



GÖTEBORGS UNIVERSITET
HANDELSHÖGSKOLAN

Göteborgs Handelshögskola
Juridiska institutionen
Programmet för juris kandidatexamen
Tillämpade studier 30 poäng
VT 2009

Betydelsen av betydande

- en studie av det för fåmansföretagare centrala rekvisitet "verksam i betydande omfattning"

Författare: Anna Årman
Handledare: Professor Robert Pålsson

Innehåll

FÖRKORTNINGAR	3
1. INLEDNING	4
1.1 BAKGRUND	4
1.2 SYFTE OCH METOD	5
1.3 AVGRÄNSNING	5
1.4 DISPOSITION.....	6
2. DET SKATTERÄTTLIGA SYSTEMET FÖR ÄGARE AV FÅMANSFÖRETAG	6
2.1 HISTORIK	6
2.2 SYFTET MED 3:12-REGLERNA.....	8
2.2.1 Likformighet	8
2.2.2 Neutralitet.....	8
2.2.3 Likformighet gentemot särreglering	9
2.2.4 Förutsebarhet	10
2.3 DEFINITION AV FÅMANSFÖRETAG	10
2.3.1 Huvuddefinition	10
2.3.2 Subsidiär definition	11
2.3.3 Utvidgad definition	11
2.4 KLYVNING	12
2.4.1 Reglerna om klyvning.....	12
2.5 KVALIFICERAD ANDEL	13
2.5.1 Verksamhetskriteriet.....	13
2.5.2 Samma eller likartad verksamhet	13
2.5.3 Verksamhet i indirekt ägt företag.....	15
2.5.4 Karenstid	15
2.5.5 Lex ASEA.....	16
2.5.6 Dödsbo	17
2.5.7 Utomståenderegeln	17
3. TOLKNING AV BEGREPPET ”VERKSAM I BETYDANDE OMFATTNING”	19
3.1 FÖRARBETEN	19
3.2. PRAXIS	20
3.2.1 Gemensamt bedriven verksamhet	20
3.2.2. Styrelsearbete, enstaka arbetsinsatser	24
3.2.3. Position i företaget, arbetsinsatsens art	27
3.2.4. Förvaltningsbolag	32
3.3. SAMMANFATTNING AV RÄTTSLÄGET ENLIGT FÖRARBETEN OCH PRAXIS	37
3.4 SKATTEVERKETS TOLKNING	38
3.4.1. Skatteverkets allmänna råd.....	38
3.4.2. Reflektioner kring Skatteverkets tolkning.....	39
3.5 SOU 2002:52	39
3.5.1 Tolkningsproblemen.....	39
3.5.2. Förslag av kvantitativa tolkningsmodeller	40
4. SLUTSATSER OCH REFLEKTIONER	41

Förkortningar

A.	Anförd
Dep.	Departement
Dnr.	Diarienummer
f., ff.	följande sida, följande sidor
FAR SRS	Organisation för revisions- och rådgivningsbranschen
Ibid.	Ibidem
IL.	Inkomstskattelagen (1999:1229)
Kap.	Kapitel
KR	Kammarätten
LR	Länsrätten
M.fl.	Med flera
Mom.	Moment
Not.	Notismål i Regeringsrätten
P.	Punkt
Prop.	Proposition
RR	Regeringsrätten
Ref.	Referatmål i Regeringsrätten
RSV	Riksskatteverket
RSV S	Riksskatteverkets meddelande, serie S
RÅ	Regeringsrättens årsbok
S.	Sida
SFS	Svensk författningssamling
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SKM	Skattemyndigheten
SkU	Skatteutskottet
SKV	Skatteverket
SKV A	Skatteverkets Allmänna råd
SN	SkatteNytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
St.	Stycke

1. Inledning

1.1 Bakgrund

Få juridiska områden torde vara utsatta för lika mycket debatt och lika stor uppfinningsrikedom när det kommer till kringgående som skattelagstiftningen. Inom hur många andra juridiska fält utkommer det böcker med tips på hur man undviker att bli träffad av en lagstiftning? På skatteområdet råder en ständig dragkamp mellan skattebetalare och staten, vilket inte förenklas av det politiska slagträ skattelagstiftningen utgör, särskilt i valtider. Inte heller underlättas skattelagstiftningen av att dragkamp råder även inom den lagstiftande församlingen, där olika politiska partier har väsensskilda synsätt på skattesystemet. Det är inte bara olika synsätt som måste jämkas vid lagstiftningen utan även olika intressen. När det kommer till bolagsbeskattning skall reglerna vara så pass täckande att risken för kryphål minimeras. Reglerna får dock inte uppfattas som så krångliga att de avskräcker från att driva företag. Reglerna måste även möjliggöra att man kan tjäna pengar på sitt företag samtidigt som de skall säkerställa ett tillfredsställande skatteuttag.

Fram till den skattereform som genomfördes i Sverige 1990/91 beskattades all inkomst en fysisk person hade efter en progressiv skala. Oavsett om inkomsterna kom från tjänst, kapital, en rörelse eller något annat lades de alla ihop och beskattades samlat efter den skalan. Genom skattereformen ändrades detta och den s.k. duala inkomstskattemodellen infördes.¹ Enligt den skall arbetsinkomster beskattas för sig och inkomster som härrör sig från egendom beskattas för sig. De inkomster en person har i form av lön beskattas som inkomst av tjänst enligt en progressiv skala där skatteuttaget kan hamna på 57 procent.² De inkomster som kommer från egendom beskattas som inkomst av kapital med en proportionell skattesats på 30 procent. Att bestämma till vilket av dessa inkomstslag en intäkt skall hänföras är vanligtvis inget stort problem. Ett stort undantag finns dock och det rör inkomster hos personer som är delägare i fåmansföretag.³ Att problematiken finns här beror på att dessa delägare har en mycket stor möjlighet att påverka hur vinsten i företaget skall disponeras. Företaget är i praktiken inget självständigt subjekt utan dess delägare kontrollerar i stort företaget, dess verksamhet och vinst. Problemet har beskrivits i förarbeten som att det tvåpartsförhållande som vanligtvis råder mellan ett företag och dess ägare är en chimär när det kommer till fåmansföretag.⁴ Då bolaget beslutar hur stor utdelning som skall delas ut till delägarna, sluter delägarna i praktiken avtal med sig själva då det är delägarna som tar beslut i företaget. Aktiebolagets status som självständigt rättssubjekt upphör därmed i den situationen gentemot delägarna. När den upparbetade vinsten i företaget skall komma delägarna till godo finns risken att det som egentligen är arbetsinkomster och därmed skall beskattas som inkomst av tjänst omvandlas till kapitalinkomster. Detta då det är skattemässigt fördelaktigt att beskatta så mycket som möjligt som inkomst av kapital. Det här kan göras genom att vinsten från företaget tas ut som utdelning på andelar istället för i lön. Det kan även ske genom att andelarna avyttras och att en kapitalvinst på andelarna således uppkommer.

¹ Prop. 2005/06:40 s. 35

² Rydin s. 30

³ Begreppen delägare och fåmansföretag definieras senare.

⁴ Se t.ex. a. prop. s. 35 och prop. 1995/96:109 s. 61

För att komma till rätta med det här problemet infördes ett särskilt regelsystem för fåmansföretag vilket kallas 3:12-regler. Namnet kommer av den placering reglerna hade i tidigare lagstiftning, 3 § 12 mom. och 3 § 12 a-e mom. SIL. Numera återfinns reglerna i 56 kap. och 57 kap. IL. I detta system finns regleringar för hur mycket av företagets vinst som får tas ut av delägare som utdelning eller kapitalvinst. För att dessa regler skall vara tillämpliga måste de andelar som ägaren innehar vara kvalificerade. Ett rekvisit för att andelarna skall anses vara kvalificerade är att delägaren varit "verksam i betydande omfattning" i företaget. Det här är ett rekvisit som vållar bekymmer då vare sig förarbeten eller praxis verkar ge en tydlig definition av begreppet. Det är problematiskt då begreppet är centralt för att 3:12-reglerna skall vara tillämpliga. Som sådant är det mycket viktigt att det har en klar och tydlig innebörd så att de som berörs av det, såsom delägare i fåmansföretag och Skatteverket vet vad de har att förhålla sig till. Även om det alltid finns ett visst mått av osäkerhet över hur en paragraf kommer tillämpas i domstol får det inte bli frågan om en gissningslek. Ett krav på förutsebarhet måste kunna uppställas här liksom vid övrig rättstillämpning

1.2 Syfte och metod

Detta arbete syftar till att undersöka begreppet "verksam i betydande omfattning". Jag avser att undersöka hur lagstiftaren har tänkt kring begreppet och under vilka omständigheter kriteriet skall anses vara uppfyllt. Jag tänker också undersöka hur begreppet har tolkats i praxis. Vidare kommer jag att undersöka hur Skatteverket anser att begreppet skall tolkas. Vad gäller praxis kommer jag inte enbart att fokusera på domstolens resonemang utan kommer även undersöka hur SKV i de aktuella målen argumenterar kring begreppet. Syftet med undersökningarna är att se om det går att fastställa vilka omständigheter som skall föreligga för att någon skall anses vara verksam i betydande omfattning. För att få en djupare förståelse avser jag att också undersöka bakgrunden till den särskilda fåmansföretagsbeskattningen och vilka principiella syften den är avsedd att möta.

Jag kommer använda mig av sedvanlig juridisk metod med studier av förarbeten, doktrin och praxis. Vad gäller praxis kommer utförlig redogörelse göras av relevanta mål från Regeringsrätten. Detta kommer att kompletteras med ett urval av domar från Kammarrätterna. Studier kommer också göras Skatteverkets uttalanden kring det berörda ämnet.

1.3 Avgränsning

Föremålet för detta arbete är begreppet "verksam i betydande omfattning" vilket är centralt för hur delägare till fåmansföretag i aktiebolagsform behandlas skattemässigt. Av den anledningen kommer de regler som berör den skattemässiga behandlingen av fåmanshandelsbolag lämnas därhän. Då den skattelagstiftning som gäller fåmansföretag är komplicerad och detaljrik finns det inte utrymme att ge en heltäckande beskrivning av det regelsystem som träffar fåmansföretag och deras ägare. Därför kommer de regler som inte är direkt relevanta för analysen av det begrepp som skall undersökas att behandlas mer

översiktligt. Detta gäller främst de regler som vid sidan av verksamhetsbegreppet är centrala vid bedömningen av om en andel skall anses vara kvalificerad. Samma gäller de klyvningsregler som är aktuella hos delägare till fåmansföretag, där detaljer om hur uträkningar av det kapitalbeskattade utrymmet görs utelämnats.

1.4 Disposition

Arbetet kommer att inledas med att det i kapitel två ges en beskrivning av hur det skatterättsliga systemet för ägare av fåmansföretag är uppbyggt. En historisk bakgrund kommer att inleda kapitlet där det redogörs för hur systemet har växt fram, från 1930-talet till dags dato. En djupare redogörelse för syftet med systemet följer sedan, med utgångspunkt i några för svensk lagstiftning grundläggande principer. Därefter redogörs för de kriterier som skall vara uppfyllda för att ett företag skall definieras som ett fåmansföretag, följt av de klyvningsregler som gäller för vissa delägare av sådana. Kapitlet avslutas med en genomgång av de olika omständigheter som ger att en delägars andel anses vara kvalificerad.

I kapitel tre avhandlas tolkningsproblemen kring begreppet "verksam i betydande omfattning". Kapitlet tar upp hur lagstiftaren motiverat begreppet i förarbeten vilket följs av en genomgång av praxis. Därefter redogörs för hur SKV anser att begreppet skall tolkas och vad som anfördes kring begreppet i en stor utredning av fåmansföretagsreglerna, SOU 2002:52, och redogörelse görs av de tolkningsmodeller som föreslogs i utredningen. I kapitel fyra redovisas slutsatser och reflektioner.

2. Det skatterättsliga systemet för ägare av fåmansföretag

2.1 Historik

De första regler som infördes i Sverige gällande fåmansföretag kom redan 1933 men det dröjde tills 1976 innan ett helhetsgrepp om den problematik som finns gällande fåmansföretagare togs, då en s.k. fåmansföretagsbeskattning infördes. De ändringar som då infördes var av två slag; dels infördes en mängd specialregler och dels infördes en utökad uppgiftsskyldighet.⁵ De specialregler som infördes träffade konkreta transaktioner som bl. a. lån, hyresersättningar och anskaffning av rörelsefrämmande egendom. De här reglerna mötte kritik i form av att de var oklara, alltför allmänt hållna och kunde leda till icke avsedd beskattning i två led.⁶ Förändringar genomfördes därför på så sätt att kodifiering av praxis och ändring av teknisk karaktär skedde 1990. Skattereformen samma år ledde som tidigare nämnts till att ett regelsystem för särbehandling av fåmansföretag infördes och placerades i 3 § 12 mom. SIL. Majoriteten av de stoppregler som infördes vid reformen 1990 avskaffades

⁵ Tjernberg s. 108

⁶ SOU 1989:2 s. 205

vid början av 2000-talet, då en särreglering av fåmansföretag och deras delägare inte längre ansågs motiverad. Beskattning av sådana transaktioner som de avskaffade stoppreglerna träffade ansågs kunna ske genom de allmänna skattereglerna.⁷

En ansenlig mängd förändringar av 3:12-reglerna av "lappa och laga"-karaktär, d.v.s. ändringar för att täppa till hål, genomfördes genom åren. Ändringarna ledde till att regelverket blev så komplext att det kritiserades för att vara ohanterligt och i viss mån orättvist.⁸ En utredning som skulle utreda ovanstående tillsattes vid millennieskiftet och fick namnet 3:12-utredningen. Resultatet av denna utredning presenterades i SOU 2002:52, "Beskattning av småföretagare". Utredningen beskrev i inledningen sitt arbete som "ett omöjligt uppdrag" på grund av de konflikter mellan näringspolitiska ambitioner och skatterättsliga principer som man ansåg genomsyrade direktiven.⁹ Utredningen ledde inte fram till en proposition, utan den blev istället grunden för en diskussion om reglerna för fåmansföretag. I diskussionen ingick företrädare för näringslivet och regeringen, och även de remissinstanser som behandlat SOU:n.¹⁰ Denna diskussion fick dåvarande finansministern att i juni 2004 tillsätta en expertgrupp med uppdrag att genomföra en fördjupad prövning av 3:12-reglerna. Gruppen lade i januari 2005 fram promemorian "*Reformerad ägarbeskattning – effektivitet, prevention, legitimitet*" i vilken två lagförslag presenterades.¹¹ Det ena av dessa förslag blev, till största delen, senare det lagförslag vilket lades fram i proposition 2005/06:40. Förslaget innebar en reformering av fåmansföretagsbeskattningen och ett avskaffande av de lättnadsregler som gällde vid beskattning av utdelning och kapitalvinst på onoterade andelar.¹² De nya reglerna trädde i kraft 1 januari 2006 och innebar att hela 57 kap. IL upphävdes och ersattes av ett nytt. Reformen innehöll avsevärda förändringar av fåmansföretagsbeskattningen. Ändringarna innebär ett annat sätt att beräkna det kapitalbeskattade utrymmet, där tyngd läggs vid hur mycket lön företaget betalat ut. Ett fåmansföretag där ägaren tar ut en viss lön och som har många anställda träffas i princip inte av 3:12-reglerna.

Reformen innebär också bl. a. att ägare av mindre företag kan använda sig av en förenklingsregel för att räkna ut det kapitalbeskattade utrymmet. De nya reglerna, framför allt den sistnämnda, infördes för att bemöta kritiken av att systemet var för krångligt, en uppfattning som delades av skattskyldiga och SKV.¹³ En annan förändring de nya reglerna medförde var att utdelning upp till gränobeloppet i praktiken belastas med 20 % skatt istället för den vanliga skattesatsen på kapitalvinster som är 30 %.

⁷ SOU 2002:52 s. 108 f.

⁸ Ibid.

⁹ A. SOU s. 17

¹⁰ Prop. 2005/06:40 s. 33

¹¹ Rapport från Finansdep. 26 januari 2005

¹² Utskottsbetänkande 2005/06:SkU10 s. 6

¹³ Prop. 2005/06:40 s. 42

2.2 Syftet med 3:12-reglerna

2.2.1 Likformighet

Ovan har syftet med 3:12-reglerna berörts mycket kortfattat. En något mer djuplodande genomgång av syftet med ett system med särskilda regler för beskattning av delägare i fåmansföretag anser jag ha sin plats. I förarbetena till skattereformen 1990 anförde lagstiftaren följande angående den omvandlingsproblematik som skulle kunna uppstå pga. skillnader i förvärvs- resp. kapitalinkomster.

*”Av likformighets- och rättviseskäl krävs därför särskilda regler som upprätthåller den progressiva beskattningen av arbetsinkomster även i dessa fall”.*¹⁴

Likformighetsprincipen innebär att likartade företeelser skall behandlas på likartat sätt.¹⁵ När det gäller skattelagstiftning får principen den verkan att oavsett i vilken form en inkomst erhålls skall den beskattas på samma sätt.¹⁶ En problematik som uppstår gällande beskattningen av aktiva delägare till fåmansföretag är vilka fall som skall vara jämförbara, dvs. vad som kan anses utgöra likartade företeelser. Situationen för de aktiva delägarna har ansetts i mångt och mycket vara överensstämmande med situationen för löntagare.¹⁷ Framförallt gällande verksamheter som t.ex. konsultverksamhet har skillnaden mellan att vara anställd i eget bolag och anställd i annat bolag ansetts vara en gradskillnad istället för en artskillnad.¹⁸ Den största likheten mellan en fåmansföretagare och en löntagare är att bådas inkomster till mycket stor del beror på den egna arbetsinsatsen. En ytterligare likhet är att båda grupperna kan bestämma själva när en intjänad inkomst skall konsumeras. Då likformighetsprincipen utgör ett starkt skäl till att inkomster som är tillgängliga för konsumtion skall beskattas lika har löntagarbeskattningen valts som den norm med vilken fåmansföretagarbeskattningen skall jämföras.¹⁹ Denna princip får emellertid ibland stå tillbaka för att man skall kunna tillgodose andra aspekter som för den specifika situationen bedömts vara viktigare. Exempelvis har i skattelagstiftningen principen fått stå tillbaka i flera fall där förenkling i form av schablonregler ansetts mer önskvärt.²⁰

2.2.2 Neutralitet

Ett annat viktigt syfte med fåmansföretagsbeskattningen är att uppnå neutralitet. En exakt definition av begreppet saknas i skattelagstiftning,²¹ och den har ett nära samband med likformighetsprincipen. I prop. 2005/06:40 beskrevs neutral beskattning som att när sådan föreligger påverkas ekonomiska aktörers beteende i så liten utsträckning som möjligt av skatteregler. Målet är då att aktörerna hade agerat likadant i en värld med skatter som i en värld utan. Principen om neutralitet inom bolagsskatterätten har av Tjernberg definierats som att det inte skall vara skattereglernas utformning som avgör vilken verksamhetsform

¹⁴ Prop. 1990/91:54 s. 218

¹⁵ SOU 2002:52 s. 110

¹⁶ Lodin m.fl. s. 37

¹⁷ Se t.ex. a. SOU s. 111 och Melz i SN 1991 s. 464 ff. refererad i Tjernberg s. 73

¹⁸ a. SOU s. 111

¹⁹ Ibid.

²⁰ a. SOU s. 115

²¹ Tjernberg s. 69

som väljs när verksamhet skall startas.²² I avsaknad av neutralitet mellan olika alternativ när man ska välja företagsform är risken att man väljer det alternativ som ger lägst beskattning. Om olika ekonomiska handlingsalternativ ger samma beskattningsresultat kommer det vara andra anledningar än att uppnå låg beskattning som avgör. Nationalekonomiska teorier säger att om marknadens agerande inte påverkas av skatteregler leder det till bättre resursallokering, och är därför motiverat utifrån ett samhällsekonomiskt perspektiv.²³

2.2.3 Likformighet gentemot särreglering

Då 3:12-reglerna endast träffar aktiva delägare i fåmansföretag utgör de en skattemässigt särbehandlad grupp och att skattemässigt särbehandla en viss grupp av människor kan vid första anblick framstå som stridande mot likformighetsprincipen. Likformigheten kommer här inte att uppnås vid *behandlingen* av olika skattskyldiga, utan vid resultatet. Om en delägare tar ut egentlig arbetsinkomst som utdelning kommer 3:12-reglerna att se till att resultatet av agerandet ändå blir det av lagstiftaren tänkta, nämligen att överutdelning beskattas som inkomst av tjänst. Därmed kommer likformigheten att uppnås då en anställd som äger aktier får samma beskattning oavsett om han/hon är anställd i ett eget företag eller inte. De båda fallen får, sett till beskattningsresultatet, samma behandling.

I en särreglering för att stävja att fåmansföretagsformen utnyttjas för att kunna tillgodogöra sig skattelättnader kan en insinuation om att delägare till fåmansföretag försöker undandra sig skatt tolkas in. De grundliga utredningar som företogs inför införandet av reglerna 1976 visade dock att misstankarna om undandragande av skatt inte var obefogade.²⁴ Det har också visats att de som har möjlighet att fuska med inkomster också i stor utsträckning använder sig av den möjligheten.²⁵

3:12-reglerna har inneburit att fåmansföretagare som haft en mycket hög avkastning inte kunnat ta ut denna som utdelning trots att den inte är omvandlad arbetsinkomst, vilket innebär att de blir annorlunda behandlade än aktieägare i andra företag.²⁶ Lagstiftningen har av den anledningen inte ansetts uppfylla principen om likformighet, men det saknas enligt doktrin anledning att avskaffa den pga. den starka intressegemenskap som föreligger mellan fåmansföretaget och dess aktiva delägare.²⁷

Lagstiftaren anser även att den ekonomiska risken ökar med antalet anställda då en anställning medför långtgående förpliktelser för arbetsgivaren. En lättnad innebärande att den lönesumma företaget betalar ut ges större betydelse vid beräkningen av det belopp som hos delägaren får kapitalbeskattas infördes därmed. Avsteg från principen om neutralitet görs således i den bemärkelsen att aktiva delägare i fåmansföretag får olika stor skattebelastning beroende av om företaget har många anställda eller ej.

²² Ibid. s. 68

²³ Pahlsson s. 62

²⁴ Prop. 1975/76:79 s. 38f.

²⁵ Laurin refererad i Tjernberg s. 71

²⁶ För en jämförelse av beskattning av kapitalavkastning mellan fåmansföretagare och ägare av andelar i andra företag se prop. 2005/06:40 s. 39f.

²⁷ Tjernberg s. 74

2.2.4 Förutsebarhet

En annan mycket viktig princip inom svensk rättstillämpning är principen om förutsebarhet. Denna kan på skatterättens område uttryckas som att skattskyldiga ska kunna förutse den skattemässiga behandlingen av deras transaktioner. Då en felaktig bedömning av en skattskyldig kan få dramatiska följder för personens eller företagets ekonomi har införts möjlighet enligt lag att inhämta förhandsbesked gällande det skatterättsliga utfallet av ett visst handlande. Ett sådant förhandsbesked kan begäras av Skatterättsnämnden, en myndighet vilken sorterar under Finansdepartementet. Skatterättsnämndens beslut är bindande för Skatteverket men går att överklaga till Regeringsrätten.²⁸

2.3 Definition av fåmansföretag

Det första förutsättningen som skall vara uppfylld vid fråga om huruvida 3:12-reglerna är tillämpliga är om det aktuella företaget är ett fåmansföretag. Definitionen av ett sådant kan göras utifrån olika bestämmelser. Enligt 57 kap. 3 § IL skall vid tillämpning av 57 kap. IL definitionerna i 56 kap. 2-5 §§ IL vara utgångspunkt.

2.3.1 Huvuddefinition

Begreppet fåmansföretag kan bestämmas på tre olika sätt. Enligt huvuddefinitionen, vilken återfinns i 56 kap. 2 § 1 p. IL, är ett fåmansföretag ett aktiebolag eller en ekonomisk förening där

”fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget”.

Att antalet delägare är nominellt angivet till fyra är något som infördes 1999.²⁹ Tidigare ansågs ett företag vara ett fåmansföretag om en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer ägde andelar vilka gav dem mer än hälften av rösterna. Denna obestämda definition medförde dock tillämpningsproblem avseende hur många ett fåtal kunde anses vara.

Med delägare avses enligt 56 kap. 6 § IL en fysisk person som direkt eller indirekt äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget. Motsatsvis följer att en juridisk person inte anses vara delägare i fåmansföretag. Det är dock inte så att *en* delägare nödvändigtvis är samma sak som *en* person. Enligt 56 kap. 5 § IL skall närståendes andelar läggas ihop och de betraktas som en enda delägare. Enligt samma paragraf skall beräkningen göras med utgångspunkt från den äldste personen i närståendekretsen och därefter i fallande ordning. En person som ingår i en sådan krets kan inte ingå i någon annan. Vilka som skall anses vara närstående anges inte i paragrafen utan den hänvisar till definitionen som görs i 2 kap. 22 § IL.

Det skall även påpekas att paragrafen av neutralitetsskäl numera inkluderar utländska bolag.

²⁸ www.skatterattsnamnden.se

²⁹ A. SOU s. 259

2.3.2 Subsidiär definition

Enligt den subsidiära definitionen av fåmansföretag i 56 kap. 2 § 2 p. IL föreligger också ett fåmansföretag om verksamheten är uppdelad i verksamhetsgrenar som är oberoende av varandra och en fysisk person har den faktiska bestämmanderätten över verksamhetsgrenen och därmed kan kontrollera dess resultat. Regeln fångar upp de företag som inte faller in under huvuddefinitionen pga. att röstinnehavet inte är tillräckligt koncentrerat, men vars verksamhetsgrenar i praktiken fungerar som fåmansföretag.³⁰ Den faktiska bestämmanderätten som avses i paragrafen kan innehas genom innehav av andelar eller genom avtal. Regeln benämns också filialregeln.³¹ I praktiken används denna bestämmelse sällan och fungerar därför som en stoppregel,³² det vill säga att försök till kringgående genom att verksamheten delas upp i mindre enheter görs olönsamt och sådana förfaranden således förhindras.

2.3.3 Utvidgad definition

Avslutningsvis kan fåmansföretag definieras genom den s.k. utvidgade definitionen, vilken återfinns i 57 kap. 3 § 2 st. IL. Definitionen innebär att delägare som är verksamma i betydande omfattning³³ i företaget räknas som en enda delägare. I den kretsen skall inte bara de nuvarande verksamma räknas in utan även de som varit verksamma någon gång under de senaste fem åren. Kravet på verksamhet är också uppfyllt om någon närstående till delägaren är verksam i företaget. Tidigare var den utvidgade definitionen enbart tillämplig på delägare verksamma i bolaget de ägde. På grund av att regeln då kringgicks genom en konstruktion där man lade verksamheten i ett dotterbolag till det företag i vilket man hade andelar, ändrades regeln 2001 så att den numera är tillämplig även på delägare till ett företag som äger det företag vari verksamheten sker.³⁴ Detta innebär att även indirekt ägande i ett fåmansföretag i vilket delägaren är verksam kvalificerar honom/henne att ingå i den krets som skall ses som en enda delägare enligt paragrafen. Syftet med den utvidgade definitionen är att även företag som drivs av många delägare vilka alla är verksamma skall omfattas av 3:12-reglerna.³⁵ De företag som kan vara föremål för bestämmelsen beskrivs på flera ställen som kunskaps- och konsultföretag.³⁶ SKV specificerar i högre grad de fall där paragrafen är tillämplig genom att exemplifiera med mäklare, advokat- och revisionsbyråer samt arkitektföretag, som de företag som främst avses.³⁷ Sammantaget sker alltså en bedömning både av reglerna om arbetsinsats, indirekt ägande och närståendekrets vid prövning av om den utvidgade definitionen är tillämplig.

Ett aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad kan aldrig definieras som fåmansföretag, enligt 56 kap. 3 § IL. De krav som ställs på företag när de tas upp till handel och den kontroll som sker av värdepappershandeln anses vara tillräcklig för

³⁰ Rydin s. 67

³¹ A. SOU s. 257

³² Rydin s. 68

³³ Begreppet utvecklas längre fram i framställningen.

³⁴ A. SOU s. 263

³⁵ Prop. 1989/90:110 s. 704

³⁶ Se t.ex. kommentar till 57 kap. 3 § Karnov, a. SOU s. 261 och Rydin s. 68

³⁷ SKV:s handledning för beskattning av inkomst vid 2009 års taxering, s. 276

att förhindra att företagen ägnar sig åt förfaranden som skulle ge otillbörliga skattelättnader.³⁸

De olika definitionerna av fåmansföretag finns för att täcka in alla de företag man anser skall träffas av 3:12-reglerna, vilka är de företag där det finns ett starkt samband mellan beslutanderätten och delägarnas arbetsinsatser.³⁹

2.4 Klyvning

Den vinst som uppkommer i ett fåmansföretag pga. delägarens *arbetsinsats* skall, om den lämnar bolaget och kommer delägaren till godo, beskattas som inkomst av tjänst. Den vinst som uppkommit i bolaget pga. *kapitalavkastning* skall, om den lämnar bolaget och kommer delägaren till godo, beskattas i inkomstslaget kapital. Vinsten skall således klyvas i två delar. I praktiken är det, som tidigare påtalats, omöjligt att avgöra exakt vad av den vinst som finns i ett fåmansföretag som beror på delägarens arbetsinsats och vad som egentligen är avkastning på kapital. Då vinsten skall lämna bolaget och tas ut av delägaren görs därför en schablonmässig beräkning av hur mycket delägaren får ta upp som inkomst av kapital. Detta blir då ett fiktivt fastställande av avkastningen av det insatta kapitalet.

2.4.1 Reglerna om klyvning

Reglerna om klyvning finns för att man hos delägaren skall uppnå samma beskattningsresultat som hos en anställd som äger aktier i t.ex. ett börsnoterat aktiebolag och de återfinns i 57 kap. 1L. Klyvningsreglerna är utformade så att det först bestäms vilket belopp som skall anses utgöra normal kapitalavkastning och därmed får kapitalbeskattas. Det här beloppet benämns gränobelopp. Om utdelning har skett till ett belopp som överstiger gränobeloppet skall denna s.k. överutdelning tas upp som en särskild intäktspost under inkomst av tjänst enligt 57 kap. 20 § 1L, då den utdelningen antas vara omvandlad arbetsinkomst. Om delägaren väljer att ta ut en lägre utdelning än den tillåtna, eller ingen alls, får detta belopp sparas och tas ut senare år. Denna outnyttjade utdelningsmöjlighet kallas sparade utdelningsutrymme. Att överutdelningen behandlas som särskild intäktspost medför en drastisk särbehandling jämfört med behandlingen av en normal löneinkomst. Överutdelningen medför nämligen vare sig uttag av socialavgifter, pensionsavgift eller löneskatt. Inkomsten ger inte heller rätt till grundavdrag och den ingår inte i underlaget för vare sig pensionsgrundande eller sjukpenninggrundande inkomst. Gränobeloppet kan enligt 57 kap. 11 § 1L beräknas på två sätt.

Om kapitalvinst gjorts vid avyttring av andelar skall ett belopp motsvarande det sparade utdelningsutrymmet tas upp som inkomst av kapital, enligt 57 kap. 21 § 1L. Om vinsten överstiger det beloppet skall överskottet tas upp som inkomst av tjänst. Att hela det överskjutande beloppet skall beskattas som inkomst av tjänst är en nyhet som gäller från och med inkomståret 2006. Tidigare skulle den överskjutande delen beskattas till 50 % i inkomstslaget kapital och till 50 % i inkomstslaget tjänst. Regeln om hälftindelning har dock

³⁸ Prop. 1989/90:110 s. 602

³⁹ A. SOU s. 264

återinförts som en övergångsbestämmelse och skall tillämpas vid avyttringar som sker under 2008 och 2009.⁴⁰ Hälftendelningen får också tillämpas på avyttringar gjorda under 2007 på den skattskyldiges begäran.

Ovanstående är huvudregler och beskrivet för att ge läsaren en grundförståelse för 3:12-reglerna. Beskrivningen gör inte anspråk på att vara heltäckande och detaljer har för överskådlighetens skull utelämnats som exempelvis hur gränobeloppet räknas fram. Kunskap om hur dessa beräkningar görs är inte nödvändig för att läsaren skall kunna tillgodogöra sig den fortsatta framställningen.

2.5 Kvalificerad andel

2.5.1 Verksamhetskriteriet

Ovanstående klyvningsregler för utdelningar och kapitalvinster i fåmansföretag gäller för *kvalificerade* andelar. En andel anses enligt 57 kap. 4 § 1 st. IL. vara kvalificerad om

”1. 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, eller

2. företaget, direkt eller indirekt, under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren har ägt andelar i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag och andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i detta fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag.”

I första punkten första ledet uppställs ett krav på att delägaren eller någon till delägaren närstående varit *verksam i betydande omfattning* i företaget. Detta begrepp diskuteras ingående nedan.

2.5.2 Samma eller likartad verksamhet

Verksamhetskriteriet är även enligt andra ledet i paragrafen uppfyllt om delägaren/närstående varit verksam i ett annat fåmansföretag om det senare bedriver *samma eller likartad verksamhet*. Anledningen till bestämmelsen är att förhindra att verksamhet flyttas mellan olika företag och att de upparbetade arbetsinkomsterna därefter sparas i det vilande företaget.⁴¹ Förarbetena har inte definierat begreppet och inte heller SKV har gett någon vägledning. Regeringsrätten har dock uttalat sig om det.

Kriteriet har i två mål⁴² ansetts vara uppfyllt när två nya bolags innehav av aktier respektive fastighet var betingade av den verksamhet i det företag som andelsägaren tidigare var aktiv i. I målen flyttades aktieposten resp. fastigheten från ett fåmansföretag till ett annat med

⁴⁰ Genomförd genom SFS 2007:1251. Förslaget till ändringen finns i prop. 2007/08:19.

⁴¹ A. SOU s. 279

⁴² RÅ 1997 ref. 48 I och II

samma ägarbild. SRN ansåg att begreppet skall ha samma tolkning som det haft i tidigare lagstiftning och enligt denna skulle i begreppet endast ingå verksamhet som ligger inom ramen för den tidigare av aktieägaren/närstående bedrivna verksamheten.⁴³ Exempelvis kan samma eller likartad verksamhet föreligga om ett bolag övertagit en aktiepost som betingats av den verksamhet i vilken aktieägaren/närstående varit aktiv. Domstolen poängterade i båda målen också det faktum att de nya bolagens innehav av aktieposten resp. fastigheten inte var temporär, utan skulle ingå i de nya bolagens verksamhet, varför slutsats kan dras att för att kriteriet skall vara uppfyllt skall anknytningen eller användandet vara bestående även efter överlåtelsen.

I ett annat mål, RÅ 1999 ref. 28, ansåg RR att förarbetena anger att bestämmelsen kan ha betydelse exempelvis i ett inledningsskede när verksamhet påbörjas i ett nytt bolag. Mot bakgrund av förarbetsuttalandet yttrade RR följande. *”Detta uttalande och motiven i övrigt till bestämmelsen tyder på att den i huvudsak tar sikte på sådana fall där hela eller delar av verksamheten i ett fåmansföretag överförs till ett annat sådant företag och där verksamheten i det senare företaget ligger inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten eller på fall där likartat samband föreligger mellan bolagen.”* I det aktuella målet var inte det fallet. RR:s domskäl i målet fastslår att det relevanta inte är verksamhetens karaktär utan att syftet med bestämmelsen är att förhindra att verksamhet flyttas för att undgå 3:12-reglerna.

Bestämmelsen har även varit uppe till prövning under senare år. I RÅ 2005 ref. 3 skulle ett byggnadsföretag överlåta fastigheter till dotterbolaget i en koncern vilken hade samma ägare som byggnadsföretaget. SRN fann att samma eller likartad verksamhet inte kunde sägas föreligga mellan det överlåtande bolaget och moderbolaget i koncernen då ägaren inte skulle komma att vara verksam i den. Nämnden påpekade sedan att i det aktuella målet skulle inte verksamhet flyttas mellan X AB och Y AB, utan till ett av Y AB helägt dotterbolag. Frågan ställdes om det faktum att samma eller likartad verksamhet skulle komma att bedrivas i ett dotterbolag innebar att likartat samband förelåg mellan X AB och Y AB. SRN ansåg att det inte finns utrymme för sådan tolkning i 57 kap. 4 § IL. Att andelar kan vara kvalificerade pga. förhållanden i indirekt ägda företag regleras i andra punkten i paragrafen. Rekvisitet samma eller likartad verksamhet återfinns dock i första punkten i paragrafen. SRN ansåg att paragrafen skall tolkas enligt sin ordalydelse och att det punkterna därmed skall tolkas var för sig. Det är således inte möjligt att applicera ett kriterium från den ena punkten på den andra. SRN fann därmed att samma eller likartad verksamhet inte förelåg. RR gjorde samma bedömning som SRN och fastställde förhandsbeskedet.⁴⁴

För att rekvisitet skall vara uppfyllt skall således enligt praxis verksamhet överflyttas och den verksamheten skall ligga inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten. Anknytningen skall även bestå efter överlåtelsen och det relevanta är att förhindra att verksamhet flyttas mellan företag för att undvika 3:12-reglerna. Åsikt har förts fram i doktrin innebärande att det borde räcka att *en* av det tidigare företagets verksamhetsgrenar överförs, men att det inte borde vara tillräckligt att enbart *någon form* av anknytning mellan det gamla och nya företaget föreligger.⁴⁵ Bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet träffar också den

⁴³ 3 § 12 mom. 5 st. SIL.

⁴⁴ Se även SRN:s förhandsbesked dnr 168-07/D.

⁴⁵ Tjernberg s. 254

situation att en anställd utan ägarintresse slutar för att starta ett företag med samma eller likartad verksamhet där han/hon inte är verksam i betydande omfattning.^{46 47}

2.5.3 Verksamhet i indirekt ägt företag

Eftersom en juridisk person inte kan vara verksam i betydande omfattning, har det som nämnts ovan,⁴⁸ tidigare förekommit att bestämmelserna i första punkten kringgåts genom att delägaren lade ett företag mellan sig och det företag i vilket han/hon var verksam. All arbetsinkomst från företaget delägaren var verksam i kunde då tas ut som lågbeskattad utdelning från det mellanliggande bolaget, eftersom delägaren inte varit verksam i det företaget. För att förhindra detta förfarande infördes bestämmelsen som numera återfinns i andra punkten i 57 kap. 4 § 1 st. IL. Bestämmelsen innebär att en andel anses vara kvalificerad om det fåmansföretag i vilket delägaren innehar andel, innehar andelar i ett annat fåmansföretag och delägaren/närstående är verksam i betydande omfattning i det företaget. Det senare företaget behöver inte vara ett dotterföretag utan det är tillräckligt att innehavet är en mindre andel. Således utgör även ett indirekt ägande att 3:12-reglerna blir tillämpliga. Kvalificeringen smittar enbart vertikalt och uppåt i ägarstrukturen.

Att så är fallet har sedermera visats i mål RÅ 2005 ref. 25 där RR dömde i enlighet med ett förhandsbesked från SRN. I målet ägdes ett bolag av 157 fysiska personer av vilka 136 var versamma i betydande omfattning i ett dotterbolag. Eftersom den utvidgade definitionen numera är tillämplig om delägarna är versamma i ett dotterbolag, var de 136 personerna att se som en enda delägare, resulterande i att moderbolaget skulle ses som ett fåmansföretag då denna enda delägare hade tillräckligt stor del av rösterna. RR påpekar i domen att för att bestämmelsen skall vara tillämplig måste både moder- och dotterbolag vara fåmansföretag. Om bedömningen skall ske av om den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen är tillämplig måste bedömningen av moder- och dotterbolag ske parallellt. SRN skriver i målet att *"För att flera delägare i moderbolaget skall anses som en enda delägare enligt 57 kap. 3 § IL måste därför bestämmelsen tillämpas samtidigt på både moderbolag och dotterbolag"*. SRN anser att en sådan tolkning ryms inom paragrafens ordalydelse.

2.5.4 Karenstid

För både punkt ett och två i 57 kap. 4 § 1 st. IL. gäller en karenstid på fem år. I avsaknad av karenstid hade det varit möjligt att redan i samband med att delägaren/närstående avslutar sin arbetsinsats i företaget ta ut de sparade arbetsinkomsterna som kapitalinkomst eftersom verksamhetskriteriet inte längre hade varit uppfyllt. Bestämmelsen innebär således att 3:12-reglerna fortfarande är tillämpliga under fem år efter det att delägaren/närstående upphört att vara verksam i företaget. Karenstiden träffar också den situationen när företaget inte längre är ett fåmansföretag, av t.ex. den anledningen att det tillkommit fler delägare, förutsatt att delägaren/närstående varit verksam någon gång under den senaste femårsperioden.⁴⁹ Då karenstiden går ut efter fem år skulle det eventuellt vara möjligt att

⁴⁶ Kommentrar till 57 kap. 4 § IL. i Karnov av Leif Eriksson.

⁴⁷ Se även RÅ 2007 not. 66, SRN:s förhandsbesked dnr 105-08/D, dnr 91-07/D och dnr 117-07/D, det sistnämnda refererat i avsnitt 2.5.4.

⁴⁸ Avsnitt 2.3.3.

⁴⁹ Rydin s. 74

undvika 3:12-reglerna genom att spara arbetsinkomster i ett fåmansföretag i fem år för att sedan kunna ta ut dem för kapitalbeskattning. Det har anförts i doktrin att möjlighet således finns för den som inte vill upphöra med sin verksamhet att varje år bilda ett nytt bolag och flytta verksamheten dit, så att man senare kan ta ut sparad arbetsinkomst som kapitalinkomst fem år efter att verksamheten avslutats i respektive bolag.⁵⁰ Samma åsikt förs fram i SOU 2002:52 där utredarna anser att anledningen till att ett sådant förfarande skulle vara möjligt är att en karenregel som innebar att man under vissa omständigheter kunde förlänga karenstiden om verksamheten fortsatte i annat bolag upphävdes under 1995.⁵¹ Huruvida den tolkning som utredarna gör är korrekt har ifrågasatts av den expertgrupp vars arbete ligger till grund för den senaste reformeringen av fåmansföretagsreglerna. Expertgruppen instämde dock med den i SOU:n framförda åsikten att den tidigare upphävda karenregeln borde återinföras i syfte att klargöra att det inte skall gå att komma runt 3:12-reglerna genom att flytta verksamheten till ett nytt bolag.⁵² Ett sådant återinförande har dock inte skett.

SRN har i ett förhandsbesked i samband med bedömning av om samma eller likartad verksamhet föreligger prövat frågan med bedömning att andelar i ett företag kan vara kvalificerade även efter karenstidens utgång, om verksamheten fortsatt i ett nytt bolag.⁵³ Förhandsbeskedet är överklagat men i skrivande stund inte avgjort av högsta instans. I ärendet hade ett rörelsedrivande dotterbolag överlåtit var sin del av verksamheten till två nybildade bolag. Paret som ägde det förvaltande moderbolaget ägde också de två nystartade bolagen. Efter överlåtelsen fusionerades dotterbolaget upp i moderbolaget som övertog dotterbolagets namn. Aktierna i de två nya bolagen överläts sedan till parets fyra barn vilka var verksamma i rörelsen. Verksamheten i parets bolag bestod efter transaktionerna i att upplåta rätt till varumärke och hyreslokaler till barnens bolag. Paret ville veta om andelarna i deras bolag var kvalificerade. Då bolaget under c:a sju år enbart hade upplåtit lokaler och varumärke kunde den begränsade arbetsinsats det krävde inte kvalificera sökandenas andelar. Sökandena hade således inte varit kvalificerat verksamma någon gång under de senaste sju åren, varför karenstiden gått ut. Frågan var då om kvalifikation kunde föreligga pga. verksamheten i de två bolag barnen drev. SRN ansåg att vid bedömning om samma eller likartad verksamhet föreligger kan utgångspunkten vara antingen det överlåtande företaget *eller* det övertagande. I förevarande ärende fann SRN att den verksamhet som bedrevs i dotterbolaget numera var uppdelat på tre bolag. Parets bolag och barnens bolag ansågs därmed bedriva samma eller likartad verksamhet med följd att andelarna var kvalificerade. Att bedömningen för rekvisitets uppfyllanden kan gå åt båda håll medför således att den karenstid som i förevarande fall var utgången, sätts ur spel.

2.5.5 Lex ASEA

I 57 kap. 4 § 2 st. IL. ges bestämmelser som reglerar de andelar som ett fåmansföretag delat ut i enlighet med den s.k. Lex Asea-regeln. Den sistnämnda regeln, som återfinns i 42 kap. 16 § IL., innebär att om ett företag delar ut andelar i ett dotterföretag till sina delägare skall värdet av denna utdelning inte tas upp till beskattning hos delägaren förrän andelen

⁵⁰ Ibid. s. 75

⁵¹ A. SOU s. 324

⁵² Reformerad ägarbeskattning – effektivitet, prevention, legitimitet s. 75

⁵³ Förhandsbesked meddelat 2009-02-23 (dnr 117-07/D)

avyttras, förutsatt att vissa omständigheter är uppfyllda. Om delägarens andel i det utdelande företaget är kvalificerad enligt första stycket i 57 kap. 4 § IL, är även den utdelade andelen kvalificerad.

2.5.6 Dödsbo

Avslutningsvis sägs i tredje stycket i 57 kap. 4 § IL. att om en andel är kvalificerad hos en delägare blir den i händelse av delägarens bortgång även kvalificerad i delägarens dödsbo. Dödsboet skulle utan denna specialreglering inte kunna inneha en kvalificerad andel då det enbart är fysiska personer som kan inneha kvalificerade andelar. I egenskap av juridisk person skulle då inte kvalifikation kunna uppfyllas hos dödsboet. Andelen kommer hos dödsboet att behandlas som om den fortfarande innehades av delägaren. Då det inte finns någon bestämmelse som säger att ett dödsbo kan ha närstående, har i paragrafen införts att delägare i ett dödsbo skall betraktas som närstående.

2.5.7 Utomståenderegeln

I 57 kap. 5 § IL. anges ett undantag när andelar som annars hade varit att anse som kvalificerade inte skall bedömas på det viset. Undantaget tar sikte på det fall där utdelning och kapitalvinst inte medför någon skattemässig fördel.⁵⁴ Regeln stipulerar att när utomstående, direkt eller indirekt, äger andelar i betydande omfattning och har rätt till utdelning skall en andel bara anses kvalificerad om det finns särskilda skäl. Resultatet blir således att ett företag som uppfyller kriteriet vanligtvis inte har några kvalificerade andelar och 3:12-reglerna blir därför inte tillämpliga på någon av delägarna.⁵⁵ Vid bedömningen skall förhållandena under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren beaktas. Definitionen av utomstående är negativt formulerad. Således säger 57 kap. 5 § 3 st. IL. att ett företag anses ägt av utomstående förutom till den del det är ägt av ägare vars andelar anses kvalificerade. Den betydande omfattningen som anges i paragrafen har i förarbeten kvantifierats till minst 30 %. Anledningen till procentsatsen är att det vid denna andel utomstående delägare inte lönar sig för övriga delägare att ta ut ersättning i form av utdelning istället för i lön. Den nettoersättning som hade blivit resultatet om utdelning hade valts hade inte överstigit den som blivit vid löneuttag, då även de utomstående delägarna hade haft rätt till samma utdelning. Procentsatsen är inte skriven i sten utan förarbetena talar om att det är vid denna andel som det *vanligtvis* inte lönar sig att omvandla arbetsinkomster till utdelning.⁵⁶

Gränsen på 30 % blir tillämplig om alla andelar har rätt till lika stor utdelning men om olika andelar har rätt till olika stor utdelning förskjuts gränsen. Den av förarbetena angivna procentsatsen har mött kritik som gått ut på att den är felaktig och att den inte ens var korrekt vid tidpunkten för dess införande. Om man vill komma åt den gräns vid vilken det inte lönar sig för aktiva delägare att omvandla arbetsinkomster till kapitalinkomster skulle den vid införandet ha hamnat på 28 % utomstående ägare.⁵⁷ En beräkning gjord enligt samma modell⁵⁸ för år 2005 visar att gränsen då gick vid 34 procent.⁵⁹

⁵⁴ Prop. 1989/90:110 s. 704

⁵⁵ Rydin s. 88

⁵⁶ Ibid.

⁵⁷ Tjernberg s. 275

⁵⁸ För grundlig genomgång av hur beräkningen gjorts hänvisas till Tjernberg s. 275.

Det ankommer på den skattskyldige att visa att förutsättningar för undantag föreligger.⁶⁰ Den skattskyldige måste således bevisa att utomståendes andel och omständigheterna i övrigt varit sådana att uttag i form av utdelning eller kapitalvinst inte medför en större nettobehållning än ett löneuttag.⁶¹ Beviskravet innefattar också att redovisa sådana omständigheter som skulle kunna leda till otillbörliga skatteförmåner även om utomståendes andel i företaget överstiger 30 procent. Ett flertal anledningar till att sådana förmåner kan uppkomma även om utomstående äger andelar i betydande omfattning har angetts i förarbetena. Successiv utförsäljning av aktier eller förekomsten av aktier som ger olika utdelning, konvertibla skuldebrev samt options- och terminsavtal avseende bolagets aktier anses alla vara sådana företeelser vid vilka undantagsregeln om utomståendes ägande inte skall tillämpas. För att förhindra att andelar försäljs successivt för att möjliggöra uttag av uppsamlad utdelning, har i paragrafen införts en tidsaspekt som anger att inte enbart omständigheterna som föreligger under innevarande beskattningsår utan även förhållandena under de föregående fem åren skall beaktas. Formuleringen av denna tidsaspekt har enligt doktrin⁶² medfört att osäkerhet rått angående huruvida det är storleken på utomståendes ägarandel eller omständigheter som kan utgöra särskilda skäl som skall beaktas fem år tillbaka i tiden. Om det förstnämnda gällt hade utomståendes andel varit tvungen att utgöra betydande omfattning hela tiden de senaste fem åren. Att så inte är fallet har slagits fast i två rättsfall. RR tolkar i målet RÅ 2001 ref. 37 I förarbetena till regeln på så vis att den inte anser att motiveringen i propositionen ger täckning för att utomståendes andel *måste* ha varit av betydande omfattning under hela perioden. Däremot torde RR anse att det är huvudregeln då den anger att det bara är undantagsvis som utomståenderegeln kan vara tillämplig trots att utomstående inte ägt andelar i betydande omfattning under hela femårsperioden.

I ett senare avgjort fall med liknande förhållanden fastslog RR att utomståenderegeln inte var tillämplig då utomståendes ägande inte varat hela femårsperioden. Att de vinstmedel som fanns i företaget uppkommit efter det att utomstående blev delägare och att den lön delägarna tagit ut var marknadsmässig ansåg inte domstolen föranleda ett annat domslut.⁶³ Som särskilda skäl medförande att utomståenderegeln inte var tillämplig ansåg RR i mål 1999 ref. 28 att korsvist ägande var.⁶⁴ I målet ägdes två företag av samma sex personer i samma proportioner. En av personerna var verksam i betydande omfattning i båda företagen medan de övriga var verksamma i betydande omfattning i ett av företagen. Delägarnas andelar var då kvalificerade i det företag de var aktiva men inte kvalificerade i det företag i vilket de inte var aktiva. I det sistnämnda företaget ansågs de därmed vara utomstående ägare. RR ansåg att ägarförhållandena i företagen var sådana att uttag i form av utdelning inte motverkades av det förhållandet att utomstående i betydande omfattning ägde del i företagen, eftersom samma personer ägde båda bolagen, trots att gränsen för

⁵⁹ Rydin s. 89

⁶⁰ A. prop. a. s.

⁶¹ A. prop. s. 468

⁶² Tjernberg s. 276, Rydin s. 92

⁶³ RÅ 2007 not. 2

⁶⁴ Målet har även relevans rörande rekvisitet "samma eller betydande omfattning". Se avsnitt 2.5.2.

utomståendes ägande överskreds. SKV gör samma bedömning gällande korsvist ägande i ett ställningstagande från 2007.⁶⁵

De ovan angivna företeelserna exemplifierar de särskilda skäl som paragrafen anger skall föreligga för att utomståenderegeln inte skall vara tillämplig. Ytterligare exempel på sådana särskilda skäl kan vara att det finns avtal som reglerar hur resultatet skall fördelas.⁶⁶ Då undantagsregeln om utomståendes ägande inte är tillämplig gäller således huvudregeln om att andelarna är kvalificerade och 3:12-reglerna tillämpliga.⁶⁷

3. Tolkning av begreppet ”verksam i betydande omfattning”

3.1 Förarbeten

Som angetts ovan är en delägars andel i ett fåmansföretag kvalificerad om delägaren är verksam i betydande omfattning. I proposition 1989/90:110, ”Reformerad inkomst- och företagsbeskattning”, vilken är den huvudsakliga proposition som föregick den stora skattereform som infördes 1990, diskuteras begreppet. I den allmänna motiveringen sägs kortfattat att en delägare skall anses vara verksam i betydande omfattning om dennes arbetsinsats haft en *påtaglig* (min kurs.) betydelse för vinstgenereringen.⁶⁸ I specialmotiveringen anförs gällande begreppet följande.

*”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 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.”*⁶⁹

Av ovanstående citat kan utläsas att det är en kvalitativ bedömning av arbetsinsatsen som skall göras och inte en kvantitativ, vilket begreppet per se kan ge vid handen. Det som är avgörande vid tolkning om huruvida begreppet är uppfyllt av en delägare är således vilken påverkan på vinstgenereringen dennes arbetsinsats har haft.

⁶⁵ Dnr 131 694350–07/111

⁶⁶ Rydin/Båvall s. 81

⁶⁷ Se även SRN:s förhandsbesked dnr 95-07/D.

⁶⁸ Prop. 1989/90:110 s. 468

⁶⁹ A. prop. s. 703

3.2. Praxis

I avsnittet kommer relevant praxis att redovisas och kommenteras. Uppdelningen är gjord utefter den huvudsakliga frågan i respektive fall. Det hindrar inte att en del fall behandlar ytterligare frågor. Alla för framställningen relevanta frågeställningar i varje mål är redovisade i genomgången men några vattentäta skott mellan underavsnitten finns således inte.

3.2.1 Gemensamt bedriven verksamhet

I målet **RÅ 1993 ref. 99**⁷⁰ ägdes ett tjänsteproducerande företag indirekt av 150 särskilt yrkeskvalificerade konsulter, vilka alla var heltidsanställda och ägde lika många aktier och röster. Det totala antalet anställda uppgick till c:a 1000 personer och årsomsättningen var c:a en miljard. Sökanden begärde besked av SRN huruvida företaget var att anse som ett fåmansföretag, då han ansåg att avyttra sin andel. Andelen skulle avyttras till företaget och enligt delägaravtalet fanns möjlighet för en delägare att vid avyttring få sin andel av beskattade vinstmedel resp. obeskattade reserver i företaget som "förhöjd köpeskilling". Det fanns även möjlighet att få del av vinstmedlen på annat sätt, t.ex. som temporär tjänstepension. SRN, vars bedömning delades av RR, ansåg att företaget var ett fåmansföretag och inledde sin motivering med en redogörelse för vad som stipulerades i delägaravtalet för det berörda företaget. Enligt detta skulle delägarna gemensamt driva yrkesmässig verksamhet inom ett visst område, delägaren skulle vara anställd i företaget och anställningen skulle vara delägarens huvudsakliga sysselsättning. Det var endast möjligt att bli delägare om man hade en viss kompetensnivå.

SRN redogjorde sedan för den utvidgade definitionen av fåmansföretag, då huvuddefinitionen inte var tillämplig i fallet. Som grund för bedömningen om den utvidgade definitionen var tillämplig återgav SRN vad som sägs i förarbetena om arbetsinsatsens betydelse för vinstgenereringen och anförde att motsvarande förutsätts kunna gälla när delägarna kan anses bedriva gemensam verksamhet. SRN anförde vidare att syftet med den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen enligt specialmotiveringen⁷¹ är att ett företag som drivs gemensamt av många delägare, som alla arbetar i företaget, skall behandlas som fåmansföretag. Nämnden gjorde följande bedömning. *"Med gängse språkbruk har delägarna varit verksamma i (företaget) i betydande omfattning. Av förarbetena framgår emellertid att avsikten varit att i princip begränsa tillämpningsområdet för de ifrågavarande bestämmelserna till sådana fall där de arbetsinsatser som utförts av antingen delägaren (och närstående) eller av flera delägare tillsammans inom ramen för en gemensamt bedriven verksamhet haft stor betydelse för vinstgenereringen. I ärendet är fråga om en sådan verksamhet."* RR fastställde SRN:s förhandsbesked med samma bedömning.

Målet fastslår att det saknar relevans att ett företag har ett stort antal delägare vid bedömningen om delägarna skall anses vara verksamma i betydande omfattning, om omständigheterna är sådana att de kan anses bedriva gemensam verksamhet. Ett mycket stort företag kan således utgöra ett fåmansföretag eftersom de delägare som är verksamma i betydande omfattning skall ses som en delägare. Om företaget ses som fåmansföretag

⁷⁰ Målet är kortfattat refererat ovan i avsnitt 2.3.3. gällande den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen.

⁷¹ Prop. 1989/90:110 s. 704

kommer de delägare som anses verksamma i betydande omfattning att träffas av klyvningsreglerna då deras andelar blir kvalificerade. SRN uttalade i målet att deras bedömning gällde oaktat att antalet delägare var stort.

Grosskopf anförde att målets utgång inte var förvånande utan att bolaget i förevarande fall var ett typfall av de bolag som den utvidgade definitionen av fåmansföretag avsetts träffa. Han anförde även att målet var av principiell betydelse för konsultföretag där delägarna är aktivt verksamma i företaget och exemplifierar sådana delägare som revisorer, advokater och arkitekter.⁷²

Tjernberg påpekade i en kommentar till målet att delägaravtalet gav delägarna möjlighet att själva bestämma hur den på den enskilde delägaren belöpande ersättningen skulle tas ut. Enligt honom är ett sådant avtal inte en förutsättning för tillämpning av definitionen. Författaren förde också en diskussion i anslutning till målet huruvida det är berättigat att applicera 3:12-reglerna på delägare till företag där det finns många delägare med små innehav. Han ansåg att så var fallet då det enligt honom är förenligt med syftet bakom reglerna. Anledningen till det är att det ju krävs att ett visst antal delägare är verksamma i betydande omfattning för att definitionen skall vara tillämplig och att det i sådana fall föreligger risk för inkomstomvandling.⁷³ Till den åsikten anslöt sig regeringsrådet Hulgaard som anförde att *"(n)är det gäller företag med många delägare är det med hänsyn till syftet med 3:12-reglerna nödvändigt att de omfattar sådana företag som visserligen har många delägare men där dessa i vissa hänseenden framstår som självständiga och på ett eller annat sätt själva disponerar över avkastningen av just sitt eget arbete (det anmärkta rättsfallet RÅ 1993 ref. 99 synes avse ett sådant företag)."*⁷⁴

I **RÅ 2002 ref. 27** gör RR samma bedömning som SRN gällande huruvida konsulter skulle anses verksamma i betydande omfattning. Företaget i det aktuella fallet var ett konsultbolag verksamt inom IT där 55 av nittio anställda var delägare. SRN anförde att konsulterna utförde ett självständigt arbete i en organisation som saknade andra chefer än bolagschef. Samtliga konsulter syntes enligt SRN ha samma ställning i företaget, även om några var mer inriktade på att skaffa uppdrag. Av den anledningen ansåg SRN att samtliga konsulter i en sådan organisation måste ses som verksamma i betydande omfattning. Delägarna ansågs bedriva sådan gemensam verksamhet vilket enligt förarbetena skall medföra att de betraktas som kvalificerat verksamma. De aktuella förarbetena är även citerade av SRN i målet.

I mål **RÅ 2007 not. 94**, ett fastställt förhandsbesked, var fråga om huruvida andelar var att betrakta som kvalificerade. Det aktuella företaget tillhandahöll konsulttjänster inom hus-, anläggnings- och installationssektorn. Företaget hade en vertikal struktur med, i fallande ordning, två affärsområden, sju avdelningar och i vissa fall undergrupper inom avdelningarna. Ledarskapet utträttades av affärsområdeschefer, avdelningschefer och i förekommande fall gruppleddare. Av företagets 120 anställda hade 117 andelar i företaget. De flesta andelar var mindre än 2 % och maxstorleken på en andel var enligt avtal 5 %. Alla anställda erbjöds delägarskap oavsett position i företaget. De anställda kunde enligt ansökan

⁷² SN nr. 6 1994

⁷³ Tjernberg s. 246

⁷⁴ SN nr. 3 1999

till SRN delas in i tre grupper grundat på deras uppgifter i företaget. Grupp ett bestod av cheferna för affärsområdena och avdelningarna, och styrelsemedlemmar. Denna grupp hade 23 % av aktierna. (I företaget motsvarade en aktie en röst.) Grupp två bestod av uppdragsledare för uppdrag vars årsomsättning översteg ett visst belopp och denna grupp hade 36 % av aktierna. Grupp tre utgjordes av uppdragsledare för mindre uppdrag, och administrativ personal. Gruppens samlade aktieinnehav var 41 %. Den ena sökanden önskade besked om hans andel var kvalificerad. Han arbetade mestadels som konstruktör, men även ibland som uppdragsansvarig för mindre uppdrag och tillhörde således grupp tre. Hans andel var 1,5 procent av aktierna i företaget.

SRN ansåg att andelen var kvalificerad och inledde sin motivering med att citera förarbetena till vilka som skall anses vara verksamma i betydande omfattning. *"...I mindre företag kan arbetsledare och även anställda utan någon ledarbefattning räknas till samma kategori. Detta gäller särskilt i sådana fall där delägarna kan anses bedriva en gemensam verksamhet"*.⁷⁵ SRN ansåg att de anställda som utgjorde själva konsultverksamheten, bedrev sådan gemensam verksamhet. Att göra en annan bedömning för de konsulter som av företaget hänförs till grupp tre saknades det enligt SRN anledning att göra. På den grunden skulle alla sådana delägare anses vara verksamma i betydande omfattning. Eftersom de delägare som anses vara verksamma i betydande omfattning ses som en delägare och deras andelar i förevarande fall översteg 50 %, skulle företaget betraktas som fåmansföretag. Sökandes andel ansågs vara kvalificerad då han ingick i konsultverksamheten och därmed var verksam i betydande omfattning. RR gjorde samma bedömning som SRN.

Företaget i det aktuella fallet var ett konsultföretag. Som redogjorts för tidigare och som citerats av SRN skall enligt specialmotiveringen till rekvisitet "verksam i betydande omfattning" delägare som bedriver gemensam verksamhet ses som kvalificerat verksamma. Detta då de får anses ha haft stor betydelse för vinstgenereringen. Att SRN i förevarande fall ansåg att de delägare som är verksamma i själva konsultverksamheten skall anses bedriva sådan gemensam verksamhet ligger i linje med detta. Av vad som tidigare har redovisats innebär den utvidgade definitionen av fåmansföretag att de delägare som är verksamma i betydande omfattning i företaget räknas som en enda delägare.⁷⁶ De företag som avses anges ofta som kunskaps- och konsultföretag, bland annat av SKV.⁷⁷ I detta avseende är domstolens ställningstagande i överensstämmelse med hur den utvidgade definitionen har ansetts vara tillämplig.

Utgången i målet har av Tjernberg⁷⁸ ansetts vara i enlighet med gällande rättstillämpning. Han förtydligade genom att påtala att det är de delägare som deltar i ett företags egentliga verksamhet som skall anses vara verksamma i betydande omfattning när det gäller sådan gemensamt bedriven verksamhet vilken avses i förarbetena, och som fastslagits i RÅ 1993 ref. 99. Han påtalade också det faktum att SRN inte kommenterade sökandens låga andel av företaget och anger uppfattningen att storleken på en andel inte är relevant. Han grundar detta på att stöd för att storleken på en andel *skall* vägas in vid bedömningen saknas i lagtext, förarbeten och praxis.

⁷⁵ Prop. 1989/90:110 s. 703

⁷⁶ Se avsnitt 2.3.3.

⁷⁷ Se avsnitt 3.3.

⁷⁸ FAR SRS INFO nr. 10 2007

SKV tolkade utgången i rättsfallet som att någon åtskillnad normalt inte skall göras mellan de delägare som är verksamma i betydande omfattning pga. att de utför företagets egentliga verksamhet, oavsett deras personliga kompetensnivå eller annan kvalifikation. SKV framhöll också sin ståndpunkt att med gemensamt bedriven verksamhet avses sådan verksamhet som bygger på personliga arbetsinsatser, t.ex. konsultverksamhet.⁷⁹

KR fann att advokater i ett kommanditbolag bedrev gemensam verksamhet, pga. det aktuella företagets organisation och verksamhetens art.⁸⁰ De 90 delägare som var advokater skulle ses som en enda delägare. Kommanditbolaget uppfyllde rekvisitet fåmansföretag enligt den utvidgade definitionen pga. det låga antalet delägare. Delägarens kapitalvinst, uppkommen vid försäljning av det aktiebolag vilket ägde andelen i kommanditbolaget, skulle därmed klyvas, då han varit verksam i betydande omfattning i kommanditbolaget.

De ovanstående fallen, där domstolen funnit att delägarna bedrivit sådan gemensam verksamhet att de skall ses som verksamma i betydande omfattning, är sådana fall där delägarna varit konsulter. Som angetts anser SKV att de avsedda företagen är konsult- och kunskapsföretag, vilka också är den sortens företag som exemplifieras i doktrin.⁸¹ I RÅ 2007 not. 94 var det de av delägarna som var konsulter som bedömdes bedriva gemensam verksamhet och inte de delägare som t.ex. arbetade med administration. SRN anförde i RÅ 2002 ref. 27 att konsulterna *"...utför ett självständigt arbete i en organisation som saknar andra chefer än respektive bolagschef. Samtliga konsulter synes ha samma ställning i företaget..."* Företagets organisation synes ha betydelse för bedömningen. De företag som angetts i praxis, SKV:s Allmänna råd och doktrin verkar vara sådana företag där delägarnas arbetsinsats är beroende av ett kunnande och att detta kunnande är förvärvat genom utbildning. Det är också sådana företag där detta kunnande, tillsammans med andra delägares jämbördiga kunnande, utgör själva verksamheten. Här torde företagets organisation spela stor roll, där det avgörande är hur självständigt dessa konsulter kan bedriva gemensam verksamhet. Att det finns ett visst gemensamt organ som samordnar konsulternas verksamhet torde indikera att verksamheten är gemensamt bedriven, men om företaget har en "klassisk" hierarkisk struktur med ett flertal nivåer av chefer som kan påverka verksamheten och resultatet torde det indikera motsatsen, då det i sådana fall är cheferna som styr verksamheten. Möjligtvis är det sistnämnda orsaken till att det inte i något fall har prövats att arbetsinsatser utförda av delägare till företag där verksamheten är av praktisk natur som t.ex. verkstadsarbete eller industriarbete varit sådana att delägarna kan anses bedriva gemensam verksamhet. I konsultföretag av typen revisorer eller arkitekter är det möjligtvis också enklare att komma till slutsatsen att de bedriver gemensam verksamhet, då alla sådana delägare har "på papperet" samma kompetens och utför likartade uppgifter. I företag av industriart hade det varit nödvändigt att fastslå var och ens personliga kompetens och vilka arbetsuppgifter den enskilde utför för att kunna avgöra huruvida personen utför den egentliga verksamhet vilken förarbetena talar om.

⁷⁹ SKV:s rättsfallssammanställning 20/07

⁸⁰ KR 6442-07

⁸¹ Rydin/Båvall s. 59, Sandström/Svensson s. 26

3.2.2. Styrelsearbete, enstaka arbetsinsatser⁸²

I RÅ 1999 not. 87, ett överklagat förhandsbesked, prövades begreppet företagsledare, närstående till företagsledare samt om någon av dessa varit verksam i fåmansföretag i betydande omfattning. I målet hade en författare överfört rättigheterna till sina verk till ett fåmansföretag vars enda verksamhet bestod i att upplåta dessa rättigheter till olika intressenter och förvalta de inkomster dessa genererade. Författaren hade egen röstmajoritet i företaget och var styrelseledamot, men hade ingen del i den löpande verksamheten. Han hade deltagit i något enstaka styrelsemöte per år, och kommit med en del råd och rekommendationer gällande upplåtelseerna. Författarens svärson var anställd i företaget som VD och hans arbetsuppgifter innebar att administrera verksamheten, inklusive förvaltandet av de intäkter upplåtelseerna genererade. Tjänsten motsvarade i tid en halvtidsanställning, för vilken han fick skälig ersättning. VD:s son, tillika författarens barnbarn, skötte företagets löpande redovisning vid sidan av sin ordinarie tjänst och fick ersättning för sitt arbete. Dessa två var de enda anställda i bolaget. Den del av verksamheten som bestod av upprättande av upplåtelseavtal för rättigheterna sköttes av externa aktörer. Barnbarnet ville dels ha besked om hans morfar skulle betraktas som företagsledare, dels om han skulle anses verksam i betydande omfattning i företaget. Om så var fallet skulle det få betydelse för barnbarnet såsom närstående. Om det inte var fallet önskade han få motsvarande frågor besvarade gällande hans far.

SRN ansåg att författaren i egenskap av majoritetsinnehavare och styrelseledamot, och då företagets verksamhet baserades på hans författarskap, fick anses vara företagsledare. Gällande frågan om han varit verksam i betydande omfattning citerade SRN inledningsvis förarbetena. De anförde att författarens inkomster uppkom genom upplåtelse av rättigheter till hans verk, innebärande ett temporärt utnyttjande av dem. Denna verksamhet skedde i ett bolag där han hade ett dominerande inflytande och där han var styrelseledamot. Med hänsyn därtill och med tanke på verksamhetens särskilda karaktär, skulle författaren anses verksam i betydande omfattning i bolaget. Följden av det blev då att barnbarnets andel blev kvalificerad då han var närstående till någon som var verksam i betydande omfattning.

RR anförde i sina domskäl att vid bedömningen om författaren varit verksam i betydande omfattning i bolaget, är det endast hans arbetsinsats i bolaget som skall beaktas. Domstolen citerade förarbetena och kom till slutsatsen att författarens arbetsinsats i bolaget inte kunde anses ha haft en sådan stor betydelse för vinstgenereringen som det där talas om. De ansåg att författarens arbetsinsats var överensstämmande med det exempel i förarbetena som säger att en styrelseledamot som inte utför kontinuerligt arbete, inte utan vidare kan anses kvalificerad verksam, även om denne gjort enstaka insatser av stor betydelse. Författaren skulle därför inte betraktas som verksam i betydande omfattning i bolaget. Det omvända gällde dock VD som genom sin arbetsinsats skulle ses som verksam i betydande omfattning, eftersom han hade utfört de flesta och de för verksamheten mest centrala arbetsuppgifterna i bolaget.

De intäkter som uppkom i bolaget var hänförliga till upplåtelseavtal avseende rättigheter till verk skapade av författaren. Själva författandet hade dock skett innan bolaget startade. Även om författandet var en absolut förutsättning för bolagets verksamhet och

⁸² Se även SRN:s förhandsbesked dnr 122-06/D för bedömning av styrelsesuppleant.

vinstgenerering, hade den arbetsinsatsen inte skett i bolaget. Det var detta som RR syftade på med uttalandet att det enbart är arbetsinsatsen *i bolaget* (min kurs.) som skall beaktas. RR:s bedömning är i linje med vad som uttalas i förarbeten, där det sägs att rekvisitet verksam i betydande omfattning är uppfyllt om delägarens arbetsinsats haft stor betydelse för vinstgenereringen i företaget. Att förutsättningarna för ett visst bolags verksamhet är hänförliga till arbetsinsatser utförda av en delägare tidigare saknar således relevans, förutsatt att den tidigare verksamheten inte faller under "samma eller likartad verksamhet" i 57 kap. 4 § 1p. IL. Av detta följer att det föreligger risk för inkomstomvandling genom att tillgångar upparbetade genom arbetsinsats förs över från t.ex. enskild näringsverksamhet eller handelsbolag. I förevarande fall hade författaren om någon överlåtelse av rättigheterna aldrig skett, blivit beskattad för sina arbetsinkomster i inkomstslaget näringsverksamhet om han bedrivit sin författarverksamhet som enskild näringsverksamhet. Om överlåtelse av rättigheterna till verken sker till ett aktiebolag och aktierna i detta bolag senare avyttras med vinst, kommer denna vinst beskattas i inkomstslaget kapital. Således har en inkomstomvandling skett. RR uppmärksammar detta i målet och uttalar angående problemet att *"Av den antagna förutsättningen att det är bolaget som är skattskyldigt för inkomsterna av de rättigheter som tillförts bolaget följer att inkomster som annars - i vart fall delvis - hade varit arbetsinkomster för (författaren) i stället kan komma att utgöra kapitalinkomster även om (författaren) inte alls hade varit verksam i bolaget."* RR säger att 3:12-reglerna inte är inriktade på att motverka detta utan att det får beaktas när rättigheterna säljs in till företaget och då enligt reglerna om underprisöverlåtelser.

Rydin⁸³ har uttalat angående målet att det slag av inkomstomvandling som angetts ovan inte kan stoppas genom 3:12-reglerna. I det aktuella målet borde författaren uttagsbeskattats i sin eventuella enskilda näringsverksamhet när rättigheterna överfördes, men att om verksamheten bedrevs på så sätt att beskattning skulle skett i inkomstslaget tjänst, sådan uttagsbeskattning inte hade varit möjlig.

Grosskopf anförde att RR menat att det fordras en kontinuerlig arbetsinsats i företaget för att någon skall ses som företagsledare och därmed ingå i den grupp som enligt förarbetena skall ses som kvalificerat verksam. Han ansåg dock att vad förarbetena säger om kravet på kontinuerligt arbete anknyter till att avgöra en styrelseledamots roll som varande företagsledare eller ej, och inte till någon som i princip skapat alla intäkter i företaget. Författaren i det aktuella målet var enligt Grosskopf knappast att betrakta som en normal styrelseledamot, utan mer som den som på ett avgörande sätt skapat vinsterna i bolaget. Av den anledningen ansåg han RR:s bedömning vara snäv. Han ansåg att om man enbart betraktade verksamheten i det aktuella företaget som förvaltande av bestående rättigheter, var utslaget motiverat.⁸⁴

I mål **RÅ 2000 not. 164** var frågan om en andel skulle ses som kvalificerad med följd att en utdelning skulle klyvas. Sökanden ägde 50 % av aktierna i ett företag i klädbranschen i vilket hon arbetat deltid som kontorist. I företaget fanns ytterligare fyra delägare vilka utgjordes av två äkta par. Då närstående räknas som en delägare fanns det således i bolaget tre delägare vilket medförde att företaget var ett fåmansföretag. Sökandens make var styrelseledamot och firmatecknare i företaget. LR fann utan närmre motivering att sökanden var verksam i

⁸³ Rydin s. 84

⁸⁴ SN nr. 6 2000

betydande omfattning i bolaget. I KR:s motivering utvecklades omständigheterna. Domstolen inledde med att redogöra för syftet med klyvningsreglerna för delägare i fåmansföretag, dvs. förhindrandet av inkomstomvandling. Med beaktande av det syftet noterade sedan domstolen att sökanden enligt egen uppgift arbetat i betydande omfattning i bolaget men inte redovisat någon lön för det arbetet, utan endast redovisat erhållen aktieutdelning. KR påtalade att klyvningsreglerna enbart skall träffa de delägare som varit verksamma i betydande omfattning och citerade dels vad förarbetena säger om rekvisitet, dels vad RSV ansett om detsamma i sina rekommendationer. Domstolen fann att sökanden som hälftenägare i företaget haft ett väsentligt inflytande och på den grunden skulle ses som företagsledare. Enbart den omständigheten kunde dock enligt domstolen inte medföra att hon var verksam i betydande omfattning. Då arbetsinsatsen bestått av enklare göromål utförda genom en halvtidstjänst ansåg domstolen att den inte kunde anses ha haft stor betydelse för vinstgenereringen i företaget. Domstolen redogjorde sedan för sökandens makes arbetsinsats i företaget och fann att han varit verksam i betydande omfattning, och att sökandens andel pga. av den anledningen var kvalificerad. KR ansåg att maken *”medverkade i för bolagets vinstgenerering mycket betydelsefulla affärer på ett sätt som måste anses ligga utom ramen för normalt styrelsearbete”*. Dessa affärer utgjordes av att han slutit avtal om hyra av affärslokal, erlagt förskott på handpenning till den lokalen och senare undertecknat avtal om förvärv av lokalen. Han hade även enligt domstolen medverkat i strategi och planering i företaget.

Sökanden bestred i överklagan till RR vad KR anfört om makens arbetsinsats. Hon anförde att maken enbart varit finansiär och att han endast medverkat vid förvärv av två av de sexton butikslokaler företaget disponerade. Han hade ingen kunskap om branschen och hade därför inte medverkat i strategi och planering. Motparten i målet, RSV, var av motsatt åsikt pga. makens ställning som aktieägare, styrelseledamot, firmatecknare och finansiär samt att han undertecknat vissa kontrakt. RR tog inte ställning till sökandens arbetsinsats utan prövade bara makens. Domstolen citerade följande mening från förarbetena angående hur styrelseledamöters arbetsinsatser skall bedömas. *”En styrelseledamot som inte utför kontinuerligt arbete kan 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.”*⁸⁵ RR fann att makens arbetsinsats överensstämde 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. Maken hade således inte varit verksam i betydande omfattning i bolaget och därmed skulle inte sökandens andel ses som kvalificerad.⁸⁶

Målet är ett av flera som fastslår att det inte är avgörande att delägaren har en formell position som företagsledare, utan att arbetsinsatsens art måste bedömas. I förevarande fall hade sökanden själv enbart utfört enklare kontorsgöromål i företaget, en arbetsinsats som inte kan anses ha haft stor betydelse för vinstgenereringen. Gällande maken kan inte de arbetsinsatser RR fann att han utfört innebära att han haft stor betydelse för vinstgenereringen, då de enbart bestått i hjälp med hyra och förvärv av två butikslokaler. I

⁸⁵ Prop. 1989/90:110 s. 703

⁸⁶ Då sökanden i 2000 not. 164 inte var kvalificerat verksam påverkade det domsluten för de övriga delägarna i företaget, vilka alla hade pågående processer i samma fråga. RR avgjorde de övrigas mål samma dag genom RÅ 2000 not. 165 och målen 5303--5305-1997.

förhållande till den verksamhet företaget bedrev, klädförsäljning, kan inte arbetsinsatsens art och ringa omfattning medföra annan bedömning. Detta under förutsättning att han inte deltagit i strategi och planering.

Rydin/Båvall påpekar angående målet att trots att enstaka och tillfälliga insatser i ett företag, som exempelvis sedvanligt styrelsearbete, i normalfallet inte medför att en andel blir kvalificerad kan det inte uteslutas att avsaknad av styrelsearvode kan medföra en annan bedömning.⁸⁷

I mål **RÅ 2002 not. 140** hade sökanden tillsammans med två bröder överfört omsättningsfastigheter till kraftigt underpris till ett av bröderna helägt bolag. Detta bolag hade någon vecka senare avyttrats till ett annat av bröderna ägt bolag, varpå den uppkomna vinsten tagits upp som inkomst av kapital hos sökanden. Grunden för det var att han inte ansåg sig varit verksam i betydande omfattning i det avyttrade företaget. SKM var av motsatt åsikt då sökanden enligt dem varit företagsledare. SKM anförde vidare som grund för sin ståndpunkt att den införsäljning till underpris sökanden och hans närstående genomfört var orsaken till bolagets huvudsakliga mervärde. Av den anledningen ansåg SKM att de arbetsinsatser sökanden utfört varit av stor betydelse för vinstgenereringen i företaget. KR ansåg utan närmre motivering att enbart åtgärden att sälja in till underpris inte kunde medföra att sökanden och hans bröder skulle anses vara verksamma i betydande omfattning. Vinsten ansågs hänförlig till fastigheternas övervärden. Sökandens andel ansågs ändå kvalificerad då hans söner var verksamma i betydande omfattning i det avyttrade företaget. I egenskap av närstående gällde kvalifikationen därmed även sökanden. RR yttrade sig inte om sökandens arbetsinsats utan konstaterade enbart att sökandens söner varit verksamma i betydande omfattning i företaget och att sökanden därmed var närstående.⁸⁸

Inte heller i detta mål var företagsledande position per automatik kvalificerande, utan bedömningen gällde den utförda arbetsinsatsen vilken inte kunde medföra att verksamhetsrekvisitet var uppfyllt.

3.2.3. Position i företaget, arbetsinsatsens art

Rättsfallet **RÅ 2002 ref. 21** behandlade frågan om en andel var att betrakta som kvalificerad. Sökanden, U.J., hade tagit upp vinsten av en aktieförsäljning som inkomst av kapital vilket SKM inte godkänt. Myndigheten beslöt att inkomsten skulle klyvas i enlighet med dåvarande 3:12-regler. Omständigheterna i målet var följande. Revisorn U.J. startade ett investmentbolag i februari 1990 med ett aktiekapitel om 50 tkr. I april köpte företaget ett försäljningsbolag, vilket i sin tur ägde ett rörelsedrivande företag. De två sistnämnda företagen utgjorde således en koncern. Det rörelsedrivande företaget hade en fakturerad försäljning på c:a 14 000 tkr. I januari 1991, dvs. elva månader efter starten, sålde U.J. investmentbolaget för 3 050 tkr.

⁸⁷ Rydin/Båvall s. 73f.

⁸⁸ Angående bedömning av delägare med styrelsepost, se även KR 3519-07 och RK 2005:2315 där i det sistnämnda fallet delägaren ansågs ha utfört mer än normalt styrelsearbete och därför var kvalificerat verksam.

U.J. ansåg att han skulle kapitalbeskattas av den anledningen att hans arbetsinsats inte på något sätt haft betydelse för vinstgenereringen. Grunden för hans ståndpunkt var att han inte ansåg sig ha varit verksam i bolaget förrän i oktober 1990. U.J. hade av den tidigare ägaren blivit erbjuden att köpa försäljningsbolaget men avböjt pga. att hans engagemang som revisor i annat företag skulle ta lång tid att avsluta. Med löfte från den tidigare ägaren att denne skulle kvarstanna i bolaget som VD så länge som det behövdes för att U.J. skulle kunna avsluta sitt andra engagemang, startade U.J. investmentbolaget. Bolagets enda syfte var att äga aktierna i försäljningsbolaget. I början av oktober började U.J. arbeta i det rörelsedrivande företaget. Under återstoden av 1990 hölls inga styrelsemöten och U.J. tog inga väsentliga beslut. Han blev kontaktad av intressenter en månad efter att han tillträtt och förhandlingarna med dem resulterade i försäljningen i januari 1991. Han tog ut en lön om 120 tkr för sina tre månader i företaget. Angående lönen anförde U.J. att *"något löneavstående för att omvandla arbetsinkomst till kapitalvinst var det således inte fråga om, snarare tvärtom."* Verksamheten hade fram till oktober skötts självständigt av de anställda i företaget, vilka informerade U.J. om försäljningsutvecklingen. Substansvärdet i bolaget hade enligt U.J. ökat endast marginellt från tiden från förvärv till avyttring. Angående sin betydelse för vinstgenereringen hävdade U.J. att: *"(b)olaget har inte genererat några vinster under den tid han haft bolaget och han kan ju rimligen inte ha haft stor betydelse för det som inte funnits."*

SKM anförde att i egenskap av enda anställd och tillika enda ordinarie styrelseledamot var U.J. den enda som kunnat besluta att investmentbolaget skulle förvärva försäljningsbolaget med dess underliggande rörelsedrivande företag. Angående den tidpunkt från vilken U.J. skulle anses ha varit verksam i koncernen anförde SKM att han varit ordinarie styrelseledamot i investmentbolaget från det att det startades i februari 1990, i försäljningsbolaget från 10 maj och i det rörelsedrivande företaget från 22 maj samma år. Han hade dessutom varit revisor i koncernen i flera år. Av den anledningen kunde han inte anses varit verksam från oktober. Att U.J. inte fattat några väsentliga beslut ansåg inte SKM påverka bedömningen. Eftersom han fått information om försäljningsutvecklingen hade han möjlighet att fatta beslut om verksamheten. Att han varit ensam ordinarie styrelseledamot måste enligt SKM innebära att han haft möjlighet att påverka verksamheten och därmed vinstgenereringen.

LR gjorde bedömningen att U.J. var att betrakta som verksam i betydande omfattning. Grunden för bedömningen var att han var företagsledare och den enda verksamma personen i investmentbolaget och som sådan hade han förvärvat koncernen. LR uttalade att det *"...kan inte hävdas att företagsledaren, under de omständigheter som är aktuella i målet, inte varit verksam i företaget i betydande omfattning..."*.

KR anförde att *"enbart den omständigheten att U.J. genom sin formella position i (det rörelsedrivande företaget) haft möjlighet att påverka resultatet av verksamheten (kan) inte - såsom SKM synes hävda i målet - medföra att han skall anses ha varit verksam i betydande omfattning i bolaget"*. Bedömningen skulle enligt KR istället göras utifrån den ekonomiska betydelsen för vinstgenereringen. KR gjorde bedömningen att U.J:s arbetsinsats inte haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen i bolaget. Detta pga. vad framkommit om den begränsade tid under vilken han varit verksam, uttagen lön och den låga ökningen av substansvärdet.

Inför RR utvecklade U.J. omständigheterna kring den uppkomna kapitalvinsten och anförde att ersättningen för aktierna var ett resultat av köparens stora intresse och baserade sig på ett bokslut som låg i tiden före han blev verksam i bolaget.

RR kom till samma slut som KR. RR anförde att det av förarbetena framgår att de särskilda klyvningsreglerna skall tillämpas när delägarens arbetsinsats har haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen och att *"arbetsinsatsen skall ses i relation till företagets omfattning och övriga omständigheter"*. Mot den bakgrunden och med hänsyn till att syftet med lagstiftningen är att förhindra att arbetsinkomst tas upp som kapitalinkomst, ansåg RR att U.J. inte kunde anses vara verksam i betydande omfattning.

Målet slår fast att enbart en delägars formella position inte är avgörande för bedömningen om huruvida rekvisitetet verksam i betydande omfattning är uppfyllt. Det är huruvida arbetsinsatsen haft betydelse för vinstgenereringen som är det väsentliga. Således får målet den följden att enbart det faktum att en delägare är företagsledare inte per automatik innebär att han/hon betraktas som kvalificerat verksam trots att förarbetena säger att *"(t)ill denna grupp av kvalificerat verksamma hör naturligtvis företagsledare"*.⁸⁹ Tolkningen av förarbetena torde vara att det föreligger en stark presumtion för att företagsledare har haft stor betydelse för vinstgenereringen, men att det är huruvida företagsledarens arbetsinsats de facto haft sådan betydelse som är avgörande. SKM:s argumentation att U.J. haft *möjlighet* att påverka vinstgenereringen genom den information om försäljningsutvecklingen han fått har inte stöd i förarbetena. Det är inte möjligheten att påverka som är relevant utan om det vid beaktande av resultatet faktiskt skett en påverkan genom företagsledarens arbetsinsats som har haft stor betydelse för vinstgenereringen. En skiljaktig mening framfördes av ett regeringsråd vars bedömning var att ett visst mått av schablonisering måste ske vid bedömningen och på den grunden skall företagsledare anses vara verksamma i betydande omfattning, oaktat om arbetsinsatsen i det enskilda fallet inte haft stor betydelse för vinstgenereringen. En sådan hållning anser jag strida mot syftet med lagstiftningen då man i sådana fall kommer att tjänstebeskatta inkomster som inte är hänförliga till en arbetsinsats. Målet fastslår också att arbetsinsatsen skall ses i relation till företagets omfattning och övriga omständigheter och till detta uttalande hänvisas ofta i senare mål.

Grosskopf påpekade i en kommentar till målet att den aktuella lagstiftningen är av kringgåendekaraktär och att utmärkande för en sådan är att tolkning sker på subjektiva eller ändamålsenliga grunder och att det var detta som RR gjorde i målet. Det var de faktiska omständigheterna i det individuella målet som tolkning gjordes utifrån, och syftet med regeln hade avgörande betydelse. Grosskopf ansåg vidare att det för en företagsledare torde krävas att han kan göra sannolikt att han inte haft möjlighet att omvandla arbetsinkomster till kapitalvinst för att han inte skall ses som kvalificerat verksam. Detta trots att bevisbördan enligt författaren primärt må åvila SKM.⁹⁰

Tjernberg ansåg att bedömningen av arbetsinsatsen i det aktuella målet var av vikt. Han anförde att de administrativa uppgifter U.J. utfört *"var av vardaglig natur för att hålla företaget vid liv och inte av den art som är av påtaglig betydelse för vinstgenereringen"* och

⁸⁹ Prop. 1989/90:110 s. 703

⁹⁰ SN nr. 6 2003

att målet var klagörande för de delägare i ledande positioner som inte konkret påverkat vinstgenereringen.⁹¹

Rydin/Båvall anför att omständigheter som torde haft betydelse i målet är att U.J. tagit ut en marknadsmässig lön, att substansvärdet ökat med 200 tkr och att arbetsuppgifterna varit av underordnad karaktär. Att prisnivån enligt U.J. baserades på ett bokslutsdatum före han blev verksam och att den snabba värdestegringen var hänförlig till att köparen ville in i branschen är också omständigheter som RR kan ha tagit i beaktande. Författarna exemplifierar i sin kommentar till målet att om en företagsledare köpt ett bolag utan anställda för 100 tkr, arbetat i det i tre månader utan att ta ut lön och sedan säljer det för 400 tkr, torde företagsledaren "utan tvekan" anses vara verksam i betydande omfattning. Av detta drar författarna slutsatsen att en kort arbetstid inte avgör rekvisitets uppfyllande. De anser att en viktig omständighet är uttagandet av marknadsmässig lön. Om värdetillväxten kan hänföras omständigheter utanför företagsledarens arbetsinsatser, exempelvis anställdas arbete, marknadsbedömningar av köparen etc. anser Rydin/Båvall att företagsledaren inte skall anses verksam i betydande omfattning. Tillräckliga löneuttag och sedvanliga företagsledande arbetsinsatser leder enligt författarna till motsatt bedömning.⁹²

I rättsfallet **RÅ 2008 ref. 58** var fråga huruvida utomståenderegeln var tillämplig vilket hade medfört att sökandens andel inte skulle betraktas som kvalificerad. I målet aktualiserades frågan om under vilka omständigheter en delägare skall ses som verksam i betydande omfattning. Omständigheterna i målet var följande. Sökanden hade tillsammans med en kompanjon i början av 1998 förvärvat alla andelar i ett nystartat bolag med syfte att genomföra en affärsidé utvecklad av ett amerikanskt bolag innebärande att erbjuda finansiella tjänster via internet. Sökanden var VD i bolaget. Efter fem månader beslöt bolaget att genomföra en nyemission, vilken fulltecknades. Efter att nyemissionen genomförts hade bolaget ett spritt ägande. Samtidigt med beslutet om nyemission ansökte också bolaget hos Finansinspektionen om tillstånd att i ett dotterbolag bedriva värdepappersrörelse, vilket beviljades våren 1999. Ett halvår senare sålde sökanden sina andelar och tog upp vinsten som inkomst av kapital. Grunden för sökandens förfarande var att han ansåg att utomståenderegeln var tillämplig och han anförde att den värdeökning som skett i bolaget var hänförlig till tiden efter det att utomstående förvärvat andelar. Enligt sökanden var värdet på aktierna vid nyemissionen enbart ett mått på framtidsförväntningarna hos förvärvarna och inte ett värde skapat av hans arbetsinsatser under det halvår som förflöt mellan att han förvärvat bolaget och nyemissionen. Arbetsinsatserna bestod enligt sökanden enbart av förhandlingar med det amerikanska bolag vars licenser man var beroende av för att kunna genomföra affärsidén. SKV var av motsatt åsikt och anförde att sökanden genom sina arbetsinsatser i bolaget skapat ett värde i företaget och att det värdet visats i den kurs vilken förvärvarna var villiga att betala för andelarna. Denna åsikt delades av LR.

KR ansåg att någon verksamhet av sådan omfattning och sådant slag som haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen inte bedrivits i bolaget under den tid som föregick utomstående ägares inträde i bolaget. Sökanden var därför inte verksam i betydande omfattning pga. utomståenderegeln.

⁹¹ FAR INFO Nr. 3 2002

⁹² Rydin/Båvall s. 69f.

Skatteverket utvecklade sitt resonemang i RR med att utförligt analysera den arbetsinsats sökanden utfört och vilken betydelse för vinstgenereringen den haft. SKV redogjorde för den motivering som finns i förarbetena till begreppet verksam i betydande omfattning⁹³ och anförde att den stora betydelse på vinstgenereringen en delägars arbetsinsatser enligt motiveringen skall ha haft, skall ses som en lägstanivå för när en delägare skall anses vara verksam i betydande omfattning. Av detta följer enligt SKV att *”(h)ar arbetsinsatsen stor betydelse för vinstgenereringen i företaget ska personen således alltid ses som kvalificerat verksam. Eftersom vinstgenereringen i förevarande fall inte har sin grund i en nämnvärd kapitalinsats ligger det nära till hands att knyta vinstgenereringen till en arbetsinsats eftersom en utomstående finansör varit beredd att tillskjuta ett betydande kapital. Det förhållandet att företaget inte bedrivit någon rörelseverksamhet utesluter inte att den verksamhet som den skattskyldige ändå utfört i företaget skulle kunna innebära att denne anses verksam i betydande omfattning.”* SKV ansåg således att de arbetsinsatser den sökande utfört medförde att han uppfyllt kriteriet av att vara verksam i betydande omfattning, oaktat att arbetsinsatserna enbart bestått i förhandlingar om att få en licens och förberedelser för att starta en rörelseverksamhet. Trots att arbetsinsatserna inte var särskilt omfattande var det de som enligt SKV låg till grund för den stora värdeökning som skett i bolaget. Sökanden hade alltså haft en stor betydelse för vinstgenereringen i bolaget. Enligt SKV kunde vinsten inte vara hänförlig till kapitalavkastning då någon större kapitalinsats inte skett.

Regeringsrätten anförde i sin bedömning följande gällande de arbetsinsatser sökanden utfört. *”Av utredningen i målet framgår emellertid att han och (kompanjon) vidtagit ett antal åtgärder för att genomföra den aktuella affärsidén innan emissionerna genomfördes. Dessa åtgärder kan antas ha haft väsentlig betydelse för den värdestegring som uppkommit på aktierna.”*

Regeringsrätten ansåg således att en persons arbetsinsatser kan ha haft väsentlig betydelse för värdestegringen i ett företag oaktat att de inte är särskilt omfattande. Målet visar tydligt att det är en kvalitativ och inte en kvantitativ bedömning som görs av arbetsinsatsen. Det relevanta är vilken betydelse arbetsinsatsen haft för vinstgenereringen. Det var sökandens arbetsinsatser som var grunden till värdestegringen på aktierna och därmed till att han senare kunde sälja sin andel med vinst. En ökning av värdet på aktierna skedde under tiden från det att sökanden förvärvade sin andel och tills nyemissionen genomfördes och den ökningen var hänförlig till det faktum att sökanden och hans partner lyckades förhandla sig till ett licensavtal. Jag instämmer i det av SKV anförda argumentet att värdet på företaget måste ses som investerarnas värdering av sökandens arbetsinsats, då det är ostridigt att det är sökandens arbete som är anledningen till att företaget fick det för verksamheten nödvändiga licensavtalet. Med den bakgrunden har sökandens arbetsinsats haft stor betydelse för vinstgenereringen och han skall därför ses som verksam i betydande omfattning. Med tanke på syftet med 3:12-reglerna, att förhindra att arbetsinkomster omvandlas till kapitalinkomster, skall därför den vinst sökanden gör vid försäljning omfattas av klyvningsreglerna.

⁹³ Redogörelse för motiveringen återfinns ovan i avsnitt 3.1.1.

Tjernberg anser att domslutet ligger i linje med vad som tidigare fastslagits, dvs. att det är den kvalitativa insatsen som är avgörande. Han utvecklar med att anföra att av delägaren vidtagna åtgärder inte behöver vara många eller tidskrävande för att ha stor betydelse för vinstgenereringen. Han anser dock att RR i målet är otydlig beträffande om det är bolagets, den skattskyldiges eller bådvas verksamhet som ska analyseras. Han påpekar att RR ansåg delägaren verksam i betydande omfattning pga. de åtgärder som vidtagits innan emissionerna genomfördes men att domstolen inte fäste någon vikt vid förberedelsearbetet med emissionerna. Av det drar Tjernberg slutsatsen att det borde vara möjligt att utföra högst rutinmässiga åtgärder i ett nybildat bolag utan att man för den sakens skull per automatik ses som verksam i betydande omfattning.⁹⁴

I ett av KR fastslaget domslut fann LR att en styrelseledamot var verksam i betydande omfattning. Sökanden hade tidigare arbetat heltid som försäljningschef i företaget och hade sedan sin deltidspensionering behållit styrelsepost och firmateckningsrätt. I sin bedömning, vilken KR delade, anförde LR att *”(m)ed hänsyn till sin tidigare roll i bolagen, sin kompetens och erfarenhet samt kontaktnät saknas skäl att utgå från annat än att han har varit viktig för bolagen även efter deltidspensioneringen”*. Han hade även erhållit en i förhållande till uppgivna arbetsuppgifter orimligt hög lön och hade under flera tidigare år i deklarationer uppgivit att han var verksam i betydande omfattning. Sammantaget fann domstolen att han var kvalificerat verksam.^{95 96}

3.2.4. Förvaltningsbolag⁹⁷

I mål **RÅ 2004 ref. 61**, ett fastställt förhandsbesked, var fråga om en andel i ett kapitalförvaltande bolag skulle betraktas som kvalificerad. Sökanden hade för avsikt att avyttra aktier till ett av honom helägt nystartat bolag. Det nya bolags verksamhet skulle enbart bestå i att förvalta den avyttrade andelen, jämte ev. ytterligare aktier i samma bolag. Sökandens position i det nya bolaget skulle vara styrelseledamot och ensam firmatecknare. I praktiken skulle han vara den som tog de fåtal beslut som skulle komma att krävas för företagets verksamhet, beslut som skulle röra ev. förvärv av fler aktier i samma bolag. SRN ansåg att sökandens andel i det kapitalförvaltande företaget inte skulle betraktas som kvalificerad. Nämnden beaktade vad sökanden anförde om den planerade verksamheten och de förväntade arbetsinsatserna och fann att sökanden inte kunde anses verksam i betydande omfattning pga. de anförda omständigheterna. RR fastställde SRN:s förhandsbesked.

RR avgjorde samma dag mål **RÅ 2004 not. 125**, även detta ett fastställt förhandsbesked. SRN gör här samma bedömning som i mål RÅ 2004 ref. 61. Även i det förstnämnda målet var frågan huruvida andel i ett förvaltande bolag skulle betraktas som kvalificerad. Det aktuella bolaget, vilket var helägt av sökanden, förvaltade dels av ägaren apportionerade aktier, dels aktier i två fåmansföretag och en utländsk fond. Vidare hade företaget förvaltats en segelbåt som hyrts ut via en utomstående förmedlare, men denna båt hade sålts eftersom lönsamhet aldrig uppnåddes vid uthyrningen. Sökanden var styrelseordförande i bolaget och hans

⁹⁴ FAR SRS INFO nr. 2 2009

⁹⁵ RK 2005:7811

⁹⁶ Se även RK 2005:3627 där styrelseledamot ansågs utföra kontinuerligt arbete då han via sitt konsultbolag fakturerat för ett stort antal timmar. Att arbetet skedde via konsultbolag och inte som anställd föranledde inte annan bedömning. Se också RK 2005:921 och KR Gbg 4377-04.

⁹⁷ Se också KR Gbg 1898-08 gällande hälftenägare till värdepappersbolag.

hustru styrelseledamot och deras arbetsinsats i bolaget begränsade sig till de uppgifter de enligt lag var tvungna att utföra pga. av styrelseposterna. Sökanden uppgav att han inte ägnat någon tid åt bolaget utöver de uppgifterna. Allt administrativt arbete sköttes av en redovisningsfirma. Gällande segelbåten hade inte förmedlaren bara skött uthyrningen utan även den fysiska skötseln av båten. Alla uppgifter av ekonomisk art rörande båten hade förmedlaren befordrat direkt till redovisningsfirman. SRN motiverar sin bedömning på samma sätt som i RÅ 2004 ref. 61.

I det av RR fastställda förhandsbeskedet **RÅ 2004 not. 162** var frågan om en andel var kvalificerad. Sökanden innehade 75 % av aktierna i ett bolag vilket han var VD för, resterande aktier ägdes av hans fru. Bägge makar var styrelseledamöter i bolaget. Verksamheten bestod av förvaltning av ett 70-procentigt innehav av ett börsnoterat företag. Bolagets förvaltning omfattade även vissa aktier i onoterade bolag, handel med värdepapper genom förvaltningsuppdrag hos fondmäklare samt förvaltning av aktier i onoterade dotterbolag av vilka endast ett bedrivit någon verksamhet under de senaste tio åren. Det sistnämnda företagets verksamhet hade bestått i inköp av fyra bilar. Sökanden uppgav att han arbetade heltid som VD för det ovan nämnda börsnoterade företaget, en position som krävde fullt engagemang. Hans arbetsinsats i både förvaltningsbolaget och det enda dotterbolag som bedrivit någon verksamhet inskränkte sig till sedvanligt styrelsearbete. Även hans hustrus arbetsinsats i förvaltningsbolaget var av karaktären sedvanligt styrelsearbete, ett uppdrag hon utförde vid sidan av en heltidsanställning på annat håll. Sökanden anförde gällande värdet av bolaget att all väsentlig värdestegring de senaste åren var hänförlig till innehavet av aktierna i det börsnoterade företaget. SRN gjorde bedömningen att sökanden inte var verksam i företaget i betydande omfattning med hänsyn till vad som upplysts om hans arbetsinsatser i bolaget och uppgifterna i övrigt. Samma bedömning gällde för hans arbetsinsats i det dotterbolag vilket bedrivit verksamhet. Då hustruns arbetsinsatser enbart bestod i sedvanligt styrelsearbete var inte heller hon kvalificerad verksam.

Grosskopf anförde i en samlad kommentar till de tre sistnämnda målen att kapitalförvaltning inte innebär en hög aktivitetsgrad om förvaltningen enbart sker av ett fåtal aktier, och att det därmed kan antas att andelar i kapitalförvaltande bolag inte medför kvalificering. Därmed är det enligt författaren inte sagt att sådan verksamhet alltid skall ses som passiv, utan att så är fallet om aktiviteten inskränker sig till några enstaka beslut om förvärv eller avyttring. Författaren poängterade vikten av att undersöka ev. verksamhet i annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet.⁹⁸

I rättsfallet **RÅ 2007 ref. 15** var frågan om sökandens arbetsinsats varit av karaktären att han skulle ses som verksam i betydande omfattning. Sökanden hade sålt aktier i ett av honom och hans bror helägt företag. Vinsten hade tagits upp som inkomst av kapital, SKV ansåg att vinsten skulle klyvas. Företagets verksamhet bestod i att förvalta en fastighet vilken var utthyrd till största delen till ett annat av bröderna ägt företag, och i viss mån till ett utomstående företag. Skötseln av fastigheten och inre underhåll sköttes och bekostades helt och hållet av hyresgästerna. I en deklaration gällande ett tidigare taxeringsår hade sökanden angett att han var företagsledare, något som inte uppgivits vid senare deklarationer. Länsrätten ansåg att det av utredningen var klarlagt att sökanden varit företagsledare i

⁹⁸ SN nr. 6 2005

bolaget och att det var han som utförde de arbetsinsatser som var nödvändiga för att sköta bolaget. Sökandens ställning och arbetsinsats hade enligt domstolen stor betydelse för vinstgenereringen i företaget och han var därför att betrakta som verksam i betydande omfattning, med följden att hans andel var kvalificerad.

I sitt överklagande till KR utvecklade sökanden omständigheterna kring sin arbetsinsats som han ansåg inte var av den karaktären att han skulle ses som verksam i betydande omfattning. Arbetet med att förvalta fastigheten innebar att han utfärdade ett antal fakturor per år och arbetet skedde på hans fritid och utan ersättning. Att han tidigare angett sig som företagsledare var ett missförstånd. Sökanden menade att värdet i bolaget var hänförligt till värdet på fastigheten och inte till hans arbetsinsats, varför den vinst han gjort vid försäljningen av sin andel inte var omvandlad arbetsinkomst. KR gjorde dock bedömningen att han varit verksam i betydande omfattning. Skälen för KR:s bedömning var följande. Sökanden var den som i huvudsak utförde det administrativa arbetet i företaget. Vid bedömningen av betydelsen av sökandens arbetsinsats måste hänsyn tas till vad som uppgivits gällande företagens storlek, hyresgäster och organisation och vilka arbetsinsatser som krävs i relation till de förhållandena. KR gjorde bedömningen att sökandens arbetsinsatser och det faktum att han tidigare angett sig som företagsledare, medförde att han skulle betraktas som verksam i betydande omfattning. Att företaget var fastighetsförvaltande var enligt KR inte en omständighet som ledde till annan bedömning.

I sitt överklagande till RR specificerade sökanden omfattningen av sin arbetsinsats med att ange att det under tio års tid förekommit 401 verifikationer och att arbetet tog ca 2,5 timmar per år. Av den anledningen kunde inte hans arbetsinsats haft så stor betydelse för vinstgenereringen att han skulle betraktas som verksam i betydande omfattning. Han utvecklade sin talan med att anföra att i ett fastighetsförvaltande bolag kan en vinst inte annat än indirekt anses härröra från ägarens arbetsinsats. Den vinst som kan uppkomma vid försäljning av aktier i ett sådant företag beror enligt sökanden på prisnivån på fastighetsmarknaden, hyresnivåer och ränteläget. I det område där fastigheten låg hade priserna gått upp 35 procent under de senaste åren.

SKV genmälde att om sökandens tolkning av rekvisitetet verksam i betydande omfattning skulle vara korrekt skulle det få följden att delägare till fastighetsförvaltande bolag får en i längden obegränsad rätt att ta ut vinstmedel i inkomstslaget kapital. SKV ansåg att en sådan tolkning skulle strida mot syftena med lagstiftningen då det inte kan ha varit åsyftat att en krets av verksamheter inte skall omfattas av den. Eftersom sökanden utfört alla de arbetsinsatser som varit nödvändiga i företaget, arbetsinsatser han inte tagit ut någon lön för, skulle han anses vara verksam i betydande omfattning.

Regeringsrätten gick på sökandens linje och anförde kortfattat som skäl för sitt ställningstagande att största delen av vinsten sökanden gjort vid försäljningen av sin andel kunde hänföras till värdeutvecklingen på fastigheter, vilken varit stark under flera år. Regeringsrätten fann således att sökandens arbetsinsats inte haft stor betydelse för vinstgenereringen och att han därför inte skulle betraktas som verksam i betydande omfattning. Utgången i målet avgjorde utgången i RÅ 2007 not. 37, vilket avgjordes samma dag. I det målet var det frågan om andelar ägda av brodern till sökanden i 2007 ref. 15 var kvalificerade. Grunden för kvalifikationen skulle enligt SKV varit att han varit närstående till

någon som var verksam i betydande omfattning. Eftersom RR funnit att verksamhetsrekvisitet inte var uppfyllt i det första fallet kunde sålunda brodern inte heller vara närstående till någon som varit kvalificerat verksam. Sålunda var broderns andel inte kvalificerad och hans kapitalvinst skulle enbart kapitalbeskattas.

Regeringsrättens domslut ligger i linje med syftet bakom 3:12-reglerna. I förevarande fall var vinsten inte hänförlig till en arbetsinsats, utan till avkastning av kapital. Det värde som uppstått hade sin grund i omständigheter som låg utanför sökanden, närmare bestämt i en allmän värdestegring på fastigheter. Sökandens arbetsinsats, vars mycket ringa omfattning SKV inte bestred, hade inte på något sätt påverkat värdet av fastigheten, då arbetet endast bestått av fakturering. Skatteverkets argumentation, att sökanden skulle anses verksam i betydande omfattning för att det skulle strida mot syftet med lagstiftningen att en krets av verksamheter faller utanför 3:12-reglerna, ter sig i mina ögon märklig. Syftet med 3:12-reglerna är ju som påtalats tidigare att försöka uppnå ett läge där beskattningen sker i korrekt inkomstslag i förhållande till vad avkastningen är hänförlig till. Om den vinst som uppstått inte kan hänföras till delägarens arbetsinsats, har arbetsinsatsen inte haft stor betydelse för vinstgenereringen. Den kan då inte heller vara omvandlad arbetsinkomst och skall därför inte vara föremål för klyvning. Av detta torde inte kunna dras den slutsats att ägare av fastighetsförvaltande företag aldrig träffas av klyvningsreglerna. Bedömningen av huruvida en delägare är verksam i betydande omfattning sker utefter vilken betydelse dennes arbetsinsatser haft för vinstgenereringen och inte utefter vilken bransch delägaren är verksam i.

Av målet kan man enligt Rydin/Båvall dra slutsatsen att det för en delägare i fåmansföretag kan vara lönsamt att analysera hur en värdeökning på aktier har skett eftersom det enligt RR i målet inte enbart är den egna arbetsinsatsen som har betydelse för att bestämma huruvida andelen skall anses vara kvalificerad.⁹⁹

Tjernberg ansåg att utgången i målet var en logisk följd av den praxis som tidigare kommit gällande aktieförvaltning där arbetsinsatsen varit mycket ringa.¹⁰⁰ Han anförde att det är förenligt med syftet med lagstiftningen att förvaltande verksamhet vilken innebär en mycket begränsad arbetsinsats inte bör träffas av klyvningsreglerna då det inte är fråga om omvandlad arbetsinkomst. Tjernberg ansåg liksom Rydin/Båvall att RR öppnar för att andra aspekter än själva arbetsinsatsen kan få betydelse vid bedömningen av om en andel är kvalificerad. I förevarande fall var det den allmänna värdestegringen på fastigheter som RR ansåg vara av betydelse. Tjernberg ifrågasatte åberopandet av en sådan omständighet. Han påtalade att man vid införandet av den aktuella lagstiftningen uttryckligen avstod från att införa någon bevisregel där den skattskyldige fick möjlighet att visa att vinster uppkommit av andra faktorer än arbetsinsatsen. Han ansåg att om arbetsinsatsen varit mer omfattande än vad som var aktuellt i förevarande fall, borde klyvningsreglerna vara tillämpliga även om företaget haft en så stor värdeutveckling på sina kapitaltillgångar att den överstiger värdet av arbetsinsatsen. Att RR gav möjlighet att vid bedömningen av om en delägares arbetsinsats haft stor betydelse för vinstgenereringen, ställa värdet av arbetsinsatsen i förhållande till

⁹⁹ Rydin/Båvall s. 70

¹⁰⁰ Författaren anger målen RÅ 2004 ref. 61, RÅ 2004 not. 125 och RÅ 2004 not. 162.

den totala värdeutvecklingen i företaget, ansåg Tjernberg skapa behov av förtydliganden från Regeringsrätten.¹⁰¹

Gunne ansåg att det var rimligt att delägaren inte tjänstebeskattades när den nedlagda arbetstiden var så liten. Hon poängterade även att det i fallet funnits någon annan, hyresgästen, som skött fastigheterna. Om denna skötsel ökat värdet av fastigheterna ansåg författaren att det naturligtvis inte skulle leda till tjänstebeskattning hos ägaren.¹⁰²

Även KR har funnit att en ägare av ett fastighetsförvaltande företag inte var verksam i betydande omfattning. I mål RK 2005:4303 ansåg KR att sökanden, som var aktieägare, styrelseledamot, verkställande direktör och bolagets ende anställda inte var kvalificerat verksam med hänsyn till vad som framkommit om hans arbetsuppgifter och den ringa arbetstiden. Arbetsuppgifterna hade bestått av att skicka ut hyresavier samt att utöva viss tillsyn av bolagets fastighet, för vilket han fått lön.

I ett annat mål rörande fastighetsförvaltning fann LR, vars bedömning och domslut KR anslöt sig till, att en hälftenägare av ett fastighetsförvaltande bolag var verksam i betydande omfattning. Motiveringen var att det kunde antas att de båda ägarna som delägare och företagsledare i bolaget hade fattat sådana väsentliga beslut när det gällde underhåll och reparationer av fastigheterna m.m. att deras arbetsinsatser av det skälet fick anses ha varit av sådan betydelse för vinstgenereringen i bolaget att de skulle anses ha varit verksamma i bolaget i betydande omfattning.^{103 104}

I de fall rörande fastighetsförvaltning som avgjorts av KR har utfallen varierat. I ett par fall har sökanden ansetts kvalificerat verksam med delmotivering att sökanden torde ha varit mer verksam än vad han uppgett och KR har då jämfört uppgivna arbetstider och –uppgifter med vad delägaren fått i lön. I bedömningen av huruvida delägaren i ett sådant bolag har haft stor betydelse för vinstgenereringen har domstolen beaktat vad som uppgetts om arbetsinsatsens art. När delägaren fattat beslut rörande omständigheter som har haft stor betydelse för värdeutvecklingen, som t.ex. beslut om underhåll och reparationer, har bedömningen varit att delägaren också haft stor betydelse för vinstgenereringen.¹⁰⁵ I de fall där arbetsinsatsen inte varit mer omfattande än t.ex. utskick av hyresavier, har bedömningen varit den motsatta.¹⁰⁶

¹⁰¹ FAR INFO nr. 4 2007

¹⁰² SN nr. 6 2008

¹⁰³ RK 2005:518

¹⁰⁴ Se även RK 2006:30 där andel ansågs kvalificerad då delägaren till ett fastighetsförvaltande bolag tagit ut orimligt hög lön i förhållande till uppgivna arbetsuppgifter. Det var därför enligt KR troligt att han varit verksam i betydande omfattning. Se också gällande fastighetsförvaltande bolag RK 2006:2049, RK 2004:6708 och RK 2003:2964.

¹⁰⁵ Se t.ex. RK 2005:518, "väsentliga beslut", och 2006:2049, "strategiskt avgörande beslut".

¹⁰⁶ Se t.ex. RK 2003:2964

3.3. Sammanfattning av rättsläget enligt förarbeten och praxis

Sentensen i förarbetena som säger att delägaren alltid skall ses som verksam i betydande omfattning om hans arbetsinsats haft stor betydelse för vinstgenereringen, är det mest väsentliga i bedömningen av om en delägare i ett fåmansföretag skall anses vara verksam i betydande omfattning. Förarbetena, och framförallt då ovan angivna lokution, citeras genomgående i praxis och omständigheterna i det enskilda fallet bedöms i förhållande till dessa. Uttalandet får därmed ses som gällande rätt. I sina motiveringar har domstolarna också ofta erinrat vad syftet med de aktuella bestämmelserna är, att förhindra inkomstomvandling, och med den grunden bedömt huruvida inkomstomvandling, eller risk för sådan, förelegat.

Bedömning av arbetsinsatsens påverkan skall göras i det enskilda fallet. Att arbetsinsatsen skall bedömas i relation till företagets omfattning och övriga omständigheter slogs fast i RÅ 2002 ref. 21, och till detta uttalande hänvisas ofta i senare fall. Det är också genom praxis fastslaget att den formella positionen i företaget inte är avgörande.¹⁰⁷ Att företagsledare och andra i ledande befattningar enligt förarbetena "naturligtvis" skall anses vara kvalificerat verksamma får av den anledningen anses inte utgöra gällande rätt. Praxis får därmed ses som en korrigerande av förarbetena. Däremot torde en presumtion om att företagsledare är kvalificerat verksamma kvarligga, då det är företagsledningen som i de allra flesta påverkar verksamheten och därmed vinstgenereringen. Som Grosskopf anförde i en kommentar till RÅ 2002 ref. 21¹⁰⁸ torde en företagsledare behöva visa att han/hon inte haft möjlighet att omvandla arbetsinkomster. Det är visat att delägare med formellt höga poster inte per automatik påverkar vinstgenereringen i någon högre utsträckning. Detta är främst visat i de fall som rör förvaltningsbolag men det kan inte uteslutas att samma bedömning skulle kunna gälla exempelvis en företagsledare i ett annat sorts företag som t.ex. VD i 2002 ref. 21.

Flertalet fall har rört styrelseledamöter och även där bedöms huruvida den enskilda ledamotens arbetsinsatser har haft stor betydelse för vinstgenereringen. Bedömningen har skett utifrån arbetsinsatsen art, resultatet av arbetsinsatsen och huruvida den varit kontinuerlig.¹⁰⁹ Exempelvis befanns den deltidsarbetande kontoristen i RÅ 2000 not. 164 inte kvalificerat verksam trots att hon även var hälftenägande styrelseledamot.

Det är även genom refererad praxis fastslaget att den arbetsinsats som skall bedömas är den som skett i företaget. Att en delägare tidigare har upparbetade värden som han/hon för med sig till ett fåmansföretag innebär inte att han/hon per automatik blir kvalificerat verksam.¹¹⁰ Gällande förvaltande bolag beror utgången på om delägaren tagit beslut och vidtagit åtgärder som haft stor påverkan på värdet av det förvaltade. I de fall där arbetsinsatsen inte har påverkat värdet utan värdeökningen är till absolut största del hänförlig till omständigheter utanför delägarens kontroll, anses delägaren inte vara kvalificerat verksam.¹¹¹

¹⁰⁷ Se t.ex. RÅ 2002 ref. 21 och 2004 ref. 61

¹⁰⁸ Se ovan s. 21

¹⁰⁹ Se t.ex. RÅ 1999 not. 87 och RÅ 2000 not. 164

¹¹⁰ Se RÅ 1999 not. 87

¹¹¹ Se t.ex. RÅ 2007 ref. 15

I fråga om gemensamt bedriven verksamhet finns det uppenbarligen inget tak för hur många delägare som kan "buntas" ihop, så länge de gemensamt bedriver företagets verksamhet. De mål som är avgjorda i frågan, och refererade ovan, rörde alla bolag med ett stort delägarantal. Det kan också erinras om att trots att alla målen rörde tjänsteproducerande bolag, finns inget uttalat i motiveringen till paragrafen som säger att den enbart skall träffa den sortens företag, varför inte slutsats kan dras att inga andra sorters företag kan träffas av bestämmelsen.¹¹²

3.4 Skatteverkets tolkning

3.4.1. Skatteverkets allmänna råd

Skatteverket (före 2004 Riksskatteverket) beslutar om rekommendationer för hur skattelagstiftning skall tillämpas. Dessa rekommendationer kallas Allmänna råd och återfinns i en serie kallad SKV A. Dessa allmänna råd är vägledande men inte bindande vilket gäller såväl internt som externt. Att man inom myndigheten skulle avvika från de allmänna råden har dock ansetts vara ytterst osannolikt.¹¹³ I 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*" anges hur begreppet verksam i betydande omfattning bör tolkas. Det avgörande enligt SKV är vilken *ekonomisk* betydelse delägarens arbetsinsats i företaget har haft. När man bedömer den ekonomiska betydelsen bör enligt SKV hänsyn tas till företagets storlek, verksamhet, organisation och övriga omständigheter. SKV tolkar gruppen andra högre befattningshavare, vilken nämns som kvalificerat verksam i propositionen, som befattningshavare som är direkt underställda VD. Är det fråga om mindre företag kan även underordnade chefer och andra arbetsledare vara kvalificerat verksamma.

I vissa företag anser SKV att även personer utan ledarbefattningar kan uppfylla kriteriet, förutsatt att deras arbetsinsatser pga. företagets verksamhet och organisation har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget. SKV exemplifierar det sistnämnda med företag där delägarna gemensamt bedriver verksamhet som bygger på deras personliga arbetsinsats, såsom i konsult- eller kunskapsföretag. Om en person i ett företag med annan verksamhet fått en mindre andel i företaget pga. sin anställning skall den personen däremot inte anses verksam i betydande omfattning. I tidigare rekommendationer har SKV kvantifierat denna mindre andel till max två procent.¹¹⁴ Om ett företag ger delägare möjlighet att tillgodoräkna sin andel en viss andel av företagets vinst, bör sådan delägare anses vara kvalificerat verksam, oaktat storleken på företaget. SKV anser också att regelrätt anställning inte är nödvändig för att vara kvalificerat verksam, utan att även delägare utan anställning kan uppfylla kriteriet om delägaren på annat sätt utfört en arbetsinsats som har haft stor betydelse för vinstgenereringen.

Avslutningsvis anger de allmänna råden att det inte måste röra sig om heltidsanställning för att en delägare skall anses vara verksam i betydande omfattning, men enbart tillfälliga insatser såsom ett normalt styrelsearbete inte innebär att delägaren är kvalificerat verksam.

¹¹² Prop. 1989/90:110 s. 703

¹¹³ Lodin m.fl. s. 620

¹¹⁴ RSV S 1998:29

En kortare anställning bör inte föranleda att en delägare är kvalificerat verksam men om flera kortare anställningar av samma delägare föreligger kan det finnas anledning till motsatt bedömning.

3.4.2. Reflektioner kring Skatteverkets tolkning

En första reflektion är att Skatteverkets tolkning är mer ingående och detaljerad än vad lagstiftaren är i förarbetena. Man kan även konstatera att SKV i likhet med propositionen anger att man vid bedömningen av den ekonomiska påverkan en delägare haft skall ta hänsyn till "övriga omständigheter", och att SKV precis som lagstiftaren väljer att inte exemplifiera vilka övriga omständigheter man bör ta hänsyn till. Verkets uttalande att företagsledare alltid skall ses som kvalificerat verksamma möter kritik i doktrin. Där har ifrågasatts om det verkligen är i överensstämmelse med rättsutvecklingen att alltid betrakta företagsledare som verksamma i betydande omfattning, då praxis på senare år snarare fokuserat på hur verksamheten bedrivs och ser ut än den formella ställningen.¹¹⁵ Det rättsfall där ovanstående tydligast framgår är RÅ 2002 ref. 21.

3.5 SOU 2002:52

3.5.1 Tolkningsproblemen

*"Reglernas tillämpning förutsätter att delägaren varit verksam i bolaget i betydande omfattning. Bestämmelsen vållar betydande tillämpningsproblem i dag."*¹¹⁶

Denna utredning ledde inte fram till något lagförslag varför den inte har status som förarbete. Icke desto mindre är det den största utredning om fåmansföretagsproblematiken som gjorts under 2000-talet varför några av de tankegångar som presenteras i den förtjänar att uppmärksammas.

Utredningen uppmärksammar den problematik jag tidigare beskrivit angående den semantiska innebörden av uttrycken stor och påtaglig.¹¹⁷ Utredningen exemplifierar även med andra begrepp som möter samma problematik, såsom huvudsaklig och väsentlig och påtalar att man inom skattelagstiftningen använder sådana uttryck i olika hänseenden. Ibland är det en kvantitativ innebörd som åsyftas, ibland är det en kvalitativ. När det gäller begreppet "betydande" förekommer det på ett flertal ställen i skattelagstiftningen, med skiftande innebörd.¹¹⁸ Av den anledningen måste försiktighet iakttas när uttryck av sådan här karaktär påträffas i lagstiftning, det är av vikt att veta att ett begrepp kan ha stora inbördes skillnader i tolkning. Några analogislut låter sig således svårligen göras.

¹¹⁵ Rydin/Båvall s. 71

¹¹⁶ A. SOU s. 18

¹¹⁷ A. SOU s. 277

¹¹⁸ Ibid. a. s.

3.5.2. Förslag av kvantitativa tolkningsmodeller

I behandlingen av frågan om verksamhetskravet och problematiken med hur begreppet skall tolkas diskuterar utredningen huruvida det skulle vara möjligt med en precisering av kvantitativ modell. Diskussionen förs som analogi till de 30 % som uppställts som definition av begreppet betydande när det handlar om fördelningen mellan utomstående och aktiva delägare, den s.k. utomståenderegeln.¹¹⁹ Definitionen av begreppet är dock enbart tillämpligt på just den paragrafen. Diskussion förs i utredningen om huruvida det är möjligt att applicera en 30 % -regel på delägarens totala förvärvsverksamhet antingen i tid eller i inkomst. Utredarna kommer fram till att ingetdera är möjligt utan att resultatet blir snedvridet. När det gäller tidsaspekten ligger det orimliga i att en person som arbetar heltid utanför företaget kan arbeta ett stort antal timmar i företaget utan att komma upp i 30 % av hans/hennes totala arbetstid, medan någon som arbetar deltid utanför företaget inte behöver arbeta så mycket i företaget för att nå upp till taket. Om de 30 procenten istället skall tillämpas på den totala inkomsten blir resultatet lika snedvridet. Någon med en låg total inkomst kan ta ut ett mycket lägre belopp än en person med större total inkomst. På denna grund avfärdar utredarna en kvantifiering i form av procentandel av total förvärvsverksamhet, då syftet med regelsystemet helt förfelas.

Utredarna prövar även möjligheten att kvantifiera begreppet i ett visst antal arbetade timmar. Slutsatsen blir att en kvantifiering av "betydande omfattning" i ett visst antal timmar inte låter sig göras bland annat pga. bevisföringsproblematik. Den skattskyldige skulle behöva bevisa att han/hon *inte* arbetat mer än det bestämda antalet timmar, vilket svårligen låter sig göras. En ytterligare anledning att inte införa en sådan modell är att den inte säger något om huruvida några kvalitativa krav kan uppställas på det arbete den verksamme utfört. Hur mycket ett visst antal arbetade timmar påverkar vinstgenereringen kan ju givetvis fluktuera kraftigt. Ej heller skulle en sådan modell ta några hänsyn till vilken lön som tagits ut vilket får den följd att syftet med att undvika omvandlade arbetsinkomster inte uppfylls. Utredarnas ståndpunkt utifrån ovanstående resonemang gällande en kvantifierad precisering av begreppet "verksam i betydande omfattning" är att en sådan inte skulle leda till en mer rättsäker och förutsebar tillämpning.¹²⁰

Utredningens arbete med hur begreppet verksam i betydande omfattning skall tolkas resulterade i en lösning av preciseringsmodell. Man ansåg att lagtexten skulle innehålla den formulering som återfinns i specialmotiveringen till paragrafen, att delägaren skall anses verksam i betydande omfattning om hans arbetsinsats haft stor betydelse för vinstgenereringen.

¹¹⁹ För redogörelse av regeln, se avsnitt 2.5.7.

¹²⁰ A. SOU s. 299

4. Slutsatser och reflektioner

Av det anförda har visats att det centrala för tolkningen av rekvisitet verksam i betydande omfattning är uttalanden i förarbeten. Man kan notera att olika formuleringar har valts i den allmänna respektive den speciella motiveringen i dessa. I den förstnämnda är det påtaglig betydelse för vinstgenereringen som gäller, medan det i specialmotiveringen anges att betydelsen skall vara stor. De olika formuleringarna kommenteras inte och det är därför svårt att säga om det är en medveten ändring som görs eller om lagstiftaren anser att stor och påtaglig här är begrepp som skall ges samma innebörd. En semantisk tolkning av "stor" och "påtaglig" som ingår i motiveringarna och även andra begrepp av liknande karaktär låter sig naturligtvis inte göras eftersom det ligger i deras natur att de saknar en exakt språklig innebörd. Icke desto mindre måste ju en tolkning av lagstiftarens åsyftade mening göras. De "övriga omständigheter" som förarbetena talar om exemplifieras inte. På grund av uttrycket "övriga omständigheter" och lokutionen "måste ses i relation till" drar jag slutsatsen att lagstiftaren inte velat ge någon form av schablon utan avsåg att bedömning skall ske utifrån omständigheterna i varje enskilt fall.

Att sådan individuell prövning också görs visas i praxis där grundlig genomgång av de aktuella omständigheterna i varje fall sker. Det är tydligt att domstolen vinnlägger sig om att försöka fastställa huruvida delägaren haft stor betydelse för vinstgenereringen i det enskilda målet. I avgörandena anföras ofta att man gjort en samlad bedömning och att man förutom en del angivna orsaker också tagit hänsyn till "omständigheterna i övrigt". En specificering av vilka omständigheter som beaktats och om någon omständighet haft större tyngd än en annan, hade för tydlighets skull varit önskvärd. Ett krav på att högsta instans ger en uttömmande redogörelse för beaktade omständigheter anser jag kunna uppställas, i synnerhet då det aktuella rekvisitets tillämpning inte är glasklar. Gällande den individuella bedömningen går domstolen längre än vad förarbetena gör, då den även prövar de individuella omständigheterna för delägare med sådana positioner som förarbetena anger "naturligtvis" vara kvalificerat verksamma. Att SKV i sina allmänna råd fortfarande anser att vissa befattningar skall innebära att en delägare är kvalificerat verksam kan inte anses ha stöd i praxis.

En ytterligare reflektion som kan göras efter studier av praxis på området, är att ändamålsenlig tillämpning sker. Det erinras ofta i målen att syftet med att identifiera en kvalificerat verksam delägare är att identifiera en risk för inkomstomvandling. För att kunna fastslå om det föreligger sådan risk *måste* en ingående utredning av hur delägens arbetsinsats ser ut/har sett ut. Problemet med en domstolsbedömning som är så individuellt utformad, blir att domarnas vägledande värde sjunker. Dock får rättsläget anses vara fastställt angående en del situationer. Här avses att ett flertal fall avgjorts där omständigheterna varit likartade. Jag avser främst då värdepappers- eller fastighetsförvaltande bolag, där det får anses fastställt att delägaren inte är kvalificerat verksam om inte han/hon vidtagit åtgärder som påverkat värdet av det förvaltade. Inte heller har styrelseledamöter i något fall ansetts uppfylla rekvisitet, förutsatt att arbetsinsatsen legat inom ramen för sedvanligt styrelsearbete.

Av de förändringar och utredningar som gjorts kring fåmansföretagsbeskattningen kan slutsats dras att problematiken kring det behandlade rekvisitet verkar vara omöjlig att

komma runt, då den fortfarande kvarstår nästan två decennier efter att det infördes. Den utredning som gjordes i SOU 2002:52, kunde trots sin grundliga genomgång inte hitta en lösning på problemet i större utsträckning än att man föreslog en kodifiering av att arbetsinsatsen skulle ha stor betydelse för vinstgenereringen. Detta hade inte löst problemet då problemet med att avgöra huruvida stor betydelse förelegat hade kvarstått. Den kvantifieringsmodell som utreddes, innebärande att rekvisitet skulle vara uppfyllt om en viss andel av delägarrens totala förvärvsverksamhet var förlagd till fåmansföretaget, hade också inneburit orimliga konsekvenser. Det orimliga med en sådan modell anser jag inte enbart vara det faktum att samma omfattning av verksamhet i fåmansföretaget möter så olika bedömningar. Det mest orimliga anser jag ligga i det att delägarrens eventuella verksamhet *utanför* fåmansföretaget får inverkan på huruvida hans/hennes verksamhet inom fåmansföretaget anses vara i betydande omfattning och därmed i förlängningen på huruvida hans/hennes andel är kvalificerad.

Rekvisitet verksam i betydande omfattning är centralt i det system som finns för delägare av fåmansföretag. Huruvida rekvisitet är uppfyllt eller ej avgör om hela regelkomplexet blir tillämpligt för den enskilda delägaren. Då beskattningen hamnar på så olika nivåer beroende av om en vinst skall tjänste- eller kapitalbeskattas får rekvisitets eventuella tillämplighet mycket stora ekonomiska konsekvenser för den enskilda delägaren. Det är av den anledningen mycket viktigt för den enskilde delägaren att veta om han/hon är verksam i betydande omfattning. En sådan bedömning kan inte den enskilde delägaren idag göra med enkelhet, då kriterierna för rekvisitets uppfyllande inte är uttryckt i lagtext. För att kunna göra bedömningen måste delägaren ha kunskap om gällande rättsläge, vilket som visats fordrar kunskap om vad som uttalats i förarbeten och praxis. En sådan ordning är inte god, då den kräver av delägaren att denne är antingen mycket insatt i juridiken eller besitter förmåga (och inte minst tid) att sätta sig in i den. Även om definitionerna av fåmansföretag medför att även stora bolag kan räknas in i kategorin, torde det vanligaste vara att ett sådant är ett mindre företag. Som sådant torde utrymmet för att lägga mycket tid och ekonomiska resurser på anlitan av juridisk expertis vara mindre.

En lösning på problematiken anser jag vara omöjlig att finna med befintlig utformning, då rekvisitets tillämpning också innebär en tillämpning av förarbeten, vilka innehåller semantiskt mycket otydliga formuleringar. Det underlättas inte av att syftet med lagstiftningen är att identifiera en risk för inkomstomvandling. En sådan identifikation låter sig som visats svårligen göras. Att en bestämmelse med så avgörande betydelse har en så otydlig tillämpning är inte acceptabelt, då det medför osäkerhet hos delägare. Denna osäkerhet medför dels att delägaren måste nedlägga resurser för att utröna vilket handlingsalternativ som är det korrekta, dels att stora resurser tas i anspråk hos SKV för att utreda omständigheterna kring delägarrens arbetsinsats. Då formuleringen i förarbetena kräver att det utreds huruvida en delägarrens arbetsinsats haft stor betydelse för vinstgenereringen, kan inte domarna heller bli annat än individuella med följd att rättsläget förblir osäkert. Då utredningar av problemet inte hittat några möjliga lösningar inom ramen för nuvarande 3:12-system är det möjligt att det för att lösa problemet krävs en mer omfattande revidering alternativt ett upphörande av 3:12-systemet. Huruvida något av de alternativen är möjligt eller önskvärt är dock en diskussion som faller utanför ramen för förevarande framställning.

Källförteckning

Offentligt tryck

Utskottsbetänkande

2005/06:SkU10 Reformerade beskattningsregler för ägare i fåmansföretag (prop. 2005/06:40)

Propositioner

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

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

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

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

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

Prop. 2007/08:19 Sänkt kapitalvinstbeskattning för fåmansföretagare åren 2007–2009

Rapporter

Reformerad ägarbeskattning - effektivitet, prevention, legitimitet. Finansdepartementet 26 januari 2005

Statens offentliga utredningar m.m.

SOU 1989:2 Beskattning av fåmansföretag

SOU 2002:52 Beskattning av småföretagare

Skatteverket

RSV S 1998:29 Rekommendationer om beskattning av fåmansföretag m.m.

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

SKV:s handledning för beskattning av inkomst vid 2009 års taxering

SKV:s ställningstagande dnr. 131 694350–07/111, Utgör indirekt korsvist ägande sådant särskilt skäl som avses i 57 kap. 5 § IL (utomståenderegeln)

SKV:s rättsfallssammanställning 20/07

Litteratur

Lodin, Sven-Olof m.fl., Inkomstskatt, Malmö 2008

Påhlsson, Robert, Inledning till skatterätten, Uppsala 1998

Rydin, Urban, Beskattning av ägare till fåmansföretag, Stockholm 2006

Rydin, Urban & Båvall, Bertil, Beskattning av ägare till fåmansföretag, Vällingby 2008

Sandström, Kjell & Svensson, Ulf, Fåmansföretag, Vällingby 2008

Tjernberg, Mats, Fåmansaktiebolag, Göteborg 1999

Artiklar

Gunne, Cecilia, Rättsfallskommentar i SN nr. 6 2008

Grosskopf, Göran, Rättsfallskommentar i SN nr. 6 1994

- Rättsfallskommentar i SN nr. 6 2000

- Rättsfallskommentar i SN nr. 6 2003

- Rättsfallskommentar i SN nr. 6 2005

Hulgaard, Bodil, Några kommentarer angående 3:12-reglerna, SN nr. 3 1999

Tjernberg, Mats, Rättsfallskommentar i FAR INFO nr. 3 2002

- Rättsfallskommentar i FAR INFO nr. 4 2007

- Rättsfallskommentar i FAR SRS INFO nr. 10 2007

- Rättsfallskommentar i FAR SRS INFO nr. 2 2009

Rättsfall

Regeringsrättens årsbok, referat

RÅ 1993 ref. 99

RÅ 1997 ref. 48 I och II

RÅ 1999 ref. 28

RÅ 2001 ref. 37 I

RÅ 2002 ref. 21

RÅ 2002 ref. 27

RÅ 2004 ref. 61

RÅ 2005 ref. 3

RÅ 2005 ref. 25

RÅ 2007 ref. 15

RÅ 2008 ref. 58

Regeringsrättens årsbok, notismål

RÅ 1999 not. 87

RÅ 2000 not. 164

RÅ 2000 not. 165

RÅ 2002 not. 140

RÅ 2004 not. 125

RÅ 2004 not. 162

RÅ 2007 not. 2

RÅ 2007 not. 66

RÅ 2007 not. 37

RÅ 2007 not. 94

Regeringsrätten, övriga mål

RegR 5303--5305-1997

Kammarrättsavgöranden

Mål nr. 2964-03 KR i Jönköping

Mål nr. 4377-04 KR i Göteborg

Mål nr. 6708-04 KR i Stockholm

Mål nr. 518-05 KR i Sundsvall

Mål nr. 921-05 KR i Göteborg
Mål nr. 2315-05 KR i Göteborg
Mål nr. 3627-05 KR i Göteborg
Mål nr. 4303-05 KR i Jönköping
Mål nr. 7811-05 KR i Göteborg
Mål nr. 30-06 KR i Göteborg
Mål nr. 2049-06 KR i Jönköping
Mål nr. 3519-07 KR i Stockholm
Mål nr. 6442-07 KR i Göteborg
Mål nr. 1898-08 KR i Göteborg

Skatterättsnämndens förhandsbesked

Dnr. 122-06/D
Dnr. 91-07/D
Dnr. 95-07/D
Dnr. 117-07/D
Dnr. 168-07/D
Dnr. 105-08/D