

Sektionen för hälsa och samhälle

Handledare: Bengt Åkesson

Datum: 2008-06-04

Filosofie kandidatuppsats i

Handelsrätt/Skatterätt



”Verksam i betydande omfattning”

Vad påverkar och avgör bedömningen?

Författare: Emma Andersson

Sammanfattning

- Titel** ”Verksam i betydande omfattning” – *Vad påverkar och avgör bedömningen?*
- Ämne/Kurs** Filosofie kandidatuppsats i Handelsrätt/Skatterätt, 15 Högskolepoäng
- Författare** Emma Andersson
- Handledare** Bengt Åkesson, Universitetsadjunkt i juridik
- Nyckelord** Fåmansföretag, verksam i betydande omfattning, kvalificerade andelar
- Problem** Det har stor betydelse för ägare i fåmansföretag om deras andelar anses vara kvalificerade. Det är därför ett väsentligt gränsdragningsproblem inom juridiken att avgöra när andelar blir kvalificerade. Ett av dessa avgörande gränsdragningsproblem är om en person har varit eller är verksam i betydande omfattning i fåmansföretaget. När inträffar det att en delägare eller någon av dennes närstående har varit verksam i betydande omfattning i företaget? Vad innebär begreppet och vad är avgörande vid bedömningen? Hur involverade kan delägare och närstående vara i verksamheten innan det blir i betydande omfattning?
- Syfte** Syftet med denna uppsats är att med hjälp av förarbeten, lag, doktrin och praxis klargöra innebörden av begreppet verksam i betydande omfattning, och vad som är avgörande vid denna bedömning.
- Metod** För att analysera uppsatsens problem kommer den rättsdogmatiska metoden att användas, vars huvuduppgift är att tolka och systematisera gällande rätt.
- Slutsatser** Det grundläggande syftet bakom reglerna, att förhindra att arbetsinkomster tas ut i inkomstslaget kapital till en lägre beskattning, anses vara det väsentligaste vid bedömningen om en person ska anses verksam i betydande omfattning. Det tillsammans med uttalandet i förarbetena, att arbetsinsatsen ska ha stor betydelse för vinstgenereringen i företaget, bildar grunden för bedömningarna. Inga av omständigheterna i ett specifikt fall ska bedömas isolerat från varandra utan det helheten som är väsentlig att titta på vid ett avgörande om någon ska anses verksam i betydande omfattning. Varken lagen eller omständigheterna i respektive fall bör bokstavstolkas. Vad som framgår i denna utredning är att en begränsad arbetsinsats är möjlig utan att delägaren ska anses vara verksam i betydande omfattning. Hänsyn ska tas till att arten och omfattning av arbetsuppgifterna i relation till verksamheten. Denna möjliga arbetsinsats påverkas av exempelvis om bolaget har en extern VD, antalet styrelseledamöter, uttag av marknadsmässig lön, hur stor möjlighet delägaren har att ensamt påverka bolagets vinstgenerering och delägaren befattning. Typen av verksamhet är ännu en omständighet som påverkar delägarens möjliga arbetsinsats, aktie- och värdepappersförvaltning får anses vara accepterat utan att ägaren anses vara verksam i betydande omfattning.

Förord

Jag vill härmed uttrycka min tacksamhet till alla som på något sätt bidragit till genomförandet av denna uppsats. Jag vill speciellt tacka min handledare Bengt Åkesson för hans engagemang. Arbetet med uppsatsen har för mig varit lärorikt och givande. Min förhoppning är att uppsatsen ska vara en intressant läsning även för andra.

Kristianstad 2008

Emma Andersson

Förkortningslista

IBB	Inkomstbasbelopp
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
RR	Regeringsrätten
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
SFS	Svensk författningssamling
SIL	Lagen om statlig inkomstskatt (1947:576)
SKV	Skatteverket
SKV A	Skatteverkets allmänna råd
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden

Innehållsförteckning

1. INLEDNING	2
1.1 BAKGRUND OCH INTRODUKTION.....	2
1.2 PROBLEMSTÄLLNING	3
1.3 SYFTE	3
1.4 AVGRÄNSNINGAR	3
1.5 METOD OCH MATERIAL.....	4
1.6 UPPSATSENS DISPOSITION	4
2. ALLMÄNT OM FÅMANSFÖRETAG	5
2.1 BESKATTNING AV UTDELNING OCH KAPITALVINST	8
2.2 KVALIFICERAD ANDEL	9
3. BEGREPPET ”VERKSAM I BETYDANDE OMFATTNING”	12
3.1 INNEBÖRDEN AV BEGREPPET.....	12
3.2 RÄTTSPRAXIS MED KOMMENTARER FRÅN DOKTRIN	14
3.2.1 Regeringsrätten.....	14
3.2.2 Kammarrätten.....	31
4. ANALYS OCH SAMMANFATTANDE SLUTSATSER	36
KÄLLFÖRTECKNING	40

1. Inledning

1.1 Bakgrund och introduktion

Bakgrunden till uppsatsen ligger i ett personligt intresse för problematiken kring svenska fåmansföretagsregler.

Inom begreppet fåmansföretag ryms företag av vitt skilda karaktärer. Det kan innebära allt från den ensamma företagaren till stora företag med stora inkomster och en oerhörd personalstyrka. Att finna gemensam lagstiftning med regler som är anpassade till alla företag inom detta vida spektrum är näst intill omöjligt. Med denna problematik i åtanke är det en stor förklaring till varför dessa regler har utvecklats, utvidgats och omarbetats många gånger sen de först tillkom.

I ett företag med få ägare uppstår inte ett reellt tvåpartsförhållande mellan delägare och företaget, vilket leder till att dessa två i praktiken kan ses som en ekonomisk enhet. Detta sker på grund av att en eller flera delägare har den reella beslutsrätten i ett fåmansföretag. I företag med få ägare finns det en möjlighet att ge ägare utdelning och förmåner istället för lön för att minska den totalt skatteeffekten.¹ För att inte delägare ska uppnå omotiverade fördelar i och med problematiken kring tvåpartsförhållandet har det skapats särskilda regler för denna typ av företag, fåmansföretagen².

Den första lagstiftade regleringen som var direkt riktad mot fåmansföretag kom 1933 med införandet av förordningen om ersättningsskatt (SFS 1933:395). Det dröjde dock till år 1951 innan den mer genomgripande särslagstiftningen avseende fåmansföretag kom till. I denna lagstiftning definierades fåmansbolag för första gången. Den s.k. fåmansbeskattningen infördes år 1976, vilket var den första gången det togs ett systematiskt grepp över fåmansföretagarproblematiken. Det infördes regler inriktade mot att förhindra otillbörliga skatteförmåner genom värdeöverföring från företaget till ägarna.³

¹ Tjernberg, M, 2006, s. 15f

² SOU 2002:52, del 1, s. 107f

³ SOU 2002:52, del 1, s. 107f

Vid 1990 års skattereform infördes en helt ny typ av regler för hur utdelning och kapitalvinst på aktier i fåmansföretag ska behandlas. Reglerna tillämpas på andelar som ägs av s.k. aktiva delägare. Skattereformen innebar ett dualistiskt inkomstskattesystem där förvärvs- och kapitalinkomster behandlas separat. I detta system blev det mer lönsamt att beskatta så mycket som möjligt i inkomstslaget kapital, som fick en lägre skattesats. Detta ledde till ett behov av särskilda regler för den komplicerade fåmansföretagsproblematiken. Dessa regler finns numera i Inkomstskattelagen (1999:1229) 57 kap.⁴ Innan instiftandet av IL fanns reglerna kring fåmansföretagen i 3 § 12 mom. SIL, därav att reglerna i vardagsspråk fortfarande kallas för 3:12-reglerna. Reglerna har dock varit föremål för vissa förändringar även efter införandet av IL.

1.2 Problemställning

Det har stor betydelse för ägare i fåmansföretag om deras andelar anses vara kvalificerade då utdelning och kapitalvinst beskattas annorlunda på dessa andelar. Därför är det ett väsentligt gränsdragningsproblem inom juridiken att avgöra när andelar blir kvalificerade. Ett av dessa avgörande gränsdragningsproblem är om en person har varit verksam i betydande omfattning i fåmansföretaget. När inträffar det att en delägare eller någon av dennes närstående har varit verksam i betydande omfattning i företaget? Vad innebär begreppet och vad är avgörande vid bedömningen? Hur involverade kan delägare och närstående vara i verksamheten innan det blir i betydande omfattning? Vad är tillåtet?

1.3 Syfte

Syftet med denna uppsats är att med hjälp av förarbeten, lag, doktrin och praxis klargöra innebörden av begreppet verksam i betydande omfattning, och vad som är avgörande vid denna bedömning.

1.4 Avgränsningar

För att andelar ska bli kvalificerade krävs att förutsättningarna i 57 kap. 4 § IL är uppfyllda. I uppsatsen kommer problem angående förutsättningarna som behandlar närståendekretsen eller om delägaren varit aktiv i ett annat ägt fåmansföretag med samma eller liknande verksamhet inte att analyseras. Vidare kommer inte heller

⁴ SOU 2002:52, del 1, s. 109f

svårigheterna kring utomståenderegeln eller Lex Asea, vilka är två närliggande problem, att behandlas. Några av förutsättningarna kommer dock kortfattat att tas upp i kapitel två utan närmare diskussion. Inriktningen på denna uppsats är mot fåmansaktiebolag vilket innebär att fåmanshandelsbolag inte kommer att diskuteras. Det kommer dessutom inte att tas upp några problem angående inhemskt respektive utländskt ägande. Slutligen kommer själva beskattningen av kvalificerade andelar inte att beskrivas närmare då uppsatsen inte är inriktat på denna problematik.

1.5 Metod och material

För att analysera uppsatsens problem kommer den rättsdogmatiska metoden att användas, vars huvuduppgift är att tolka och systematisera gällande rätt.⁵

Doktrin och litteratur som behandlar området fåmansföretag har varit till stor hjälp under arbetet med uppsatsen. Mats Tjernberg, docent i finansrätt och universitetslektor vid Juridiska fakulteten, Lunds Universitet, har bidragit stort inom området med bland annat boken *Beskattning av fåmansföretag* och sin avhandling. Vidare har även Urban Rydins, disputerad och chef för LRF skatteavdelning i Malmö, bok *Beskattning av ägare till fåmansföretag* varit väldigt användbar inom detta område, vilket likväl Skatteverkets publikationer har varit. Den största delen av uppsatsen är att studera rättsfall varav flertalet sådana har använts för att utreda och analysera uppsatsens problem.

1.6 Uppsatsens disposition

Uppsatsen kommer att inledas med ett allmänt kapitel om fåmansföretag, **kapitel två**. I det kapitlet kommer de specifika förhållanden som råder i ett företag där det inte existerar ett reellt tvåpartsförhållande att diskuteras.

Vidare i **kapitel tre** kommer uppsatsens problem att utvecklas ytterligare i en djupare diskussion med genomgång av det juridiska materialet och litteraturen.

Efter genomgången av det juridiska materialet kommer det att analyseras och sammanfattas i **kapitel fyra** för att komma fram till slutsatser. Vad det är som gäller avseende begreppet verksam i betydande omfattning.

⁵ Peczenik, A, s. 33f

2. Allmänt om fåmansföretag

Innan jag går närmare in på uppsatsens problem kring begreppet verksam i betydande omfattning kommer här först en mer allmän beskrivning av fåmansföretag, deras specifika regler och särart.

Motiven bakom lagstiftningen för fåmansföretagen är flera. I inledningen nämndes att det inte finns ett reellt tvåpartsförhållande i ett aktiebolag med få ägare. Ägaren är ofta även den som har rollen som företagsledare och till följd därav finns det en intressegemenskap med sammanfallande ekonomiska intressen mellan dessa två parter. Trots att parterna egentligen är två olika juridiska personer och skattesubjekt kan det inte gärna betvivlas att denna intressegemenskap utnyttjas för att skaffa sig skattemässiga förmåner. Detta bakomliggande problem skapar en viss förståelse för att en särbehandling av dessa företag ansetts väsentlig.⁶ Enligt Tjernberg⁷ ska inte heller valet av en etableringsform över en annan påverkas av olika skattefördelar, det ska finnas en skattemässig neutralitet. Även här har fåmansföretagsregleringen hjälpt till att skapa ett mer neutralt förhållande. Särregleringen för fåmansföretagen har skapats för att förhindra omotiverade företagsekonomiska transaktioner i syfte att skapa fördelar och skattelättnader för denna grupp av företag och deras ägare.

Grunddefinitionen av begreppet fåmansföretag finns i 56 kap. 2 § IL. ”1. Ett fåmansföretag är ett aktiebolag eller en ekonomisk förening där fyra eller färre delägare äger mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget eller, 2. näringsverksamheten är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra och där en fysisk person genom innehav av andelar, genom avtal eller på liknande sätt har den faktiska bestämmanderätten över sådan verksamhet och självständigt kan förfoga över dess resultat.”

Grunddefinitionen ovan kan delas upp i en huvuddefinition och en subsidiär definition. Den förstnämnda har till syfte att identifiera företag med delägare som innehar ett väsentligt inflytande över företaget och återfinns i första stycket i paragrafen. Detta sker genom en bedömning av antalet delägare och det inflytande ett fåtal delägare har genom

⁶ Tjernberg, M, 1999, s. 66f

⁷ Tjernberg, M, 1999, s. 71f

sina aktiers rösträtt.⁸ Den subsidiära definitionen återfinns i andra stycket i grunddefinitionen. Syftet med denna är att även få med företag, som ägs av många personer och därmed inte motsvarar huvuddefinitionen av fåmansföretag, där verksamheten är uppdelad på olika verksamhetsgrenar vilka i praktiken fungerar som självständiga fåmansföretag.⁹

Med delägare i fåmansföretag och fåmanshandelsbolag avses en fysisk person, som direkt eller indirekt, äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget¹⁰. Begreppet delägare har dock numera en mer generell betydelse och avser inte bara att fastställa om ett företag är ett fåmansföretag utan även för att avgöra om någon av fåmansföretagens särregler är tillämpliga på en specifik transaktion¹¹.

Vidare i 57 kap. 3 § andra stycket IL återfinns den utvidgade definitionen av fåmansföretag vilken används vid tillämpningen av reglerna för utdelning och kapitalvinst som behandlas i 57 kap. IL. Syftet är att fånga in företag som enligt definitionerna i 56 kap. IL inte är fåmansföretag men ändå bör omfattas av de särskilda reglerna avseende utdelning och kapitalvinst i 57 kap. IL. Detta på grund av att de samlade vinstmedlen i exempelvis en konsultverksamhet, vilken drivs gemensamt av flera ägare, till största delen består av sparade arbetsinkomster.¹² Begreppet innebär att alla som varit verksamma i betydande omfattning räknas som en enda person. I och med detta kan ett konsultföretag vara ett fåmansföretag trots att det ägs av 150 anställda, vilka är obesläktade med varandra, så länge de varit verksamma i betydande omfattning.¹³

Vissa av reglerna kring fåmansföretag tillämpas endast på företagsledare och deras närstående, vilket gör detta till ett viktigt begrepp inom detta område. Definitionen av begreppet företagsledare återfinns i 56 kap. 6 § IL och kortfattat kan uttryckas som att med företagsledare i fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag avses den som har ett väsentligt inflytande i företaget. För att en person ska anses vara företagsledare är det inte tillräckligt med det väsentliga inflytande som medföljer ägarintresset utan även att

⁸ Rydin, U, s. 64

⁹ Rydin, U, s. 67

¹⁰ 56 kap. 6 § IL

¹¹ Tjernberg, M, 2006, s. 30

¹² Rydin, U, s. 68

¹³ Andersson, M, Saldén Enérus, A & Tivéus, U, s. 1558

denna person dessutom har väsentligt inflytande på grund av sin ställning i företaget. Ägarintresset ska bedömas utifrån både eget och närståendes aktie- eller andelsinnehav. Vid bedömningen om en person är företagsledare kan omständigheter som exempelvis arbetsuppgifter, befogenheter genom ingående av avtal, tidigare yrkeserfarenhet och utbildning vara av betydelse¹⁴. I ett fåmansföretag kan det till följd av detta finnas flera personer som anses vara företagsledare. Det kan även utspela sig så att det enligt fåmansreglerna inte finns någon företagsledare alls, exempelvis när andelarna är jämt fördelade mellan delägarna och ingen av dessa kan genom sin ställning anses ha större inflytande än någon annan.¹⁵

När bedömningar ska göras av antalet delägare är det nödvändigt att se till delägarrens närståendekrets. Detta på grund av att enligt 56 kap. 5 § IL, ska en fysisk person och dennes närstående anses som en person. Dock kan inte en person vid en sådan bedömning räknas med i mer än en närståendekrets.¹⁶ Vid en prövning av en krets görs detta utifrån den äldste person och därefter i fallande åldersordning¹⁷. Att regelverket om fåmansföretag omfattar närståendekretsen är för att förhindra att företagsekonomiskt omotiverade transaktioner utförs mellan närstående för att förmildra skatteeffekter¹⁸.

I 2 kap. 22 § finns det beskrivet vilka som anses ingå i en persons närståendekrets; make, förälder, mor- och farförälder, avkomling och avkomlings make, syskon, syskons make och avkomling, och dödsbo som den skattskyldige eller någon av de tidigare nämnda personerna är delägare i.

¹⁴ SKV 336, s. 263f

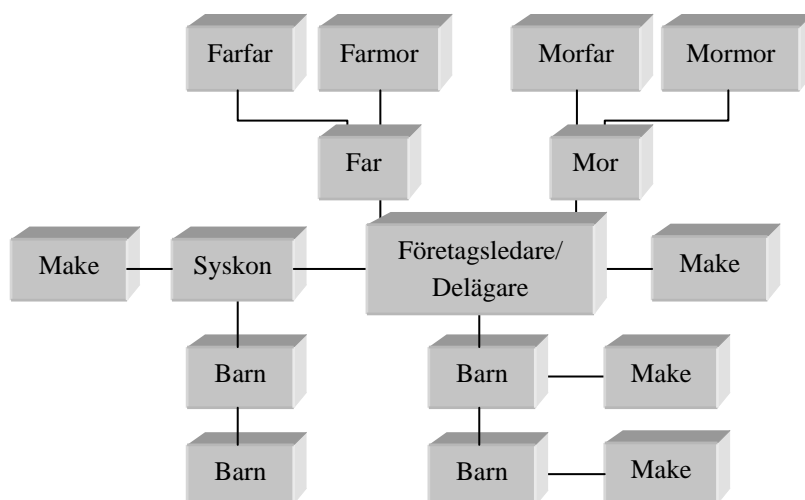
¹⁵ SKV 336, s. 264

¹⁶ Tjernberg, M, 2006, s. 27

¹⁷ Rydin, U, s. 65

¹⁸ Tjernberg, M, 2006, s. 33

Figur 2.1 Närståendekretsen, IL 2 kap. 22 §



För att tydliggöra hur närståendekretsen kan påverka om ett företag klassas som fåmansföretag eller ej följer här ett exempel hämtat från Rydins bok¹⁹:

Exempel 2.1 Om fyra av ett aktiebolags tio delägare (10 % vardera) utgör en familj (man, hustru och deras två barn) är fråga om fler än fyra delägare. Då medlemmarna i denna familj ingår i samma närståendekrets hänförs emellertid familjens ägande vid prövning av om bolaget är ett fåmansföretag till en person. Bolaget ägs därmed vid en prövning av sju personer. Bolaget utgörs således ett fåmansföretag, ty fyra delägare kontrollerar 70 % av rösterna.

2.1 Beskattning av utdelning och kapitalvinst

Vid 1990 års skattereform skapades ett dualistiskt skattesystem där kapitalinkomster beskattas proportionellt med 30 % medan arbetsinkomster beskattas med ca 31-57 %. Detta ansågs öppna upp för fåmansföretagen att påverka hur vinsten i företaget skulle kunna disponeras för att därmed sänka den totala skattebördan, i och med att det inte råder ett reellt tvåpartsförhållande mellan delägare och fåmansföretag vilket tidigare diskuterats. Därför ansågs det nödvändigt med ett särskilt regelverk för att förhindra att egentliga arbetsinkomster istället tas ut i det lägre beskattade inkomstslaget kapital i form av utdelning, vilket är reglernas grundläggande syftet²⁰.

¹⁹ Rydin, U, s. 65

²⁰ Tjernberg, M, 2006, s. 50

I 57 kap. IL återfinns det särskilda regelverket om hur den skattemässiga behandlingen av utdelning och kapitalvinst på fysisk person eller dödsbo vilka äger kvalificerad andel i fåmansföretag ska tillämpas²¹.

Reglernas innebörd är att en viss beräknad del av utdelning och kapitalinkomster på kvalificerade andelar beskattas under inkomstslaget tjänst. Reglerna är dock schablonmässigt konstruerade och kan därför inte skapa en rättvis och exakt fördelning då det exempelvis inte tas någon hänsyn till bransch, risk eller kapitalbehov i företaget. Sedan införandet av dessa beskattningsregler har de varit föremål för successiva förändringar och systemet har varit utsatt för hård kritik för sin komplexitet. Grundtanken med systemet är att det endast är den del av utdelningen som motsvarar uppskattad normal kapitalavkastning inklusive riskersättning som ska beskattas i inkomstslaget kapital.²²

På ett väldigt förenklat sätt kan det uttryckas att kapitalvinst över en viss gräns, s.k. gränsbeloppet, beskattas hälften i inkomstslaget tjänst och hälften i inkomstslaget kapital. Denna uppdelning av beskattning mellan inkomstlagen sker upp till en övre gräns på 100 IBB. Överstiger utdelningen eller kapitalvinster denna gräns beskattas resterande i inkomstslaget kapital. Utdelning beskattas upp till gränsbeloppet i inkomstslaget kapital med 20 % effektiv skatt och överstigande belopp beskattas under tjänst. Då uppsatsens problem inte berör hur själva beskattningen av kvalificerade andelar är uppbyggd eller hur den fungerar praktiskt hänvisas intresserade av detta område till relevant doktrin²³ och 57 kap. IL för en omfattande genomgång och beskrivning.

2.2 Kvalificerad andel

Fåmansreglerna som behandlar beskattningen på utdelning och kapitalvinst är endast tillämpliga på s.k. kvalificerade andelar. Förutsättningen för att det ska föreligga kvalificerade andelar återfinns i 57 kap. 4 § IL och innebär att andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit *verksam i betydande omfattning* i företaget eller i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag som bedriver *samma eller likartad verksamhet*. Kvalificerade

²¹ SKV 336, s. 269f

²² Tjernberg, M, 2006, s. 50f

²³ SKV 336, kapitel 10

andelar kan även uppstå om företaget, direkt eller indirekt, under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren ägt andelar i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag och andelsägaren eller någon närstående varit *verksam där i betydande omfattning* någon tid under de ovan nämnda åren²⁴. Karensen som finns i paragrafen sänktes från och med 1997 års taxering från tio år till fem²⁵.

Vad samma eller likartad verksamhet innebär är inte specificerat i lagtexten. Däremot går det att utläsa av förarbetena att begreppet kan ha betydelse i ett inledningsskede när verksamhet påbörjas i ett nytt bolag²⁶. Enligt Rydin bör det kunna uttolkas från förarbetenas uttalande och motiv att lagregleringen i huvudsak avser sådana tillfällen där verksamheten i det nya företaget ligger inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten²⁷. Vidare har Rydin även gjort tolkningar utifrån rättsfall att samma eller likartad verksamhet anses föreligga då ett företag övertar aktieinnehav eller fastighet som utgörs av den typ av verksamhet som aktieägaren eller närstående till denne varit aktiv i. Anknytningen kan därför även anses finnas kvar efter aktieöverlåtelsen och rekvisitet är då uppfyllt för kvalificerade andelar.²⁸ Tjernberg har uttryckt följande att då rekvisitet samma eller likartad verksamhet är relativt allmänt formulerat bör innebörden kunna tolkas att det nya företaget bedriver någon av de verksamheter som tidigare bedrevs av det första företaget²⁹.

Innebörden av begreppet verksam i betydande omfattning kommer noggrant att utredas i uppsatsens tredje kapitel och tas därför inte upp närmare här.

I 57 kap. 5 § IL finns en undantagsregel, utomståenderegeln, för att frångå huvudreglerna för fåmansföretag angående beskattning av kapitalvinst och utdelning. Regeln innebär att om utomstående, direkt eller indirekt, i betydande omfattning äger del i företaget och, direkt eller indirekt, har rätt till utdelning, ska en andel anses kvalificerad bara om det finns särskilda skäl. Vid bedömningen ska förhållandena under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren beaktas. För att få vägledning i vad det innebär finns följande uttalande i förarbetena.

²⁴ 57 kap. 4 § andra stycket IL

²⁵ Rydin, U, s. 74

²⁶ Prop. 1995/96:109, s. 88

²⁷ Rydin, U, s. 85

²⁸ Rydin, U, s. 86

²⁹ Tjernberg, M, 2006, s. 54

”Om utomstående äger minst 30 % av aktierna i ett fåmansföretag blir risken för omvandling av arbetsinkomster mindre eftersom utdelning och reavinst tillfaller också dessa ägare.”³⁰

När utomstående äger en så pass stor del blir majoritetsägarnas andel av utdelning och kapitalvinst mindre än nettobehållningen av ett motsvarande löneuttag och därmed elimineras fördelen att ta ut arbetsinkomster i form av utdelning.³¹

³⁰ Prop. 1989/90:110, s. 468

³¹ Tjernberg, M, 1999, s. 273

3. Begreppet "Verksam i betydande omfattning"

3.1 Innebörden av begreppet

Begreppet verksam i betydande omfattning är inte definierat i lagtexten, nuvarande 57 kap. 4 § IL. Det är då viktigt att vid tolkning av begreppet vända sig till förarbetena för vägledning³². Vidare är det även viktigt för att få fram innebörden av begreppet verksam i betydande omfattning att titta på hur doktrin och rättspraxis har tolkat det.

Verksamhetskravets innebörd utvecklades i propositionen som föranledde skattereformen år 1990³³. Stor vikt läggs på om personen i fråga och dennes arbetsinsats haft stor betydelse för vinstgenereringen i företaget.

"En person skall 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 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."³⁴

I den allmänna motiveringen i den tidigare nämnda propositionen uttalas det även att de särskilda reglerna endast ska tillämpas om den skattskyldige eller någon närstående varit verksam i sådan omfattning att dennes arbetsinsats haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen.³⁵

³² SKV 336, s. 278

³³ Tjernberg, M, 2006, s. 55

³⁴ Prop. 1989/90:110, s. 703, Specialmotiveringen.

³⁵ Prop. 1989/90:110, s. 468

Att förarbetenas förklaring av begreppet verksam i betydande omfattning är av stor betydelse vid tolkning av begreppet tydliggörs av att prop. 1989/90:110 diskuteras som en utgångspunkt och att det läggs stor vikt vid denna i relevant doktrin³⁶.

Lagtextens utformning tyder på att ett kvantifierande uttryck som betydande inte har en exakt innebörd vilket skapar svårigheter i avgörandet om en person anses vara verksam i betydande omfattning. Ordet betydande används även i andra sammanhang i lagtexten och förarbetena, och vad som framgår av olika förarbeten angående kvantitativa preciseringar är att uttrycket betydande varierar mellan 20 till drygt 30 %.³⁷

I allmänna råd har Skatteverket gett riktlinjer för vad som kan anses vara verksam i betydande omfattning. Dessa stämmer väl överens med riksskatteverkets allmänna råd från 2001. Skatteverket anser att vid bedömning av den ekonomiska betydelsen av arbetsinsatsen bör det tas hänsyn till företagets storlek, verksamhet, organisation och övriga omständigheter. Ett företags VD och högre befattningshavare, till vilka de chefer direkt underställda VD:n räknas, bör som regel anses vara verksamma i betydande omfattning. Underordnande chefer och arbetsledare i mindre företag bör även anses verksamma i betydande omfattning.³⁸

Anställda kan även utan att inneha arbetsledande befattning bedömas vara verksamma i betydande omfattning på grund av att deras arbetsinsatser har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget. Detta avser bara vissa företag beroende på deras organisation och verksamhet. Exempelvis då företaget bedriver ett konsult- eller kunskapsföretag, en verksamhet som bygger på personliga arbetsinsatser.³⁹

Det är även viktigt att se till olika avtal skrivna mellan en delägare och företaget på grund av att delägaren, oavsett storleken på ägarinnehavet, kan anses vara verksam i betydande omfattning om avtalet är skrivet så att delägaren kan tillgodoräkna sina andelar en individuell andel av företagets sparande eller löpande vinst. Reglerna kan

³⁶ Lodin S-O et al., s. 370; Rydin, U, s. 76; SKV 336, s. 278; SOU 2002:52, del 1, s. 267f; Tjernberg, M, 2006, s. 55f; Tjernberg, M, 1999, s. 248f.

³⁷ SOU 2002:52, del 1, s. 276

³⁸ RSV 2001:19, s. 6f; SKV A 2006:12, s. 5

³⁹ RSV 2001:19, s. 6f; SKV A 2006:12, s. 5

även tillämpas på delägaren utan att denne varit anställd men genom andra arbetsinsatser haft stor betydelse för företagets generering av vinst.⁴⁰

I frågan om arbetsinsats är det inte tvunget en fråga om heltidsarbete för att en delägare ska anses uppfylla verksamhetskravet. Om en kortare anställning upprepas under den tidsperiod bedömningen ska göras kan det finnas grund för tillämpning av reglerna. Enstaka och tillfälliga arbetsinsatser i företaget ska dock inte leda till att delägaren anses verksam i betydande omfattning och därmed erhålla kvalificerade andelar, exempel på detta är normalt styrelsearbete, provanställning eller kortare vikariat.⁴¹

3.2 Rättspraxis med kommentarer från doktrin

Begreppet verksam i betydande omfattning är relativt odefinierat. Detta gör att flera av områdets författare, i stor utsträckning, använder sig av en genomgång av de svenska domstolarnas avgörande i saken för att beskriva begreppets innebörd. Det är till stor del från dessa avgörande författarna kommer till klarhet vad de anser vara begreppets innebörd. Då rättsfall har en sådan viktig roll följer här en genomgång av ett flertal avgöranden vilka har betydelse för tolkningen av begreppet verksam i betydande omfattning.

3.2.1 Regeringsrätten

RA 2000 not. 164

Gerd F.:s överklagande angående inkomsttaxering 1993. Gerd F. var, tillsammans med fem andra, delägare i Kaktée AB. Från bolaget har Gerd F. erhållit ett belopp om 1 050 000 kr. Av dessa hänförde skattemyndigheten 351 822 kr till inkomstslaget kapital och 698 178 kr till inkomstslaget tjänst, med stöd av de särskilda reglerna i 3 § 12 mom. SIL.

Gerd F. överklagade och yrkade att dessa regler inte skulle tillämpas.

Länsrätten beviljade inte överklagandet och anförde. Särskilda regler när det gäller utdelning från fåmansföretag har intagits i 3 § 12 mom. SIL och ska endast tillämpas om den skattskyldige eller någon närstående varit verksam i företaget i

⁴⁰ RSV 2001:19, s. 6f; SKV A 2006:12, s. 6

⁴¹ RSV 2001:19, s. 6f; SKV A 2006:12, s. 6

betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de tio beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret. Av handlingarna i målet framgår att Gerd F. äger 50 procent av aktierna i Kaktée AB och har arbetat deltid som kontorist i bolaget. Hennes make är styrelseledamot och firmatecknare i bolaget. Enligt länsrätten medför omständigheterna att Gerd F. får anses varit verksam i bolaget i betydande omfattning. Reglerna om utdelning i 3 § 12 mom. SIL ska därför tillämpas.

Gerd F. överklagade och hävdade att hela beloppet om 1 050 000 kr skulle beskattas i inkomstslaget kapital.

Kammarrätten i Göteborg avslog överklagandet med följande motivering. Kaktée AB ägdes under nu aktuellt beskattningsår av fem personer, varav Gerd F. ägde 50 procent av aktierna. På grund av att Kaktée AB ägdes av så pass få fysiska personer räknas det som ett fåmansföretag. Bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL har tillkommit i syfte att förhindra att den progressiva beskattningen av förvärvsinkomster kringgås genom att arbetsinkomster tas ut i form av utdelning i stället för i form av lön (se prop. 1989/90:110 s. 467). Av förarbetena (jfr prop. 1989/90:110 s. 703) framgår att en delägare eller närstående till honom skall anses verksam i företaget i betydande omfattning, om dennes arbetsinsats har en stor betydelse för vinstgenereringen i företaget.

Gerd F. hade såsom ägare av hälften av aktierna i Kaktée AB ett väsentligt inflytande i bolaget och bör därför anses som företagsledare i Kaktée AB. Detta förhållande innebär dock i sig inte att Gerd F. också ska anses ha varit verksam i företaget i betydande omfattning. Enligt vad som framkommit i målet har hon från oktober 1991 till utgången av nu aktuellt beskattningsår hos Kaktée AB arbetat endast halvtid och då skött endast enklare göromål. Med hänsyn till detta bör Gerd F:s egen arbetsinsats inte anses ha haft stor betydelse för vinstgenereringen i Kaktée AB.

Gerd F:s make Jonny F. har alltsedan Kaktée AB registrerades den 2 november 1989 varit ledamot av bolagets styrelse. Jonny F. har också haft rätt att teckna bolagets firma. Det har från delägarnas sida hävdats att Jonny F. i stort sett inte

alls utfört något arbete för Kaktée AB. Av handlingar i Kammarrättens mål framgår dock att Jonny F. under Kaktée AB:s första verksamhetsår den 2 november 1989 - den 30 april 1991 medverkade i för bolagets vinstgenerering mycket betydelsefulla affärer på ett sätt som måste anses ligga utom ramen för normalt styrelsearbete. Av nämnda handlingar framgår följaktligen att Jonny F. tillsammans med en annan delägare slutit avtal om hyra av affärslokal i en fastighet i Stockholm för Kaktée AB, vidare erlades även ett förskott på 50 000 kr i handpenning för förvärvet av hyresrätten till nämnda lokal. Kaktée AB förvärvade kort därefter hyresrätten för 3 750 000 kr vilket undertecknades av Jonny F. tillsammans med en delägare till. Det finns skäl att utgå ifrån att Jonny F. även vid andra tillfällen medverkat på likartat sätt och därmed deltagit i strategi och planering avseende bolagets verksamhet.

Kammarrätten finner att det inte är visat att Jonny F. inte varit verksam i betydande omfattning i Kaktée AB. Vilket skattemyndigheten och länsrätten tidigare funnit, finns det därför skäl, att tillämpa bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL på den aktieutdelning som Gerd F. erhållit från Kaktée AB. Överklagandet kan följaktligen inte bifallas.

Gerd F. fullföljde sin talan och ansåg att hennes make, Jonny F., inte skulle anses ha varit verksam i bolaget i betydande omfattning. Jonny F. hade inte några kunskaper i fråga om att etablera en butikskedja för att sälja kläder. Det var övriga delägare som hade branschkunskapen och kontakterna. Jonny F. kom in i bilden som en utomstående finansiär. Jonny F:s enda insats förutom tillskott av pengar hade varit att i egenskap av firmatecknare tillsammans med annan styrelseledamot skriva under handlingar som syftade till förvärv av två av totalt 16 butikslokaler. Skälet till att Jonny F. deltog i de aktuella förvärven var att han var tillgänglig när avtalen skulle skrivas under. Han hade inte deltagit i någon ändring av företagets affärsidé eller planering av verksamheten. Han hade vidare inte på något sätt varit delaktig i den dagliga verksamheten i bolaget eller det långsiktiga arbetet med att bygga upp butikskedjan.

Riksskatteverket bestred bifall till överklagandet och anförde bland annat att Jonny F. hade deltagit i verksamheten såsom styrelseledamot och firmatecknare,

genom att lånat ut pengar, påtagit sig borgensåtaganden samt deltagit i förvärv av såväl affärslokaler som aktiepost i annat bolag. Hans medverkan i olika slag av affärer måste bedömas som betydelsefulla för vinstgenereringen i bolaget. Arbetet kunde inte anses ligga inom ramen för normalt styrelsearbete och som störste aktieägare hade han velat delta i bolagets strategi och planering. Gerd F. kunde inte anses i tillräcklig grad ha visat att Jonny F. inte varit verksam i betydande omfattning i bolaget.

Skälen för Regeringsrättens avgörande. Frågan i målet gäller om de särskilda bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL ska tillämpas på den utdelning som Gerd F. erhållit från Kaktée AB. Riksskatteverket har i Regeringsrätten gjort gällande endast att Jonny F. varit verksam i bolaget i betydande omfattning. Regeringsrätten begränsar sin prövning därför till att avse Jonny F:s verksamhet i bolaget.

Gerd F. har beträffande Jonny F:s arbetsuppgifter i bolaget i huvudsak anfört följande. Han har inte varit delaktig i den dagliga verksamheten i bolaget och inte heller varit delaktig i det långsiktiga arbetet med att bygga upp butikskedjan. Han har av praktiska skäl undertecknat handlingar avseende förvärv av två butikslokaler. I övrigt har han endast uppträtt som finansiär. I förarbetena till nu aktuellt lagrum (prop. 1989/90:110 s. 703) anges att en person alltid ska anses verksam i betydande omfattning i ett företag om hans arbetsinsatser har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget. Enligt Regeringsrättens mening om vad som framkommit om Jonny F:s arbetsinsats i bolaget leder inte till att denna ska anses ha varit av stor betydelse för vinstgenereringen. Den arbetsinsats han utfört överensstämmer snarare med det exempel som ges i förarbetena på att en styrelseledamot som inte utför kontinuerligt arbete inte utan vidare kan anses kvalificerat verksam, även om denne gjort enstaka insatser av stor betydelse. Jonny F. ska därför inte anses ha varit verksam i bolaget i betydande omfattning. Regeringsrättens förklarar i sitt avgörande, med ändring av Kammarrättens dom, att utdelningen från Kaktée AB ska beskattas enbart i inkomstslaget kapital.

Rättsfallet tas upp i Rydins⁴² genomgång av vad begreppet verksam i betydande omfattning innebär. Det nämns även som ett relevant rättsfall i sammanhanget av Andersson et al.⁴³.

RÅ 2002 ref. 21

I sin allmänna självdeklaration 1992 upptog U.J. försäljning av 500 aktier i Fumex Invest AB. Realisationsvinsten uppkom till 3 000 000 kr och redovisades under inkomst av kapital i deklarationen. U.J. var ensam ägare av och ensam anställd i och ensam styrelseledamot i fåmansbolaget. U.J. bildade den 1 februari 1990 bolaget Fumex Invest AB med 50 000 kr i aktiekapital. Fumex Invest AB förvärvade den 30 april 1990 aktierna i Fumex Försäljning AB för 4 milj. kr. Fumex Försäljning AB ägde i sin tur det rörelsedrivande dotterbolaget Fumex AB med sju anställda. Den 16 januari 1991 sålde U.J. aktierna i Fumex Invest AB för 3 050 000 kr.

Skattemyndigheten beslutade, med hänvisning till bestämmelserna i 3 § 12 mom. tredje stycket SIL, att realisationsvinsten skulle fördelas lika mellan inkomstslagen tjänst och kapital (1 500 000 kr till vardera).

Länsrättens bedömning gjordes utifrån huvudregeln i 3 § 12 mom. SIL. Vid avyttring av aktier i fåmansföretag är att hälften av den vinst som uppkommer tas upp som intäkt av tjänst. Regeln gäller endast om den skattskyldige eller någon honom närstående varit verksam i företaget i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de tio beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret. Genom sitt bolag Fumex Invest AB förvärvade U.J. aktierna i Fumexkoncernen. Efter nästan ett års innehav sålde han i januari 1991 aktierna med vinst. I Fumex Invest AB var han företagsledare och den enda verksamma personen. Han har bland annat förvärvat Fumexkoncernen. Enligt länsrätten kan det inte hävdas att företagsledaren inte har varit verksam i företaget i betydande omfattning under de omständigheter som råder i målet. Skattemyndigheten har alltså haft grund för att tillämpa den schablonmässigt bestämda regeln. Länsrätten avslår överklagandet.

⁴² Rydin, U, s. 78f

⁴³ Andersson, M, et al., s. 1562

U.J. överklagade Länsrättens dom och yrkade att han skulle taxeras i enlighet med lämnad självdeklaration. Skattemyndigheten bestred ändring av den överklagade domen och hänvisade till länsrättens domskäl och till vad som framkommit genom utredningen i Länsrätten.

Kammarrätten ändrar underinstansernas beslut och fastställer att den av U.J. i redovisade vinsten vid avyttringen av aktier i Fumex Invest AB i lämnad deklaration ska i sin helhet tas upp till beskattning i inkomstslaget kapital.

Riksskatteverket överklagade domen och åberopade vad som tidigare anförts av skattemyndigheten och tillade att det var angeläget att få klarlagt om en skattskyldig, som var ensam ägare av och ensam anställd i ett bolag samt enda ordinarie styrelseledamot i samtliga bolag i koncernen, genom sin ledande befattning var att anse som verksam i betydande omfattning, detta trots att den tidsperiod under vilken han fungerat som företagsledare var begränsad till ett fåtal månader.

Prövningstillstånd meddelades.

U.J. bestred bifall till överklagandet och anförde bland annat att i samband med att han började verksamheten i bolaget, oktober 1990, visade det sig att ett lokalt investmentföretag ville köpa det. Den föreslagna köpesumman grundades på bokslutet den 30 juni 1990, vilket var innan han blev verksam i bolaget. Den snabba värdestegringen i bolaget berodde helt på att köparen ville in i branschen och var beredd att betala för kundregister, varumärken m.m. och var inte på något sätt kopplad till U.J:s arbetsinsats eller bolagets vinst under andra halvåret 1990.

Regeringsrätten tar upp följande i sitt avgörande. Aktierna förvärvades den 30 april 1990 och U.J. blev ende ordinarie styrelseledamot i bolagen i koncernen. Han var också ensam ägare av aktierna i Fumex Invest AB. Enligt vad han uppgivit blev han, efter att ha avvecklat tidigare arbetsuppgifter, verksam i företaget i oktober 1990 och i samband därmed visade sig ett annat företag intresserat av att köpa Fumexkoncernen. Försäljningen kom till stånd i januari

1991 och resulterade i en realisationsvinst för U.J. om 3 milj. kr. Han hade vidare under sin verksamma tid i koncernen tagit ut lön om 120 000 kr.

Regeringsrätten gör bedömningen utifrån förarbetena till 3 § 12 mom. SIL, att arbetsinsatsen ska haft påtaglig betydelse för vinstgenereringen och att arbetsinsatsen ska ses i relation till företagets omfattning och övriga omständigheter. Detta tillsammans med reglernas grundläggande syfte förhindra att arbetsinkomster tas ut i form av realisationsvinst till lägre beskattning istället för lön.

Regeringsrätten anser att omständigheterna i U.J:s fall är sådana att han inte kan anses ha varit verksam i betydande omfattning i företaget i den mening som avses i 3 § 12 mom. femte stycket SIL. Den omständigheten att han har haft den ställning han haft i företaget föranleder inte annan bedömning. Realisationsvinsten ska därför, som också Kammarrätten funnit, i sin helhet tas upp till beskattning i inkomstslaget kapital. Regeringsrätten avslår överklagandet.

Ett av regeringsråden var dock skiljaktig och ansåg att Riksskatteverkets talan ska bifallas.

I detta fall kan det konstateras utifrån RR bedömning att det läggs stor vikt vid det grundläggande syftet bakom reglerna, att arbetsinkomster inte ska kunna tas ut i inkomstslaget kapital. Delägarens ställning i företaget anses dock inte ha någon självständig betydelse, utan det bör också uppmärksammas att RR i sin dom hänvisade till omständigheterna i fallet.⁴⁴ Det framgår att det inte räcker att delägaren innehaft en företagsledande ställning, denne måste även varit verksam i betydande omfattning att arbetsinsatsen haft påtaglig betydelse för vinstgenereringen⁴⁵. Rättsfallet framhålls även som väsentligt i annan relevant doktrin⁴⁶.

⁴⁴ Rydin, U, s. 80

⁴⁵ Andersson, M et al., s. 1561

⁴⁶ Lodin, S-O et al., s. 370; Tjernberg, M, 2006, s. 56

RÅ 2004 ref. 61

I ansökan hos SRN om förhandsbesked anförde X följande. X äger ett antal aktier i Y AB men har för avsikt att avyttra samtliga av dessa till ett nybildat bolag Z AB, i vilket X kommer att äga samtliga aktier. Z AB verksamhet kommer vara att endast äga aktier i Y AB. I Z AB kommer X vara en av tre styrelseledamöter, ensam firmatecknare samt ensam att fatta de beslut om Z AB:s verksamhet som behövs. X insatser i Z AB beträffande bolagets innehav i Y AB kommer vara av ytterst begränsade omfattning. Anses X:s aktier i Z AB vara kvalificerade andelar enligt 57 kap. 11 om Z AB:s enda verksamhet består av förvaltning av aktierna i Y AB och att köpa ytterligare aktier samma bolag för erhållna utdelningar i den mån de inte vidareutdelas?

Nämnden tar i bedömningen hänsyn till upplysningarna om den planerade verksamheten och X:s förväntade arbetsinsatser i Z AB och finner att omständigheterna inte är sådana att X anses bli verksam i betydande omfattning enligt 57 kap. 4 § 11. Därmed ska inte X:s aktier i Z AB anses som kvalificerade andelar.

Regeringsrätten gör samma bedömning som SRN och fastställer därmed deras beslut.

RR har i detta ärende förklarat att ägaren inte kan anses verksam i betydande omfattning enligt 57 kap. 4 § 11 i fall där verksamheten endast består av förvaltning av aktier⁴⁷. Enbart aktieförvaltning har alltså inte medfört att ägaren ansetts verksam i den utsträckningen att innehavet blir kvalificerat⁴⁸.

RÅ 2004 not. 125

Överklagande av Skatteverket av ett förhandsbesked angående inkomstskatt. I ansökan om förhandsbesked uppgav A följande. A. AB (Bolaget) bildades 1997 av A och han är fortfarande ensam ägare av samtliga aktier i Bolaget. Under 1997 tillfördes Bolaget aktier av serie B i X AB genom apport. Aktierna hade

⁴⁷ Lodin, S-O et al., s. 370

⁴⁸ Andersson, M et al., s. 1561

dessförinnan ägts av honom privat. Han var vid denna tidpunkt verkställande direktör i X AB. Härutöver innehade Bolaget mindre poster i två andra, onoterade, svenska aktiebolag samt andelar i en utländsk fond. Enligt hans uppfattning har Bolaget under hela tiden från bildandet varit ett förvaltningsbolag. Under år 2000 startades en sidoverksamhet, då Bolaget införskaffade en segelbåt. Båten förvärvades från en extern person och lämnades till en förmedlingsfirma i södra Europa för uthyrning. Senare under året överfördes båten till USA och där hanteringen sköttes av en annan förmedlingsfirma. Avsikten var att uthyrning skulle ske så att lönsamhet skulle uppnås. Detta lyckades dock inte och verksamheten avvecklades under 2002.

Av punkt 5 av övergångsbestämmelserna till lagen (2003:224) om ändring i inkomstskattelagen, IL, följer att en fysisk person, som var delägare i ett förvaltningsföretag den 30 juni 2003, före utgången av 2004 kan förvärva andelar i aktiebolag från det f.d. förvaltningsföretaget för ett belopp motsvarande det skattemässiga värdet, utan att företaget uttagsbeskattas. Delägaren skall inte beskattas i inkomstslaget kapital. Skulle däremot aktierna i företaget vara kvalificerade, skall beskattning ske i inkomstslaget tjänst. Han har nu för avsikt att utnyttja möjligheten till utköp från Bolaget.

A har sedan Bolaget bildades varit verksam på heltid som VD i X AB respektive Y AB och har därmed inte ägnat någon tid åt Bolaget. Bolagets administration sköts av en redovisningsbyrå. A är ordförande i Bolagets styrelse och hans hustru är ledamot av styrelsen. Deras insatser som ledamöter av styrelsen är begränsade till sådana åtgärder de enligt lag är skyldiga att utföra i denna egenskap. Under den tid Bolaget ägde segelbåten sköttes den, såväl administrativt som rent fysiskt, av två olika professionella uthyrningsfirmor. Firmorna rapporterade alla ekonomiska uppgifter direkt till Bolagets anlitate redovisningsbyrå. Bolaget har även investerat i aktier i Y AB, Z AB och XX AB. Aktierna i Y avyttrades under 2000. A är sedan maj 1999 ledamot av Y:s styrelse. Uppdraget innefattar endast sedvanligt styrelsearbete. A har aldrig varit anställd i eller på annat sätt varit verksam i Y, utöver nämnda styrelseuppdrag. Inte heller någon närstående till honom är eller har varit verksamhet i Y, vars aktier är noterade på

Stockholmsbörsens A-lista. Aktierna i XX förvärvades under 2001. Han är sedan våren 2001 ledamot av XX:s styrelse. Uppdraget innefattar endast sedvanligt styrelsearbete. XX är ett fåmansföretag och Bolagets innehav motsvarar 15 procent av kapitalet och 11 procent av rösterna. Han har aldrig varit anställd i eller på annat sätt verksam i XX, utöver nämnda styrelseuppdrag. Inte heller någon närstående till honom är eller har varit verksam i XX. Z AB avknoppades 1999 från ZZ AB till ZZ:s aktieägare. Bolagets innehav motsvarar väsentligt under 1 procent av kapital och röster. A är inte styrelseledamot i Z:s och han eller honom närstående har aldrig varit verksam i det bolaget.

Mot bakgrund av den lämnade redogörelsen är A:s uppfattning den att aktierna i Bolaget inte kan vara kvalificerade. Han anhåller därför att Skatterättsnämnden förklarar att aktierna i Bolaget inte är kvalificerade.

Skatterättsnämndens förhandsbesked är att bestämmelserna i 57 kap. IL, ska inte tillämpas på A:s aktieinnehav i A. AB. Motiveringen lyder enligt följande. Bolaget bildades år 1997 med A som ensam ägare. A är ordförande i Bolagets styrelse och hans hustru ledamot av styrelsen. Vid bildandet tillfördes Bolaget genom apport aktier av serie B i X AB. Aktierna hade dessförinnan innehafts av A privat. Bolaget har även förvärvat aktier i Y AB, fåmansföretagen Z AB och XX AB samt andelar i en utländsk fond. Aktierna i Y avyttrades under år 2000. A är ledamot av styrelserna i Y AB och XX AB. Under år 2000 förvärvade Bolaget en segelbåt. Avsikten var att genom anlitan av utomstående förmedlare även bedriva båtuthyrning. I planerna ingick att förvärva ytterligare en segelbåt. Uthyrningsverksamheten nådde aldrig den omfattning att lönsamhet kunde uppnås varför verksamheten avvecklades under år 2002 genom försäljning av båten till A.

A önskar få besked om hans aktier i Bolaget är kvalificerade enligt definitionen i 57 kap. 4 § IL. Nämnden gör bedömningen att med hänsyn till vad som upplysts om A:s arbetsinsatser i Bolaget och uppgifterna i övrigt finner nämnden att dessa omständigheter inte är sådana att han kan anses verksam i betydande omfattning i Bolaget (jfr RÅ 2002 ref.21). En motsvarande prövning avseende hans styrelseuppdrag i XX AB leder till samma bedömning. A:s aktier i Bolaget skall därför inte anses som kvalificerade andelar.

Skatteverket överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle fastställa förhandsbeskedet. Även A ansåg att förhandsbeskedet skulle fastställas.

Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Något som talar för att RR:s ställningstagande avseende förvaltande verksamhet är materiellt korrekt är att fysiska personers direkta innehav av både värdepapper och fastigheter beskattas under inkomstslaget kapital. Detsamma gäller passivt bedriven löpande verksamhet med näringsfastigheter. Ställningstagande medför att ägaren kan ta egna placeringsbeslut i ett värdepappersförvaltande bolag, utan att bli verksam i betydande omfattning, se rättsfallen RÅ 2004 ref. 61, RÅ 2004 not.125 och RÅ 2004 not. 162. Vid fastighetsförvaltning kan ägaren bidra med en begränsad arbetsinsats, dock går här en gräns för hur mycket aktivitet som är möjlig innan ägaren blir verksam i betydande omfattning.⁴⁹ Vikten av rättsfallen RÅ 2004 ref. 61, RÅ 2004 not.125 och RÅ 2004 not. 162 betonas även av annan relevant doktrin⁵⁰.

RÅ 2004 not. 162

I ansökan om förhandsbesked hos SRN angående inkomstskatt uppgav sökandena följande. S förvärvade 1988-04-24 samtliga aktier i C.F. AB, vilket vid förvärvet var ett s.k. lagerbolag utan verksamhet. Den aktuella fördelning av samtliga aktier i C.F. AB är att S äger 75 % av aktier och hans hustru C äger 25 %.

Bolaget bedriver sedan 1993 värdepappershandel, vilken drivs genom diskretionär förvaltning av tre fondmäklare. S:s befattning med handeln består i att ange ekonomiska ramar för aktiehandeln. Övrig verksamhet utförs av mäklarna. Bolaget förvaltar vidare en portfölj av aktier i ej noterade bolag, som utgör kapitalplaceringsaktier, samt driver förvaltning av aktier i ej noterade dotterbolag av vilka samtliga utom Anbarco Bilinvest AB ej bedrivit någon verksamhet under de senaste tio åren. Verksamheten i Anbarco Bilinvest AB har varit begränsad till inköp av fyra bilar och har ej genererat någon vinst.

⁴⁹ Rydin, U, s. 81f

⁵⁰ Andersson, M et al., s. 1561; Tjernberg, M, 2006, s. 57f

S är styrelseledamot och VD i Bolaget. S:s arbetsinsats i Bolaget har varit begränsad och i tid uppgått till arbetsinsats motsvarande normalt styrelsearbete, ca 20 timmar årligen. Bolaget tillhandahåller S fri bil och fri bostad i av Bolaget ägd bostadsrättslägenhet. Någon ersättning i övrigt utgår ej från Bolaget till S. S har sedan 1997 varit verksam som VD i börsnoterade dotterbolaget FastPartner AB. Denna befattning har han innehaft sedan dess och innehar fortfarande. Som VD i ett börsnoterat bolag har det för S endast funnits utrymme till ovan angivna begränsade arbetsinsats i Bolaget. Det kan tilläggas att på grund av FastPartner AB:s finansiella situation under 1997-2002 har det varit nödvändigt för S att helt fokusera på verksamheten i FastPartner AB i egenskap av dess VD, situationen under 2003 är oförändrad. All väsentlig värdestegring i Bolaget sedan 1997 är hänförlig till innehavet av aktierna i FastPartner AB.

C:s medverkan i C.F. AB och koncernen har varit och är begränsat till en styrelseplats i C.F. AB. Hon har endast varit verksam i form av normalt styrelsearbete och för detta erhållit styrelsearvode. Tilläggas kan att hon har sedan 10 år har en heltidsanställning som lärare.

S och C ansöker därför om förhandsbesked i frågan om aktierna i C.F. AB utgör kvalificerade andelar enligt 57 kap. 4 § IL. I komplettering till sin ansökan uppgav makarna vidare följande. C.F. AB förvaltar en portfölj av aktier i icke noterade bolag. Endast ett av de bolag i vilka C.F. AB innehar eller innehaft sådana aktier efter 1998 utgör fåmansföretag nämligen SSSL Svenska Stadshotell AB, vilket bedriver hotellverksamhet. Aktierna i nämnda företag förvärvades 2003. Varken S eller C eller dem någon närstående är eller har varit verksam i detta bolag eller i annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet.

I förhandsbeskedet anser Skatterättsnämnden att bestämmelserna i 57 kap. IL inte ska tillämpas på S:s och C:s aktieinnehav i C.F. AB. Motiveringen att S äger 75 procent av aktierna i C.F. AB och är styrelseledamot och vd i detta bolag. Hans hustru C, som också är styrelseledamot i C.F. AB, äger resterande aktier. Verksamheten i C.F. AB har sedan år 1997 avsett förvaltning av det drygt 70-procentiga aktieinnehavet i det börsnoterade FastPartner AB. Bolagets förvaltning

omfattar även vissa aktier i onoterade bolag, handel med värdepapper genom förvaltningsuppdrag hos fondmäklare samt förvaltning av aktier i onoterade dotterbolag av vilka endast Anbarco Bilinvest AB bedrivit någon verksamhet under de senaste tio åren, vilken har varit begränsad till inköp av fyra bilar. S är sedan år 1997 verksam som vd i FastPartner AB. S:s arbetsinsats i C.F. AB, liksom i Anbarco Bilinvest AB, motsvarar normalt styrelsearbete. C:s arbetsinsats i C.F. AB har bestått i sedvanligt styrelsearbete. Nämnden gör följande bedömning att med hänsyn till vad som upplysts om S:s arbetsinsatser i Bolaget och uppgifterna i övrigt finner nämnden att dessa omständigheter inte är sådana att han kan anses verksam i betydande omfattning i C.F. AB i den mening som avses i 57 kap. 4 § IL (jfr RÅ 2002 ref. 21). En motsvarande prövning avseende C:s arbetsinsatser i Anbarco Bilinvest AB leder till samma bedömning. S:s aktier i C.F. AB skall därför inte anses utgöra kvalificerade andelar. Eftersom C:s arbetsinsats i C.F. AB har inskränkt sig till sedvanligt styrelsearbete skall inte heller hennes aktier i bolaget anses utgöra kvalificerade andelar.

Skatteverket valde att överklaga Skatterättsnämndens beslut till Regeringsrätten och ansåg att bestämmelserna i 57 kap. IL skulle tillämpas på S och C aktier i C.F. AB. S och C bestred bifall till överklagandet.

Regeringsrättens gör i sitt avgörande samma bedömning som Skatterättsnämnden. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

RR fastställer ännu en gång i detta mål det synsättet som slogs fast i RÅ 2002 ref. 21. Vid bedömning av om en delägare varit verksam i betydande omfattning bör det nu anses vara klargjort att delägarens eller dennes närståendes arbetsinsats är avgörande. Arbetsinsatsen ska sättas i relation till företagets omfattning och övriga omständigheter. Att delägaren har en ledande befattning i företaget har inte någon självständig betydelse vid bedömningen.⁵¹

⁵¹ Rydin, U, s. 81

RÅ 2007 ref. 15

År 1999 avyttrade R. sina aktier i V Fastigheter AB (V.F. AB) till V AB, vilket ägdes av R. tillsammans med sin bror. I deklARATIONEN angavs hela kapitalvinsten på 4 950 000 kr under inkomstslaget kapital. V.F. AB bildades 1987 och förvärvade samma år en fastighet. Fastigheten hyrdes ut till V AB och även i mindre utsträckning till en extern hyresgäst. Fastighetsskötseln och inre underhåll finansierades av hyresgästerna. R. skötte bokföring och administration, vilket bestod av att utfärda ett fåtal fakturor per år och bokföring av totalt 401 verifikat under åren 1992-2001. R. uppskattade den årliga arbetsinsatsen till högst 2,5 timmar. R. erhöll ingen lön för denna arbetsinsats.

Underinstanserna Skatteverket, Länsrätten och Kammarrätten ansåg i sina bedömningar att R. varit verksam i betydande omfattning och kapitalvinsten därmed skulle fördelas till hälften i inkomstslaget kapital och till hälften i inkomstslaget tjänst enligt 3 § 12 mom. SIL.

Skälen för Regeringsrättens avgörande. Frågan i målet är om den realisationsvinst som uppkom när R. sålde aktierna i fåmansföretaget V.F. AB skall tas upp till hälften i inkomstslaget tjänst eller enbart i inkomstslaget kapital.

Enligt 3 § 12 mom. och 3 § 12 b mom. SIL gäller som huvudregel att en fysisk person som avyttrar en kvalificerad aktie i ett fåmansföretag skall ta upp hälften av den realisationsvinst som överstiger sparad utdelning som intäkt av tjänst i stället för intäkt av kapital. Enligt 3 § 12 a mom. anses en aktie i ett fåmansföretag kvalificerad bl.a. om aktieägaren eller någon denne närstående varit verksam i företaget i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret. Motsvarande bestämmelser finns numera i 57 kap. 4 och 12 §§ IL.

I förarbetena till regleringen i SIL (prop. 1989/90:110 s. 467 f. och 703) anges att syftet med bestämmelserna är att motverka att vad som i grunden utgör arbetsinkomster, som skall beskattas i inkomstslaget tjänst, omvandlas till lägre beskattade kapitalinkomster. En person skall anses verksam i betydande

omfattning i ett företag om hans arbetsinsatser har haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen i bolaget. Arbetsinsatsen ska ses i relation till företagets omfattning och övriga omständigheter. (Jfr RÅ 2002 ref. 21)

R. har obestritt uppgivit att han ensam svarat för de löpande arbetsuppgifterna i V.F. AB och att han utfört arbete i bolaget under endast ca 2,5 timmar per år. Av handlingarna framgår att den vinst som uppkommit vid aktieförsäljningen till största delen förefaller kunna hänföras till att värdeutvecklingen på fastigheter varit god under en följd av år.

Mot denna bakgrund finner Regeringsrätten att omständigheterna i målet är sådana att R. inte kan anses ha varit verksam i betydande omfattning i bolaget i den mening som avses i 3 § 12 a mom. SIL. Kapitalvinsten ska därför tas upp till beskattning enbart i inkomstslaget kapital. Regeringsrätten hänvisar i sitt avgörande till tidigare avgjorda rättsfall; RÅ 2000 not. 164, RÅ 2002 ref. 21 och RÅ 2004 ref. 61

Regeringsrättens förklarar i sitt avgörande, med ändring av Kammarrättens och länsrättens domar samt Skatteverkets beslut, att kapitalvinsten vid avyttringen av aktierna i V.F. AB skall beskattas enbart i inkomstslaget kapital.

Skatteverket anser, då rättsfallet refereras kort i deras handledning för beskattning⁵², att det är av betydelse för innebörden och tolkningen av begreppet verksam i betydande omfattning.

RÅ 2007 not. 37

Överklagande av J.R. i mål angående inkomsttaxering 2000. Skattemyndigheten beslutade vid 2000 års taxering att beskatta J.R. för realisationsvinst vid försäljning av aktier i V.F. AB enligt reglerna i 3 § 12 mom. SIL. Beskattningen skedde så att nästan hälften togs upp som inkomst av tjänst och resten togs upp som inkomst av kapital. J.R. överklagade skattemyndighetens och anförde bland annat följande. Reglerna om fördelning av utdelning och realisationsvinst ska

⁵² SKV 336, s. 280

endast tillämpas när den skattskyldige varit verksam i betydande omfattning. Vid en försäljning av aktierna i ett fastighetsförvaltande bolag har köpeskillingen för aktierna med rådande och förväntad prissituation på fastighetsmarknaden och på allmänna hyresnivåer och ränteläge. Den enskilda ägarens arbetsituation påverkar inte detta över huvud taget. Den mycket begränsade arbetsinsats som utförts av hans bror för bolagets räkning kan inte anses ha haft betydelse för vinstgenereringen i företaget på ett sådant sätt som en tillämpning av reglerna förutsätter. Fastigheten har alltsedan den förvärvades av bolaget år 1987 hyrts ut till V AB och i viss mindre omfattning till NCC. All fastighetsskötsel och inre underhåll har bekostats av hyresgästerna. De administrativa sysslorna har avsett bokföring av ett fåtal fakturor årligen. Skattemyndigheten saknar helt fog för sin uppfattning att värdeöverföringar ägt rum mellan bolagen. Hyresprissättningen har varit marknadsmässig.

Länsrätten avslog överklagandet med följande motivering. Avgörande för frågan om beskattning ska ske enbart i inkomstslaget kapital eller också delvis i inkomstslaget tjänst är om den skattskyldige kan anses vara eller ha varit verksam i bolaget i betydande omfattning. I förarbetena till bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL (prop. 1989/90:110 s. 703) yttras bland annat följande. En person skall alltid anses verksam i betydande omfattning i ett företag om hans arbetsinsatser har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget.

J.R. har under beskattningsåret 1999 avyttrat sin andel (50 procent) av aktierna i V.F. AB till V AB, som ägs av J.R. och brodern R. I självdeklarationen redovisade J.R. avyttringen av aktierna i fråga som realisationsvinst om 4 950 000 kr i inkomstslaget kapital. Av blankett K10 i deklarerationer för beskattningsåret 1995 framgår att J.R. och R. ansett sig vara företagsledare i V.F. AB. Reglerna om fördelning av realisationsvinst mellan inkomstslagen kapital och tjänst grundar sig på en bedömning av vad som rätteligen kan hänföras till kapitalavkastning respektive arbetsinkomst. V.F. AB har varit ett rent fastighetsförvaltande bolag och har förvaltat fastighet som hyrts ut till V AB, som drivs av bröderna. Fastigheten har även i viss mån hyrts ut till NCC. Fastighetsskötsel och inre underhåll har bekostats av hyresgästerna. Av utredningen får anses framgå att R.

varit företagsledare i V.F. AB och att det är han som har utfört nödvändiga arbetsinsatser för att sköta bolaget. R:s ställning och arbetsinsats i fåmansföretaget måste därför anses ha haft stor betydelse för vinstgenereringen i företaget. Utredningen visar därmed att R. har varit verksam i V.F. AB i betydande omfattning. Som närstående till R. skall därför J.R. träffas av beskattningsreglerna i 3 § 12 mom. SIL.

J.R. överklagade länsrättens dom och vidhöll sitt yrkande att han skulle beskattas enbart i inkomstslaget kapital för den realisationsvinst som uppkom vid avyttringen av aktierna i V.F. AB. Skatteverket bestred bifall till överklagandet.

Kammarrättens domskäl. Syftet med reglerna i 3 § 12 mom. SIL är att motverka att vad som i grunden är arbetsinkomster tas ut i form av lägre beskattad realisationsvinst m.m. i stället för lön.

I förarbetena (prop. 1989/90:110 s. 703) och Riksskatteverkets rekommendationer finns yttrande angående rekvisitet "verksam i betydande omfattning". Att det som är avgörande för bedömningen, om delägaren eller honom närstående är eller har varit verksam i företaget i betydande omfattning, är den ekonomiska betydelsen av dennes arbetsinsatser för företaget. Vid bedömningen av arbetsinsatsernas betydelse bör hänsyn tas till företagets storlek, verksamhet, organisation och övriga omständigheter. Regeringsrätten har i två fall prövat frågan om en aktieägare varit verksam i företaget i betydande omfattning RÅ 2002 ref. 21 och RÅ 2000 not. 164. Den slutsats som kan dras av de båda regeringsrättsfallen är att enbart aktieägarens ställning i företaget inte utgör en presumtion för att han är verksam i betydande omfattning, utan det krävs dessutom att arbetsinsatserna i det enskilda fallet har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget. Regeringsrätten förefaller att i 2002 års fall särskilt ha betonat syftet bakom särreglerna, nämligen att motverka att vad som i grunden är arbetsinkomster tas ut i form av lägre beskattad realisationsvinst m.m. i stället för lön. Kammarrätten har i dom denna dag i mål 557-02 funnit att R., broder till J.R., varit kvalificerat verksam i V.F. AB under något av de fem år som föregått beskattningsåret 2000. Eftersom J.R. är närstående till R. är även hans aktier i fastighetsbolaget att betrakta som

kvalificerade. Realisationsvinsten som uppkom vid den aktuella aktieavyttringen ska därför fördelas mellan tjänst och kapital. Kammarrätten avslår överklagandet.

J.R. överklagade Kammarrättens dom och yrkade att realisationsvinsten vid avyttring av aktierna i V.F. AB inte skulle beskattas enligt bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL. Skatteverket bestred bifall till överklagandet.

Skälen för Regeringsrättens avgörande. Kammarrättens dom innebär att den realisationsvinst som uppkom när J.R. avyttrade aktierna i fåmansföretaget V.F. AB till hälften ska tas upp i inkomstlaget tjänst. Enligt Kammarrättens domskäl har bedömningen sin grund i att en J.R. närstående person, R., ansetts verksam i betydande omfattning i företaget. Regeringsrätten har emellertid i en dom denna dag (mål nr 3533-04, RÅ 2007 ref. 15) funnit att R. inte varit verksam i företaget i den omfattning som förutsätts för en sådan beskattning och förklarat att den motsvarande realisationsvinst denne gjorde skall tas upp enbart i inkomstlaget kapital. Av detta följer att också J.R.:s realisationsvinst skall tas upp enbart i inkomstlaget kapital. Regeringsrättens förklarar i sitt avgörande, med ändring av Kammarrättens och Länsrättens domar samt Skatteverkets beslut, att realisationsvinsten vid avyttringen av aktierna i V.F. AB skall beskattas enbart i inkomstlaget kapital.

Andersson et al. tar upp rättsfallet och tydliggör att ägare till fastighetsförvaltande bolag inte ansetts verksam i betydande omfattning trots ansvar för löpande arbetsuppgifter. Arbetsinsatsen har dock varit väldigt begränsad tidsmässigt, endast 2,5 timmar per år.⁵³

3.2.2 Kammarrätten

Kammarrätten i Göteborg, målnummer 4377-04, 30 september 2005

En kvinna var tillsammans med närstående delägare i ett fåmansföretag. Till och med år 2000 arbetade kvinnan som datachef och var dessutom styrelseledamot och firmatecknare. År 2000 fick kvinnan en lön på 317 000 kr för ett halvårs arbete. Enligt kvinnan var dataavdelningen en serviceavdelning till driftavdelningen, vilken ansvarade för verksamhetens ekonomiska resultat. Vidare

⁵³ Andersson, M et al., s. 1561

under år 2001 erhöll kvinnan en utdelning från företaget vilket hon redovisade en skattepliktig del på 4 miljoner.

Skattemyndigheten ansåg att kvinnan varit verksam i betydande omfattning och var därmed tvungen att följa reglerna för uttag av tillräcklig lön för att kunna utnyttja löneunderlaget i företaget. Av denna anledning ändrade de beräkningen av utdelningen till 4,3 miljoner då det ansågs att hon inte hade rätt att tillgodoräkna sig något löneunderlag.

I sin överklagan till Länsrätten anförde kvinnan bland annat att tjänsten varit av administrativ karaktär och att hon inte haft någon möjlighet att styra över företagets resultat. Ställningen som firmatecknare hade endast utnyttjats vid ett fåtal gånger vid rutinärenden. Kvinnan ansåg vidare att hon inte haft någon betydelse för vinstgenereringen och att hon därför inte skulle anses verksam i betydande omfattning. Länsrätten gick dock på skattemyndighetens linje och avslog ansökan.

Vidare i Kammarrätten anförde kvinnan i sin överklagan att hon under det aktuella året och tidigare år tagit ut marknadsmässig lön och att hon inte kunnat påverka vinstgenereringen nämnvärt vare sig som datachef bland 250 anställda eller som en styrelseledamot av fem. Skälet till att hon även var firmatecknare var att företaget inte skulle vara utan om något skulle hända den ordinarie firmatecknaren. Kvinnan ansåg att hennes befattning, firmateckningsrätt eller styrelseuppdrag inte kunnat påverka vinstgenereringen mer än någon annan anställd eller en annan ensam styrelseledamot kunnat göra.

I domslutet gjorde Kammarrätten bedömningen att uppgifterna gällande den marknadsmässiga lönen och firmateckningsrättens användande inte var motsagt. Kammarrätten ansåg att vid beaktande av det grundläggande syftet bakom reglerna, att förhindra att arbetsinkomster tas ut till lägre beskattning i inkomstslaget kapital istället för i form av lön, att det inte fanns tillräckligt stöd för att kvinnan under år 2000 varit verksam i betydande omfattning. Kammarrätten ändrade därmed Länsrättens dom och bestämde att kvinnan ska beskattas enligt avlämnad deklaration avseende utdelningen från fåmansföretaget.

Enligt Rydin visar domen att delägarens ställning med automatik inte innebär att denna anses verksam i betydande omfattning, trots att kvalificerade arbetsuppgifter utförs. Förhållandet kan även vara att delägaren endast utför okvalificerade arbetsuppgifter och därmed kan det ifrågasättas om denne haft någon större betydelse för vinstgenereringen i företaget.⁵⁴

Kammarrätten i Göteborg, målnummer 2315-05, 15 februari 2007

Två bröder äger vardera 50 % i ett holdingbolag. Holdingbolaget förvärvade 1997 ett dotterbolag, vilket vid förvärvet drev campingverksamhet. Dotterbolaget bedrev campingverksamhet ända tills det avyttrades år 2000. Under 2001 erhöll bröderna en stor utdelning från holdingbolaget och yrkade att utdelningen endast skulle beskattas under inkomstslaget kapital, eftersom bröderna ansåg att aktierna inte var kvalificerade. Bröderna har under den aktuella perioden ägt samtliga aktier i holdingbolaget och varit ensamma styrelseledamöter i båda bolagen fram till avyttringen av dotterbolaget. Båda bolagen saknar VD.

I anförandet angav bröderna bland annat följande i motivering varför aktierna inte ska anses kvalificerade. Campingverksamheten drevs av anställd personal vid förvärvet, vilka följde med förvärvet. Personalen har under hela tiden ansvarat för den dagliga driften. Dotterbolaget har under hela tiden haft en anställd platschef och ytterligare två anställda. Under högsäsong har personalstyrkan utökats med ytterligare 10-20 personer. Vidare yrkade bröderna att deras arbetsinsatser varit begränsade till normalt styrelsearbete. De har inte varit involverade i campingverksamheten. Bröderna uppgav även att de under den aktuella tiden arbetat heltid inom räddningstjänsten. Bröderna anser sig inte haft någon betydelse för vinstgenereringen i bolaget, utan att vinsten genererats enbart genom den anställda personalens arbete.

Skatteverket ansåg dock att bröderna varit verksamma i betydande omfattning och beslutade att en stor del av utdelningen därmed skulle beskattas under inkomstslaget tjänst och inte under kapital.

⁵⁴ Rydin, U, s. 78

I överklagan till Länsrätten och yrkade bröderna bland annat att Skatteverket inte visat att deras arbetsinsatser haft stor betydelse för vinstgenereringen i bolaget.

Länsrätten konstaterar efter en genomgång av lag, förarbeten, praxis och doktrin att bröderna är ensamma styrelseledamöter i både holdingbolaget och dotterbolaget. I båda bolagen saknas det även en VD. Länsrätten anser att dessa förhållanden är av avgörande betydelse. Vid avsaknaden av en VD faller hela ledarskapet för verksamheten på styrelseledamöterna. Med denna bakgrund finner Länsrätten att omständigheterna är av den arten att bröderna måste anses verksamma i betydande omfattning. Hänsyn tas även till det grundläggande syftet bakom bestämmelserna att arbetsinkomster tas ut i form av lägre beskattad kapitalvinst. Vidare ansåg även Länsrätten att bröderna antas utfört mer än normalt styrelsearbete under rådande omständigheter. Att det funnits en platschef vid campingen gav inte Länsrätten någon anledning till att göra en annan bedömning.

Bröderna överklagade till Kammarrätten.

Kammarrätten instämmer i Länsrättens bedömning. Överklagandet avslås.

Kammarrätten i Göteborg, målnummer 2359-07, 5 februari 2008

I självdeklarationen angav till 2005 års inkomsttaxering L.R. att han avyttrat 100 aktier i M.S. AB och yrkade att hela den uppkomna kapitalvinsten skulle beskattas under inkomst av kapital. Aktieinnehavet motsvarade 10 % av fåmansföretaget.

I sitt anförande angav Skatteverket bland annat följande. Att i mindre företag kan arbetsledare och anställda utan en ledarbefattning i vissa fall ingå i samma kategori. Skatteverket anser vidare att det i ett mindre bolag som M.S. AB, vilket aldrig haft fler än 3,5 årsanställda, är oftast alla anställdas arbetsinsats av betydelse för företagets ekonomi. L.R. har sedan bolagets bildande varit såväl delägare som styrelseledamot. Mot bakgrund av anförda omständigheter anser Skatteverket att L.R.:s aktieinnehav i M.S. AB var kvalificerat och fördelar därmed kapitalvinsten mellan inkomstlagen kapital och tjänst.

L.R. överklagade till Länsrätten och anförde bland annat följande. L.R.:s arbetet i M.S. AB har varit som bolagets enda ordermottagare. Att han besitter kunskaper om hur order från kunder rapporteras in i datasystemet kan inte innebära att andelarna ska anses kvalificerade. Löneutvecklingen L.R. haft har inte påverkats av hur framgångsrika M.S. AB:s majoritetsägare har varit i olika förhandlingar och i marknadsutvecklingen.

Länsrätten påpekade dock att L.R. i sin deklARATION lämnat uppgift om att han innehaft rollen som företagsledare i M.S. AB samt att han varit verksam i betydande omfattning. L.R. motsätter sig uppgifterna och gör gällande att dessa är felaktiga.

Länsrätten anförde att L.R. inte ska anses verksam i betydande omfattning endast på grund av den omständigheten att hans position i M.S. AB medfört en möjlighet att påverka bolagets resultat. Vid beaktande av förarbetena (jfr prop. 1989/90:110 s. 468 och s. 703) bör en samlad bedömning av alla omständigheter göras och särskilt se till vilken betydelse mannens arbetsinsatser haft för bolagets vinstgenerering. Vidare yttrade Länsrätten i sitt anförande att L.R. har beskrivit innebörden av sina arbetsuppgifter och att denna insats i bolaget inte haft betydelse för bolagets vinstgenerering. Länsrätten ansåg vid en samlad bedömning att L.R.:s arbetsinsatser inte haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen i bolaget. Detta medför att L.R.:s aktier inte anses vara kvalificerade och att vinsten därmed endast ska beskattas i inkomstslaget kapital.

Skatteverket överklagade Länsrättens dom till Kammarrätten.

Kammarrätten delar Länsrättens bedömning i sitt avgörande och avslår Skatteverkets överklagan.

4. Analys och sammanfattande slutsatser

Begreppet verksam i betydande omfattning är, som framkommit under uppsatsen, odefinierat i lagtexten och relativt svårtolkat. Detta leder självklart till stora bekymmer för företagare som befinner sig i gränslandet mellan att inneha kvalificerade andelar eller ej. I denna uppsats har därför gjorts en utredning för att klargöra en del kring problematiken om vad som avgör om en person ska anses vara verksam i betydande omfattning.

Sammanfattningsvis ska påpekas att stor tyngd läggs på förarbetena till SIL och därmed till begreppet verksam i betydande omfattning. Detta visas tydligt i både rättspraxis och doktrin. Bedömningarna i flera rättsfallsavgörande bygger på propositionen och reglernas bakomliggande syfte. SKV:s och RSV:s allmänna råd har även tydligt definierat denna betoning och hur förarbetena bör tolkas. I flera rättsfall används även vad SKV och RSV sagt i sina allmänna råd vid bedömningen. Det som väger tyngst vid bedömningen är två saker. Det första är att en person ska anses vara verksam i betydande omfattning om delägarens eller närståendes arbetsinsats haft stor och påtaglig betydelse för företagets vinstgenerering. Det andra är det grundläggande syftet bakom reglerna, att förhindra att arbetsinkomster betalas ut under inkomstslaget kapital i form av utdelning, vilket visas av genomgångna rättsfall.

Rättsfallen som presenterats i denna uppsats är av vikt för tolkningen av begreppet verksam i betydande omfattning. Så sent som 2007 (RÅ 2007 ref. 15) anses rättsfallen RÅ 2000 not. 164, RÅ 2002 ref. 21 och RÅ 2004 ref. 61 vara relevanta vid avgörande av och bedömning om en person ska anses vara verksam i betydande omfattning. Flera av rättsfallen diskuteras eller uppmärksammas även av författare i relevant doktrin⁵⁵ inom detta ämne.

I rättsfallen går det att utläsa att en delägars befattning i sig inte har avgörande betydelse, utan den ställs i relation till vad den ensamme delägaren kan ta beslut om. Att en delägare innehar en företagsledande roll är inte avgörande i sig själv⁵⁶. RÅ 2001 ref. 21, 2004 not. 162 och 2007 ref. 15 är exempel på rättsfall som visar på att

⁵⁵ Se exempelvis Andersson, M et al., s. 1561; Lodin, S-O et al., s. 370; Rydin, U, s. 78f; SKV 336, s. 280; Tjernberg, M, 2006, s. 56f.

⁵⁶ Yttrycks även av Andersson, M et al., s. 1561 och Rydin, U, s. 80

vinstgenereringen och det grundläggande syftet är av större vikt vid bedömningen om delägaren ska anses verksam i betydande omfattning. I RÅ 2002 ref. 21 är U.J. ensam ägare, företagsledare, enda anställda och enda ordinarie styrelseledamot i det aktuella bolaget. Trots denna ställning i bolaget anses U.J. inte vara verksam i betydande omfattning av Regeringsrätten. Detta på grund av att värdeökningen i bolaget inte kan hänvisas till U.J.:s arbetsinsats.

Av betydelse för bedömningen är även om det finns en extern VD i företaget som tar beslut om och har ansvar för verksamheten. Vid avsaknaden av VD läggs dennes arbetsuppgifter och ansvar på styrelseledamöterna, vilket kan leda till att deras andelar anses vara kvalificerade. Styrelseledamöterna måste då i och med detta ansvars- och beslutstagande anses vara verksamma i betydande omfattning. Finns det inte en extern VD som tar beslut om verksamheten läggs det på styrelseledamöterna och en delägare riskerar därmed få kvalificerade andelar. Detta har tydliggjorts i ett rättsfall från Kammarrätten i Göteborg⁵⁷.

Vidare ska även hänsyn tas till arten och omfattning av arbetsuppgifterna i relation till verksamheten. En typ av arbetsuppgift kan inte i alla sammanhang anses vara verksam i betydande omfattning utan påverkas av övriga omständigheter som råder i sammanhanget. Detta har stor betydelse vid bedömningen om en delägare ska anses vara verksam i betydande omfattning i ett företag. Vilket visas av både Skatteverket, i sina allmänna råd⁵⁸, och doktrin då stor tyngd läggs på förarbetena och det grundläggande syftet. Det tydliggörs även i rättsfallen. I RÅ 2000 not. 164 är Jonny F. ledamot i företaget med rätt att teckna firman men har till största delen enbart agerat som utomstående finansiär. Han har dock varit med och skrivit under några avtal angående förvärv av butikslokaler. RR anser att denna arbetsinsats överensstämmer med det som skrivs i förarbetena. Om en styrelseledamot som inte utför kontinuerligt arbete gjort enstaka insatser av betydelse, innebär det inte att denne ska anses verksam i betydande omfattning. Arbetsinsatsen är även av betydelse i Kammarrättens avgörande⁵⁹ angående ett bolags enda ordermottagare. Delägaren sköter inrapporteringen av order från kunder in i datasystemet. Detta ansågs inte vara

⁵⁷ Kammarrätten i Göteborg, målnummer 2315-05

⁵⁸ SKV A 2006:12, s. 5f

⁵⁹ Kammarrätten i Göteborg, målnummer 2359-07

tillräckligt vid en samlad bedömning för att delägaren skulle anses vara verksam i betydande omfattning. I ett ytterligare avgörande från Kammarrätten⁶⁰ har ställningen och arbetsinsatsen som datachef bland 250 anställda inte funnits vara verksam i betydande omfattning.

Totala antalet styrelseledamöter är också av betydelse då detta inverkar på hur mycket delägaren ensam kan påverka verksamheten och dess vinstgenerering. Detta påpekas i rättsfallet från Kammarrätten⁶¹ angående datachefen som var en av fem styrelseledamöter. Hon kunde inte ensam påverka vinstgenereringen i bolaget.

Att enbart syssla med förvaltning i ett företag kan innebära att delägaren inte får kvalificerade andelar. Detta beror på att värdeökningen i företaget inte direkt påverkas av ägaren själv utan ökningen och vinstgenereringen sker i det företaget som förvaltas. Avseende ren aktie- och värdepappershandel visar flera rättsfall på att detta inte kan leda till att ägaren kan anses vara verksam i betydande omfattning och därmed blir andelarna inte kvalificerade. Värdeökningen och vinstgenereringen har inte kunnat påverkas av ägarens egen arbetsinsats. Se exempelvis rättsfallen RÅ 2004 ref. 61, RÅ 2004 not. 125 och not. 162. Med stöd av rättsfallen och vad doktrin⁶² kommit fram till kan slutsatsen dras att enbart driva aktie- och värdepappersförvaltning inte leder till att en delägars andelar blir kvalificerade genom verksamhetskravet. Vid fastighetsförvaltning finns där dock en gräns för hur stor arbetsinsats som är tillåten innan det anses vara verksam i betydande omfattning, vilket även påpekas av Rydin⁶³. RÅ 2007 ref. 15 visar dock att en delägare som ansvarat för löpande arbetsuppgifter i form av fakturering och bokföring på ca 2,5 timmar per år inte ansågs vara verksam i betydande omfattning. Fastighetsskötsel och inre underhåll bekostades av hyresgästerna. Det ansågs att värdeökningen av fastigheten inte kunde hänföras till arbetsinsatsen.

Vid en arbetsinsats av en delägare i ett fåmansföretag är det viktigt att en marknadsmässig lön tas ut för det utförda arbetet för att inte andelarna ska anses vara

⁶⁰ Kammarrätten i Göteborg, målnummer 4377-04

⁶¹ Kammarrätten i Göteborg, målnummer 4377-04

⁶² Andersson, M et al., s. 1561; Lodin, S-O et al., s. 370; Rydin, U, s. 81f

⁶³ Rydin, U, s. 81f

kvalificerade. Detta tydliggörs i flera rättsfall exempelvis Kammarrättens dom⁶⁴ där datachefen bland annat har tagit ut marknadsmässig lön vilket leder till att det inte finns stöd för att kvinnan varit verksam i betydande omfattning enligt det grundläggande syftet bakom reglerna.

Vad som framgår i denna utredning är att en begränsad arbetsinsats är möjlig utan att delägaren ska anses vara verksam i betydande omfattning. Dock påverkas denna möjliga arbetsinsats av exempelvis om bolaget har en extern VD, uttag av marknadsmässig lön, hur stor möjlighet delägaren har att ensam påverka bolagets vinstgenerering. Typen av verksamhet är ännu en omständighet som påverkar delägarens möjliga arbetsinsats, aktie- och värdepappersförvaltning får anses vara accepterat utan att ägaren anses vara verksam i betydande omfattning.

Inga av omständigheterna i ett specifikt fall ska bedömas isolerat från varandra utan det är helheten som är väsentlig att titta på vid ett avgörande om någon ska anses verksam i betydande omfattning.

Det grundläggande syftet bakom reglerna, att förhindra att arbetsinkomster tas ut i inkomstslaget kapital till en lägre beskattning, anses vara det väsentligaste vid bedömningen om en person ska anses verksam i betydande omfattning. Det tillsammans med uttalandet i förarbetena, att arbetsinsatsen ska ha stor betydelse för vinstgenereringen i företaget, bildar grunden för bedömningarna. Varken lagen eller omständigheterna i respektive fall bör bokstavstolkas.

⁶⁴ Kammarrätten i Göteborg, målnummer 4377-04

Källförteckning

Propositioner

Prop. 1989/90:110 Reformerad inkomst- och företagsbeskattning.

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

Statens offentliga utredningar

SOU 2002:52 *Beskattning av småföretagare*

Del 1 3:12-reglerna

Skatteverket

SKV 336, *Handledning för beskattning av inkomst vid 2008 års taxering Del 3* utgåva 7

SKV A 2006:12, *Skatteverkets allmänna råd om beskattning av fåmansföretag, av delägare m.fl. i sådana företag och av delägare m.fl. i fåmanshandelsbolag.*

RSV 2001:19, *Riksskatteverkets allmänna råd om beskattning av fåmansföretag, av delägare m.fl. i sådana företag och av delägare m.fl. i fåmanshandelsbolag.*

Rättsfall

Regeringsrätten

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 2007 not. 37

Kammarrätten

Kammarrätten i Göteborg – Målnummer 4377-04, 30 september 2005

Kammarrätten i Göteborg – Målnummer 2315-05, 15 februari 2007

Kammarrätten i Göteborg – Målnummer 2359-07, 5 februari 2008

Litteratur

Andersson, M, Saldén Enérus, A & Tivéus, U, *Inkomstskattelagen – en kommentar*, Del 2, Norstedts Juridik AB, Stockholm 2008

Lodin, S-O, Lindencrona, G, Melz, P & Silfverberg, C, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, tionde upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2005

Peczenik, Alexander, *Juridikens teori och metod*, 1:1 upplagan, Fritzes Förlag AB, Stockholm, 1995

Rydin, Urban, *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2006

Tjernberg, Mats, *Beskattning av fåmansföretag*, 6:e upplagan, Thomson Fakta, Stockholm, 2006

Tjernberg, Mats, *Fåmansaktiebolag – en skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.fl.*, Iustus Förlag AB, Uppsala, 1999