



LUNDS UNIVERSITET

Ekonomihögskolan

Hadil Khattab

Att vara ”Verksam i betydande omfattning”
En utredning och analys av regelns innebörd

Handledare: Håkan Behmer

HARH13

Termin: HT 2021

Innehållsförteckning

ABSTRACT	5
SAMMANFATTNING	6
FÖRORD.....	7
FÖRKORTNINGAR	8
INLEDNING.....	9
1.1 BAKGRUND	9
1.2 SYFTE	11
1.3 AVGRÄNSNINGAR.....	12
1.4 METOD	13
1.5 DISPOSITION.....	14
2. FÅMANSFÖRETAGSREGLERNA	15
2.1 BAKGRUND MED REGLERNA	15
2.2 SYFTET MED REGLERNA	15
2.3 BEGREPP OCH DEFINITIONER	16
2.3.1 Fåmansföretag.....	16
2.4 KVALIFICERADE ANDELAR	21
2.4.1 Rekvisitet samma eller likartad verksamhet	21
2.4.2 Rekvisitet verksam i betydande omfattning.....	22
2.4.3 Rekvisitet beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren ..	23
3. REKVISITET VERKSAM I BETYDANDE OMFATTNING	25
3.1 INLEDNING	25
3.2 REKVISITET I FÖRARBETEN	25
3.3 REKVISITET I PRAXIS	27
3.3.1 RÅ 1993 ref. 99.....	27
3.3.2 RÅ 2002 ref. 21.....	28
3.3.3 RÅ 2007 ref. 15.....	31
3.3.4 RÅ 2009 not. 68	33
3.3.4 HFD 2013 ref. 11 (I)	34
3.4 REKVISITET VID BEDÖMNING HOS SKATTEVERKET	36
4.1 SAMMANFATTANDE SLUTSATSER	41

5. SAMMANFATTANDE KOMMENTARER.....	43
6. KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	44
6.1 KÄLLFÖRTECKNING.....	44
6.2 ARTIKLAR	44
6.3 LITTERATURFÖRTECKNING.....	45
6.4 RÄTTSFALLSFÖRTECKNING.....	46

Abstract

Props active to a significant extent can be found in Chapter 57, Section 4 of the Income Tax Act. The meaning of the term is not defined in the law, which is why preparatory work forms the basis of the legislation is of particular importance in the management as well as interpretation of the law.

The wording operates to a significant extent, associates the co-owner's time spent on work. Preparatory work addresses the fact that the co-owner's position in the company may also have some significance in the assessment of whether the owner is active to a significant extent. Furthermore, the company's profit generation is another important aspect of the assessment of whether the partner should be considered to be active to a significant extent in the company. Profit generation wording leaves plenty of room for interpretation.

What can be deduced from the preparatory work is the requirement for the qualitative effort. The meaning of the qualitative contribution is that the co-owner is considered to be active to a significant extent when his work contribution has real significance for the profit generation in the company, or in any other similar activity during the tax year or one of the five previous tax years. However, the assessment must be made in the individual case with regard to other circumstances that exist. In contrast to practice that considers the quantitative assessment in the trial, which refers to the number of hours in order to be able to identify the small business owner's work effort 'significance for the profit generation in companies. Since current legal cases in the subject are only casu-decisions, there is no clear template that can be followed in the assessment of whether the operational requirement exists. The tax system is still in need of more legal cases where the assessment must be more constructive and objective in order to be able to establish a template that can be applied and fulfil its purpose of being prejudicial in future cases.

The purpose of this essay is to investigate and analyse the meaning of the props using the legal dogmatic method. The purpose is achieved by examining the factors stipulated in the legal text, without definition, which are important for whether the operational requirement is considered to exist.

Sammanfattning

Rekvisitet verksam i betydande omfattning återfinns i 57 kap 4 § inkomstskattelagen. Innebörden av begreppet är inte definierat i lagen, varför förarbeten som ligger till grund för lagstiftningen är av särskild betydelse vid ledning tillika tolkning av lagen.

Ordalydelsen verksam i betydande omfattning, förknippar delägarens nedlagda arbetstid. Förarbeten tar upp att andelsägarens position i företaget även kan ha viss betydelse i bedömningen om ägaren är verksam i betydande omfattning. Vidare är företagets vinstgenerering en annan viktig aspekt till bedömningen om delägaren ska anses vara verksam i betydande omfattning i företaget. Vinstgenererings formulering lämnar även stort utrymme för tolkning.

Vad som kan utläsas av förarbetena är kravet på den kvalitativa insatsen. Innebörden av den kvalitativa insatsen är att andelsägaren anses vara verksam i betydande omfattning när dennes arbetsinsats har reell betydelse för vinstgenereringen i företaget, eller i någon annan likartad verksamhet under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren. Bedömningen ska dock ske i det enskilda fallet med hänsyn till övriga omständigheter som föreligger. Till skillnad från praxis som beaktar den kvantitativa bedömningen i prövningen som hänvisar till antalet timmar för att kunna identifiera fåmansföretagsägarens arbetsinsats betydelse för vinstgenereringen i företag. Mot bakgrund av att aktuella rättsfall i ämnet endast är casu-avgöranden återfinns ingen tydlig mall som kan följas vid bedömningen om verksamhetskravet föreligger. Skattesystemet är fortfarande i behov av fler rättsfall där bedömningen ska vara mer konstruktiv och saklig för att kunna upprätta en mall som kan förhållas och uppfylla sitt ändamål att vara prejudicerande i kommande fall.

Syftet med denna uppsats är att utreda och analysera rekvisitets innebörd med hjälp av den rättsdogmatiska metoden. Syftet uppnås genom att undersöka faktorerna som stadgas i lagtext, utan definition, som har betydelse för huruvida verksamhetskravet anses föreligga.

Förord

Jag vill härmed ta tillfället i akt och ägna några rader till att uttrycka min tacksamhet gentemot alla som varit vid min sida och uppmuntrat mig under min studietid och i synnerhet under arbetet med den här uppsatsen. Stort tack även till min familj som har stöttat och uppmuntrat mig under alla år jag kämpat för att uppnå mina mål.

Jag vill även rikta ett stort tack till min kära make, Mostafa, för att du har stått ut med mig under mina år som student. En del stressrelaterade utbrott har du fått utstå genom åren. Ett stort tack till min arbetsgivare på Wyz Law Group AB, Sara och Samer för möjligheterna som ni erbjöd mig för att möjliggöra mina sista steg till min examen.

Slutligen vill jag rikta ett särskilt tack till mina syskon Mohammed och Asil som tagit sig tiden och hjälpt mig med korrekturläsningen av uppsatsen.

Malmö, januari 2022

Hadil Khattab

Förkortningar

HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
FR	Förvaltningsrätten
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
KR	Kammarrätten
Kap.	Kapitel
Mom.	Moment
Not.	Notismål
Prop.	Proposition
Ref.	Referatmål
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SRN	Skatterättsnämnden
SN	Skatte nytt
SOU	Statens offentliga utredningar

Inledning

1.1 Bakgrund

Reglerna om att skattesubjekt i form av utdelning och kapitalvinst under vissa fall beskattas i inkomstslaget tjänst som återfinns 57 kap. Inkomstskattelagen, hädanefter IL, (1999-1229). Reglerna i 57 kap. IL omfattar fysiska personer och dödsbon som äger kvalificerade andelar i ett fåmansbolag. Fåmansföretagsreglerna kallas även för 3:12 reglerna detta med anledning av att de tidigare fanns i 3 § 12 mom. lag (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL.¹ Sedan reglerna tillkom år 1976 har de varit ett intressant debattämne inom skatterätten. Ett exempel på ämnets ständiga aktualitet är de s.k. Carried interest målet i Högsta förvaltningsdomstolen (hädanefter HFD) där Skatteverket drev en process med avsikten att beskatta övervinster från riskkapitalbolag med hjälp av fåmansföretagsreglerna.²

3:12 reglernas övergripande ändamål är att förhindra delägare som äger och arbetar i ett fåmansbolag från att kunna omvandla högt beskattade förvärvsinkomster till lägre beskattade kapitalinkomster.³ Förvärvsinkomster beskattas progressivt med högsta marginalsatt som uppgår till cirka 50 - 55 procent (%) medan kapitalinkomster på onoterade andelar beskattas med 25 procent (%).⁴ Utgångspunkten för 3:12 reglerna är att ägarna i fåmansföretag ska beskattas lika högt som en löntagare utan ägarintresse.⁵

Kombinationen mellan inkomstslag för kapital och tjänst ger aktieägare i fåmansbolag utväg att kunna plocka ut utdelning eller kapitalvinst som beskattas i kapital, istället för lön som beskattas i tjänst. Detta genom bl.a. det så kallat självkontrahering vilket innebär att ägarna slutar avtal med sig själva.⁶ Detta tillvägagångssätt är dock oönskat från

¹ Skatteverket; Reglernas syfte och tillämpningsområde.

² HFD 2018 ref. 31.

³ Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer & Simon- Almendal, Teresa (2017), *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt. Del 2*, 16 upplagan, s. 452.: Skatteverket; Reglernas syfte och tillämpningsområde, 2021.

⁴ 42 kap 15 a § IL.

⁵ Skatteverket; Reglernas syfte och tillämpningsområde.

⁶ Tjernberg, Mats (1999), *Fåmansaktiebolag: en skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.fl.*, 1 upplagan, s. 240f.: Rydin, Urban, Båvall, Bertil & Bartels, Katarina (2016), *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, 3 upplagan, s. 59.

lagstiftarens sida ⁷ varför som det föreligger regelverk med ändamålet att förhindra aktieägarna från att omvandla arbetsinkomster till lägre beskattade kapitalinkomster. Regelverket bygger på att först pröva om ägarandelarna anses såsom kvalificerade andelar eller inte och därefter utifrån prövningens utfall bedöma skattesatsen på inkomsten.

Den som är delägare i ett fåmansföretag och innehar andelar som bedöms vara kvalificerade ska beskattas delvis i inkomstslaget kapital och delvis inkomstslaget tjänst för vinstmedel som lyfts ut ur fåmansföretag.⁸ Skattesatsen skiljer sig betydligt beroende på huruvida skattesubjektet kvalificeras som inkomst iform av tjänst eller kapital. Om skattesubjektet kvalificeras och kategoriseras i inkomstslaget kapital innebär det skattesats om så lite som 20 procent (%) medan om skattesubjektet kvalificeras och kategoriseras i inkomstslaget tjänst kan skattesatsen motsvara 50 – 57 procent (%).⁹

För att skattesubjektet ska omfattas av de s.k. 3:12-reglerna ska flertal rekvisit uppfyllas bl.a.

- Bolaget ska kvalificeras såsom fåmansföretag i enlighet med definitionen i 56 kap 2 § IL tillika 57 kap 3 § IL.
- Ägarandelarna i fåmansbolaget ska vara kvalificerade i enlighet med 57 kap 2 § IL.

I 57 kap 4 § IL återfinns reglerna om hur en andel klassas som kvalificerad och därmed omfattas av särregleringen. Aktieägarens andelar anses vara såsom kvalificerade om verksamhetskravet är uppfyllt. Kravet innebär att aktieägaren eller någon närstående till denne har varit *verksam i betydande omfattning* i fåmansbolaget, i ett direkt eller indirekt ägt företag eller i ett företag som bedriver samma eller likartad verksamhet, under det innevarande inkomståret eller något av de fem föregående beskattningsåren.¹⁰

I paragrafen¹¹ regleras två avgörande begrepp, dels huruvida en ägare har varit verksam i betydande omfattning, inom en femårsperiod, dels begreppet samma eller likartad verksamhet. Det finns dock ingen tydlig definition i lagtexten av hur begreppet *verksam i betydande omfattning* ska bedömas. Detta framgår istället av förarbeten och praxis.

⁷ Tjernberg, 1999, s. 240f.: Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, Almendal, 2017, s. 447f.

⁸ 57 kap. 2 § IL.

⁹ Skatteverket; Reglernas syfte och tillämpningsområde, 2021.

¹⁰ 57 kap 4 § IL.

¹¹ 57 kap 4 § IL.

Av paragrafens ¹² ordalydelse gällande lagens begrepp om verksam i betydande omfattning förknippas kravet med delägarens nedlagda arbetstid. Medan förarbeten därutöver diskuterar att andelsägarens position i företaget även kan ha viss betydelse i bedömningen om ägaren är verksam i betydande omfattning. ¹³ Vidare diskuterar förarbetena en annan viktig aspekt till bedömningen som är företagets vinstgenerering.¹⁴ Dock lämnar även denna formulering stort utrymme för tolkning.

I denna uppsats skall begreppet *verksam i betydande omfattning* utredas och analyseras.

Begreppet verksam i betydande omfattning är avgörande för huruvida ägarandelar i fåmansbolag är att anse såsom kvalificerade eller inte och således huruvida 3:12-reglerna är aktuella eller inte. Trots begreppets vikt i avgörandet är det inte uppenbart när verksamhetskravet är att anse såsom uppfyllt.

Den första och grundläggande prövningen, för att kunna aktualisera ovan regelverk, är fåmansföretagsdefinitionen.

1.2 Syfte

Syftet med uppsatsen är att analysera och utreda lagens rekvisit i ”verksam i betydande omfattning” som återfinns i 57 kap 4 § IL. Detta med avsikten att kunna bl.a. avgöra vad som krävs för att ägarandelar ska anses vara kvalificerade i fåmansbolag. Jag kommer att utreda begreppets innebörd.

Frågeställningarna som kommer att besvaras är följande

- Hur definieras fåmansföretag och vilka faktorer beaktas vid prövningen?
- Vilka faktor är av betydelse för att avgöra huruvida rekvisitet ”vara verksam i betydande omfattning” anses vara uppfyllt?

Slutligen presenterar jag även egna subjektiva synpunkter om lagens rekvisit.

¹² 57 kap 4 § IL.

¹³ Prop. 1989/90:110, s. 703.

¹⁴ Prop. 1989/90:110, s. 468 & 703.

1.3 Avgränsningar

Det är av central betydelse att vissa avgränsningar utförs vid ett genomförande av ett arbete som behandlar ett så brett ämne som denna uppsats gör. Nedan följer de avgränsningarna som har gjorts i studien.

Rekvisitet *verksam i betydande omfattning* är grunden till denna studie, varför diskussionen om huruvida näringsverksamheten är passiva eller aktiva inte är aktuellt.¹⁵ I studien kommer begreppet kvalificerade andelar utredas detta mot bakgrund av att begreppet har direkt koppling till studiens huvudbegrepp, *verksam i betydande omfattning*. Denna studie kommer även inkludera information om 3:12-reglerna med syftet att ge läsaren en sammantagen uppfattning av regelverket som tillämpas vid bedömningen av beskattningsmöjligheterna hos andelsägarna i fåmansföretag.

Ett annat rekvisit som regleras i 57 kap 4 § IL är begreppet *samma eller likartad verksamhet*. Begreppet kommer endast att redogöras ytligt i avsnitt 2 med avsikten att ge läsaren en introduktion till 3:12 reglerna. Begreppet är därav inte föremål för utredning i denna uppsats, detta mot bakgrund av att den går i linje med uppsatsens huvudbegrepp *verksam i betydande omfattning* och anses därför utgöra ett eget uppsatsämne. Karenstiden *fem beskattningsåren* som återfinns i 57 kap 3 § IL kommer även att diskuteras ytligt endast med avsikten att introducera läsaren till att sådan karenstid beaktas. Slutligen kommer den s.k. utomstående regeln i 57 kap 5 § IL inte likaså diskuteras djupt i uppsatsen. Bakgrunden för utomstående regelns redogörelse i uppsatsen är den nya lagrådsremissen av den 9 september 2021 tillika beslut av den 2 december 2021 som kommer att diskuteras vidare i uppsatsen.

Ingen av begreppen *samma eller likartad verksamhet*, *fem beskattningsåren* eller *utomstående regeln* är nödvändiga för att kunna nå syftet med uppsatsen därav diskuteras dem ytligt som tidigare redogjorts.

Avslutningsvis har även materiella avgränsningar gjorts i uppsatsen. Studien har grundat sin analys i avsnitt 3 på avgöranden från år 1993, då 3:12 reglerna började tillämpas i praxis,

¹⁵ 2 kap 23 § IL behandlar aktiv respektive passiv näringsverksamhet.

fram till år 2013. Vidare har avgöranden från HFD år 2016 och 2018¹⁶ diskuterats endast ett fåtal gånger men anses dock inte skapat grund i uppsatsen.

1.4 Metod

För att kunna besvara frågeställningarna och uppnå syftet kommer den traditionella rättsdogmatiska metoden att användas. Vad som menas med den traditionella rättsdogmatiska metoden är att förarbeten, författningar, praxis samt doktrin kommer att användas för att utreda gällande rätt och för att besvara frågeställningarna och därmed uppfylla uppsatsens syfte. Uppsatsen är inom skatterätt varför lagtexten är av särskild betydelse. Detta med anledning av att skattesubjektet skall kunna förutse vilka skattekonsekvenser olika handlingen kan medföra. Enligt legalitetsprincipen som regleras i 2 kap 10 § 2 st regeringsformen stadgas det att *skatt eller statlig avgift får inte tas ut i vidare mån än som följer av föreskrifter som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten*.¹⁷ Med detta menas att ingen beskattning får ske utan uttryckligt stöd av lagen. Vidare kommer subjektiva kommentarer och synpunkter under uppsatsens analysavsnitt.

I denna studie kommer Inkomstskattelagen vara i fokus, främst fåmansföretagsreglerna som stadgas i kapitel 56 – 57 och specifikt 57 kap. 4 § IL som omfattar begreppet verksam i betydande omfattning. Mot bakgrund av att lagen inte är tillräckligt tydlig eller uttömmande om innebörden av begreppet kommer förarbetena att användas för vägledning i denna uppsats. I det fall förarbetena inte ger tillräcklig vägledning för att kunna analysera begreppet verksam i betydande omfattning kommer praxis i form av prejudikat från högsta instans¹⁸ att tillämpas för ytterligare vägledning i analysen. Slutligen kommer doktrin och Skatteverkets rekommendationer att användas som ett komplement till ovan angivna rättskällor.

¹⁶ HFD 2016 not. 23.; HFD 2018 ref. 31.

¹⁷ Regeringsformen 2 kap 10 § 2 st.

¹⁸ Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, Almendal., 2017, s. 720.: Ramberg, Christina, Beshier, Alexander, Carlson, Laura, Croon, Adam, Granmar, Claes, Kleist, David, Leviner, Pernilla & Norée, Annika (2018), *Rättskällor: en introduktion i kritiskt tänkande*, 1 upplagan, s. 34.

1.5 Disposition

Fortsättningen av uppsatsen kommer fördelas i fyra olika huvudavsnitt. Första avsnittet i uppsatsen kommer vara en informerande del. Sedan är den andra och tredje avsnitten analyserande del.

Uppsatsens andra avsnitt beskriver väsentliga definitioner och begrepp med avsikten att ge en översiktlig syn på aktuella regleringar. Definitionerna som redovisas är bl.a. fåmansföretag, 3:12 reglerna, kvalificerade andelar, utomståenderegeln och slutligen kort introducering om begreppet verksam i betydande omfattning. Syftet med detta avsnitt är att läsaren ska kunna identifiera de olika faktorer som ställs för bedömningen av fåmansföretag och därmed besvaras uppsatsens första fråga.

Det efterföljande tredje avsnittet kommer gå djupare i begreppet *verksam i betydande omfattning* och diskuterar även rekvisitet i förarbeten, praxis och doktrin slutligen redovisas bedömningen från Skatteverket. Syftet är att läsaren på ett enkelt sätt ska kunna följa resonomenagen som förs i ämnet från förarbeten till rättsfall i praktiken och därmed besvaras uppsatsens huvudfråga.

Uppsatsens fjärde avsnitt redovisar uppsatsens slutsats och analys som kommer att analysera aktuella rättsläget. Avsnitt kommer att diskutera avgöranden som presenteras i tredje avsnitt. Därutöver kommer analysen innehålla egna sammanfattande synpunkter. Slutligen kommer uppsatsens frågeställningar att besvaras.

Uppsatsens femte avsnitt kommer att lyfta fram avslutande kommentarer. I detta avsnitt samlas och sammanfattas resultatet av analysen i tredje avsnittet.

2. Fåmansföretagsreglerna

2.1 Bakgrund med reglerna

Fåmansföretags termen har funnits sedan år 1933¹⁹ men det var först år 1976²⁰ som fåmansföretags skattereformen genomfördes och fåmansföretags begreppet definierades.²¹ I samband med skattereform år 1990 infördes bestämmelserna det s.k. 3 § 12 samt 12 e § mom. Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt (hädanefter SIL).²² Det var även under skattereformen år 1990 som ett dualistiskt inkomstskattesystem infördes²³ och begreppet *verksam i betydande omfattning* blev en del av lagstiftningen.²⁴ Den nya reformen medförde bland annat en förändring från att arbetsinkomster och kapitalinkomster beskattades lika, till att arbetsinkomster och kapitalinkomster beskattas olika utifrån olika skatteskalor.²⁵ Efter reformen beskattades förvärvsinkomster, såsom lön alt. inkomster från näringsverksamhet, progressivt (31-56 procent) och kapitalinkomster, såsom utdelningar och kapitalvinster, proportionellt (30 procent).²⁶ Fem år senare, år 1995, blev begreppet *kvalificerade andelar* en del av lagstiftningen.²⁷

Fåmansföretagsreglerna, numera s.k. 3:12-reglerna, har sitt ursprung från bestämmelserna i 3 § 12 samt 12 § mom. SIL som före detta reglerade det s.k. verksamhetskravet.

2.2 Syftet med reglerna

Syftet med 3:12-reglerna har historiskt varit, och är än idag, att förhindra delägare i fåmansföretag från inkomstomvandling.²⁸ För det fall 3:12-reglerna inte skulle existerat skulle delägare i fåmansföretag kunnat göra utdelningar eller sälja företagen med upparbetade

¹⁹ SOU 2002:52 s. 107.: Rydin, Båvall & Bartels, 2016, s. 59.

²⁰ Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, Almendal, 2017, s. 447f.

²¹ Prop. 1975/76:79, s. 13.

²² 3 § 12 samt 12 e § mom. Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt infördes.

²³ Jfr prop 1989/90: 110.

²⁴ Tjernberg, 1999, s. 240.: Tivéus, Ulf (2014), *Tretolv: skatt på kvalificerade andelar*, 1 upplagan, s.13.

²⁵ Tjernberg, 1999, s. 240.: Tiveus, 2014, s.13.

²⁶ Edin, Per-Olof, Hansson, Ingemar & Lodin, Sven-Olof (2005), *Reformerad ägarbeskattning – effektivitet, prevention, legitimitet*, s. 5 & 19.: Tjernberg, 1999, s.240.

²⁷ Prop. 1995/96:109, 2. 87ff.

²⁸ SOU 1989:2, s. 40.: prop. 1989/90 :110 s. 467f.

vinstmedel istället för att göra löneuttag. Konsekvenserna av detta agerande är en lägre beskattning för delägare i fåmansföretag i jämförelse med löntagare. Syftet innebar även begränsning av utdelning, genom att endast det som motsvarar normal kapitalavkastning ska hänföras till inkomstslaget kapital.²⁹

En annan viktig intention med 3:12-reglerna är att verka för neutralitetsprincipen som innebär att beskattningen ska vara neutral i förhållande till olika handlingsalternativ.³⁰ Detta har innebörd att beskattningen inte ska reglera den enskildes handlande. För det fall skattelagstiftningen tillät delägare att göra utdelningar eller realisationsvinster³¹ på vinstmedel som i grunden härrör från delägarnas arbetsinsatser, skulle detta medföra att neutraliteten brister i jämförelse med andra typer av företagsformer.³² Detta mot bakgrund av att delägare i fåmansföretag skulle få en mer fördelaktig skattemässig situation och därav gynnas ur en konkurrenssynpunkt i jämförelse med andra företag som betalar ut marknadsmässig lön.³³

En ytterligare avsikt med 3:12 reglerna är att förhindra skatteplanering genom av bl.a. det s.k. självkontrahering. Innebörden med självkontrahering är att fåmansdelägare utnyttjar möjligheten att träffa avtal och samtidigt agera part på båda sidor av avtalsförhållandet. Dels som ägare, dels som företagets beslutfattare. Sådan skatteplanering ger fåmansföretagsdelägarna incitamentet att försöka omvandla det som rätteligen utgör arbetsinkomster till kapitalinkomster, som i sin tur medger lägre skattesats. Detta sker genom att företagsdelägarna plockar ut utdelning eller kapitalvinst ur bolaget istället för att ta ut lön.

³⁴

2.3 Begrepp och definitioner

2.3.1 Fåmansföretag

Definitionen för begreppet fåmansföretag anges i 56 kap IL. Fåmansföretag är aktiebolag med fyra eller färre delägare som tillsammans äger aktier som motsvarar mer än femtio (50) procent

²⁹ Tjernberg, 1999, s.241.

³⁰ Rabe, Gunnar & Melbi, Ingrid (2008), *Det svenska skattesystemet*, 21 upplagan, s. 38.

³¹ Vinst när fastighet, värdepapper eller dylikt säljs till högre pris än anskaffningsvärdet.

³² Edin, Hansson & Lodin, 2005, s. 6f.

³³ Båvall, Bertil, Rydin, Urban (2012), *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, 3 upplagan, s. 57.

³⁴ Tjernberg, 1999, s. 240f.: Rydin, Båvall & Bartels, 2016, s. 59.

av aktierna i företaget.³⁵ Delägarna skall genom andelsinnehavet ha det bestämmande inflytandet.³⁶ Vid bedömningen av delägandet skall även närståendekretsens innehav räknas som ett och samma enskilda deläggande. Under 1976 infördes den s.k. fåmansföretagsbeskattningen³⁷ som hade för syfte att begränsa möjligheterna att fördela företagets inkomst i form av löneuttag mellan företagsledare och dennes närståendekrets.³⁸ Reglerna som reglerar familjebeskattnings återfinns i 60 kap IL. Definitionen av företagsledare återfinns i 56 kap. 6 § andra stycket IL.

Vad som avses innefatta företagsledare är de fysiska personer som genom eget eller närståendes ägarinnehav och sin ställning i bolaget har ett väsentligt inflytande i företaget. Företagsledarens inflytande i bolaget ska grunda sig på dennes ägarintresse. Därutöver bedöms den som är verksam och har en inflytelserik ställning i företaget såsom företagsledare.³⁹ I förarbetena till fåmansföretagsbeskattningsreglerna år 1976 konstateras att i de fall det finns ett fåtal personer som äger bolaget och har ett likvärdigt inflytande över bolagets drift och resultat bör samtliga anses vara företagsledare.⁴⁰ Vidare konstateras i förarbetena att i dem fall delägarnas roller är mer utspridda måste alla omständigheter beaktas för att avgöra om en person är företagsledare. Vid bedömningen om vem som är företagsledare utgår bedömningen från det reella inflytandet i företaget och inte utifrån den juridiska ägarandelen.⁴¹

Reglerna avgränsar således att det endast är aktiebolag och ekonomiska föreningar, där delägare som tillsammans besitter röstmajoriteten, mer än femtio (50) procent (%), av röster för samtliga andelar i företaget är fyra eller färre, anses utgöra tillika definiera fåmansföretag i enlighet med lagen.⁴² Marknadsnoterade aktiebolag samt privatbostadsrätter är undantagna från reglerna.⁴³

Reglerna i 56 kap 2 § inkluderar både huvuddefinition, 56 kap 2 § 1 p IL, subsidiär definition i 56 kap 2 § 2 p IL samt det så kallad utvidgad definition som återfinns i 57 kap 3 § 2 st IL.

³⁵ 56 kap 2 § IL.

³⁶ Skatteverket; Grundläggande begrepp *fåmansföretag och fåmanshandelsbolag huvuddefinition*.

³⁷ Prop. 1975/76: 79.

³⁸ Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer & Simon- Almendal, Teresa (2019), *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt. Del 2*, 17 upplagan. s. 419

³⁹ Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, Almendal, 2019, s. 422

⁴⁰ Prop. 1975/76: 79, s. 73.

⁴¹ Prop. 1975/76:79.

⁴² 5 kap 2 § IL.: Prop. 1989/90:110, s. 677.

⁴³ 56 kap 3 § IL.

Sammanfattningsvis finns det således två kriterier att uppfylla i huvuddefinitionen, dels antal ägare, dels deras gemensamma röstandel. För huvuddefinitionen är det röstandelen som är av betydelse inte ägarandelen. Vad gäller 56 kap 2 § första punkt IL hänförlig till antal delägare ska en person och dennes närstående tillsammans anses såsom en delägare.⁴⁴ Närståendekretsen och begreppet definieras i 2 kap 22 § IL och innefattar främst familjemedlemmar.⁴⁵ Begreppets, närstående, huvudsyfte är att förhindra och begränsa företag där en avskild grupp av delägare utöver ett väsentligt inflyttande över verksamheten.⁴⁶

Subsidiära definitionen

Den subsidiära definitionen påträffas i lagens, 57 kap 2 IL andra punkt som omfattar situationer där antal ägare är hög i samband med att ägarandelar är små men där företagets verksamhet är uppdelad över oberoende verksamhetsgrenar, där en fysisk person har den faktiska bestämmanderätten över en sådan verksamhetsgren. Kan en fysisk person självständigt förfoga över verksamhetens resultat bedöms grenen fungera som ett självständigt fåmansföretag och omfattas således av fåmansföretagsreglerna.⁴⁷

Den subsidiära definitionen av fåmansföretag används fåtal tillika sällan i domstolsprövningar.⁴⁸

Utvidgade definitionen

Den utvidgade definitionen återfinns i lagens kommande kapitel, 57 kap 3 § IL tillskillnad från huvud- och subsidiära definitionen som återfinns i 56 kap IL. Utvidgade definitionen omfattar situationer där företaget inte räknas som ett fåmansföretag enligt huvud- och subsidiära definitionen men trots det anses delägarna omfattas av fåmansföretagsreglerna.

Syftet med definitionen är att företag som drivs av många delägare ändå ska omfattas av 3:12-reglerna och således anses alla delägare, som är verksamma i betydande omfattning i företaget som en person.⁴⁹ Vidare är syftet med den utvidgade definitionen att förhindra möjligheten till

⁴⁴ 56 kap 5 § IL.

⁴⁵ 2 kap 22 § IL.: Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, Almendal, 2019, s. 423.

⁴⁶ Rydin, Båvall & Bartels, 2016, s.66.

⁴⁷ SOU 2002:52 s. 257

⁴⁸ Rydin, Båvall & Bartels, 2016, s.68.: Tiveus, 2014, s.27.

⁴⁹ Rydin, Båvall & Bartels, 2016, s.69.: Tiveus, 2014, s.28.: prop. 1989/90:110 s.704.

att delägare kan kringgå 3:12-reglerna genom bland annat företagstutkur.⁵⁰ Det är huvudsakligen passiva delägare som påverkar bedömningen om företaget definieras såsom utvidgat fåmansföretag.

Utomståenderegeln

Ett undantag från de speciella reglerna för beskattning av andelsägare i fåmansföretag regleras i 57 kap 5 § IL. I det fall en utomstående äger minst 30 procent (%) av aktierna i bolaget och samtidigt har rätt till utdelning, tillämpas kapitalbeskattningsreglerna på utdelningen och kapitalvinsten för alla delägare i företaget.²⁹ Utomståendeperson definieras här som en person som direkt eller indirekt inte äger kvalificerade andelar i företaget. Andelsägaren skall alltså i de fallen inte anses vara verksam i betydande omfattning och således passiv.⁵¹

Lagrådsremiss; Komplettering av den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen

Den 9 september 2021 skickades förslag till Lagrådet om komplettering till den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen som återfinns i 57 kap 3 § IL. Förslaget gick ut på att vid bedömning huruvida ett bolag skall definieras såsom fåmansföretag ska en fysisk person som är delägare och verksam i betydande omfattning i företaget, och samtidigt har ett bestämmande inflytande i en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare som äger andelar i företaget anses äga den juridiska personens andelar i det prövade företaget.⁵²

Därutöver föreslogs att utomståenderegeln ska kompletteras med en ny bestämmelse som begränsar att ett företag i vissa fall inte ska betraktas ägt av utomstående till den del företaget direkt eller indirekt ägs av stiftelse eller annan juridisk person utan delägare och företagets verksamma delägare eller en sådan delägarers närstående kan få del av medel eller förmåner från den juridiska personen i viss omfattning.⁵³

Huvudsyftet med förslaget är att ytterligare förhindra möjligheten att kunna kringgå 3:12-reglerna genom olika sorts företagsstrukturer i bl.a. dem fallen där en stiftelse ges röststarka aktier i ett fåmansbolag med avsikten att utdelningsinkomster från bedrivna verksamheten i

⁵⁰ Prop. 1989/90: 110.: Skatteverket; Reglernas syfte och tillämpningsområde, 2019, Det utvidgade fåmansföretags- och fåmanshandelsbolags begreppet, st. 2.

⁵¹ 57 kap 5 § 3 st IL.

⁵² Lagrådsremiss; av den 9 september 2021, bilaga 1, s. 30

⁵³ Lagrådsremiss; av den 9 september 2021, s. 16

företaget ska inneha möjligheten att delas ut till kretsen av verksamma aktieägare utan att bli föremål för 3:12 reglerna.⁵⁴

Remissinstansernas kommentarer till förslaget avseende den utvidgande definitionen;

Majoriteteten av yttranden som härrör till remissinstanserna såsom bl.a. *Ekobrottsmyndigheten* och *Skatteverket* tillstyrkte eller hade inget att invända mot förslaget.

Ekobrottsmyndigheten ansåg i sitt yttrande att en del av förslagens regler kommer medge möjligheter att företag eller personer som använder några lagliga skatteundragande upplägg kommer att begränsas och därigenom uppfyller de skattesystemets ändamål att framstå såsom rättvis och legitim. *Ekobrottsmyndigheten* gjorde vidare övervägningen mellan de positiva ändamålen som förslaget kommer att medge och riskerna där personer kommer att, i skatteundragande syfte, lämna oriktiga uppgifter till Skatteverket i frågor som är av betydelse till förslagens tillämpningsregler.⁵⁵

Skatteverket anförde att förslaget kommer att upprätthålla skattesystemets legitimitet samt förhindra inkomstomvandling mellan inkomstslaget tjänst och inkomstslaget kapital.

Resterande remissinstanserna såsom bl.a. *Lantbrukarnas Riksförbund* avstyrkte förslaget och anförde följande resonemang

Lantbrukarnas Riksförbund anförde i sitt yttrande att kontinuerlig förändring i regelverket medför osäkerhet hos företagarna och således försvåras möjligheterna att planera verksamheten på långsikt.⁵⁶

Föreningen Stiftelser i samverkan anförde att den ställer sig positiva till förslaget med syftet att förhindra att 3:12 reglerna ska kringgå genom utnyttjandet av stiftelser men anser dock att det saknas en analys och exempel på huruvida stiftelser med allmännyttiga ändamål skulle kunna utnyttjas genom den typ av kringgående som förslagens ändamål att förhindra.⁵⁷

⁵⁴ Lagrådsremiss; av den 9 september 2021, s.22.

⁵⁵ Lagrådsremiss; av den 9 september 2021, s. 8 , st. 1.

⁵⁶ Lagrådsremiss; av den 9 september 2021, s. 8 , st. 2.

⁵⁷ Lagrådsremiss; av den 9 september 2021, s. 8 , st. 3.

Riksdagen har den 2 december 2021 beslutat om ändring i inkomstskattelagen.⁵⁸ Förslaget medförde omfattande ändringar och tillägg i lagtexten vilket tyder på fåmansföretagsdefinitions viktiga roll vid bedömningen huruvida verksamhetskravet ska anses vara uppfyllt eller inte.

Utomståenderegeln förslag till ändring tillika komplettering kommer inte att diskuteras vidare i studien.

2.4 Kvalificerade andelar

För att fåmansföretagsreglerna, som nämnts ovan, ska bli applicerbara måste ägarandelar anses vara s.k. kvalificerade andelar.⁵⁹ Kvalificerade andelar regleras i 57 Kap. 3-7 c §§ IL. Huvudsyftet med bestämmelserna är att reglera arbetsinkomster. Utdelningen eller kapitalinkomsten beskattas i sin helhet så som inkomst av kapital. Det ska även beaktas att närstående till de som är verksamma i företaget likställs med aktiva delägare. I det fall en aktiv delägare upphör med sin verksamhet i företaget fortsätter dennes andelar anses vara kvalificerade under kommande fem åren. Bestämmelserna som berör kvalificerade andelar är tydliga och uttömmande. Bestämmelserna är inte tillämpliga i det fall situationen inte omfattas av lagtextens ordalydelse.⁶⁰ Ett villkor för tillämpningen av 3:12-reglerna är därmed att den enskilde andelsägaren eller någon närstående har genererat intäkter till företaget genom dennes arbetsinsatser. Prövningen av huruvida andelarna är kvalificerade eller inte görs individuellt.⁶¹

Sammanfattningsvis ställer lagen krav på att delägaren eller någon närstående skall vara verksam i betydande omfattningen under beskattningsåret eller under de fem förgående beskattningsåren i företaget eller i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet för att dennes andelar i fåmansföretaget skall anses vara kvalificerade.⁶²

2.4.1 Rekvisitet samma eller likartad verksamhet

Rekvisitet återfinns i 57 kap 4 § 1 st IL sista mening.⁶³ Huvudsyftet med begreppet definieras inte i lagtexten detta med anledning av att paragrafens innehåll går tillbaka till lagstiftningens

⁵⁸ SFS 2021:1147, s. 1.

⁵⁹ Tjernberg, 1999, s. 247.

⁶⁰ RÅ 2001 ref. 5.: RÅ 2005 ref. 3.: Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, Almendal, 2019, s.425.

⁶¹ Rydin, Båvall & Beartels, 2016, s. 74.

⁶² Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, Almendal, 2019s. 426.: 57 kpa 4 § IL.

⁶³ Se avsnitt 2.4 kvalificerade andelar, 3 st.

tillkomst år 1990. Varken ursprungliga förarbetsuttalandena eller kommentarer till bestämmelsens av senare justeringar ger en klar definition tillika ledning av hur begreppet ska tolkas.⁶⁴

Mot bakgrund av begreppets sparsamma definition i lagen är praxis avgörande i bedömningen. I praxis har begreppet tolkats i fall hela eller delar av verksamheten i ett fåmansföretag överförs till ett annat företag som ligger inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten. Vidare har praxis även diskuterat fall där likartat samband föreligger mellan bolagen.⁶⁵ Enligt praxis har det bedömts att det är tillräckligt med att medel har flyttats från det tidigare bolaget till den senare bolaget för att verksamhetskravet ska anses föreligga.⁶⁶ I andra fall ansågs ”samma eller likartad verksamhet” föreligga, utöver när finansiella eller materiella tillgångar flyttas mellan företagen, även om kunskaper samt affärs- och kundrelationer förflyttas till det senare bolaget.

⁶⁷

Syftet som kan utläsas av bestämmelsen, efter genomgång av förarbeten och praxis, är att förhindra flytt av verksamhet mellan olika företag med avsikten att kringgå beskattningen enligt bestämmelserna i 57 kap IL⁶⁸, genom bl.a. låta äldre bolaget vara vilande och eventuellt upparbetade vinstmedel sparas i det ursprungliga bolaget intill dess att andelarna inte längre anses såsom kvalificerade. Avsikten är att begränsa företagare att undgå beskattningen i inkomstslaget tjänst.⁶⁹

Rekvisitet samma eller likartad verksamhet kommer inte behandlas vidare i uppsatsen.

2.4.2 Rekvisitet verksam i betydande omfattning

Rekvisitet återfinns i 57 kap 4 § IL. Innebörden av begreppet är inte definierat i lagen, varför förarbeten som ligger till grund för lagstiftningen är av särskild betydelse vid tolkning av lagen.

⁶⁴ Skattenämnden; För att två fåmansföretag ska anses bedriva samma eller likartad verksamhet krävs att ett ägarsamband föreligger, dianr. 109-10/D, Mål nr. 3413-11.; prop. 1989/90:110 del 1, S. 703-704.: prop. 1995/96:109 s.88.

⁶⁵ Skattenämnden; För att två fåmansföretag ska anses bedriva samma eller likartad verksamhet krävs att ett ägarsamband föreligger, dianr. 109-10/D, Mål nr. 3413-11.: RÅ 1999 ref. 28.: RÅ 2010 ref. 11.

⁶⁶ RÅ 2010 ref. 11. I.: HFD 2012 ref. 67 I.

⁶⁷ RÅ 2010 ref. 11. III.: HFD 2016 not. 23.

⁶⁸ Prop. 1989/90:110 del 1, s. 468 och 703 f.

⁶⁹ SOU 2002:52, s. 279 ff.

Vad som kan utläsas av förarbetena⁷⁰ är kravet på den kvalitativa insatsen. Innebörden av den kvalitativa insatsen är att andelsägaren anses vara verksam i betydande omfattning när dennes arbetsinsats har reell betydelse för vinstgenereringen i företaget, eller i någon annan likartad verksamhet under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren.⁷¹ Begreppet vinstgenerering i företaget är vidare inte preciserad i förarbetena, varför uttalanden i praxis används för vägledning.

Vid bedömning av begreppet verksam i betydande omfattning kan även delägare som enbart haft få arbetsinsatser som anses vara av stor ekonomisk vikt för vinstgenereringen också anses inneha kvalificerade andelar. Därutöver framgår i propositionen till 3:12-reglerna att vid en bedömning om verksamhetsrekvisitet föreligger, behöver arbetsprestationerna från delägarna inte vara heltidsarbeten. Bedömningen ska istället utgå från vikten av arbetsprestationen i förhållande till verksamhetens omfång och andra omständigheter.⁷²

Anställda utan arbetsledande befattningar kan anses vara verksamma i betydande omfattning och inneha kvalificerade andelar om deras arbetsinsatser har stort inflytande i vinstgenereringen.⁷³ Detta blir aktuellt i bolag såsom konsult- och kunskapsbolag. Däremot regleras detta inte mot andra verksamheter för anställda utan ledarbefattning, även om de har förvärvat en mindre del av aktierna i bolaget under sin anställningstid.⁷⁴ I vissa fall kan det räcka att en delägare endast arbetat en kort tid i företaget för att omfattas av reglerna i 57 kap. IL.

2.4.3 Rekvisitet beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren

Rekvisitet återfinns i 57 kap 4 § 1 st IL som vidgar gränserna till karenstiden för verksamhetskravet. I enlighet med lagen måste verksamhetskravet inte nödvändigtvis vara uppfyllt under den aktuella tiden utan kan ha varit uppfyllt under något av dem tidigare fem beskattningsåren. Fåmansföretagsreglerna tar sikte på arbetsinkomster varför som bestämmelsen har för avsikt att träffa aktiva delägare, inte passiva.⁷⁵ För de fall karenstiden inte

⁷⁰ Prop. 1989/90:110 s. 703.

⁷¹ Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, Almendal, 2019, s. 426.: Skatteverket; verksam i betydande omfattning.

⁷² Prop. 1989/90:110, s. 468 & 703.

⁷³ Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, Almendal, 2019, s. 419f.

⁷⁴ Skatteverket; Verksam i betydande omfattning.

⁷⁵ Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, Almendal, 2017, s. 454.: Rydin, Båvall & Bartels, 2016, s. 74f.

existerade i enlighet med ovan bestämmelse⁷⁶ skulle andelsägaren haft möjligheten att arbeta upp enorma vinstmedel i sitt fåmansföretag, som i grund och botten rätteligen utgör arbetsinkomster, och sedermera kringgå fåmansföretagsreglerna. Detta sker genom att andelsägaren *avkvalificerar* aktierna i bolaget och således plocka ut vinsten till inkomstslaget kapital.⁷⁷

För att andelsägaren ska kunna åtnjuta en lägre skattesats måste, mot bakgrund av karenstiden, lägga bolaget i det s.k. träde (vilande med avseende på delägare). Detta sker genom att andelsägaren inte är aktiv i direkt eller indirekt ägda fåmansbolag eller fåmansbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet under dem fem (5) kommande beskattningsåren.⁷⁸

Det är inte nödvändigtvis att andelsägaren är verksam vid flera tillfällen under femårsperiod eller att verksamhetskravet ska anses föreligga under hela året för att omfattas av 3:12-reglerna. I enlighet med praxis⁷⁹ är det tillräckligt att andelsägaren, eller någon närstående till denne, har varit verksam i betydande omfattning under något tillfälle inom innevarande eller de fem (5) förgående beskattningsåren för att omfattas av 3:12-reglerna.

⁷⁶ 57 kap 4 § 1 st IL.

⁷⁷ Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, Almendal, 2017, s. 472f.

⁷⁸ Tiveus, 2014, s. 54 & 64.

⁷⁹ Se avsnitt 2.4.3.

3. Rekvisitet verksam i betydande omfattning

3.1 Inledning

Vid prövningen av huruvida andelsägaren ska beskatta sina upparbetade insatser i inkomstslaget kapital eller tjänst görs bedömning i flera steg. För att först och främst kunna avgöra om andelsägarens andelar bedöms vara kvalificerade görs en prövning om huruvida delägaren varit verksam i betydande omfattning i fåmansföretaget enligt 57 kap 4 § IL. Begreppets innebörd har diskuterats utförligt i utredningar, doktrin samt rättspraxis.

Inledningsvis kommer redogöras för förarbeten i avsnitt 3.2 sedan kommer rekvisitets tolkning i praxis i avsnitt 3.3 och slutligen Skatteverkets tolkningar i avsnitt 3.4.

3.2 Rekvisitet i förarbeten

Grunden till förståelsen av rekvisitet verksam i betydande omfattning återfinns i propositionen 1989/90:110 som införskaffades till skattereformen 1990. I förarbeten för rekvisitet står följande

En person ska alltid anses verksam i betydande omfattning i ett företag om hans arbetsinsatser har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget. Till denna grupp av kvalificerat verksamma hör naturligtvis företagsledare och andra högre befattningshavare. I mindre företag kan arbetsledare och ibland även anställda utan någon ledarbefattning räknas till samma kategori. Detta gäller särskilt i sådana fall där delägarna kan anses bedriva en gemensam verksamhet. Det behöver inte vara fråga om ett heltidsarbete utan arbetsinsatsen måste ses i relation till företagets omfattning och övriga omständigheter. En styrelsemedlem som inte utför kontinuerligt arbete kan dock inte utan vidare anses kvalificerat verksam, även om han gjort enstaka insatser av stor betydelse t.ex. för att skaffa en viktig order till företaget.

Utgångspunkten av reglerna är att åstadkomma en rättvishet vid beskattningen mellan personer som äger och jobbar i fåmansbolag samt löntagare som inte äger aktier. Detta mot bakgrund av att det är samma faktiska arbets- och kapitalinkomster som föreligger hos båda.⁸⁰ Huvudsyftet

⁸⁰ Prop. 1990/91:54 s. 218f.

är att utdelningar och reavinster på andelar i fåmansföretag ska beskattas i inkomstslaget kapital upptill ett visst belopp s.k. kapitalavkastning och det belopp därutöver beskattas som lön.⁸¹ Mot bakgrund av att denna uppdelning är näst intill omöjlig i praktiken bör schabloner användas och vara till grund vid bedömningen.⁸²

Det föredragande statsrådet i samband med skattereformen utredde och konstaterade⁸³ bl.a. att skattelagstiftningens bestämmelser flitigt använder sig av kvantifierande uttryck till stöd för formuleringen såsom bl.a. övervägande, väsentligt och betydande.⁸⁴ Dock saknar de kvantifierande uttryck någon språklig innebörd varför som användning av de uttrycken komplicerar rättstillämparens resonemang istället för att uppfylla sitt ändamål som stöd.

Utredningen diskuterade vidare att uttrycket *betydande* har i grund och botten en kvalitativ innebörd, men mot bakgrund av att begreppet även används för att redogöra kvantiteter tillika en del av andelar är det således svårt att hitta en likformighet.⁸⁵

Utredningen fann att verksamhetsrekvisitet skulle tolkas kvalitativt istället för kvantitativt.⁸⁶ Detta innebär att även små tillika få arbetsinsatser kan resultera att 3:12-reglerna blir tillämpliga förutsatt att arbetet varit av särskild kvalitativ art.

I utredningen fastställdes att uttrycket *betydande omfattning* skulle motsvara 360 och 540 timmar.⁸⁷ En del av doktrin ställde sig skiljaktig till fastställandet och anförde att sådan bedömning går i direkt strid med reglernas huvudsyfte som redogör att det avgörande bedömningen är vilken vinstgenerering som arbetsinsatsen medför.⁸⁸

Mot bakgrund av att lagtexten är oklar avseende rekvisitet finns det således utrymme för tolkning med beaktande av antalet timmar.⁸⁹ Dock fann utredningen slutligen, med hänsynstagande till den norska modellen, att en regel som grundar sig på förbestämda timmar tillika tidsmätt varken förenklar, stabiliserar eller ger ett mera förutsebart regelsystem.⁹⁰

⁸¹ Prop. 1990/91:54 s. 219.

⁸² Prop. 1990/91:54 s. 219.

⁸³ SOU 2002:52.

⁸⁴ SOU 2002:52 s. 277.; SOU 1997:2 del 1 s. 357f.

⁸⁵ SOU 2002:52 s. 277.; SOU 1997:2 del 1 s. 357f.

⁸⁶ SOU 2002:52 s. 307.

⁸⁷ SOU 2002:52 s. 298.

⁸⁸ Jfr. Prop. 1989/90:110 s. 703.

⁸⁹ Tjernberg, 1999 s. 248.

⁹⁰ SOU 2002:52 s. 300f. & 312.

3.3 Rekvisitet i praxis

Vad som krävs för att en delägare ska anses uppfylla verksamhetskravet har till en viss del som redogjorts ovan klargjorts i förarbetena. Trots det kvarlämnas ett stort utrymme för ytterligare tolkning. I praktiken är det domstolarna, i synnerhet HFD som genom praxis prövar huruvida olika omständigheter kan ändra utfallet vid bedömning om verksamhetsrekvisitet föreligger.

Nedan kommer fem fall, i kronologisk ordning, att belysa rättsläget. Rättsfallen inleds först med en bakgrundbeskrivning och därefter olika instansernas uttalanden och slutligen framförs en del kommentarer från doktrin.

Verksamhetsrekvisitet prövades efter fåmansföretagsreglernas inträde först år 1993.

3.3.1 RÅ 1993 ref. 99

Bakgrund

I samband med att andelsägare, A, i ett konsultbolag, X AB, skulle gå i pension begärde han förhandsbesked om huruvida konsultbolaget ansågs vara såsom fåmansföretag. Andelsägaren hade ett delägaravtal där det stadgades att när andelsägaren utträder ur avtalet ska denne överlåta sina andelar när denne uppnått pensionsålder. Vidare framgick att delägare kunde välja om denne ville få ut sin andel av obeskattade reserver antingen som temporär tjänstepension eller som förhöjd köpeskilling för aktierna.

I samband med avyttringen i bolaget uppstod en kapitalvinst och således önskade A svar om 3:12-reglerna var tillämpliga i sakfrågan. Bolaget hade mer än 1000 st. anställda och en årlig omsättning av ca en miljard kronor. Bolaget ägdes indirekt av hundra femtio (150) konsulter, med särskild kompetensnivå, som haft anställning i bolaget som sin huvudsysselsättning. Delägarskapet kom endast i fråga för anställda med viss kompetensnivå.

Både huvuddefinitionen samt subsidiära definitionen prövades i ärendet men var dock inte ändamålsenliga. Vidare utredes om andelsägarna uppfyllde verksamhetskravet för att vidare kunna pröva om den utvidgade definitionen var tillämplig.

Instansernas uttalande

Skatterättsnämnden (hädanefter SRN) ansåg att alla delägare ansågs uppfylla verksamhetskravet och således var fåmansföretagsdefinitionen i 57 kap 3 § 2 st IL tillämplig. Vidare hänvisade SRN till förarbetsuttalanden och anförde att avsikten med den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen är att även sådana företag som drivs gemensamt av flertal delägare, som arbetar i bolaget, ska omfattas i fåmansföretagsdefinitionen. Slutligen anförde SRN att den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen därutöver har till syfte att specifikt omfatta sådana fall där delägarna tillsammans haft en stor betydelse för vinstgenereringen i bolaget. Mot bakgrund av ovan fann SRN att X AB ansågs vara ett fåmansföretag.

Ärendet togs vidare upp hos HFD som vidhöll SRNs bedömning och fastställde således SRNs förhandsbesked.

Doktrin

Tjernberg anförde att omständigheten som förelåg, delägaravtalet, inte var en förutsättning för tillämpningen av den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen. Vidare ställde Tjernberg sig frågande om huruvida 3:12-reglerna skulle tillämpas i företag där delägarna endast innehaft små andelar.⁹¹

Grosskopf anförde att utgången i målet var förutseddbar detta mot bakgrund av att den utvidgade definitionen specifikt är utformad med syftet att omfatta sådana företag som i fallet, nämligen konsultbolag där delägarna är att anse såsom aktivt verksamma i bolaget.⁹²

3.3.2 RÅ 2002 ref. 21

Bakgrund

Den 1 februari 1990 bildades ett bolag Furmex Invest AB av revisorn A. Samma år, 1990, förvärvade A ett försäljningsbolag med tillhörande rörelsedrivande bolag. I maj 1990

⁹¹ Tjernberg, 1999, s. 246.

⁹² Grosskopf, SN 1994, s. 361.

registrerade A sig såsom styrelseledamot i båda dem förvärvade bolagen men tog inte aktiv del av driften av bolagen, förrän fem månader senare, oktober 1990. Detta med anledning av att A hade för avsikt att först avveckla sitt engagemang som revisor. Under perioden fram till januari 1991 tog A ut 120 000 kr i lön för 3 månaders arbete i bolaget Furmex Invest AB. Januari 1991 sålde A sina aktier i Furmex Invest AB och deklarerade den uppkomna vinsten till 3 000 000 kr som inkomst av kapital. Koncernens verkliga värde hade växt med 200 000 kr under den tid A haft bolaget i sitt befogande. Köpesumman representerade värdet av bl.a. goodwill, varumärken och försäljningsorganisation. Huvudfrågan var huruvida den uppkomna vinsten om 3 000 000 kr ska beskattas i inkomstslaget tjänst eller inkomstslaget kapital.

Instansernas uttalande

Skattemyndigheten hänvisade till 3:12 reglerna och tillämpade schablonmässigt bestämda regel om hälftindelning mellan inkomst av kapital och inkomst av tjänst. Mot bakgrund därav beslutade Skattemyndigheten att uppkommen realisationsvinster skulle fördelas mellan inkomstslaget tjänst och inkomstslaget kapital med 1 500 000 kr till vardera inkomstslag. A överklagade beslutet.

Förvaltningsrätten (hädanefter FR) framhöll att A uppfyllde verksamhetskravet mot bakgrund av att A varit företagsledare och den enda verksamma personen i Furex Invest AB. FR avslög därmed överklagandet.

Kammarrätten (hädanefter KR) anförde att det ska göras en samlad bedömning av vilken ekonomisk betydelse för vinstgenerering som A:s arbetsinsatser hade för bolaget. A:s arbetsinsatser var i form av administrativa uppgifter som pågick under endast 3 månader. KR beaktade även ökningen av substansvärdet samt A:s löneuttag i sin bedömning. KR konstaterade att A:s arbetsinsats inte varit av stor betydelse för vinstgenerering i bolaget och såldes är verksamhetskravet ej uppfyllt, därmed skulle 3:12-reglerna inte att anse såsom tillämpliga i fallet. Skatteverket överklagade domen.

HFD hänvisade till förarbetena som är aktuella för verksamhetskravet. Den omständigheten att A hade varit ensam ägare och styrelseledamot i företaget föranledde inte annan bedömning än den KR gjort i sitt uttalande. Realisationsvinster skulle därför, som KR funnit, i sin helhet tas

upp till beskattning i inkomstslaget kapital. HFD avslog överklagande, med en skiljaktig ledamot.

Den skiljaktige ledamoten ansåg att bedömningen, huruvida verksamhetskravet ansågs vara uppfyllt, måste göras med ett stort inslag av schablonisering. Ledamoten menade att vissa befattningshavare i företaget, ska anses uppfylla verksamhetskravet även om deras arbetsinsatser i ett enskilt fall inte har påtaglig betydelse för vinstgenereringen i bolaget. Därmed ansåg ledamoten att A skulle anses uppfylla verksamhetskravet detta mot bakgrund av att A varit företagsledare, ende anställd, ende aktieägare och ende styrelseledamot i bolaget.

Doktrin

Grosskopf anförde att slutsatserna som kan dras av avgörandet ovan är att verksamhetskravet inte nödvändigtvis anses föreligga om andelsägaren innehar formell ledarposition i företaget för att kunna bedöma att denne påverkar resultatet i företaget. Utan att det krävs även att personen utnyttjar möjligheten och utför arbetsinsats som har påtaglig betydelse på vinstgenereringen i företaget. Mot bakgrund av att den formella positionen för ägaren inte har någon självständig betydelse torde en samlad bedömning alltid göras i liknande fall.⁹³

Tjernberg ställde sig positiv till avgörandet och anförde att avgörandet skapade klarhet i sådana fall där en delägare/ägare innehaft en ledande position i företaget med beaktande av arbetsinsatsen roll i avgörande i målet. Arbetsinsatsen som bestod av administrativa uppgifter ansågs inte vara av den art att anses haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen i företaget. Tjernberg uttalar vidare att avgörandet kan vara vägledande för bedömning i sådana fall företaget är kapital- och fastighetsförvaltande där ägaren endast utgör vardagliga arbetsinsatser.⁹⁴

⁹³ Grosskopf, SN 2003, s. 383.

⁹⁴ Tjernberg, Far info nr. 3, 2002.

3.3.3 RÅ 2007 ref. 15

Bakgrund

Det var inte förrän år 2007 som den kvantitativa omfattningen av arbetsinsatserna kom på tal i högsta instans. Fastighetsförvaltande bolaget, Vansito Fastighet AB, ägdes till lika delar av två bröder, Y och Z.

Vanisto Fastighets ABs lokaler var uthyrda och all fastighetsskötsel sköttes av hyresgästerna. Ys arbetsinsats bestod av administration och bokföring som upparbetades på Ys fritid och uppgick till totalt 2,5 timmar/år som Y inte tog någon lön eller ersättning för. Både Y och Z hade under år 1995 angivit i deklARATION att de varit företagsledare. År 1999 avyttrade Y sin andel, 50 procent av aktier i bolaget och redovisade kapitalvinsten som kapitalinkomst. Huvudfrågan var om aktier i Vansito Fastighet AB skulle anses vara kvalificerade till följd av att Y varit verksam i betydande omfattning i företaget.

Instansernas uttalande

Skattemyndigheten beslutade att vinsten skulle beskattas enligt fåmansföretagsreglerna, dock överklagades detta av Y.

FR beaktade att Y haft positionen som företagsledare och utfört arbete som varit nödvändig för att kunna sköta bolaget, varför som Y:s arbetsinsats ansågs haft påtaglig betydelse för vinstgenereringen i företaget. Mot bakgrund därav bedömde FR att Y varit verksam i betydande omfattning i företaget och således bedömdes aktierna såsom kvalificerade, dock överklagades även detta av Y.

KR hänvisade till bl.a. ovan refererade mål, RÅ 2001 ref. 21, och drog slutsatsen att delägarens ställning i företaget i sig inte utgjorde en presumtion för att verksamhetskravet ska anses föreligga. KR menade att det även krävs att en helhetsbedömning görs med beaktande av om arbetsinsatsen ska ha haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen i företaget. KR beaktade, utöver förarbetsuttalanden, även Skatteverkets yttrande i deras rekommendationer beträffande arbetsinsatsens betydelse där hänsyn ska tas till företagets storlek, verksamhet, organisation och

övriga omständigheter.⁹⁵ Mot bakgrund av ovan och i synnerhet med beaktande av Skatteverkets rekommendationer i det enskilda fallet jämte Y:s deklarerade position år 1995 anförde KR slutligen att de avyttrade andelar ansågs vara kvalificerade. Y överklagade domen.

HFD konstaterade att den vinst som uppkommit vid Y:s avyttring av andelarna till övervägande del kunde hänföras till värdeutveckling mot bakgrund av att denne varit bra under flera år. Detta jämte beaktande av nedlagda arbetstiden som Y lade per år, 2,5 timmar, utgjorde bedömningen hos HFD att Y inte ansågs ha varit verksam i betydande omfattning i bolaget och att 3:12-reglerna därmed inte är tillämpliga på kapitalvinsten.

Doktrin

Tjernberg ansåg att domen från HFD var logisk fortsättning på den utveckling som skett vid prövning om verksamhetsrekvisitet tidigare. Tjernberg menar att kvalitativa insatsen var tidigare konstaterad i förarbetena. Det är vid senare tolkning i praktiken, genom praxis, som ägarens formella position i företaget ansetts inte vara tillräcklig vid bedömningen om huruvida verksamhetskravet ansågs föreligga, utan att det även krävs att arbetsinsatserna i företaget har haft påtaglig betydelse för vinstgenereringen. Tjernberg ansåg slutligen att i enlighet med reglernas bakomliggande syfte torde fastighetsförvaltnings företag där arbetsinsatserna varit små inte träffas av 3:12-reglerna.⁹⁶

Både Tjernberg och Gunne diskuterade att om delägaren bedrivit fastighetsförvaltningen som privatperson hade avyttringen av fastigheten således beskattats i inkomstslaget kapital.⁹⁷ Mot bakgrund därav ansåg Tjernberg och Gunne att det föreligger ingen neutralitet i beskattningen mellan olika verksamhetsalternativen.

Vidare diskuterade Gunne att HFD har genom sin dom tydliggjort huruvida bedömningen för verksamhetskravet ska formas i indirekt bedrivna fastighetsförvaltningsbolag. Gunne menar att det torde anses såsom rimligt att arbetsinsats om 2,5 timmar/år (för att förvalta egendom) inte medför tjänstebeskattning i någon del av vinsten vid avyttring.⁹⁸

⁹⁵ Skatteverket ISSN 1652-1439, avsnitt 3.1, s. 3f.

⁹⁶ Tjernberg FAR INFO nr. 4, 2007.

⁹⁷ Tjernberg FAR INFO nr. 4 jmf. Gunne, SN 2008 2. 319.

⁹⁸ Gunne, SN 2008 2. 319.

3.3.4 RÅ 2009 not. 68

Bakgrund

X AB var helägd av styrelseledamoten A. Verksamhetens ändamål var endast värdepappersförvaltning som skötes ensamt av A. Vederbörandes arbetsinsats bestod av köp och försäljning av noterade värdepapper och uppgick därmed till 10 timmars arbete. I ansökan om förhandsbesked frågade A om hans aktier ansågs såsom kvalificerande till följd av X AB verksamhet i bolaget i enlighet med 57 kap 4 § IL.

Instansernas uttalanden

Skattemyndigheten bedömde att A:s aktier ansågs vara såsom kvalificerade mot bakgrunden av att värdepappersförvaltningen, utförts ensamt av A, och att förvaltningen i sig varit av stor betydelse i bolaget.

SRN hänvisade till deras uttalanden i tidigare rättsfall ⁹⁹ och anförde att arbetsinsatser som ägaren utförde som (endast) bestod av att förvalta värdepapper, har i praxis inte i något fall medfört bedömningen att aktierna i bolaget ansetts vara såsom kvalificerade. Vidare hänvisade SRN till RÅ 2007 ref. 15 i fråga om huruvida värdeutveckling för tillgångarna kunde vara väsentliga vid bedömningen av arbetsinsatsernas betydelse för vinstgenereringen i företaget. SRN anförde slutligen att antalet köp och försäljning som A utfört av marknadsnoterade aktier under den aktuella perioden har varit frekventa och varit av ringa belopp. Mot bakgrund av omständigheterna bakom A:s arbetsinsats i X AB som inte kunde anses ha haft en stor betydelse för vinstgenereringen i bolaget, bedömde SRN att A inte ansågs uppfylla verksamhetskravet och såldes var A:s aktier inte kvalificerade. Domen överklagades vidare till HFD av Skattemyndigheten.

SRNs sekreterare hade avvikande mening och anförde att vid bedömningen av verksamhetsvillkoret som stadgas i 57 kap 4 § IL ska grundläggande syftet med bestämmelsen beaktas. Sekreteraren menade att syftet är att motverka att arbetsinkomster tas ut i form av lägre beskattad kapitalvinst eller utdelning. För det fall verksamheten bedrevs direkt av privat person,

⁹⁹ RÅ 2004 ref. 61.: RÅ 2004 not. 125.: RÅ 2004 not. 162.

i fallet A, skulle utfallet vara att eventuell vinst tagits upp i inkomstslaget kapital. Slutligen anförde sekreteraren att bortsett från vilken omfattning sökandens arbetsinsats kan anses varit aktiv i bolaget ska fråga att hänföra förvaltande verksamhet till sådan verksamhet som avses i 57 kap 4 § IL inte tas upp.

HFD gjorde samma slutsats som SRN och fastställde därmed SRNs förhandsbesked.

Doktrin

Gunne menar att avgörandet möjligen utgick från de speciella omständigheterna i fallet. Vidare anförde Gunne bl.a. det som sekreteraren har uppmärksammat, att utdelning till ägare i förvaltningsverksamheter inte i något fall ska beskattas som arbetsinkomst, varför som Gunne ställde sig frågande om reglerna i 57 kap IL är att anse såsom bristfälliga avseende kapitalförvaltningsverksamhet och andra förvaltningsverksamhet i övrigt.¹⁰⁰

Gunne uttalar sig vidare att omständigheten, att en delägare förvaltar värdepapper i ett fåmansbolag i sig inte torde utgöra bedömningen att anses såsom verksam i betydande omfattning i bolaget utan att det även ska tas en helhetsbedömning för de speciella omständigheterna.¹⁰¹

3.3.4 HFD 2013 ref. 11 (I)

Bakgrund

Ytterligare ett rättsfall där HFD beaktar arbetsinsatsens antal timmar i sin bedömning. Målet innehåller två delmål men endast delmål 1 kommer att redogöras i uppsatsen.

X AB ägdes 100 % av A framtill att mer än hälften av aktierna överläts till vederbörandes barn Y. Under tiden som A helägde bolaget hade A heltidsanställning inom ett annat yrke och dennes arbetsinsats i bolaget X AB avsåg endast det som faller under sedvanligt i rollen som styrelseledamot. A:s arbetsinsats uppgick till högst 5 timmars arbete per år. A:s bror B var

¹⁰⁰ Gunne, SN 2010 s. 363.

¹⁰¹ Gunne, SN 2010, s. 363 – 364.

personen som ansvarade och skötte huvuddelen av bolagets löpande förvaltning, såsom fatta strategiska affärsbeslut och investeringsbeslut. B:s arbetsinsats uppskattades till 200 timmar per år vilket han fick ersättning för från sitt eget bolag, Y AB. B:s bolag var anlitate från X AB att förvalta fastigheter som ägdes av X AB. B var anställd såsom förvaltare av fastigheter i sitt bolag Y AB. Under tiden var B även anställd i X AB såsom VD och ingick i styrelsen med syftet att förenkla utförandet av förvaltningsuppdrag såsom ingående av avtal jämte betalning av fakturor.

I samband med en försäljning av fastighet överlät X AB först fastigheten till ett nybildat dotterbolag för ett skattemässigt värde. Därefter avyttrade X AB aktierna i dotterbolaget till en extern köpare. X AB avyttrade därutöver två bostadsfastigheter.

A övervägde att avyttra sina aktier i X AB och därav ansökte om förhandsbesked till SRN med avsikten att fastställa ifall dennes andelar i X AB ansågs vara kvalificerade eller inte.

Instansernas uttalanden

SRN prövade om A:s andelar ansågs kvalificerade mot bakgrund av B:s, närstående, arbetsinsatser i bolaget X AB med hänvisning till 2 kap 22 § IL. SRN anförde att B:s arbetsinsatser inte varit av den omfattning att den ansågs ha haft påtagligt betydelse för bolagets vinstgenerering. SRN bedömde, med hänvisning till RÅ 2007 ref. 15, att X AB aktiers värdestigning var hänförlig till den värdeutveckling som skett på fastigheter. SRN drog slutsatsen att A:s sedvanliga styrelsearbete inte var av sådan art att den ska omfattas av bestämmelsen 57 kap 4 § IL efter närmare granskning av bestämmelsens förarbeten samt RÅ 2002 ref. 21.

Tre ledamöter, SRNs sekreterare och föredraganden var dock av avvikande mening och anförde att det är delägarrens aktivitetsgrad som ska vara till grund för bedömningen ifall verksamhetskravet förelåg. De skiljaktiga menade att det man kan tolka av HFD:s uttalande i RÅ 2007 ref. 15 endast var en förklaring till varför vinst hade uppkommit i bolaget vid fallet.

Vidare hade de skiljaktiga inte någon invändning mot bedömningen om A:s arbetsinsatser som SRN anförde. Däremot ansåg de att B:s arbetsinsatser var av stor betydelse för vinstgenerering i bolaget varför som B skulle anses ha varit verksam i betydande omfattning vilket således

medförde att A:s aktier skulle anses såsom kvalificerade. Skattemyndigheten överklagade SRNs förhandsbesked.

HFD fastställde först att arbetsinsatserna i värdepapperförvaltande bolag i jämförelse med fastighetsförvaltande bolag var av olika karaktär och omfattning. Vidare konstaterade HFD att praxis som utvecklats i värdepappersförvaltande inte kan tillämpas ordagrant i de fall som härrör fastighetsförvaltande bolag. HFD anförde även att B:s arbetsinsats varit mer omfattande än vad som bedömts i RÅ 2007 ref. 15 samt att B därutöver hade betydande uppdrag såsom VD och styrelseledamot i X AB. Mot bakgrund därav fann HFD att B varit verksam i betydande omfattning i X AB och att det således medförde att A:s andelar ansågs vara kvalificerade.

Doktrin

Skatteverket kommenterade fallet och upplyste särskilt HFDs bedömning i att värdeutvecklingen på fastighetsmarknaden i sig inte utesluter prövningen mot andelsägarens/ägarens arbetsinsats som i sig kan medföra att andelarna anses vara kvalificerade.

Vidare upplyste Skatteverket att HFD i sitt avgörande i målet för första gången prövade verksamhetskravet mot arbetet som utförs av en konsult som genom ett annat bolag än bolaget i fråga. Skatteverket menar att det sedan 3:12 reglerna infördes var uppfattningen att alla arbetsinsatser, som har betydelse för vinstgenerering, ska beaktas i prövningen om huruvida verksamhetskravet anses uppfyllt. Detta oberoende om arbetsinsatsen utfördes av anställd, VD eller som fristående konsult.

3.4 Rekvisitet vid bedömning hos Skatteverket

Skatteverket har uttalat sig i sina allmänna råd att det som är avgörande i bedömningen av verksamhetskravet är den ekonomiska betydelsen av delägaren (eller någon närstående till dennes) är dennes arbetsinsatser.¹⁰² Vidare menar Skatteverket att företagets storlek, verksamhet, organisation och övriga omständigheter torde beaktas vid bedömningen.

¹⁰² Skatteverket ISSN 1652-1439, Skatteverkets allmänna råd, SKV A 2015:9 Inkomstbeskattning, avsnitt 3.1, s. 3f.

En annan aspekt som är till grund för bedömningen om huruvida verksamhetskravet anses vara uppfyllt är delägarens position tillika befattning i bolaget. Skatteverket menar att företagets verkställande direktör jämte högre befattningshavare torde normalt anses uppfylla verksamhetskravet. I gruppen högre befattningshavare torde chefer som är direkt underställda den verkställande direkten tillhöra. I mindre bolag torde även underordnade chefer och övriga arbetsledare anses uppfylla verksamhetskravet. I vissa företag kan även anställda utan arbetsledande befattningar anses uppfylla verksamhetskravet. Detta med beaktande av deras vinstgenerering i bolaget utifrån deras arbetsinsatser.¹⁰³

Vidare uttalade Skatteverket att delägaren torde anses såsom verksam i betydande omfattning oberoende av storleken på ägandet för det fall ett bolagsavtal existerar som medger möjligheten för delägaren att via sina andelar tillgodoräkna sig en individuell andel i bolagets årsvinst.¹⁰⁴

Enligt Skatteverket skulle även delägaren som inte är anställd i bolaget anses uppfylla verksamhetskravet om dennes arbetsinsatser för företaget i annan form än anställning varit av stor betydelse för vinstgenerering. Slutligen begränsar Skatteverket bedömningen till att enstaka och tillfälliga insatser i företaget genom bl.a. normalt styrelsearbete, kortare anställning såsom provanställning eller kortare vikariat inte torde föranleda till bedömningen att verksamhetskravet anses såsom uppfyllt.¹⁰⁵

¹⁰³ Skatteverket ISSN 1652-1439, avsnitt 3.1, s. 4

¹⁰⁴ Skatteverket ISSN 1652-1439, avsnitt 3.1, s. 4.

¹⁰⁵ Skatteverket ISSN 1652-1439, avsnitt 3.1, s. 4.

4. SLUTSATS OCH ANALYS

Fåmansföretagsdefinition

I RÅ 1993 ref. 99 genomgick bolaget tre olika prövningar, huvuddefinitionen samt subsidiära definitionen och utvidgade definitionen, innan slutsatsen kunde dras om huruvida bolaget var att anse såsom fåmansföretag och således omfattas av fåmansföretagsreglerna. Rättsfallet var bland de första där det konstaterades vilka situationer lagstiftaren försökte täcka med begreppet fåmansföretag. Bedömningen i målet var inte oväntad men innehöll en vägledning av vikt för att begränsa delägaravtals utnyttjande med avsikten att kringgå fåmansföretagsreglerna och begränsningar.

Fåmansföretag definieras genom tre olika definitioner, huvuddefinition, subsidiär definition samt den utvidgade definitionen. För att bolaget ska anses uppfylla huvuddefinitionen bör två rekvisit vara uppfyllda dels antal ägare, 4 eller färre, dels ägarnas gemensamma röstandel, mer än 50 %. Subsidiära definitionen blir aktuell om bolaget har högre antal delägare i samband med små ägarandelar. Den utvidgade definitionen omfattar situationer där verksamhetskravet anses föreligga. Definitionen av fåmansföretagsreglerna och i synnerhet med beaktande av fler stegs definitioner som anges ovan anser omfattar mestadels av standardiserade bolagen i Sverige.

I min mening har rättstillämpningen med uppsåt stadgat definitionen, av fåmansföretagsreglerna, på så sätt att mestadels av dem standardiserade bolagen i Sverige ska kunna inkluderas däri. Slutsatsen som jag drar i denna del är att trots att syftet bakom dem aktuella lagrummen är tydlig, är tillämpningen av lagrummen i praktiken dock öppen för andra tolkningar. Detta mot bakgrund av skattelagstiftningens bestämmelser flitiga användning av kvantifierande uttryck i lagtext såsom verksam i *betydande* omfattning.

Förslag till ändring eller komplettering av fåmansföretags definitionen

Förslaget som analyseras i uppsatsen har som syfte att säkerställa och inkludera allt fler faktorer och strukturer, som alltså används för att kunna uppnå gynnsam skatteflykt för fåmansföretags delägarna, ska begränsas tillika förhindras.

Syftet med att analysera lagrådsremissen i denna uppsats var att upplysa huruvida 3:12 reglerna och deras ändamål än idag är ett ständigt aktuellt ämne inom politiken.

Verksamhetsrekvisitet

Efter genomgång och sammanvägning av samtliga redovisade rättsfall, uttalanden samt Skatteverkets rekommendationer kan det utläsas att det är den ekonomiska betydelsen av delägarens arbetsinsats i bolaget som är avgörande i prövningen om huruvida verksamhetskravet föreligger.

Uttalanden för prop. 1989/90:110 iakttas alltjämt vid varje bedömning och prövning i olika rättsfall varför som även uttalanden är att anse såsom grundläggande faktor som ska beaktas vid bedömningen om verksamhetskravet. Dock är även uttalanden öppna för tolkningar avseende *påtaglig betydelse för vinstgenereringen i bolaget*.

Instanserna har i sina prövningar i synnerlighet HFD, hänvisat till huvudsyftet med 3:12-reglerna som är att förhindra inkomstomvandling. Därefter prövades om sådan inkomstomvandling kunde ha förelegat i fallet. Vidare prövades tillika övervägdes arbetsinsatsens påtagliga betydelse i vinstgenereringen i företaget mot övriga omständigheter i fallet som kunde vara av betydelse.

Efter genomgång av förarbetsuttalanden beträffande tolkningen av verksamhetsrekvisitet kan det konstateras att det föreligger en presumtion att företagsledare och högre befattningshavare alltid, och i enlighet med Skatteverkets rekommendationer, ska anses vara såsom verksam i betydande omfattning i företaget, oberoende av antal timmar som arbetsinsatser bestod av. Dock anförde Skatteverket vidare i sina rekommendationer att övriga omständigheter i fallet ska beaktas och således kan bryta presumtionen.

Skatteverkets rekommendationer går i samma riktning som ovan redogjort rättsfall, RÅ 2002 re. 21 där HFD bryter presumtionen och lyfter att delägarens formella position, i sig, inte självverkande medförde att delägaren ansågs vara såsom verksam i betydande omfattning.

Mot bakgrund av HFDs bedömning i målet fick jag personligen en uppfattning att presumtionen att företagsledare automatisk anses vara verksamma i betydande omfattning är svag och inte ändamålsenlig. Detta med anledning av att bedömningen byggdes direkt på delägarens befattning mer än arbetsinsats.

I RÅ 2007 ref. 15 läggs ingen vikt avseende delägarens position i företaget och förarbetsuttalanden bakom detta tas inte ens upp under bedömningen i domskälen. HFD lade istället vikt att diskutera avseende företagsledarens nedlagda arbete och dess påverkan på vinsten.

I min mening finner jag att avgörandet medför fler frågeställningar och förvirring än vägledning. HFDs avgörande får mig att ställa mig frågande till om bedömningen av värdeutvecklingen på marknader alltid ska vara en prövningsfråga vid försäljning av andelar i förvaltningsbolag. Jag ställer mig frågande om syftet bakom avgörandet var att förbereda inför ytterligare avgörande faktor som ska inkluderas i lagtext under kommande åren. Vidare instämmer jag med Tjernbergs mening att det är delägarens arbetsinsats påverkan på värdet som bör vara till grund vid bedömningen.

I RÅ 2009 not. 68 drog SRN parallell linje mellan fastighetsförvaltningsbolag och värdepappersförvaltnings bolag. SRN menade att uttalanden samt avgörande som tidigare anförts beträffande värdeutveckling i fastighetsförvaltningsbolag även kan appliceras på värdepappersförvaltnings bolag. HFD gjorde samma slutsats som SRN och fastställde deras förhandsbesked som var hänförlig till bedömningen att, det var den nedlagda arbetstiden och dess påverkan som var av betydelse i målet, mer än värdeutvecklingen på aktierna.

Personligen instämmer jag med SRNs bedömning och avgränsning mellan de två olika prövnings frågor, nedlagd arbetstid tillika värdeutveckling på aktierna. Detta mot bakgrund av att sådan avgränsning är av vikt i vägledningen även i andra rättsfall.

Vidare har jag en skiljaktig mening från SRN sekreterare i sin motivering att förvaltande verksamhet, oberoende på skatteskyldiges arbetsinsatser, inte ska omfattas av 3:12-reglerna. Jag anser att sekreterarens resonemang öppnar upp och medger att fåmansföretagsägare får möjligheten att kringgå 3:12 reglerna genom företagsstruktur.

Avgörandet i HFD 2013 ref. 11 (I) har varit av vikt i rättspraxis mot bakgrund av att tidigare liknande rättsfall RÅ 2007 ref. 15 var i behov av utveckling. SRN drog slutsatsen att delägarens position i sig inte kunde medföra slutsatsen att verksamhetskravet föreligger. HFD beaktade i sin bedömning till skillnad från SRN, B:s arbetsinsats som i sig som närstående utgjorde slutsatsen att verksamhetskravet förelåg. HFD fastställde vidare att arbetsinsatserna i

värdepapperförvaltande bolag i jämförelse med fastighetsförvaltande bolag var av olika karaktär och omfattning. HFD menade att praxis som utvecklats i värdepappersförvaltande inte kan tillämpas ordagrant i de fall som härrör fastighetsförvaltande bolag.

I min mening är den formella positionen av större vikt än redovisade antal upparbetade timmar detta mot bakgrund av att sanningshalten inte alltid är hög vad gäller delägarens nedlagda tid i företaget. Detta med stöd i att ett undanhållande av sådan information är till delägarens fördel med beaktande av att det i sig kan medge bedömningen att andelen inte bedöms vara kvalificerad.

Vidare instämmer jag med avgränsningen som HFD anförde mellan värdepapperförvaltande bolag i jämförelse med fastighetsförvaltande bolag och anser att sådan bedömningen torde beaktats i RÅ 2009 not. 68 i synnerhet vid SRNs bedömning.

4.1 Sammanfattande slutsatser

Vid prövning av huruvida ett bolag definieras som fåmansföretag beaktas flera faktorer vid prövningen. De olika faktorer redogörs i avsnitt 2, och kan sammanfattningsvis beskrivas enligt följande

Enligt huvudregeln definieras ett aktiebolag till fåmansföretag om mer än hälften av aktierna/rösterna ägs av fyra eller färre delägare. Vidare ger lagen utrymme till att ytterligare bolag definieras som fåmansföretag även om de inte uppfyller kravet enligt huvudregeln.

Den andra faktorn som kan vara till grund vid prövningen är den subsidiära definitionen. Under denna definition ryms bolag som har högt antal andelsägare där ägardelarna är små. Den tredje faktorn är den utvidgande definition som omfattar bolag där flera delägare bedöms uppfylla verksamhetskravet under dem senaste fem beskattningsåren och anses vara såsom en enda delägare.

En delägare bedöms vara verksam i betydande omfattning och därmed uppfylla verksamhetskravet och omfattas av 3:12 reglerna utifrån två faktorer kvalitativa- och kvantitativa bedömningen.

Av förarbetena kan det konstateras att det är den kvalitativa bedömningen som ska vara till grund för bedömningen av huruvida andelsägaren anses vara såsom verksam i betydande omfattning. Dock kan det konstateras i denna uppsats att detta inte upprätthålls i sin helhet i praktiken detta med stöd i att tre av fyra rättsfall, direkt hänförliga till verksamhetskravet, som redogörs för i avsnitt 3.4, fokuserade prövningen på antalet timmar som lagts ner i företaget. Den kvalitativa bedömningen torde bytas ut eller rätteligen kompletteras med den kvantitativa bedömningen.

I första fallet, RÅ 2002 ref. 21, som direkt härrör till verksamhetskravet, upplyste HFD i sin bedömning att ägarens arbetsinsats endast bestod av administrativt arbete varför som nedlagd arbetstid inte var av vikt i bedömningen trots att den hade uppgått till 3 månader av heltidsarbete per år. I dem andra tre fallen RÅ 2007 ref. 15, RÅ 2009 not. 68 samt HFD 2013 ref. 11 (I) gjordes bedömningen dels med hänsyn till omständigheterna i övrigt, dels med hänsyn till antalet nedlagda arbetstimmar i företaget.

I min mening kan jag ställa mig förstående till svårigheten som uppstår vid bedömningen om huruvida den kvalitativa eller kvantitativa bedömningen ska vara till grund i fallet med beaktande av både arbetstid samt nedlagd arbetsinsats. Som tidigare redogjorts är kvalitativa bedömningen ensam inte upprätthållbar i praktiken. Mot bakgrund därmed anser jag att den tillämpliga lagens förarbetena torde kompletteras till att både den kvalitativa och kvantitativa bedömningen ska vara till grund för huruvida andelsägaren ska anses vara såsom verksam i betydande omfattning i företaget. Detta med anledning av att både den kvalitativa och kvantitativa insatsen går hand i hand i praktiken under omständigheterna att driva bolag på ett ändamålsenligt sätt. Det går inte att utesluta den ena insatsen från den andra om avsikten är att uppnå en rättvis bedömning i huruvida verksamhetskravet anses vara uppfyllt.

I det aktuella rättsläget inser jag att det än idag, trots paragrafen 57 kap 4 § ILs äldre version, saknas en upprätthållbar och tydlig mall som beskriver huruvida en bedömning kring verksamhetskravet ska utföras. Vidare inser jag att mestadels av befintliga rättsfall har utgått från det s.k. casu-avgöranden¹⁰⁶ som i allmänt inte kan anses vara tillräckliga för att utgöra en adekvat vägledning i fråga.

¹⁰⁶ Avgöranden som utgår från det enskilda fallet.

5. Sammanfattande kommentarer

Syftet med denna uppsats har varit att utreda och analysera rekvisitet ”verksam i betydande omfattning”. Detta med anledning av att lagtexten inte är att anse såsom uttömmande när det kommer till hur rekvisitet ”verksam i betydande omfattning” ska tolkas. Syftet med uppsatsen har uppnåtts genom att undersöka vilka faktorer som först definierar fåmansföretag, sedan innebörden till ändring tillika komplettering av fåmansföretags definitionen och slutligen vilka faktorer som har betydelse för när verksamhet i betydande omfattning ska anses föreligga.

Metoden som har tillämpats vid uppsatsskrivandet är den rättsdogmatiska metoden där rättsläget analyserades med hjälp av de traditionella rättskällorna. Materialet som utgör uppsatsens grund är förarbeten, rättsfall, lagtext samt doktrin från bl.a. Tjernberg och Gunne.

Inledningsvis fick läsaren en beskrivande inledning med yttlig information om fåmansföretag samt dess reglering och syfte. Därefter analyserades fåmansföretagens reglering djupare med hänsyn till rekvisitet ”verksam i betydande omfattning” utifrån det som framgår av lagtexter, förarbeten och rättsfall. Fjärde avsnittet i uppsatsen omfattar en diskussion och analys av rättsläget som har utgått från lagtext samt rättsfall som tidigare har redogjorts för.

Värt att notera att studien är begränsad till antal rättsfall som berör området i den utsträckning som kunde medföra delvis vägledning och förtydliganden i huruvida aktuella paragraferna ska bedömas med beaktande av paragrafernas stora utrymme för tolkning. Mestadels av rättsfallen som har iakttagits i studien var grundade på ansökan om förhandsbesked. Trots rättsfallens inte har prövats vid flera domstolsinstanser, förvaltningsrätten jämte kammarrätten, har dem ändå kunnat vara till vägledning till denna studie för sitt ändamål. Studien har även iakttagit flertal propositioner hänförliga till aktuella lagrum i sakfrågan varför som studien därav anses ha omfattat tolkningen av rekvisiten från grund, förarbeten, till praktiken, praxis.

Avslutningsvis upplyser skrivaren som förslag till vidare studier, utöver intilliggande rekvisitet samma eller likartad verksamhet, föreslås studier beträffande huruvida nya lagändringen jämte tillskottet i 57 kap 3 § 2 st, 3a § samt 5 a § har påverkan i bedömningen av verksamhetsrekvisitet i praxis.

6. Käll- och litteraturförteckning

6.1 Källförteckning

Skatteverket: Reglernas syfte och tillämpningsområde, 2021

< <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2021.2/331730.html> >

Skatteverket ISSN 1652-1439, Skatteverkets allmänna råd, SKV A 2015:9 Inkomstbeskattning,

<https://www4.skatteverket.se/download/18.22f626eb14fb326a4b6e3/1441821377384/SKVA%202015_9.pdf>

Skatteverket: Verksam i betydande omfattning

< <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.9/331734.html> >

Lagrådsremiss; Komplettering av den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen av den 9 september 2021.

Skatteverket; grundläggande begrepp *fåmansföretag och fåmanshandelsbolag huvuddefinition.*

< <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.5/331728.html> >

Skatterättsnämnden; Kvalificerade andelar, samma eller likartad verksamhet

<<https://skatterattsnamnden.se/publiceradeforhandsbesked/2011/kvalificeradeandelarsammaellerlikartadverksamhet.5.14dfc9b0163796ee3e779d44.html>>

6.2 Artiklar

Grosskopf, Göran: *Fåmansföretagens beskattning*, Skattenytt 1994.

Grosskopf, Göran: *Beskattning av fåmansföretag*, Skattenytt 2003.

Gunne, Cecilia: *Beskattning av fåmansföretag*, Skattenytt 2008.

Gunne, Cecilia: *Beskattning av fåmansföretag*, Skattenytt 2010.

Tjernberg, Mats: *Rättsfallskommentar*, FAR Info, nr. 3, 2002.

Tjernberg, Mats: *Rättsfallskommentar*, FAR Info, nr. 4, 2007.

6.3 Litteraturförteckning

Edin, Per-Olof, Hansson, Ingemar & Lodin, Sven-Olof (2005), *Reformerad ägarbeskattning – effektivitet, prevention, legitimitet*, Stockholm: Finansdepartementet.

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

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer & Simon- Almedal, Teresa (2019), *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt. Del 2*, 17 upplagan. Lund: Studentlitteratur.

Rabe, Gunnar & Melbi, Ingrid (2008), *Det svenska skattesystemet*, 21 upplagan, Stockholm: Norstedts juridik.

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

Rydin, Urban & Båvall, Bertil (2012), *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, 3 upplagan, Stockholm: Norstedts juridik.

Rydin, Urban, Båvall, Bertil & Bartels, Katarina (2016), *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, 3 upplagan, Stockholm: Wolters Kluwer.

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

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

6.4 Rättsfallsförteckning

Rättsfall

HFD 2012 ref. 67

HFD 2013 ref. 11 (I)

HFD 2016 not. 23

HFD 2018 ref. 31

RÅ 1993 ref. 99

RÅ 1999 ref. 28

RÅ 2001 ref. 5

Rå 2002 ref. 21

RÅ 2004 ref. 61

RÅ 2004 not. 125

Rå 2004 not. 162

RÅ 2005 ref. 3

RÅ 2007 ref. 15

RÅ 2009 not. 68

RÅ 2010 ref. 11

Offentligt tryck

Prop. 1975/76: 79

Prop. 1989/90: 110

Prop.1990/91: 54

Prop. 1995/96: 109

SOU 1989:2

SOU 1997:2 (I)

SOU 2002:52