



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Emily Strömbeck

Kvalificerade andelar i fastighetsförvaltande fåmansföretag

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Kandidatuppsats på juristprogrammet
15 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin: HT2020

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRKORTNINGAR	3
1 INLEDNING	4
1.1 Syfte	4
1.2 Frågeställning och avgränsning	5
1.3 Teori och metod	5
1.4 Material	5
1.5 Forskningsläget	6
1.6 Disposition	6
2 BESKATTNING AV FÅMANSFÖRETAG	8
2.1 Reglernas syfte	8
2.2 Reglernas tillämpning	9
2.2.1 Gränsbeloppet	10
2.2.2 Undantagsregeln som blev ett takbelopp	11
2.3 Förvaltande fåmansföretag	12
3 VERKSAM I BETYDANDE OMFATTNING	14
4 RÄTTSFALL	16
4.1 Värdepappersförvaltande fåmansföretag	16
4.2 RÅ 2007 ref. 15	17
4.3 HFD 2013 ref. 11 I & II	19
5 ANALYS	22
6 SLUTSATS	27
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	28
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	30

Summary

The Swedish regulation on taxation of close companies originates from the Swedish tax reform of 1990. In order to prevent shareholders in close companies to refrain from giving oneself salary and instead distribute profit by dividend or at a divestment, a special tax regulation was introduced. The regulation is applicable if the shares are considered to be qualified.

Regarding management close companies the regulation has come to be criticized. The argument is based on the fact that a direct ownership is taxed as capital. Also, it has been argued that the profit from managing properties and shares is not related to those earnings primarily targeted by the rules.

This essay examines what constitutes qualified shares in property managing close companies. In focus of the essay is the necessary condition *active to a significant extent* in chapter 57 section 4 Swedish Income Tax Act. The essay also discusses the regulation critically based on its original purpose; to prevent and neutralize conversion of income. By studies of the Swedish Income Tax Act, its legislative history, precedents and doctrine the essay attempts to establish the law.

In the analysis it is stated that the two most crucial criteria are what type of tasks the taxpayer or his relatives has performed within the close company and how many hours those tasks extend to. How the profit has been generated is not a criterion that shall be considered. It can be questioned whether or not the regulation fulfill its original purpose. Partly due to the fact that it does matter what form of association that is chosen when managing property, but also because the rule of an upper limit includes all close companies, even those originally not subject to an exception.

Sammanfattning

Dagens regler om beskattning av fåmansföretag härstammar från 1990 års skattereform. För att undvika att ägare till fåmansföretag avstod från att ta ut lön och istället tillgodogjorde sig upparbetad ersättning genom utdelning eller realisationsvinst infördes speciella skatteregler. För att omfattas av reglerna krävs det att man äger kvalificerade andelar i ett fåmansföretag. I förhållande till förvaltande fåmansföretag har kritik riktats mot reglerna. Detta mot bakgrund av att ett direkt innehav av tillgångarna beskattas i inkomstslaget kapital. Dessutom har det pekats på att vinster som uppstår genom värdeökning på fastigheter eller aktier inte utgör sparade arbetsinkomster och därför inte borde beskattas i inkomstslaget tjänst.

Denna uppsats undersöker vad som utgör kvalificerade andelar i fastighetsförvaltande fåmansföretag. Fokus i framställningen ligger på rekvisitet *verksam i betydande omfattning* i 57 kap. 4 § Inkomstskattelagen. Uppsatsen diskuterar även reglerna kritiskt mot bakgrund av dess ursprungliga syfte; att undvika och neutralisera skatteeffekterna av inkomstomvandling. Genom studier av inkomstskattelagen, dess förarbeten, rättspraxis och doktrin ämnar uppsatsen fastställa gällande rätt avseende kvalificerade andelar i fastighetsförvaltande fåmansföretag.

I analysen konstateras att de två viktigaste kriterierna i bedömningen om andelarna är kvalificerade eller ej är vilken typ av arbetsuppgifter som utförts och hur många timmar arbetsuppgifterna omfattat. Hur vinstgenereringen faktiskt har skett ska inte beaktas. Slutligen kan det ifrågasättas hur väl reglerna fyller avsedd funktion. Delvis eftersom det spelar stor roll vilken form man väljer att äga en fastighet genom, men också eftersom det takbelopp som införts omfattar både förvaltande bolag och bolag som ursprungligen inte skulle omfattas av något undantag överhuvudtaget.

Förkortningar

HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IBB	Inkomstbasbelopp
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
not.	notisfall
Prop.	Proposition
ref.	referat
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden

1 Inledning

I samband med 1990 års skattereform infördes nya beskattningsregler för utdelning och vinst på kvalificerade andelar i fåmansföretag. Reglerna syftade till att motverka att ägare i fåmansföretag avstod från att ta ut lön och istället tillgodogjorde sig upparbetad ersättning i form av lägre beskattade kapitalinkomster. Reglerna har sedan start omfattat kvalificerade andelar i alla typer av fåmansföretag, oavsett bransch. I förarbetena nämndes emellertid att det i vissa typer av verksamheter kan uppstå höga kapitalavkastningar, utan att det har någon koppling till sparade arbetsinkomster. I dessa fall fanns från början en tanke om att det skulle vara möjligt för den skattskyldige att inte omfattas av beskattningsreglerna för fåmansföretag. Speciellt nämndes fastighetsförvaltande bolag, i vilka en hög kapitalavkastning vid en försäljning ofta är en följd av den goda prisutvecklingen på fastighetsmarknaden. Fastighetsförvaltande fåmansföretag omfattas av beskattningsreglerna, men med anledning av den marknad som bolagen verkar på kan bedömningen av vad som utgör kvalificerade andelar te sig annorlunda för just dessa bolag. Denna uppsats kommer utreda vad som utgör kvalificerade andelar i fastighetsförvaltande fåmansföretag och hur bedömningen görs avseende andelar i dessa bolag. Vidare kommer uppsatsen undersöka hur väl fungerande reglerna faktiskt är mot bakgrund av det ursprungliga syftet och viljan att urskilja vilka inkomster som utgör kapital- respektive arbetsinkomster och beskatta dessa därefter.

1.1 Syfte

Syftet med denna uppsats är att utreda hur bedömningen av vad som utgör kvalificerade andelar görs avseende fåmansföretag som bedriver fastighetsförvaltande verksamhet. Uppsatsen ämnar även utvärdera hur väl fungerande reglerna är mot bakgrund av dess ursprungliga syfte och kritiskt granska dess tillämpning på fastighetsförvaltande fåmansföretag.

1.2 Frågeställning och avgränsning

Uppsatsen ämnar besvara följande frågeställning: när anses andelar i fastighetsförvaltande fåmansföretag vara kvalificerade? Härvid kommer det fästas stor vikt vid vilka kriterier som är relevanta i bedömningen utifrån de rättsfall där frågan prövats. I framställningen står rekvisitetet *verksam i betydande omfattning* i 57 kap. 4 § inkomstskattelagen i fokus. Andra rekvisit och förutsättningar, såsom vem som är närstående och vad som utgör samma eller likartad verksamhet, kommer inte behandlas.

Definitionen av ett fåmansföretag kommer endast redogöras för översiktligt. Uppsatsen kommer av pedagogiska skäl kortfattat behandla de speciella skattereglerna som kvalificerade andelar i fåmansföretag omfattas av. På området finns det även andra regler som kan komma att bli aktuella vid en prövning, exempelvis utomstående regeln, av utrymmesskäl lämnas de emellertid utanför uppsatsen.

1.3 Teori och metod

Uppsatsen är framtagen genom en rättsdogmatisk metod. Studier av IL, dess förarbeten, relevant praxis och doktrin har genomförts för att fastställa gällande rätt. Vidare har förarbetena studerats även i syfte att redogöra för de bakomliggande motiven och ändamålen med reglerna. Detta med avsikten att kritiskt granska gällande rätt mot dess ursprungliga syfte och utvärdera hur väl reglerna fyller avsedd funktion.¹

1.4 Material

Framställningen bygger i stor utsträckning på förarbetena inför 1990 års skattereform samt relevanta rättsfall från Högsta förvaltningsdomstolen. Reglerna har sedan dess tillkomst genomgått en rad förändringar varför även senare förarbeten och litteratur använts för att beskriva dess nuvarande utformning. Även lagkommentarer till dagens IL har använts i detta syfte. På grund av de många förändringar som skett är den litteratur som

¹ Kleineman, ”Rättsdogmatisk metod”, s. 21-46.

förekommer i första hand nutida. I viss mån har något äldre litteratur använts i den utsträckning denna fortfarande kan anses aktuell eller på annat vis tjäna ett syfte för framställningen.

1.5 Forskningsläget

Frågan om kvalificerade andelar i fastighetsförvaltande och värdepappersförvaltande fåmansföretag har tidigare berörts i en examensuppsats från 2014.² I uppsatsen gjordes en jämförelse mellan de båda typerna av verksamhet och hur bedömningen skiljer sig åt. Denna uppsats fokuserar dock främst på fastighetsförvaltande fåmansföretag. Värdepappersförvaltande fåmansföretag berörs emellertid också kortfattat i framställning.

I den doktrin som finns på området tycks enbart redogöras kortfattat för utgången i de mål som prövats, vilka även behandlas i denna uppsats. Problematiken kring kvalificerade andelar i fastighetsförvaltande fåmansföretag tycks emellertid vara välkänd även om någon ingående analys mot bakgrund av det ursprungliga syftet med reglerna inte verkar ha gjorts. Regelverket i förhållande till kapitalförvaltande bolag har dock debatterats flitigt sedan reglernas tillkomst och i vissa avseenden kan argumenten som framförts i debatten även appliceras på fastighetsförvaltande bolag. Frågan om kapitalförvaltande bolag har bland annat belysts i en utredning från 2002.³

1.6 Disposition

Uppsatsen kommer inledningsvis att behandla reglerna om beskattning av fåmansföretag och dess bakomliggande syfte. Utgångspunkten för denna framställning kommer vara förarbetena inför 1990 års skattereform. Därefter kommer rekvisitet *verksam i betydande omfattning* redogöras för. Efter detta kommer rättspraxis avseende kvalificerade andelar i fastighetsförvaltande

² Forster, *Verksam i betydande omfattning – avseende kapitalförvaltande fåmansföretag*.

³ SOU 2002:52.

bolag behandlas. Praxis avseende kvalificerade andelar i värdepappersförvaltande bolag kommer också redogöras för översiktligt. Därpå kommer uppsatsen analysera dagens rättsläge med utgångspunkt i de rättsfall som behandlat kvalificerade andelar i fastighetsförvaltande fåmansföretag. Härvid förs även en diskussion och jämförelse med värdepappersförvaltande fåmansföretag. Slutligen diskuteras gällande rätt kritiskt mot bakgrund av lagstiftningens ursprungliga syfte.

2 Beskattning av fåmansföretag

Dagens skatteregler avseende fåmansföretag och kvalificerade andelar härstammar från 1990 års skattereform. I samband med reformen infördes ett system som innebar en progressiv beskattning av förvärvsinkomster och en proportionell beskattning av kapitalinkomster. För ägare och verksamma i mindre bolag ansågs detta system medföra incitament att i stor utsträckning avstå från att ta ut lön och istället tillgodogöra sig upparbetad vinst genom utdelning eller vid en försäljning av bolaget. På så vis hade det varit möjligt att undgå den progressiva skatteskalen och beskattas med maximalt 30 % i inkomstslaget kapital. Anledningen till att denna risk ansågs hög bland just mindre företag berodde på det stora inflytande ägaren normalt har i mindre bolag och att det ofta saknas ett faktiskt tvåpartsförhållande mellan ägare och bolag.⁴

För att undvika att arbetsinkomster omvandlades och plockades ut som kapitalinkomster infördes speciella skatteregler för fåmansföretag. Reglerna innebär att en del av den kapitalvinst eller utdelning som ägaren tillgodogör sig kan komma att beskattas i inkomstslaget tjänst istället. Inkomsten hänförs till en speciell post i inkomstslaget. För bolaget betraktas emellertid transaktionen fortfarande som utdelning eller kapitalvinst och medger inte någon rätt till avdrag.⁵

2.1 Reglernas syfte

Mot bakgrund av de ovan angivna riskerna för att ägare i mindre bolag skulle komma att omvandla arbetsinkomster till kapitalinkomster försökte man genom reglerna uppnå ett system där normal kapitalavkastning skulle beskattas i inkomstslaget kapital, medan sådan avkastning som ansågs vara högre än normal kapitalavkastning skulle beskattas i inkomstslaget tjänst.

⁴ Tjernberg, *Fåmansföretag & beskattning*, 48.

⁵ *Ibid.*, 48-51.

Syftet var att åstadkomma likformighet i beskattning jämfört med höginkomstbeskattade löntagare.⁶ Avsikten med regleringen var således att neutralisera skatteeffekterna av olika typer av inkomster.⁷ I sammanhanget bör det därför erinras om två av de grundläggande principerna i den svenska skatterätten; likformighetsprincipen och neutralitetsprincipen.

Likformighetsprincipen kan sägas vara en allmän rättvisepincip inom skatterätten. Den tar sin utgångspunkt i att lika och jämförbara fall ska behandlas på samma sätt och att personer med samma inkomster ska belastas med samma skatt.⁸ Neutralitetsprincipen hänger ihop med likformighetsprincipen. Principen tar sikte på valmöjligheterna som individen ställs inför och menar att skattesystemet ska vara neutralt på så vis att det inte ska spela någon roll vilket alternativ den skattskyldige väljer.⁹ För ägare till fåmansföretag innebär neutralitetsprincipen att det inte ska spela någon roll vilken form ägaren väljer att bedriva sin verksamhet i samt om ägaren väljer att ta ut lön eller utdelning.¹⁰ Likformighetsprincipen är istället aktuell på så vis att ägare till fåmansföretag ska beskattas lika mycket som löntagare med samma faktiska inkomst.¹¹

2.2 Reglernas tillämpning

Reglerna kan först tillämpas om det rör sig om kvalificerade andelar i ett fåmansföretag. Kvalificerade andelar och verksamhetsrequisitet behandlas under avsnitt 3. Definitionen av ett fåmansföretag finns i dagens 56 kap. 2 § IL. Ett fåmansföretag föreligger om fyra eller färre delägare äger andelar motsvarande mer än 50 procent av rösterna. Ett fåmansföretag kan också föreligga om verksamheten är uppdelad och oberoende av varandra, förutsatt att en andelsägare har den faktiska bestämmanderätten över en del av verksamheten.¹² Om någon av definitionerna är uppfyllda och andelarna

⁶ Prop. 1989/90:110, 467-472.

⁷ Rydin – Båvall, *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, s. 59.

⁸ Lodin m.fl., *Inkomstskatt – en lärobok i skatterätt del 1*, s. 41-42.

⁹ *Ibid.*, s. 42-44.

¹⁰ *Ibid.*, s. 42-44.

¹¹ Rydin – Båvall, *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, s. 57.

¹² Andersson m.fl., *Inkomstskattelagen: En kommentar. Del II*, s. 1762-1763.

är kvalificerade omfattas utdelningar och kapitalvinster av ett gränsbelopp, men också av ett takbelopp. Dessa regler kommer redogöras för nedan.

2.2.1 Gränsbeloppet

Eftersom det vid reglernas tillkomst ansågs mycket svårt att avgöra vad som utgör arbetsinkomst respektive kapitalinkomst infördes en schablonberäkning.¹³ Schablonberäkningens syfte var att bestämma vad som utgör normal kapitalavkastning och därför skulle beskattas i inkomstslaget kapital.¹⁴

Normal kapitalavkastning benämns idag som gränsbeloppet. Beräkningen görs utifrån reglerna i 57 kap. 11 § IL som medger två olika sätt att beräkna årets gränsbelopp. Den ena regeln är en schablonregel och baseras enligt 57 kap. 9 § IL på föregående års inkomstbasbelopp. Den andra regeln, kallad huvudregeln, utgår från andelens omkostnadsbelopp samt ett lönebaserat utrymme.¹⁵

Schablonregeln innebär att årets gränsbelopp får beräknas till 2,75 IBB.¹⁶ För år 2020 är ett IBB 66 800 kr.¹⁷ Enligt huvudregeln beräknas årets gränsbelopp till omkostnadsbeloppet multiplicerat med statslåneräntan ökad med 9 procentenheter summerat med ett lönebaserat utrymme.¹⁸ Om det finns outnyttjat gränsbelopp från tidigare år får detta räknas upp och läggas till årets gränsbelopp.¹⁹ Utdelning och kapitalvinst upp till gränsbeloppet tas upp i inkomstslaget kapital till två tredjedelar. Beskattningseffekten blir således en skattesats om 20 %.²⁰ Utdelning och kapitalvinst överstigande gränsbeloppet beskattas emellertid progressivt i inkomstslaget tjänst.²¹ Den överstigande delen beskattas således både med kommunal och statlig

¹³ Rydin – Båvall, *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, s. 57.

¹⁴ Prop. 1989/90:110, 467-472.

¹⁵ Andersson m.fl., *Inkomstskattelagen: En kommentar. Del II*, s. 1806-1808.

¹⁶ Ibid.

¹⁷ Regeringen, *Inkomstbasbelopp, inkomstindex och balanstal för 2020 fastställt*.

¹⁸ Andersson m.fl., *Inkomstskattelagen: En kommentar. Del II*, s. 1806-1808.

¹⁹ Ibid., s. 1811-1812.

²⁰ Ibid., s. 1821, 1825-1827.

²¹ Ibid.

inkomstskatt. Den kommunala skatten varierar beroende på var den skattskyldige är folkbokförd.²² Genomsnittet för den kommunala skatten år 2021 är 32,27 %.²³ Sedan den övre skiktgränsen togs bort 2019 ligger den statliga inkomstskatten på 20 %.²⁴ Den maximala skattesatsen som en skattskyldig kan träffas av är således strax över 50 %.

2.2.2 Undantagsregeln som blev ett takbelopp

I samband med skattereformen var man medveten om att den faktiska kapitalavkastningen i vissa fall skulle kunna komma att överstiga vad som ansågs utgöra normal kapitalavkastning, utan att det för den sakens skull utgjorde sparade arbetsinkomster. Det poängterades i propositionen att syftet med reglerna var att beskatta avkastningen av ägare eller närståendes arbetsprestation. Som exempel nämndes bland annat fastighetsförvaltande fåmansföretag och att det inte vore önskvärt att beskatta ägare till dessa bolag i inkomstslaget tjänst för värdestegringen av fastigheterna.²⁵

Mot bakgrund av detta infördes en möjlighet för den skattskyldige att vid en försäljning av andelarna i ett fåmansföretag visa att en högre avkastning än den normala inte var att hänföra till sin egen eller närståendes sparade arbetsprestation.²⁶ På så vis skulle den skattskyldige kunna undgå beskattning i inkomstslaget tjänst helt eller delvis. Det ansågs höra till sakens natur att denna möjlighet inte skulle kunna komma att bli aktuell i fåmansföretag med arbetsbaserad verksamhet, ex. konsultbolag. Beviskravet var högt ställt och blev kritiserat av Lagrådet som hävdade att förslaget skulle bli svårt att tillämpa och leda till osäkerheter. Det höga beviskravet gjorde även att Lagrådet misstänkte att förslaget inte skulle få något genomslag i praktiken.²⁷ Kritiken ledde till att reglerna ändrades innan reformen trädde i kraft. Det ansågs inte finnas möjlighet för varken den

²² Ibid., s. 1966-1968.

²³ SCB, *Kommunalskatterna*.

²⁴ Andersson m.fl., *Inkomstskattelagen: En kommentar. Del II*, s. 1969-1971.

²⁵ Prop. 1989/90:110, 468-469.

²⁶ Ibid.

²⁷ Ibid.

skattskyldige eller Skatteverket att avgöra vad som faktiskt utgjorde arbetsinkomster respektive kapitalinkomster. Istället infördes därför ett takbelopp.²⁸

I propositionen diskuterades det att relatera takbeloppet till arbetsinkomster och löneuttag alternativt den skattskyldiges aktivitetsnivå i bolaget. Av enkelhetsskäl valde man emellertid att basera takbeloppet på basbelopp.²⁹ Idag är takbeloppet vid en försäljning av kvalificerade andelar 100 IBB. Av 57 kap. 22 § IL framgår att maximalt 100 IBB av realisationsvinsten ska redovisas i inkomstslaget tjänst. Till skillnad från gränsbeloppet baseras beräkningen av takbeloppet på avyttringsårets IBB.³⁰ För 2021 är ett IBB 68 200 kr.³¹ För utdelning är enligt 57 kap. 20 a § motsvarande takbelopp 90 IBB. Realisationsvinst eller utdelning överstigande takbeloppet tas upp och beskattas i inkomstslaget kapital. Den del som överstiger både gränsbeloppet och takbeloppet tas upp i sin helhet och beskattas med 30 % i inkomstslaget kapital.³² Takbeloppet gäller kvalificerade andelar i alla fåmansföretag. Vidare är takbeloppet gemensamt för en närståendekrets.³³ Vid en avyttring får beskattning i inkomstslaget tjänst det aktuella året och de fem föregående åren beaktas i beräkningen.³⁴

2.3 Förvaltande fåmansföretag

Trots att det inte ansågs önskvärt att ålägga ägare till förvaltande bolag en högre beskattning för värdestegring på fastigheter eller aktier ville man inte helt undanta förvaltande bolag från regleringen. Anledningen härför var att sparade arbetsinkomster i sådant fall skulle kunna utnyttjas för att införskaffa fastigheter eller aktier för att senare undgå reglerna.³⁵

²⁸ Prop. 1990/91:54, 221-224.

²⁹ Ibid.

³⁰ Andersson m.fl., *Inkomstskattelagen: En kommentar. Del II*, s. 1804.

³¹ Regeringen, *Inkomstbasbelopp och inkomstindex för år 2021 fastställt*.

³² Tjernberg, *Fåmansföretag & beskattning*, 87.

³³ Prop. 1990/91:54, 221-224.

³⁴ Andersson m.fl., *Inkomstskattelagen: En kommentar. Del II*, s. 1827-1828.

³⁵ Prop. 1989/90:110, 468-469.

Diskussionen om huruvida fastighets- och värdepappersförvaltande bolag borde undantas från reglerna har senare utvecklats i en utredning. I den allmänna debatten har reglernas träffsäkerhet kommit att ifrågasättas. Detta mot bakgrund av att reglerna ursprungligen ansågs ta sikte på inkomstomvandling inom höginkomsttagande yrkesgrupper såsom konsulter, advokater och läkare. Reglerna träffar emellertid alla typer av verksamheter oavsett om några möjligheter att inkomstomvandla faktiskt existerar.³⁶ Utredningen ansåg inte att det vore lämpligt att begränsa reglerna till att enbart tillämpas på vissa yrkeskategorier eftersom det inte går att utesluta möjligheten att inkomstomvandla i andra yrkeskategorier.³⁷ Gällande kapitalförvaltande fåmansföretag har det i debatten lyfts fram att dessa borde undantas från reglerna eftersom ett direkt innehav av dessa tillgångar beskattas i inkomstslaget kapital.³⁸ Utredningen fann dock att ett uttryckligt undantag inte borde införas. Man pekade på att förvaltande verksamheter inte utesluter att vinstgenereringen beror på arbetsinsatser samt att verksamhetskravet redan i sig innebär en möjlighet att undantas från reglerna.³⁹ Avseende kapitalförvaltande fåmansföretag har det även argumenterats för att arbetsinsatserna i dessa bolag inte står för vinstgenereringen, utan att kapitalinsatserna snarare är av större vikt. Utredningen instämde delvis i det synsättet men påtalade att det inte kan anses gälla i samtliga fall. Man påminde även om att verksamhetsrequisitet ska tolkas kvalitativt och att en prövning måste ske i varje enskilt fall, se avsnitt 3. En kvalificerad arbetsinsats skulle således kunna bestå i sammansättningen av bolagets portfölj.⁴⁰

³⁶ SOU 2002:52, s. 294.

³⁷ Ibid., s. 295.

³⁸ Ibid., s. 306.

³⁹ Ibid., s. 306-307.

⁴⁰ Ibid., s. 307-308.

3 Verksam i betydande omfattning

En förutsättning för att omfattas av de speciella skattereglerna är att andelarna i fåmansföretaget anses vara kvalificerade.⁴¹ Vad som utgör kvalificerade andelar framgår idag av 57 kap. 4 § IL. Andelarna anses vara kvalificerade om andelsägaren, eller en närstående till denne, har varit verksam i betydande omfattning i bolaget under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren.⁴² Till ledning för rekvisitet anges i propositionen inför 1990 års skattereform att ”en person skall alltid anses verksam i betydande omfattning i ett företag om hans arbetsinsatser har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget”⁴³. Inom definitionen faller företagsledare och högre befattningshavare. Men definitionen är inte begränsad till officiella befattningshavare. Även arbetsledare och anställda kan komma att träffas av rekvisitet. Det är inte heller ett krav att personen ska arbeta heltid i företaget, utan av relevans är prestationen i förhållande till företagets omfattning och övriga omständigheter.⁴⁴ Vidare anförs i propositionen att en styrelsemedlem inte per automatik anses vara verksam i betydande omfattning. Detta gäller även om styrelsemedlemmen utfört enstaka insatser av stor vikt för företaget.⁴⁵ Skatteverket är emellertid av uppfattningen att enstaka insatser som varit av stor betydelse för det ekonomiska resultatet bör medföra att andelarna anses kvalificerade.⁴⁶

Rekvisitet verksam i betydande omfattning ska förstås som ett kvalitativt rekvisit och i fokus för prövningen är arbetsinsatsens betydelse för vinstgenereringen.⁴⁷ Det har diskuterats om rekvisitet bör röra sig mot ett mer kvantitativt mått med riktlinjer på viss arbetad tid. Ett sådant förslag har

⁴¹ SOU 2002:52, 267.

⁴² Tjernberg, *Fåmansföretag & beskattning*, 54-55.

⁴³ Prop. 1989/90:110, 703.

⁴⁴ Ibid.

⁴⁵ Ibid.

⁴⁶ Skatteverket, *Verksam i betydande omfattning*.

⁴⁷ Rydin – Båvall, *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, s. 75.

emellertid inte genomförts.⁴⁸ Frågor som kan aktualiseras i sammanhanget är hur löneuttag, formell position och arbetad tid i bolaget påverkar bedömningen. Formell position i bolaget tycks inte ha tillmätts någon självständig betydelse i de fall som prövats även om detta anges som en självklar grund i förarbetena.⁴⁹ Att marknadsmässigt vederlag har betalats ut och värdeökningen beror på andra omständigheter kan medföra att andelarna inte ska anses kvalificerade. På samma vis kan avsaknaden av vederlag tillsammans med arbetsledande insatser medföra att andelarna ska anses kvalificerade. Det är emellertid inte en självklar situation. Trots att vederlag inte betalats ut kan vinstgenereringen hänföra sig till andra faktorer än sparade arbetsinkomster. Således måste man se till arbetsinsatsen i förhållande till företagets omfattning och övriga omständigheter.⁵⁰ Inte heller tiden man arbetat i bolaget avgör om andelarna är kvalificerade, även om kort tid kan tala för att verksamhetskravet inte uppfyllts.⁵¹

⁴⁸ SOU 2002:52, s. 295-301, 312.

⁴⁹ Rydin – Båvall, *Beskattnings av ägare till fåmansföretag*, s. 76-77.

⁵⁰ *Ibid.*, s. 77.

⁵¹ *Ibid.*, s. 76-77.

4 Rättsfall

Kvalificerade andelar i förvaltande bolag har berörts i några rättsfall. I HFD 2013 ref. 11 I & II förklarade HFD att verksamheten i fastighetsförvaltande bolag skiljer sig åt från den inom värdepappersförvaltande bolag eftersom fastighetsförvaltning i allmänhet kräver andra och mer omfattande arbetsinsatser. Samma kriterier kan således inte utan vidare tillämpas på båda verksamheterna, även om de annars har flera likheter.⁵² Nedan kommer först praxis avseende värdepappersförvaltande fåmansföretag att behandlas. Därefter behandlas rättsfallen RÅ 2007 ref. 15 och HFD 2013 ref. 11 I & II, vilka avser fastighetsförvaltande fåmansföretag.

4.1 Värdepappersförvaltande fåmansföretag

Frågan om kvalificerade andelar i värdepappersförvaltande fåmansföretag har berörts i ett antal rättsfall. Inget av fallen som varit uppe för prövning har emellertid resulterat i att andelarna ansetts kvalificerade. I ett fall hade sökande för avsikt att sälja sina privat ägda andelar i X AB till ett av sökande bildat och helägt aktiebolag. Sökande avsåg sitta i styrelsen för det nybildade bolaget, vara firmatecknare och fatta beslut om ytterligare andelsförvärv i X AB.⁵³ I ett annat fall ägde bolaget andelar i ett antal bolag, noterade såväl som onoterade samt fåmansföretag. Samtliga andelarna i bolaget ägdes av sökanden som också var styrelseordförande. Sökanden var även styrelsemedlem och VD i vissa av de bolag i vilka bolaget ägde andelar. Beträffande det arbete som hade lagts ner i bolaget hade detta endast omfattat sedvanligt styrelsearbete.⁵⁴ Ytterligare ett fall gällde värdepappersförvaltande bolag med andelar i flera noterade och onoterade bolag, samt ett fåmansföretag. Sökande var VD och styrelseledamot i bolaget. Även hans fru hade uppdrag som styrelseledamot. Sökande var också VD i ett av de börsnoterade bolagen, i vilket bolaget ägde andelar.

⁵² HFD 2013 ref. 11 I & II.

⁵³ RÅ 2004 ref. 61.

⁵⁴ RÅ 2004 not. 125.

Makarnas arbetsinsatser i bolaget omfattade endast sedvanligt styrelsearbete, vilket uppskattades till 20 timmar per år för respektive make.⁵⁵ I ett annat fall ägde sökande samtliga andelar i bolaget. Bolaget bedrev handel med värdepapper som sköttes helt av sökanden. Sökanden uppskattade sin nedlagda tid till 10 timmar per år och omfattade mellan 17 och 52 affärer per år. Skatterättsnämnden ansåg inte att andelarna skulle utgöra kvalificerade andelar med hänvisning till att arbetsinsatsen inte ansågs ha haft påtaglig inverkan på vinstgenereringen. Denna slutsats delade domstolen. Det ska nämnas att en ledamot i nämnden var skiljaktig avseende motiveringen och ansåg att oavsett hur hög sökandes aktivitetsgrad varit skulle inte reglerna i 57 kap. 4 § IL komma att tillämpas. Till stöd för denna ståndpunkt anfördes att om sökanden bedrivit samma verksamhet direkt skulle ingen del av avkastningen, varken utdelning eller kapitalvinst, komma att träffas av andra beskattningsregler än av de i inkomstslaget kapital.⁵⁶ Att direkt ägande aldrig medför en annan beskattning av inkomsterna än i inkomstslaget kapital har även bekräftats i ett förhandsbesked av HFD.⁵⁷

4.2 RÅ 2007 ref. 15

I fallet hade C-S.R. sålt sina aktier i ett fastighetsförvaltande bolag år 1999. Skatteverket menade att andelarna skulle anses vara kvalificerade och att den vinst som uppstått vid försäljningen skulle beskattas i enlighet med reglerna om beskattning av fåmansföretag. Detta bestred sökanden. Sökanden hade skött den ekonomiska förvaltningen i bolaget de senaste åren, arbetet var dock mycket begränsat och under en period om 9 år hade det totalt förekommit 401 verifikationer i bolaget. Sökanden uppskattade sin årliga arbetstid till 2,5 timmar och någon lön hade inte tagits ut för detta arbete. Vidare hade skötsel av fastigheterna ombesörjts av hyresgästerna. Sökanden anförde att vinstgenereringen i ett fastighetsförvaltande bolag inte

⁵⁵ RÅ 2004 not. 162.

⁵⁶ RÅ 2009 not. 68.

⁵⁷ HFD 817-12.

direkt kan hänföras till ägarens arbetsinsatser utan hävdade att detta istället står i direkt förhållande till prisutvecklingen på fastighetsmarknaden.⁵⁸

Skatteverket framförde å sin sida att om man godtog sökandes motivering om att vinsten helt var hänförlig till prisnivån på fastighetsmarknaden skulle det medföra att man helt undantog fastighetsförvaltande bolag från beskattningsreglerna. Man påtalade att avsikten med reglerna inte hade varit detta. Vidare pekade Skatteverket på att sökanden hade stått för allt nedlagt arbete i bolaget, även om detta arbete var begränsat till 2,5 timmar per år, och att någon lön för detta arbete inte hade tagits ut.⁵⁹

Båda underinstanserna var av åsikten att andelarna skulle anses vara kvalificerade. Underinstanserna fäste vikt vid att sökanden fyra år innan avyttringen hade ansett sig vara företagsledare och att han utfört allt nödvändigt arbete. HFD höll emellertid inte med underinstanserna. Istället fäste domstolen vikt vid reglernas syfte; att förhindra att arbetsinkomster omvandlas till kapitalinkomster. HFD framhöll även att rekvisitet verksamt i betydande omfattning ska tolkas som att den skattskyldige eller närståendes arbetsinsatser har haft påtaglig betydelse för vinstgenereringen. I fallet ansågs inte 2,5 timmars arbete ha påtaglig betydelse för vinstgenereringen i bolaget. Vinsten förklarades istället ha uppstått genom en god prisutveckling på fastighetsmarknaden.⁶⁰

Cecilia Gunne kommenterar utfallet i målet och hävdar att det mot bakgrund av den oerhört begränsade tid som ägaren arbetat i bolaget hade varit orimligt att han skulle beskattats i inkomstslaget tjänst. Att fastighetsskötseln hade lagts över på hyresgästen och att detta kan ha bidragit till fastighetens värdeökning utgör ytterligare ett skäl enligt hennes mening.⁶¹ Gunne lyfter vidare fram att det i dessa sammanhang råder viss osäkerhet eftersom ett privat ägande av näringsfastigheter alltid medför att

⁵⁸ RÅ 2007 ref. 15.

⁵⁹ Ibid.

⁶⁰ Ibid.

⁶¹ Gunne, ”A 6 Beskattning av fämansföretag”, s. 313-322.

vinsten beskattas i inkomstslaget kapital, samtidigt medför privat ägande att löpande inkomster beskattas progressivt i inkomstslaget näringsverksamhet.⁶² Slutligen framför Gunne att utfallet i målet kan ge visst stöd för att andelarna inte ska anses kvalificerade i de fall då vinsten till övervägande del kan hänföras till prisutvecklingen på aktier eller fastigheter. Detta skulle också kunna komma att få betydelse för kapitalförvaltande bolag.⁶³

Även Urban Rydin och Bertil Båvall belyser att det kan vara värt att titta på hur värdeökningen har skett eftersom detta kan påverka bedömningen av om andelarna är kvalificerade. De framför även att det torde vara relativt okomplicerat att få fram statistik över hur värdeutvecklingen sett ut lokalt för liknande tillgångar.⁶⁴

4.3 HFD 2013 ref. 11 I & II

Fall I gällde ett fastighetsförvaltande bolag, i vilket A ägde knappt 50% av aktierna. A:s barn ägde resterande aktier. A var styrelseledamot i bolaget och utförde enbart sedvanligt styrelsearbete. Förvaltningen i bolaget, inkluderat affärs- och investeringsbeslut, sköttes emellertid av A:s bror. För broderns arbete om ca.200 timmar per år hade en ersättning lämnats till det av honom helägda bolaget, inom vilket han hade sin anställning. Brodern var även VD i det fastighetsförvaltande bolaget och ingick i dess styrelse. Dessa uppdrag erhöll han arvode för. Frågan i fallet var om A:s innehav skulle anses kvalificerat på grund av broderns arbete i bolaget.⁶⁵

SRN ansåg att andelarna inte skulle anses kvalificerade. Som motivering anförde nämnden att reglernas syfte är att motverka att arbetsinkomster omvandlas till kapitalinkomster och att reglerna endast ska tillämpas om arbetsinsatsen haft påtaglig inverkan på vinstgenereringen i bolaget. Broderns arbete ansågs inte ha påverkat bolagets vinstgenerering i denna

⁶² Ibid.

⁶³ Ibid.

⁶⁴ Rydin – Båvall, *Beskattnings av ägare till fåmansföretag*, s. 80-81.

⁶⁵ HFD 2013 ref. 11 I.

utsträckning, utan vinstgenereringen ansågs snarare härstamma från prisutvecklingen på fastighetsmarknaden. Nämnden var emellertid oenig. Några ledamöter anförde att det faktum att vinsten ansågs härstamma från prisutvecklingen på fastighetsmarknaden inte skulle beaktas i bedömningen av om andelarna var kvalificerade. Den ursprungliga möjligheten för den skattskyldige att visa att kapitalavkastning inte utgjorde sparade arbetsinkomster plockades bort i samband med införandet av skattereformen och ersattes med ett takbelopp. Hur vinsten faktiskt genererats skulle alltså inte beaktas vid bedömningen av om andelarna är kvalificerade. Istället, konstaterade de skiljaktiga, skulle broderns arbete beaktas i relation till bolagets omfattning och övriga omständigheter. Att HFD hänvisat till att vinsten i målet ovan var att hänföra till en god prisutveckling tolkade de skiljaktiga som en förklaring snarare än ett skäl. De ansåg således att brodern varit verksam i betydande omfattning. Skatteverket överklagade beslutet till HFD.⁶⁶

HFD anförde att det faktum att vinst som uppkommer vid försäljning av andelar i fastighetsförvaltande fåmansföretag i stor omfattning kan sägas härstamma från prisutvecklingen på fastighetsmarknaden inte utesluter att andelarna kan anses kvalificerade. Man måste ändå bedöma arbetsinsatsernas omfattning och betydelse. HFD hänvisade till rättsfallet ovan och konstaterade att broderns arbetsinsats varit betydligt mer omfattande i det nu aktuella fallet. Mot bakgrund av att brodern varit VD och styrelseledamot samt skött allt administrativt arbete, inkluderat affärs- och investeringsbeslut, ansåg HFD att A:s andelar skulle anses kvalificerade.⁶⁷

I Fall II ägde A och B andelarna i X AB och Y AB. Y AB hade bedrivit fastighetsförvaltande verksamhet. 2011 sålde A och B sina andelar i Y AB till X AB, som i sin tur avyttrade andelarna till en utomstående. Frågan gällde om andelarna i X AB skulle anses vara kvalificerade genom att A och

⁶⁶ Ibid.

⁶⁷ Ibid.

B hade varit kvalificerat verksamma i Y AB. A och B hade skött fastighetsförvaltningen i bolaget. Denna hade bestått av hyresadministration, kontakter med hyresgäster och myndigheter. Löpande underhåll hade skett genom underentreprenörer, med vilka A och B hade skött kontakterna. Bolagets revisor hade skött den ekonomiska förvaltningen. De båda uppskattade sin arbetade tid till 8-12 timmar per vecka. Under 2010 hade A lagt ner ytterligare arbete och erhållit lön från bolaget.⁶⁸

SRN ansåg inte att andelarna utgjorde kvalificerade andelar. Precis som i fall I hänvisade man till syftet med reglerna och att vinstgenereringen tycktes bero på prisutvecklingen på fastighetsmarknaden. Nämnden var oenig även i detta fall och de skiljaktiga anförde även här att hur vinsten i bolaget genererats inte skulle beaktas. För att avgöra om andelarna är kvalificerade eller ej skulle man istället beakta aktivitetsgraden hos ägarna eller till dem närliggande.⁶⁹

HFD var av uppfattningen att andelarna skulle anses kvalificerade. Domstolen anförde i allt väsentligt samma skäl som i fall I och menade att en god prisutveckling på fastighetsmarknaden inte utesluter att andelar i fastighetsförvaltande fåmansföretag kan anses kvalificerade. För att avgöra om andelarna var kvalificerade skulle man se till arbetets omfattning och betydelse. Med anledning av att A och B skött bolagets förvaltning i stort och därigenom lett och planerat verksamheten ansågs deras andelar vara kvalificerade. Även det extra arbete A utfört under 2010 talade härför. I jämförelse med RÅ 2007 ref. 15 ansågs arbetsinsatserna vara väsentligen mer omfattande.⁷⁰

Daniel Starberg lyfter fram att till skillnad från RÅ 2007 ref. 15 är det i de båda målen fråga om avsevärt mycket mer arbetad tid från ägarnas sida.⁷¹

⁶⁸ HFD 2013 ref. 11 II.

⁶⁹ Ibid.

⁷⁰ Ibid.

⁷¹ Starberg, ”A 6 Beskattning av fåmansföretag”, s. 366.

5 Analys

Det råder ingen tvekan om att en stor faktor som bidragit till olika utgång i de mål som varit uppe för prövning har varit antalet arbetade timmar per år. I 2007 års rättsfall rörde det sig om endast 2,5 timmar medan i fallen från 2013 rörde det sig om 200 timmar respektive över 400 timmar per person.

Gunne, Rydin och Båvall har hävdad att det genom 2007 års rättsfall skulle kunna argumenteras för att reglerna inte ska tillämpas om vinsten genererats genom prisutvecklingen på fastighetsmarknaden. Sedan 2013 års rättsfall torde det dock vara klarlagt att det inte utgör en grund för att undantas från reglerna. Huruvida verksamhetskravet är uppfyllt ska således alltid utredas, oavsett hur vinsten faktiskt har genererats.

Det får anses anmärkningsvärt att SRN har hänvisat till undantagsregeln som om den vore gällande rätt. Om detta beror på ett förbiseende eller om det finns någon annan orsak är svårt att säga. Regeln kom aldrig att införas utan byttes ut mot ett takbelopp innan reglerna trätt i kraft, precis som nämndens skiljaktiga anfört i båda fallen från 2013. Även HFD verkar ha varit inne på undantagsregeln i rättsfallet från 2007. HFD hänvisade emellertid också till att 2,5 timmar inte kunde anses ha påtaglig inverkan på vinstgenereringen. Att man i avgörandet anfört att vinsten torde vara att hänföra till en god prisutveckling på fastighetsmarknaden skulle i ljuset av senare rättsfall kunna ses enbart som en förklaring av vinstgenereringen och inte som en avgörande faktor till om andelarna var kvalificerade eller ej.

Vad gäller arbetsinsatsens karaktär skiljer sig rättsfallen väsentligen åt också. I rättsfallet från 2007 hade sökande skött en mycket begränsad ekonomisk förvaltning. I det första fallet från 2013 hade arbetsinsatsen bestått av förvaltningen i stort, inkluderat affärs- och investeringsbeslut. I det andra fallet hade arbetsinsatsen bestått av förvaltning i form av hyres-

och hyresgästadministration och kontakter med underleverantörer för underhåll. Den ekonomiska förvaltningen hade skötts av en revisor.

Det faktum att brodern i 2013 års första fall har fått ersättning för det arbete han utfört har inte tagits upp som en relevant omständighet. Inte heller frånvaron av ersättning till ägaren har nämnts i HFD:s avgörande från 2007. I 2013 års andra fall har emellertid den extra tid som den ena delägaren ägnat åt bolaget och fått lön för tagits upp som en omständighet som talat för att andelarna ska anses vara kvalificerade.

Formell ställning tycks inte heller i dessa fall ha givits någon självständig betydelse. I 2007 års rättsfall hade sökande tidigare uppgett i en deklARATION att han var företagsledare. Detta fäste underinstanserna vikt vid, men HFD tillmätte inte det någon betydelse. I det första fallet från 2013 var den verksamme brodern VD och styrelseledamot i bolaget, vilket i kombination med hans arbetsinsats medförde att andelarna ansågs kvalificerade. I det andra fallet från 2013 nämndes överhuvudtaget inte ägarnas formella ställning i bolaget i skälen för avgörandet.

Vilken typ av arbetsuppgifter man utfört och hur mycket tid arbetet har omfattat tycks vara de mest avgörande kriterierna i bedömningen. Det är intressant att omfattningen av den arbetade tiden i bolaget ges en stor betydelse trots att rekvisitet ska tolkas kvalitativt. Det är förvisso inte helt osannolikt att det i de flesta fall torde finnas ett samband mellan vinstgenerering och antal timmar man arbetat i företaget. För just förvaltande verksamheter finns det dock de som hävdar att kapitalet, snarare än tiden, är mer avgörande för vinstgenereringen. Någon tydlig gräns avseende arbetad tid tycks dock inte kunna fastställas. Även om rättsfallen kan ge en fingervisning ska prövning ske i det enskilda fallet med hänsyn till företagets omfattning och övriga omständigheter.

De rättsfall som berört värdepappersförvaltande fåmansföretag tycks innebära att oavsett omfattningen av verksamheten, vilken roll eller vilken

tid som arbetats i bolaget är det en mycket hög tröskel för att andelar i dessa bolag ska anses kvalificerade. Med tanke på att inkomster genom ett direkt ägande av aktier och värdepapper alltid beskattas i inkomstslaget kapital kan man förstå att det inte vore ändamålsenligt att ålägga en högre beskattning bara för att verksamheten bedrivs i ett aktiebolag. Detta vore inte förenligt med neutralitetsprincipen eftersom det då skulle spela stor roll i vilken form man väljer att bedriva sin verksamhet. För fastighetsförvaltande verksamhet medför förvisso ett direkt ägande av en näringsfastighet att kapitalvinsten vid en avyttring beskattas i inkomstslaget kapital. Löpande inkomster beskattas emellertid progressivt i inkomstslaget näringsverksamhet. Således är det föga förvånande att det inte är lika hög tröskel för att andelar i fastighetsförvaltande bolag ska anses kvalificerade.

HFD har i rättsfallen från 2013 hänvisat till att förvaltning av fastigheter kräver andra och mer omfattande arbetsinsatser än vad som krävs i förhållande till värdepappersförvaltning. Medan fastigheter kräver ett löpande underhåll för att bestå i värde torde investerat kapital förränta sig själv utan att några ytterligare insatser krävs. HFD har emellertid också i 2013 års fall framhållit att oavsett hur vinsten faktiskt uppstått ska verksamhetskravet bedömas. Härvid bör också en diskussion föras angående vinstgenereringen i värdepappersförvaltande respektive fastighetsförvaltande bolag. Fastigheter betraktas ofta som en långsiktig och säker investering som kommer att leverera en vinst vid en framtida försäljning. Visst kan underhåll och renoweringar ha en ytterligare inverkan på vinstgenereringen, men många skulle nog betrakta investeringen som sådan som tillförlitlig. Frågan är om detsamma kan sägas om värdepapper. Flera faktorer kan påverka hur ens investering faller ut; konjunktur, bransch etc. Sålides krävs det ibland en tämligen skicklig investerare för att generera en god avkastning. I sådana fall är vinstgenereringen i allra högsta grad att hänföra till en arbetsinsats även om vinsten direkt härstammar från utdelning och realisationsvinster. Det kan därför tyckas oriktigt att verksamhetskravet inte utreds lika grundligt för värdepappersförvaltande fåmansföretag som för fastighetsförvaltande. Å andra sidan kan det tänkas

att det hade blivit oerhört ofördelaktigt att inneha värdepapper genom ett aktiebolag ifall tröskeln för att andelarna skulle anses vara kvalificerade hade ställts lägre än vad den är idag.

Lösningen med ett takbelopp istället för en undantagsregel bör också diskuteras. Syftet med undantagsregeln var från början att vinst som inte kunde hänföras till sparade arbetsinkomster skulle undantas helt från reglerna. Regeln skulle inte kunna komma att tillämpas på rent arbetsbaserade verksamheter. På grund av tillämpningssvårigheter byttes undantagsregeln ut mot ett takbelopp. Takbeloppet omfattar emellertid alla fåmansföretag, oavsett om vinsten går att hänföra till sparade arbetsinkomster eller marknadsrelaterade faktorer. Det är tveklöst så att fåmansföretag med arbetsbaserad verksamhet, ex. konsulter, läkare och jurister, gynnas av detta. Eftersom takbeloppet tillämpas på alla typer av verksamheter uppstår det en möjlighet att undkomma en högre skattesats även för arbetsbaserade verksamheter, i vilka vinsten alltid består av sparade arbetsinkomster. Med tanke på att dessa typer av verksamheter ursprungligen inte överhuvudtaget skulle omfattas av något undantag kan lösningen ifrågasättas.

En avsikt vid reglernas införande var att fåmansföretagare skulle beskattas lika mycket som vanliga löntagare med aktier eller andra privata placeringar. Likaså skulle det inte spela någon roll vilken form ägaren valde att bedriva sin verksamhet i. Vid en närmre anblick är det dock tydligt att reglerna medför att det visst spelar roll vilken form man väljer att bedriva fastighetsförvaltande verksamhet i. Ägs fastigheten direkt beskattas realisationsvinsten alltid i inkomstslaget kapital, även om fastigheten är en näringsfastighet. Löpande avkastning av en näringsfastighet beskattas emellertid progressivt i inkomstslaget näringsverksamhet. Ägs fastigheten genom andelar i ett aktiebolag beskattas såväl utdelning som realisationsvinst i inkomstslaget kapital. Då finns det emellertid en risk att andelarna anses vara kvalificerade, vilket medför att en del av både realisationsvinst och utdelning kan komma att träffas av den progressiva

skatteskalan i inkomstslaget tjänst. Skatteeffekterna blir således inte desamma för individen oavsett vilket alternativ som väljs. Tydligast blir detta vid en avyttring, vilket kan illustreras med ett räkneexempel. Vid avyttring av en direktägd fastighet med en realisationsvinst om 10 miljoner kr gör säljaren en vinst efter skatt om 7 miljoner kr. Beskattningen uppgår till 3 miljoner kr. Om fastigheten istället ägs av ett fåmansföretag i vilket säljaren avyttrar sina kvalificerade andelar blir beskattningen vid samma realisationsvinst en annan. För år 2021 är årets gränsbelopp 183 700 kr. Från denna summa dras 20 % i skatt och säljaren gör en vinst om 146 960 kr. Därefter ska 6 820 000 kr tas upp i inkomstslaget tjänst. Vid en beskattning om 52,27 % gör säljaren en vinst om 3 255 186 kr. Återstående del beskattas med 30 % och säljaren gör en vinst om 2 097 410. Totalt blir säljarens vinst 5 499 556 kr och beskattningen uppgår till 4 500 444 kr. Differensen mellan de olika alternativen blir 1 500 444 kr i vinst efter skatt.⁷²

Det finns de som har argumenterat för att förvaltande bolag helt borde undantas från reglerna. Argumenten härför är att utdelning och kapitalvinster beskattas i inkomstslaget kapital vid ett direkt ägande samt att kapitalinsatsen är av större betydelse för vinstgenereringen än arbetsinsatsen. Redan vid skattereformen 1990 menade man dock att en sådan undantagsmöjlighet skulle kunna komma att utnyttjas genom att värdepapper och fastigheter införskaffades genom sparade arbetsinkomster i syfte att kringgå reglerna. Ett sådant scenario vore inte heller önskvärt.

⁷² Beräkningen utgår ifrån ett schablonberäknat gränsbelopp och förutsättningen att inget sparad utdelningsutrymme finns samt att inget belopp tagits upp i inkomstslaget tjänst de föregående fem åren. Vidare antas också att den skattskyldiges förvärsinkomst redan överstiger skiktgränsen för statlig inkomstskatt. Den genomsnittliga kommunala skattesatsen har använts i beräkningen.

6 Slutsats

Hur värdeökningen i ett fåmansföretag har skett beaktas inte vid bedömningen av om andelarna är kvalificerade eller ej. De kriterier som framstår som mest relevanta i prövningen är vilken typ av arbetsuppgifter som utförts och hur mycket tid dessa arbetsuppgifter omfattar. Arbetsuppgifter i form av förvaltning, inkluderat affärs- och investeringsbeslut, hyres- och hyresgästadministration samt kontakter med underleverantörer för underhåll har medfört att andelar i fastighetsförvaltande fåmansföretag ansetts kvalificerade. Någon klar gräns för hur många timmar man kan arbeta i ett fåmansföretag innan andelarna anses kvalificerade torde inte kunna fastställas. Rättsfallen kan endast sägas ge en fingervisning.

Jag delar uppfattningen att reglernas träffsäkerhet kan ifrågasättas eftersom de medför en fördel för fåmansföretag som ursprungligen inte skulle omfattas av något undantag samtidigt som de riskerar att tjänstebeskatta inkomster som inte utgör sparade arbetsinkomster. Vidare innebär reglerna att det spelar roll vilken form man väljer att bedriva fastighetsförvaltande verksamhet i, effekten av valet är inte neutral. Frågan är dock om det går att konstruera ett undantag eller en regel som kan lösa problemet. Vid tillämpning av schabloniserade belopp tenderar utfallet att inte bli helt rättvist, vilket man får godta. När den ursprungliga undantagsregeln byttes ut mot takbeloppet var anledningen till detta att det ansågs svårt att tillämpa regeln. Att avgöra vad som utgjorde sparade arbetsinkomster och vad som inte gjorde det ansågs omöjligt. Urban Rydin och Bertil Båvall har senare menat att det torde vara relativt okomplicerat att uppvisa statistik över värdeutvecklingen på olika tillgångar. Vilka förutsättningar som egentligen fanns för att tillämpa den ursprungliga undantagsregeln är svårt att säga. Att ändra reglerna i grunden verkar emellertid inte vara aktuellt i dagsläget från lagstiftarens sida och reglernas nuvarande utformning torde därför leva vidare ett tag till.

Käll- och litteraturförteckning

KÄLLOR

Offentligt tryck

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

Proposition 1990/91:54 Om kvarvarande frågor i reformeringen av inkomst- och företagsbeskattningen, m.m.

SOU 2002:52.

Övrigt

Regeringen, *Inkomstbasbelopp, inkomstindex och balanstal för 2020 fastställt*, <https://www.regeringen.se/pressmeddelanden/2019/11/inkomstbasbelopp-inkomstindex-och-balanstal-for-2020-faststallt/>, besökt 27 januari 2021.

Regeringen, *Inkomstbasbelopp och inkomstindex för år 2021 fastställt*, <https://www.regeringen.se/artiklar/2020/11/inkomstbasbelopp-och-inkomstindex-for-ar-2021-faststallt/>, besökt 27 januari 2021.

SCB, *Kommunalskatterna*, <https://www.scb.se/hitta-statistik/statistik-efter-amne/offentlig-ekonomi/finanser-for-den-kommunala-sektorn/kommunalskatterna/>, besökt 27 december 2020.

Skatteverket, *Verksam i betydande omfattning*, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.15/331734.html>, besökt 3 december 2020.

LITTERATUR

Andersson, Mari – Dahlberg, Mattias – Saldén Enérus, Anita – Tivéus, Ulf, *Inkomstskattelagen: En kommentar. Del II*, 20 uppl., Stockholm: Nordstedts Juridik, 2020.

Forster, Jesper, *Verksam i betydande omfattning – avseende kapitalförvaltande fåmansföretag*, Examensarbete, Lunds universitet, 2014.

Gunne, Cecilia, ”A 6 Beskattning av fåmansföretag”, *Skattenytt* 2008, s. 313-322.

Kleineman, Jan, ”Rättdogmatisk metod” i *Juridisk metodlära*, redigerad av Maria Nääv och Mauro Zamboni, 3 uppl., Lund: Studentlitteratur, 2018, s. 21-46.

Lodin, Sven-Olof – Lindencrona, Gustaf – Melz, Peter – Silfverberg, Christer – Simon-Almendal, Teresa – Persson Österman, Roger, *Inkomstskatt – en lärobok i skatterätt del 1*, 17 uppl., Lund: Studentlitteratur, 2019.

Rydin, Urban – Båvall, Bertil, *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, 3 uppl., Stockholm: Nordstedts Juridik, 2012.

Starberg, Daniel, ”A 6 Beskattning av fåmansföretag”, *Skattenytt* 2014, s. 366-370.

Tjernberg, Mats, *Fåmansföretag & beskattning*, Uppsala: Iustus, 2019.

Rättsfallsförteckning

RÅ 2004 ref. 61.

RÅ 2004 not. 125.

RÅ 2004 not. 162.

RÅ 2007 ref. 15.

RÅ 2009 not. 68.

HFD 817-12

HFD 2013 ref. 11 I & II.