



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Emma Andreasson

Rekvisitet verksam i betydande omfattning i
förhållande till förvaltande fåmansföretag

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Kandidatuppsats på juristprogrammet
15 högskolepoäng

Handledare: Christina Moëll

Termin: VT2021

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRKORTNINGAR	3
1. INLEDNING	4
1.1 Bakgrund	4
1.2 Syfte	5
1.3 Frågeställning	5
1.4 Avgränsningar	6
1.5 Metod	6
1.6 Material	7
1.7 Disposition	8
2. BESKATTNING AV FÅMANSFÖRETAG	9
2.1 Historik	9
2.2 Reglernas syfte	9
2.3 Reglerna och deras tillämpning	11
2.4 Verksam i betydande omfattning	11
3. FÖRVALTANDE FÅMANSFÖRETAG	14
4. RÄTTSFALL	16
4.1 Kapitalförvaltande fåmansföretag	16
4.2 Fastighetsförvaltande fåmansföretag	19
5. ANALYS	22
6. SLUTSATS	27
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	29
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	31

Summary

In the Swedish tax system, close companies are subject to special rules. In order to prevent an owner from transforming his or her salary to a capital income with a lower tax rate, dividend and capital gain is regulated. The rules are only applicable on qualified shares. The shares become qualified when the owner is *active to a significant extent* according to chapter 57, section 4 of the Swedish Income Tax Act. In close companies that solely manage capital or properties, the owner can remain passive. The capital gain in these companies can be a result of increased value of the capital or the properties. An issue can arise regarding whether the owner is *active to a significant extent* or not. The purpose of this essay is to investigate when an owner can be considered *active to a significant extent* and also to investigate whether the reasoning of the courts regarding this subject are reasonable.

Mainly the differences and similarities between statements made in the legislative history and the established practice are discussed in the analysis. It is stated in the legislative history that the significance of the work carried out by the owner, is vital to whether he or she is considered to be *active to a significant extent*. However, the established practice indicates that the work must amount to a certain number of hours. The conclusion is that an owner have to perform qualified work but also work a certain amount of hours in order to be subject to the special rules. This conclusion is mainly based on the established practice in regard to capital management. The established practice concerning property management is more uniform to the legislative history. The reasoning of the courts therefore appear to be reasonable regarding companies that manage properties. As for companies managing capital, the courts reasoning appear to be unreasonable mainly due to the fact that an owner can perform highly important tasks for the financial gain of the company and still not be considered *active to a significant extent*.

Sammanfattning

I det svenska skattesystemet beskattas fåmansföretag enligt specifika regler. För att förhindra att arbetsinkomst omvandlas till kapitalinkomst med en lägre skattesats, regleras utdelning och kapitalvinst från fåmansföretag. För att omfattas av reglerna krävs att andelarna är kvalificerade. Kvalifikation uppstår när ägaren är *verksam i betydande omfattning* enligt 57 kap. 4 § inkomstskattelagen. Gällande förvaltande fåmansföretag kan denna typ av företag bedriva verksamhet utan att ägarens andelar blir kvalificerade. Ägaren kan förhålla sig passiv i verksamheten och vinsten kan bero på en värdeökning på värdepappersmarknaden eller fastighetsmarknaden. Ett problem med gränsdragningen kan då uppstå för när en ägare kan anses uppfylla rekvisitet *verksam i betydande omfattning*. Uppsatsens syfte är att undersöka när en ägare kan anses vara *verksam i betydande omfattning* i förvaltande företag och även att undersöka om domstolarnas avvägningar gällande detta är rimliga.

I analysen diskuteras främst skillnader och likheter mellan uttalanden i förarbeten och praxis. I förarbetena anges att det finns ett kvalitativt krav för när ägaren ska anses vara *verksam i betydande omfattning* medan praxis indikerar att antalet arbetade timmar måste uppgå till en viss omfattning. Slutsatsen blir att det både krävs att ägaren utför arbetsinsatser av stor betydelse för företaget och även ett visst antal timmars arbete per år. Detta baseras främst på rättsfall gällande kapitalförvaltning. De rättsfall som behandlat frågan om fastighetsförvaltning ligger mer i linje med de uttalanden som gjorts i förarbetena. Domstolarnas avvägningar framstår därför som rimliga gällande fastighetsförvaltande fåmansföretag. När det gäller kapitalförvaltande fåmansföretag framstår istället domstolarnas avvägningar som orimliga, främst på grund av att en ägare kan utföra stora insatser för företagets vinstgenerering och ändå inte anses vara verksam i betydande omfattning.

Förkortningar

HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	inkomstskattelag (1999:1229)
not.	notisfall
prop.	proposition
ref.	referat
RegR	Regeringsrätten
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden

1. Inledning

1.1 Bakgrund

I Sverige finns drygt 1 100 000 företag med färre än tio stycken anställda. Det utgör cirka 96 procent av alla företag i Sverige.¹ Företag med fyra eller färre aktieägare som tillsammans innehar mer än 50 procent av rösterna för andelarna i ett bolag är fåmansaktiebolag, vilket framgår av 56 kap. 2 § IL. Vanligtvis gäller att utdelning från aktier och kapitalvinst vid en försäljning av aktier beskattas i inkomstslaget kapital.² När det gäller fåmansaktiebolag ska utdelning och kapitalvinst istället både tas upp i inkomstslaget kapital och i inkomstslaget tjänst.³ En aktieägare och dennes fåmansföretag utgör två självständiga rättssubjekt. Det innebär att ägaren och aktiebolaget kan ingå avtal med varandra i egenskap av självständiga rättssubjekt. Ägaren kan därför själv besluta hur vinsten i bolaget ska förfogas över. Det innebär också att ägaren, istället för uttag av lön i egenskap av anställd i bolaget, kan välja att vinsten ska delas ut genom en aktieutdelning.⁴ Med hänsyn till de rådande skattesatserna är det en betydligt lägre skattesats på överskott av kapital än på förvärvsinkomster.⁵ För att motverka att ägare till fåmansföretag omvandlar sin faktiska förvärvsinkomst till kapitalinkomst, och därmed betalar en lägre skattesats, finns speciella regler om utdelning och kapitalvinst från fåmansföretag i 57 kap. IL. Reglerna gäller enbart andelar som är kvalificerade.⁶ Rekvisitetet *verksam i betydande omfattning* återfinns i 57 kap. 4 § IL och är avgörande för huruvida andelarna i ett fåmansföretag anses vara kvalificerade. Rekvisitetet *verksam i betydande omfattning* kommer härnäst förekomma i den löpande texten utan särskild markering, med undantag för avsnitten syfte och frågeställning. Om inte andelarna anses vara kvalificerade ska inte heller reglerna om utdelning

¹ Tillväxtverket, *Basfakta om företag*, besökt 2021-04-28.

² Lodin m.fl. (2019) s. 155.

³ se exempelvis 57 kap. 2 § och 20-21 §§ IL.

⁴ Lodin m.fl. (2019) s. 419.

⁵ se exempelvis 65 kap. 3 och 5 §§ IL och 65 kap. 7 § IL.

⁶ 57 kap. 20 och 21 §§ IL.

och kapitalvinst från fåmansaktiebolag tillämpas, vilket framgår av 57 kap. 20 och 21 §§ IL. Ett problem uppstår när aktieägaren förhåller sig passiv i verksamheten och det måste avgöras om ägaren har varit verksam i betydande omfattning eller inte. Bolag där detta problem ofta kan aktualiseras är bolag som bedriver förvaltning, antingen förvaltning av kapital eller fastigheter. Ofta kan värdet på värdepapper eller fastigheter stiga, utan att ägaren behöver inta en aktiv roll, på grund av värdeökningar på respektive marknad. Denna uppsats kommer knyta an till dessa påståenden och behandla frågan när en ägare i kapital- eller fastighetsförvaltande fåmansföretag kan anses vara verksam i betydande omfattning.

1.2 Syfte

Syftet med denna uppsats är att undersöka när en aktieägare anses vara *verksam i betydande omfattning*, enligt lydelsen i 57 kap. 4 § IL, i kapital- och fastighetsförvaltande fåmansföretag. Uppsatsen syftar även till att kritiskt granska tillämpningen av reglerna på förvaltande företag. Det görs genom att granska de avvägningar som domstolarna gjort vid tillämpningen av reglerna i förhållande till förvaltande företag.

1.3 Frågeställning

För att uppnå syftet med uppsatsen kommer två frågeställningar att besvaras;

- När anses en aktieägare vara *verksam i betydande omfattning* i ett kapital- eller fastighetsförvaltande fåmansföretag?
- Är avvägningarna som domstolarna gör med hänsyn till rekvisitet i förhållande till kapital- eller fastighetsförvaltande fåmansföretag rimliga?

1.4 Avgränsningar

Syftet med uppsatsen är enbart att undersöka när en aktieägare kan anses vara verksam i betydande omfattning i förvaltande bolag. Det innebär att uppsatsen inte syftar till att ge en fullständig beskrivning av innebörden och tillämpningen av fåmansföretagsbeskattningen i sin helhet. En sådan framställning är inte möjlig på grund av uppsatsens begränsade omfattning. För att introducera det huvudsakliga ämnet för uppsatsen görs dock en kortare beskrivning av reglerna för beskattning av fåmansföretag i början av uppsatsen. Det görs inte heller en heltäckande utredning gällande den generella tolkningen och tillämpningen av rekvisitet verksam i betydande omfattning. Anledningen till det är att fokus för uppsatsen ligger på rekvisitet i relation till förvaltande bolag. Dock görs en kortare utredning av rekvisitet för att ge läsaren förståelse för ämnet som ska behandlas i uppsatsen. Uppsatsen berör i vissa delar reglerna om närstående i relation till fåmansföretag i samband med framställningen av rättsfall, men någon utredning av dessa regler görs inte. Hur beräkning av gränsbelopp ska ske berörs inte i uppsatsen.

1.5 Metod

Uppsatsen grundar sig i användningen av en rättsdogmatisk metod. Denna metod ämnar att finna lösningar på juridiska problem genom tillämpning av rättsregler.⁷ De juridiska problem som ska utredas i uppsatsen återfinns i frågeställningarna. För att komma fram till svar på problemen används rättskällevärdet, vilken traditionellt består av lagtext, förarbeten, praxis och doktrin.⁸ För att besvara frågeställningar i denna uppsats kommer därför dessa rättskällor användas. Uppsatsen intar ett kritiskt perspektiv, vilket innebär att lösningen på de juridiska problemen kommer att granskas. Det kan även innebära granskning av konsekvenserna av lösningen på det

⁷ Kleineman (2018) s. 21.

⁸ Bernitz m.fl. (2017) s. 30-32.

juridiska problemet, alternativt finna andra lösningar.⁹ En av uppsatsens frågeställningar handlar om att kritiskt granska domstolarnas avvägningar i rättsfall som behandlar uppsatsens ämnesområde.

1.6 Material

Uppsatsen bygger till stor del på källor bestående av förarbeten och rättsfall för att utröna tolkningen av rekvisitet verksam i betydande omfattning i relation till förvaltande bolag. Gällande förekomsten av förarbeten som källor är det en proposition och en utredning som används i uppsatsen. Utredningen SOU 2002:52 behandlar frågan om kvalificerade andelar i förvaltande bolag och bemöter några av de åsikter som framförts i doktrin kring detta rättsområde. Skatteverkets hemsida förkommer i några fall som källa och dessutom Tillväxtverkets hemsida. Även en sammanställning gjord av SCB om den genomsnittliga kommunalskatten används som källa. De refererade rättsfallen är främst avgöranden från Högsta förvaltningsdomstolen, tidigare Regeringsrätten. Både referatfall och notisfall används som material. Ett referatfall har ett högre prejudikatvärde medan notisfall har lågt, eller inget, prejudikatvärde.¹⁰ Då det finns ett begränsat antal referatfall inom ämnesområdet refereras även notisfall i uppsatsen med syfte att ge en generell bild av frågan om när en aktieägare anses vara verksam i betydande omfattning i förvaltande bolag. Ett förhandsavgörande av Skatterättsnämnden, som inte överklagades till högsta instans, beskrivs även i uppsatsen. Som litteratur används Mats Tjernbergs ”Fåmansföretag & beskattning”, ”Inkomstskatt del 1” och ”Inkomstskatt del 2” av Lodin m.fl., ”Finna rätt” av Ulf Bernitz m.fl. och ”Juridisk metodlära” redigerad av Maria Nääv och Mauro Zamboni. Även artiklar ur tidskriften Skattenytt av Cecilia Gunne och Göran Grosskopf används som litteratur.

⁹ Kleineman (2018) s. 35.

¹⁰ Bernitz m.fl. (2017) s. 134.

Gällande forskningsläget är uppsatsens ämnesområde relativt obehandlat. Kortare sammanfattningar av rättsläget återfinns bland annat i Mats Tjernbergs ”Fåmansföretag & beskattning” och ”Inkomstskatt del 2” av Lodin m.fl. Kommentarer till vissa rättsfall inom rättsområdet har författats av bland annat Cecilia Gunne och Göran Grosskopf i tidskriften Skattenytt. Sammanställningar av rättsfall inom rättsområdet har gjorts i en lagkommentar till IL och på Skatteverkets hemsida.

1.7 Disposition

Uppsatsen inleds med en allmän och övergripande beskrivning av reglerna för beskattning av fåmansaktiebolag. Bakgrunden till införandet av reglerna beskrivs och även syftet med reglerna berörs i den inledande delen. En beskrivning av innehållet i reglerna och tillämpningen av dessa görs härefter. Fokus för tillämpningen av reglerna är hur kvalifikation av andelar uppstår. Sedan görs en framställning av rekvisitet verksam i betydande omfattning, vilket är en förutsättning för att kvalifikation ska uppstå. Syftet med detta är att skapa en grundförståelse för uppsatsens ämnesområde hos läsaren. Uppsatsen fortsätter därefter med en beskrivning av kvalificerade andelar i förvaltande bolag och lagstiftarens inställning till dessa bolag. Härefter följer en redogörelse av de relevanta rättsfall som berör uppsatsens frågeställningar. Avslutningsvis analyseras och kritiskt granskas det material som presenterats i uppsatsen. Slutsatserna av arbetet redovisas sedan i syfte att besvara de uppställda frågeställningarna för uppsatsen.

2. Beskattning av fåmansföretag

2.1 Historik

År 1976 infördes fåmansföretagsbeskattningen vilket innebar en sammanställning av reglerna gällande beskattning av fåmansföretag. Innan detta hade bestämmelser om fåmansföretag enbart förekommit i enstaka lagregleringar. Reglerna blev även mer omfattande i och med lagändringen år 1976. Genom den stora skattereformen som genomfördes år 1991 infördes särskilda skatterättsliga regler om utdelning och kapitalvinst från fåmansföretag. Reglerna om utdelning och kapitalvinst från fåmansföretag kallas än idag 3:12-reglerna utifrån den ursprungliga placeringen av bestämmelserna i lag (1947:576) om statlig inkomstskatt.¹¹ Efter införandet av reglerna har flera utredningar gällande ändringar gjorts. En stor översyn av reglerna gjordes vilket resulterade i utredningen SOU 2002:52 där flera förslag presenterades. SOU 2016:75 innehöll också flera föreslagna ändringar. Dock ledde ingen av utredningarna till några faktiska lagförändringar.¹²

2.2 Reglernas syfte

Reglerna syftar till att förhindra att inkomster som härrör från arbetsinsatser, och normalt sett beskattas i inkomstslaget tjänst, istället beskattas i inkomstslaget kapital som kapitalinkomster.¹³ 65 kap. 7 § IL anger att skattesatsen är 30 procent på överskott av kapitalinkomster. Vid utdelning och kapitalvinst från fåmansföretag ska dock bara två tredjedelar av utdelningen eller kapitalvinsten tas upp i inkomstslaget kapital enligt 57 kap. 20 och 21 §§ IL, vilket resulterar i en skatt på 20 procent. För inkomst som hänförs till inkomstslaget tjänst finns dels en kommunal inkomstskatt som anges i 65 kap. 3 § IL, dels en statlig inkomstskatt på 20

¹¹ Lodin m.fl. (2019) s. 419-420.

¹² Tjernberg (2019) s. 50.

¹³ Skatteverket, *Fåmansföretag*, besökt 2021-03-31.

procent. Den statliga inkomstkatten tillämpas på den del av förvärvsinkomsten som överstiger skiktgränsen, vilket framgår av 65 kap. 5 § IL. Den genomsnittliga kommunala inkomstkatten uppgår till 32,27 procent för år 2021 och sammanslaget med den statliga inkomstkatten på 20 procent kan det resultera i en marginals katt på över 50 procent i inkomstslaget tjänst.¹⁴ Med anledning av detta är det betydligt mer fördelaktigt att omvandla sin förvärvsinkomst till kapitalinkomst genom utdelning eller kapitalvinst om man är ägare till ett fåmansföretag.¹⁵ Syftet med 3:12-reglerna är att förhindra inkomstomvandlingen och motverka en lägre skattesats för kapitalinkomster som egentligen utgörs av arbetsinkomst.¹⁶ Ytterligare en viktig aspekt är neutralitetsprincipen och dess inverkan på reglerna om beskattning av fåmansföretag.¹⁷ Principen utgår ifrån tanken att skattereglerna inte ska styra vilka val en skattskyldig gör. Skattereglerna ska alltså förhålla sig neutrala gentemot de val som den skattskyldige gör, exempelvis vilken företagsform en ägare väljer att driva sin verksamhet i.¹⁸ Om inte 3:12-reglerna funnits och en ägare till ett fåmansföretag hade kunnat omvandla sin arbetsinkomst till kapitalinkomst, hade det inte förelegat neutralitet mellan beskattningen av olika förvärvsarbetare. En arbetstagare med en vanlig förvärvsinkomst hade varit föremål för den progressiva beskattningen, medan en ägare av ett fåmansföretag hade kunnat välja aktieutdelning eller en eventuell kapitalvinst istället för en vanlig lön. Utan 3:12-reglerna hade även olika företagsformer beskattats olika.¹⁹ Nära besläktad med neutralitetsprincipen är principen om likformighet. Denna princip innebär att lika fall ska bedömas lika och likvärdiga förvärvsinkomster ska då beskattas lika. För att uppnå likformighet ska därför skattelagstiftningen utformas på ett sätt som gör att liknande inkomster ska beskattas lika.²⁰

¹⁴ SCB, *Kommunalskatterna 2021*, besökt 2021-04-01.

¹⁵ Tjernberg (2019) s. 48.

¹⁶ Tjernberg (2019) s. 19.

¹⁷ Tjernberg (2019) s. 48.

¹⁸ Lodin m.fl. (2019) s. 42-43.

¹⁹ Tjernberg (2019) s. 48.

²⁰ Lodin m.fl. (2019) s. 42.

2.3 Reglerna och deras tillämpning

Fåmansföretag definieras i 56 kap. 2 § IL och det anges i första punkten att ett fåmansaktiebolag är ett aktiebolag med fyra eller färre delägare som äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna i bolaget. Specifika regler om fåmansaktiebolag finns i 57 kap. IL.²¹ För att reglerna ska bli tillämpliga krävs det, utöver att det ska vara fråga om ett fåmansaktiebolag, att andelarna är kvalificerade enligt 57 kap. 2 § 1 st. IL. Definitionen av kvalificerade andelar återfinns i 57 kap. 4 § IL. De specifika reglerna för kvalificerade andelar i fåmansföretag innebär att både utdelning och kapitalvinst från fåmansaktiebolag till viss del beskattas i inkomstslaget tjänst, till skillnad från utdelning och kapitalvinst från andra aktiebolag som inte uppfyller kraven för fåmansaktiebolag.²² Enligt 57 kap. 10 § IL ska ett gränsbelopp beräknas för kvalificerade andelar. Om utdelningen från bolaget överstiger gränsbeloppet ska överskjutande del tas upp i inkomstslaget tjänst, vilket framgår av 57 kap. 20 § IL. Det framgår av samma paragraf att utdelning som understiger gränsbeloppet ska tas upp till två tredjedelar i inkomstslaget kapital. Samma systematik gäller för kapitalvinst vid avyttring av aktier enligt 57 kap. 21 § IL.

2.4 Verksam i betydande omfattning

Som anförts ovan krävs det att andelarna i ett fåmansföretag är kvalificerade för att ägaren ska omfattas av de specifika skattereglerna gällande utdelning och kapitalvinst, de så kallade 3:12-reglerna.²³ I 57 kap. 4 § IL anges att en kvalificerad andel avser andel i ett fåmansföretag under förutsättning att andelsägaren, eller en närstående till denne, har varit verksam i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren. Närmare beskrivning av när en ägare anses vara verksam i betydande omfattning ges i propositionen till den nu upphävda lagen om

²¹ Lodin m.fl. (2019) s. 420.

²² Tjernberg (2019) s. 49.

²³ Skatteverket, *Fåmansföretag och kvalificerade andelar*, besökt 2021-03-31.

statlig inkomstskatt. Det anges att om ägarens arbetsinsatser har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget ska denne anses vara verksam i betydande omfattning. Arbetsinsatsen behöver dock inte innebära arbete på heltid utan arbetet ska ses i relation till omfattningen och övriga omständigheter. Det framgår vidare att företagsledare och andra högre befattningshavare tillhör den grupp som ska anses vara verksamma i betydande omfattning utifrån att deras arbetsinsatser tenderar att ha stor betydelse för vinstgenereringen.²⁴ Att en person innehar en företagsledande ställning innebär dock inte med automatik att personen anses ha varit verksam i betydande omfattning. I RÅ 2002 ref. 21 gällde frågan huruvida en ensam ägare till ett fåmansföretag, som var enda anställd i bolaget och enda ordinarie styrelseledamot, skulle anses vara verksam i betydande omfattning på grund av sin roll som företagsledare. Ägaren hade endast varit verksam i ledningen av bolaget i cirka fyra månader innan han sålde företaget. Domstolen fann att ägaren i målet inte kunde anses ha varit verksam i betydande omfattning och att hans position som företagsledare inte ändrade denna bedömning. Ägaren måste rent faktiskt ha haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen genom sin arbetsinsats för att denne ska anses vara verksam i betydande omfattning.²⁵

Sedvanligt styrelsearbete resulterar inte heller i att andelar blir kvalificerade enligt RÅ 2000 not. 164.²⁶ Det framgår även av propositionen till de ursprungliga reglerna. I propositionen anges det att om en styrelseledamot inte utför regelbundet arbete, kan detta som regel inte skapa kvalifikation. Det gäller även om en styrelseledamot har gjort enstaka arbetsinsatser för företaget av stor betydelse.²⁷

Ytterligare ett viktigt rättsfall för tolkningen och tillämpningen av rekvisitet verksam i betydande omfattning är HFD 2018 ref. 31. Målet behandlade

²⁴ Prop. 1989/90:110 s 703.

²⁵ RÅ 2002 ref. 21.

²⁶ RÅ 2000 not. 164.

²⁷ Prop. 1989/90:110 s 703.

frågan om en person som jobbar som konsult åt ett fåmansföretag men är anställd i ett annat bolag, kan anses vara verksam i betydande omfattning. Fallet gällde A som ägde andelar i nederländska bolag. De nederländska bolagen ägde i sin tur indirekt andelar i utländska förvaltningsbolag som förvaltade riskkapitalfonder. A erhöll utdelning i form av carried interest från de nederländska bolagen. Bolaget som A var anställd i, X AB, utförde rådgivningsarbete åt de utländska förvaltningsbolagen. A var inte ansvarig för uppdraget utan en annan anställd på X AB utförde rådgivningen. I rättsfallet prövade HFD endast prejudikatfrågan, alltså om en person som är anställd i ett annat bolag och agerar konsult i ett fåmansföretag kan anses vara verksam i betydande omfattning. Med hänvisning till det tidigare avgörandet HFD 2013 ref. 11 I och II fastslog domstolen att en aktieägare inte behöver vara anställd i fåmansföretaget för att dennes andelar ska kunna anses vara kvalificerade. Domstolen poängterade att det redan hade klargjorts genom HFD 2013 ref. 11 I och II. Slutligen angav domstolen att om en ägare agerat som konsult med en anställning i ett annat bolag ska denne ändå anses vara verksam i betydande omfattning, om denne haft påtaglig betydelse för bolagets vinstgenerering.²⁸

²⁸ HFD 2018 ref. 31.

3. Förvaltande fåmansföretag

I förvaltande bolag kan verksamheten i vissa fall bedrivas trots passivitet från företagsledningens sida. Denna passivitet kan i sin tur leda till att kvalifikation inte uppstår och 3:12-reglerna därmed inte är tillämpliga enligt 57 kap. 2 § 1 st. IL. I både kapitalförvaltande- och fastighetsförvaltande bolag är det möjligt att bedriva verksamheten utan att kvalifikation uppstår.²⁹ I en utredning från 2002 som utredde ändringar i fåmansföretagsbeskattningen diskuterades huruvida förvaltande bolag inte skulle omfattas av reglerna för beskattning av fåmansföretag överhuvudtaget.³⁰ Utredningen anger att det i doktrinen framförts påstående om att innehav av andelar i ett kapitalförvaltande bolag inte ska ge andra skattemässiga effekter än vad innehav av aktier i ett börsnoterat bolag av en vanlig förvärvsarbetare ska ge. Även diskussionen i doktrin om risken för långa och kostsamma skatteprocesser för de som innehar andelar i kapitalförvaltande fåmansföretag framförs i utredningen. Det fastslås i utredningen att det inte är möjligt att helt undanta kapitalförvaltande bolag från reglerna om beskattning av fåmansföretag. Detta då utredningen anser att en förvärvsarbeters innehav av andelar i börsnoterat bolag inte kan jämföras med den som innehar andelar i ett fåmansföretag som ägnar sig åt kapitalförvaltning. Anledningen till det är att förvärvsarbetaren, utöver kapitalskatt för innehav av andelar i börsnoterade bolag, betalar skatt i inkomstslaget tjänst. Innehavaren av andelar i kapitalförvaltande fåmansföretag skulle i detta fall bara betala skatt i inkomstslaget kapital och därmed undkomma den progressiva beskattningen. Vidare anges även att det inte kan uteslutas att en delägare i ett kapitalförvaltande fåmansföretag har en inverkan på vinstgenereringen. Utredningen pekar på att ett eventuellt undantag från lagstiftningen enbart hade kunnat omfatta passiv kapitalförvaltning på grund av det ovan anförda. Dock framhålls det att ett

²⁹ se bl a RÅ 2007 ref. 15 och RÅ 2009 not. 68

³⁰ SOU 2002:52, s 305-308.

sådant undantag möjligtvis inte tillför mycket till lagstiftningen, då ägaren i sådana fall måste visa att denne faktiskt har varit passiv i verksamheten.³¹

I utredningen från år 2002 diskuteras även vad som är avgörande för om andelar blir kvalificerade i kapitalförvaltande bolag. Först fastslås att en kvalitativ, inte kvantitativ, tolkning av rekvisitet generellt skall göras. När det specifikt gäller kapitalförvaltande bolag ges ett exempel på när en ägare sammansätter en aktieportfölj som i sin tur genererar vinst, ska detta leda till att ägaren anses vara verksam i betydande omfattning.³² Det anges vidare att kapitalförvaltningen antingen ska vara långsiktig eller ske diskretionärt, alltså att värdepapperstransaktionerna sköts av exempelvis en utomstående bank, för att förvaltningen ska ses som passiv. Det framhålls även att det vanligtvis inte är möjligt för en ensam delägare i ett fåmansföretag att förhålla sig helt passiv i verksamheten men att det finns undantag, bland annat i form av rättsfallet RÅ 2002 ref. 21 (se ovan).³³ Avsnittet om förvaltande bolag i utredningen avslutas med ett konstaterande kring att det som angivits i utredningen gällande kapitalförvaltning också kan tillämpas på fastighetsförvaltning.³⁴

³¹ SOU 2002:52, s 306.

³² SOU 2002:52, s 307.

³³ SOU 2002:52, s 308.

³⁴ SOU 2002:52, s 308.

4. Rättsfall

4.1 Kapitalförvaltande fåmansföretag

Det finns flera rättsfall som har behandlat situationen om kvalificerade andelar i kapitalförvaltande fåmansföretag. I rättsfallet RÅ 2004 ref. 61 gällde målet A, som ägde ett flertal aktier i bolaget X AB. A avsåg att avyttra alla sina aktier i X AB till ett, av honom, nybildat aktiebolag. I det nybildade aktiebolaget avsåg A enbart att genomföra väldigt begränsade arbetsinsatser, exempelvis fatta beslut om ytterligare förvärv av aktier i X AB. SRN ansåg att verksamheten i princip bara skulle innefatta förvaltning av aktieinnehavet i X AB och med hänsyn till A:s förväntade arbetsinsats i det nystartade bolaget skulle A inte anses vara verksam i betydande omfattning. RegR gjorde samma bedömning som SRN och fastställde nämndens förhandsbesked.³⁵

RÅ 2004 not. 125 behandlade situationen då A ägde samtliga aktier i ett aktiebolag, X AB, som i sin tur ägde andelar i ett aktiebolag där A var VD. X AB ägde även andelar i andra aktiebolag och en båt som hyrdes ut genom en förmedlingsfirma. Allt administrativt arbete i X AB sköttes av en redovisningsbyrå. Det var även till redovisningsbyrån som förmedlingsfirman rapporterade till kring uthyrningen av båten. A var VD i två andra aktiebolag på heltid och hade inte ägnat någon tid åt X AB. Som en följd av A:s arbetsinsatser i X AB och omständigheterna i övrigt ansåg SRN att A inte kunde anses vara verksam i betydande omfattning i X AB. RegR fastställde sedan SRN:s förhandsbesked.³⁶

I RÅ 2004 not. 162 behandlades situationen med ett aktiebolag vars verksamhet enbart bestod av förvaltning av värdepapper. A och hans hustru B, ägde 70 respektive 30 procent var i ett aktiebolag, X AB. Bolaget hade

³⁵ RÅ 2004 ref. 61.

³⁶ RÅ 2004 not. 125.

främst förvaltat andelar i ett börsnoterat bolag, men även andelar i onoterade bolag. Även handel med värdepapper genom en fondmäklare och andelar i onoterade dotterbolag hade omfattats av bolagets verksamhet. A och B:s arbetsinsats i X AB hade endast innefattat sedvanligt styrelsearbete. SRN ansåg att A och B inte varit verksamma i betydande omfattning vilket fastställdes av RegR.³⁷

I Göran Grosskopfs artikel i *Skattenytt* år 2005 sammanfattar och kommenterar han de rättsfall gällande kapitalförvaltning i fåmansföretag som avgjordes under år 2004. Grosskopf anger att kapitalförvaltning normalt sett inte innebär en stor arbetsinsats från aktieägaren om förvaltningen avser ett fåtal aktier. Han menar därför att det föreligger en presumtion om att andelar inte är kvalificerade i kapitalförvaltande fåmansföretag. Grosskopf poängterar dock att det endast är en presumtion och alla fall av kapitalförvaltning kan inte anses vara passiv. Det krävs att det är fråga om begränsade arbetsinsatser för att ägaren ska förhålla sig passiv.³⁸

I RÅ 2009 not. 68 gällde frågan huruvida A, som ägde samtliga andelar i X AB, hade varit verksam i betydande omfattning. X AB bedrev endast värdepappersförvaltning och A skötte de transaktioner med värdepapper som gjordes i X AB. A:s arbetsinsats hade varit begränsad till under tio timmar per år. Varje år sedan bolaget startade sin verksamhet inom värdepappersförvaltning, hade köp av noterade värdepapper gjorts till olika summor mellan 300 000 kr och 1 400 000 kr. Även avyttringar hade gjorts till olika summor mellan 14 000 kr och 1 400 000 kr. Det totala antalet transaktioner per år hade uppgått till mellan 17 och 52 stycken. SRN anförde att det i praxis inte någon gång har ansetts att andelar, i företag där arbetsinsatsen enbart bestått av förvaltning av värdepapper, varit kvalificerade. Trots att transaktionerna som gjorts i X AB avsett större

³⁷ RÅ 2004 not. 162.

³⁸ Grosskopf (2005) s. 296.

belopp och varit frekventa, ska A inte anses vara verksam i betydande omfattning med hänsyn till hans verksamhet och övriga omständigheter. RegR fastställde SRN:s förhandsbesked. I SRN:s förhandsbesked var sekreteraren av skiljaktig mening avseende motiveringen. Sekreteraren angav att verksamheten hade varit hänförlig till inkomstslaget kapital om A hade bedrivit verksamheten i egenskap av privatperson. Mot bakgrund av det ansåg sekreteraren att det var oväsentligt hur stor A:s arbetsinsats i X AB var då verksamheten inte borde omfattas av 57 kap. 4 § IL överhuvudtaget.³⁹ Cecilia Gunne diskuterar i *Skattenytt*, liksom sekreteraren i SRN, om det är en brist i lagstiftningen att kapitalförvaltning hos fåmansföretag kan leda till beskattning i inkomstslaget tjänst för ägaren, medan inkomsten hade beskattats i inkomstslaget kapital om ägaren bedrivit kapitalförvaltningen privat. Gunne menar vidare att när kapitalförvaltning bedrivs av en ägare i ett fåmansföretag, borde det vanligtvis innebära att ägaren inte kan anses vara verksam i betydande omfattning. Hon poängterar dock att motsatsen, att arbetsinsatser som skulle hänföra sig till inkomstslaget kapital om det bedrevs privat alltid skulle innebära att ett ägare inte anses verksam i betydande omfattning, troligtvis inte gäller. Gunne anför att det är skillnad mellan att bedriva förvaltning av värdepapper och värdepappershandel där ägaren driver rörelsen. I det senare fallet torde ägaren troligtvis kunna anses vara verksam i betydande omfattning, oavsett om inkomsten hade varit hänförlig till inkomstslaget kapital om ägaren hade utfört handeln i egenskap av privatperson.⁴⁰

I Skatterättsnämndens förhandsbesked från 30 september 2009 hade nämnden att ta ställning till om A kunde anses ha varit verksam i betydande omfattning i sitt helägda fåmansaktiebolag, X AB. A hade under tre års tid arbetat mindre än tio timmar per år i X AB med förvaltning av värdepapper. Mellan 11 och 47 transaktioner hade genomförts under åren. Köp hade gjorts till belopp mellan 1 700 000 kr och 7 600 000 kr och försäljningar

³⁹ RÅ 2009 not. 68.

⁴⁰ Gunne (2010) s. 363-364.

mellan 1 800 000 kr och 7 500 000 kr. SRN framför i sin bedömning att andelar i kapitalförvaltande bolag inte i något fall i praxis har ansetts vara kvalificerade. Även om antalet köp och försäljningar varit frekventa och avsett höga belopp kan A inte anses ha haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen. Mot bakgrund av detta fann SRN att A inte skulle anses vara verksam i betydande omfattning och att hennes andelar i X AB inte var kvalificerade.⁴¹

4.2 Fastighetsförvaltande fåmansföretag

I RÅ 2007 ref. 15 gällde frågan huruvida A:s andelar i ett fastighetsförvaltande bolag skulle anses vara kvalificerade eller inte. A:s arbetsinsats i bolaget uppgick till cirka två och en halv timme per år i form av löpande arbetsuppgifter. All fysisk fastighetsskötsel hade utförts av hyresgästerna i fastigheten. Den uppkomna vinsten vid försäljningen av A:s andelar berodde till största del på den värdeutveckling som skett på fastighetsmarknaden. Mot bakgrund av detta ansåg RegR att A inte varit verksam i betydande omfattning och andelarna skulle därför inte anses vara kvalificerade.⁴² Cecilia Gunne har kommenterat rättsfallet i tidskriften *Skattenytt* från 2008. Hon anger bland annat att det framstår som rimligt att ägaren inte ska tjänstebeskattas vid en så begränsad arbetsinsats och när den löpande förvaltningen har skötts av hyresgästerna. Hon menar att värdeutvecklingen på fastigheten kan bero på hyresgästernas underhåll och därför ska inte ägaren tjänstebeskattas.⁴³

I HFD 2013 ref. 11 I och II blev utfallet, till skillnad från ovan anförda rättsfall, att domstolen ansåg andelarna i fråga vara kvalificerade till följd av att aktieägarna ansågs vara verksamma i betydande omfattning. I del I gällde frågan om en ägare till ett fåmansföretag kunde anses vara verksam i betydande omfattning beroende på sin brors arbetsinsatser i bolaget. A ägde

⁴¹ Skatterättsnämndens förhandsbesked den 2009-09-30, diarienummer 25-09/D.

⁴² RÅ 2007 ref. 15.

⁴³ Gunne (2008) s. 319.

andelar i bolaget X AB, som i sin tur ägde en hyresfastighet i Stockholm. A utförde enbart sedvanligt styrelsearbete i X AB och hennes arbetsinsats uppgick till som mest fem timmar per år. A:s bror, B, skötte istället all förvaltning och administrativt arbete genom sitt egna bolag som bedrev likartad verksamhet som X AB. B:s arbetsinsats beräknades till cirka 200 timmar per år. HFD började sin bedömning med att poängtera skillnaden mellan förvaltning av fastigheter och värdepapper. Trots att vinsten från de båda generellt beror till största del på värdeökning på marknaden så ansåg HFD att fastighetsförvaltning ofta kräver både en större arbetsinsats, men också en arbetsinsats av annat slag jämfört med förvaltning av värdepapper. Som en följd av det påpekade HFD att den rättspraxis som finns gällande bolag som utför kapitalförvaltning inte utan vidare kan tillämpas på fastighetsförvaltande bolag. Även om en stor del av vinsten vid en försäljning av en fastighet beror på en värdeökning av fastigheten, innebär detta inte att andelarna ej kan vara kvalificerade. HFD menar att det är arbetsinsatsens omfattning och betydelse för verksamheten som är utgångspunkt i bedömningen om andelarna är kvalificerade eller inte. Eftersom B är närstående till A ska B:s arbetsinsatser beaktas i bedömningen om andelarna är kvalificerade. Jämfört med arbetsinsatsen på två och en halv timme per år, som behandlades i rättsfallet RÅ 2007 ref. 15, är B:s arbetsinsats avsevärt större. B har dessutom fattat de strategiska affärsbesluten genom sin roll som VD och styrelseledamot i X AB. Därför måste B:s arbetsinsats anses vara av tillräcklig stor betydelse för att han ska anses vara verksam i betydande omfattning. Eftersom B är närstående till A innebär detta att A:s andelar i X AB ska anses vara kvalificerade.⁴⁴

Även i HFD 2013 ref. 11 II var omfattningen av arbetsinsatsen avgörande för HFD:s bedömning. A och B ägde hälften var av aktierna i fåmansföretaget X AB. Verksamheten i X AB har avsett förvaltning av fastigheter. A och B:s arbete i X AB har skett utöver deras

⁴⁴ HFD 2013 ref. 11 del I.

heltidsanställningar i andra företag och deras arbetsinsats har uppgått till cirka åtta till tolv timmar i veckan. HFD konstaterade även här att A och B:s arbetsinsats varit betydligt mer omfattande än i RÅ 2007 ref. 15. Då deras arbete bestått av att sköta den löpande förvaltningen i bolaget ska deras arbetsinsats anses vara av stor betydelse för X AB. Därför ansåg HFD att A och B:s andelar var kvalificerade.⁴⁵

I Skatteverkets rättsfallskommentar till HFD 2013 ref. 11 I och II förklarar Skatteverket att de anser att rättsfallen innebär att andelar i fastighetsförvaltande bolag normalt sett borde anses vara kvalificerade. Denna presumtion kan dock brytas om arbetsinsatsen enbart innebär enstaka timmar per år. Skatteverket menar dock att fastighetsförvaltning normalt sett borde innebära större arbetsinsats än ett fåtal timmar per år om inte förvaltningen sköts av en utomstående.⁴⁶

⁴⁵ HFD 2013 ref. 11 del II.

⁴⁶ Skatteverket, *Verksam i betydande omfattning i fastighetsförvaltande*, hämtad 2021-04-06.

5. Analys

I RÅ 2009 not. 68 var sekreteraren i SRN skiljaktig kring motiveringen varför aktieägaren inte skulle anses vara verksam i betydande omfattning. Sekreteraren anförde att om ägaren hade bedrivit verksamheten privat skulle vinsten vara hänförlig till inkomstslaget kapital. Med anledning av detta menade sekreteraren att ägarens arbetsinsats var oväsentlig då verksamheten överhuvudtaget inte borde omfattas av 57 kap. 4 § IL. Trots att utredningen från 2002 slog fast att ett generellt undantag för förvaltande bolag inte är möjligt, verkar idén om ett sådant undantag leva kvar exempelvis i den skiljeaktie sekreterarens anförande. Om utgångspunkten hade varit sekreterarens argumentation, är det möjligt att inte heller ägarna i rättsfallet HFD 2013 ref. 11 del II skulle anses vara verksamma i betydande omfattning trots att de arbetat cirka 500 timmar i bolaget per år. Även Cecilia Gunne diskuterade i *Skattenytt* år 2010 om det finns en brist i utformningen av lagstiftningen som leder till att en person som bedriver förvaltning i bolagsform kan tjänstebeskattas.

Ett generellt undantag för förvaltande bolag skulle kunna få orimliga konsekvenser. Det skulle kunna innebära att en ägare som enbart livnär sig på vinsten av sitt förvaltande bolag och utför betydande arbetsinsatser i bolaget, enbart skulle vara föremål för kapitalbeskattning. Det hade, förutom faktumet att ägaren hade undkommit den progressiva beskattningen, inneburit en bristande likformighet mellan olika fåmansföretag som bedriver verksamhet inom olika områden. Tanken om ett generellt undantag för förvaltande fåmansföretag har inte fått genomslag i praxis. Med största sannolikhet beror det på att synsättet har avfärdats i förarbetena. Det innebär att diskussionen om att undanta förvaltande bolag från reglerna inte ska tas hänsyn till vid bedömningen av när en aktieägare ska anses vara verksam i betydande omfattning i förvaltande fåmansföretag.

Gällande rättsfallen som behandlade situationen med fåmansföretag som bedrev kapitalförvaltning blev utfallet i samtliga fall att SRN och domstolen ansåg att ägaren inte varit verksam i betydande omfattning. I både RÅ 2004 ref. 61 och RÅ 2004 not. 125 utgjordes arbetsinsatsen endast av väldigt begränsade arbetsuppgifter. I RÅ 2004 not. 162 hade ägarna endast utfört sedvanligt styrelsearbete. RÅ 2009 not. 68 gällde en större arbetsinsats än ovan angivna rättsfall. Ägaren hade genomfört mellan 17 och 52 transaktioner per år med köp mellan 300 000 kr och 1 400 000 kr och försäljningar mellan 14 000 kr och 1 400 000 kr. Arbetstiden uppgick till mindre än tio timmar per år. Ett liknande fall behandlades i Skatterättsnämndens förhandsbesked från den 30 september 2009. Då hade mellan 11 och 47 transaktioner per år gjorts med köp mellan 1 700 000 kr och 7 600 000 kr och försäljningar mellan 1 800 000 kr och 7 500 000 kr. Även här hade arbetstiden uppgått till mindre än tio timmar per år.

I både RÅ 2009 not. 68 och Skatterättsnämndens förhandsbesked från 30 september 2009 resonerar SRN kring faktumet att det skett frekventa transaktioner som avsett höga och inte obetydliga belopp. I båda fallen landar dock nämnden i slutsatsen att ägaren trots detta inte kan anses ha haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen. I utredningen SOU 2002:52 anges det att det ska göras en kvalitativ tolkning av rekvisitet verksam i betydande omfattning och inte en kvantitativ. För att kapitalförvaltningen ska vara passiv ska den antingen vara långsiktig eller ske diskretionärt. Det kan diskuteras om utfallet i RÅ 2009 not. 68 och förhandsbeskedet från SRN går emot uttalandena i utredningen. I RÅ 2004 ref. 61, RÅ 2004 not. 125 och RÅ 2004 not. 162 gällde det en begränsad arbetsinsats både i form av antalet nedlagda timmar men också vilken typ av arbete som utförts. En annan viktig aspekt är att ägarna inte hade bedrivit någon handel med värdepapper utan antingen bedrevs endast förvaltning eller så utfördes handel av en tredje part. I RÅ 2009 not. 68 och förhandsbeskedet från 30 september 2009 var antalet arbetstimmar lågt precis som i ovan nämnda fall.

Skillnaden var istället att ägarnas arbetsinsatser resulterade i många transaktioner till höga belopp. Trots detta ansåg inte domstolen och SRN att ägarna hade haft påtaglig betydelse för vinstgenereringen. I SOU 2002:52 angavs att om en aktieägare sammanställde en aktieportfölj som genererade vinst, skulle det leda till att andelarna ansågs kvalificerade på grund av aktieägarens arbetsinsats. I de senast nämnda rättsfallen har det inte bara handlat om att aktieägaren sammanställt en aktieportfölj, utan löpande transaktioner av värdepapper har gjorts. Det förefaller därför rimligt att ifrågasätta utfallet i RÅ 2009 not. 68 och förhandsbeskedet från 30 september 2009, då det kvalitativa kravet borde ha ansetts vara uppfyllt men kvalifikationen föll på att arbetstimmar var för låga. Om så är fallet lämnar det utrymme för tolkningen att kravet inte är kvalitativt i praktiken. Det går dock inte utan vidare att säga att kravet istället skulle vara kvantitativt. En kombination av antalet arbetade timmar och betydelsen av arbetet som genomförts förefaller vara vad som leder till att ägaren anses verksam i betydande omfattning.

Utfallet av RÅ 2009 not. 68 och Skatterättsnämndens förhandsbesked från den 30 september 2009 pekar på att en viss omfattning av antalet nedlagda timmar krävs för att kvalifikation ska uppstå. Om kravet hade varit kvalitativt fullt ut, borde även ett fåtal nedlagda timmar kunna innebära att ägaren kan anses ha stor betydelse för vinstgenereringen. I båda avgörandena har SRN resonerat kring att kapitalförvaltning inte någon gång tidigare i praxis har resulterat i att ägaren ansetts verksam i betydande omfattning. En viktig skillnad mellan de tre första refererade rättsfallen och de två sista är att i de första utfördes ingen handel med värdepapper av ägaren. SRN:s rättfärdigande av utfallen genom hänvisning till tidigare praxis kan därför ifrågasättas. En sådan argumentation torde kunna peka på en presumtion av att kapitalförvaltning, oavsett om det enbart avser förvaltning eller handel med värdepapper, inte leder till att ägaren anses vara

verksam i betydande omfattning. En liknande presumtion resonerade Göran Grosskopf kring i sin artikel i *Skattenytt* år 2005.

Om utgångspunkten är att det föreligger en kombination av ett kvalitativt och kvantitativt krav, återstår frågan hur många arbetstimmar som krävs för att den kvantitativa delen av kravet ska vara uppfyllt. I samtliga ovan refererade fall verkar arbetstiden inte omfattat mer än tio timmar per år. I HFD 2013 ref. 11 I och II som kommer diskuteras mer utförligt nedan uppgick arbetstiden till 200 timmar per år vilket resulterade i kvalifikation av andelarna.

Sammanfattningsvis råder det stor tveksamhet om avgörandena rörande kapitalförvaltning har skett i enlighet med uttalanden i SOU 2002:52. Även bortsett från de uttalanden som gjordes i utredningen förefaller domstolens avvägning som orimlig om arbetstimmar måste uppgå till en viss omfattning för att innebära kvalifikation. Dock kan det förefalla naturligt att trots ett kvalitativt krav kunna väga in omfattningen av arbetstiden, vilket ligger i linje med uttalandet i propositionen om att se arbetsinsatsen i relation till företagets omfattning och andra omständigheter. Det innebär dock inte att arbetstiden ska vara avgörande. Viktiga strategiska beslut som får stor betydelse för vinstgenereringen som utförs under relativt få arbetstimmar per år, exempelvis köp och försäljningar av värdepapper till stora belopp, borde rimligtvis kunna leda till kvalifikation.

Den aspekt som dominerat domskälen i rättsfallen om fastighetsförvaltning är vilken påverkan ägaren haft på värdeökningen av fastigheten. I RÅ 2007 ref. 15 utfördes all löpande förvaltning av hyresgästerna och ägaren ägnade endast två och en halv timme per år åt driften av bolaget. Därför ansåg domstolen att värdeökningen på fastigheten inte berodde på ägaren och ägaren ansågs inte ha haft påtaglig betydelse för vinstgenereringen. I HFD 2013 ref. 11 del I och II blev utfallet det motsatta. Även om vinsten vid

försäljningen av en fastighet till stor del beror på en värdeökning på fastighetsmarknaden, måste omfattningen och betydelsen av ägarens arbetsinsats beaktas. I RÅ 2007 ref. 15 hade i princip ingen fastighetsförvaltning utförts av ägaren medan i HFD 2013 ref. 11 I och II hade ägarna utfört den faktiska förvaltningen genom arbetstid som uppgick till mellan cirka 200 och 500 timmar per år.

Argumentationen i RÅ 2007 ref. 15 och HFD 2013 ref. 11 I och II ligger mer i linje med de uttalande som gjorts, både i prop. 1989/90:110 och SOU 2002:52, än argumentationen i rättsfallen gällande kapitalförvaltning. Dock finns det färre rättsfall som behandlar frågan om fastighetsförvaltning vilket gör det svårare att dra slutsatser. I RÅ 2007 ref. 15 var det självklart att varken ett kvalitativt eller kvantitativt krav hade uppfyllts då ägaren hade arbetat ett väldigt begränsat antal timmar och ägaren inte heller utfört den faktiska förvaltningen. I HFD 2013 ref. 11 I och II hade istället ägarna både arbetat ett stort antal timmar per år och även utfört den faktiska förvaltningen. Den slutsats som kan dras är att det rimligen krävs att ägaren utför en del av förvaltningen själv och därmed att arbetsinsatsen blir mer omfattande än vad den var i RÅ 2007 ref. 15. Det skulle kunna innebära en presumtion i likhet med vad Skatteverket anförde i sin rättsfallskommentar till HFD 2013 ref. 11 I och II. Presumtionen skulle kunna innebära att en ägare presumeras vara verksam i betydande omfattning om denne utför den faktiska förvaltningen.

Utifrån de få rättsfall som finns gällande fastighetsförvaltning framstår domstolens avvägning som rimlig. Domstolen har i sin bedömning av arbetsinsatsen fokuserat på vem som bedrivit den faktiska förvaltningen, men även undersökt och vägt in antalet arbetade timmar. Till skillnad från rättsfallen gällande kapitalförvaltning har det inte framkommit i rättsfallen om fastighetsförvaltning att bedömningen är beroende av att ett visst antal timmar har arbetats. Antalet timmar kan dock beaktas, tillsammans med

andra omständigheter, för att göra bedömningen om betydelsen av arbetsinsatsen varit stor. Detta förefaller vara i enlighet med propositionen om att en samlad bedömning ska göras.

6. Slutsats

En samlad slutsats av vad som krävs för att en aktieägares ska anses verksam i betydande omfattning i förvaltande fåmansföretag är relativt svårt att göra. I praktiken förefaller det finnas ett krav på att ett visst antal arbetstimmar måste ha utförts för att ägarens andelar ska anses vara kvalificerade. Detta gäller främst kapitalförvaltning då de få rättsfall som finns gällande fastighetsförvaltning inte indikerat ett sådant krav. Det kan bero på att löpande fastighetsförvaltning i princip alltid innebär en stor mängd arbetstimmar. Därför görs en samlad bedömning av arbetets betydelse vid fastighetsförvaltning, vilket beaktar omfattningen av ägarens arbetstimmar. Någon exakt gräns för när tidskravet vid kapitalförvaltning uppnås har inte diskuterats i praxis men rimligtvis ligger gränsen någonstans över tio timmar per år baserat på de refererade rättsfallen. Det rättsfall med lägst antal arbetstimmar där ägaren ansågs vara verksam i betydande omfattning var i HFD 2013 ref. 11 del I där arbetstiden uppgick till 200 timmar per år. En rimlig slutsats är därför att gränsen för när ägaren anses vara verksam i betydande omfattning, förutsatt att ägarens arbetsinsats varit av stor betydelse i övrigt, ligger mellan 10 och 200 timmar per år. Viktigt att komma ihåg är dock att praxis inte indikerar att kravet enbart är kvantitativt, alltså att ett visst antal nedlagda timmar automatiskt leder till kvalifikation av andelarna. Rättsfallen visar istället på att domstolen både undersöker om arbetsinsatsen är av stor betydelse och antalet arbetade timmar. Om ägaren anses vara verksam i betydande omfattning kan antingen falla på arbetets betydelse eller tidsomfattningen av arbetsinsatsen.

De avvägningar som domstolarna gör med hänsyn till rekvisitet verksam i betydande omfattning i förhållande till kapitalförvaltande företag framstår som orimliga. En anledning är skillnaden mellan uttalanden som gjorts i prop. 1989/90:110 och SOU 2002:52 och praxis. Framförallt är det dock faktumet att en ägare kan genomföra arbetsinsatser som ligger till grund för

företagets totala vinst och ändå inte anses vara verksam i betydande omfattning, vilket leder till slutsatsen att domstolarnas avvägningar är orimliga. En ägare som fattar viktiga strategiska beslut och genomför transaktioner som har stor inverkan på företagets vinstgenerering, borde rimligtvis anses vara verksam i betydande omfattning. Gällande fastighetsförvaltning förefaller domstolarnas avvägningar vara rimliga. Rättsfallen indikerar en samlad bedömning av arbetsinsatsens betydelse för företaget, vilket inkluderar antalet arbetade timmar. En sådan samlad bedömning förespråkas i propositionen. Därmed framstår de avvägningar som domstolarna gjort i relation till fastighetsförvaltande fåmansföretag som rimliga. Dock finns ett begränsat antal avgöranden gällande förvaltning av fastigheter, vilket innebär en svårighet att dra konkreta slutsatser. En löpande fastighetsförvaltning torde dessutom i princip alltid innebära många arbetstimmar per år, vilket gör att kvalifikation av andelar inte borde kunna uteslutas enbart beroende på att ägaren arbetat för få timmar. Detta bidrar till att avvägningarna framstår som rimliga gällande fastighetsförvaltning.

Käll- och litteraturförteckning

KÄLLOR

Offentligt tryck

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

SOU 2002:52

Elektroniska källor

Tillväxtverket, *Basfakta om företag*, <https://tillvaxtverket.se/statistik/foretagande/basfakta-om-foretag.html#:~:text=Det%20finns%20idag%20cirka%201,9%20procent%20av%20samtliga%20foretag>, besökt 2021-04-28.

SCB, *Kommunalskatterna 2021*, <https://www.scb.se/hitta-statistik/statistik-efter-amne/offentlig-ekonomi/finanser-for-den-kommunala-sektorn/kommunalskatterna/pong/statistiknyhet/kommunalskatterna-2021/>, besökt 2021-04-01.

Skatteverket, *Fåmansföretag*, <https://www.skatteverket.se/foretagochorganisationer/drivaforetag/famansforetag.4.6efe6285127ab4f1d2580001861.html>, besökt 2021-03-31.

Skatteverket, *Fåmansföretag och kvalificerade andelar*, <https://www.skatteverket.se/foretagochorganisationer/drivaforetag/famansforetagochkvalificeradeandelar.4.6efe6285127ab4f1d2580001532.html>, besökt 2021-03-31.

Skatteverket, *Verksam i betydande omfattning i fastighetsförvaltande*, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/326306.html?date=2013-03-14>, besökt 2021-04-06.

LITTERATUR

Bernitz, Ulf - Carlsson, Mia - Heuman, Lars - Leijonhufvud, Madeleine - Magnusson Sjöberg, Cecilia - Seipel, Peter - Warnling-Nerep, Wiweka - Vogel, Hans-Heinrich, *Finna rätt: juristens källmaterial och arbetsmetoder*, 14 uppl., Stockholm, 2017.

Grosskopf, Göran, ”A6 Beskattning av fåmansföretag”, *Skattenytt*, 2005 s. 296.

Gunne, Cecilia, ”A6 Beskattning av fåmansföretag”, *Skattenytt*, 2008 s. 319.

Gunne, Cecilia, ”A6 Beskattning av fåmansföretag”, *Skattenytt*, 2010 s. 363-364.

Kleineman, Jan, *Juridisk metodlära*, 2 uppl., redigerad av Nääv, Maria - Zamboni, Mauro, Lund, 2018.

Lodin, Sven-Olof - Lindencrona, Gustaf - Melz, Peter - Silfverberg, Christer - Simon-Almendar, Teresa - Persson Österman, Roger, *Inkomstskatt: en lärobok i skatterätt del 1 och del 2*, 17 uppl., Lund, 2019.

Tjernberg, Mats, *Fåmansföretag & beskattning*, 1 uppl., Uppsala, 2019.

Rättsfallsförteckning

RÅ 2000 not. 164

RÅ 2002 ref. 21

RÅ 2004 ref. 61

RÅ 2004 not. 125

RÅ 2004 not. 162

RÅ 2007 ref. 15

RÅ 2009 not. 68

Skatterättsnämndens förhandsbesked från 30 september 2009 med
diarienummer 25-09/D

HFD 2013 ref. 11 I och II

HFD 2018 ref. 31