andelar i fåmansbolag är således enligt i många fall oförutsägbar, att med all säkerhet på förhand uttala sig om andelarnas klassifikation anser ytterst svårt.

6 Arbete i inte oväsentlig omfattning

Som ovan nämnts klassificeras enskild näringsverksamhet så som aktiv eller passiv. Huruvida en näringsverksamhet anses vara aktiv eller passiv bedöms utifrån den skattskyldiges aktivitet, näringsidkarens arbetsinsats, i verksamheten. Näringsverksamheten klassificeras som aktiv om den skattskyldige uppfyller ”aktivitetsrekvisitet”, arbetat i inte oväsentlig omfattning. Om rekvisitet inte uppfylls är verksamheten passiv.

Precis som verksamhetsrekvisitet för klassificering av andelarna i ett fåmansbolag är innebörden av aktivitetsrekvisitets ordalydelse oklar. För att tolka rekvisitet undersöks förarbeten och rättspraxis. Dock är antalet avgörande i högsta insats ytterst begränsade, för att se till hur rekvisitet tillämpas av domstol kommer även avgörande från underrätt undersökas.

Nedan följer en tolkning av aktivitetsrekvisitet genom undersökning av förarbeten och rättsfall.

6.1 Förarbeten

Beträffande gränsdragningen mellan aktiv och passiv näringsverksamhet återfinns majoriteten av förarbetsutlåtande i prop. 1989/90:110. Klassificeringen diskuteras även i prop. 1993/94:50, den senare propositionen behandlar främst konsekvenser av klassificering och inte själva bedömningen.

Klassificeringen av enskild näringsverksamhet har numera ett syfte, i och med att uppdelning av förvärvskällor inte längre existerar.⁶² Syftet är att med att skilja näringsverksamheter beroende på om inkomsterna i verksamheten är hänförliga till arbete eller kapital. Anledningen till att verksamheterna ska särskiljas, även om både aktiv och passiv näringsverksamhet beskattas i inkomstslaget kapital, är socialförmåner och socialavgifter. Socialförmåner och avgifter är kopplat till förvärvsarbete, alltså inkomst hänförlig till utförd arbetsinsats. Socialförmåner ska inte utgå på inkomster från kapital. I aktiv näringsverksamhet är inkomsten hänförlig till skattskyldiges arbetsinsats, i passiv är inkomsten hänförlig till kapital.⁶³

Det avgörande vid klassificeringen av en näringsverksamhet är aktiviteten som den skattskyldige utför i sin verksamhet, hur aktivitetsrekvisitet ska tolkas finns i propositionen och är utformat som regler bestående av en

⁶² Se vidare om förvärvskällor i 2.1. När förvärvskällor användes hade klassificeringen även betydelse för uppdelningen av förvärvskällor.

⁶³ SOU 1989:33 del 1 s. 181 f.

huvudregel, ett undantag och ett undantag från undantaget. Reglerna kan även kallas för kvantifieringsregeln, jämningsregeln och spärregeln.⁶⁴

6.1.1 Kvantifieringsregeln

Verksamheten ska ses som aktiv om den skattskyldige har ägnat sysslorna i verksamheten minst en tredjedel av den tid som motsvarar en vanlig heltidsanställning.⁶⁵ Omfattningen av arbete i verksamheten ska alltså uppgå till minst en tredjedel av en heltidstjänst, vid en precisering av omfattning i antal timmar per år är det mellan 500 och 600 timmar. Enligt 3:12-utredningen från 2002⁶⁶ är det 600 timmar, Skatteverket⁶⁷ anser att det är 500 timmar, precisering som domstolen som också anslöt sig till i RÅ 2002 ref. 15. Exakta antalet timmar är svårt att bestämma, i denna uppsats ansluter även jag mig till att en tredjedels heltidstjänst motsvarar 500 timmar per år.

Regeln är en enbart kvantitativ, uppfylls omfattningen är verksamheten aktiv. Någon vidare prövning av dem andra två reglerna ska då inte utföras. Den enda prövningen som kan uppstå är om sysslorna som utförts är utförda i verksamheten.

Om kravet om 500 timmar inte uppfylls krävs vidare prövning, vidare prövas den skattskyldige mot jämningsregeln.

Egna reflektioner

Varför omfattningen av kvantifieringsregeln är om 500 timmar per år är oklart. Att det finns en någorlunda klar gräns för vilken aktivitetsomfattning som krävs för att en verksamhet ska anses vara aktiv är enligt mig positivt, något som ökar rättssäkerheten och förutsebarheten. Att gränsen är så specificerad anser jag också kan motverka syftet med själva klassificeringen.

Ponera att en näringsidkare i sin näringsverksamhet har ett antal hyresfastigheter, samt jordbruksfastigheter som han utarrenderar, fastigheterna är betydande balansomslutning. Den skattskyldige har även flertalet anställda som utför näst intill uteslutande delen av arbetet i verksamheten. Näringsidkaren ägnar sysslorna i verksamheten minst 650 timmar per år.

Enligt kvantifieringsregeln är verksamheten aktiv, även om den skattskyldiges arbete har ytterst begränsad betydelse för verksamheten. Jag anser det otvivelaktigt att majoriteten av intäkterna är hänförliga till kapitalavkastning och inte avkastning från eget arbete. Skulle syftet med klassificeringen följas skulle en sådan verksamhet ses som passiv.

⁶⁴ Urban Rydin s. 172.

⁶⁵ Prop. 1989/90:110 s. 646.

⁶⁶ SOU 2002:52 s. 298.

⁶⁷ RSV 301 utg. 21, s. 69.

Exemplet är överdrivet tydligt, men enligt mig visar det på en av nackdelarna med en ”skarp” gränsdragning i en skatteregel som tillämpas på fall med en mängd olika och skilda omständigheter.

6.1.2 Jämkningsregeln

Även om den skattskyldiges arbete inte är av den omfattning som krävs enligt kvantifieringsregeln kan dennes enskilda näringsverksamhet ändå anses vara aktiv, aktivitetskravet om 500 timmar får jämkas in jämkningsregeln är tillämplig.

Enligt förarbetena ska en person som vid sidan av en anställning bedriver näringsverksamhet som i huvudsak baseras på hans egen arbetsinsats kunna uppfylla aktivitetskravet, även om sysslorna inte uppgår till 500 timmar. För att jämkning ska kunna ske krävs således att verksamheten i huvudsak baseras på den skattskyldiges egna arbetsinsats, exakt innebörd av ”i huvudsak” är definieras inte i förarbetena.⁶⁸

Jämkningsregeln innebär alltså att en näringsverksamhet kan vara aktiv även om den skattskyldige ägnar sysslorna i verksamheten mindre än 500 timmar per år. Är omständigheterna sådana att jämkningsregeln är tillämplig krävs dock vidare prövning, av den så kallade spärregeln.

Egna reflektioner

Jämkning får ske om näringsverksamheten i huvudsak baseras på eget arbete. Det är enligt mig oklart om det är omfattning av det totala arbetet i verksamheten som i huvudsak ska baseras på eget arbete, eller om det är avkastningen i verksamheten som huvudsak ska vara baserat på näringsidkarens eget arbete. Jag anser det alltså oklart om näringsidkarens arbete ska utgöra huvuddelen av allt arbete som utförs i verksamheten, eller om arbetsinsatsen ska resultera i huvuddelen av verksamhetens avkastning, för att regeln ska kunna tillämpas. I vissa fall är det en ickefråga, där omfattningen och avkastningen är jämförbara, exempelvis om näringsidkaren är den enda som arbetar i verksamheten och det inte finns några kapitaltillgångar. Om däremot fler personer utför arbete i verksamheten eller det finns tillgångar i verksamheten kan det uppstå en skillnad.

6.1.3 Spärregeln

Spärregeln innebär att även om alla kraven för att nyttja jämkningsregeln är uppfyllda får jämkning av aktivitetskravet ändå inte göras om näringsverksamheten har en betydande balansomslutning.

I propositionen används verksamhet med fastighetsförvaltning som ett exempel på verksamhet med en betydande balansomslutning. Har verksamheten en betydande balansomslutning krävs således att den

⁶⁸ Prop. 1989/90:110 s 646.

skattskyldige arbetar minst 500 timmar om året för att verksamheten ska ses som aktiv.

Egna reflektioner

Begreppet ”betydande balansomslutning” är inte helt tydligt, och mer förklaring än exemplet ges inte i propositionen. Om man tolkar begreppet med bakgrund av exemplet och syftet med klassificeringen, att skilja mellan arbetsinkomst och kapitalinkomst, så tolkar jag betydande balansomslutningar som tillgångar som genererar avkastning utan arbetsinsats.

Exempel på sådana tillgångar bör vara hyresfastigheter, anställda, utarrenderad jordbruksfastighet, skogsfastighet etc. Dock bör storleken eller omfattningen av tillgången ha betydelse, jämförs två skogsfastigheter på 13 respektive 130 hektar, bör den andra vara mer karakteristisk för en betydande balansomslutning, än den första.

6.2 Rättsfall

Efter undersökning av förarbetena till klassificeringen av enskild näringsverksamhet och det relevanta aktivitetsrekvisitet, kvarstår viss oklarhet. Vidare undersökning krävs, nedan undersöks den praxis som finns samt avgörande från Kammarrätten.

6.2.1 RÅ 2002 ref. 15

Rättsfallet är det enda rättsfallet från högsta instans där frågan om klassificering av enskild näringsverksamhet avgörs. Därför har jag även inkluderat underrätternas bedömning. Även om det bara är HFD:s bedömning som ger prejudicerande verkan anser jag att även underrätternas uttalande kan bidra.

Bakgrund

Frågan i målet var huruvida A:s verksamhet av skogsbruk var aktiv eller passiv. Den skattskyldige ansåg att hans verksamhet var aktiv medan Skatteverket ansåg den vara passiv. Klassificeringen av verksamheten rörde beskattningsår 1993, alltså innan förvärvskällor togs bort, klassificeringen var av betydelse för näringsidkarens möjlighet till kvittning av resultat mellan förvärvskällor.

Den skattskyldige ägnade majoriteten av sin arbetstid åt att köra buss i sin näringsverksamhet, en annan förvärvskälla än skogsbruket. Ca 200 timmar per år ägnade han åt sysslorna i skogsbruket, han utförde allt arbete på skogsfastigheten själv. Skogsfastigheten var 30,3 hektar och hade ett taxeringsvärde om 217 000 kr.

Det var ostridigt att han inte uppfyllde aktivitetskravet om 500 timmar enligt kvantifieringsregeln. Den skattskyldige ansåg att jämningsregeln var

tillämplig då han utförde allt arbete själv och att spärregeln inte var tillämplig då fastigheten inte utgjorde en betydande balansomslutning. Skatteverket ansåg inte att jämningsregeln var tillämplig, samt att skogsfastigheten utgjorde en betydande balansomslutning.

Länsrättens bedömning

Konstaterade att A har utfört allt arbete på fastigheten själv och att den tid han lagt ner var tillräcklig för att utföra alla sysslor själv. Mot den bakgrund ansåg dem att verksamheten i huvudsak fick ses vara baserad på A:s arbetskraft och därmed var jämningsregeln tillämplig.

Vidare uppmärksammade dem spärregeln och ansåg att syftet med regeln var att verksamheter som visserligen inte kräver arbetsinsats av annan än näringsidkarens, men där avkastningen ändå har karaktär av kapitalavkastning ska klassificeras som passiv

Vidare uttalade Länsrätten att en skogsfastighet kan utgöra ett inte oväsentligt kapital, där skogen "självt" skapar inkomster oberoende av nedlagt arbete. Dock bedömde de att det arbete som måste läggas ner på skogsfastigheten och som A utförde var av sådan betydelse för verksamheten att spärregeln inte var tillämplig.

Länsrätten ansåg därför att aktivitetskravet skulle jämkas och verksamheten var aktiv.

Kammarrättens bedömning

Ansåg att det väsentliga med jämningsregeln var huruvida verksamheten i huvudsak baseras på näringsidkarens egna arbetsinsats, samt att någon jämkning inte får göras om verksamheten har en betydande balansomslutning.

Domstolen såg till syftet med spärregeln, att jämkning inte ska göras om verksamheten har en betydande balansomslutning och inkomsten i allt väsentligt är en kapitalavkastning. De jämförde A:s verksamhet med exemplet i propositionen, verksamhet med fastighetsförvaltning och kom fram till att de var jämförbara.

Kammarrätten ansåg att skogsfastigheten utgjorde en betydande balansomslutning och därför var näringsverksamheten passiv, då kvantifieringsregel måste uppfyllas för verksamheten med betydande balansomslutning ska vara aktiv.

HFD:s bedömning

Högsta instansen såg först på tillkomsten av klassificeringsreglerna för näringsverksamheter. Domstolen konstaterade att reglerna infördes vid Skattereformen 1991 med syftet att särskilja mellan avkastning av arbete och avkastning av kapital.

Vidare jämförde HFD reglerna för klassificeringen av enskild näringsverksamhet med de kallade 3:12-reglerna, reglerna för klassificering av andelar i fåmansbolag. Domstolen konstaterade att reglerna för

fåmansbolag bygger på en liknande avgränsning som reglerna för enskild näringsverksamhet, nyckelrekvisitet i de olika reglerna avser delägarens respektive näringsidkarens aktiv i verksamheten. Samt att reglerna har samma syfte, dra en skiljelinje mellan avkastning av eget arbete och förmögenhet.

Trots likheterna ansåg HFD att 3:12-reglerna inte var tillräckligt tydliga för att bidra med vilken betydelse verksamhetens art eller omfattning ska tillmätas i bedömningen av näringsverksamheter.

Efter domstolen konstateranden att 3:12-reglerna inte var till hjälp såg de till syftet med klassificering av enskild näringsverksamhet. Med syftet som bakgrund ansåg dem att det rimligen måste vara så att en näringsverksamhet vars avkastning helt eller till allt övervägande del närmast kan ses som ersättning för arbete, alltid skulle klassificeras som är aktiv.

Domstolen gav exempel på verksamheter som alltid bör ses som aktiva, konsulter skribenter eller hantverkare. De förtydligade även att omfattningen av näringsidkarens arbete inte är av betydelse vid bedömningen av den typen av verksamheter.

Med samma bakgrund konstaterade de att gränsdragningen blir svårare när verksamheten baseras på egen arbetsinsats av begränsad omfattning och på innehavet av en tillgång. Domstolen ansåg att verksamheter som typiskt sätt är av det slaget var verksamheter med innehav av utarrenderade jordbruksfastigheter eller av hyresfastigheter eller skogsfastigheter vilkas skötsel omhänders av annan än näringsidkaren. Sådan verksamhet får närmast utgöra verksamhet av förmögenhetsförvaltande karaktär.

HFD underströk att det fanns skillnad mellan en sådan typ av verksamhet och en verksamhet som innehar jord- eller skogsfastighet där näringsidkaren utförde allt arbete i verksamheten. De ansåg att sådan verksamhet ändå bör kunna klassificeras som aktiv. Detta även om omfattningen av verksamheten begränsar arbetsinsatsen till att vara begränsad, mindre än 500 timmar per år. Domstolen klassificerade A:s skogsbruksverksamhet som aktiv.

Egna reflektioner

Det är inte förvånande att instanserna resonerar och bedömer fallet på olika sätt, lagen i sig är otydlig och förarbetena ger inte mycket vägledning när kvantifieringsregeln inte är tillämplig.

Kammarrätten anser att skogsfastigheten är en betydande balansomslutning, att en skogsfastighet är jämförbar med egen hyresfastighet och tillämpar därför spärregeln. Det hade varit intressant om Kammarrätten hade uttalat sig om betydelsen av storleken på fastigheten, om storleken har någon betydelse eller inte.

Huruvida Länsrätten och HFD anser skogsfastigheten är en betydande balansomslutning eller inte är oklart, de säger varken att det är eller inte är en betydande balansomslutning. Enligt mig kan deras bedömning tolkas på två

sätt. Det ena är att de inte anser fastigheten var en betydande balansomslutning och jämningsregeln kan tillämpas.

Det andra, den tolkningen jag instämmer med, är att dem gör sin bedömning utifrån huvudsyftet med klassificeringen och frångår uttalandet i förarbetena om spärregeln. Att även om arbetsinsatsen understiger 500 timmar och det finns en betydande balansomslutning kan näringsverksamheten klassificeras som aktiv.

Tolkning innebär enligt mig att två omständigheter måste beaktas, för att verksamheten ska kunna ses som aktiv, annans arbete i verksamheten och omfattningen av verksamheten.

Det framgår av domstolens uttalande att en verksamhet där näringsidkare utför allt arbete i verksamheten själv ska kunna klassificeras som aktiv, även om arbetsinsatsen inte når upp till 500 timmar och verksamheten innehar tillgångar. Om det är omfattningen av verksamheten som begränsar näringsidkarens arbetsinsats.

Näringsidkarens arbete måste alltså ses i relation till andras arbete i verksamheten. Om annan utfört arbete i verksamheten och det finns en tillgång i verksamheten torde inte sådan näringsverksamhet inte kunna ses som aktiv. Utför dock den skattskyldige allt arbete som krävs i verksamheten kan den ses som aktiv om anledning till att inte mer arbete utförts är storleken på verksamheten.

Det är alltså omfattning av verksamheten som måste begränsa näringsidkaren. Omfattning av verksamheten måste därför vara av så pass begränsad omfattning att även om näringsidkaren utför allt arbete som krävs, uppgår arbetsinsatsen ändå inte till 500 timmar.

Om domstolens uttalande tolkas på det andra sättet betyder det att domstolen frångår förarbetsuttalandena om spärregeln. Om det är rätt av domstolen att frångå uttalande eller inte kan diskuteras. Jag anser att domstolens tillämpning främjar syftet med klassificeringen.

6.2.2 Andra rättsfall

Som tidigare nämnt är urvalet av avgörande från högsta insats rörande klassificeringen av näringsverksamhet väldigt begränsad. För att se hur lagen tillämpats undersöks även avgörande från Kammarrätten. Omständigheterna är dock sådana att det främst är kvantifieringsregeln som prövats, jämningsregeln och spärregeln nämns enbart. Det är antalet timmar som prövas och om arbetet är en del av verksamheten eller inte.

6.2.2.1 Kammarrätten i Stockholm mål nr. 2298-12

Bakgrund

Frågan som avgörs är om näringsverksamheten är aktiv eller passiv, bedömningen görs främst utifrån aktivitetskravet om 500 timmar uppfyllts eller inte. Näringsidkare A ansåg att allt arbete han utfört var arbete i näringsverksamheten. Skatteverket ansåg att en del av arbetet var av privat karaktär, den arbetstiden ska därför inte beaktas vid bedömningen.

A:s arbete i verksamheten det aktuella beskattningsåret var enligt honom följande, kompetensutveckling 86 timmar, investeringsarbete 62 timmar, resor till fastighet 183,5 timmar, resterande tid 467 timmar, totalt 798,5 timmar.

Bedömning

Nedan följer Kammarrättens bedömning av vilka arbetsuppgifter som är en del av verksamheten och vilka som inte anses vara sysslor i verksamheten.

Kompetensutveckling

Kammarrätten konstaterade att utbildningen hade visst samband med den bedrivna verksamheten men att karaktären av kursen är grundutbildning med teman av allmänt intresse som kan vara av värde för A på det personliga planet. Vidare anser domstolen att A inte kunde visa att utbildningen medförde nytta för verksamheten. Tid som var nedlagd på kompetensutveckling beaktades därför inte vid klassificeringen av verksamheten.

Investeringsarbete

Kammarrätten utvecklade inte sitt resonemang, instämde med Förvaltningsrättens bedömning.

Enligt Förvaltningsrätten skulle ledning hämtas från bestämmelserna avseende avdragsrätt för näringsverksamhet, för att bedöma om viss typ av arbetstid skulle beaktas vid klassificeringen. Arbete vars kostnad var avdragsgill var arbete som ingår i verksamheten och ska då beaktas.

Vidare såg domstolen till avdragsrätten för specifika kostnader i näringsverksamheten. Dem konstaterade att kostnader för att förvärva och bibehålla intäkter var avdragsgilla. Men kostnader som hade ett direkt samband med att förvärva ny förvärvskälla eller utvidgning av sådan i princip inte var avdragsgilla. Om kostnaden för att förvärva skogsfastigheter inte var avdragsgill skulle arbete för att förvärva ny skogsfastighet inte beaktas. Investeringsarbete skulle således inte medräknas vid klassificeringen av verksamheten.

Resor till och från fastigheten

Precis som avseende investeringsarbete hänvisade Kammarrätten till Förvaltningsrättens bedömning. Domstolen konstaterade att det väsentliga i frågan var att bedöma platsen för As tjänsteställe. Innan de såg till var A hade

utfört sitt arbete tydliggjorde de att tjänstestället var den plats där huvuddelen av arbetet utfördes.

Förvaltningsrätten såg till den inlämnade förteckningen av arbetade timmar som A redovisat, se ovan, förteckningen visade att ca 78 timmar av arbetet var utfört i bostaden jämfört med arbete på fastigheterna om ca 340 timmar. Med förteckningen i bakgrund konstaterade domstolen att A:s tjänsteställe var fastigheterna och att resorna till och från fastigheterna utgjorde resor till och från arbetsplatsen. Resorna var därmed inte hänförliga till verksamheten och tiden skulle inte beaktas.

Resterande tid

Resterande tid består av administrativt arbete samt arbete i den löpande verksamheten, så som röjning, avverkning och plantering. Arbete som bestod av den löpande verksamheten ansåg domstolen skulle beaktas.

Kammarrätten följde Förvaltningsrättens bedömning angående administrativt arbete. Vilka konstaterade att exakt vilka arbetsmoment som ska beaktas vid klassificeringen av näringsverksamhet inte var klarlagt, men att ledning kan hämtas från bestämmelse med liknande syfte och såg till två rättsfall gällande A och B-inkomst. Med avgörandena som bakgrund fann domstolen att administrativt arbete skulle beaktas.

Sammanlagd bedömning

Vid sammanräkning av det arbetes som skulle beaktas fann domstolen att A:s arbetsinsats inte uppgick till 500 timmar och därför var inte kvantifieringsregeln tillämplig.

A:s skogsfastigheter utgjorde en betydande balansomslutning, domstolen undersökte därför om näringsverksamheten kunde ses som aktiv med RÅ 2002 ref. 15 i beaktning. De ansåg att hans arbetsinsats inte direkt resulterade i intäkter för verksamhet samt att omständigheterna i övrigt skiljde sig åt från 2002 års avgörande. Kammarrätten klassificerade näringsverksamheten som passiv.

Egna reflektioner

Det är viktigt att ännu en gång understryka att avgörandet inte har någon prejudicerande verkan, målet avgjordes i Kammarrätten. Ändå anser jag att det ger indikation på hur lagen tolkas vid dess tillämpning och vilken typ av arbete som beaktas vid prövning av kvantifieringsregeln.

Enligt min uppfattning av Kammarrättens uttalande finns det en korrelation mellan vilket arbete som ska beaktas och vad som är avdragsgillt i en näringsverksamhet.

Så som jag tolkar det bör tid för vidareutbildning då beaktas, vidareutbildning som oftast är avdragsgill⁶⁹ i näringsverksamheter. Vidare bör även allt arbete

⁶⁹ Se 16:1§ IL.

som motsvarar tjänster som är avdragsgilla beaktas vid bedömning, exempelvis måleriarbete på en hyresfastighet.

6.2.3 Avgörande angående omfattning av arbete

Flertalet avgörande från Kammarrätten⁷⁰, berör kvantifieringsregeln och bevisfrågan för näringsidkaren att visa sin utförda arbetsinsats. I samtliga rättsfall anser domstolen att näringsidkaren inte gjort det sannolikt att de utfört det arbete som de hävdar. Ingen av avgörande ger några instruktioner för hur eller arbetsinsatsen ska bevisas, jag har inte heller funnit någon vägledning från Skatteverket hur det bör göras.

6.3 Sammanfattning av aktivitetsrekvisitet

Uttalande i förarbetena som behandlar klassificeringen av näringsverksamheter är kortfattade. Uttalandena är utformade som tre ”regler”, vilka används för att avgöra om den skattskyldige uppfyller aktivitetsrekvisitet.

Första regeln är kvantifieringsregeln, innebörden är att näringsidkare som ägnar minst 500 timmar åt sysslorna i verksamheten uppfyller rekvisitet och dennes verksamhet klassificeras som aktiv. Uppfyller näringsidkaren kravet om 500 timmar är inga andra omständigheter av betydelse, sådan näringsverksamhet är alltid aktiv. Kvantiteten av den skattskyldiges arbetsinsats är omständighet som kan vara avgörande klassificeringen. Om omfattning av arbetsinsatsen däremot inte uppgår till 500 timmar har omständigheten enbart begränsad betydelse vid bedömningen och prövning av de andra reglerna krävs.

Avgörande från Kammarrätten ger en indikation vilken typ av arbete som ska beaktas vid beräkning av antalet timmar som ägnats åt sysslorna i verksamheten. Indikationen visar att arbete i den löpande verksamheten och arbetsuppgifter som är avdragsgilla om annan utfört dem anses utgöra sysslor i verksamheten och beaktas vid bedömningen av kvantifieringsregeln.

Andra regeln, jämningsregeln innebär att kravet om 500 timmars arbete per år kan jämkas, om näringsverksamheten i huvudsak baseras på näringsidkarens egna arbete. Näringsverksamhet kan alltså klassificeras som aktiv även om näringsidkaren ägnar mindre än 500 timmar åt sysslorna i verksamheten. Vad som krävs för att verksamheten ska anses baseras på näringsidkarens egna arbete är inte helt klart.

I praxis uttalar sig HFD om typiska fall när egna arbetsinsatsen är begränsad. Domstolen anser att verksamheter vars avkastning helt eller till övervägande del närmast kan ses som ersättning för näringsidkarens arbete alltid ska

⁷⁰ Kammarrätten i Göteborg mål nr 5977–09, Kammarrätten i Göteborg mål nr 4392–09, Kammarrätten i Göteborg mål nr 2940–15.

klassificeras som aktiva. Detta oavsett vilken omfattning den egna arbetsinsatsen utgör. Exempel på sådana verksamheter är konsultverksamhet, hantverkare och skribenter.

Domstolen anser att verksamheter som alltid bör klassificeras som passiva är de fall när verksamheten närmast har karaktären av förmögenhetsförvaltning. Exempel på sådana verksamheter är innehav av utarrenderade jordbruksfastigheter eller av hyresfastigheter eller skogsfastigheter vilkas skötsel utförs och omhänderhas av annan.

Av domstolens uttalande framgår att karaktären av verksamheten är en omständighet som kan vara avgörande för bedömning av hur en näringsverksamhet ska klassificeras.

Spärregel är den tredje regeln från förarbetena, den begränsar tillämpningen av jämningsregeln. Om verksamheten har en betydande balansomslutning får inte jämningsregeln ske, och 500 timmars arbete krävs för att rekvisitet ska anses uppfyllt. Betydande balansomslutning definieras varken i förarbetena eller i praxis, min uppfattning är att det är en kapitaltillgång som genererar avkastning utan att näringsidkaren själv måste utföra något arbete, eller enbart begränsad arbetsinsats.

Omständigheten att en näringsverksamhet innehar en kapitaltillgång är enligt förarbetena avgörande för klassificeringen om den skattskyldiges egna arbete inte uppnår 500 timmar per år. Enligt min uppfattning begränsar RÅ 2002 ref. 15 betydelsen för spärregeln. Avgörandet möjliggör att även näringsverksamhet med en betydande balansomslutning kan ses som aktiv trots att näringsidkarens arbete är mindre än 500 timmar.

För att sådan verksamhet ska ses som aktiv krävs att näringsidkaren utför allt arbete i verksamheten själv. Samt att även om han eller hon utför allt arbete som krävs begränsar omfattningen av verksamheten möjligheten till att mer tid ägnas åt sysslorna i verksamheten. Således kan innehavet av en betydande balansomslutning vara utan betydelse vid bedömning, dock måste annans arbete och verksamhetens storlek beaktas.

Innebörden av aktivitetsrekvisitet blir tydligare efter undersökning av förarbeten och rättsfall, även om vissa oklarheter kvarstår. Förarbetena ger vidare förståelse och information hur rekvisitet bör tolkas, men att det enbart finns ett avgörande som har prejudicerande verkan försvårar tolkningen av rekvisitet, särskilt med beaktande att avgörandet inte frångår förarbetena. Förarbeten som vid tillämpningen kan sägas användas mer som lagtext än som förarbete.

Vissa typer av verksamheter går med säkerhet avgöra på förhand huruvida de klassificeras som aktiva eller passiva. Samtidigt som vissa typer av verksamheter, verksamheter där näringsidkarens arbetsinsats är begränsad och kapitaltillgångar innehavs.

7 Jämförelse

Nedan jämförs klassificering av enskild näringsverksamhet och andelar i fåmansbolag.

För att besvara frågan huruvida vilka likheter och skillnader det finns mellan klassificeringen av andelarna i ett fåmansbolag och enskild näringsverksamhet ska dessa belysas i en jämförelse av rekvisitens bakgrund och innebörd. Vidare ämnar jag att jämföra olika omständigheter, för att se om resultatet av klassificeringen blir annorlunda om det är ett fåmansbolag respektive en näringsverksamhet som klassificeras.

7.1 Syfte och beskattning

Det finns skillnader, men i nedan jämförelse jämförs aktiv näringsverksamhet med kvalificerade andelar och passiv verksamhet med okvalificerade andelar.

Ordalydelsen av klassificeringarna är olika men syftet med respektive rekvisit är det samma, att skilja mellan arbetsinkomster och kapitalinkomster.

Klassificeringen av andelarna i ett fåmansbolag resulterar tydligt i om hela inkomsten beskattas i inkomstslaget kapital eller om det sker en uppdelning mellan inkomstlagen kapital och tjänst. Beskattning är således direkt kopplad till klassificering av andelarna. Klassificering av näringsverksamhet är inte lika tydlig, oavsett om en verksamhet är aktiv eller passiv beskattas hela inkomsten i inkomstslaget näringsverksamhet. Skillnaden i beskattningen mellan en aktiv och passiv näringsverksamhet är egenavgifter eller särskild löneskatt.

7.2 Kvantitet av skattskyldigs arbetsinsats

Ordalydelsen av dem olika rekvisiten skiljer sig och aktivitetsrekvisitet är mer hänförlig till omfattning av arbetsinsatsen än verksamhetsrekvisitet. Även förarbetena till respektive bestämmelse skiljer sig i detta avseende.

Föarbetena till verksamhetsrekvisitet nämner inget om att omfattningen eller kvantiteten av delägars arbetsinsats ska vara en del av bedömningen av verksamhetsrekvisitet. Däremot är kvantiteten av arbetet en omständighet av stor betydelse vid bedömning av aktivitetsrekvisitet enligt uttalandena i förarbetena. Kvantifieringsregeln är en ”tydlig” gräns för när en näringsidkares arbete är av tillräcklig omfattning för att uppfylla aktivitetsrekvisitet.

I praxis är kvantiteten av delägare arbetsinsats en återkommande omständighet i bedömningen av nästan alla avgörande gällande verksamhetsrekvisitet. Inte den omständighet som är avgörande i målen, men absolut varit en omständighet som varit en del av bedömningen. Ingen klar och tydlig gräns för vad som krävs för att rekvisitet ska anses uppfyllt har tydliggjorts.

I avgörande gällande aktivitetsrekvisitet är omfattningen av näringsidkarens arbete väsentligt. Näringsverksamhet där den skattskyldig kan visa att den egna arbetsinsatsen överstiger 500 timmar per år klassificeras alltid som aktiv. Uppgår inte det egna arbetet inte till 500 timmar är omständigheten av mindre betydelse.

Kvantiteten av delägares eller näringsidkares arbetsinsats är av betydelse i båda klassificeringarna. Dock anser jag det ha större betydelse vid tillämpningen av aktivitetsrekvisitet och klassificeringen av näringsverksamheter, än för andelar i fåmansbolag.

7.3 Kvalitet och karaktär av arbetsinsatsen

Det mest väsentliga i bedömning av om delägare varit verksam i betydande omfattning eller inte är huruvida arbete han utfört haft påtaglig betydelse för vinstgenereringen eller inte. Alltså kvaliteten av arbetsinsatsen.

I förarbetena ges inga riktlinjer hur betydelsen ska bedömas och vad som ska beaktas. Uttalande från domstol eller i förarbetena innehåller inte diskussioner om kvaliteten, dock diskuteras olika typer av arbetsuppgifter och vilken karaktär visst arbete har för vinstgenereringen.

Även position inom företaget är en del av arbetsinsatsens bedömning, företagsledare ses som personer som oftare utför den typen av arbete. Anställda som är delägare utan att vara företagsledare men utför gemensam verksamhet är också delägare vars arbete typiskt sätt har betydelse för vinstgenereringen. Som nu och ovan visat går ingen exakt definition av vad för kvalitet eller vilken typ av arbete som anses ha tillräcklig betydelse.

För att aktivitetsrekvisitet ska anses uppfyllt är det svårt att säga om kvaliteten av näringsidkarens arbete har betydelse. Om det har betydelse är det enbart i de fallen där kvantifieringsregeln inte är tillämplig, och tillämpligheten av jämningsregeln prövas. Verksamheten ska då i huvudsak baseras på eget arbete, alltså en tillräckligt stor del av verksamheten ska vara hänförlig till näringsidkarens arbetsinsats. Det framgår inte av förarbetena eller rättsfall om det är huvudsaklig del av antalet timmar, eller huvudsaklig del av avkastningen i verksamheten som krävs för att jämningsregeln ska vara tillämplig. Vissa rättsfall verkar som att det del av intäkterna. Vilken kvalitet som krävs av den egna arbetsinsatsen anser jag därför oklar. Även om kvaliteten av arbete eller dess hänförlighet till intäkter i verksamheten synes oklar är karaktären på arbetet av betydelse vid bedömningen. Framst vad för

arbete som ska och får beaktas vid bedömningen av kvantifieringsregeln, alltså om arbetet är av sådan karaktär att det är en del av verksamheten eller privat arbete.

Kvaliteten och karaktär av delägars arbetsinsats anser jag vara av större betydelse än näringsidkares vid klassificeringen. Även om dess betydelse inte är att förringa vid prövning av näringsverksamheter.

7.4 Innehav av kapitaltillgångar

Kapitaltillgång, främst i form av fastighet kan ha betydelse för klassificeringen av både andelar i fåmansbolag och näringsverksamhet.

I förarbetena till 3:12-reglerna finns inget om kapitaltillgångar ska ha någon betydelse för bedömningen av andelarna i ett fåmansbolag. Men den del av förarbetsuttalandena som behandlar nu borttagna uppenbarhetsregeln diskuteras omständigheten med företag som har kapitaltillgångar.⁷¹ I rättspraxis har betydelse av omständigheten av kapitaltillgångar förändrats. I avgörande från 2002⁷² beaktar och tillmäter domstolen omständigheten att vinsten till stor del var hänförlig till kapitaltillgång. Betydelsen av omständigheten ges betydligt mindre betydelse i avgörande från 2011⁷³. Domstolen uttalade att delägare kan anses uppfylla verksamhetsrekvisitet även om stor del av vinsten är hänförlig till kapitaltillgångar. Betydelsen av kapitaltillgångar synes ha minskat vid bedömning av verksamhetsrekvisitet.

Kapitaltillgång i enskild näringsverksamhet omnämns inte direkt i förarbetena men däremot innehavet av en betydande balansomslutning. Definitionen av betydande balansomslutning är inte tydlig men min tolkning är att det är någon form av kapitaltillgång. Uppfyller näringsidkaren kraven i kvantifieringsregeln är innehavet av kapitaltillgång i verksamheten utan betydelse. Om kvantifieringsregeln inte uppfylls kan kapitaltillgång vara avgörande för klassificeringen av en enskild näringsverksamhet. Betydelsen har dock begränsats i och med RÅ 2002 ref. 15.

Betydelsen av omständigheten att det finns kapitaltillgångar anser jag varit större tidigare men genom praxis har minskat vid klassificering av både enskild näringsverksamhet och andelar i fåmansbolag. Kapitaltillgång i näringsverksamheten, torde ha större betydelse än likvärdig tillgång i ett fåmansbolag.

⁷¹ För uppenbarhetsregeln se kapitel fem, samt prop. 1989/90:110 s. 468.

⁷² RÅ 2002 ref. 21.

⁷³ HFD 2011 ref. 11 mål I.

7.5 Jämförelse med ändring av verksamhetstyp

Jämförelse av rättsfall med ändring av verksamhetstyp. Omständigheterna är de samma som i aktuella rättsfall skillnaden är att klassificering av fåmansbolag byts mot näringsverksamhet och vice versa. Då omständigheterna är dem samma återges inte alla i detalj, för mer detaljerade omständigheter se respektive rättsfall ovan i kapitel fem och sex.

I de rättsfall där delägares närståendes arbetsinsats har prövats istället för själva delägaren kommer näringsidkaren jämföras med närstående. Jämförelsen görs av mig med ovan gjord undersökning som bakgrund med ambitionen att vara så transparent och objektiv som möjligt.

Dessvärre är utbudet av praxis gällande klassificering av enskild näringsverksamhet väldigt begränsat. Därav består nedan jämförelse av fler fall där verksamhetstypen ändras från fåmansbolag till näringsverksamhet, än motsatsvis.

7.5.1 HFD 2013 ref. 11 mål I

Bakgrund

Näringsverksamhets huvudsakliga verksamhet består i att äga och förvalta bostadsfastigheter. Huvudsakliga tillgången är hyresfastighet som innehavts under lång tid, verksamheten består även av två skogsfastigheter. Näringsidkaren sköter förvaltningen, tar beslut om investeringar, andra affärsbeslut och utför administrativt arbete, samt ansvarar för den löpande verksamheten. Hans arbetsinsats i verksamheten uppgår till ca 200 timmar per år. Verksamheten har en anställd vaktmästare som sköter hyresfastigheten, en redovisningsbyrå som utför bokföringen. Förvaltningen och avverkningen på skogsfastigheterna sköts av utomstående förvaltare.

Bedömning

Prövning av omständigheterna görs först utifrån uttalandena i förarbetena, prop. 1989/90:110, för att utröna om näringsidkaren uppfyller aktivitetsrekvisitet i 2:23§ IL. Först måste omfattningen av näringsidkarens arbete prövas mot kvantifieringsregeln. Då kvantiteten av arbetsinsatsen inte uppgår till 500 timmar ska inte regeln tillämpas.

Vidare prövas omständigheterna för att avgöra om jämningsregeln kan tillämpas. Jämkningsregeln av aktivitetskravet om 500 timmar enligt kvantifieringsregeln får ske om verksamheten i huvudsak baseras på näringsidkarens egna arbete. Om det är huvuddelen av intäkterna i verksamheten som ska baseras på eget arbete, tyder allt på att så inte är fallet. Intäkterna från hyresfastigheterna och skogsfastigheterna torde vara i stort sätt oförändrade om näringsidkare arbetar eller inte, viss skillnad men inte så att huvuddelen av verksamhetens intäkter är hänförliga.

Är det i stället huvuddelen av den totala arbetsinsatsen som ska baseras på eget torde inte heller 200 timmars arbete utgöra huvuddelen av det arbete som utförs i verksamheten. En anställd, redovisningsbyrå och förvaltare av skogsfastigheterna utför sannolikt största delen av arbetet i verksamheten. Enligt min bedömning är därför inte heller jämkningsregeln tillämplig. Är varken kvantifieringsregeln eller jämkningsregeln tillämplig ska näringsverksamheten anses som passiv.

Även om inget tyder på att jämkningsregeln är vara tillämplig, bör även resultatet av den möjligheten undersökas. Skulle jämkningsregeln vara tillämplig måste även spärregeln prövas. Jämkning får inte ske om verksamheten har en betydande balansomslutning. Även om exakt definition inte finns av betydande balansomslutning ges exempel på sådan verksamhet i prop. 1989/90:110 s. 646, förvaltning av egna fastigheter. Med bakgrund av uttalandet från propositionen och syftet med klassificering anser jag att en hyresfastighet och två skogsfastigheter med största sannolikhet utgör en betydande balansomslutning. Enligt förarbetena krävs då minst 500 timmars arbetsinsats av näringsidkaren, annars är verksamheten passiv.

Vid bedömningen bör även praxis, RÅ 2002 ref. 15 beaktas. Enligt min bedömning är omständigheterna i det aktuella fallet inte de samma som i RÅ 2002 ref. 15. I det avgörandet utförde näringsidkaren allt arbete i verksamheten själv, vilket inte är fallet i aktuellt avgörande. Därför ska verksamheten ses som passiv även med praxis beaktat.

Enligt min bedömning skulle en enskild näringsverksamhet med samma omständigheter som i HFD 2013 ref 11 mål I anses som passiv. Utgång i ursprungliga avgörandet, ansågs andelarna var kvalificerade alltså jämförbart med aktiv näringsverksamhet. Klassificeringen med aktivitetsrekvisitet ger således annat resultat än klassificering med verksamhetsrekvisitet.

Fåmansbolag = kvalificerade andelar, arbetsinkomst
Näringsverksamhet = passiv, kapitalinkomst.

7.5.2 RÅ 2007 ref 15.

Bakgrund

Näringsidkaren bedriver verksamhet bestående av fastighetsförvaltning. Fastigheten hyrs ut till två olika hyresgäster, all fastighetsskötsel och inre underhåll bekostas av hyresgästerna. Det arbete som näringsidkaren utför består av att utfärda ett fåtal fakturor samt sköta bokföringen. Arbetsinsatsen uppgår till en omfattning av ca två och en halv timmar per år.

Bedömning

I förarbetena till lagen framgår det att aktivitetsrekvisitet anses uppfyllt om den skattskyldige arbetar minst 500 timmar i verksamheten och uppfyller aktivitetskravet i kvantifieringsregeln. Näringsidkaren i aktuellt fall ägnar ca

två och en halv timmar per år åt sysslorna i verksamheten. En omfattning som väsentligt understiger kravet om 500 timmar.

Vidare framgår det av propositionen att aktivitetsrekvisitet kan uppfyllas genom jämkning av aktivitetskravets omfattning, om inte verksamheten har en betydande balansomslutning, jämningsregeln och spärregeln.

Jämkningsregeln får ske om verksamheten i huvudsak baseras på näringsidkarens egna arbete. I RÅ 2002 ref. 15 uttalar sig domstolen om typfall när omständighet är sådana att näringsverksamhet ska ses som passiv. Ett av typfallen är verksamhet bestående av innehav av hyresfastighet för vilken annan ombesörjer skötseln av. Omständigheterna som ska bedömas synes vara likvärdiga typfallet i domstolens uttalande.

Min bedömning utifrån att kvantifieringsregeln inte är tillämplig, och uttalandet från praxis är att verksamheten bör ses som passiv.

Fåmansbolag = okvalificerade andelar, kapitalinkomst.

Näringsverksamhet = passiv, kapitalinkomst.

7.5.3 RÅ 2009 not. 68

Bakgrund

Skattskyldig bedriver handel med värdepapper ca tio timmar per år.

Bedömning

Frågan om klassificering av verksamhet aktualiseras inte när fysisk person utför handel med värdepapper. Flertalet avgörande, senast HFD 2012 not. 57, har klarlagt att fysisk person aldrig kan bedriva näringsverksamhet genom handel med värdepapper. Omfattningen av handeln synes ej vara av betydelse.

Intäkterna ska beskattas i inkomstslaget kapital och inte i näringsverksamhet. I och med att handel med värdepapper inte är en del av verksamheten kan den inte heller beaktas vid klassificeringen av näringsverksamheter.

Fåmansbolag = okvalificerade andelar, kapitalinkomst.

Näringsverksamhet = är ej näringsverksamhet, inkomst av kapital.

7.5.4 RÅ 2002 ref. 15

Bakgrund

Fåmansbolag som ägs i sin helhet av en ägare och verksamheten består av skogsbruk. Tillgångarna i bolaget är en skogsfastighet om 30 hektar samt ett fåtal skogsmaskiner. Delägare utför själv allt arbete i bolaget, hans arbete uppgår till ca 200 timmar per år och består av röjning, avverkning och övrig

skogsvård. Arbetet i bolaget är ej delägarens huvudsyssla, vilken utförs i annat helägt bolag som ej bedriver samma eller likartad verksamhet.

Bedömning

Avgörande för om andelarna i bolaget är kvalificerade eller inte är om delägaren uppfyller verksamhetsrekvisitet. Uttalande i förarbetena till klassificeringen framgår att syftet med särskiljandet är att motverka att vad som egentligen är arbetsinkomster beskattas som kapitalinkomster. Vidare att en delägare vars arbete haft påtaglig betydelse för vinstgenereringen i företaget alltid ska anses uppfylla rekvisitet. Arbetsinsatsen ska ses i relation till företagets omfattning och övriga omständigheter.

Av störst betydelse för klassificeringen är vilken betydelse delägarens arbetsinsats haft för vinstgenereringen i verksamheten. Enligt mig är det komplicerat, för att uppnå transparens kommer jag att lyfta fram argument både för och mot att den skattskyldiges arbete har tillräcklig betydelse för att uppfylla verksamhetsrekvisitet.

Argument för

Delägaren har ensam bestämmanderätt samt att han utför allt arbete i bolaget själv och rör sig om ca 200 timmar per år. Utan arbete ger inte skogen några löpande intäkter, avverkning krävs. Samt att övrigt arbete bidrar till ökad tillväxt av skog och virke. Utför inte delägare arbetet krävs att annan utför arbetet, att hyra in arbetskraft eller köpa tjänster kostar pengar och minskar vinsten.

Även i senare praxis, HFD 2013 ref 11 mål I klargörs det att även om vinsten till största del är hänförlig till tillgångar och dess värdeökningar kan en delägars arbetsinsats ändå resultera i att verksamhetsrekvisitet uppfylls.

Argument mot

Även om delägarens arbete bidrar till att skogens tillväxt är dess betydelse inte påtaglig. Skogen hade vuxit även om löpande skogsarbete inte utförts, skillnaden med arbete att arbete utförs är inte tillräcklig. Vidare är skogsverksamhet inte vinstdrivande dem år som slutavverkning inte sker, det löpande arbetet har således ingen direkt koppling, enbart då slutavverkning sker genereras vinst.

Vid eventuell försäljning av bolaget är priset och eventuell vinst näst intill uteslutande hänförlig till skogen och dess virkesförråd. Det arbete som delägare utför i verksamheten har enbart liten, om någon, betydelse av bolagets värde.

Min bedömning

Bedömning av andelar i bolag där delägarens arbete är av begränsad omfattning men utför allt arbete och verksamheten består av en kapitaltillgång är komplicerad. Då delägaren är den enda som utför arbete i verksamheten blir frågan huruvida om arbete i ett skogsbruk av den aktuella storleken har någon betydelse för vinstgenereringen och i sådana fall hur stor betydelse.

En sammanlagd bedömning, med bakgrund av HFD 2013 ref 11 mål I och att han är den enda som utfört arbete i bolaget, anser jag att delägaren uppfyller verksamhetsrekvisitetet och andelarna ska anses som kvalificerade.

Fåmansbolag = kvalificerade andelar, arbetsinkomst
Näringsverksamhet = aktiv, arbetsinkomst.

7.6 Sammanfattning

Är bedömningen görs utifrån aktivitetsrekvisitet är omfattningen av den egna arbetsinsatsen av direkt betydelse. Detta i och med att kvantifieringsregeln i förarbetsuttalandena är så pass tydlig som den är. Kvantiteten av en näringsidkares arbetsinsats kan vara tillräckligt för att avgöra klassifikationen av verksamheten utan att någon vidare bedömning krävs. Görs bedömningen istället utifrån verksamhetsrekvisitetet är kvantiteten av arbetsinsatsen inte lika väsentlig, och inte tillräcklig för att avgöra om verksamhetsrekvisitetet är uppfyllt eller inte. Även om den har viss betydelse och ofta omnämns i avgörande och används för att argumentera antingen för eller mot att någon är verksam i betydande omfattning.

Vilken typ av arbete eller karaktären av arbetet som delägare eller näringsidkare utför anser jag vara av större betydelse när klassificeringen görs utifrån verksamhetsrekvisitetet än med aktivitetsrekvisitetet. Då arbetets betydelse för vinstgenereringen är vägledande vid bedömning av verksamhetsrekvisitetet kan karaktären och arbetsuppgifterna som delägare utför vara vägledande om det är typ av arbete som typiskt sätt genererar vinst.

Jag anser även att bedömningen utifrån aktivitetsrekvisitetet beaktar andras arbete i större uträkning än bedömning av verksamhetsrekvisitetet. Annars arbete beaktas vid prövning av jämningsregeln och är väsentligt om RÅ 2002 ref. 15 ska beaktas vid klassificeringen. Vid bedömningen av verksamhetsrekvisitetet är det främst delägarens arbete som är i huvudfokus, om dennes arbete har tillräckligt stor betydelse, andras arbete i bolaget, så som anställda och utomstående har liten betydelse.

Vidare har jag funnit att betydelsen av kapitaltillgångar, främst fastigheter, har ändrats över tiden. Betydelsen av sådana tillgångar har ändrats vid bedömningen av näringsverksamhet, genom RÅ 2002 ref. 15. Innan det avgörandet ansågs en verksamhet med betydande balansomslutning vara passiv, om egna arbetsinsatsen inte uppgick till minst 500 timmar.

Vid bedömningen av andelar i fåmansbolag anser jag att det skett liknande ändring, tydligast är den genom HFD 2013 ref 11. Framgår att delägare kan anses uppfylla verksamhetsrekvisitetet, alltså att dennes arbete

har stor betydelse för vinstgenereringen, även om stor del av intäkterna är hänförliga till värdeökningar på tillgångar, så som fastigheter.

Innehav av kapitaltillgång är av betydelse vid klassificering av både fåmansbolag och näringsverksamhet. Enligt mig visar jämförelsen att det är av större betydelse för bedömningen av aktivitetsrekvisitet.

Jämförelsen av rättsfall med ändring av verksamhetstyp visar att beroende på om skattskyldigs inkomst ska klassificeras med verksamhetrekvisitet eller aktivitetsrekvisitet kan resultatet variera. Detta trots att omständigheterna är de samma. Anledning till att resultatet av klassificering kan ändras i och med ändringen av vilket rekvisitet som styr bedömningen anser jag bero på att samma omständighet tillmäts olika stor betydelse.

8 Slutsats

Frågan vad som krävs för att en delägare ska anses vara verksam i betydande omfattning, alltså uppfylla verksamhetsrekvisitet och hens andelar ska ses som kvalificerade är komplex och min undersökning visar att ett precist svar inte går att ge.

Självfallet finns det fåmansbolag där bedömningen av delägars arbete är enkelt. Typexempel på fall där delägare alltid torde uppfylla verksamhetsrekvisitet är ensam ägare till konsultföretag där ägare även arbetar heltid. Motsatsen, där andelarna torde vara okvalificerade är kapitalförvaltande bolag och delägare enbart utför sedvanligt styrelsearbete. Problematiken uppstår när den exakta gränsen ska dras, för hur mycket eller vilken typ av arbete delägare ska utföra i företaget för att hens aktivitet ska anses uppfylla verksamhetsrekvisitet.

Återkommande i förarbetsuttalandena och i praxis är att delägare är verksam i betydande omfattning om hens arbete haft stor eller påtaglig betydelse för vinstgenereringen i företaget. Någon precisering av vad stor eller påtaglig betydelse innebär finns inte, inte heller innebörden av vinstgenerering definieras.

Flera omständigheter lyfts fram som bör beaktas när betydelsen för vinstgenerering bedöms. Enligt mig är några av omständigheterna av större betydelse än andra. De som är av störst vikt är arbetets karaktär och kvalitet. Är arbetet som delägare utfört av sådan karaktär och kvalitet att det typiskt sätt påverkar vinsten är det något som indikerar att arbetsinsatsen uppfyller verksamhetsrekvisitet. Omfattningen av arbetsinsatsen har betydelse, dock inte lika stor som kvaliteten av arbete.

Emellertid är ingen av nyss nämnda omständigheter av tillräcklig betydelse för att avgöra om någons arbete har påtaglig eller stor betydelse för vinstgenereringen.

Vid klassificeringen krävs en sammanlagd bedömning, bedömningen beaktar inte bara nyss nämnda omständigheter. Även andra omständigheter beaktas, omständigheter som inte är direkt hänförliga till delägens arbetsinsats. Sådana omständigheter är bland annat storleken på företaget och företagens tillgångar. Enligt förarbetena ska ägarens arbetsinsats ses i relation till företagens storlek och omfattning samt övriga omständigheter.

Betydelsen av de olika omständigheterna är oklar, i praxis uttalar inte sig domstolen hur dem viktas de olika omständigheterna vid bedömningen. Utvecklingen i praxis går mot att främst se till ägarens arbete. Alltså om arbetet har haft tillräcklig betydelse för vinsten. Andra omständigheter som exempelvis värdeökningar av tillgångar beaktas inte i samma utsträckning.

Sammanfattningsvis är det svårt att ange exakt vad som krävs för att en ägare i ett fåmansbolag ska anses ha varit verksam i betydande omfattning.

Det väsentliga är om ägares eller dennes närståendes arbetsinsats varit av stor eller påtaglig betydelse för vinstgenereringen. Vid bedömningen av delägares arbetsinsats beaktas främst kvaliteten och karaktären av arbetet, om det är arbete som typiskt sätt genererar vinst. Även andra omständigheter, som kvantitet, storlek på bolaget och tillgångar beaktas vid bedömning. Vilken betydelse respektive omständighet har vid bedömning är svår att precisera, klassificeringen görs genom en sammanlagd bedömning av alla omständigheter.

Även frågan vad som krävs för att en näringsidkare ska anses arbeta i inte oväsentlig omfattning, uppfylla aktivitetsrekvisitet, och hans näringsverksamhet ses som aktiv är svår att ge ett exakt svar på. Något som underlättar bedömningen är de tre regler som finns i förarbetena, kvantifieringsregeln, jämningsregeln och spärregeln.

Kvantifieringsregeln innebär att näringsidkare som ägnar 500 timmar eller mer åt sysslorna i verksamheten alltid anses uppfylla aktivitetsrekvisitet och näringsverksamheten därav anses som aktiv. Regeln beaktar enbart omfattningen av arbetsinsatsen inte dess kvalitet eller andra omständigheter.

De problem som kan uppstå hänförliga till tillämpning av kvantifieringsregeln är vilka arbetsuppgifter som är en del av verksamheten, samt bevisfrågan hur näringsidkare ska påvisa utfört arbete. Arbete som räknas som sysslor i verksamheten är egen arbetsinsats som motsvarar arbete och kostnader som är avdragsgilla i verksamheten ses som arbete i verksamheten. Frågan om vilket arbete som anses vara sysslor i verksamheten har dock endast prövats i Kammarrätten, inte av HFD.

Således är klassificering av näringsverksamheter där den egna arbetsinsatsen överstiger 500 timmar per år tydlig. Mer problematisk är bedömningen av näringsverksamhet där det egna arbetet understiger gränsen om 500 timmar.

Näringsidkarens arbete kan ändå anses uppfylla aktivitetsrekvisitet om näringsverksamheten i huvudsak baseras på det egna arbetet, enligt jämningsregeln. Någon exakt definiering av begreppet ”i huvudsak” finns inte, om det är huvuddelen av totala arbetet i verksamheten, eller huvuddelen av avkastningen i verksamheten är oklart.

Exempel på näringsverksamheter som typiskt sätt alltid borde ses som aktiv även om näringsidkarens arbetsinsats är mindre än 500 timmar ges i RÅ 2002 ref. 15. Det är verksamheter vars avkastning helt eller till allt övervägande del kan ses som ersättning för eget arbete, exempelvis skribenter, hantverkare och konsulter.

Tillämpning av jämningsregeln får ej göras om näringsverksamheten har

en betydande balansomslutning, enligt spärregeln. Betydande balansomslutning är inte definierat i förarbetena eller praxis men utgörs troligen av någon form av kapitaltillgång, exempelvis fastighet, som ger avkastning till verksamheten utan arbetsinsats. I RÅ 2002 ref. 15 ges exempel på verksamhet där näringsidkaren utför inget eller enbart begränsat arbete och verksamheten innehar en betydande balansomslutning. Exempel på sådana näringsverksamheter är när verksamheten består av jordbruksfastighet som utarrenderas eller skogsfastighet eller hyresfastighet där skötsel av fastigheten utförs av annan. Enligt förarbetena ska en sådan typ av verksamhet klassas som passiv, inkomsten ses som kapitalinkomst⁷⁴.

Det enda avgörandet från högsta insats som behandlar frågan om klassificering av näringsverksamhet, minskar tillämpningen av spärregeln. Från avgörandet framgår det att även om näringsidkare inte ägnar sysslorna i verksamheten 500 timmar per år och verksamheten har en betydande balansomslutning, kan näringsidkaren uppfylla aktivitetsrekvisitet.

Domstolen uttalande visar att näringsidkare som utför allt det arbete som krävs i ett jord- eller skogsbruk, ska arbetsinsatsen anses ha sådan betydelse för avkastningen att verksamheten ska ses som aktiv. Om storleken av verksamheten begränsar näringsidkarens möjlighet till att arbeta 500 timmar.

Även om rättsfallet minskar tillämpligheten av spärregeln, anser jag att regeln ändå är av betydelse. Omständigheterna i avgörandet är någorlunda specifika och är svårt att avgöra vilket värde domen ska tillmätas i andra fall. Till exempel, om verksamhet är av annat slag än jord- eller skogsbruk, exempelvis en hyresfastighet, kan jämkning göras även då om näringsidkaren utför allt arbete?

Sammanfattningsvis är kvantiteten av stor betydelse vid klassificeringen av näringsverksamhet. Uppgår inte näringsidkarens arbetsinsats till kravet om 500 timmar per år blir bedömningen mer komplicerad. Krävs att tillämpligheten av jämningsregeln och spärregeln prövas som att praxis, RÅ 2002 ref. 15, beaktas.

Näringsidkare anses alltid arbeta i inte oväsentlig omfattning om minst 500 timmar ägnas åt sysslorna i verksamheten. Verksamheten kan ses som aktiv även om arbetsinsatsen är mindre, då beaktas även kapitaltillgångar och annans arbetsinsats vid bedömningen.

Vilka likheter och skillnader som finns mellan klassificeringen av andelar i fåmansbolag och näringsverksamhet är många. Jag har valt att fokusera på dem tydligaste likheterna och dem skillnader jag tycker har störst betydelse vid respektive klassificering.

⁷⁴ Dock sker beskattningen av näringsverksamheten ändå i inkomstslaget näringsverksamhet, även om inkomsten ses som inkomst av kapital, se mer i kapitel tre och fem.

Största och tydligaste likheten är syftet med våda klassificeringarna, att skilja mellan inkomst av arbete och kapital. Särskiljningen är tydligare vid klassificeringen av andelar i fåmansbolag, då inkomst i form av utdelning och kapitalvinst till delägare med kvalificerade andelar delas upp mellan inkomstlagen kapital och tjänst. Hur uppdelningen blir och hur stor del som beskattas i respektive inkomstslag varierar och är beroende på flera olika omständigheter.

Uppdelningen visar hur stor del av inkomsten som ska ses som kapital och hur stor del som ska ses som inkomst av tjänst. Delägare med okvalificerade andelar beskattar alla inkomst från utdelning och kapitalvinst, från aktuellt bolag, i inkomstslaget kapital. Ingen uppdelning sker och inkomst anses inte vara hänförlig till dennes arbetsinsats.

Uppdelningen och klassificeringen av enskild näringsverksamhet är inte lika tydlig, även om syftet är det samma. Anledning till att särskiljningen mellan aktiv och passiv näringsverksamhet inte är lika tydlig som mellan kvalificerade och okvalificerade andelar är att oavsett klassificering beskattas all inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet. Skillnaden är istället beskattningen av sociala avgifter och möjligheten till avdrag. Även om skillnaden inte är lika tydlig genom beskattningen anses inkomst i en aktiv verksamhet vara hänförlig till arbete och passiv verksamhet till kapital.

Rekvisitet i respektive lagrum, verksamhetsrekvisitet för fåmansbolag och aktivitetsrekvisitet för enskild näringsverksamhet, skiljer sig åt. Båda rekvisiten bygger dock på en bedömning av aktiviteten av en fysisk person, personen som är skattskyldig för inkomsten, ägare⁷⁵ till andelar i fåmansbolag eller näringsidkaren i en enskild näringsverksamhet. Att klassificeringen görs utifrån inkomsttagaren beror på syftet, avgöra om inkomsten är hänförlig till arbetsinsats eller inte, på så sätt kan inkomsten beskattas på ”rätt” sätt och motverka inkomstomvandling.

Skillnaden mellan respektive rekvisit är många, en skillnad är ordalydelsen. Då båda rekvisiten är vaga är det svårt att dra några slutsatser utifrån den skillnaden. Som ovan visat krävs vidare undersökning av vagt rekvisit och vid underökning av respektive förarbete framgår vidare skillnader. Skillnader i hur respektive förarbete är utformat, samt vad som enligt uttalandena bör beaktas när en inkomst ska klassificeras som hänförlig till arbete eller kapital.

I prop. 1989/90:110 s. 468, 703 framgår det att verksamhetsrekvisitet kan uppfyllas på ett⁷⁶ sätt, att den skattskyldiges arbete ska ha påtaglig eller stor betydelse för vinstgenereringen i företaget. Det är runt det uttalandet förarbetena kretsar, exempel ges på företagspositioner och arbetsuppgifter som typiskt sätt är av sådan betydelse, även vilka omständigheter som bör

⁷⁵ Även ägares närstående omfattas, se mer i kapitel två och fyra.

⁷⁶ Det framgår även att delägare kan anses uppfylla rekvisitet genom närståendes arbete, eller om rekvisitet uppfylls i annat företag som bedriver samma eller likartad verksamhet. Regler som begränsar klassificeringen omnämns också, så som utomståenderegeln och tidsbegränsning.

beaktas vid bedömning nämns. Exempelen är dock inte uttömmande och inte heller vilka omständigheter som ska beaktas eller hur de ska viktas. Förarbetet bygger således till stor del på att förklara när en persons arbetsinsats är av sådan betydelse för vinstgenereringen så det kan anses som stort eller påtagligt.

I uttalande till aktivitetsrekvisitet, prop. 1989/90:110 s. 646, framställs tre regler, kvantifieringsregeln, jämningsregeln och spärregeln, vilka är i ordning och visar hur en klassificering av verksamheter ska utföras. Något krav på att den skattskyldiges arbetsinsatser ska ha betydelse för vinstgenereringen, som kan jämföras med verksamhetsrekvisitets krav finns inte.

Av reglerna framgår det att en näringsverksamhet kan anses uppfylla aktivitetsrekvisitet på två sätt. Antingen genom att arbeta minst 500 timmar i verksamheten, en absolut regel, uppfylls det kravet är inget annat av betydelse. Eller om arbetet inte uppgår till den omfattningen kan rekvisitet uppfyllas om verksamheten i huvudsak är baserad på eget arbete, ett sätt som begränsas av spärregeln. Således kan klassificering av enskild näringsverksamhet bestämmas med enbart en omständighet, kvantitet av skattskyldiges arbetsinsats. Enkelt krav att tyda, något motsvarande krav finns inte för bedömning av andelar i fåmansbolag.

Förarbetena till aktivitetsrekvisitet är enligt mig tydligare, kan sägas bestå av regler och instruktioner för hur bedömningen ska göras. Till skillnad mot förarbetena till verksamhetsrekvisitet som främst består av exempel och omständigheter som bör beaktas vid bedömningen men som inte är uttömmande. Att förarbetena är så pass olika utformade anser jag vara synlig vid undersökning av rättsfall. Domstolen använder förarbetena till aktivitetsrekvisitet näst intill som lagtext, vilket inte sker i samma utsträckning vid bedömningen av verksamhetsrekvisitet.

Skillnader och likheter finns således mellan hur rekvisiten och förarbetena är utformade. Enligt mig är det vid tillämpningen av reglerna som skillnaderna och likheterna är av störst intresse. Vilka olika omständigheter som beaktas när klassificeringen görs och när samma omständighet beaktas, skillnaden mellan vilken betydelse som den tillmäts beroende på vilket rekvisit som styr bedömningen.

Omfattningen av den skattskyldiges arbetsinsats är en omständighet som beaktas vid båda bedömningarna men har enligt mig störst betydelse när bedömningen görs med aktivitetsrekvisitet. Detta beror på kvantifieringsregeln, arbetsinsatsen med en kvantitet om 500 timmar eller mer är en omständighet som i sig själv är tillräcklig för att avgöra klassificeringen.

Om omfattningen däremot understiger 500 timmar är omfattning i sig utan vidare betydelse. Klassificeringen görs då med prövning av jämningsregeln och enbart kvantiteten av eget arbete saknar då avgörande betydelse. Vid

bedömning av verksamhetsrekvisitet är omfattningen av den skattskyldiges arbete nästan alltid en del av bedömningen, även om antalet timmar inte omnämns som en betydande omständighet i förarbetena, det nämns enbart att det inte behöver röra sig om en heltidstjänst. Kvantiteten av arbetsinsatsen är inte av sådan betydelse att den kan ses som avgörande.

Karaktären av arbetet, alltså vilken typ av arbetsuppgifter den skattskyldige har utfört är en omständighet som har större betydelse vid klassificering av fåmansbolag än vid enskild näringsverksamhet. För näringsverksamhet har karaktären främst betydelse vid bedömning av huruvida arbetet är en del av sysslorna i verksamheten eller inte och således om arbetet ska beaktas vid beräkning av antalet timmar vid prövning av kvantifieringsregeln.

Omständigheten är däremot av större betydelse när det ska avgöras vilken betydelse ägarens egna arbete haft för vinstgenereringen i bolaget. Delägare som utfört arbete som beslut om investeringar, strategiska affärsbeslut, administrativt arbete etc. har typiskt sätt haft betydelse för verksamheten. Har deras arbete haft betydelse för verksamheten har det sannolikt också haft betydelse för vinstgenereringen. Vilken typ av arbete som skattskyldig utför anser jag därför i större grad beaktas vid bedömning utifrån verksamhetsrekvisitet än aktivitetsrekvisitet.

Position eller titel i verksamheten är en omständighet som av naturliga skäl enbart har betydelse vid klassificering av fåmansbolag. I en näringsverksamhet är den skattskyldige näringsidkare, näringsidkaren kan inte vara anställd eller ha någon annan titel i sin egen verksamhet.

Delägarers position i ett fåmansbolag kan vara av betydelse vid bedömningen. Enligt förarbetena är sådana positioner företagsledare och befattningshavare, men då omständigheterna ska ses i relation till företagets storlek kan även arbetsledare och anställda utan ledarbefattning vara i sådan position i mindre företag.

Uttalandet från förarbeten samt i flertalet avgörande visar att position är en omständighet som är en del av bedömningen av verksamhetsrekvisitet, vilket den inte har vid tillämpning av aktivitetsrekvisitet.

Verksamhetens inriktning, alltså vad som utförs i verksamheten är en omständighet som är en del i båda klassificeringarna. Vid bedömningen av näringsverksamhet har arten av verksamheten ingen betydelse om näringsidkarens arbetsinsats överstiger 500 timmar.

Är omfattningen av arbetet begränsat uttalar domstolen i RÅ 2002 ref. 15 att vissa verksamheter ändå alltid bör ses som aktiva. Verksamheter vars avkastning helt eller till övervägande del är kan ses som ersättning för näringsidkarens arbetsinsats, så som hantverkare, skribenter och konsulter. Uttalandet nämner även att vissa typer av verksamheter, av förmögenhetsförvaltande karaktär där egna arbetsinsatsen är ytters begränsad, är en stark indikation på att inkomsten är hänförlig till kapital och

näringsverksamheten bör ses som passiv. Omständigheten är av sådan betydelse att den ensam i vissa fall kan vara avgörande för klassificeringen av enskild näringsverksamhet.

Även vid bedömning utifrån verksamhetsrekvisitet har denna omständighet betydelse. Enligt förarbetena ligger det i sakens natur att kunskapsföretag, företag som bygger på arbetsinsatser exempelvis konsultföretag, bör beskattas enligt 3:12-reglerna, alltså att andelar i sådant företag bör ses som kvalificerade. Uttalandet är en stark indikation på att omständigheten kan vara avgörande vid klassificeringen, dock anser jag även andra omständigheter måste beaktas. Är delägaren exempelvis enbart styrelseledamot utan anställning och utför endast sedvanligt styrelsearbete i ett kunskapsföretag är det mycket som tyder på att delägarens andelar är att se som okvalificerade.

Omständigheten vilken art verksamheten ägnar sig åt kan ha avgörande betydelse för båda klassificeringarna. Enligt mig är den av större betydelse vid bedömning utifrån aktivitetsrekvisitet, en omständighet som på egen hand kan avgöra klassificeringen.

Arbete som utförs av annan, utomstående eller anställd, är en omständighet som diskuteras i majoriteten av all praxis som berör klassificering av verksamheter både enskild näringsverksamhet och fåmansbolag.

Vid tillämpning av aktivitetsrekvisitet är omständigheten utan betydelse om näringsidkaren ägnar mer än 500 timmar åt sysslorna i verksamheten. Om så inte är fallet, är omständigheten av stor betydelse vid prövning av jämningsregelns tillämplighet och om praxis, RÅ 2002 ref. 15, ska kunna tillämpas.

Jämningsregeln är tillämplig om huvudsaken av verksamheten baseras på näringsidkarens egna arbetskraft. Det är oklart om det är huvudsaken av avkastningen eller totala arbetet som ska baseras på eget arbete, oavsett är annans arbete, både anställda eller inhyrd arbetskraft av relevans. Är inte egna arbetet tillräckligt stort i relation till annat arbete kan inte jämkning av aktivitetskravet ske. Än större betydelse har annans arbete om RÅ 2002 ref. 15 ska tillämpas. Det krävs då att den skattskyldige utför allt arbete i verksamheten, för att den ska kunna ses som aktiv om verksamheten innehar en betydande balansomslutning. Således kan även annans arbete vara en avgörande omständighet för klassificeringen av enskild näringsverksamhet.

Omständigheten lyft som oftast fram som en av omständigheterna i den sammanvägda bedömningen domstolen gjort i praxis rörande andelarna i ett fåmansbolag. I förarbetena nämns antalet anställda som en omständighet som det egna arbetet ska ses i relation till. Omständigheten har således även betydelse vid bedömning av verksamhetsrekvisitet, dock mindre än vid tillämpning av aktivitetsrekvisitet.

Innehav av kapitaltillgång kan vara av betydelse vid klassificering, beroende på typ och storlek av tillgången. För underlätta att visa vilken betydelse ett

sådant innehav kan ha på bedömningen likställs nedan kapitaltillgång med fastighet.⁷⁷

Innehavet av sådan tillgång⁷⁸ kan vara direkt avgörande för hur en näringsverksamhet klassas, om näringsidkarens arbetsinsats inte uppgår till 500 timmar samt inte utför allt arbete i verksamheten. På grund av spärregeln anses en sådan verksamhet som passiv. Görs bedömning av andelarna i ett fåmansbolag kan en indikation på att andelarna är okvalificerade vara att stor del av vinsten är hänförlig till fastigheten. Dock framgår det tydligt av HFD 2013 ref. 11 mål I att även om så är fallet kan delägares arbetsinsats ändå uppfylla verksamhetsrekvisitet och andelarna klassas som kvalificerade. Omständigheten kan alltså ha en direkt inverkan på klassificeringen av näringsverksamheter och vara en indikation på klassificeringen av andelarna i fåmansbolag men övriga omständigheter är då fortfarande av betydelse.

Skillnad värd att nämna angående innehav av fastighet i verksamheten är beskattningen av eventuell vinst vid försäljning av fastigheten. En fastighet som ingår i en verksamhet beskattas alltid som inkomst av kapital i inkomstslaget kapital. Vinst från såld fastighet i fåmansbolag kan istället beskattas som inkomst av arbete i inkomstslaget tjänst, dock beroende på flera övriga omständigheter.

Likheterna med klassificeringarna är främst syftet och att bedömning görs utifrån den skattskyldiges aktivitet i verksamheten. Skillnader finns i hur respektive rekvisit och förarbete är utformat. Vid bedömningen av båda verksamhetstyperna är dem väsentliga omständigheterna i stort sätt dem samma. Det som skiljer bedömningarna åt är betydelsen som omständigheter tillmäts. Flertalet av omständigheterna är av större vikt vid bedömning utifrån aktivitetsrekvisitet än verksamhetsrekvisitet, det är fler enskilda omständigheter som kan avgöra klassificeringen. Vid bedömning av andelar i fåmansbolag har i stort sett alla omständigheter betydelse, vissa mer än andra men ingen torde vara av tillräcklig betydelse för att avgöra bedömningen enskilt.

Vid jämförelsen av rättsfallen som är gjord ovan framgår av resultatet att omständigheter beaktas på olika sätt. I vissa av fallen blir resultatet det samma, medan i andra anses inkomsten utgöra förvärvsinkomst istället för kapitalinkomst och vice versa. Anledning till att resultatet kan ändras i och med ändringen av verksamhetstyp är att omständigheter har olika stor betydelse beroende på om bedömningen görs utifrån verksamhetsrekvisitet eller aktivitetsrekvisitet. Tillämpas aktivitetsrekvisitet kan flera omständigheter var för sig vara avgörande vid bedömningen än vid

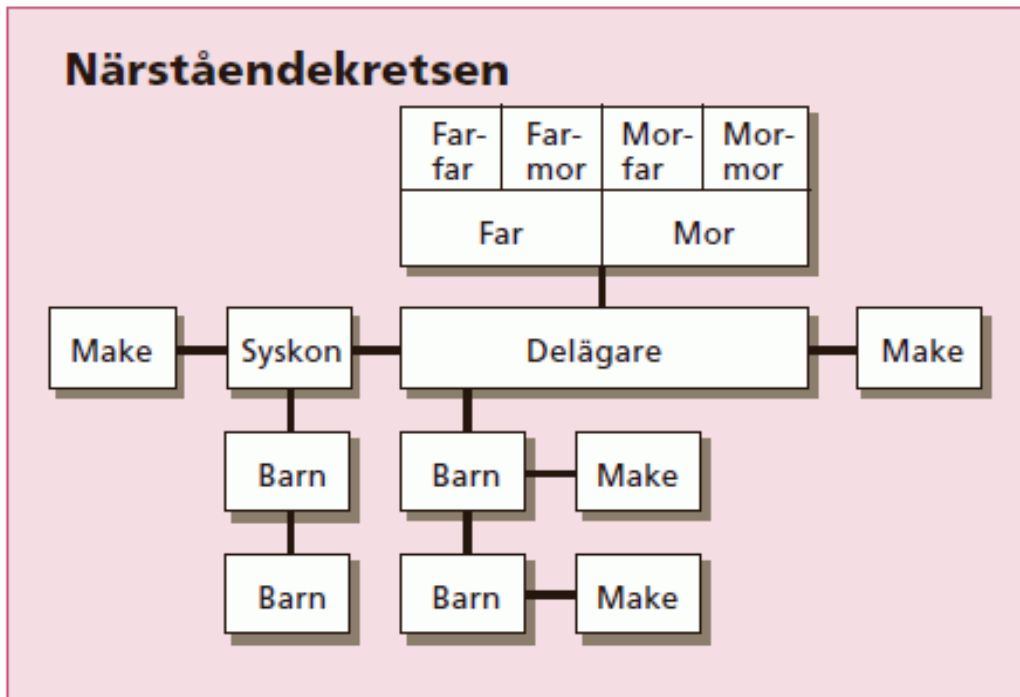
⁷⁷ Kapitaltillgångar kan utgöras av en mängd olika saker, inventarier, värdepapper, licenser, good will, rättigheter, anställd med mera. Fastighet är allt som oftast av större värde och torde vara den typ av kapitaltillgång som är vanligast att både fåmansbolag och enskild näringsverksamhet innehar, samt att flertalet av berörda rättsfall i uppsatsen har verksamheterna en fastighet.

⁷⁸ Slutsatsen bygger på att sådan tillgång, alltså fastighet utgör en betydande balansomslutning.

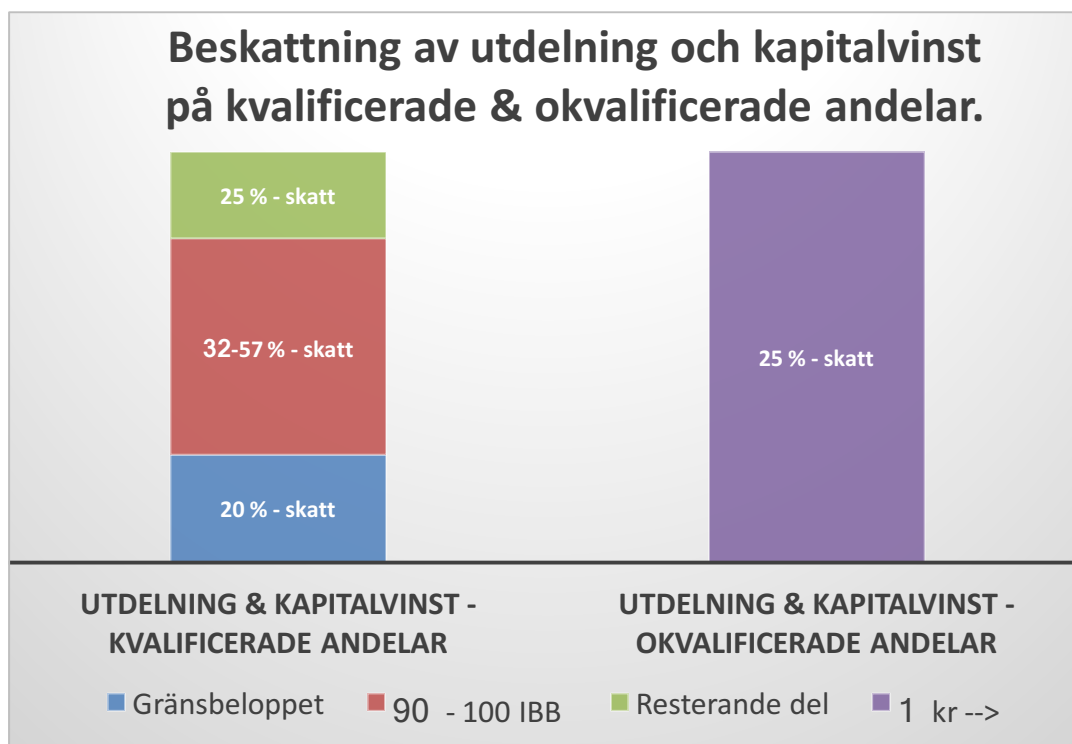
tillämpningen av verksamhetsrekvisitet då en sammanlagd bedömning av alla omständigheter görs.

Bilaga A

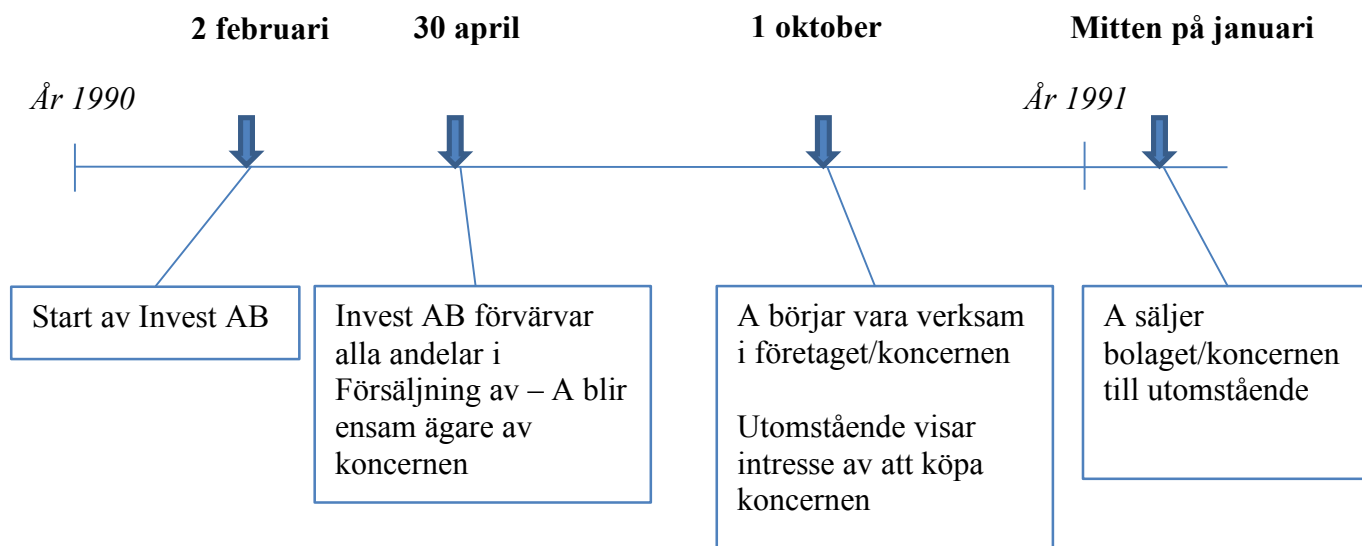
Figur 1



Figur 2



Figur 3



Käll- och litteraturförteckning

Förarbeten

Propositioner

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

Prop. 1993/94:50 - Fortsatt reformering av företagsbeskattningen.

Prop. 2009/09:62 – F-skatt åt fler

Prop. 2013/14:1 – Budgetpropositionen för 2014

Statens offentliga utredningar

SOU 1989:33 – Betänkandet av utredningen om reformerad inkomstbeskattning - Del 1.

SOU 2002:53 – Beskattning av småföretag

Doktrin

Böcker

Rydin, Urban, *Inkomst av näringsfastighet i enskild näringsverksamhet - arbetsinkomst eller kapitalinkomst?*, Juristförl., Diss. Lund : Univ., 2003, Lund, 2003.

Rabe, Gunnar & Melbi, Ingrid, *Det svenska skattesystemet*, 21., [uppdaterade] uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2008.

Lodin, Sven-Olof, *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt. D. 1, 2, 15.*, [uppdaterade] uppl., Studentlitteratur, Lund, 2015.

Skatteverkets handledning

RSV 301, utg. 21 – Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2003 års taxering.

SKV 401 utgåva 23 – Skatteavdrag och arbetsgivaravgifter.

Internet

Kommentar Karnov - Baekkevold, *Inkomstskattelag (1999:1229) 13 kap. 1 §*, Lexino 2014-09-01.

<https://www.skatteverket.se/privat/skatter/arbeteochinkomst/sabeskattasdinl/on.4.54a3d27615036ac09f316ce.html> (hämtat 20180102).

Rättsfallsförteckning

HFD

RA 2001 ref. 15.
RA 2001 ref. 21.
RA 2007 ref. 15.
RA 2009 not. 68.
HFD 2013 ref. 11 mål I

Kammarrätten

Kammarrätten i Stockholm mål nr. 2298-12.
Kammarrätten i Göteborg mål nr. 5977-09.
Kammarrätten i Göteborg mål nr. 4392-09.
Kammarrätten i Göteborg mål nr. 2940-15.