

# Verksam i betydande omfattning

## En utredning om rekvisitets innebörd

Dennis Zotterman

Kandidatuppsats i handelsrätt

Handledare: Olof Jakobsson och Marta Papis-Almansa

HARH01

HT18



LUNDS UNIVERSITET  
Ekonomihögskolan



# Abstract

The legal criterion ”verksam i betydande omfattning” can for instance be found in 57 Ch. 4 § inkomstskattelagen and is vaguely formulated. The purpose of this paper is to examine and analyse the meaning of the criterion. The purpose will be achieved by investigating what factors are significant for when “verksamhet i betydande omfattning” is considered to be met, as well as investigating how these factors relate to each other.

The study has been carried out with the legal method. This means that the legal position has been examined with the traditional sources of the law. The sources of law consists of laws, preparatory documents, court cases and literature. The material that make up the core of the paper is mainly based on cases within the interval of year 1993 to year 2018.

The investigated factors are the work performance importance for profit generation as a qualitative factor, the position in the company as a board member as well as a business leader or any other upper position and lastly the quantitative amount of work time spent. One of the study’s conclusions is that all of the examined factors have played a part in the courts reasoning. Furthermore, the study has led to the conclusion that it cannot be ruled out that a taxable person is “verksam i betydande omfattning” through the position as a business leader or another upper position. For “verksamhet i betydande omfattning” to be considered met it is otherwise required that either the taxable person or his close relatives has done work of importance for the company’s profit generation.

# Sammanfattning

Rekvisitet ”verksam i betydande omfattning” återfinns i bland annat 57 kap. 4 § inkomstskattelagen och är vagt formulerat. Den här uppsatsen har som syfte att utreda och analysera rekvisitets innebörd. Syftet uppnås genom att undersöka vilka faktorer som har betydelse för när verksamhet i betydande omfattning anses föreligga samt hur dessa faktorer förhåller sig till varandra.

Studien har genomförts med rättsdogmatisk metod. Detta innebär att rättsläget har utretts med hjälp av de traditionella rättskällorna. Dessa rättskällor består av lagar, förarbeten, praxis samt juridisk doktrin. Materialet som utgör studiens kärna är främst baserat på rättsfall i intervallet år 1993 till år 2018.

Faktorerna som undersökts är arbetsprestationernas betydelse för vinstgenereringen som en kvalitativ faktor, positionen i företaget som styrelseledamot respektive företagsledare eller annan högre befattningshavare och avslutningsvis den kvantitativa mängden nedlagd arbetstid. En av studiens slutsatser är att samtliga undersökta faktorer har spelat in i rättens bedömning. Vidare har studien lett fram till slutsatsen att det inte går att utesluta att en skattskyldig är verksam i betydande omfattning genom sin position som företagsledare eller annan högre befattningshavare. I övrigt krävs att den skattskyldige eller dennes närstående har utfört arbetsprestationer av stor betydelse för vinstgenereringen för att verksamhetsrekvisitet ska anses infriat.

# Innehållsförteckning

<b>Förord .....</b>	<b>I</b>
<b>Förkortningar.....</b>	<b>II</b>
<b>1. Inledning.....</b>	<b>1</b>
1.1 Bakgrund .....	1
1.2 Syfte och frågeställningar .....	3
1.3 Avgränsningar .....	4
1.4 Metod och material .....	5
1.5 Forskningsläget .....	8
1.6 Disposition .....	8
<b>2. Fåmansföretag och kvalificerade andelar .....</b>	<b>10</b>
2.1 Inledning .....	10
2.2 Fåmansföretagsreglernas syfte och bakgrund .....	10
2.3 Fåmansföretag .....	12
2.4 Företagsledare .....	13
2.5 Kvalificerad andel .....	14
2.5.1 Inledning .....	14
2.5.2 Samma eller likartad verksamhet.....	15
2.5.3 Verksam i betydande omfattning.....	15
2.5.4 Beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren	
16	
<b>3. Rekvisitet verksam i betydande omfattning i praxis .....</b>	<b>18</b>
3.1 Inledning .....	18
3.2 Den kvalitativa faktorn: arbetsprestationernas särskilda betydelse för vinstgenereringen i fåmansföretaget .....	18

3.3	Positionen i företaget.....	22
3.3.1	Inledning .....	22
3.3.2	Positionen som företagsledare eller annan högre befattningshavare 22	
3.3.3	Positionen som styrelseledamot.....	25
3.4	Den kvantitativa faktorn: nedlagd arbetstid .....	29
<b>4.</b>	<b>Diskussion och analys av rättsläget .....</b>	<b>33</b>
4.1	Inledning .....	33
4.2	Särskilt om den kvalitativa faktorn: arbetsprestationernas särskilda betydelse för vinstgenereringen i fåmansföretaget .....	33
4.3	Särskilt om positionen i företaget .....	35
4.4	Särskilt om den kvantitativa faktorn: nedlagd arbetstid.....	38
4.5	Avslutande reflektion .....	40
<b>5.</b>	<b>Sammanfattning och slutsatser.....</b>	<b>42</b>
	<b>Käll- och litteraturförteckning .....</b>	<b>45</b>
	<b>Rättsfallsförteckning .....</b>	<b>47</b>

# Förord

Jag vill härmed ta tillfället i akt och ägna några rader till att uttrycka min tacksamhet gentemot alla som varit vid min sida och uppmuntrat mig under arbetet med den här uppsatsen. Ett stort tack till mina handledare Olof Jakobsson och Marta Papis-Almansa för värdefulla synpunkter under uppsatsskrivandet.

Tack Olof. Tack för snabba svar på såväl stora som små frågor, för vägledningen under resans gång och för att du har hjälpte mig framåt när jag gick vilse i mina egna tankar. Jag vill även tacka för att du pressade mig till att komma igång direkt, annars hade tiden mycket väl kunnat springa iväg.

Tack Marta. Fastän uppsatsen inte är skriven på ditt modersmål och att den inte behandlar det ämnet inom skatterätten som ligger dig närmst om hjärtat har du gång efter annan läst igenom mina utkast och kommit med värdefull input. Jag minns första gången vi träffades och du frågade om jag inte var intresserad av att skriva om VAT. Innan du överhuvudtaget hade hunnit prata till punkt fick du svaret ”NO WAY!”.

Avslutningsvis vill jag även tacka mina vänner för alla skratt och diskussioner samt min familj för alla era stärkande ord och allt ert stöd under skrivprocessen. Ett särskilt tack till min kära syster. Tack för att du tog av din värdefulla tid och hjälpte mig med korrekturläsningen av uppsatsen.

Lund, januari 2019

Dennis Zotterman

# Förkortningar

f.	Följande sida
ff.	Följande sidor
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
Mom.	Momentet
Not.	Notismål
Prop.	Proposition
Ref.	Referatmål
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SRN	Skatterättsnämnden
VD	Verkställande direktör
vVD	Vice verkställande direktör



# 1. Inledning

## 1.1 Bakgrund

Fåmansföretagsreglerna<sup>1</sup>, som idag återfinns i 56 – 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229)<sup>2</sup>, har förändrats vid ett flertal tillfällen sedan de tillkom år 1976. Reglerna är ett ständigt debatterat ämne inom skatterätten. Så sent som år 2017 fanns ett förslag till ytterligare förändringar av reglerna för beskattning av delägare i fåmansföretag.<sup>3</sup> Förslaget ledde sedermera ingenvart men det är ett exempel på den ständiga diskussion som förs angående de så kallade 3:12-reglerna. Ett ännu senare exempel på reglernas ständiga aktualitet är de så kallade Carried interest-målen i Högsta förvaltningsdomstolen<sup>4</sup> där Skatteverket drev en process för att försöka fånga in övervinster från riskkapitalbolag med hjälp av fåmansföretagsreglerna.<sup>5</sup> Dessa reglers främsta syfte är att förhindra att tjänsteinkomster omvandlas till lägre beskattade kapitalinkomster.<sup>6</sup>

Ägare i fåmansföretag har möjlighet till så kallad självkontrahering, med andra ord har de möjlighet att träffa avtal med sig själva. Detta i kombination med spänningen som finns mellan inkomstlagen kapital och tjänst ger andelsägaren incitament till att plocka ut utdelning eller kapitalvinst, som beskattas i kapital, istället för lön som beskattas i tjänst.<sup>7</sup> Det här förfarandet är oönskat från lagstiftarens sida.<sup>8</sup> Det finns, som nämnts ovan, ett regelverk som styr att den skattskyldige inte ska kunna omvandla arbetsinkomster till lägre beskattade kapitalinkomster. Dessa regler innebär att den som är fåmansföretagsdelägare och innehar kvalificerade andelar ska beskattas till viss del i inkomstlagen kapital och till viss del i inkomstlagen tjänst.

---

<sup>1</sup> Kärt barn har som bekant många namn. De aktuella bestämmelserna benämns utöver "fåmansföretagsreglerna" som "fåmansbolagsreglerna", "3:12-reglerna" eller "FÅAB-reglerna". Se bl.a. Lodin, m.fl. (2017), s. 448f.

<sup>2</sup> Inkomstskattelagen (1999:1229) benämns fortsättningsvis som IL.

<sup>3</sup> Se Lagrådsremiss: Förändrade skatteregler för delägare i fåmansföretag, den 8 juni 2017.

<sup>4</sup> Fram till 2011 bar högsta instans namnet Regeringsrätten. Dock kommer högsta instans genomlöpare i studien benämnas som HFD, även när äldre praxis behandlas.

<sup>5</sup> Se i första hand avgörandet från högsta instans, HFD 2018 ref. 31.

<sup>6</sup> Tivéus (2014), s. 13f.; Lodin, m.fl. (2017), s. 452.

<sup>7</sup> Tjernberg (1999), s. 240f.; Rydin, Båvall & Bartels (2016), s. 59.

<sup>8</sup> Tjernberg (1999), s. 240f.; Lodin, m.fl. (2017), s. 447f.

tjänst för de vinstmedel som lyfts ut ur fåmansföretaget.<sup>9</sup> Skillnaderna kan bli omfattande beroende på i vilket inkomstslag skattesubjektets inkomster blir beskattade. Att som fåmansföretagsägare bli beskattad i kapital kan innebära en skattesats om så lite som 20 procent medan att bli beskattad i inkomstlaget tjänst å andra sidan kan motsvara en beskattning av inkomsten på upp till cirka 57 procent.<sup>10</sup> När de aktuella beloppen är stora är det otvivelaktigt att en procentsats som är cirka 37 procentenheter högre får oönskade konsekvenser för den skattskyldige.

För att ett skattesubjekt ska fångas upp av 3:12-reglerna räcker det inte enbart med att det är fråga om ett fåmansföretag enligt definitionerna i 56 kap. 2 § IL eller 57 kap. 3 § IL utan ägarandelarna i detta fåmansföretag måste även vara kvalificerade.<sup>11</sup> Kvalificerade andelar uppnås genom infriande av rekvisitet om att andelsägaren eller någon närstående till denna ska vara verksam i betydande omfattning i företaget, i ett direkt eller indirekt ägt företag eller i ett företag som bedriver samma eller likartad verksamhet. Det här så kallade verksamhetskravet ska vara uppfyllt under det innevarande beskattningsåret eller något av de fem tidigare beskattningsåren.<sup>12</sup>

Fåmansföretagsreglerna innehåller två begrepp som saknar en vidare definition i lagstiftningen. Dessa begrepp är dels ”verksam i betydande omfattning”, dels ”samma eller likartad verksamhet”. Båda dessa begrepp återfinns i 57 kap. 4 § IL. Det förstnämnda av dessa vagt formulerade begrepp är föremål för den här studien. Av ordalydelsen i 57 kap. 4 § IL kan verksam i betydande omfattning initialt associeras med ett mått av nedlagd arbetstid. Viss vägledning om vad som avses med begreppet kan dock hämtas från förarbetena, där det går att uttyda att en andelsägars position i företaget kan ha viss betydelse i frågan om ägaren är verksam i betydande omfattning.<sup>13</sup> Vidare framgår det även av förarbetena att den

---

<sup>9</sup> 57 kap. 2 § IL.

<sup>10</sup> Se Lodin, m.fl. (2017), s. 471f. jfr s. 453.

<sup>11</sup> Se 57 kap. 2 § IL.

<sup>12</sup> 57 kap. 4 § första stycket IL.

<sup>13</sup> Prop. 1989/90:110, s. 703.

som är betydelsefull för ett företags vinstgenerering är verksam i betydande omfattning.<sup>14</sup> Även denna formulering lämnar dock mycket för tolkning.

Som synes är det inte uppenbart när verksamhetskravet är infriat. Detta trots att begreppet ”verksam i betydande omfattning” är avgörande för huruvida andelar i fåmansföretag är kvalificerade eller inte och i förlängningen huruvida 3:12-reglerna är tillämpliga. En del fåmansföretagsdelägare vill omfattas av regelverket eftersom det är skattemässigt fördelaktigt, då de kan beskattas med 20 procent på utdelning och kapitalvinst, istället för upp till cirka 57 procent.<sup>15</sup> Andra grupper av fåmansföretagsdelägare vill undgå regelverket då det är skattemässigt fördelaktigt eftersom de kan beskattas för sina inkomster till 25 procent istället för upp till cirka 57 procent.<sup>16</sup> Vad som är gemensamt för båda dessa grupper av delägare är att linjen som visar var gränsen går för att omfattas av reglerna inte är entydig. Därav ämnar den här studien undersöka vilka faktorer som lägger grunden för när verksamhet i betydande omfattning anses föreligga. Med anledning av att det på området framkommit ny praxis från HFD, som återigen väckt debatten om när verksamhet i betydande omfattning ska anses föreligga, är det nu lägligt att utreda verksamhetsrekvisitets innebörd och söka svar på hur rättsläget ser ut.<sup>17</sup>

## 1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med den här studien är att utreda samt analysera innebörden av rekvisitet ”verksam i betydande omfattning” som återfinns i 57 kap. 4 § IL och som är centralt för att avgöra om andelar är kvalificerade. För att uppnå studiens syfte avses följande frågor undersökas och besvaras:

- Vilka faktorer har betydelse för när verksamhet i betydande omfattning ska anses föreligga?
- Hur förhåller sig dessa faktorer inbördes till varandra?

---

<sup>14</sup> Prop. 1989/90:110, s. 468, 703.

<sup>15</sup> Se 57 kap. 20, 21 §§ IL jfr 65 kap. 7 § IL samt 65 kap. 3, 5 §§ IL.

<sup>16</sup> Se Lodin, m.fl. (2017), s. 471ff. jfr s. 453. Se även 42 kap. 15a § IL jfr 65 kap. 7 § IL samt 65 kap. 3, 5 §§ IL.

<sup>17</sup> För åsikter som har lyfts i samband med Carried interest-målen, se exempelvis Tjernberg (2017a), s. 351-366 och Von Bahr (2018), s. 630-636.

### 1.3 Avgränsningar

För att genomföra ett arbete som går på djupet istället för att enbart vara brett är det av central betydelse att vissa förtydliganden och avgränsningar görs. Nedan presenteras en redogörelse för de avgränsningar och förtydliganden som har gjorts i studien.

Eftersom rekvisitet verksam i betydande omfattning är föremål för den här studien så är inte en diskussion om passiv och aktiv näringsverksamhet alltför avlägsen. Ett sådant område kan rimligtvis inrymmas i en uppsats om fåmansföretag men det ligger dock utanför räckvidden av denna studies syfte, varför ämnet inte utgör en del av uppsatsens fortsatta framställning.<sup>18</sup>

Ett av rekvisiten i 57 kap. 4 § IL inkluderar begreppet ”samma eller likartad verksamhet”, detta begrepp kommer endast ytligt redogöras för, i avsnitt 2.5.2, som en del av ett försök att introducera läsaren till 3:12-reglerna och däri centrala begrepp.<sup>19</sup> Begreppet som sådant är således inte föremål för utredningen i uppsatsen. Termen ”samma eller likartad verksamhet” utgör ramen för ett område där det finns en riklig mängd material.<sup>20</sup> På samma sätt som begreppet ”verksam i betydande omfattning” är så stort att det förtjänar sin egen uppsats så förtjänar även begreppet ”samma eller likartad verksamhet” att behandlas med fullt fokus i en egen uppsats. Vidare kommer inte lämpligheten med karenstiden på fem beskattningsår som gäller efter att verksamhet har upphört att diskuteras i vidare mån än en redogörelse för varför en karenstid finns. En diskussion kring längden av karenstiden, som tidigare uppgick till 10 år, är heller inte nödvändig för att besvara frågeställningarna.

Även om den så kallade utomstående regeln i 57 kap. 5 § IL är ett betydelsefullt inslag i fåmansföretagsreglerna skulle ett inkluderande av regeln lägga till en helt ny dimension till uppsatsen. En dimension som blir komplicerad att rymma inom ramen för uppsatsens frågeställning och syfte. Utomstående regeln var ursprungligen ämnad som en undantagsregel som under vissa förutsättningar skulle

---

<sup>18</sup> Vad som i IL avses med aktiv respektive passiv näringsverksamhet stadgas i 2 kap. 23 § IL.

<sup>19</sup> För en djupare diskussion kring begreppet hänvisas till Rydin, Båvall & Bartels (2016), s. 87ff. och Lodin, m.fl. (2017), s. 456ff.

<sup>20</sup> Se exempelvis Rydin, Båvall & Bartels (2016), s. 87ff. samt Lodin, m.fl. (2017), s. 456ff. och däri angivet material.

medföra att andelar inte träffades av 3:12-reglerna.<sup>21</sup> Eftersom denna studie intresserar sig för vad som ligger bakom att verksamhet i betydande omfattning anses föreligga, vilket i sin tur innebär att andelar blir kvalificerade, är utomståenderegeln inte en nödvändighet att beakta. Med anledning av det ovanstående kommer inte den fortsatta framställningen ta hänsyn till regeln.<sup>22</sup>

En väsentlig del av fåmansföretagsreglerna är de fördelningsregler som styr om inkomster som lyfts ut ur fåmansbolaget ska beskattas i inkomstslaget tjänst eller inkomstslaget kapital. Dessa regler är tekniskt komplexa och kommer inte att återges i uppsatsen. En redogörelse för fördelningsreglerna med tillhörande beräkningar skulle kräva mycket av uppsatsens utrymme, vilket i sin tur riskerar att flytta läsarens fokus från arbetets egentliga syfte. En förståelse för dessa komplexa beräkningsregler är heller inte av betydelse för läsaren eller för att nå studiens ändamål. Det som är viktigt för att kunna genomföra studien och tillgodogöra sig dess resultat är istället att både författare och läsare är väl medvetna om fåmansföretagsreglernas syfte samt att detta styrs av fördelningsregler som avgör vilket inkomstslag en inkomst som plockas ut ur bolaget ska hänföras till.<sup>23</sup>

Avslutningsvis har även materiella avgränsningar gjorts. Den praxis som utgör studiens materiella grund är baserad på avgöranden från år 1993, då 3:12-reglerna började tillämpas i praxis, till år 2018. Sammantaget har material fram till och med december 2018 beaktats i den här studien.

## 1.4 Metod och material

För att besvara studiens frågeställningar och uppnå syftet kommer den traditionella rättsdogmatiska metoden att tillämpas. Den rättsdogmatiska metoden är ett verktyg genom vilket det rådande rättsläget utreds med hjälp av de traditionella rättskällorna. Dessa rättskällor, vilka utgör studiens materiella fundament, består av lagar, förarbeten, praxis och doktrin.<sup>24</sup>

---

<sup>21</sup> Se prop. 1989/90:110, s. 467f., 704.

<sup>22</sup> För regelns ordalydelse och syfte hänvisas till 57 kap. 5 § IL respektive prop. 1989/90:110, s. 467f, 704. För en vidare redogörelse av utomståenderegeln hänvisas till Lodin, m.fl. (2017), s. 459ff.

<sup>23</sup> Mer om fåmansbolagsreglernas syfte går att läsa i avsnitt 2.2 Fåmansföretagsreglernas syfte och bakgrund.

<sup>24</sup> Kleineman i Nääv & Zamboni (2018), s. 21, 26, 28.

På skatterättens område är lagen särskilt betydelsefull då skattesubjekt ska ha möjlighet att förutse vilka skattekonsekvenser olika handlanden kan medföra. Ett handfast tillvägagångssätt för skattesubjektet att förutse skattekonsekvenser är genom att beakta lagen. Legalitetsprincipen, som kommer till uttryck i 2 kap. 10 § andra stycket Regeringsformen<sup>25</sup>, stadgar att ingen beskattning får ske utan uttryckligt stöd av lag. Den lag som främst är av intresse på skatterättens område i allmänhet, och för den här studien i synnerhet, är inkomstskattelagen. Fåmansföretagsreglerna återfinns mer specifikt i kapitel 56 – 57 och särskilt väsentligt är lagrummet 57 kap. 4 § IL där begreppet ”verksam i betydande omfattning” stadgas.

Formuleringen i lagen är, som redan berörts, inte alltid tydlig eller uttömmande. När så är fallet måste vägledning hämtas från förarbetena för att förstå lagstiftarens syfte med en rättsregel och hur denna ska tillämpas. Således utgör förarbeten ett kompletterande verktyg för att tolka otydliga eller generellt hållna lagtexter.<sup>26</sup> Det förarbete som primärt används i denna studie är en underliggande proposition till den skattereform som genomfördes år 1990. Anledningen till att just denna proposition är intressant grundar sig på att det är i denna lagstiftningsprocess som begreppet ”verksam i betydande omfattning” aktualiseras och i viss mån definieras.<sup>27</sup>

I de fall då inte heller förarbetena framstår som tillräckliga för att avgöra innebörden av en rättsregel och hur den ska tillämpas har praxis kommit att få en betydande roll för förståelsen, i synnerhet i form av prejudikat från högsta instans.<sup>28</sup> HFD har med tiden alltmer åtagit sig uppgiften att precisera gällande rätt.<sup>29</sup> Det ska även nämnas att det inte finns någon officiell prejudikatbundenhet inom svensk rätt men att domstolar sällan avviker från tidigare praxis.<sup>30</sup> Av den anledningen får prejudikat ett stort inflytande över hur rättsregler ska förstås. En stor del av studiens materiella grund utgörs av praxis från HFD.

---

<sup>25</sup> Egentligen Kungörelse (1974:152) om beslutad ny regeringsform.

<sup>26</sup> Ramberg, m.fl. (2018), s. 48.

<sup>27</sup> Prop. 1989/90:110, s. 468, 703.

<sup>28</sup> Lodin, m.fl. (2017), s. 720; Ramberg, m.fl. (2018), s. 34.

<sup>29</sup> Tjernberg (2018), s. 55.

<sup>30</sup> Kleineman i Nääv & Zamboni (2018), s. 39; Ramberg, m.fl. (2018), s. 34; Tjernberg (2018), s. 55.

I denna studie tillämpas juridisk doktrin som ett komplement till övriga rättskällor. Det är inte oförekommade att frågor som ännu inte prövats i domstol är föremål för den juridiska doktrinen.<sup>31</sup> Av denna anledning är doktrin värd att beakta när rättsliga frågor studeras. När juridisk doktrin används som rättskälla måste en medveten värdering av kvaliteten i de förmedlade uppgifterna ske. Verk som granskas av oberoende parter innan de publiceras och som författas av erfarna, kompetenta och ansedda författare utgör i viss omfattning en kvalitetsstämpel.<sup>32</sup> Dock är doktrinens värde som rättskälla aldrig starkare än styrkan av de argument som förs däri.<sup>33</sup> Den juridiska doktrinen används främst med syftet att verka som en inkörsport till övriga rättskällor som är av intresse men också som grund för studiens deskriptiva kapitel.

Materialet som studien bygger på är funnet och uppsamlat dels via kedjesökningar, dels via systematiska sökningar. Kedjesökningar innebär att till en början läsa breda och allmänt skrivna verk, till exempel inom den juridiska doktrinen. Detta för att via textens angivna källor finna ytterligare material som är mer djupgående och således av betydelse för studien.<sup>34</sup> Denna procedur upprepas även i de nyfunna verken för att på så sätt påträffa ytterligare material. Detta förlopp fortlöper kontinuerligt tills dessa att inget nytt material av intresse för studien påträffas. Systematiska sökningar å andra sidan innebär ett sätt att finna material med hjälp av sökningar utifrån ämnesspecifika ord och begrepp. En blandning av båda dessa sökmetoder förenklar urvalet av relevant material, exempelvis eftersom att material som frekvent citeras eller refereras återkommande visar sig i sökningarna.<sup>35</sup> Därav kan till exempel juridisk doktrin som erhållit allmän acceptans påträffas.

---

<sup>31</sup> Ramberg, m.fl. (2018), s. 73.

<sup>32</sup> Sandgren (2018), s. 37f.

<sup>33</sup> Lodin, m.fl. (2017), s. 720.

<sup>34</sup> Sandgren (2018), s. 38f.

<sup>35</sup> Ibid.

## 1.5 Forskningsläget

Frågor beträffande beskattning av fåmansföretag och dess ägare har tidigare varit föremål för exempelvis avhandlingar. Grosskopf behandlade beskattning av fåmansföretag i sin avhandling år 1976.<sup>36</sup> Detta var dock innan det duala inkomstskattesystemet blev verklighet år 1991.<sup>37</sup> Även efter att spelplanen förändrades år 1991 har fåmansföretagsreglerna kommit att bli föremål för en avhandling.<sup>38</sup> Den här typen av verk tenderar dock att behandla hela regelverket och går således inte på djupet för att särskilt undersöka begreppet ”verksam i betydande omfattning”, vilket är ändamålet med den här studien. Vidare har det publicerats ett flertal artiklar som rör begreppet verksam i betydande omfattning i juridiska tidskrifter. Dessa tidskriftsartiklar tenderar emellertid ofta att enbart avse kommentarer och analyser av domar som rör verksamhetsrekvisitet.<sup>39</sup>

## 1.6 Disposition

Fortsättningen av studien fördelas på fyra olika huvudavsnitt. De första av studiens återstående avsnitt kommer vara av deskriptiv art. Sedan skiftas fokus i uppsatsen och de avslutande kapitlen är av analyserande karaktär. Mer specifikt är uppsatsens disposition följande.

Studiens andra kapitel är som ovan nämns av deskriptiv karaktär. Kapitlet ämnar ge läsaren en grundläggande förståelse för delar av 3:12-reglerna och därmed underlätta förståelsen av de följande kapitlen. Mer konkret kommer reglernas syfte att åskådliggöras och begrepp som är centrala i regelverket kommer att förklaras.

Det efterföljande tredje kapitlet kommer studera verksamhetsbegreppet och uppsatsens specifika frågor utifrån praxis. Kapitlet delas upp utefter de olika faktorer som undersöks och varje delavsnitt kommer behandla en separat faktor. Vidare kommer varje delavsnitt presenteras i kronologisk ordning där det äldsta

---

<sup>36</sup> Se Grosskopf (1976).

<sup>37</sup> Se Lodin, m.fl. (2017), s. 448.

<sup>38</sup> Se Tjernberg (1999).

<sup>39</sup> Se exempelvis Tjernberg (2017a), s. 351-366 och Von Bahr (2018), s. 630-636.



materialet behandlas först. Detta sker för att läsaren på ett enkelt sätt ska kunna följa med i de resonemang som förs.

Studiens fjärde och näst sista kapitel diskuterar och analyserar rättsläget. Utgångspunkten tas i de avgöranden som presenterats i det tredje kapitlet. Kapitlets struktur kommer liknas vid strukturen i det föregående kapitlet. Det vill säga att materialet diskuteras i kronologisk ordning med intentionen att läsaren enkelt ska kunna följa resonemangen som förs.

Sammanfattande och avslutande kommentarer kommer att lämnas i uppsatsens femte och avslutande kapitel. I detta avslutande avsnitt samlas och sammanfattas vad som framkommit i det fjärde kapitlet. Svaren till studiens frågeställningar kommer här att förtydligas och vad studien har bidragit med till diskursen kommer att kommenteras.

## 2. Fåmansföretag och kvalificerade andelar

### 2.1 Inledning

I det här kapitlet kommer en ytlig redogörelse för delar av fåmansföretagsreglerna att ske. Detta för att ge läsaren en viss förståelse för somliga centrala begrepp och för reglernas syfte. Den följande skildringen är inte på något sätt ämnad att vara uttömmande. Redogörelsen ämnar, som nämnts ovan, istället till att utgöra en grund för den fortsatta framställningen. Det är av stor vikt att läsaren är medveten om fåmansföretagsreglernas syfte och innebörden av vissa centrala begrepp för att kunna ta till sig den fortsatta läsningen. Fåmansföretagsreglerna inrymmer även beräkningar och fördelningsregler som är av teknisk komplexitet. Dessa kommer inte att skildras i den följande framställningen då detta inte är nödvändigt för att besvara studiens frågeställningar och uppnå dess syfte.<sup>40</sup>

### 2.2 Fåmansföretagsreglernas syfte och bakgrund

Särskilda regler för beskattning av företag med endast ett fåtal ägare har funnits sedan år 1933.<sup>41</sup> Dessa regler var förvisso endast sporadiskt förekommande fram till dess att ett hårdare grepp togs om beskattning i och med att fåmansföretagsskatteformen genomfördes år 1976.<sup>42</sup> Det var även vid detta tillfälle som begreppet ”fåmansföretag” definierades.<sup>43</sup> Begreppet ”verksam i betydande omfattning” blev dock en del av lagstiftningen först i och med 1990 års skattereform. Reformen och den förändrade lagstiftningen innebar bland annat ett skifte från att arbetsinkomster och kapitalinkomster beskattades lika, till upprättandet av ett dualt skattesystem där arbetsinkomster och kapitalinkomster

---

<sup>40</sup> Se även avsnitt 1.3 Avgränsningar. För en mer utförlig redogörelse av fåmansföretagsreglerna och deras systematik, se Lodin, m.fl. (2017), s. 447–478.

<sup>41</sup> Rydin, Båvall & Bartels (2016), s. 59.

<sup>42</sup> Lodin, m.fl. (2017), s. 447f.

<sup>43</sup> Se prop. 1975/76:79, s. 1, 3.

skiljs åt och beskattas var för sig efter olika skatteskalor.<sup>44</sup> Som en följd av reformen uppstod en spänning i beskattningssystemet.<sup>45</sup> Detta eftersom att kapitalinkomster kom att beskattas med 30 procent medan arbetsinkomster kom att beskattas med en procentsats i intervallet 31 – 56 procent.<sup>46</sup> Begreppet ”kvalificerade andelar” blev dock inte en del av lagstiftningen förrän år 1995.<sup>47</sup>

Fåmansföretagsägare har möjlighet till så kallad självkontrahering, det vill säga att träffa avtal och samtidigt utgöra part på båda sidor av avtalsförhållandet. Möjligheten att träffa avtal med sig själv, dels som ägare, dels som företagets beslutsfattare, ger delägaren incitament till att försöka omvandla vad som egentligen utgör arbetsinkomster till kapitalinkomster vilka har lägre procentuell skattesats.<sup>48</sup> Detta genom att plocka ut utdelning eller kapitalvinst ur bolaget istället för att ta ut lön.<sup>49</sup> För att motverka denna form av skatteplanering ansåg lagstiftaren att det krävdes särskilda regler som hindrade den här omvandlingen av inkomster. Som en del av 1990 års skattereform infördes det då regler i 3 § 12 mom. lag (1947:576) om statlig inkomstskatt<sup>50</sup>, vilka innebar att kapitalvinst såväl som utdelning på kvalificerade andelar skulle beskattas till viss del i inkomstslaget kapital och till viss del i inkomstslaget tjänst.<sup>51</sup> 3:12-reglernas huvudsyfte har således historiskt varit, och är än idag, motverkandet av att vad som egentligen utgör upparbetade arbetsinkomster omvandlas till lägre beskattade kapitalinkomster.<sup>52</sup> I kontrast till detta har ståndpunkter presenterats om att fåmansföretagsreglerna, framförallt efter förändringen år 2006, skulle vara fördelsregler snarare än regler ämnade att hindra inkomstomvandling.<sup>53</sup> Detta torde

---

<sup>44</sup> Tjernberg (1999), s. 240; Tivéus (2014), s. 13.

<sup>45</sup> Lodin, m.fl. (2017), s. 448.

<sup>46</sup> Tjernberg (1999), s. 240.

<sup>47</sup> Se prop. 1995/96:109, s. 87ff.

<sup>48</sup> Tjernberg (1999), s. 240f.; Rydin, Båvall & Bartels (2016), s. 59. Ett annat sätt att uttrycka självkontraheringsförhållandet är att delägaren exempelvis utgör både givare (i form av företagsrepresentant) och mottagare av utdelning.

<sup>49</sup> Tjernberg (1999), s. 240f.

<sup>50</sup> Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt benämns fortsättningsvis som SIL.

<sup>51</sup> Tivéus (2014), s. 13f.; Rydin, Båvall & Bartels (2016), s. 60; Lodin, m.fl. (2017), s. 448f. Det är från detta lagrum som benämningen ”3:12-reglerna” härstammar.

<sup>52</sup> Se prop. 1989/90:110, s. 467f. Reglerna återfinns idag i 57 kap. IL efter att IL ersatte SIL år 1999.

<sup>53</sup> Tjernberg (2017b), s. 19. År 2006 infördes regler i IL som innebär att andelsägaren beskattas till 20 procent för vinstmedel som lyfts ur fåmansbolaget, se prop. 2005/06:40, s. 66ff.

dock vara mer av ett exempel på hur reglerna tillämpas i praktiken än lagstiftarens grundläggande syfte med reglerna, vilket återkommande understryks i praxis.<sup>54</sup>

## 2.3 Fåmansföretag

För att ett företag ska falla in under fåmansföretagsreglerna krävs i första hand att det är fråga om ett fåmansföretag. Definitionerna av fåmansföretag är flera. Förutom huvuddefinitionen finns även en subsidiär definition och en så kallad utvidgad definition. De två förstnämnda återfinns i 56 kap. 2 § IL.

Huvuddefinitionen som stadgas i den första av lagrummets punkter medför att ett fåmansföretag är en ekonomisk förening eller ett aktiebolag där antalet delägare, vilka tillsammans besitter mer än 50 procent av rösterna, är fyra eller färre till antalet.<sup>55</sup> Samma ägarförhållande gäller dock även en utländsk juridisk person som motsvarar ett aktiebolag eller en ekonomisk förening.<sup>56</sup> Det finns således två kriterier att fylla i huvuddefinitionen, dels antalet ägare, dels deras gemensamma röstandel. Värt att poängtera är att det alltså är röstandelen och inte ägarandelen som är av betydelse för huvuddefinitionen. Vidare följer det av 56 kap. 5 § IL att en person och dennes närstående<sup>57</sup> tillsammans ska anses utgöra en delägare. Syftet med den här definitionen är att fånga in företag där en avskild grupp av delägare utövar ett väsentligt inflytande över verksamheten.<sup>58</sup>

Den subsidiära definitionen återfinns istället i lagrummets andra punkt. Definitionen omfattar situationer där ägarantalet är så stort och ägarandelarna så små att situationen faller utanför huvuddefinitionen men där verksamheten är utfördelad över verksamhetsgrenar som verkar som självständiga fåmansföretag, där en fysisk person har det bestämmande inflytandet.<sup>59</sup> Den subsidiära definitionen av fåmansföretag är dock sällan föremål för prövning i domstol.<sup>60</sup>

---

<sup>54</sup> Se exempelvis HFD 2018 ref. 31.

<sup>55</sup> 56 kap. 2 § 1 IL.

<sup>56</sup> Tivéus (2014), s. 23. Jfr 2 kap. 2 § IL.

<sup>57</sup> Närståendekretsen definieras i 2 kap. 22 § IL.

<sup>58</sup> Rydin, Båvall & Bartels (2016), s. 66.

<sup>59</sup> Tivéus (2014), s. 27; Rydin, Båvall & Bartels (2016), s. 68.

<sup>60</sup> Tivéus (2014), s. 27f. Jfr Rydin, Båvall & Bartels (2016), s. 68f.

Till skillnad från huvuddefinitionen och den subsidiära definitionen återfinns inte den så kallade utvidgade definitionen i 56 kap. IL utan istället i det följande kapitlet. Mer bestämt 57 kap. 3 § andra stycket IL. Den utvidgade definitionen tar sikte på företag där verksamhet bedrivs gemensamt av flera personer och stipulerar att flera delägare som själva eller genom närstående är, eller under de fem senaste beskattningsåren har varit, verksamma i betydande omfattning ska ses som en enda delägare. Situationer som är tilltänkta att träffas av definitionen är exempelvis konsultföretag där de anställda är delägare i företaget och vinstmedlen således till stor del torde utgöra arbetsinkomster.<sup>61</sup>

Utöver det som skildrats ovan är det nämnvärt att aktiebolag som är registrerade för handel på en reglerad marknad, så som exempelvis Nasdaq OMX Stockholm, i eller utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, inte utgör fåmansföretag. Detta följer av 56 kap. 3 § IL. Anledningen till att dessa företag inte utgör fåmansföretag trots att majoriteten av rösterna, både i teori och praktik, kan innehas av en begränsad skara personer är att noterade företag måste ta sådan hänsyn till samtliga aktieägare att regelverkets syfte inte anses behöva skydd med hjälp av bestämmelserna. Snarlika skäl ligger bakom att inte heller privatbostadsföretag utgör fåmansföretag.<sup>62</sup>

## 2.4 Företagsledare

Ytterligare en central definition som återfinns i 56 kap. IL är begreppsförklaringen av ”företagsledare”. Begreppet blev aktuellt i fåmansföretagssammanhang i samband med fåmansföretagsskattereformen år 1976.<sup>63</sup> En företagsledare är enligt 56 kap. 6 § andra stycket IL en eller flera fysiska personer som, ensamma eller tillsammans med närstående, har en sådan position eller ett sådant andelsinnehav i bolaget som för med sig väsentligt inflytande däri. Av förarbetena framgår att enbart det faktum att en närståendekrets, genom sitt andelsinnehav, besitter ett väsentligt inflytande över ett fåmansbolag inte nödvändigtvis medför att samtliga

---

<sup>61</sup> Rydin, Båvall & Bartels (2016), s. 69. Jfr Tivéus (2014), s. 28.

<sup>62</sup> Lodin, m.fl. (2017), s. 450.

<sup>63</sup> Se prop. 1975/76:79, s. 4, 73f.

av delägarna i närståendekretsen utgör företagsledare.<sup>64</sup> Istället framgår att ”[f]ör att en person skall anses som företagsledare bör regelmässigt krävas att han är anställd eller styrelseledamot i företaget.”<sup>65</sup> Vad gäller sådana bolag som faller in under den subsidiära definitionen av fåmansföretag stadgas i 56 kap. 6 § andra stycket IL att en företagsledare är den som besitter bestämmanderätten över en särskild verksamhet och ensam har möjlighet att förfoga över verksamhetens resultat.

I förarbetena till 1976 års fåmansföretagsskattereform understryks att när ett fåtal personer äger bolaget och de i princip har lika vidsträckt inflytande över dess drift och resultat bör samtliga beaktas som företagsledare.<sup>66</sup> Vidare lyfts i förarbetet fram att i sådana situationer där antalet andelsägare är stort och de ”[...]företagsledande funktionerna är spridda [...]” mellan ägarna måste alla faktiska omständigheter beaktas för att kunna avgöra om en person är företagsledare.<sup>67</sup> Bedömningen ska göras främst utifrån det reella inflytandet över bolaget. Det är således inte den juridiska ägarandelen som i första hand ska avgöra om en person anses vara företagsledare.<sup>68</sup> Det här begreppet är intressant eftersom det återfinns i specialmotiveringen till 3:12-reglernas ursprungliga proposition. I detta förarbete tycks det framgå en presumtion om att företagsledare, såväl som andra av bolagets högre befattningshavare, alltid är verksamma i betydande omfattning.<sup>69</sup>

## **2.5 Kvalificerad andel**

### **2.5.1 Inledning**

Fåmansföretagsreglerna inkluderar, som nämnts ovan, bestämmelser som avgör hur en inkomst ska fördelas mellan inkomstslaget tjänst och inkomstslaget kapital. För att dessa regler ska bli applicerbara är det dock inte tillräckligt att det ifrågavarande företaget är ett fåmansföretag, ägarandelarna måste även utgöra så kallade

---

<sup>64</sup> Prop. 1975/76:79, s. 73.

<sup>65</sup> Ibid.

<sup>66</sup> Prop. 1975/76:79, s. 73.

<sup>67</sup> Ibid.

<sup>68</sup> Ibid., s. 74.

<sup>69</sup> Se prop. 1989/90:110, s. 703.

kvalificerade andelar.<sup>70</sup> För att avgöra när en ägarandel är kvalificerad krävs en prövning enligt 57 kap. 4 § första stycket 1L. I lagrummet återfinns flertalet begrepp som är av vikt för förståelsen och tillämpningen av 3:12-reglerna. Dessa begrepp kommer kort att redogöras för nedan.

### **2.5.2 Samma eller likartad verksamhet**

Begreppet samma eller likartad verksamhet torde syfta på de scenarier då den skattskyldige eller dennes närstående driver ett nytt fåmansbolag vars verksamhet faller inom ramen för eller liknar det tidigare fåmansbolagets verksamhet, detta föreskrivs även i förarbetena.<sup>71</sup> Bestämmelsen ska således förhindra att fåmansföretagsreglerna kringgås genom att starta upp ett nytt företag och låta det äldre förbli vilande till dess andelarna inte längre anses vara kvalificerade.

För att det ska vara fråga om samma eller likartad verksamhet är det tillräckligt att medel har flyttats över från det gamla till det nya företaget.<sup>72</sup> Det är heller inte nödvändigt att några finansiella eller materiella tillgångar flyttas mellan företagen, utan det är nog att kunskaper samt affärs- och kundrelationer förflyttas till det nya fåmansföretaget för att samma eller likartad verksamhet ska föreligga.<sup>73</sup> Begreppet samma eller likartad verksamhet behandlas inte vidare i den fortsatta framställningen.<sup>74</sup>

### **2.5.3 Verksam i betydande omfattning**

Av 57 kap. 4 § första stycket 1 IL förstås att om andelsägaren eller någon närstående till denne har varit verksam i betydande omfattning i fåmansföretaget alternativt ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet medför detta att andelarna klassas som kvalificerade. Detsamma gäller, enligt 57 kap. 4 § första stycket 2 IL, om verksamhet i betydande omfattning bedrivs av andelsägaren eller dennes närstående i ett direkt eller indirekt ägt fåmansföretag. Verksamhetskravet

---

<sup>70</sup> Tjernberg (1999), s. 247; Rydin, Båvall & Bartels (2016), s. 73.

<sup>71</sup> Prop. 1995/96:109, s. 88.

<sup>72</sup> Se exempelvis RÅ 2010 ref. 11 I & HFD 2012 ref. 67 I.

<sup>73</sup> Se exempelvis RÅ 2010 ref. 11 III & HFD 2016 not. 23

<sup>74</sup> Se avsnitt 1.3 Avgränsningar. För en fortsatt redogörelse för begreppet samma eller likartad verksamhet hänvisas till Rydin, Båvall & Bartels (2016), s. 87ff. och Lodin, m.fl. (2017), s. 456ff.

ska vara infriat antingen under innevarande beskattningsår eller under något av de fem föregående beskattningsåren. Vad som avses med verksamhet i betydande omfattning förtydligas inte i lagtexten men verksamhetsrekvisitet skulle kunna förknippas med ett kvantitativt mått av nedlagda arbetstimmar. Det framgår dock av reglernas förarbete att verksamhetskravet snarare utgör ett kvalitativt rekvisit i form av att det är betydelsen av arbetsprestationer som ska avgöra om andelarna är kvalificerade.<sup>75</sup> Andelsägaren ska således inte träffas av reglerna om denne samt dennes närstående varit passiva och utdelning eller kapitalvinst beror på värdetillväxt, i exempelvis fastigheter, som andelsägaren inte kunnat påverka.<sup>76</sup> Förarbetet antyder även att andelsägarens befattning i fåmansföretaget har viss betydelse för huruvida andelsägaren ska anses vara verksam i betydande omfattning och således innehar kvalificerade andelar.<sup>77</sup> Verksamhetskravet och relevant praxis kommer att utredas djupare i uppsatsens tredje kapitel.

#### **2.5.4 Beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren**

I 57 kap. 4 § första stycket IL återfinns formuleringen ”[...] under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren [...]”.<sup>78</sup> Det handlar om att verksamhetskravet inte nödvändigtvis måste vara uppfyllt idag utan det kan ha varit uppfyllt under något av de tidigare fem beskattningsåren. Vidare tar fåmansföretagsreglerna sikte på arbetsinkomster och bestämmelsen ämnar således endast att träffa aktiva andelsägare, inte passiva.<sup>79</sup> Utan karenstiden skulle en andelsägare kunna arbeta upp stora vinstmedel i fåmansföretaget som egentligen utgör arbetsinkomster för att sedan ta sig ur fåmansföretagsreglerna genom att ”avkvalificera”<sup>80</sup> aktierna i bolaget och plocka ut medlen som kapital, till en lägre skattesats än vad som annars vore möjligt.<sup>81</sup> Den som nu vill åtnjuta en lägre

---

<sup>75</sup> Prop. 1989/90:110, s. 468, 703.

<sup>76</sup> Ibid., s. 469.

<sup>77</sup> Ibid., s. 703.

<sup>78</sup> 57 kap. 4 § första stycket IL.

<sup>79</sup> Rydin, Båvall & Bartels (2016), s. 74f.; Lodin, m.fl. (2017), s. 454.

<sup>80</sup> Utan karenstiden skulle aktierna kunna upphöra att var kvalificerade exempelvis genom en börsnotering av företaget.

<sup>81</sup> För en utförligare diskussion om vad som är den rent skattemässiga innebörden av att komma ur fåmansbolagsreglerna hänvisas till 42 kap. 15 a § IL samt Lodin, m.fl. (2017), s. 472f.



skattesats måste, på grund av karenstiden, lägga bolaget i ”träda”.<sup>82</sup> Detta innebär något förenklat att andelsägaren kan ”vila” sig ur 3:12-reglerna genom att inte vara aktiv i direkt eller indirekt ägda fåmansbolag eller fåmansbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet under de kommande fem beskattningsåren.

Notera att det inte är nödvändigt att ha varit verksam vid flera tillfällen under denna femårsperiod, eller ens att verksamhetskravet måste vara uppfyllt under hela året för att andelsägaren ska omfattas av 3:12-reglerna. Det är tillräckligt att andelsägaren eller någon närstående till denne har varit verksam i betydande omfattning vid något tillfälle under innevarande eller de fem föregående beskattningsåren för att verksamhetskravet ska vara infriat och fåmansföretagsreglerna blir tillämpliga på de medel som andelsägaren plockar ut ur bolaget.

---

<sup>82</sup> Tivéus (2014), s. 54, 64.

## **3. Rekvisitet verksam i betydande omfattning i praxis**

### **3.1 Inledning**

Detta kapitel kommer att redogöra för på området relevanta rättsfall.<sup>83</sup> Kapitlet delas upp utifrån olika faktorer som undersöks i studien. De faktorer som undersöks är framarbetade ur dels vad som kan tänkas utläsas av ordalydelsen i 57 kap. 4 § IL, dels vad som framgår om rekvisitet av 3:12-reglernas ursprungliga proposition.<sup>84</sup> Inledningsvis redogörs för rättsfall som berör den kvalitativa faktorn om arbetsprestationernas betydelse för vinstgenereringen. Rättsfall som behandlar andelsägarens eller dennes närståendes position i fåmansföretaget är föremål för det andra delavsnittet. Detta delavsnitt redogör för rättsfall som inkluderar dels positionen som styrelseledamot, dels positionen som företagsledare eller annan högre befattningshavare. Kapitlet avslutas med ett delavsnitt som redogör för de rättsfall där den kvantitativa faktorn, nedlagd arbetstid, har utgjort en del av bedömningen kring huruvida verksamhet i betydande omfattning förelegat.

### **3.2 Den kvalitativa faktorn: arbetsprestationernas särskilda betydelse för vinstgenereringen i fåmansföretaget**

Av propositionen till 3:12-reglerna framgår i både den allmänna motiveringen och specialmotiveringen att en andelsägare ska anses vara verksam i betydande omfattning om vederbörande eller närstående har utfört arbetsprestationer som varit av stor betydelse för fåmansföretagets vinstgenerering.<sup>85</sup> Arbetsprestationerna behöver inte motsvaras av ett heltidsarbete utan ska bedömas i förhållande till verksamhetens omfång och andra omständigheter.<sup>86</sup> Vidare stadgar propositionen

---

<sup>83</sup> En analys av materialet följer i nästkommande kapitel, 4. Diskussion och analys av rättsläget.

<sup>84</sup> Se prop. 1989/90:110, s. 468f, 703.

<sup>85</sup> Prop. 1989/90:110, s. 468, 703.

<sup>86</sup> Ibid., s. 703.

att företagsledare och andra högre befattningshavare är att anse som verksamma i betydande omfattning men också att detsamma kan gälla i mindre fåmansbolag för arbetsledare och anställda utan ledarroll. Styrelseledamöter är dock som regel inte verksamma i betydande omfattning om de inte fortlöpande arbetar i verksamheten. Detta gäller även om vissa betydelsefulla prestationer har utförts av ledamoten.<sup>87</sup>

Första gången som verksamhetsrequisitet prövades efter fåmansföretagsreglernas inträde var år 1993 när en andelsägare i ett konsultbolag begärde förhandsbesked i samband med att denne skulle gå i pension.<sup>88</sup> Av delägaravtalet framgick att andelsägaren skulle utträda ur avtalet och överlåta andelarna när denne uppnått pensionsålder. När andelarna avyttras uppstår en kapitalvinst och följaktligen önskar andelsägaren svar på om 3:12-reglerna är tillämpliga. Indirekt ägdes företaget av 150 konsulter med särskild kompetensnivå. Samtliga delägare hade anställning i bolaget som sin huvudsysselsättning och det totala antalet anställda i företaget övergick 1000 stycken. Varken huvuddefinitionen eller den subsidiära definitionen var tillämplig på företaget och dess ägare. För att utreda om företaget träffades av den utvidgade definitionen av fåmansföretag krävdes en bedömning av om andelsägarna varit verksamma i betydande omfattning.<sup>89</sup> Skatterättsnämnden<sup>90</sup> framhävde i sin bedömning att ”[m]ed gängse språkbruk har delägarna varit verksamma i [bolaget] i betydande omfattning.”<sup>91</sup> Nämnden anförde även att det av förarbetena framgår att aktuella bestämmelser ska tillämpas när andelsägarna, eller deras närstående, har bedrivit gemensam verksamhet där deras arbetsinsatser är av sådan art och karaktär att de varit av stor betydelse för företagets vinstgenerering. Vidare bedömde nämnden att det i aktuellt fall var fråga om sådan verksamhet. När fallet slutligen nådde högsta instans gjorde HFD samma bedömning som SRN.<sup>92</sup> Även i senare rättsfall där konsultbolag av likartad karaktär bedrivits och omständigheterna i övrigt varit liknande har HFD kommit fram till samma slutsats.<sup>93</sup>

---

<sup>87</sup> Prop. 1989/90:110, s. 703.

<sup>88</sup> RÅ 1993 ref. 99.

<sup>89</sup> Ibid.

<sup>90</sup> Skatterättsnämnden benämns fortsättningsvis som SRN.

<sup>91</sup> RÅ 1993 ref. 99.

<sup>92</sup> Ibid.

<sup>93</sup> Jfr RÅ 2002 ref. 27, RÅ 2007 not. 94.

Ett avgörande som har fått stor genomslagskraft i senare mål är RÅ 2002 ref. 21.<sup>94</sup> I detta avgörande bildade andelsägare Fumex Invest AB (FI AB) den 1 februari år 1990, för att därigenom förvärva samtliga andelar i Fumex Försäljning AB (FF AB). Det sistnämnda bolaget var moderbolag till det rörelsedrivande bolaget Fumex AB (F AB). Andelsägaren förvärvade aktierna i FF AB i slutet av april år 1990 och blev då ende ordinarie styrelsemedlem i samtliga bolag i den nybildade FI-koncernen. Först i oktober samma år blev andelsägaren verksam i F AB. Anledningen till att det dröjde innan han blev aktiv i koncernen berodde på att det tagit en tid att avveckla de tidigare arbetsuppgifterna han haft som revisor. I månadsskiftet mellan oktober och november kontaktades andelsägaren av ett företag som var intresserat av att förvärva andelarna i FI AB. Parterna kom överens i januari år 1991 och avyttringen medförde en kapitalvinst på 3 miljoner kronor för andelsägaren. Under perioden oktober 1990 till januari 1991 har andelsägare uppburit lön om 120 000 kronor. Skattemyndigheten beslutade att kapitalvinsten skulle beskattas i enlighet med fåmansföretagsreglerna. Andelsägaren överklagade skattemyndighetens beslut och yrkade att hela vinsten skulle beskattas i inkomstslaget kapital.<sup>95</sup>

Förvaltningsrätten<sup>96</sup> utgår från de ovan angivna omständigheterna varvid de först kommer fram till att andelsägaren är företagsledare och sedan fastställer rätten, genom en dubbelnegationsformulering, att det inte kan hävdas att andelsägaren inte varit verksam i betydande omfattning. Andelsägaren överklagade avgörandet och yrkade fortsatt på att beskattning skulle ske i inkomstslaget kapital. Skattemyndigheten bestred ändring av domen.

I kammarrätten anförde andelsägaren att han under tiden för avvecklandet av arbetsuppgifterna som revisor endast fått information angående försäljningen och dess utveckling samt att verksamheten under denna tid handhades av FF AB:s tidigare ägare. Kammarrätten understryker inledningsvis att skattemyndigheten har bevisbördan för att visa att 3:12-reglerna är tillämpliga. Vidare framhäver rätten att andelsägaren, genom sitt andelsinnehav och positionen som ensam styrelseledamot

---

<sup>94</sup> Se exempelvis RÅ 2004 ref. 61, RÅ 2004 not. 125, RÅ 2004 not. 162, RÅ 2005 ref. 3, RÅ 2007 ref. 15, RÅ 2007 not. 66 och RÅ 2009 not. 68 som alla hänvisar till RÅ 2002 ref. 21.

<sup>95</sup> RÅ 2002 ref. 21.

<sup>96</sup> Fram till 2010 bar första instans namnet Länsrätten. Dock kommer första instans genomlöpare i studien omnämnas med dagens namn, Förvaltningsrätten, även när äldre praxis behandlas.

i F AB, förvisso har det bestämmande inflytandet i bolaget men att det är arbetsinsatsernas betydelse för vinstgenereringen som ska bedömas för att avgöra om verksamhetsrekvisitet är infriat. Rätten når slutsatsen att omständigheterna i målet inte är sådana att andelsägarens arbetsinsatser varit särskilt betydelsefulla för vinstgenereringen och att han därav inte ska anses vara verksam i betydande omfattning.<sup>97</sup>

Målet överklagades till högsta instans av skattemyndigheten, som fortsatt yrkade att kapitalvinsten skulle beskattas enligt fåmansföretagsreglerna. Andelsägaren bestred bifall till överklagandet. HFD förtydligade i sitt anförande att det av förarbetena framgår att fåmansföretagsreglerna enbart ska tillämpas när andelsägaren eller någon närstående har varit verksam i bolaget på så sätt att dennes arbetsinsatser har haft en betydande roll för företagets vinstgenerering.<sup>98</sup> Vidare stadgas även att arbetsinsatserna ”[...] måste ses i relation till företagets omfattning och övriga omständigheter.”<sup>99</sup> Mot bakgrund av vad som framgår av förarbetena och omständigheterna i målet samt reglernas syfte finner HFD att andelsägarens arbetsinsatser inte har varit av särskild betydelse för vinstgenereringen och att han således inte ska anses ha varit verksam i betydande omfattning. Avslutningsvis understryker HFD att det faktum att andelsägaren har haft en särskild position i koncernen, i egenskap av ende aktieägare och styrelseledamot, inte påverkar bedömningen.<sup>100</sup>

RÅ 2009 not. 68 är ytterligare ett avgörande där HFD betonar att vikten ska läggas på arbetsinsatserna och deras ekonomiska effekt snarare än andelsägarens position i företaget. SRN och HFD var av samma uppfattning och gjorde lika bedömningar i frågan. Andelsägaren i det värdepappersförvaltande bolaget var ende ägare och ende styrelsemedlem men vad som beaktades i HFD:s bedömning var istället arbetsinsatserna och deras betydelse för vinstgenereringen. Andelsägaren hade enbart lagt ner 10 timmar per år i verksamheten och HFD fann, mot bakgrund av vad som framgått om andelsägarens verksamhet, att arten av dessa arbetsinsatser

---

<sup>97</sup> RÅ 2002 ref. 21.

<sup>98</sup> RÅ 2002 ref. 21. Se även prop. 1989/90:110, s. 468, 703.

<sup>99</sup> Prop. 1989/90:110, s. 703.

<sup>100</sup> RÅ 2002 ref. 21. Jfr RÅ 1999 not. 87 där det var fråga om två personer med ledande ställning i bolaget men enbart den som ansågs varit särskild betydelsefull för företagets vinstgenerering medförde att andelar var kvalificerade.

inte var sådan att de ska anses vara särskilt betydelsefulla för vinstgenereringen. Således var verksamhetsrekvisitet inte infriat.<sup>101</sup> Även i tidigare avgöranden har HFD nått samma slutsats vad gäller viss aktivitet i värdepappersförvaltande bolag.<sup>102</sup>

### **3.3 Positionen i företaget**

#### **3.3.1 Inledning**

Både positionen som styrelsemedlem och positionen som företagsledare eller annan högre befattningshavare omnämns i specialmotiveringen till 3:12-reglernas förarbeten i samband med att reglerna diskuteras.<sup>103</sup> Där framgår bland annat att företagsledare och högre befattningshavare regelmässigt ska anses vara verksamma i betydande omfattning samt att det krävs särskilda skäl för att en styrelseledamot ska anses infria verksamhetsrekvisitet.<sup>104</sup> Med hänsyn till vad som framgår av förarbetena är det intressant att undersöka vilket genomslag dessa faktorer har fått i praktiken när verksamhetsrekvisitet bedöms. Bedömningen av om andelsägaren eller dennes närstående innehar en position i fåmansföretaget som medför att denne ska anses vara verksam i betydande omfattning kan, utifrån de båda faktorerna, anses vara tvådelad. I de följande två delavsnitten kommer rättsfall som behandlar dels positionen som företagsledare eller annan högre befattningshavare, dels positionen som styrelseledamot, att beaktas och redogöras för.

#### **3.3.2 Positionen som företagsledare eller annan högre befattningshavare**

Av förarbetena till 3:12-reglerna framgår, som nämnts ovan, att den som är betydelsefull för fåmansföretagets vinstgenerering är att anse som verksam i betydande omfattning.<sup>105</sup> Vidare framgår av specialmotiveringen att "[t]ill denna grupp av kvalificerat verksamma hör *naturligtvis* företagsledare och andra högre

---

<sup>101</sup> RÅ 2009 not. 68.

<sup>102</sup> Se RÅ 2004 ref. 61, RÅ 2004 not. 162.

<sup>103</sup> Se prop. 1989/90:110, s. 703.

<sup>104</sup> Prop. 1989/90:110, s. 703.

<sup>105</sup> Prop. 1989/90:110, s. 468, 703.

befattningshavare.”<sup>106</sup> Annorlunda uttryckt tycks det finnas en presumtion i förarbetet om att företagsledare och andra som innehar högre befattningar i fåmansföretaget obestridligt är verksamma i betydande omfattning genom att deras arbetsprestationer anses vara betydelsefulla för vinstgenereringen.

I praxis har prövats bland annat om positionen som VD ska medföra att verksamhetskravet är infriat. Ett sådant exempel är RÅ 2005 ref. 3 där det, bland andra frågor, var aktuellt att undersöka huruvida verksamhet i betydande omfattning förelåg i något av andelsägarens två koncernföretag. Verksamheten gick ut på att koncernens dotterbolag skulle förvärva fastigheter till skattemässigt värde av ett annat bolag som även det ägdes av andelsägaren, därefter skulle koncernens moderbolag avyttra andelarna i dotterbolaget till en extern köpare för marknadsmässigt värde. Andelsägarens arbetsinsatser bestod av att dels fatta beslut om att bilda dotterbolaget, dels fatta beslut om att avyttra detsamma.<sup>107</sup> I sin bedömning framhåller SRN bland annat att praxis har visat att den som är särskilt betydelsefull för vinstgenereringen i företaget ska anses vara verksam i betydande omfattning.<sup>108</sup> Därefter understryker nämnden att andelsägaren har varit VD i koncernens moderbolag. Vidare vidgar SRN sitt resonemang till att även inkludera andelsägarens arbetsinsatser i bolaget, varvid nämnden finner att arbetsinsatserna inte är av sådant slag att de är av särskild betydelse för vinstgenereringen. Efter att målet överklagats gjorde HFD samma bedömning som SRN.<sup>109</sup>

I det ovanstående målet förs ett resonemang kring den högre befattningshavarens arbetsinsatser och deras betydelse för verksamheten. Annorlunda är det i de avgöranden som framgår nedan. I dessa mål var det till synes enbart positionen i företaget som var avgörande för HFD:s bedömning. År 2010 prövade SRN, och senare HFD, frågan om positionen som VD ska medföra att verksamhetsrekvisitet är infriat. En andelsägare begärde förhandsbesked angående om utdelningen från en ekonomisk förening som han var VD i skulle beskattas enligt fåmansföretagsreglerna eller enbart som inkomst av kapital. Det var fråga om en

---

<sup>106</sup> Prop. 1989/90:110, s. 703. Uppsatsförfattarens kursivering.

<sup>107</sup> RÅ 2005 ref. 3.

<sup>108</sup> Jfr RÅ 2002 ref. 21.

<sup>109</sup> RÅ 2005 ref. 3. Jfr RÅ 2009 not. 68 där ett liknande resonemang framförs, andelsägaren var företagsledare samt ensam i styrelsen men arbetsinsatserna var inte att anse som betydelsefulla för vinstgenereringen och således förelåg ingen kvalificerad verksamhet.

kooperativ förening, enligt 39 kap. 21 § IL, som bedrev industrirörelse och som skulle främja medlemmarnas ekonomiska intressen. För att bli medlem krävdes fast anställning i föreningen. Antalet medlemmar var vid tidpunkten för förhandsbeskedet 60 stycken, vilket innebar att varje medlem besatt mindre än 2 procent av röster och kapital.<sup>110</sup>

Inledningsvis anförde SRN, likt vad som framgår av förarbetena, att företagsledare och befattningshavare av högre rang ska anses vara verksamma i betydande omfattning. Därefter slår nämnden fast att "[s]om VD i föreningen får [andelsägaren] anses vara verksam där i betydande omfattning."<sup>111</sup> Andelarna var således kvalificerade givet att föreningen utgjorde ett fåmansföretag, vilket var den andra frågan nämnden hade att ta ställning till. Även där var nämndens beslut jakande, i enlighet med den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen i 57 kap. 3 § andra stycket IL. Förhandsbeskedet överklagades av både andelsägaren och skattemyndigheten med yrkanden om att ändra respektive fastställa förhandsbeskedet. HFD gjorde i sin tur samma bedömning som nämnden och fastställde förhandsbeskedet.<sup>112</sup> Detta avgörande kan även jämföras med RÅ 2002 not. 110, där den primära rättsfrågan förvisso rörde huruvida utomståenderegeln i 57 kap. 5 § IL var tillämplig men där verksamhetsrekvisitet prövades som ett första led till att besvara den primära frågan. I målet ansågs andelsägarens make vara verksam i betydande omfattning enbart på den grund att denne var VD respektive vVD i två koncernbolag.<sup>113</sup> HFD ansåg att andelsägarens make "[...] genom sin ledande ställning [...]" i de båda företagen varit kvalificerat verksam.<sup>114</sup>

---

<sup>110</sup> RÅ 2010 ref. 102.

<sup>111</sup> RÅ 2010 ref. 102.

<sup>112</sup> Ibid.

<sup>113</sup> RÅ 2002 not. 110.

<sup>114</sup> Ibid.



### 3.3.3 Positionen som styrelseledamot

Positionen som företagsledare eller annan högre befattningshavare är inte den enda positionen i företaget som beaktas när verksamhetsrekvisitet bedöms utifrån skattesubjektets ställning i företaget. Även positionen som styrelsemedlem förekommer i förarbeten och praxis när det är aktuellt att bedöma om verksamhet i betydande omfattning föreligger. Förarbetena stadgar bland annat att högre befattningshavare regelmässigt ska anses vara verksamma i betydande omfattning. I motsats till detta framgår även att en styrelseledamot som inte arbetar fortlöpande i företagets verksamhet inte ska anses vara verksam i betydande omfattning om inte särskilda skäl föreligger. Detta gäller även då andelsägaren eller dennes närstående har utfört vissa prestationer av särskild betydelse i rollen som styrelseledamot.<sup>115</sup>

Betydelsen av andelsägarens position i företaget kom på tal i högsta instans för allra första gången år 1999.<sup>116</sup> Rättsfallet behandlade X som ansökte om förhandsbesked från SRN. X sökte besked i frågan om hans närstående var att betrakta som verksamma i betydande omfattning och om hans egna aktier således var kvalificerade. X var andelsägare i fåmansföretaget Y AB och skötte kamerala sysslor så som redovisning vid sidan av sin heltidstjänst i ett annat företag. Även hans far, Z, och morfar, Y, var andelsägare i företaget. Z var verkställande direktör och förvaltare företagets tillgångar, arbetsinsatserna motsvarade en halvtidstjänst. För sina arbetsinsatser uppbar X och Z lön med 4 000 kronor respektive 20-25 000 kronor per månad. Y i sin tur var inte och hade aldrig varit involverad i företagets löpande verksamhet men han hade varit behjälplig i vissa förhandlingar angående rättighetsupplåtelse. Vidare satt Y i styrelsen och närvarade varje år vid enstaka styrelsemöten. Kärnan i företagets verksamhet var att förvalta och upplåta immateriella rättigheter som härstammar från Y:s litterära verk.

SRN hade i första hand att ta ställning till om X andelar var kvalificerade på den grund att Y var verksam i betydande omfattning och i andra hand att ta ställning till om X andelar var kvalificerade på den grund att Z var verksam i betydande omfattning. Avseende om Y är verksam i betydande omfattning gör SRN följande bedömning. Y är skapare till de litterära verk vars rättigheter verksamheten i

---

<sup>115</sup> Prop. 1989/90:110, s. 703.

<sup>116</sup> Se RÅ 1999 not. 87.

fåmansföretaget kretsar kring. Detta i kombination med att Y är styrelseledamot och har röstmajoritet i företaget leder SRN till bedömningen att Y är verksam i betydande omfattning i företaget och att X i egenskap av närstående således innehar kvalificerade andelar.<sup>117</sup> Den andra delen av ansökan lämnar SRN inget svar i då X redan har fått besvarat att hans andelar är kvalificerade genom att Y uppfyller verksamhetsrekvisitet. X överklagade förhandsbeskedet.

HFD inleder med att poängtera att endast arbetsinsatsen ska beaktas vid bedömningen om Y uppfyller verksamhetskravet eller ej, inte enbart Y:s position i företaget. Sedermera hänvisar HFD till förarbetena där det framgår att den som har haft stor betydelse för vinstgenereringen i företaget ska anses kvalificerat verksam samt att detta också gäller högre befattningshavare men att sedvanligt styrelsearbete inte utan vidare medför verksamhet i betydande omfattning, även om vissa arbetsinsatser av stor betydelse har genomförts.<sup>118</sup> HFD uppger att Y varit styrelseledamot och deltagit vid enstaka styrelsemöten årligen samt lämnat vissa råd vid förhandlingar om rättighetsupplåtelse och undertecknat vissa kontrakt. HFD:s bedömning är att Y:s arbetsinsatser inte har varit av stor betydelse för vinstgenereringen, istället kan arbetsinsatserna liknas vid sedvanligt styrelsearbete även fast enstaka betydelsefulla insatser utförts.<sup>119</sup> Således är inte Y verksam i betydande omfattning.<sup>120</sup>

Detta medför att HFD har skäl att testa den andra delen av X ansökan, nämligen om X innehar kvalificerade andelar på den grund att Z är verksam i betydande omfattning. HFD anför att Z tillsammans med närstående innehar 20 procent av rösterna i företaget och att Z är VD samt den som utför verksamhetens flesta och mest centrala arbetsuppgifter. Till skillnad från Y:s arbetsinsats bedömer HFD att Z har varit betydelsefull för vinstgenereringen i företaget och således uppfyller verksamhetskravet, vilket medför att X i egenskap av närstående innehar kvalificerade andelar.<sup>121</sup>

---

<sup>117</sup> RÅ 1999 not. 87.

<sup>118</sup> Prop. 1989/90:110, s. 703.

<sup>119</sup> RÅ 1999 not. 87.

<sup>120</sup> Jfr RÅ 2000 not. 164, RÅ 2004 not. 125 och RÅ 2007 not. 66 där högsta instans inte i något av fallen fann att sedvanligt styrelsearbete skulle medför verksamhet i betydande omfattning.

<sup>121</sup> RÅ 1999 not. 87.

Ytterligare tre rättsfall har behandlat huruvida verksamhet i betydande omfattning föreligger när den enda faktorn utgörs av andelsägarens position i företaget i egenskap av styrelseledamot. Det tidigaste av dessa rättsfall berör en andelsägare som överklagade skattemyndighetens beslut om att hänföra ett belopp utbetalt från ett bolag dels till inkomstslaget tjänst, dels till inkomstslaget kapital och yrkade att 3:12-reglerna inte skulle tillämpas. Andelsägaren ägde 50 procent av bolaget och arbetade deltid som kontorist däri. Hennes make var även styrelseledamot och firmatecknare i bolaget.<sup>122</sup>

Förvaltningsrätten fann, utan någon konkret motivering i domskälen, att de ovan angivna omständigheterna medför att andelsägaren ska anses vara verksam i sådan betydande omfattning som avses i nuvarande 57 kap. 4 § IL. Andelsägaren överklagade och anförde att hela beloppet skulle beskattas i kapital. Kammarrätten bedömde att andelsägaren, genom sin ägarandel, innehaft ett sådant väsentligt inflytande att hon utgör företagsledare i bolaget men att detta i sig inte innebär att hon uppfyller verksamhetskravet. Istället fann rätten att omfattningen och karaktären av hennes arbete inte var sådan att insatserna varit av stor betydelse för vinstgenereringen i företaget. Således var inte andelsägaren att betrakta som verksam i betydande omfattning utefter egen prestation, istället skulle bedömningen av om andelarna var kvalificerade göras utifrån makens arbetsinsatser i bolaget. Av handlingar framgår att maken, utöver rollerna som styrelseledamot och firmatecknare, har undertecknat både företags hyres- och köpeavtal av affärslokal. Rätten finner skäl att utgå från att förfarande har skett vid ett flertal tillfällen och att maken då även deltagit i strategisk planering av verksamheten i bolaget. Därav beslutade rätten, genom en dubbelnegationsformulering som löd att det inte var visat att maken inte varit verksam i betydande omfattning och att 3:12-reglerna således var tillämpliga på andelarna. Andelsägaren överklagade ännu en gång och yrkandet kvarstod.<sup>123</sup>

HFD testade frågan om makens insatser i bolaget skulle medföra att han ansågs vara verksam i betydande omfattning. Skattemyndigheten åberopade att makens position som styrelseledamot, firmatecknare och finansiär samt att han undertecknat vissa

---

<sup>122</sup> RÅ 2000 not. 164.

<sup>123</sup> RÅ 2000 not. 164.

avtal innebar att han var att anse som verksam i betydande omfattning. Andelsägaren menade att så inte var fallet och yttrade att maken inte varit delaktig i den löpande verksamheten eller i den långsiktiga planeringen av densamma. Vidare poängterade hon att maken enbart av praktiska skäl hade undertecknat avtalen och att han i övrigt enbart uppträtt som finansiär.<sup>124</sup> HFD anförde att det av förarbetena framgår att en styrelseledamot som inte kontinuerligt har utfört arbete i verksamheten inte utan särskilda skäl ska anses vara verksam i betydande omfattning, även om vissa betydelsefulla insatser har gjorts.<sup>125</sup> HFD anser, utifrån vad som framkommit om makens arbetsinsatser, att dennes arbetsprestationer inte har varit betydelsefull för vinstgenereringen utan snarare utgör ett exempel på sådant sedvanligt styrelsearbete med vissa betydelsefulla aktioner som avses i förarbetena. Därav ändrar HFD underrätternas domar och förklarar att fåmansföretagsreglerna inte är tillämpliga.<sup>126</sup>

Ett annat av de rättsfall som berör styrelsepositionen som ensam faktor för bedömningen om verksamhet i betydande omfattning föreligger är RÅ 2004 not. 125. I målet var andelsägaren ensam ägare till andelarna i ett bolag där han även är styrelseordförande och hustrun är styrelseledamot. Andelsägaren har även varit styrelsemedlem i ett indirekt ägt bolag. Dessa styrelseuppdrag har inskränkt sig till sedvanligt styrelsearbete. SRN fann att arbetet och styrelseuppdraget inte var tillräckligt för att verksamhet i betydande omfattning skulle anses föreligga, vilket var en uppfattning som HFD delade.<sup>127</sup> Det senaste fallet som har behandlat styrelsepositionen som ensam faktor för bedömningen av verksamhetskravet är RÅ 2007 not. 66, i vilket varken SRN eller HFD fann att andelarna i ett bolag var kvalificerade när arbetsinsatserna enbart bestod av sedvanligt styrelsearbetet. Denna typ av insats ansågs inte, av instanserna, vara av sådan omfattning och art att den haft stor betydelse för vinstgenereringen i bolaget.<sup>128</sup>

---

<sup>124</sup> RÅ 2000 not. 164.

<sup>125</sup> Se prop. 1989/90:110, s. 703.

<sup>126</sup> RÅ 2000 not. 164.

<sup>127</sup> RÅ 2004 not. 125. Jfr RÅ 2004 ref. 61.

<sup>128</sup> RÅ 2007 not. 66.

### 3.4 Den kvantitativa faktorn: nedlagd arbetstid

Även då begreppet verksam i betydande omfattning initialt inte nödvändigtvis förstås som ett mått på en kvalitativ arbetsprestation utifrån formuleringen i 57 kap. 4 § IL framgår det av förarbetena att så är fallet.<sup>129</sup> Trots detta har antalet nedlagda arbetstimmar varit en faktor i flertalet rättsfall. Exempelvis kom den kvantitativa omfattningen av arbetsinsatserna på tal i högsta instans år 2007.<sup>130</sup> En andelsägare hade avyttrat alla sina aktier i ett fastighetsförvaltande bolag som tidigare ägdes till lika delar av andelsägaren och dennes bror. Både andelsägaren och brodern hade fyra år tidigare angivit i deklARATIONEN att de var företagsledare. I sin självdeklaration redovisade andelsägaren kapitalvinsten som kapitalinkomst men skattemyndigheten beslutade att vinsten skulle beskattas enligt fåmansföretagsreglerna, vilket överklagades av andelsägaren.<sup>131</sup>

Förvaltningsrätten anför inledningsvis att företaget i fråga är ett fåmansföretag och att bolaget har hyrt ut en fastighet till ett annat av brödernas företag och i viss mån även till ett externt bolag. Skötsel och underhåll av fastigheten har bekostats av hyresgästerna. Rätten anser att utredningen i målet har visat att andelsägare har varit företagsledare samt utfört de arbetsuppgifter som varit nödvändiga i bolaget. Mot denna bakgrund anser rätten att andelsägaren måste ha haft stor betydelse för vinstgenereringen och därmed träffas av 3:12-reglerna. Målet överklagades till kammarrätten som gjorde samma bedömning som underinstansen och avlog överklagandet. Andelsägare överklagade målet till högsta instans.<sup>132</sup>

HFD tar utgångspunkt i syftet med 3:12-reglerna och framhåller även att verksamhetsrekvistet är infriat när en persons arbetsprestationer har varit särskilt betydelsefulla för vinstgenereringen i företaget och att arbetsinsatserna ska ses i relation till företagets omfattning och övriga förhållanden. HFD anför att det är obesträtt att andelsägaren ensam skött arbetsuppgifterna i företagets löpande verksamhet och att den sammanlagda tiden för detta arbete endast uppgår till cirka 2,5 timmar per år. Vidare framgår av handlingar i målet att vinsten på de avyttrade aktierna främst härstammar från en god värdetillväxt på fastigheter under en rad år.

---

<sup>129</sup> Se prop. 1989/90:110, s. 468, 703.

<sup>130</sup> RÅ 2007 ref. 15.

<sup>131</sup> Ibid.

<sup>132</sup> RÅ 2007 ref. 15.

På denna information fastslår HFD att andelsägaren inte varit verksam i sådan betydande omfattning som krävs för att andelarna ska anses vara kvalificerade.<sup>133</sup>

Ytterligare ett rättsfall där HFD vägde in antalet nedlagda arbetstimmar i sin bedömning är HFD 2013 ref. 11. Målet innehåller två delmål som båda behandlar verksamhetsbegreppet i förhållande till verksamhet utförd i fastighetsförvaltande företag.

Det första delmålet gäller A som begär förhandsbesked från SRN. A ägde alla aktier i X AB fram till att drygt hälften av aktierna överläts till vederbörandes barn. A har under hela innehavstiden haft heltidsanställning inom ett annat yrke och har endast utfört sådant arbete i bolaget som är sedvanligt i rollen som styrelseledamot. A:s broder, B, har skött huvuddelen av bolagets löpande förvaltning. Däri inkluderat att fatta investeringsbeslut och andra strategiska affärsbeslut. Omfattningen av B:s arbete i X AB uppskattas till 200 timmar per år. För detta har marknadsmässig ersättning lämnats till B:s helägda bolag, Y AB. Vidare har B även verkat som VD samt styrelsemedlem i X AB och har därav uppburit styrelsearvode. I X AB har samtliga bostadsfastigheter avyttrats och A överväger att avyttra sina andelar i X AB. Därav har A begärt att SRN förklarar om andelar är kvalificerade genom att B i egenskap av närstående har varit verksam i betydande omfattning i X AB.<sup>134</sup>

SRN anförde i sin bedömning att fåmansföretagsreglerna ska tillämpas då den skattskyldige eller någon närstående utfört arbetsprestationer som varit av stor betydelse för vinstgenereringen i företaget. SRN anser att A:s sedvanliga styrelsearbete inte var av sådan art. Inte heller B:s arbetsinsats var, i nämndens mening, betydelsefull för vinstgenereringen.<sup>135</sup> Detta medförde att andelarna inte ansågs vara kvalificerade.

Skatteverket överklagade förhandsbeskedet och yrkade att HFD skulle förklara att A:s andelar var kvalificerade genom att B, i egenskap av närstående till A, varit verksam i betydande omfattning i X AB. HFD gjorde i sin tur följande bedömning. HFD fastslår att den praxis som utvecklats vad gäller verksamhet i betydande

---

<sup>133</sup> RÅ 2007 ref. 15. Jfr RÅ 2009 not. 68 där arbetstiden i en kapitalförvaltande verksamhet understeg 10 timmar per år och arbetsinsatserna inte ansågs vara av sådan art att kvalificerade verksamhet förelåg.

<sup>134</sup> HFD 2013 ref. 11 I.

<sup>135</sup> HFD 2013 ref. 11 I.

omfattning i värdepappersförvaltande bolag inte kan tillämpas rakt av på fastighetsförvaltande bolag då arbetsinsatserna i dessa typer av verksamheter är av olika art och omfattning.<sup>136</sup> Vidare poängterar HFD att det tidigare målet avseende fastighetsförvaltande bolag inte ska tolkas som att en avyttringsvinst som är hänförlig till värdetillväxt på bolagets fastigheter utesluter att arbetsinsatser i bolaget är betydelsefulla för vinstgenereringen.<sup>137</sup> Härfter anför HFD att B:s arbetsinsatser har varit betydligt mer tidskrävande än i det tidigare målet. Detta i kombination med att B varit styrelseledamot och VD, skött allt administrativt arbete samt fattat investerings- och affärsstrategiska beslut leder HFD till domslutet att B varit verksam i betydande omfattning. Således är A:s andelar kvalificerade.<sup>138</sup>

I det andra delmålet är det fråga om A och B har varit verksamma i betydande omfattning i ett indirekt ägt dotterbolag, som kom att avyttras. A och B var företagsledare i moderbolaget då de hade det bestämmande inflytandet. Det var fråga om ett fastighetsförvaltande bolag där A och B hade det övergripande ansvaret för fastigheternas förvaltning. De stod för administreringen av hyror och kontakter med underentreprenörer för omvårdnad och löpande underhåll av lägenheterna. Vidare lade de ner 8-12 timmars arbetstid per person och vecka i bolaget. Detta vid sidan av ordinarie heltidstjänster utanför bolaget. Under ett år på 1990-talet erhöll A och B 30 000 kronor vardera i lön. Utöver detta erhöll A sammanlagt 240 000 kronor i lön under åren 2010 och 2011 för merarbete i samband med avyttring av bolaget.<sup>139</sup>

I detta delmål följer SRN samma linje som i det första delmålet. Även HFD når samma slutsats som i det första delmålet men lägger, utöver den betydande tidsåtgången för arbetsinsatserna, vikt vid att A och B till stor del själva har utfört de uppgifter som krävs i den löpande verksamheten. De har förhandlat fram avtal för drift och underhåll, utfört flertalet praktiska uppgifter i fastighetsförvaltningen

---

<sup>136</sup> Se HFD 2013 ref. 11 I. Praxis som behandlar verksamhetsrekvisitet i värdepappersförvaltande bolag utgör en del av avsnitt 3.2.

<sup>137</sup> Målet i fråga är RÅ 2007 ref. 15, vilket har återgivits ovan.

<sup>138</sup> HFD 2013 ref. 11 I.

<sup>139</sup> HFD 2013 ref. 11 II.

samt planerat och utfört bolagets verksamhet. Detta leder till att HFD finner A och B verksamma i betydande omfattning och andelarna är således kvalificerade.<sup>140</sup>

---

<sup>140</sup> HFD 2013 ref. 11 II.



## 4. Diskussion och analys av rättsläget

### 4.1 Inledning

I detta kapitel följer en diskussion och analys av de rättsfall som presenterades i kapitel 3. I varje delavsnitt diskuteras de olika rättsfallen i samma följd som de framställdes i det tredje kapitlet. Vissa centrala delar av avgörandena redogörs för på nytt för att läsaren inte ska vara i behov av att förflytta sig mellan kapitlen i allt för stor omfattning. Vad som framgår av det här kapitlet utgör grunden för de slutsatser som presenteras i studiens femte och avslutande kapitel.

### 4.2 Särskilt om den kvalitativa faktorn: arbetsprestationernas särskilda betydelse för vinstgenereringen i fåmansföretaget

Redogörelsen för de rättsfall som berör arbetsprestationernas särskilda betydelse för vinstgenereringen inleddes med RÅ 1993 ref. 99. I avgörandet, där 150 personer indirekt ägde ett konsultföretag, ansåg SRN att "[m]ed gängse språkbruk har delägarna varit verksamma i [bolaget] i betydande omfattning".<sup>141</sup> Bedömningen delades även av HFD. I avgörandet lades det vikt vid att det i förarbetena framgår att arbetsprestationernas betydelse för fåmansföretagets vinstgenerering är avgörande för om verksamhetsrequisitet ska anses vara infriat.<sup>142</sup> Samtliga andelsägare ansågs ha utfört arbetsprestationer som varit särskilt betydelsefulla för vinstgenereringen.<sup>143</sup> Vad som inte poängterades i avgörandet men som ändå är intressant är att förarbetena, utöver det nämnda, stadgar att konsultföretag tillhör en grupp av företag som saknar förutsättningar för att undgå 3:12-reglerna. Detta då det är själva arbetsinsatsen som generera vinstmedel i den här typen av företag.<sup>144</sup>

---

<sup>141</sup> RÅ 1993 ref. 99.

<sup>142</sup> Se prop. 1989/90:110, s. 468, 703.

<sup>143</sup> RÅ 1993 ref. 99.

<sup>144</sup> Prop. 1989/90:110, s. 469.

Vad som kan lyftas fram ur det här avgörandet är att enbart en faktor var aktuell i bedömningen, nämligen arbetsprestationernas särskilda betydelse för bolagets vinstgenerering. Rätten bedömde att arbetsprestationerna var betydelsefulla för vinstgenereringen och att detta var skäl nog för att verksamhetsrekvisitet skulle var infriat. Även i senare avgöranden beträffande konsultbolag av likartad karaktär har HFD kommit fram till samma slutsats.<sup>145</sup>

Andelsägaren i det för senare praxis värdefulla rättsfallet RÅ 2002 ref. 21 ansågs inte ha varit kvalificerat verksam när vederbörande ägt andelarna under mindre än ett år och varit aktiv i verksamheten under en ännu kortare period. Detta trots att andelsägaren var ende styrelseledamot och utgjorde en företagsledare genom att ensam inneha samtliga andelar i bolaget. HFD är i sitt anförande tydliga med att fåmansföretagsreglerna enbart ska träffa en skattskyldig när dennes arbetsprestationer varit särskilt betydelsefulla för företagets vinstgenerering samt att arbetsprestationerna måste relateras till bolagets omfång och andra förhållanden.<sup>146</sup> Högsta instans betonar i det här avgörandet bestämt att verksamhet i betydande omfattning inte anses föreligga enbart på den grund att andelsägaren har innehaft en särskild position i företaget utan denne måste även ha varit påtagligt betydelsefull för bolagets vinstgenerering för att verksamhet i betydande omfattning ska förekomma.<sup>147</sup> Det faktum att arbetsinsatserna inte var betydelsefulla för vinstgenereringen har alltså ansetts väga tyngre än andelsägarens position i företaget när HFD gjorde sin bedömning.

RÅ 2002 ref. 21 är inte det enda avgörandet där arbetsinsatsernas ekonomiska betydelse har tillägnats större betydelse än övriga faktorer i bedömningen av huruvida verksamhetsrekvisitet är infriat. Av RÅ 2009 not. 68 framgår, utöver att andelsägaren var ende styrelsemedlem samt ägde 100 procent av andelarna i det värdepappersförvaltande fåmansföretaget, även att vederbörande enbart arbetade 10 timmar per år i verksamheten. Detta arbete var i HFD:s mening inte tillräckligt betydelsefullt för företagets vinstgenerering för att verksamhet i betydande omfattning skulle föreligga.<sup>148</sup> Samma slutsats har HFD nått även i tidigare

---

<sup>145</sup> Se RÅ 2002 ref. 27 och RÅ 2007 not. 94.

<sup>146</sup> Se RÅ 2002 ref. 21.

<sup>147</sup> Jfr RÅ 1999 not. 87 där det var fråga om två personer med ledande ställning i bolaget men enbart den som ansågs varit särskild betydelsefull för företagets vinstgenerering medförde att andelar var kvalificerade.

<sup>148</sup> RÅ 2009 not. 68.

avgöranden som behandlat viss verksamhet i värdepapperförvaltande bolag.<sup>149</sup> I RÅ 2009 not. 68, som även refererar till RÅ 2002 ref. 21, framhålls att bedömningen ska göras med fåmansföretagsreglernas syfte i beaktande.<sup>150</sup> Syftet är som tidigare nämnts att förhindra omvandling av arbetsinkomster till lägre beskattade kapitalinkomster.<sup>151</sup>

Dessa rättsfall illustrerar den substantiella betydelsen av den faktor som är arbetsprestationernas betydelse för vinstgenereringen. I de ovanstående avgöranden där arbetsinsatserna bedömdes ha stor ekonomisk betydelse för fåmansföretaget ansågs även verksamhetsrekvisitet var infriat. I de avgörande där arbetsinsatserna inte betraktades som särskilt betydelsefulla för vinstgenereringen ansåg HFD däremot att verksamhet i betydande omfattning inte förelåg.

### **4.3 Särskilt om positionen i företaget**

Verksamhetsrekvisitet har prövats i RÅ 2005 ref. 3, där andelsägaren var innehavare av en position som både företagsledare och högre befattningshavare. Andelsägaren var VD och ensam ägare till moderbolaget i en koncern. SRN och HFD gjorde samma bedömning. Vilken var att inledningsvis framhäva andelsägarens position som VD, sedan vidga resonemanget och förklara att andelsägarens arbetsprestationer i bolaget måste vara av stor betydelse för vinstgenereringen för att verksamhetskravet ska vara infriat. Detta ansågs inte vara fallet.<sup>152</sup> Likt vad som framgår ovan ska det betonas att positionen i företaget inte var den enda faktorn som beaktades i detta avgörande. Arbetsinsatsernas betydelse för vinstgenereringen var, i kombination med positionen i företaget, en faktor som spelade in. Dessutom var det till synes avsaknaden av ekonomiskt betydelsefulla arbetsprestationer som var avgörande för att verksamhetskravet inte bedömdes vara infriat. Detta i och med att det annars tycks finnas en presumtion om att en högre

---

<sup>149</sup> Jfr RÅ 2004 ref. 61, RÅ 2004 not. 162.

<sup>150</sup> RÅ 2009 not. 68.

<sup>151</sup> Se Tivéus (2014), s. 13f.; Lodin, m.fl. (2017), s. 452.

<sup>152</sup> RÅ 2005 ref. 3. Jfr RÅ 2009 not. 68 där ett liknande resonemang framförs, andelsägaren var företagsledare samt ensam i styrelsen men arbetsinsatserna var inte att anse som betydelsefulla för vinstgenereringen och således förelåg ingen kvalificerad verksamhet.

position i företaget medför betydande verksamhet. Resonemanget faller väl ut med dels reglernas syfte, dels vad som framgår av förarbetena.<sup>153</sup>

Två mål vilka prövat positionen som högre befattningshavare som enda faktor är RÅ 2010 ref. 102 och RÅ 2002 not. 110. I det förstnämnda fallet förklarades att då andelsägaren var VD för en förening denne var delägare i skulle vederbörande anses vara verksam i betydande omfattning.<sup>154</sup> I det andra målet betraktades andelsägaren som verksam i betydande omfattning på den grund att maken var VD och vVD i ett delägt bolag respektive dotterbolag.<sup>155</sup>

Vad som är intressant med de ovanstående rättsfallen är att när positionen som företagsledare eller annan högre befattningshavare diskuteras enskilt leder det till att verksamhet i betydande omfattning anses föreligga. När denna position i företaget diskuteras i samband med den underliggande arbetsinsatsen, som inte bedöms vara betydelsefull för vinstgenereringen, betraktas andelsägaren däremot inte vara verksam i betydande omfattning. Det har i RÅ 2010 ref. 102 och RÅ 2002 not. 110 samt förarbetena uppfattats en sorts presumtion om att en företagsledare eller högre befattningshavare alltid är verksam i betydande omfattning men att detta inte är en nödvändig sanning visas av RÅ 2005 ref. 3.<sup>156</sup>

Ett rättsfall som berör både positionen som företagsledare eller annan högre befattningshavare samt positionen som styrelseledamot är RÅ 1999 not. 87. Andelsägaren söker svar på om han, i egenskap av närstående, är verksam i betydande omfattning på grund av att hans far eller morfar är det. Fadern är delägare samt VD för företaget och morfadern är delägare, styrelsemedlem samt innehar röstmajoritet. HFD fastslår att bedömningen ska göras utifrån arbetsprestationernas betydelse för företagets vinstgenerering och att morfadern därav inte är att betrakta som kvalificerat verksam även då han varit behjälplig i vissa förhandlingar.<sup>157</sup> Detta är snarare ett exempel på vad som i förarbetena framgår om att styrelseledamöter inte är kvalificerat verksamma om de inte fortlöpande arbetar i verksamheten, även

---

<sup>153</sup> Se prop. 1989/90:110, s. 467f., 703.

<sup>154</sup> Se RÅ 2010 ref. 102.

<sup>155</sup> Se RÅ 2002 not. 110.

<sup>156</sup> Jfr prop. 1989/90:110, s. 703.

<sup>157</sup> RÅ 1999 not. 87.

om de utför vissa betydelsefulla prestationer.<sup>158</sup> Vad gäller fadern anser HFD, utöver rollen som VD, att han är att betrakta som företagsledare och då han utför verksamhetens centrala uppgifter har hans arbetsuppgifter även bedömts vara av stor betydelse för vinstgenereringen. Således var han och även sonen verksamma i betydande omfattning.<sup>159</sup> HFD har i det här rättsfallet betonat att positionen i företaget inte som ensam faktor ska medföra att verksamhetsrekvisitet bedöms vara infriat, åtminstone inte när positionen i fråga är styrelsemedlem, vilket var fallet för morfadern. Det förefaller som att positionen i företaget istället behöver kombineras med en annan faktor för att verksamhet i företaget ska anses vara av betydande omfattning, vilket var fallet för fadern som dels var VD och företagsledare, dels utförde arbetsprestationer som ansågs vara betydelsefulla för vinstgenereringen.

Vidare till positionen som styrelsemedlem. I tre avgöranden har denna fråga varit primär, dessa är RÅ 2000 not. 164, RÅ 2004 not. 125 samt RÅ 2007 not. 66. I det förstnämnda målet var det fråga om en styrelsemedlem som utfört vissa uppgifter av stor betydelse var att anse som verksam i betydande omfattning. I RÅ 2004 not. 125 var frågan huruvida andelsägare som utgjorde företagsledare och styrelseordförande var kvalificerat verksam. RÅ 2007 not. 66 behandlade en andelsägare och styrelseledamot som enbart utförde sedvanligt styrelsearbete. Inte i något av fallen ansåg HFD att arbetsprestationerna varit av särskild betydelse för vinstgenereringen.<sup>160</sup> Således förelåg inte verksamhet i betydande omfattning. Dessa rättsfall antyder att när positionen i företaget är den enda faktor som förekommer för bedömning av huruvida kvalificerad verksamhet föreligger och det enbart är positionen som styrelsemedlem som är aktuell för bedömning ska andelarna inte bedömas kvalificerade. Att sedvanligt styrelsearbete inte ska medföra att verksamhet i betydande omfattning anses föreligga trots att vissa prestationer av större betydelse har utförts stadgas, som tidigare nämnts, i förarbetena.<sup>161</sup>

Även om det i sig inte är en oskäligen tanke att arbetsinsatser utförda av den som har en framstående position i bolaget presumeras vara av betydelse för företagens

---

<sup>158</sup> Prop. 1989/90:110, s. 703.

<sup>159</sup> Se RÅ 1999 not. 87.

<sup>160</sup> RÅ 2000 not. 164, RÅ 2004 not. 125, RÅ 2007 not. 66.

<sup>161</sup> Se prop. 1989/90:110, s. 703.

vinstgenerering så är det rimligt att en andelsägare inte anses vara verksam i betydande omfattning enbart på denna grund. Det är inte otänkbart att en andelsägare exempelvis sitter med i styrelsen enbart för att få insyn i verksamheten och på så sätt har möjlighet att bevaka sina egenintressen, så som satsat kapital.<sup>162</sup> Den bedömningen att positionen i fåmansföretaget som ensam faktor inte ständigt är tillräcklig för att verksamhetskravet ska anses infriat är även i linje med det syfte som lagstiftaren har bakom 3:12-reglerna. Enbart det faktum att en viss position inom fåmansföretaget innehas av andelsägaren innebär inte nödvändigtvis att arbetsinkomster omvandlats till kapitalinkomster vid kapitalvinst eller utdelning. Mot denna bakgrund är det rimligt att positionen i företaget inte som ensam faktor i samtliga fall bör vara avgörande för huruvida verksamhetskravet anses infriat.

#### **4.4 Särskilt om den kvantitativa faktorn: nedlagd arbetstid**

Rättsfallen som redogjordes för under den kvantitativa faktorn i avsnitt 3.4 var dels RÅ 2007 ref. 15, dels HFD 2013 ref. 11 I och II. Vad gäller RÅ 2007 ref. 15 fann HFD att verksamhet i betydande omfattning inte förelåg. Intressant är dock att HFD vid sin bedömning fäster vikt vid antal nedlagda arbetstimmar. Eller annorlunda uttryckt, bristen av nedlagda arbetstimmar. Vad som, av förarbetena att döma, verkar vara ett kvalitativt rekvisit tycks således ha en kvantitativ komponent.<sup>163</sup> Av rättsfallet är det svårt att avgöra om den ringa mängden nedlagd arbetstid var den avgörande faktorn i domstolens bedömning att verksamhetskravet inte var infriat. Däremot förstås att denna faktor kombineras med att arbetsprestationerna inte anses vara betydelsefulla för vinstgenereringen i sådan utsträckning att verksamhet i betydande omfattning anses föreligga.<sup>164</sup> HFD utgick alltså från två faktorer, dock är det problematiskt att avgöra om den ena värderades högre än den andra i bedömningen.

---

<sup>162</sup> Detta var exempelvis fallet i RÅ 2000 not. 164 där ett liknande resonemang fördes.

<sup>163</sup> Se prop. 1989/90:110, s. 468, 703 där det bland annat framgår att arbetsinsatserna ska vara betydelsefulla för vinstgenereringen.

<sup>164</sup> Jfr RÅ 2009 not. 68 där arbetstiden i en kapitalförvaltande verksamhet understeg 10 timmar per år och arbetsinsatserna inte ansågs vara av sådan art att kvalificerade verksamhet förelåg.

Kapitalvinsten i RÅ 2007 ref. 15 ansågs hänförlig till en värdetillväxt i fastigheter snarare än som sparade vinstmedel upparbetade av andelsägaren. HFD klargör i HFD 2013 ref. 11 I att detta inte innebär att kapitalvinst som hänförs till fastigheters värdetillväxt utesluter att andelsägaren kan ha utfört arbetsinsatser som varit betydelsefulla för fåmansföretagets vinstgenerering.<sup>165</sup> HFD hävdar alltså att de båda omständigheterna kan samexistera. Något som tycks rimligt då exempelvis en högkonjunktur inte nödvändigtvis medför att andelsägaren förändrar sitt arbetssätt samtidigt som det kan leda till att fastigheter stiger i värde. I förarbetet framgår bland annat att en vinst beroende på värdetillväxt i fastighet inte bör beskattas enligt 3:12-reglerna givet att det inte förekommit betydande arbetsinsatser.<sup>166</sup> Men det framgår inget hinder för att en värdetillväxt kan ske samtidigt som andelsägaren är verksam i betydande omfattning och upparbetar vinst i bolaget. Vad gäller själva bedömningen resonerar HFD utifrån samtliga undersökta faktorer när de fastställer att andelsägaren varit verksam i betydande omfattning genom broderns arbete i bolaget. Broderns position som VD såväl som styrelsemedlem beaktades, likväl som den nedlagda arbetstiden och den ekonomiska betydelsen av arbetet. Även i detta rättsfall var det alltså fråga om en sammanvägning av olika faktorer i HFD:s bedömning. På samma sätt förelåg det i HFD 2013 ref. 11 II där den kvantitativa faktorn och arbetsuppgifternas ekonomiska betydelse beaktades när HFD fann att verksamhet i betydande omfattning förelåg. I detta avgörande var andelsägarna verksamma 8-12 timmar per vecka och person.

Inte i något av de avgöranden som har redogjorts för har den kvantitativa faktorn ensam varit föremål för prövning. I RÅ 2007 ref. 15, där HFD inte ansåg att verksamhet i betydande omfattning förelåg, uppgick den nedlagda arbetstiden till 2,5 timmar per år.<sup>167</sup> I HFD 2013 ref. 11, där verksamhetsrekvisitet ansågs vara infriat i båda delmålen, var den nedlagda arbetstiden som minst 200 timmar per år.<sup>168</sup> Detta skulle kunna innebära att den mängd arbetade timmar som krävs för att verksamhetsrekvisitet ska vara infriat ligger i intervallet 2,5 till 200 timmar per år. Det är ett brett intervall och det ska betonas att andra faktorer förutom den kvantitativa faktorn var del av HFD:s bedömning. Detta resonemang är heller inte

---

<sup>165</sup> HFD 2013 ref. 11 I.

<sup>166</sup> Prop. 1989/90:110, s. 469.

<sup>167</sup> RÅ 2007 ref. 15.

<sup>168</sup> HFD 2013 ref. 11 I.

i linje med förarbetena som indikerar att det är den kvalitativa aspekten av arbetet som medför verksamhet i betydande omfattning och att arbetsinsatsen ska ses i relation till bolagets omständigheter och omfattning.<sup>169</sup> En gemensam nämnare är dock att i de avgöranden då verksamhet i betydande omfattning ansågs föreligga var arbetsinsatserna ekonomiskt betydelsefulla för fåmansföretaget och i det avgörande då verksamhetskravet inte var infriat ansågs inte arbetsprestationerna varit särskilt betydelsefulla för vinstgenereringen.

## 4.5 Avslutande reflektion

Av förarbetena kan, som poängterats i studien, förstås att den kvalitativa betydelsen av andelsägarens arbetsprestationer för fåmansbolagets vinstgenerering är av central betydelse för huruvida verksamhet i betydande omfattning ska anses föreligga. Den praxis som förekommer på området går i samma riktning. Vidare går det att uttyda en viss presumtion från förarbetena angående att andelsägare som utgör företagsledare eller innehar andra högre befattningar inom fåmansföretaget per automatik anses vara viktiga för företagets vinstgenerering och således även verksamma i betydande omfattning.<sup>170</sup> Praxis har dock i stort visat att enbart andelsägarens position i fåmansföretaget, så som exempelvis VD, styrelseordförande eller dylikt, inte ensamt är tillräcklig för att verksamhet i betydande omfattning ska anses föreligga. Endast i två rättsfall har högsta instans ansett att andelsägarens position i företaget som ensam faktor har varit tillräckligt för att verksamhetskravet ska anses uppfyllt.<sup>171</sup> I dessa fall var det fråga om positioner som företagsledare, VD och vVD. Med andra ord positionen som företagsledare eller annan högre befattningshavare. Inte heller har det framgått att nedlagd arbetstid som ensam faktor medför att verksamhetsrequisitet bedöms vara infriat. I övriga rättsfall gör högsta instans bedömningen att verksamhet i betydande omfattning endast förekommer om nedlagd arbetstid eller en högre position i fåmansföretaget föreligger samtidigt som en annan faktor är infriat, att

---

<sup>169</sup> Prop. 1989/90:110, s. 468, 703.

<sup>170</sup> Se prop. 1989/90:110, s. 703.

<sup>171</sup> Se RÅ 2002 not. 110 och RÅ 2010 ref. 102.



andelsägarens arbetsprestationer varit särskilt betydelsefulla för vinstgenereringen i fåmansföretaget.<sup>172</sup>

---

<sup>172</sup> Se exempelvis RÅ 2002 ref. 21, RÅ 2005 ref. 3, RÅ 2009 not. 68.

## 5. Sammanfattning och slutsatser

Syftet med denna uppsats har varit att utreda och analysera innebörden av rekvisitet verksam i betydande omfattning. Detta har uppnåtts genom att undersöka vilka faktorer som har betydelse för när verksamhet i betydande omfattning ska anses föreligga samt hur dessa faktorer förhåller sig till varandra. Den metod som tillämpats är den rättsdogmatiska metoden, vilket innebär att rättsläget har utretts med hjälp av de traditionella rättskällorna. Materialet som utgör studiens grund är främst baserat på rättsfall från år 1993, då 3:12-reglerna började tillämpas i praxis, till år 2018. Allt som allt har material fram till och med december 2018 beaktats i studien.

Studien konstruerades med ett deskriptivt kapitel som ämnade ge läsaren en yttlig förståelse för fåmansföretagsreglernas syfte och för vissa centrala begrepp. I det tredje kapitlet följde en redogörelse för relevanta rättsfall. Då studien undersöker olika faktors betydelse för verksamhetsrekvisitet har varje faktor, och därtill hörande rättsfall, tillägnats ett eget delavsnitt. Det fjärde kapitlet har ägnats åt en diskussion och analys av rättsläget som har utgått ifrån de rättsfall som tidigare redogjorts för.

Studien har påvisat att rätten lagt vikt vid samtliga undersökta faktorer i bedömningen. Dessa faktorer är arbetsprestationernas betydelse för vinstgenereringen som en kvalitativ faktor, positionen i företaget som styrelseledamot respektive positionen i företaget som företagsledare eller annan högre befattningshavare och avslutningsvis den kvantitativa mängden nedlagd arbetstid. Trots presumtionen som framgår i förarbetena om att företagsledare och andra högre befattningshavare är verksamma i betydande omfattning har praxis i flertalet avgöranden indikerat att så inte nödvändigtvis är fallet.<sup>173</sup> Sammantaget har analysen dock utmynnat i att det inte går att utesluta att en skattskyldig kan anses vara verksam i betydande omfattning enbart på grund av sin<sup>174</sup> position i

---

<sup>173</sup> Presumtionen framgår av prop. 1989/90:110, s. 703.

<sup>174</sup> Självfallet är konceptet detsamma om positionen innehas av en närstående till andelsägaren.

företaget. Detta gäller dock för positioner som företagsledare eller annan högre befattningshavare snarare än för positionen som styrelseledamot. Specifikt var det fråga om positionerna som företagsledare och VD respektive vVD i de två relevanta avgörandena. I övrigt visar praxis att den enda av de undersökta faktorerna som ensam kan leda till att verksamhetsrekvisitet anses infriat är arbetsprestationernas särskilda betydelse för fåmansbolagets vinstgenerering, detta är i linje med vad som uttrycks i förarbetena.<sup>175</sup> De övriga undersökta faktorerna har inte ansetts utgöra tillräcklig grund för att infria verksamhetskravet i de fall de inte kombinerats med arbetsprestationer som varit särskilt betydelsefulla för vinstgenereringen.

Studiens bidrag till diskursen är sammantaget att samtliga undersökta faktorer spelat in i den bedömning som gjorts i de betraktade avgörandena samt att det inte går att utesluta att en skattskyldig är verksam i betydande omfattning genom sin position som företagsledare eller annan högre befattningshavare. I övrigt krävs att den skattskyldige eller dennes närstående har utfört arbetsprestationer av stor betydelse för vinstgenereringen för att verksamhetsrekvisitet ska anses infriat.

Nämnas bör att studien är begränsad på så sätt att rättsfallen på området är limiterade till antalet samt att en förhållandevis stor del av rättsfallen är överklagade förhandsbesked. Det sistnämnda innebär inte på något sätt att avgörandena förlorar sitt prejudikatvärde men bör likväl beaktas då den tillgängliga informationen i dessa mål sällan är lika fullständig som i målen från förvaltnings- och kammarrätten. Detta kan i sin tur medföra att de resonemang som förs har en mer generell karaktär. Rättsfallen är inte heller så få till antalet att slutsatser varit omöjliga att dra men en större datamängd innebär självfallet att mönster enklare och med än större säkerhet kan påträffas. Vidare är propositioner det sista förarbetet som produceras innan riksdagen fattar beslut om en ny lag och således är det ett dokument med avsevärd betydelse för tolkning av lagtext. Detta innebär dock inte att förarbeten från de tidigare stegen i lagstiftningsprocessen är ointressanta. Fokus hade kunnat utvidgas till dessa förarbeten för att möjligen få en än djupare förståelse för argumenten och resonemangen bakom reglerna.

---

<sup>175</sup> Se prop. 1989/90:110, s. 468f., 703.

Avslutningsvis lämnas förslag till fortsatta studier. Utöver undersökningar kring det närliggande rekviritet ”samma eller likartad verksamhet”, föreslås studier beträffande huruvida 57 kap. 4 § första stycket 2 IL har utrymme för att den arbetsprestation som medför att verksamhetsrekviritet är infriat kan ha skett i ett företag utan ägarkoppling till den skattskyldige. Det vill säga då arbetsprestationen har ägt rum i ett företag som varken någon närstående eller andelsägaren själv äger direkt eller indirekt. En sådan fråga var aktuell i HFD 2018 ref. 31, vilket visar att frågan är relevant.

# Käll- och litteraturförteckning

## Offentligt tryck

Lagrådsremiss: Förändrade skatteregler för delägare i fåmansföretag, den 8 juni 2017, Stockholm: Finansdepartementet.

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

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

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

Prop. 2005/06:40 Reformerade beskattningsregler för ägare i fåmansföretag.

## Litteratur

Grosskopf, Göran (1976), *Beskattning av fåmansbolag: en inkomstskatterättslig studie av särbehandlingen av fåmansbolag*, Stockholm: Norstedt, Diss. Stockholm: Univ.

Kleineman, Jan i Nääv, Maria & Zamboni, Mauro (red.) (2018), *Juridisk metodlära*, 2 uppl., Lund: Studentlitteratur.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer & Simon-Almendal, Teresa (2017), *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt. Del 2*, 16 uppl., Lund: Studentlitteratur.

Ramberg, Christina, Beshar, Alexander, Carlson, Laura, Croon, Adam, Granmar, Claes, Kleist, David, Leviner, Pernilla & Norée, Annika (2018), *Rättskällor: en introduktion i kritiskt tänkande*, 1 uppl., Stockholm: Norstedts Juridik.

Rydin, Urban, Båvall, Bertil & Bartels, Katarina (2016), *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, 4 uppl., Stockholm: Wolters Kluwer.

Sandgren, Claes (2018), *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: ämne, material, metod och argumentation*, 4 uppl., Stockholm: Norstedts Juridik.

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

Tjernberg, Mats (1999), *Fåmansaktiebolag: en skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.fl.*, 1 uppl., Uppsala: Iustus Förlag.

Tjernberg, Mats (2017a), 'Riskkapitaldomarna – verksamhet i betydande omfattning, och i vilket företag?', *Svensk skattetidning*, s. 351-366.

Tjernberg, Mats (2017b), 'Synpunkter på översynen av fördelningsreglerna i 57 kap. IL', *Skattenytt*, s. 17-32.

Tjernberg, Mats (2018), *Skatterättslig tolkning*, 1 uppl., Uppsala: Iustus Förlag.

Von Bahr, Stig (2018), 'HFD och riskkapitalisterna', *Skattenytt*, s. 630-636.

# Rättsfallsförteckning

## **Regeringsrättens och Högsta förvaltningsdomstolens referatmål**

RÅ 1993 ref. 99

RÅ 2002 ref. 21

RÅ 2002 ref. 27

RÅ 2007 ref. 15

RÅ 2004 ref. 61

RÅ 2005 ref. 3

RÅ 2010 ref. 11 I och III

RÅ 2010 ref. 102

HFD 2012 ref. 67 I

HFD 2013 ref. 11 I-II

## **Regeringsrättens och Högsta förvaltningsdomstolens notismål**

RÅ 1999 not. 87

RÅ 2000 not. 164

RÅ 2002 not. 110

RÅ 2004 not. 125

RÅ 2004 not. 162

RÅ 2007 not. 66

RÅ 2007 not. 94

RÅ 2009 not. 68

HFD 2016 not. 23