



INTERNATIONELLA  
HANDELSHÖGSKOLAN  
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

# Verksamhetsrekvisitet i relation till förvaltande fåmansföretag

När anses delägare vara verksamma i betydande omfattning?

Masteruppsats inom Affärsjuridik (skatterätt)

Författare: Marcus Genfors

Handledare: Cathrine Rosell

Framläggningsdatum 12 maj 2014

Jönköping maj 2014

## Masteruppsats inom Affärsjuridik [Skatterätt]

Titel:	Verksamhetsrekvisitet i relation till förvaltande fåmansföretag – När anses delägare vara verksamma i betydande omfattning?
Författare:	Marcus Genfors
Handledare:	Cathrine Rosell
Datum:	2014-05-12
Ämnesord:	<b>Verksam i betydande omfattning, fastighetsförvaltning, kapitalförvaltning, arbetsinsatser, fåmansföretag, delägare.</b>

---

### Sammanfattning

Denna uppsats inriktar sig på rekvisitet *verksam i betydande omfattning* (verksamhetsrekvisitet) i relation till kapital- och fastighetsförvaltande fåmansföretag. För att delägare ska uppfylla verksamhetsrekvisitet skrevs i förarbetet att delägarens arbetsinsatser ska ha en påtaglig betydelse för vinstgenereringen i företaget. På grund av att delägares arbetsinsatser i förvaltningsföretag ofta är begränsade såväl tids- som omfattningsmässigt är det särskilt relevant att utreda under vilka omständigheter verksamhetsrekvisitet är uppfyllt i sådana typer av verksamheter.

Uppsatsens syfte är att utreda vilka arbetsinsatser och andra aktiviteter i kapital- och fastighetsförvaltande fåmansföretag som krävs för att delägare ska uppfylla verksamhetsrekvisitet. Lagtexten ger ingen definition eller vägledning till vad som avses med verksam i betydande omfattning. För att besvara uppsatsens syfte används därför främst praxis, förarbeten och betänkanden ges utrymme för att finna syfte och motiv till lagstiftningen.

Författaren tolkar rättsläget som att delägare i varken kapital- eller fastighetsförvaltande fåmansföretag uppfyller verksamhetsrekvisitet om deras arbetsinsatser inte överstiger tio timmar per år. Några enskilda aktiviteter eller arbetsuppgifter som medför att delägare uppfyller verksamhetsrekvisitet står enligt författaren inte att finna. Beträffande fastighetsförvaltande fåmansföretag är avgörande för bedömningen hur stor del av den dagliga verksamheten som sköts av delägare personligen respektive av utomstående. Avseende kapitalförvaltning tolkar författaren rättsläget som att delägare personligen kan företa begränsad värdepappershandel utan att uppfylla verksamhetsrekvisitet.

## Master Thesis in Commercial and Tax law (Tax law)

Title: Significantly active in management companies  
- What work effort is required by shareholders in order for them to be significantly active?

Author: Marcus Genfors

Tutor: Cathrine Rosell

Date: 2014-05-16

Subject terms: **Significantly active, real estate management, capital management, work effort, close companies, owner.**

---

### **Abstract**

This thesis focuses on the prerequisite significant activity in closely held companies that manages capital or real estate. Whether shareholders in close companies are considered to be significantly active or not determines how dividend and capital gains that shareholders receive shall be taxed. The preparatory work states that shareholders in close companies are significantly active if their undertakings contribute to the company's profit in a palpable way. The question that arises is when shareholders are considered to be significantly active in management companies since management of assets requires limited work effort from the shareholders.

The purpose of this thesis is to investigate which work effort, for instance number of work hours, tasks and other activities performed by the shareholders, that is required for shareholders to close companies to be considered significantly active. Since the law provides no guidance on how to interpret the meaning of significant activity the author is using primarily case law but also preparatory work and reports in order to answer the purpose of this thesis.

The conclusion made by the author is that neither owners to capital management companies or owners to real estate management companies are considered to be significantly active when they work less than ten hours per year. Furthermore there are according to the author no specific tasks or activities performed by the shareholders that makes them significantly active. Decisive in relation to real estate management is if the daily operations are fully or mostly performed by the shareholder or by external persons. Shareholders to capital management companies are not considered to be significantly active because of the mere fact that they personally perform the securities trading.

## Innehåll

<b>1 Inledning</b> .....	<b>1</b>
1.1 Bakgrund.....	1
1.2 Syfte och avgränsning.....	2
1.3 Metod och material.....	3
1.4 Disposition.....	5
<b>2 Syfte och motiv till fördelningsreglerna</b> .....	<b>7</b>
2.1 Historik.....	7
2.2 Likformighets och Neutralitetsprincipen.....	8
2.3 Författarens reflektioner.....	9
<b>3 Grundläggande definitioner</b> .....	<b>10</b>
3.1 Fåmansföretag.....	10
3.2 Företagsledare, delägare och deras närstående.....	11
3.3 Fördelningsregler och kvalificerade andelar.....	12
3.4 Verksam i betydande omfattning.....	14
3.4.1 Förarbetsuttalanden och betänkanden.....	14
3.4.2 Kommentarer från doktrin.....	15
3.4.3 Skatteverkets allmänna råd.....	16
3.4.4 Kvantitativa och kvalitativa tolkningsmetoder.....	17
3.4.5 Författarens reflektioner.....	18
<b>4 Rättsfallsreferat avseende fastighetsförvaltning</b> .....	<b>20</b>
4.1 Kammarrätten i Jönköping mål nr 4303-05.....	20
4.2 RÅ 2007 ref.15.....	20
4.3 HFD 2013 ref.11.....	21
4.4 Skatterättsnämndens förhandsbesked dnr 69-12/D.....	22
4.5 Kammarrätten i Stockholm mål nr 8825-12.....	22
4.6 Sammanfattning av rättsläget med kommentarer.....	23
<b>5 Rättsfallsreferat avseende kapitalförvaltning</b> .....	<b>25</b>
5.1 Rå 2004 ref.61.....	25
5.2 Kammarrätten i Stockholm mål nr 6708-04.....	25
5.3 RÅ 2009 not.68.....	26
5.4 Kammarrätten i Sundsvall mål nr 302-09.....	27
5.5 Skatterättsnämndens förhandsbesked dnr 25-09/D.....	27
5.6 Sammanfattning av rättsläget med kommentarer.....	28
<b>6 Avslutning</b> .....	<b>30</b>
6.1 Analys.....	30
6.2 Slutsats.....	32
<b>Referenslista</b> .....	<b>34</b>

# I Inledning

## I.1 Bakgrund

Aktiebolag och ekonomiska föreningar med fyra eller färre fysiska delägare som sammanlagt äger andelar som motsvarar mer än 50 % av rösterna i företaget är i lagtext definierade som fåmansföretag.<sup>1</sup> Risken för att delägare i fåmansföretag omvandlar progressivt beskattad tjänsteinkomst till kapitalbeskattad utdelning och kapitalvinst har länge ansetts vara stor. Därför infördes i och med skattereformen år 1990 särskilda skatteregler för delägare i fåmansföretag.<sup>2</sup> Reglerna som infördes innebär att det ska göras en fördelning mellan inkomstslaget tjänst och inkomstslaget kapital. Fördelningen mellan inkomstlagen syftar till att arbetsinkomst som delägare i fåmansföretag erhåller ska beskattas likvärdigt med anställdas löneinkomster.<sup>3</sup> Utdelning och kapitalvinst på så kallade kvalificerade andelar<sup>4</sup> i fåmansföretag ska hos fysiska delägare till viss del tas upp i inkomstslaget tjänst och till resterande del i inkomstslaget kapital.<sup>5</sup> En delägars andelar är kvalificerade om denne eller någon närstående till denne varit verksam i betydande omfattning i verksamheten under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren.<sup>6</sup>

Att vara verksam i betydande omfattning (att uppfylla verksamhetsrekvisitet) innebär att delägare eller någon till denne närstående ska ha varit verksam i sådan grad att arbetsinsatsen haft en väsentlig betydelse för vinstgenereringen i företaget.<sup>7</sup> I vilka fall en arbetsinsats ska anses påverka vinstgenereringen betydligt har inte preciserats, utan det har sagts att en bedömning måste göras i relation till företagets omfattning och övriga omständigheter. Dock har påpekats att det en person kan vara verksam i betydande omfattning trots att arbetsinsatsen understiger heltidsarbete.<sup>8</sup>

---

<sup>1</sup> Inkomstskattelag (1999:1229) (IL) 56 kap. 2 § 1p.

<sup>2</sup> Proposition 1989/90:110 s.467.

<sup>3</sup> Proposition 1989/90:110 s.467.

<sup>4</sup> Se avsnitt 3.3.1 för närmare förklaring av begreppet.

<sup>5</sup> IL 57 kap. 2 § första stycket.

<sup>6</sup> IL 57 kap. 4 § första stycket 1p.

<sup>7</sup> Proposition 1989/90:110 s.468.

<sup>8</sup> Proposition 1989/90:110 s.703.

Denna uppsats behandlar begreppet verksam i betydande omfattning i relation till fåmansföretag vars verksamhet bygger på kapital- och fastighetsförvaltning. Delägare i förvaltningsbolag är i vissa fall verksamma som styrelseledamöter som antingen är verksamma i ingen eller ringa omfattning i den dagliga verksamheten. I de fall då delägare är verksamma i verksamheten i ringa omfattning uppkommer frågan om deras arbetsinsats är betydande för vinstgenereringen i företaget och om deras andelar således är kvalificerade. Delägares arbetsinsatser i förvaltande fåmansföretag har behandlats av högsta instans<sup>9</sup> i ett antal mål.<sup>10</sup>

Uppsatsen är relevant för delägare i fåmansföretag och deras närstående eftersom det är av vikt att klargöra vilken arbetsinsats, om någon, som är acceptabel utan att verksamhetsrekvisitet anses vara uppfyllt. Huruvida verksamhetsrekvisitet är uppfyllt eller inte har en avgörande betydelse för beskattningskonsekvenserna när delägare i fåmansföretag erhåller utdelning eller kapitalvinst på sina andelar. Uppsatsen är också av intresse ur lagstiftarens synvinkel. I de situationer där varken delägare eller någon närstående anses ha varit verksamma i betydande omfattning innebär det att andelarna i företaget är okvalificerade. Detta medför i en sådan situation att utdelning och kapitalvinst faller utanför tillämpningen av de särskilda skattereglerna för delägare i fåmansföretag.

## **1.2 Syfte och avgränsning**

Syftet med denna uppsats är att analysera vilken arbetsinsats samt andra aktiviteter som krävs för att delägare i kapital- och fastighetsförvaltande fåmansföretag ska anses vara verksamma i betydande omfattning.

Skattereglerna för delägare i fåmansföretag är omfattande och komplicerade. Denna uppsats ämnar inte att på ett heltäckande sätt utreda och förklara dessa regler. Definitionerna av närståendekretsen, delägare, företagsledare och kvalificerade andelar kommer att förklaras på ett utförligt sätt då de är relevanta för uppsatsens syfte. Kvalificerade andelar i fåmansföretag omfattas av flera olika regler och rekvisit.<sup>11</sup> Denna uppsats berör kvalificerade andelar i relation till verksamhetsrekvisitet. Andelar i fåmansföretag är även kvalificerade om en delägare eller någon närstående uppfyllt verksamhetsrekvisitet i ett annat fåmansfö-

---

<sup>9</sup> Före 1 januari 2011 var högsta instans i skatterättsliga mål Regeringsrätten. Domstolen har efter detta datum bytt namn till Högsta förvaltningsdomstolen.

<sup>10</sup> HFD 2013 ref. 11, RÅ 2007 ref. 15 & RÅ 2009 not.68.

<sup>11</sup> IL 57 kap. 3-7 c §§.

retag som bedriver samma eller likartad verksamhet.<sup>12</sup> Begreppet *samma eller likartad verksamhet* berörs endast kort, eftersom det är ett separat rekvisit, vilket denna uppsats inte syftar till att utreda. Även om begreppet inte behandlas närmare i uppsatsen är det av vikt att upplysa om att det i praktiken krävs en noggrann utredning av detta begrepp för att avgöra delägarers beskattningskonsekvenser. Fåmansföretagsreglerna om dödsbon och handelsbolag kommer inte att beröras i denna uppsats eftersom det inte är relevant för att utreda omfattningen av delägarers arbetsinsatser.

Fördelningsreglerna som innebär en uppdelning av utdelning och kapitalvinst mellan inkomstslagen tjänst och kapital förklaras översiktligt i denna uppsats då det är fundamentalt för förståelsen avseende beskattning av ägare till fåmansföretag. Djupgående genomgång av fördelningsreglerna och skatteberäkning kommer inte att göras i denna uppsats eftersom det ligger utanför ramen för uppsatsens syfte.

Verksamhetsrekvisitet gäller alla fåmansföretag.<sup>13</sup> Denna uppsats omfattar dock endast företag vars verksamhet är förvaltning av fastigheter eller värdepapper (kapitalförvaltning). Anledningen till att detta är att förvaltning av fastigheter och värdepapper har ansetts kräva mindre arbetsinsatser än andra typer av verksamheter.<sup>14</sup> På grund av detta blir frågan vad som är att anse som verksam i betydande omfattning extra relevant i relation till dessa typer av verksamhet.

### **1.3 Metod och material**

För att besvara uppsatsens syfte används en traditionell juridisk metod. Denna metod innebär att rättskällornas inbördes hierarkiska ordning används för att utreda gällande rätt.<sup>15</sup> Lagtexten i inkomstskattelagen stadgar att en delägarers andelar i ett fåmansföretag är kvalificerade om delägaren eller någon inom närstående kretsen har varit verksamma i betydande omfattning i företaget.<sup>16</sup> Lydelsen i lagen är allmänt hållen och ger ingen vägledning i vad som menas med att vara verksam i betydande omfattning. Därför används till stor del

---

<sup>12</sup> IL 57 kap 4 § första stycket 1p.

<sup>13</sup> IL 57 kap. 4 § första stycket 1p.

<sup>14</sup> RÅ 2004 ref.61. & RÅ 2007 ref.15.

<sup>15</sup> Rättskällornas hierarkiska ordning är omdiskuterad. Ulf Bernitz m.fl. anser dock att rättskällornas rangordning är följande; Lag, praxis, förarbeten och doktrin. *Finna rätt* s. 28-29. I uppsatsen används denna rättskällhierarki.

<sup>16</sup> IL 56 kap 4 § första stycket.

rättspraxis för att besvara uppsatsens syfte. I första hand används domar från högsta instans<sup>17</sup>, eftersom avgöranden från dessa är prejudikat och har ett högre rättskällevärde än lägre instanser.<sup>18</sup> I de fall högsta instans genom dom fastställt förhandsbesked från Skatterättsnämnden utan att utveckla domskäl refereras Skatterättsnämndens bedömning, eftersom en motivering till domslutet är av vikt för att förstå rättsläget. Praxis från högsta instans är inte alltför omfattande på området. För att finna svar på uppsatsens syfte används därför även domar från kammarrätterna<sup>19</sup>. Kammarrätten är andra instans i skatterättsliga tvister och i civilrättsliga mål är Hovrätten andra instans. Angående rättskällevärdet på avgöranden från Hovrätten har det sagts att dessa inte anses som prejudikat men att de dock har en styrande effekt.<sup>20</sup> Motsvarande torde gälla för avgöranden från Kammarrätten på det skatterättsliga området. För att belysa rättsfrågor på området används också förhandsbesked från Skatterättsnämnden. Ett sådant förhandsbesked är bindande för Skatteverket och allmän förvaltningsdomstol i förhållande till den skattskyldige om denne yrkat det och beskedet vunnit laga kraft.<sup>21</sup>

En del av de refererade rättsfallen har stora likheter i såväl omständigheter som domslut. Det är ett medvetet val från författarens sida att välja snarlika rättsfall. Detta görs för att, så precist som möjligt, ta reda på hur stora arbetsinsatser som är möjliga att utföra utan att verksamhetsrekvisitet anses uppfyllt. Redan små variationer i delägares och närståendes arbetsinsatser kan nämligen leda till olika domslut.

Det är naturligt att söka svar på juridiska problem i förarbeten och praxis för de fall där lagtexten inte är tillräcklig.<sup>22</sup> I förarbetsuttalanden finns viss vägledning för hur verksamhetsrekvisitet är tänkt att tolkas. Förarbetsuttalanden är inte bindande.<sup>23</sup> Uppsatsen ger ändå dessa uttalanden utrymme för att finna syfte och motiv med lagstiftningen samt vägledning för lagtolkning.

---

<sup>17</sup> De mål från högsta instans som refereras i uppsatsen är; RÅ 2004 ref.61, RÅ 2007 ref.15, RÅ 2009 not.68 och HFD 2013 ref.11.

<sup>18</sup> Ulf Bernitz m.fl. *Finna rätt*. s.29.

<sup>19</sup> Kammarrätten i Stockholm mål nr 8825-12 samt mål nr 6708-04 & Kammarrätten i Sundsvall mål nr 302-09.

<sup>20</sup> Ulf Bernitz m.fl. *Finna rätt* s.125.

<sup>21</sup> Lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor 16 §.

<sup>22</sup> Ulf Bernitz m.fl. *Finna rätt* s.29.

<sup>23</sup> Ulf Bernitz m.fl. *Finna rätt* s.30.



Utöver lagtext, rättspraxis och förarbeten ges doktrin utrymme i denna uppsats. Doktrinen ger värdefulla synpunkter och resonemang kring verksamhetsrequisitet i förhållande till förvaltande fåmansföretag. Däremot är domstolarna inte bundna av vad som skrivs i doktrin varför det som skrivs däri inte ska uppfattas som gällande rätt.

Skatteverkets allmänna råd är partsinlagor i domstolstvister beträffande skattemål och ger uttryck för hur Skatteverket tolkat relevant lagtext samt praxis. Därmed utgör de allmänna råden Skatteverkets syn på rättsläget. På grund av detta är det motiverat att i uppsatsen redogöra för de allmänna råden<sup>24</sup>.

## **1.4 Disposition**

Uppsatsen inleder sitt andra kapitel med att beskriva bakgrunden till varför delägare i fåmansföretag är särbehandlade i skatterättslig mening. Kapitlet behandlar därefter likformighets och neutralitetsprincipen i relation till fåmansföretag. Dessa principer är grundläggande på skatterättens område. Såväl historiken som principerna är viktiga för att förstå resterande del av uppsatsen och framförallt analys och slutsats. I detta kapitel ger författaren avslutningsvis en kort kommentar med personliga reflektioner kring motiven till lagstiftningen samt de principer som nämnts i kapitlet.

Tredje kapitlet ger läsaren viktiga definitioner såsom; vilka företag som är fåmansföretag, vem som är delägare, företagsledare och vilka personer som i skatterättslig mening ingår i deras närståendekrets. Vad som är kvalificerade andelar förklaras också i detta kapitel. Nämnade definitioner är fundamentala på rättsområdet eftersom de avgör beskattningsekvenserna för skattskyldiga personer som är delägare och verksamma i fåmansföretag. Tredje kapitlet redogör också för fördelningsreglerna samt innebörden av *verksam i betydande omfattning* (verksamhetsrequisitet). Fördelningsreglerna är utmärkande för beskattningen av delägare i fåmansföretag. En förutsättning för att reglerna ska bli tillämpliga är att verksamhetsrequisitet är uppfyllt. Detta kapitel redogör även för hur Skatteverket anser att requisitet ska tolkas, samt innehåller även kommentarer och kritik kring requisitet från doktrin. Tredje kapitlet avslutas med en delanalys där författaren reflekterar över och kommenterar vad som skrivits om verksamhetsrequisitet.

Fjärde kapitlet innehåller rättsfallsreferat. Rättsfallen i detta kapitel rör situationer då fåmansföretaget bedrivit fastighetsförvaltning. Referaten är en kombination av avgöranden

---

<sup>24</sup> De allmänna råd som åsyftas är SKV A 2006:12.

från Regeringsrätten, Högsta förvaltningsdomstolen, Kammarrätterna och förhandsavgöranden från Skatterättsnämnden. Rättspraxisen återges i kronologisk ordning med det äldsta<sup>25</sup> först. Avslutningsvis i detta kapitel sammanfattar författaren vad som framkommit i rättsfallen samt lämnar personliga reflektioner och åsikter beträffande domsluten.

Femte kapitlet innehåller rättsfallsreferat beträffande kapitalförvaltande företag. I övrigt är dispositionen av detta kapitel densamma som i föregående.

Sjätte och sista kapitlet i denna uppsats innehåller analys och slutsats. I analysen sammanfattar författaren rättsläget mot bakgrund av vad som tidigare nämnts i uppsatsen, och ger här till egna åsikter, tankar och reflektioner på området. Avslutningsvis besvaras uppsatsens syfte i slutsatsen.

---

<sup>25</sup> Med äldsta rättsfall avses här det tidigast avgjorda målet av det material som behandlas i uppsatsen.

## 2 Syfte och motiv till fördelningsreglerna

### 2.1 Historik

Särskilda skatteregler<sup>26</sup> för delägare i fåmansföretag infördes på 1970-talet efter att företagskatteberedningen gjort en kartläggning av förhållanden i fåmansföretag. Beredningen kom fram till att det förekom en omfattande skatteplanering och missbruk av skattelagstiftningen. Beredningen kom även fram till att många företag bildas endast i syfte att uppnå skattefördelar för företagets ägare. Fåmansföretag skiljer sig från andra företag med flera ägare på så sätt att det ofta är samma personer som är ägare, styrelse och anställda. Detta medför enligt företagsskatteberedningen att ett fiktivt tvåpartsförhållande existerar mellan fåmansföretag och dess ägare, eftersom det är ägarna som har all beslutanderätt över företaget.<sup>27</sup> Ett fåmansföretag är därför, enligt beredningen, i realiteten inte alltid det självständiga rättssubjekt som ett aktiebolag normalt sett är enligt aktiebolagslagen.<sup>28</sup> År 1999 tillsattes en utredning i syfte att grundligt utreda skattelagstiftningen för delägare i fåmansföretag (kallad 3:12-utredningen). Utredningen kom fram till samma slutsatser som företagsskatteberedningen gjorde på 1970-talet. Det faktum att ägare på bolagsstämman kan fatta beslut om överlåtande av egendom, ingående av avtal mellan ägare och företaget samt att ägarna även kan besluta om hur vinstmedlen ska disponeras medför en betydande risk för kringgående av skattelagstiftningen.<sup>29</sup>

*Tjernberg* påpekade att frågan är befogad om det verkligen är motiverat att rikta misstankar mot vissa grupper av skattskyldiga såsom gjorts mot delägare i fåmansföretag. Han belyser dock att det torde vara så att skattskyldiga med stort handlingsutrymme ökar risken för oönskad skatteplanering och skattefusk.<sup>30</sup> Skatteberedningen får stöd av *Laurin* som drog slutsatsen att handlingsutrymme är den största orsaken till skattefusk och att fåmansföretagare är den grupp av skattskyldiga som oftast använder handlingsutrymmet till att skaffa sig oönskade skattefördelar.<sup>31</sup>

---

<sup>26</sup> Fördelningsreglerna, se avsnitt 3.3 för närmare beskrivning.

<sup>27</sup> SOU 1975:54 s.9.

<sup>28</sup> Aktiebolagslag (SFS 2005:551) 2 kap 4 § och 2 kap 24-25 §§.

<sup>29</sup> SOU 2002:52 s.107.

<sup>30</sup> *Tjernberg, Fåmansaktiebolag*, s.71.

<sup>31</sup> *Laurin, På heder och samvete. Skattefusks orsaker och utbredning*, s.375.

Vinst som uppkommer i ett fåmansföretag kan främst bero på två saker, antingen på delägarnas arbetsinsatser eller på avkastning på kapitaltillgångar som företaget äger. 3:12-utredningen skrev i sitt betänkande att vinst i många fåmansföretag beror på delägarnas arbetsinsatser och att det mera sällan torde röra sig om renodlad kapitalavkastning, men att en kombination av dessa två förekommer.<sup>32</sup> På grund av att det endast är vinst som beror på delägars arbetsinsatser som ska omfattas av de särskilda skattereglerna för delägare i fåmansföretag uttalades i förarbetet inför skattereformen år 1990, att det bör finnas en särskild möjlighet att beakta beskattningsekvenserna i de fall då vinst uppstår vid försäljning av ett företag där vinsten är hänförlig till kapitalinkomster istället för delägarnas arbetsinsatser.<sup>33</sup>

## 2.2 Likformighets och Neutralitetsprincipen

Utdelning och kapitalvinst på andelar i aktieföretag ska som regel tas upp i inkomstlaget kapital.<sup>34</sup> För kvalificerade andelar i fåmansföretag gäller dock att sådana inkomster ska fördelas mellan inkomstlaget tjänst och inkomstlaget kapital.<sup>35</sup> Delägare i fåmansföretag kan erhålla inkomster från företaget främst genom lön, utdelning och kapitalvinst. Utdelning och kapitalvinster är kapitalinkomster, sådana inkomster beskattas endast statligt med en skattesats på 30 %.<sup>36</sup> Lön ska tas upp i inkomstlaget tjänst och beskattas med en progressiv skattesats beroende på hur stor inkomsten är.<sup>37</sup> I samband med skattereformen år 1990 ansågs det föreligga en risk att delägare i fåmansföretag skulle undlåta att ta ut lön och istället endast erhålla lägre beskattad utdelning trots att ersättningen egentligen var kompensation för deras arbetsinsats i företaget.<sup>38</sup>

Den svenska skattelagstiftningen är utformad efter att antal grundläggande principer, en av dessa är likformighetsprincipen. Denna princip innebär att likartade fall ska beskattas på ett likartat sätt.<sup>39</sup> För att uppnå likformighet och rättvisa mellan delägare i fåmansföretag och

---

<sup>32</sup> SOU 2002:52 s.113.

<sup>33</sup> Proposition 1989/90:110 s.468.

<sup>34</sup> IL 42 kap. 1 §.

<sup>35</sup> IL 57 kap. 2 § första stycket.

<sup>36</sup> IL 65 kap 7 §.

<sup>37</sup> IL 11 kap. 1 § första stycket och IL 65 kap. 3-5 §§.

<sup>38</sup> Proposition 1989/90:110 s.467. och proposition 1990/91:54 s.218.

<sup>39</sup> SOU 2002:52 s.110.

anställda i exempelvis börsnoterade företag ansågs det nödvändigt att införa skatteregler som anger hur kapitalvinst och utdelning ska fördelas mellan inkomstslagen.<sup>40</sup>

En annan grundläggande princip inom svensk skatterätt är neutralitetsprincipen. Principen kan ha olika betydelser beroende på i vilket sammanhang den diskuteras.<sup>41</sup> I lagstiftningssammanhang ges principen ofta innebörden att skatteneutralitet ska råda i den meningen att skattskyldigas handlingsalternativ inte ska styras av skattelagstiftningen.<sup>42</sup> En skattskyldig ska således inte välja en viss företagsform endast på grund av förmånligare skatteregler. I denna uppsats används neutralitetsprincipen även vid en jämförelse av beskattningskonsekvenserna för delägare i fåmansföretag som driver olika typer av verksamheter.

### 2.3 Författarens reflektioner

Författaren anser att *Tjernberg* belyser en viktig aspekt när han frågar sig om det är motiverat att rikta särskilda misstankar mot delägare i fåmansföretag. Motiven till skattelagstiftningen för delägare i fåmansföretag tycks ge uttryck för ståndpunkten, att alla som driver ett fåmansföretag skulle bereda sig oönskade skattefördelar om detta var möjligt. Så är nog inte alltid fallet. Det torde dock, enligt författaren, vara så att få personer frivilligt skulle betala mer skatt än vad som krävs. Det är således svårt att anföra starka argument emot *Tjernbergs* åsikter.

Företagsskatteberedningen och 3:12-utredningen har noggrant utvärderat och diskuterat beskattningsreglerna för delägare i fåmansföretag. Slutsatsen som dragits av dessa utredningar är att det, för att uppnå skatteneutralitet, krävs en särreglering för delägare i fåmansföretag. Risker att fåmansföretagare bereder sig oönskade skattefördelar har ansetts gälla generellt och inte specifikt för enskilda branscher. På grund därav är det viktigt att domstolarna tillämpar fördelningsreglernas rekvisit på ett enhetligt sätt, oavsett vilken typ av verksamhet fåmansföretaget bedriver. Bedömningen av när en delägare är i verksam i betydande omfattning bör inte ske mer restriktivt i förhållande till kapital- och fastighetsförvaltning än i förhållande till övriga verksamhetstyper, eftersom en sådan bedömning skulle medföra en brist i skatteneutraliteten mellan fåmansföretag.

---

<sup>40</sup> Proposition 1990/91:54 s.218.

<sup>41</sup> Tjernberg, *Fåmansaktiebolag*, s. 68.

<sup>42</sup> SOU 2002:52 s.111.

## 3 Grundläggande definitioner

### 3.1 Fåmansföretag

Ett aktiebolag i vilket fyra eller färre fysiska personer tillsammans äger andelar som motsvarar mer än 50 % av samtliga röster i företaget är ett fåmansföretag.<sup>43</sup> Vid en bedömning avseendes hur många delägare ett aktiebolag har, ska hänsyn tas till delägarers närstående (närståendekretsen). En person och dess närstående ska ur ett skatterättsligt perspektiv anses vara en och samma delägare. Bedömningen ska göras med utgångspunkt från den äldsta personen och sedan i fallande åldersordning, en person ska dock endast räknas in i en närståendekrets och kan inte vara närstående till flera delägare.<sup>44</sup>

Vid en bedömning av hur många delägare ett företag har är det av vikt att vara medveten om att flera delägare som är verksamma i betydande omfattning, under beskattningsåret eller har varit det under något av de fem föregående beskattningsåren, anses vara en och samma delägare. Detta gäller också om delägarna varit verksamma i ett av företaget helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägt fåmansföretag under samma period.<sup>45</sup> Denna bestämmelse i lagen syftar till att förhindra att delägare kringgår lagstiftningen genom att sprida ut ägandet i företaget på flera personer. Som exempel kan nämnas att Regeringsrätten i en dom fastslagit att ett företag med 150 delägare, som alla var verksamma i betydande omfattning, omfattades av fåmansföretagsdefinitionen.<sup>46</sup>

Till kategorin av fåmansföretag räknas även aktiebolag och ekonomiska föreningar där näringsverksamheten är uppdelad på flera olika verksamheter och en fysisk person genom innehav av andelar, genom avtal eller på annat sätt har den faktiska bestämmanderätten över verksamheten och kan förfoga över dess resultat.<sup>47</sup>

Aktiebolag som är marknadsnoterade är inte fåmansföretag.<sup>48</sup> Anledningen till att dessa är undantagna från definitionen som fåmansföretag är att marknadsnoterade företag anses

---

<sup>43</sup> IL 56 kap. 2 § 1p.

<sup>44</sup> IL 56 kap 5 §.

<sup>45</sup> IL 57 kap 3 § andra stycket.

<sup>46</sup> RÅ 1993 ref 99.

<sup>47</sup> IL 56 kap 2 § 2p.

<sup>48</sup> IL 56 kap. 3 §.

vara underkastade sådan insyn och kontroll att någon risk för inkomstomvandling och tillförskaffande av oönskade skattefördelar inte föreligger.<sup>49</sup>

### 3.2 Företagsledare, delägare och deras närstående

Företagsledare i fåmansföretag är den som antingen personligen eller genom närstående *äger andelar* och genom sin ställning i företaget har ett *väsentligt inflytande*.<sup>50</sup> Dessa rekvisit är kumulativa och det krävs således att en person både äger andelar, antingen direkt eller genom närstående, och har en ställning som ger personen väsentligt inflytande. Skatteverket menar att avgörande för bedömningen av vem som är företagsledare är vilka arbetsuppgifter och befogenheter som en person har genom avtal eller på liknande sätt. I sina allmänna råd skriver Skatteverket också att varken det faktum att en person sitter i styrelsen för företaget eller är familjemedlem till en företagsledare automatiskt medför att personen själv är företagsledare.<sup>51</sup> I de fall där två makar driver ett fåmansföretag menar Skatteverket att det vid bedömningen om en eller båda makarna är företagsledare ska tas hänsyn till; verksamhetens art, deras arbetsuppgifter, makarnas utbildning och tidigare yrkeserfarenhet.<sup>52</sup>

Delägare i fåmansföretag är en fysisk person som äger andelar i företaget direkt eller indirekt.<sup>53</sup>

Närståendekretsen är i skatterättslig mening definierad som make, förälder, mor och farföräldrar, avkomling<sup>54</sup> och avkomlings make, syskon, syskons make och avkomling samt dödsbo som någon ur övriga närståendekretsen är delägare i.<sup>55</sup> Regeringsrätten har fastslagit att det endast är fysiska personer och dödsbon som kan ingå i närståendekretsen.<sup>56</sup> Av vikt att påtala beträffande närståendekretsen är att endast sambor som tidigare antingen har varit gifta, har eller har haft gemensamma barn räknas som make, övriga samboende tillhör

---

<sup>49</sup> Proposition 1989/90:110 s.602. se även SOU 2002:52 s.258.

<sup>50</sup> IL 56 kap. 6 § andra stycket.

<sup>51</sup> SKV A 2006:12

<sup>52</sup> SKV A 2006:12

<sup>53</sup> IL 56 kap. 6 § första stycket.

<sup>54</sup> Styvbarn och fosterbarn räknas som avkomling, IL 2 kap. 22 § andra stycket.

<sup>55</sup> IL 2 kap. 22 § första stycket.

<sup>56</sup> RÅ 1990 ref. 22.

inte närståendekretsen.<sup>57</sup> Skälen till detta är det ansetts alltför svårt att bevisa samboförhållanden i andra situationer.

Om inte hänsyn togs till närståendekretsen i skatterättsliga sammanhang skulle delägare i fåmansföretag kunna kringgå lagstiftningen genom att besluta om utdelning till familj och släkt.<sup>58</sup>

### **3.3 Fördelningsregler och kvalificerade andelar**

Utdelning som en fysisk delägare erhåller på kvalificerade andelar ska tas upp i inkomstslaget tjänst istället för inkomstslaget kapital till den del beloppet överstiger gränsbeloppet<sup>59</sup>. Upp till gränsbeloppet ska utdelningen tas upp till två tredjedelar i inkomstslaget kapital.<sup>60</sup> Detsamma gäller för kapitalvinst på kvalificerade andelar.<sup>61</sup> Utdelning och kapitalvinst ska dock inte tas upp i inkomstslaget tjänst till den del det medför att delägare eller någon inom närståendekretsen under avyttringsåret och de fem föregående beskattningsåren tagit upp ett belopp som överstiger 90 respektive 100 inkomstbasbelopp i detta inkomstslag.<sup>62</sup>

De ovan beskrivna fördelningsreglerna tillämpas endast för delägare som äger så kallade kvalificerade andelar.<sup>63</sup> En delägars andelar är kvalificerade om delägaren personligen eller någon inom dennes närståendekrets varit verksam i betydande omfattning i företaget under det aktuella beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren.<sup>64</sup> Andelar i ett fåmansföretag kan vara kvalificerade även om ingen person varit verksam i betydande omfattning i det företaget men däremot i ett annat fåmansföretag i vilket det första företaget, direkt eller indirekt, ägt andelar i.<sup>65</sup> Ett exempel på en sådan situation är när en fysisk person äger ett moderbolag och är verksam i betydande omfattning i ett dotterbolag, ande-

---

<sup>57</sup> IL 2 kap. 20 §.

<sup>58</sup> SOU 2002:52 s.121.

<sup>59</sup> Förklaring och beräkning av gränsbeloppet ges inte i denna uppsats.

<sup>60</sup> IL 57 kap. 20 §.

<sup>61</sup> IL 57 kap. 21 §.

<sup>62</sup> IL 57 kap. 21 §.

<sup>63</sup> IL 57 kap. 2 § första stycket.

<sup>64</sup> IL 57 kap. 4 § första stycket 1p.

<sup>65</sup> IL 57 kap. 4 § första stycket 2p.



larna i moderbolaget är då kvalificerade på grund av att verksamhetsrekvisitet är uppfyllt i dotterföretaget.

Ytterligare en situation som kan medföra att en delägares andelar i ett fåmansföretag är kvalificerade är om delägaren eller någon inom dennes närstående krets varit verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet.<sup>66</sup> Denna reglering tar sikte på de situationer då en verksamhet förs över helt eller delvis till ett annat fåmansföretag som driver verksamheten vidare.<sup>67</sup> Regeringsrätten har fastslagit att överföring av tillgångar mellan fåmansföretag kan medföra att de bedriver samma eller likartad verksamhet i lagens mening. Så var fallet när ett fastighetsförvaltande fåmansföretag överlät en fastighet till ett annat fåmansföretag och fastigheten även efter överlåtandet skulle användas i det överlåtande företags verksamhet.<sup>68</sup> Likaså ansågs två kapitalförvaltande fåmansföretag bedriva samma eller likartad verksamhet när ett företag överlät en betydande aktiepost till ett annat, eftersom aktieposten var betingad av det överlåtande företags verksamhet.<sup>69</sup> Det torde enligt 3:12-utredningen krävas ett verksamhetssamband mellan två fåmansföretag för att de ska anses bedriva samma eller likartad verksamhet. Faktorer som ägaridentitet och vad som i dagligt tal betraktas som likartad verksamhet bör inte träffas av bestämmelsen.<sup>70</sup>

Det finns ett undantag till när andelar är kvalificerade även om ovan nämnda rekvisit är uppfyllda. Detta undantag är den så kallade utomstående regeln, vilken innebär att andelarna inte är kvalificerade i de fall en utomstående person äger en betydande andel av företaget och har rätt till utdelning på sina andelar.<sup>71</sup> Det har sagts att den utomstående måste äga 30 % av företaget för att regeln ska vara tillämplig.<sup>72</sup> Utomstående regeln är dock inte alltid tillämplig då en utomstående person äger en betydande andel av företaget, utan andelarna kan fortfarande vara kvalificerade om det finns särskilda skäl. För att avgöra om det finns

---

<sup>66</sup> IL 57 kap. 4 § första stycket 1p.

<sup>67</sup> SOU 2002:52 s.313.

<sup>68</sup> RÅ 1997 ref 48 II.

<sup>69</sup> RÅ 1997 ref 48 I.

<sup>70</sup> SOU 2002:52 s.314.

<sup>71</sup> IL 57 kap 5 § första stycket.

<sup>72</sup> Proposition 1989/90:110 s.468.

sådana skäl ska förutsättningarna under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren beaktas.<sup>73</sup>

### **3.4 Verksam i betydande omfattning**

#### **3.4.1 Förarbetsuttalanden och betänkanden**

Lagtexten ger ingen definition eller förklaring till verksamhetsrekvisitet. Däremot skrevs i förarbetet<sup>74</sup> att delägare eller någon i närståendekretsen måste ha utfört arbete i företaget som haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen. Vidare uttalades i förarbetet att bedömningen inte ska göras endast utifrån ägar- och verksamhetsförhållanden vid tidpunkten för utdelningen eller kapitalvinsten.<sup>75</sup> I ovan nämnda förarbete står det följande:

*”En person ska alltid anses verksam i betydande omfattning i ett företag om hans arbetsinsatser har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget. Till denna grupp av kvalificerat verksamma hör naturligtvis företagsledare och andra högre befattningshavare.”<sup>76</sup>*

När verksamhetsrekvisitet först infördes gjordes bedömningen, huruvida delägare eller någon i närståendekretsen varit verksamma i företaget i betydande omfattning, från och med det aktuella beskattningsåret och tio beskattningsår bakåt i tiden.<sup>77</sup> Numera följer av lagtextens lydelse att tidsfristen halverats och bedömningen sker nu endast 5 år bakåt.<sup>78</sup> Verksamhetsrekvisitet ställer inga krav på att arbetsinsatsen som är utförd av delägare eller närstående ska vara ett heltidsarbete. Huruvida det utförda arbetet varit betydande för vinstgenereringen i företaget ska avgöras med hänsyn tagen till företagets omfattning och övriga omständigheter. Enbart det faktum att en person sitter i styrelsen i företaget utan att utföra kontinuerligt arbete ska inte leda till slutsatsen att verksamhetsrekvisitet är uppfyllt.<sup>79</sup>

Departementschefen skrev i förarbetsuttalandet att det endast är avkastning på delägars arbetsinsatser som ska träffas av fördelningsreglerna.<sup>80</sup> Detta bekräftar att det måste ha va-

---

<sup>73</sup> IL 57 kap 5 § första stycket.

<sup>74</sup> Proposition 1989/90:110.

<sup>75</sup> Proposition 1989/90:110 s.468.

<sup>76</sup> Proposition 1989/90:110 s.703.

<sup>77</sup> Proposition 1989/90:110 s.468.

<sup>78</sup> IL 57 kap. 4 § första stycket 1p.

<sup>79</sup> Proposition 1989/90:110 s.703.

<sup>80</sup> Proposition 1989/91:110 s.469.

rit fråga om kontinuerligt arbete i företaget och inte endast styrelsearbete. Vidare uttalades att det är omöjligt att i praktiken avgöra hur stor del av utdelning och kapitalvinst som är hänförlig till arbetsinsatsen, varför det ansågs nödvändigt att tillämpa en schabloniserad beskattning i form av fördelningsregler.<sup>81</sup>

Verksamhetsrekvisitet diskuterades i betänkandet<sup>82</sup> som 3:12-utredningen överlämnade till regeringen år 2002. Utredningen förtydligade att rekvisitet ska tolkas kvalitativt med sikte på den ekonomiska betydelsen av delägars arbetsinsatser snarare än kvantitativt antal arbetade timmar.<sup>83</sup> Ett exempel som gavs i betänkandet var att exempelvis en telefonist eller vaktmästare förvisso enligt vanligt språkbruk varit verksamma i betydande omfattning i företaget, men att deras arbetsinsats inte torde påverkat vinstgenereringen påtagligt. Vid en sådan situation borde verksamhetsrekvisitet inte anses uppfyllt.<sup>84</sup> Utredningen kom fram till att verksamhetsrekvisitet leder till viss osäkerhet beträffande i vilka situationer det anses uppfyllt och föreslog att lagtexten borde kompletteras med ett ytterligare stycke med följande formulering:

*“en andelsägare och närstående till honom anses normalt verksam i betydande omfattning i företaget om personens arbetsinsatser har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget.”<sup>85</sup>*

Det av utredningen föreslagna stycket infördes dock inte i lagen.

### **3.4.2 Kommentarer från doktrin**

*Alstadsaeter* och *Jacob* har beträffande verksamhetsrekvisitet påtalat att, det för det första inte i lag finns något klagörande av när rekvisitet är uppfyllt, och för det andra att det dessutom tycks råda en bristande kontroll av vem som är verksam i företaget och påverkar vinstgenereringen i betydande omfattning.<sup>86</sup>

Frågan huruvida fördelningsreglerna överhuvudtaget borde tillämpas på kapital och fastighetsförvaltande fåmansföretag eller inte har varit omdiskuterat. *Söderholm* och *Grosskopf* ansåg att fåmansföretag som bedriver kapitalförvaltning och fastighetsförvaltning borde un-

---

<sup>81</sup> Proposition 1990/91:54 s.218.

<sup>82</sup> SOU 2002:52.

<sup>83</sup> SOU 2002:52 s.310.

<sup>84</sup> SOU 2002:52 s.311.

<sup>85</sup> SOU 2002:52 s.313.

<sup>86</sup> *Alstadsaeter, Annette och Martin, Jacob, 3-12 reglerna har blivit för generösa och används för skatteplanering.*

dantas från fördelningsreglerna. När en fysisk person förvaltar aktier i ett börsnoterat företag beskattas personen för kapitalvinst och utdelning i inkomstslaget kapital. När kapitalförvaltning bedrivs genom ett fåmansföretag kommer utdelning och kapitalvinst att kedjebeskattas. Detta blir effekten eftersom företaget, genom vilket kapitalförvaltningen bedrivs, först betalar skatt på vinsten eller utdelningen det erhåller, därefter blir den fysiska delägaren beskattad enligt fördelningsreglerna när utdelning eller kapitalvinst erhålls från fåmansföretaget. På grund av detta saknas det, enligt *Grosskopf* och *Söderholm*, grund för att tillämpa fördelningsreglerna på kapitalförvaltande fåmansföretag.<sup>87</sup>

*Burmeister* ansluter sig till *Söderholm* och *Grosskopf* och menar att det är lämpligt att kapital och fastighetsförvaltande fåmansföretag undantas från fördelningsreglerna. Åtminstone i de fall där det rör sig om passiv kapitalförvaltning eller fastighetsförvaltning som är utlagd på entreprenad. *Burmeister* påpekar att dessa typer av fåmansföretag riskerar kostsamma och utdragna skatteprocesser på grund av den osäkerhet som verksamhetsrekvisitet medför.<sup>88</sup>

*Tjernberg* håller inte med *Söderholm*, *Grosskopf* och *Burmeister*. Han menar att de likvida medel som investerats i kapital och fastighetsförvaltning kan bestå av upparbetade vinstmedel eller realisationsvinst som uppstått på grund av delägars tidigare arbetsinsats. På grund av detta är det olämpligt att per definition undanta kapitalförvaltande fåmansföretag från fördelningsreglerna. Möjligheten för delägare i kapital och fastighetsförvaltande fåmansföretag att undgå att träffas av fördelningsreglerna finns enligt *Tjernberg* genom att bevisa att delägare eller någon närstående inte varit verksamma i betydande omfattning i verksamheten.<sup>89</sup> När fördelningsreglerna först infördes fanns i lagen en uttrycklig möjlighet att undgå att träffas av fördelningsreglerna. För att detta skulle ske krävdes att delägare bevisade att utdelning och kapitalvinst inte var hänförlig till dennes eller någon närståendes arbetsinsats. Denna möjlighet togs dock bort från lagtexten då den bedömdes vara alltför svårtillämpad.<sup>90</sup>

### **3.4.3 Skatteverkets allmänna råd**

Skatteverkets åsikt är att verkställande direktör (VD) och högre befattningshavare i regel bör anses vara verksamma i betydande omfattning. Med högre befattningshavare avser

---

<sup>87</sup> Söderholm, Ulf och Grosskopf, Göran, *Den nya fåmansföretagsbeskattningen*, s.94-95.

<sup>88</sup> Burmeister, Jari, *Skattenytt* 1998 s.750.

<sup>89</sup> Tjernberg, Mats, *Fåmansaktiebolag*, s. 284.

<sup>90</sup> Söderholm, Ulf och Grosskopf, Göran, *Den nya fåmansföretagsbeskattningen*, s.95.

Skatteverket chefer direkt underställda VD. Dock påpekas att även chefer på lägre nivå och arbetsledare ofta uppfyller verksamhetsrekvisitet, speciellt när det handlar om mindre företag.<sup>91</sup> Delägare utan någon formell anställning i företaget kan också uppfylla verksamhetsrekvisitet, under förutsättning att denne har haft stor påverkan på vinstgenereringen. En styrelsemedlem som utför normalt styrelsearbete ska vanligtvis, enligt skatteverket, inte anses uppfylla verksamhetsrekvisitet. Med normalt styrelsearbete menar Skatteverket sådant arbete som ligger inom ramen för styrelsens behörighet i ett verksamhetsdrivande företag med VD och anställda.<sup>92</sup>

#### **3.4.4 Kvantitativa och kvalitativa tolkningsmetoder**

Hur verksamhetsrekvisitet ska tolkas har vållat mycket problem sedan det infördes. 3:12-utredningen diskuterade i sitt betänkande<sup>93</sup> om det fanns något lämpligt sätt att i lagen förtydliga rekvisitet. Som lagen lyder ska delägare eller någon inom närståendekretsen ha varit verksam i betydande omfattning i företaget för att delägarens andelar ska vara kvalificerade och träffas av fördelningsreglerna.<sup>94</sup> Det är ordet *betydande* det råder tolkningssvårigheter kring. Utredningen framhåller att det på skatterättens område finns flera ord som används för att formulera rekvisit. Huvudsaklig, övervägande, väsentlig och betydande är exempel på sådana ord. Dessa ord har enligt utredningen ingen exakt språklig innebörd, vilket medför att det blir svårt att veta vad som avses med formuleringarna, speciellt eftersom de ibland ges kvantitativa och ibland kvalitativa innebörder.<sup>95</sup>

Det framhölls av 3:12-utredningen att ordet *betydande* ska ges en kvalitativ innebörd i relation till verksamhetsrekvisitet. En prövning av om en arbetsinsats har varit betydande för vinstgenereringen måste göras i varje enskilt fall. Utredningen undersökte om det var lämpligt att ge formuleringen *betydande* till en numerisk innebörd, exempelvis genom att verksamhetsrekvisitet skulle sätta krav på ett visst antal arbetade timmar för att vara uppfyllt. Slutsatsen blev dock att en numerisk innebörd av rekvisitet skulle bli svårtillämpad och lätt

---

<sup>91</sup> SKV A 2006:12.

<sup>92</sup> SKV A 2006:19.

<sup>93</sup> SOU 2002:52.

<sup>94</sup> IL 57 kap. 4 §.

<sup>95</sup> SOU 2002:52 s.277.

att kringgå. Eftersom fördelningsreglerna för delägare syftar till att motverka omvandling av arbetsinkomst till kapitalinkomst ansågs inte regler som är lätta att kringgå lämpliga.<sup>96</sup>

### 3.4.5 Författarens reflektioner

Som nämnts ovan<sup>97</sup> är en person som, personligen eller genom närstående, äger andelar i ett fåmansföretag och dessutom har väsentligt inflytande däri att anse som företagsledare. För att en delägare eller någon inom närståendekretsen ska anses ha uppfyllt verksamhetsrekvisitet krävs att deras arbetsinsats haft en betydande påverkan på vinstgenereringen i företaget. I samband med skattereformen år 1990 skrevs bland annat i propositionen<sup>98</sup> att företagsledare tillhör den grupp som uppfyller verksamhetsrekvisitet. Frågan som, enligt författaren, uppstår är om att ha väsentligt inflytande i företaget kan likställas med att arbetsinsatsen har haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen. Om så inte är fallet, skulle det som uttryckts i förarbetet antyda att delägare enbart på grund av sin bestämmanderätt genom ägarintresse i företaget uppfyller verksamhetsrekvisitet. Särskilt intressant blir frågan i de fall en delägare har möjligheten att utöva ett väsentligt inflytande men i praktiken inte använder den rätten.

Skatteverket menar att det vid bedömningen av vem som är företagsledare ska tas hänsyn till vilka arbetsuppgifter som en viss person utför samt vilka befogenheter denne har. Vidare menar Skatteverket att väsentligt inflytande på grund av ägarintresse inte är tillräckligt utan inflytandet ska grunda sig på delägarens ställning i företaget. Författaren anser att en person som utför de arbetsuppgifter och har sådana befogenheter som Skatteverket anser krävs för att vara företagsledare, sannolikt också haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen.

Skatteverket anser att en person som är VD i ett fåmansföretag i de flesta fall har uppfyller verksamhetsrekvisitet. Författaren håller med i detta avseende. En VD:s arbetsuppgifter består i att, efter styrelsens riktlinjer, sköta den löpande förvaltningen av företaget.<sup>99</sup> En person som utför arbetsuppgifter och fattar beslut inom ramen för den löpande förvaltningen torde i de flesta fall ha på stor påverkan på vinstgenereringen. I mindre företag kan det dock vara så att gränsen mellan styrelse och VD inte är lika distinkt som i större före-

---

<sup>96</sup> SOU 2002:52 s.313.

<sup>97</sup> se rubrik 3.2.

<sup>98</sup> Proposition 1989/90:110 s.703.

<sup>99</sup> ABL 8 kap. 29 §.

tag. Det kan exempelvis förhålla sig så att en person formellt sett är VD men de facto inte utför mer omfattande arbetsuppgifter än sedvanligt styrelsearbete. Detta på grund av att det inte föreligger någon skyldighet att utse VD i fåmansföretag.<sup>100</sup> I de fall fåmansföretag saknar VD, utförs arbetsuppgifterna som ligger inom ramen för det uppdraget istället sannolikt av styrelsen. En fråga som enligt författaren är befogad i sammanhanget är om det spelar någon roll för bedömningen av verksamhetsrekvisitet hur företagets ledning är sammansatt. Detta är intressant eftersom Skatteverket har som utgångspunkt att en person i egenskap av VD uppfyller verksamhetsrekvisitet, medan en person som sitter i styrelsen som utgångspunkt inte gör det. Det föreligger således en risk att bedömningen av verksamhetsrekvisitet påverkas av vilken position en person har i företaget även om det utförda arbetet i företaget varit detsamma oavsett position.

Det råder i doktrin delade meningar om huruvida kapital och fastighetsförvaltande fåmansföretag borde omfattas av verksamhetsrekvisitet eller inte. *Burmeister* torde ha rätt i att verksamhetsrekvisitet är oförutsägbart och leder till dyra skatteprocesser för fåmansföretag. Författarens åsikt är trots detta, till skillnad från *Burmeisters*, att det inte är lämpligt att undanta vissa typer av fåmansföretag från fördelningsreglerna<sup>101</sup>. Ett sådant undantag skulle nämligen innebära ett avsteg från likformighets- och neutralitetsprincipen, eftersom beskattningsekvenserna för delägare skulle komma att skilja sig åt beroende på vilken typ av verksamhet företaget bedriver. *Tjernberg* menar att möjligheten till att undantas från fördelningsreglerna existerar om delägare kan bevisa att varken de eller någon närstående uppfyllt verksamhetsrekvisitet. Detta stämmer förvisso, dock anser författaren att det föreligger svårigheter i att avgöra i vilka situationer verksamhetsrekvisitet är uppfyllt. Så anser författaren vara fallet eftersom delägars arbetsinsatser bedöms från beskattningsåret och fem år bakåt i tiden. Det torde i vissa fall föreligga svårigheter i att i efterhand avgöra hur omfattande en arbetsinsats var för två eller tre år sedan.

---

<sup>100</sup> ABL 8 kap 27 §.

<sup>101</sup> För beskrivning av reglerna se avsnitt 3.3.

## **4 Rättsfallsreferat avseende fastighetsförvaltning**

### **4.1 Kammarrätten i Jönköping mål nr 4303-05**

A ägde tillsammans med sina barn det fastighetsförvaltande företaget X AB. A var bolagets styrelseledamot, VD och enda anställda. När företaget avyttrades till en extern part uppkom tvisten om huruvida A:s andelar var kvalificerade på grund av att han varit verksam i betydande omfattning eller inte.

A ansåg sig inte ha varit verksam i betydande omfattning och anförde som grund för detta att hans arbetsuppgifter bestod i att skriva under men inte upprätta deklARATIONER, skicka ut hyresavier och utöva viss tillsyn över fastigheterna. Drift och skötsel av fastigheterna sköttes dock av hyresgästerna. Hur många timmars arbete A arbetade med detta framkom inte i målet, A framhöll dock att han arbetet mycket begränsad tid i X AB, eftersom han hade heltidsanställning i ett annat företag. Slutligen anförde A att värdeökningen på fastigheten berodde på de åtgärder som hyresgästerna, och inte han personligen, utfört på fastigheten.

Skatteverket menade att A varit verksam i betydande omfattning eftersom företaget inte skulle ha visat något positivt resultat överhuvudtaget utan hans arbetsinsatser. Skatteverket anförde också att bedömningen om huruvida någon är verksam i betydande omfattning ska göras utifrån en kvalitativ bedömning, en delägare ska således anses verksam i betydande omfattning redan om företaget är beroende av dennes arbetsinsatser för att verksamheten ska fortlöpa. Vidare framhöll Skatteverket att A:s arbetsinsatser inte begränsats till att avse styrelsearbete eller ens ren administration utan han, genom att ha haft viss tillsyn över fastigheterna, aktivt tagit del i skötseln av dem.

Med hänsyn till de arbetsuppgifter A utfört och att de varit begränsade tidsmässigt kom Kammarrätten i sitt domslut fram till att A inte varit verksam i betydande omfattning. Domen överklagades inte av någon part.

### **4.2 RÅ 2007 ref.15**

A avyttrade sina andelar i X AB till Y AB, som ägs av A och hans bror. X AB var ett rent fastighetsförvaltande företag som hyrde ut fastigheterna till Y AB samt externa hyresgäster. Skötsel och underhåll av fastigheterna sköttes och bekostades av hyresgästerna.

A:s arbetsinsats i X AB uppgick till 2,5 timmar på per år. Arbetsuppgifterna bestod i att utföra administration och bokföring samt att utfärda fakturor. A anförde att en sådan ringa arbetsinsats inte har haft påverkan på vinstgenereringen i företaget. A tog inte ut någon lön



för det fåtal timmar han arbetat i X AB. A menade också att den kapitalvinst som uppstått vid försäljningen av X AB var hänförlig till den allmänna värdeökningen på fastighetsmarknaden. Under en tioårsperiod fanns det totalt 401 verifikationer i X AB.

Skatteverket anförde att fastighetsförvaltande fåmansföretag skulle falla utanför tillämpningen av de särskilda beskattningsreglerna för delägare i fåmansföretag om kapitalvinst berodde enbart på svängningar på fastighetsmarknaden. Allt arbete relaterat till fastighetsförvaltningen har utförts av A som inte uppburit någon lön, en del av kapitalvinsten är därför enligt Skatteverket hänförlig till A:s nedlagda arbete och ska därför beskattas enligt fördelningsreglerna.

Regeringsrätten kom i sitt domslut fram till att A inte varit verksam i betydande omfattning i den mening som avses i lagen.

### **4.3 HFD 2013 ref.11**

A och B ägde genom X AB det fastighetsförvaltande företaget Y AB. Frågan i målet var om A och B:s andelar i X AB var kvalificerade på grund av deras arbetsinsatser i Y AB.

A och B har varit ansvariga för verksamheten i Y AB i egenskap av styrelseledamot och styrelsesuppleant. Vidare har dem administrerat hyresbetalningar, haft daglig tillsyn över fastigheterna och haft kontakt med hyresgäster och myndigheter. Några om eller tillbyggnader hade inte gjorts på fastigheterna men däremot löpande renoveringar. Företagets revisor skötte under hela tiden bolagets ekonomiska förvaltning.

A och B anförde att de arbetat åtta respektive tolv timmar i veckan med fastighetsförvaltningen i företaget. De hade båda två andra heltidsanställningar vid sidan av verksamheten i Y AB. A och B fick lön utbetald till sig om 30 000 kr en gång, utöver detta fick A ersättning om totalt 240 000 kr för det arbete han utförde i samband med försäljningen av företaget.

Högsta förvaltningsdomstolen beslutade att A och B:s andelar i X AB var kvalificerade på grund av deras arbetsinsatser i Y AB och att kapitalvinsten skulle beskattas enligt fördelningsreglerna för delägare i fåmansföretag. Domstolen påpekade att arbetsinsatserna i detta fall varit betydligt mer omfattande än i RÅ 2007 ref 15, både gällande antal arbetade timmar och karaktären på det nedlagda arbetet. A och B har utfört flera praktiska uppgifter i verksamheten samt även de flesta administrativa arbetsuppgifter som krävts.

#### **4.4 Skatterättsnämndens förhandsbesked dnr 69-12/D**

A övervägde att avyttra sitt fastighetsförvaltande företag X AB och ansökte om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden.

A ägde samtliga andelar i X AB som förvaltade hyresfastigheter samt en industrifastighet. A:s arbetsinsatser bestod i att medverka vid byte av hyresgäster, enligt uppgift i genomsnitt fyra byten per år. A besiktigade fastigheterna och visade lägenheter för potentiella hyresgäster. Utöver detta hade A viss tillsyn över fastigheterna. Det gavs ingen närmare precision av vad detta innebar. A anförde dock att arbetet inte överstigit tio timmar om året. De administrativa och tekniska uppgifterna sköttes av utomstående parter. A hade en anställning på ett annat företag som inte bedrev fastighetsförvaltning och tog därför inte ut någon lön för sitt arbete i X AB.

Skatterättsnämnden ansåg, utifrån vad som A anfört, att arbetsinsatserna inte har en påtaglig betydelse för vinstgenereringen och beslutade därför att andelarna inte var kvalificerade.

#### **4.5 Kammarrätten i Stockholm mål nr 8825-12**

A var ägare till koncernmoderföretaget X AB, han var även styrelseledamot, VD och firma-tecknare i samtliga dotterföretag. Det fanns inte några anställda i något av företagen inom koncernen. Det hade förekommit fastighetstransaktioner inom koncernen som enligt Kammarrätten inte kunde betraktas som betydelselösa. Ett stort antal verifikationer hade dessutom skett inom koncernen, något som enligt domstolen tydde på att A i allra högsta grad måste varit verksam i koncernen. Domstolen hänvisade till RÅ 2007 ref. 15 där delägaren inte var verksam i betydande omfattning. Dock påpekade domstolen att det endast fanns 401 verifikationer under en tioårsperiod, medan det i förvarande fall fanns 356 verifikationer under en tvåårsperiod. För att ett så stort antal verifikationer ska vara möjliga krävs att någon är verksam.

Domstolen påpekade också att det faktum att A inte haft någon annan anställning utanför koncernen måste tyda på att han varit verksam i betydande omfattning. Vad A anförde om att utdelningen är hänförlig till den allmänna värdeökningen på fastighetsmarknaden lämnades, i brist på utredning, utan avseende. Kammarrätten ansåg med hänsyn till ovan nämnda att A varit verksam i betydande omfattning. Domen överklagades inte av någon part.

## 4.6 Sammanfattning av rättsläget med kommentarer

Endast det faktum att en delägare är innehar en nyckelposition i ett företag och att företaget därför är beroende av denne för att verksamheten ska kunna fortlöpa är inte, såsom Skatteverket anfört, tillräckligt för att uppfylla verksamhetsrekvisitet. Delägare har inte i något av de fall som refererats i uppsatsen uppfyllt verksamhetsrekvisitet på den grund som Skatteverket anfört.

Författarens bedömning, av vad som krävs för att delägare i fastighetsförvaltande fåmansföretag ska uppfylla verksamhetsrekvisitet, har sin utgångspunkt i målen RÅ 2007 ref.15 och HFD 2013 ref.11. Vid en jämförelse mellan de båda målen framkommer att några specifika arbetsuppgifter i sig inte är avgörande för huruvida delägare genom sina arbetsinsatser uppfyller verksamhetsrekvisitet eller inte. Delägars arbetsinsatser bedöms istället utifrån ett helhetsperspektiv, där avgörande är om verksamheten till största del sköts av delägare personligen eller av utomstående. Även antal arbetade timmar är en faktor som påverkar bedömningen av delägars arbetsinsatser. I RÅ 2007 ref.15 var delägarnas arbetsuppgifter begränsade till att utfärda fakturor och sköta administrationen i företaget, underhåll och tillsyn av fastigheterna sköttes av hyresgästerna. Delägens arbetsinsats uppgick till två och en halv timme per år. Regeringsrätten kom i domen fram till att arbetsinsatsen var så begränsad att delägarna inte uppfyllde verksamhetsrekvisitet. I HFD 2013 ref.11 hade delägarna tillsyn över fastigheterna, skötte kontakten med hyresgäster och myndigheter samt administrerade hyresbetalningar. Delägarna arbetade åtta till tolv timmar i veckan. På grund av att arbetsinsatserna i det senare målet var betydligt mer omfattande, såväl omfattningsmässigt som tidsmässigt, ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att delägarna uppfyllde verksamhetsrekvisitet.

Författaren anser det vara klargjort att delägare inte uppfyller verksamhetsrekvisitet om det praktiska arbete som verksamheten kräver endast delvis utförs av delägarna personligen. I de fall då delägare personligen sköter hela eller merparten av verksamheten torde verksamhetsrekvisitet dock vara uppfyllt. Beträffande antal arbetade timmar tolkar författaren rättsläget som så, att en arbetsinsats som understiger tio timmar per år inte medför att verksamhetsrekvisitet är uppfyllt. Denna tolkning görs mot bakgrund av RÅ 2007 ref.15 samt Skatterättsnämndens förhandsbesked.<sup>102</sup>

---

<sup>102</sup> Skatterättsnämndens förhandsbesked dnr 69-12/D, meddelat 2013-06-13.

Det är dock tänkbart att gränsen stäcker sig något längre tio timmar per år. Om så är fallet och var den gränsen i så fall går anser författaren inte vara klagjort.

Det är inte enbart antalet arbetade timmar och omfattningen av det praktiskt utförda arbetet som avgör bedömningen av huruvida verksamhetsrekvisitet är uppfyllt eller inte. Kammarrätten i Stockholm har i ett avgörande<sup>103</sup> lagt vikt vid hur många verifikationer som fanns i företaget. I målet fanns det 356 verifikationer under en tvåårsperiod (178 per år). Det framkom inte i målet hur mycket tid delägaren arbetat i företaget. Kammarrätten påpekade att det i fallet RÅ 2007 ref. 15, där delägaren inte uppfyllde verksamhetsrekvisitet, fanns 401 verifikationer men då under en tioårsperiod (ca 40 per år). På grund av att antalet verifikationer i målet från Kammarrätten var betydligt fler ansåg domstolen att delägaren uppfyllt verksamhetsrekvisitet. En bedömning likt den Kammarrätten i Stockholm gjorde torde enligt författaren bli aktuell främst när övriga uppgifter om delägars arbetsinsats saknas. Även om det, liksom beträffande antalet arbetade timmar, inte går att dra någon exakt gräns kan målet från Kammarrätten i Stockholm och RÅ 2007 ref.15 utgöra riktmärken för betydelsen av antalet verifikationer i företaget. En bedömning likt den Kammarrätten i Stockholm gjorde torde enligt författaren bli aktuell främst när övriga uppgifter om delägars arbetsinsats saknas.

I ett antal fall har argumentet att utdelning eller kapitalvinst är hänförlig till en generell värdeökning på fastigheterna som företaget förvaltar framförts. Argumentet har vunnit framgång i RÅ 2007 ref.15 samt i ett mål från Kammarrätten i Jönköping.<sup>104</sup> I HFD 2013 ref.11 konstaterade dock Högsta förvaltningsdomstolen att värdeökningar på fastigheter inte *per definition* utesluter att delägare genom sina arbetsinsatser uppfyller verksamhetsrekvisitet. Författaren tolkar uttalandet från Högsta förvaltningsdomstolen som ett förtydligande och inte som en förskjutning i praxis. Till grund för den tolkningen ligger att arbetsinsatserna i HFD 2013 ref.11 var betydligt mer omfattande än i de två äldre målen. Detta innebär enligt författaren att delägare inte utan vidare kan undgå att uppfylla verksamhetsrekvisitet genom att hänvisa till en värdeökning på grund av andra omständigheter än dennes arbetsinsatser. Underlag som visar på en generell värdeökning eller att förbättringar på fastigheterna gjorts av extern part kan dock påverka bedömningen av verksamhetsrekvisitet. Så torde vara fallet i de situationer då arbetsinsatsen är begränsad omfattningsmässigt.

---

<sup>103</sup> Kammarrätten i Stockholm mål nr 8825-12, meddelad 2013-06-19.

<sup>104</sup> Kammarrätten i Jönköping mål nr 4303-05, meddelad 2006-09-12. Se även RÅ 2007 ref. 15.

## 5 Rättsfallsreferat avseende kapitalförvaltning

### 5.1 RÅ 2004 ref.61

Regeringsrättens dom är ett fastställande av Skatterättsnämndens förhandsbesked. X ansökte om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden för att få klargjort huruvida hans andelar skulle anses kvalificerade om han genomförde omstruktureringar i sitt andelsinnehav.

X anförde följande. Han sitter som styrelseledamot i det markandsnoterande Y AB, i vilket han också äger andelar som motsvarar en röstandel om tolv procent. X har för avsikt att bilda ett av honom helägt företag Z AB, för att sedan överlåta sina andelar i Y AB till det nybildade företaget. X kommer att fatta alla beslut och är ensam firmatecknare i Z AB, hans insatser kommer dock att vara av mycket ringa omfattning och sträcka sig till att besluta om att Z AB förvärvar ytterligare aktier i Y AB. Ingen närstående till X kommer att vara verksam, direkt eller indirekt, i Z AB. Inte heller kommer X eller någon närstående till honom att driva ett annat fåmansföretag med samma eller likartad verksamhet som Z AB gör.

Skatterättsnämnden meddelade att X:s andelar i Z AB inte skulle anses kvalificerade eftersom han, med hänsyn till vad han själv anförde, inte skulle komma att vara verksam i betydande omfattning i den mening som avses i lagtexten<sup>105</sup>.

### 5.2 Kammarrätten i Stockholm mål nr 6708-04

A var ensam ägare av X AB och tillsammans med sin hustru B styrelseledamot i bolaget. A avyttrade företaget och tvisten i målet gällde huruvida A varit verksam i betydande omfattning i företaget och därav hade kvalificerade andelar.

X AB hade två verksamhetsgrenar, varav den första bestod i förvaltning av ett kommanditbolag i vilket A var verksam, den andra verksamhetsgrenen bestod i handel med värdepapper. Kammarrätten hänvisade till tidigare praxis<sup>106</sup> där det fastslagits att det faktum att delägaren är verksam i ett av fåmansföretaget kontrollerat kommanditbolag inte medför att andelarna i fåmansföretaget är kvalificerade. Frågan i detta mål var om verksamhetsgrenen som byggde på värdepappersförvaltning skulle föranleda annan bedömning.

---

<sup>105</sup> IL 57 kap. 4 §.

<sup>106</sup> RÅ 2001 ref. 5 del I.

Värdepappershandeln företogs via en bank. Avtalet mellan X AB och banken visade dock att företaget endast köpt vissa tjänster men det framgick inte av avtalet vem som fattade beslut om förvärv och avyttring av värdepapper. Domstolen menade att det på grund av detta förutsattes att A i egenskap av styrelseledamot och VD fattade dessa beslut och tog löpande initiativ till förändringar av värdepappersinnehavet. Därför var värdepappersförvaltningen sedvanlig depåförvaltning och inte en diskretionär förvaltning såsom A anförde. Kammarrätten påpekade vidare att de relativt stora löneutbetalningar som A och B erhållit måste tas med i en helhetsbedömning.

Kammarrätten kom i sitt domslut fram till att A:s andelar i X AB var kvalificerade på grund av att han varit verksam i betydande omfattning. Domen överklagades inte.

### **5.3 RÅ 2009 not.68**

Detta avgörande från Regeringsrätten är ett fastställande av Skatterättsnämndens förhandsbesked<sup>107</sup>. I målet ägde A samtliga aktier i X AB, han var också ensam styrelseledamot i företaget. Från och med år 2003 byggde verksamheten i X AB uteslutande på värdepappersförvaltning. Handeln med värdepapper företogs av A, hans arbetsinsats understeg tio timmar per år. Företaget förvärvade värdepapper för belopp mellan 300 000 och 1 400 000 på år, avyttringar av värdepapper uppgick till belopp mellan 14 000 och 1 400 000 per år. Antalet transaktioner varierade mellan 17 och 52 stycken per år.

Frågan i målet var om A:s andelar i X AB är kvalificerade på grund av att han varit verksam i betydande omfattning. Skatteverket, till skillnad från A, ansåg att så var fallet och anförde att värdepappersförvaltningen utförts av A som därav varit verksam i betydande omfattning.

Skatterättsnämnden påtalade i sin bedömning att arbetsinsatser i kapitalförvaltande fåmansföretag, i praxis inte ansetts vara av sådan dignitet att de medfört att andelar varit kvalificerade. Skatterättsnämnden hänvisade även i sin bedömning till ett mål<sup>108</sup> gällande fastighetsförvaltning, där uppkommen kapitalvinst var hänförlig till värdeökningen på fastighetsmarknaden och inte till delägarens arbetsinsatser.

Skatterättsnämnden ansåg att antalet förvärv och avyttringar av aktier, som A företag genom X AB, varit frekventa och avsett inte obetydliga belopp. Nämnden uttalade dock att

---

<sup>107</sup> Skatterättsnämndens förhandsbesked Dnr 29-08/D meddelat 2008-10-16.

<sup>108</sup> RÅ 2007 ref. 15.

det med beaktande mot vad som framkommit i målet och omständigheterna i övrigt inte fanns något som tydde på att A:s arbetsuppgifter haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen i företaget. Skatterättsnämnden ansåg därför att A:s andelar i X AB inte var kvalificerade.

#### **5.4 Kammarrätten i Sundsvall mål nr 302-09**

A var ensam ägare till B AB. När A avyttrade företaget ansåg han att andelarna inte var kvalificerade eftersom han inte varit verksam i betydande omfattning

Företaget bedrev sedan femton år tillbaka värdepappersförvaltning och hade inga anställda. A anförde att hans arbetsinsatser varit av mycket ringa omfattning. Förvaltningen av värdepapperna sköttes av A, transaktionerna skedde dock genom en av A anlitad bank på kommission. Någon redogörelse för hur många timmar A arbetat i företaget angavs inte i målet.

Skatteverket bestred detta och anförde att företagets huvudsakliga verksamhet var värdepappersförvaltning och enbart det faktum att kapitalvinsten är hänförlig till värdeökningen på värdepapper inte borde medföra att arbetsinsatsen varit obetydlig för vinstgenereringen i företaget, eftersom det krävs en anseilig tidsåtgång till att analysera och förvalta värdepapperna. Skatteverket anförde vidare att bedömningen måste göras utifrån den beloppsmässiga omfattningen av antalet transaktioner i företaget.

Kammarrätten yttrade i sina domskäl att det med hänsyn till tidigare praxis<sup>109</sup> på området samt vad som framkommit om A:s arbete i företaget inte kan anses ha haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen eftersom värdepappersförvaltningen skedde via en bank. Andelarna var således inte kvalificerade enligt Kammarrätten. Domen överklagades inte.

#### **5.5 Skatterättsnämndens förhandsbesked dnr 25-09/D**

A äger samtliga andelar i X AB. Inför en likvidation av företaget ställde A frågan till Skatterättsnämnden huruvida hon varit verksam i betydande omfattning i företaget och om hennes andelar på denna grund var kvalificerade.

X AB bedrev, under de åren som det är fråga om i målet, endast värdepappersförvaltning. Under åren 2004-2007 företogs värdepappersförvaltningen av A. Efter år 2007 tecknades ett avtal med en bank om diskretionär värdepappersförvaltning. Frågan i målet var om A

---

<sup>109</sup> RÅ 2004 ref. 61 & RÅ 2009 not. 68.

varit verksam i betydande omfattning åren 2004-2007 innan avtalet med banken tecknades. Under perioden då A skötte förvaltningen har hennes arbetsinsats understigit tio timmar per år och arbetsuppgifterna i företaget har enbart varit att köpa och sälja markandsnoterade värdepapper. Förvärven av värdepapper har uppgått till belopp mellan 1 700 000 och 7 600 000 per år och avyttringar uppgick till belopp mellan 1 800 000 och 7 500 000. Antalet transaktioner i X AB varierade mellan 11 och 47 per år. A erhöll lön från X AB som ersättning för utfört arbete.

Såväl A som Skatteverket anser att A inte varit verksam i betydande omfattning.

Skatterättsnämnden kom i sin bedömning fram till att A inte varit verksam i betydande omfattning under något år, eftersom hennes arbetsinsats i företaget inte haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen. Att förvärv och avyttringar varit både frekventa och av inte obetydliga belopp samt att A erhållit lön från X AB föranleder inte någon annan bedömning.

## **5.6 Sammanfattning av rättsläget med kommentarer**

Delägars arbetsinsatser i kapitalförvaltande fåmansföretag har i praxis inte visat sig vara tillräckligt omfattande för att uppfylla verksamhetsrekvisitet. Av de fall som refererats i denna uppsats är det endast i målet från Kammarrätten i Stockholm<sup>110</sup> som delägaren uppfyllt verksamhetsrekvisitet. Domslutet motiverades av Kammarrätten med att delägaren personligen skötte värdepappersförvaltningen och fattade placeringsbesluten. Detta domslut torde dock ha liten eller ingen betydelse för rättsläget, eftersom det senare avgjorts prejudicerande mål i Regeringsrätten<sup>111</sup> där det inte haft någon betydelse för bedömningen av verksamhetsrekvisitet att delägaren personligen skötte värdepappersförvaltningen. Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked gjort samma bedömning som Regeringsrätten.<sup>112</sup>

På grund av att det inte finns något prejudicerande fall från högsta instans fall där delägare i kapitalförvaltande fåmansföretag uppfyllt verksamhetsrekvisitet anser för författaren att det inte går att avgöra var gränsen går för delägars arbetsinsatser. Författaren anser att kapitalförvaltningen kan skötas av delägare personligen och att det således inte måste vara fråga om diskretionär förvaltning för att delägare ska undgå att uppfylla verksamhetsrekvisitet.

---

<sup>110</sup> Kammarrätten i Stockholm mål nr 6708-04 meddelad 2013-06-19.

<sup>111</sup> RÅ 2009 not.68.

<sup>112</sup> Skatterättsnämndens förhandsbesked 25-09/D meddelat 2009-09-30.



I praxis framkommer att delägare som arbetar med verksamheten tio timmar eller mindre per år inte uppfyller verksamhetsrekvisitet. Författaren anser det tänkbart att gränsen sträcker sig något längre än så, huruvida så är fallet eller inte får överlämnas till att avgöras i framtida praxis.

I förarbetet uttalades det att delägare uppfyller verksamhetsrekvisitet om deras arbetsinsatser påtagligt påverkar företagets vinstgenerering. I målet RÅ 2009 not. 68 konstaterades att verksamhetsrekvisitet inte var uppfyllt trots att värdepapperstransaktionerna som delägaren företog var på betydande belopp. Antalet transaktioner i målet varierade mellan 17 och 52 per år. Författaren ställer sig frågande till att 52 värdepapperstransaktioner per år, som dessutom är på betydande belopp, inte medför att verksamhetsrekvisitet är uppfyllt. Delägare påverkar i en sådan situation i författarens mening företagets vinstgenerering påtagligt. Det är nämligen delägaren som fattar beslut om att avyttra värdepapper vid en särskilt gynnsam tidpunkt. På grund därav anser författaren inte att kapitalförvaltande företags vinstgenerering endast kan hänföras till generella värdeökningar på värdepappersmarknaden. Regeringsrätten tycks enligt författaren bedömt arbetsinsatsen utifrån antalet arbetade timmar och därför konstaterat att verksamhetsrekvisitet inte var uppfyllt. Författaren tolkar inte detta avgörande från Regeringsrätten som att delägare i kapitalförvaltande fåmansföretag kan företa hur omfattande värdepappershandel som helst utan att uppfylla verksamhetsrekvisitet. I de fall antalet värdepapperstransaktioner under flera år i betydande i antal och delägare arbetar med värdepappershandeln mer än tio timmar per år torde verksamhetsrekvisitet vara uppfyllt.

Skatteverket anförde i målet vid Kammarrätten i Sundsvall<sup>113</sup> att delägaren uppfyllde verksamhetsrekvisitet eftersom denne lagt mycket tid på att analysera värdepappersmarknaden för att kunna genomföra vinstinbringande transaktioner. Skatteverket fick inte gehör för sitt anförande och har inte på nytt anför det i andra mål. Även om författaren förvisso instämmer med Skatteverket i att det krävs analys av värdepappersmarknaden för att lyckas med kapitalplaceringar, så föranleder Skatteverkets synsätt bevisvårigheter. Dels är det inte säkert att värdeökningen på placeringarna kan hänföras just till den föregående analysen och dels torde det föreligga svårigheter i att bevisa hur mycket arbete som läggs ner på sådan analys.

---

<sup>113</sup> Kammarrätten i Sundsvall mål nr 302-09 meddelad 2009-09-21.

## 6 Avslutning

### 6.1 Analys

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade i mål HFD 2013 ref.11 att fastighetsförvaltning är en verksamhetstyp som kräver mer omfattande arbetsinsatser än kapitalförvaltning. På grund därav kan den praxis som utvecklats avseende kapitalförvaltning inte tillämpas på fastighetsförvaltning utan vidare. Det faktum att vinst i fastighetsförvaltande fåmansföretag till stor del beror på värdeutveckling på fastigheterna utesluter enligt Högsta förvaltningsdomstolen inte per definition att delägare uppfyller verksamhetsrekvisitet. Huruvida verksamhetsrekvisitet är uppfyllt eller inte, ska enligt Högsta förvaltningsdomstolen bedömas med utgångspunkt i det utförda arbetets omfattning och betydelse för verksamheten. Författaren anser att detta anförande från Högsta förvaltningsdomstolen är betydelsefullt. Tidigare var det inte klarlagt huruvida den praxis som utvecklats avseende delägars arbetsinsatser kunde tillämpas korsvis mellan kapital- och fastighetsförvaltning. Det faktum att Högsta förvaltningsdomstolen har konstaterat att praxis avseende kapitalförvaltning inte utan vidare kan tillämpas på fastighetsförvaltning, utesluter i författarens mening inte en motsatt tillämpning. Så anser författaren vara fallet eftersom konstaterandet gjordes mot bakgrund av att kapitalförvaltning generellt kräver mindre omfattande arbetsinsatser än fastighetsförvaltning. För det fall arbetsinsatser i kapitalförvaltande fåmansföretag är mer omfattande än vad det tidigare varit fråga om på området, bör det i författarens mening vara möjligt att tillämpa praxis från fastighetsförvaltningens område för att säkerställa i att verksamhetsrekvisitet är uppfyllt i de fall det är motiverat.

Författaren instämmer med Högsta förvaltningsdomstolen i att värdeökning på fastigheter inte per automatik ska medföra att delägare inte uppfyller verksamhetsrekvisitet. På grund av att fastighetsförvaltning kräver omfattande arbetsinsatser torde, i de fall delägare personligen utför arbetet, en del av den utdelning och kapitalvinst som erhålls vara kompensation för arbetsinsatserna. Dessutom torde det vara så att vinstgenerering i fastighetsförvaltande företag delvis beror på delägars arbetsinsatser. Så är fallet även om fastigheter ökar i värde och avyttras med vinst. Ett fastighetsförvaltande företag är nämligen beroende av hyresintäkter, vilka genereras genom delägars arbetsinsatser. Huruvida vinstgenereringen beror mestadels på realisationsvinster på fastigheter eller mestadels på delägars arbete torde i praktiken vara svårt att avgöra, särskilt om hyresintäkter genererats och ackumulerats under lång tid.

För att avgöra om delägare genom sina arbetsinsatser uppfyller verksamhetsrekvisitet ansåg 3:12-utredningen att delägares arbetsinsatser ska bedömas kvalitativt snarare än kvantitativt. Med detta åsyftas att arbetsinsatser ska bedömas utifrån deras ekonomiska betydelse och inte efter antal arbetade timmar.<sup>114</sup> Författaren anser att det inte kan göras en rent kvalitativ bedömning avseende delägares arbete i fastighetsförvaltande företag. Så anser författaren vara fallet eftersom det torde föreligga svårigheter i att identifiera vilka arbetsuppgifter som är ekonomiskt betydelsefulla. Som exempel kan nämnas att det enligt författaren inte är självklart att administration av hyresbetalningar är ekonomiskt mer betydelsefullt än att ha tillsyn över fastigheterna.

Likt Högsta förvaltningsdomstolen påtalat anser författaren att huruvida delägare i fastighetsförvaltande fåmansföretag uppfyller verksamhetsrekvisitet eller inte ska bedömas utifrån arbetets omfattning och betydelse för verksamheten. Detta bedömas lämpligast med hänsyn till hur stor del av de praktiska arbetsuppgifter som verksamheten kräver som delägaren utför personligen, samt hur många timmar delägaren arbetar.

Mot bakgrund av de rättsfall som refererats i uppsatsen tolkar författaren rättsläget som att delägare i kapitalförvaltande fåmansföretag inte uppfyller verksamhetsrekvisitet när arbetsinsatsen understiger tio timmar per år. Författaren anser det dock vara troligt att verksamhetsrekvisitet är uppfyllt i de fall arbetsinsatser är mer omfattande. Något som tyder på att delägare i kapitalförvaltande fåmansföretag helt är undantagna från tillämpningen av verksamhetsrekvisitet står enligt författaren inte att finna. I avsaknad av praxis där mer omfattande arbetsinsatser i kapitalförvaltande fåmansföretag tagits upp till prövning anser författaren därför att vägledning får sökas i praxis avseende fastighetsförvaltning. Som exempel kan nämnas att i målet HFD 2013 ref.11 konstaterades åtta till tolv timmars arbete i veckan medföra att delägare uppfyller verksamhetsrekvisitet. Även om detta antal timmar inte är någon exakt gräns anser författaren att målet kan fungera som en indikation på att en så omfattande arbetsinsats sannolikt föranleder att delägare uppfyller verksamhetsrekvisitet även i kapitalförvaltande fåmansföretag.

För de fall delägare i fåmansföretag uppfyller verksamhetsrekvisitet ska utdelning och kapitalvinst som delägaren erhåller från företaget fördelas mellan inkomstslaget tjänst och inkomstslaget kapital. Fördelningsreglerna infördes för att uppnå likformig och neutral be-

---

<sup>114</sup> SOU 2002:52 s.313.

skattning mellan aktiva fåmansföretagare och övriga fysiska skattskyldiga.<sup>115</sup> Författarna *Söderholm* och *Grosskopf* anser att det saknas grund för att tillämpa fördelningsreglerna på delägare i kapitalförvaltande fåmansföretag eftersom avkastning på kapitalförvaltning kedjebeskaftas när förvaltningen bedrivs via ett fåmansföretag.<sup>116</sup> Författaren anser att *Söderholm* och *Grosskopfs* anförde är korrekt och värt att beakta. Dessutom finns det ett principiellt skäl till varför fördelningsreglerna inte bör tillämpas på delägare i kapitalförvaltande fåmansföretag. När fysiska personer förvaltar marknadsnoterade värdepapper beskattas utdelning och kapitalvinst som de erhåller i sin helhet i inkomstslaget kapital. Författaren ställer sig frågande till varför så inte är fallet när förvaltningen bedrivs genom ett fåmansföretag, det torde inte föreligga skäl att delvis beskatta kapitalinkomster i inkomstslaget tjänst på grund av att de erhålls via ett fåmansföretag.

Ur ett likformighets- och neutralitetsperspektiv är det således rimligt att delägare i kapitalförvaltande fåmansföretag inte uppfyller verksamhetsrekvisitet. Författaren anser dock att den principiella aspekten inte väger upp den gränsdragningsproblematik som skulle uppstå om delägare i kapitalförvaltande helt undantas från tillämpningen av verksamhetsrekvisitet och fördelningsreglerna. Problematiken uppstår i de fall ett fåmansföretag bedriver kapitalförvaltning i kombination med en annan verksamhet. Frågan som då uppstår är om delägarna ska vara undantagna från fördelningsreglerna eller inte. Med risk för att det i praktiken skulle bli svårt att avgöra vad som är renodlad kapitalförvaltning anser författaren sammantaget att det inte är lämpligt att per definition undanta delägare i kapitalförvaltande fåmansföretag från verksamhetsrekvisitet och fördelningsreglerna.

## 6.2 Slutsats

Som författaren tolkar rättslaget uppfyller varken delägare i kapital- eller fastighetsförvaltande fåmansföretag verksamhetsrekvisitet när arbetsinsatsen uppgår till tio timmar eller mindre per år. Det är tänkbart att gränsen sträcker sig något längre än så, om så är fallet och i så fall var den gränsen går anser författaren inte vara klargjort. Beträffande fastighetsförvaltning har det konstateras att den övre gränsen är passerad när delägars arbetsinsats uppgår till åtta till tolv timmar i veckan. Författaren har inte funnit något prejudicerande fall där delägare i kapitalförvaltande fåmansföretag uppfyllt verksamhetsrekvisitet, men an-

---

<sup>115</sup> Proposition 1989/90:110 s.467.

<sup>116</sup> Söderholm, Ulf & Grosskopf, Göran, *Den nya fåmansföretagsbeskattningen* s-94-95.

ser det vara sannolikt att avgörandet från fastighetsförvaltningens område kan tillämpas även på delägare i kapitalförvaltande fåmansföretag.

Avseende vilka arbetsuppgifter och andra aktiviteter som påverkar huruvida verksamhetsrekvisitet är uppfyllt eller inte framkommer i praxis att det skiljer sig något mellan kapital- och fastighetsförvaltning. Författaren tolkar rättsläget som att delägars arbetsinsatser i fastighetsförvaltande fåmansföretag bedöms utifrån ett helhetsperspektiv. Några enskilda arbetsuppgifter eller aktiviteter som är avgörande står enligt författaren inte att finna. Delägare som personligen sköter alla eller merparten av de arbetsuppgifter som verksamheten kräver uppfyller verksamhetsrekvisitet. Därmed inte sagt att delägare inte kan vara delaktiga i verksamheten överhuvudtaget. I de fall delägare endast företar någon enstaka arbetsuppgift, exempelvis medverka vid byte av hyresgäster, och arbetet inte överstiger tio timmar per år torde verksamhetsrekvisitet, som författaren tolkar rättsläget, inte vara uppfyllt.

Det finns inte särskilt många arbetsuppgifter att ta hänsyn till vid bedömningen av delägars arbetsinsatser i kapitalförvaltande fåmansföretag. Det faktum att delägare personligen företar värdepappershandeln medför inte per automatik att de uppfyller verksamhetsrekvisitet. Författaren anser dock inte att värdepappershandeln kan vara hur omfattande som helst utan att verksamhetsrekvisitet är uppfyllt. Eftersom värdepapperstransaktioner med dagens teknik inte tar särskilt mycket tid i anspråk anser författaren att andra faktorer än antalet arbetade timmar skulle kunna medföra att delägare uppfyller verksamhetsrekvisitet. En sådan faktor kan vara om värdepapperstransaktioner sker ofta och dessutom är vinstgenererande. Hur ofta transaktioner sker och resultaten av dem är lättillgänglig information och det torde i författarens mening inte råda några svårigheter att på det sättet avgöra delägars verksamhetsgrad och betydelse för vinstgenereringen. Kammarrätten i Stockholm<sup>117</sup> har i ett mål beträffande fastighetsförvaltning ansett att 40 verifikationer per år i företaget medför att delägare uppfyller verksamhetsrekvisitet. Författaren anser det sannolikt att motsvarande bedömningen kan göras avseende delägars arbetsinsatser i kapitalförvaltande fåmansföretag.

---

<sup>117</sup> Kammarrätten i Stockholm mål nr 8825-12 meddelad 2013-06-19.

## Referenslista

### Författningar:

Aktiebolagslag (SFS 2005:551)

Inkomstskattelag (SFS 1999:1229)

### Offentligt tryck:

Proposition 1989/90:110. *Om reformerad inkomst- och företagsbeskattning.*  
(Hänvisad till som Proposition 1989/90:110)

Proposition 1990/91:54. *Om kvarvarande frågor i reformeringen av inkomst- och företagsbeskattningen, m.m.* (Hänvisad till som Proposition 1990/91:54)

Statens Offentliga Utredning, SOU 2002:52 *Beskattning av småföretag.*  
(Hänvisad till som SOU 2002:52)

### Litteratur:

Alstadsaeter, Annette & Jacob, Martin, *3-12 reglerna har blivit för generösa och används för skatteplanering*, Ekonomisk debatt, nr 8 2012, årgång 40. (Hänvisad till som Alstadsaeter, Annette & Jacob, Martin, *3-12 reglerna har blivit för generösa och används för skatteplanering.*)

Bernitz, Ulf (red.), *Finna rätt. juristens källmaterial och arbetsmetoder*, 11 upplagan, Norstedts juridik, Stockholm, 2010. (Hänvisad till som Ulf Bernitz, *Finna rätt*)

Burmeister, Jari, *Jämförelse av de svenska s.k. 3-12 reglerna med utländska dito samt vissa ändringsförslag*. Skattenytt 1998 s.739. (Hänvisad till som Burmeister Jari, *Skattenytt 1998* s.750. Burmeisters text återfinns på s.750 artikeln börjar dock på s.739.)

Laurin, Urban, *På heder och samvete: skattefusketts orsaker och utbredning*, Norstedt, Stockholm, 1986. (Hänvisad till som Laurin, *På heder och samvete. Skattefusketts orsaker och utbredning*)

Skatteverkets allmänna råd dnr SKV A 2006:12 *Skatteverkets allmänna råd om beskattning av fåmansföretag, av delägare m.fl. i sådana företag och av delägare i fåmanshandelsbolag.*  
(Hänvisad till som SKV A 2006:12)

## Referenslista

Söderholm, Ulf & Grosskopf, Göran, *Den nya fåmansföretagsbeskattningen*, Beyrond, Malmö, 1993. (Hänvisad till som Söderholm, Ulf och Grosskopf, Göran, *Den nya fåmansföretagsbeskattningen*)

Tjernberg, Mats, *Beskattning av fåmansföretag*, Thomson fakta, Stockholm, 2006. (Hänvisad till som Tjernberg, Mats, *Fåmansaktiebolag*.)

### **Rättsfall:**

*Regeringsrätten/Högsta förvaltningsdomstolen*

RÅ 1990 ref. 22 (s.11).

RÅ 1993 ref. 99 (s.10).

RÅ 1997 ref. 48 I & II (s.13).

RÅ 2001 ref. 5 del I (s.25).

RÅ 2004 ref. 61 (s.25).

RÅ 2007 ref. 15 (s.20).

RÅ 2009 not. 68 (s.26).

HFD 2013 ref.11 (s.21).

*Kammarrätterna*

Kammarrätten i Jönköping mål nr 4303-05, meddelad 2006-09-12. (s.20).

Kammarrätten i Stockholm mål nr 6708-04, meddelad 2006-09-25. (s.25).

Kammarrätten i Stockholm mål nr 8825-12, meddelad 2013-06-19. (s.22).

Kammarrätten i Sundsvall mål nr 302-09, meddelad 2013-09-21. (s.27).

*Skatterättsnämnden*

Skatterättsnämndens förhandsbesked dnr 25-09/D, meddelat 2009-09-30. (s.27).

Skatterättsnämndens förhandsbesked dnr 69-12/D, meddelat 2013-06-13. (s.22).