



INTERNATIONELLA
HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Verksam i betydande omfattning

Analys utifrån "vanliga anställdas" perspektiv i personalägda företag

Kandidatuppsats inom Affärsjuridik [skatterätt]

Författare: Julia Jonsson 850331

Handledare: Cathrine Rosell

Framläggningsdatum 2015-05-11

Jönköping maj 2015

Kandidatuppsats inom Affärsjuridik [skatterätt]

Titel:	Verksam i betydande omfattning - Analys utifrån ”vanliga anställdas” perspektiv i personalägda företag
Författare:	Julia Jonsson
Handledare:	Cathrine Rosell
Datum:	2015-05-11
Ämnesord	Verksam i betydande omfattning, fåmansföretag, utvidgad definition av fåmansföretag, delägare, gemensamt bedrivna verksamhet, vanliga anställda, utomståenderegeln

Sammanfattning

Denna uppsats inriktar sig på rekvisitet *verksam i betydande omfattning* (verksamhetsrekvisitet) i relation till ”vanliga anställda” i personalägda fåmansföretag. Det framgår i förarbetena att verksamhetsrekvisitet anses vara uppfyllt när delägarens arbetsinsatser har stor betydelse för vinstgenereringen. Den avgörande faktorn här är om delägaren genom arbetsinsatser genererat intäkter till företaget. Arbetsinsatser av ”vanliga anställda”, dvs. anställda utan någon ledarbefattning eller utan kvalifikationer för företagets kärnverksamhet, anses i vanliga fall inte generera vinster till företaget. Det avgjordes dock några rättsfall där domstolen ansåg att ”vanliga anställda” var verksamma i betydande omfattning. Det är därför relevant att utreda om domstolens bedömningar i de här rättsfallen avviker från syftet bakom verksamhetsrekvisitet.

Uppsatsens syfte är att utreda om domstolens bedömningar i rättspraxis som berör rekvisitet ”verksam i betydande omfattning” i relation till ”vanliga anställda” i personalägda företag avviker från lagstiftarens syfte bakom rekvisitet. Lagtexten ger ingen förklaring till hur verksamhetsrekvisitet ska tolkas. I uppsatsen läggs därför vikt vid analysen av förarbeten för att fastställa motivet till lagstiftningen. För att uppnå uppsatsens syfte görs därefter en jämförande analys av praxis med förarbetena.

Jag finner att domstolens bedömningar avviker från syftet bakom rekvisitet beträffande ”vanliga anställda” i personalägda företag. Uppsatsen visar att domstolen stegvis har slutat ta ställning till om arbetsinsatser av sådana anställda har någon betydelse för vinstgenereringen. Domstolen betraktar ”vanliga anställda” som aktivt verksamma utan att ge övertygande skäl till sitt avgörande. Det visas även att domstolens avgöranden påverkar framtida bedömningar i likartade mål.

Bachelor's Thesis in Commercial and Tax law [Tax law]

Title: Significantly active
- Analysis in relation to “ordinary employees” in employee-owned private companies

Author: Julia Jonsson

Tutor: Cathrine Rosell

Date: 2015-05-11

Subject terms: **Significantly active, close companies, owner, joint business, ordinary employees, third-party rule, expanded definition of close company**

Abstract

This thesis focuses on the criterion *significantly active* in relation to ordinary employees in employee-owned private companies. Shareholders in close companies are considered to be significantly active when their undertakings are essential for the company's profit. The decisive factor here is whether the shareholders contribute profits to the company. Ordinary employees usually are not considered to generate profits to the company. Nevertheless, there have been several legal cases in which the Court stated that ordinary employees were significantly active. The question that arises is if the Court's judgement in these cases deviates from what the legislator meant with the criterion “significantly active” concerning ordinary employees.

The purpose of this thesis is to investigate whether the Courts's judgement in the case law that concerns the criterion “significantly active” in relation to ordinary employees in employee-owned private companies deviates from what the legislator meant with this criterion. The law does not provide any guidance to how the criterion should be interpreted. The thesis is based therefore on the comparative analysis of the preparatory work with the relevant case law in order to answer the purpose of this thesis.

The conclusion made in this thesis is that the Court's judgement does deviate from what the legislator meant with the criterion “significantly active” concerning ordinary employees in employee-owned private companies. The analysis shows that the Court does not take into consideration whether such employees' contribution is profitable to the company. The Court states that ordinary employees are significantly active without giving any convincing justification for its decision. Furthermore, the Court's decisions affect future judgements in similar cases.

Förord

Jag vill härmed uttrycka min tacksamhet till alla som på något sätt bidragit till genomförandet av denna uppsats. Jag vill rikta ett stort tack till min handledare Cathrine Rosell som granskat mitt arbete och bistått med värdefulla kommentarer. Jag vill också tacka Ida Olofsson, Lovisa Joelsson, Latifa Omri och Josefin Redgård som har läst uppsatsen och kommit med värdefulla synpunkter. Jag vill även passa på att tacka min älskade man Daniel för allt stöd under min studietid.

Jag hoppas att uppsatsen ska vara en intressant läsning även för andra.

Jönköping, 11 maj 2015

Julia Jonsson

Innehåll

I	Inledning.....	I
1.1	Bakgrund.....	1
1.2	Syfte och avgränsning.....	2
1.3	Metod och material.....	3
1.4	Disposition.....	5
2	Verksam i betydande omfattning	6
2.1	Inledning	6
2.2	Motivet till införande av 3:12-reglerna och verksamhetsrekvisitet.....	6
2.3	Begreppsdefinitioner	8
2.3.1	Huvuddefinition av fåmansföretag.....	8
2.3.2	Utvidgad definition av fåmansföretag	8
2.3.3	Kvalificerade andelar	9
2.3.4	Utomstående regeln.....	9
2.4	Verksamhetsrekvisitet i förarbeten och SKV:s allmänna råd.....	10
2.4.1	Förfaranden	10
2.4.2	SKV:s allmänna råd	11
2.5	Sammanfattning	12
3	Verksamhetsrekvisitet i rättspraxis.	13
3.1	Inledning.....	13
3.2	Rättspraxis.....	13
3.2.1	RÅ 1993 ref. 99.....	13
3.2.2	RÅ 2002 ref. 27.....	14
3.2.3	RÅ 2007 not. 94.....	16
3.2.4	RÅ 2010 ref. 102.....	17
3.2.5	KRNJ mål nr 334-12.....	19
2.4	Sammanfattning.....	20
4	Analys.....	21
4.1	Inledning.....	21
4.2	Analys av förarbetena	21

4.2.1	Vad menas med att arbetsinsatser har stor betydelse för vinstgenereringen?	21
4.2.2	När anses ett företag vara ett mindre företag?	22
4.2.3	Vad menas med gemensamt bedriven verksamhet?.....	23
4.3	Jämförelse av rättspraxis med förarbetena	24
4.3.1	RÅ 1993 ref. 99.....	24
4.3.2	RÅ 2002 ref. 27.....	25
4.3.3	RÅ 2007 not. 94.....	26
4.3.4	RÅ 2010 ref. 102.....	27
4.3.5	KRNJ mål nr 334-12.....	28
4.4	Sammanfattande kommentarer	29
5	Slutsats.....	31
	Referenslista.....	33

Förkortningar

BFL	Bokföringslagen (1999:1078)
BFN	Bokföringsnämnden
HFD	Högsta Förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
KRNJ	Kammarrätten i Jönköping
not.	notismål
Prop.	Proposition
ref.	referensmål
RR	Regeringsrätten
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SKV	Skatteverket
SOU	Statens Offentliga Utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
ÅRL	Årsredovisningslagen (1995:1554)

I Inledning

I.1 Bakgrund

Beskattning av delägare som jobbar i fåmansföretag hamnar under speciella regler eftersom risken är stor att delägarna omvandlar arbetsinkomster till lägre beskattade kapitalinkomster.¹ Företag anses vara fåmansföretag om fyra eller färre delägare sammanlagt äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna i företaget.² Det har dock skett en utvidgning av denna definition till situationer där företag sprider aktier bland sina anställda för att undvika beskattning enligt de speciella beskattningsreglerna. De här reglerna berör kvalificerade andelar som definieras i 57 kap. 4 § 1st. 1p. IL. Ett avgörande rekvisit vid bedömningen om en person ska anses ha kvalificerade andelar eller inte är *verksam i betydande omfattning* (verksamhetsrekvisit). Innebörden av detta rekvisit har medfört en hel del diskussioner. Enligt prop. 1989/90:110 anses de som har ledande positioner i företaget vara verksamma i betydande omfattning eftersom deras arbetsinsatser genererar intäkter till företaget. I mindre företag kan i undantagsfall även anställda utan någon ledarbefattning betraktas som kvalificerat verksamma. Detta gäller särskilt när delägarna bedriver en gemensam verksamhet.³

Efter införandet av den utvidgade definitionen av fåmansföretag avgjordes två rättsfall som handlade om konsultföretag där anställda fick möjlighet att bli delägare i företaget.⁴ Anställda ansågs bedriva gemensam verksamhet enligt uttalandena i prop. 1989/90:110. SRN, vars bedömningar fastslogs av RR, ansåg att arbetsinsatser av samtliga konsulter hade stor betydelse för vinstgenereringen. På denna grund betraktades de som verksamma i betydande omfattning. I ett av rättsfallen innehade även andra anställda andelar i företaget men deras arbetsinsatser ansågs inte generera vinster till företaget.⁵ Därefter avgjordes ett rättsfall, RÅ 2007 not. 94, där SRN fastslog att samtliga delägare som jobbade i företaget uppfyllde verksamhetskravet. Förutom konsulterna ansågs därmed ekonomi-, kontors- och

¹ Lodin m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 444.

² 56 kap. 2 § 1 p. IL.

³ Prop. 1989/90:110, s. 703.

⁴ RÅ 1993 ref. 99 och RÅ 2002 ref. 27.

⁵ RÅ 2002 ref. 27.

datapersonal som också innehade andelar i företaget vara kvalificerat verksamma. Efter detta rättsfall avgjordes ytterligare två rättsfall, RÅ 2010 ref. 102 och KRNJ mål nr 334-12, där samtliga delägare, inklusive administrativ personal, betraktades som aktivt verksamma. Det kan ifrågasättas om det varit lagstiftarens mening att ”vanliga anställda”, dvs. anställda utan någon ledarbefattning eller utan kvalifikationer för företagets kärnverksamhet, skulle anses uppfylla verksamhetskravet utan särskild motivering. Enligt förarbetena ska de särskilda beskattningsreglerna tillämpas endast om delägaren eller någon närstående har varit verksam i företaget i sådan omfattning att hans arbetsinsats varit påtagligt betydande för vinstgenereringen.⁶ Anställda utan någon ledarbefattning och utan kvalifikationer för företagets kärnverksamhet anses inte göra en sådan arbetsinsats. Har domstolens bedömningar, i fråga om ”vanliga anställda” i personalägda företag ska anses som kvalificerat verksamma, börjat avvika från lagstiftarens syfte bakom verksamhetsrekvisitet?

1.2 Syfte och avgränsning

Syftet med uppsatsen är att analysera rättspraxis som berör rekvisitet ”verksam i betydande omfattning” utifrån ”vanliga anställdas” perspektiv i personalägda företag för att fastställa om domstolens bedömningar avviker från lagstiftarens syfte bakom rekvisitet.

Beskattning av fåmansägda företag är ett omfattande och komplicerat område. Avsikten med uppsatsen är inte att utreda och förklara alla de här beskattningsreglerna. I uppsatsen behandlas inte beskattning av fåmansföretag, utan bara beskattning av dess aktieägare. Reglerna om uppdelning av kapitalvinst och utdelning mellan inkomstlagen tjänst och kapital är viktiga för att förstå beskattningssystemet för delägare i fåmansföretag. För att uppnå uppsatsens syfte räcker det dock med en översiktlig förklaring av de här beskattningsreglerna. Utöver detta ges definitioner av fåmansföretag, kvalificerade andelar och utomståenderegeln eftersom de är relevanta för uppsatsens syfte. Definitionerna av delägare och närståendekretsen beskrivs endast kortfattat under förklaringen av de andra definitionerna.

De speciella beskattningsreglerna berör aktieägare med kvalificerade andelar. I detta arbete behandlas inte alla krav som ställs i lagen för att andelar i ett fåmansföretag ska anses vara kvalificerade.⁷ Uppsatsen bygger bara på rekvisitet ”verksam i betydande omfattning”.

⁶ Prop. 1989/90:110, s. 468 och 703.

⁷ 57 kap. 3-7c § IL.

Övriga rekvisit och regler som nämns i lagen, bl.a. rekvisitet ”samma eller likartad verksamhet”, analyseras inte här eftersom de ligger utanför ramen för arbetets syfte.

Det finns många rättsfall som berör verksamhetsrekvisitet. Uppsatsen är dock begränsat till rättsfall som berör företag som är ägda av ett stort antal anställda. I arbetet analyseras därmed inte rättsfall som handlar om företag som är ägda av fyra eller färre personer. Anledningen till en sådan begränsning är att analysen av domstolens bedömningar ska göras utifrån likartade mål. Det görs därför en analys och jämförelse av sådana rättsfall med motivet bakom verksamhetsrekvisitet.

1.3 Metod och material

Uppsatsen bygger på den rättsdogmatiska metoden där rättskällehierarkin följs.⁸ Lag, förarbeten, rättspraxis och doktrin används därmed i inbördes ordning.⁹ Verksamhetsrekvisitet är avgörande vid bedömningen angående om andelar anses vara kvalificerade. Innebörden av rekvisitet ”verksam i betydande omfattning” preciseras dock inte i lagtexten. Förarbeten spelar därför en stor roll för förklaring av hur rekvisitet ska tolkas.¹⁰ I uppsatsen läggs därmed särskilt vikt vid analysen av förarbeten för att fastställa motivet till lagstiftningen. För att uppnå uppsatsens syfte görs därefter en jämförande analys av praxis med förarbetena.

I uppsatsen används en subjektiv lagtolkningsmetod som tillägger förarbeten högst dignitet.¹¹ Förarbeten förtydligar lagen och anger syftet bakom lagbestämmelserna. I lagmotiven finns även viss vägledning för hur rekvisitet ”verksam i betydande omfattning” ska tolkas. För att uppnå uppsatsens syfte redogörs de motiv som har legat till grund för införandet av de speciella beskattningsreglerna för fåmansföretag och verksamhetsrekvisitet. Lagmotiven är en auktoritativ rättskälla¹² där lagstiftarna förklarar vad de menat med lagen.¹³ Domstolarnas rättstillämpning kan vara mer eller mindre

⁸ Lehrberg, *Praktisk juridisk metod*, s. 167.

⁹ Sandgren, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare – ämne, material, metod och argumentation*, s. 36.

¹⁰ Lodin m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 450.

¹¹ Lehrberg, *Praktisk juridisk metod*, s. 196.

¹² Auktoritativa rättskällor kommer i uttryck i lag, förarbeten eller prejudikat. Lehrberg, *Praktisk juridisk metod*, s. 87.

¹³ Lehrberg, *Praktisk juridisk metod*, s. 197.

bunden av auktoritativa rättskällor, vilket innebär att domstolarna normalt ska följa lagmotiven.¹⁴

Avsikten med uppsatsen är att förstå om domstolens bedömningar stämmer överens med motivet bakom lagstiftningen. Det görs därför en analys av relevant rättspraxis. HFD som förut hette RR¹⁵ är den högsta instansen bland förvaltningsdomstolarna. Analysen i uppsatsen grundas därmed på dess bedömningar som anses vara prejudicerande.¹⁶ När HFD har tagit ställning till en fråga kan det hända att en liknande fråga uppkommer igen i samma domstol eller i en lägre instans.¹⁷ HFD:s avgöranden har dock betydelse endast genom tyngden av de skäl som anförts till motivering för domslutet. Det innebär att senare avgöranden inte är bundna av prejudikatet. Det är dock vanligt att HFD:s avgöranden följs vid den nya bedömningen även om underrätterna känner tvekan om den lösning som slagits fast i HFD verkligen är den bästa.¹⁸ Det är därför viktigt att HFD ger en övertygande motivering till domslutet eftersom den kan påverka framtida bedömningar i likartade mål. För att uppnå uppsatsens syfte analyseras också ett rättsfall från KRNJ. Trots att KRNJ:s domar inte har samma tyngd som HFD:s avgöranden, finns det tendens att följa även dessa avgöranden ifall målen inte tagits upp i HFD.¹⁹

Vid tolkning av rättsfallen används en objektiv rättsfallstolkning.²⁰ Det betyder att utgångspunkten är texten i domen som tolkas i dess rättsliga kontext. För en noggrann tolkning av rättsfallen görs en grundlig genomgång av domstolsmotiveringar. I rättsfall som analyseras i uppsatsen fastställer HFD SRN:s bedömningar utan att utveckla domskäl. På denna grund genomförs en analys av SRN:s motiveringar.

I SKV:s allmänna råd finns rekommendationer om hur skattelagstiftning ska tolkas och tillämpas. I uppsatsen anges kortfattat SKV:s rekommendationer i fråga om hur

¹⁴ Lehrberg, *Praktisk juridisk metod*, s. 87.

¹⁵ Från och med 2011-01-01 heter Regeringsrätten istället Högsta förvaltningsdomstolen. Rättsfall från Regeringsrätten som berörs i denna uppsats avgjordes dock innan den högsta instansen bytte namnet. Namnet Regeringsrätten kommer därför att användas i denna uppsats.

¹⁶ Lehrberg, *Praktisk juridisk metod*, s. 141.

¹⁷ Lehrberg, *Praktisk juridisk metod*, s. 135.

¹⁸ Lehrberg, *Praktisk juridisk metod*, s. 142.

¹⁹ Lehrberg, *Praktisk juridisk metod*, s. 143.

²⁰ Lehrberg, *Praktisk juridisk metod*, s. 147.

verksamhetsrekvisitet ska tolkas. Trots att dessa allmänna råd varken är bindande för domstolen eller de skatteskyldiga, anses de ha stor betydelse i rättstillämpningen.²¹

Doktrin används i uppsatsen som stöd vid tolkning av lagtext, förarbeten och rättspraxis. Doktrin är inte en auktoritativ rättskälla utan uppfattas snarare som bidrag till den juridiska diskussionen.²² Den ger dock värdefulla resonemang och synpunkter kring tolkningen av de högre rättskällorna.

I.4 Disposition

I *andra kapitlet* redogörs motivet till införande av de speciella beskattningsreglerna för fåmansföretag och därigenom rekvisitet ”verksam i betydande omfattning”. Vidare beskrivs två definitioner av fåmansföretag, huvuddefinitionen och den utvidgade definitionen, samt definitioner av kvalificerade andelar och utomståenderegeln. Slutligen redogörs hur verksamhetsrekvisitet tolkas i relevanta förarbetsuttalandena och i SKV:s allmänna råd.

I *tredje kapitlet* redogörs fem rättsfall från RR och KRNJ som är av intresse för uppsatsens syfte. Efter varje rättsfall anges korta kommentarer till målet.

I *fjärde kapitlet* görs en analys av det som framkommit i uppsatsen. Analysen fokuserar på om domstolens bedömningar, i fråga om ”vanliga anställda” i personalägda företag ska anses som kvalificerat verksamma, avviker från lagstiftarens syfte bakom verksamhetsrekvisitet.

I *kapitel fem* presenteras sammanfattande slutsatser som besvarar den frågeställning som ställdes i uppsatsens syfte.

²¹ Pahlsson, *RSV:s rekommendationer och legalitetsprincipen*, s. 42.

²² Lehrberg, *Praktisk juridisk metod*, s. 169.

2 Verksam i betydande omfattning

2.1 Inledning

Beskattning av fåmansföretag och dess delägare är ett stort och intressant område. Verksamhetsrekvisitet, som är avgörande vid bedömningen om andelarna ska anses vara kvalificerade eller inte, är bara en liten del av detta område. För att kunna analysera rekvisitet är det viktigt att förstå varför de speciella beskattningsreglerna för fåmansföretags och därigenom verksamhetsrekvisitet infördes. Nedan beskrivs därför hur lagstiftaren motiverade införandet av de här reglerna. Därefter presenteras några viktiga grundläggande definitioner. Definitionerna förklarar vad som anses med fåmansföretag, kvalificerade andelar och utomstående regel som är ett viktigt undantag från de speciella beskattningsreglerna. Vidare presenteras lagstiftarens syn på hur verksamhetsrekvisitet ska tolkas. Lagtexten ger ingen förklaring till innebörden av rekvisitet. Det görs därför en beskrivning av vad som anges i förarbetena i denna fråga. Slutligen redogörs även hur SKV tolkar innebörden av verksamhetsrekvisitet eftersom SKV:s allmänna råd anses ha stor betydelse i rättstillämpningen.²³

2.2 Motivet till införande av 3:12-reglerna och verksamhetsrekvisitet

De särskilda reglerna för beskattning av fåmansföretag och dess delägare infördes vid 1977 års taxering.²⁴ Reglerna fick mycket kritik eftersom de ansågs vara oklara och för hårda.²⁵ Reglerna förändrades i samband med s.k. århundrades skattereform 1990/1991.²⁶ Resultatet av reformen var införandet av dualistiskt skattesystem där man skilde mellan tre olika inkomstlag: tjänst, kapital och näringsverksamhet.²⁷ Tjänsteinkomster separerades därmed

²³ Pahlsson, *RSV:s rekommendationer och legalitetsprincipen*, s. 42.

²⁴ Sandström m.m., *Fåmansföretag – skatteregler och skatteplanering*, s. 13.

²⁵ Tjernberg, *Beskattning av fåmansföretag*, s. 17.

²⁶ SOU 2002:52, s. 109.

²⁷ Lodin m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s.42.

från kapitalinkomster.²⁸ Skattesatsen på kapitalinkomster blev 30 procent medan tjänsteinkomster beskattades med progressiv skatt som högst 57 procent.²⁹

I samband med den stora skattereformen infördes ytterligare regler för särbehandling av fåmansföretag och dess ägare.³⁰ De nya reglerna omfattade de ägare som aktivt jobbade i företaget. Reglernas införande föranleddes av lagstiftarens oro för att aktiva delägare skulle kunna uppnå omotiverade skatteförmåner genom utnyttjande av företagsformen och av den lägre skattesatsen på kapitalinkomster.³¹ Syftet var därmed att förhindra att inkomster som var tjänsteinkomster skulle behandlas som kapitalinkomster vid beskattningen av aktiva delägare. Fram till tillkomsten av inkomstskattelagen (1999:1229) fanns de här reglerna i 3 § 12 mom. och 3 § 12 a-e mom. SIL. Reglerna finns numera i 57 kap. IL och kallas för 3:12-reglerna.³²

Bland de speciella beskattningsreglerna för aktiva delägare i fåmansföretag infördes rekvisitet ”verksam i betydande omfattning”. Eftersom syftet med reglerna var att förhindra omvandling av arbetsinkomster till kapitalinkomster, skedde avgränsningen av deras tillämpningsområde med utgångspunkt i den skattskyldiges arbetsinsatser i företaget. Det angavs inget resonemang i förarbetena som lett fram till ett sådant avgränsningskriterium.³³ Det anfördes dock att reglerna skulle behöva tillämpas endast om den skattskyldige eller dennes närstående har varit verksam i företaget eftersom problemet med sparade arbetsinkomster aktualiserades endast i sådana fall.³⁴ Det angavs vidare att förutsättningarna därför borde vara att personen har varit verksam i sådan omfattning att hans arbetsinsats har haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen. Det påpekades även att personen inte nödvändigtvis behövde vara företagsledare eller heltidsarbetare för att hans arbetsinsatser skulle anses som påtagliga.³⁵ Detsamma framgick sedan i prop. 1989/90:110, vilket beskrivs nedan i avsnitt 2.4.1.

²⁸ SOU 2002:52, s. 109.

²⁹ Näringslivets Regelnämnd, *Företagens kostnader för 3:12-reglerna*, s.3.

³⁰ Tjernberg, *Fåmansaktiebolag m.m.*, s. 109.

³¹ Prop. 1989/90:110, s. 467.

³² SOU 2002:52, s. 109.

³³ SOU 2002:52, s. 267.

³⁴ SOU 1989:33, s. 141.

³⁵ SOU 1989:33, s. 141.

2.3 Grundläggande definitioner

2.3.1 Huvuddefinition av fåmansföretag

Huvuddefinitionen av fåmansföretag finns i 56 kap. 2 § 1p. II. Denna bestämmelse fastställer att aktiebolag och ekonomiska föreningar anses vara fåmansföretag om fyra eller färre delägare sammanlagt äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna i företaget. Delägare är fysiska personer som direkt eller indirekt äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget.³⁶ Vid bedömningen av om ett företag utgör ett fåmansföretag tas hänsyn till delägarens närståendekrets. Närstående är fysiska personer och dödsbo enligt 2 kap. 22 § II. Enligt 56 kap. 5 § II klassificeras en aktieägare tillsammans med närstående personer som en enda delägare. Bedömningen görs med utgångspunkt från den äldsta personen och därefter i fallande åldersordning. Enligt samma bestämmelse kan en person inte vara närstående till mer än en delägare. Anledningen till att hänsyn tas till närståendekretsen är att aktiva delägare inte ska kunna undvika beskattning enligt 3:12-reglerna genom att betala ut företagsvinsten i form av utdelning till familjemedlemmar.³⁷

2.3.2 Utvidgad definition av fåmansföretag

Förutom huvuddefinitionen finns det en utvidgad definition av fåmansföretag i 57 kap. 3 § II. Utvidgningen berör företag som bedrivs gemensamt av flera oberoende personer. Det gäller framförallt företag som bedriver konsultverksamhet.³⁸ Även om ett företag inte anses vara fåmansföretag enligt huvuddefinitionen, utgör företaget ett fåmansföretag om förutsättningarna i 57 kap. 3 § II är uppfyllda. Om flera delägare själva eller genom närstående är eller under något av de fem föregående beskattningsåren har varit verksamma i betydande omfattning räknas de tillsammans som en enda delägare. Detsamma gäller om delägare eller deras närstående är eller har varit aktivt verksamma i ett av företaget helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägt fåmansföretag. Det finns ett flertal intressanta rättsfall där den utvidgade definitionen har varit uppe för prövning, se bl.a. nedan beskrivna rättsfall RÅ 1993 ref 99, RÅ 2007 not 94 och RÅ 2010 ref 102.

³⁶ 56 kap. 6 § 1 st. II.

³⁷ SOU 2002:52, s. 121.

³⁸ Rydin, *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, s. 68.

2.3.3 Kvalificerade andelar

Som det påpekades ovan är syftet med 3:12-reglerna att förhindra omvandling av arbetsinkomster till lägre beskattade kapitalinkomster i fåmansföretag. Reglerna berör endast kvalificerade andelar som definieras i 57 kap. 4 § 1 st. 1p. II. Enligt denna bestämmelse anses andelar att vara kvalificerade om delägare eller någon närstående har varit verksam i betydande omfattning i företaget under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren. Detsamma gäller om delägaren eller närstående till delägaren varit verksam i betydande omfattning i ett av företaget ägt företag under någon del av denna tidsperiod. Ett villkor för tillämpning av 3:12-reglerna är därmed att den enskilde aktieägaren eller någon närstående har genererat intäkter till företaget genom arbetsinsatser. Prövning av om andelarna är kvalificerade görs individuellt för varje andelsägare i fåmansföretaget.³⁹

I många fåmansföretag består ofta vinsten av avkastning på arbetsinsatser. Detta gäller framförallt konsult- eller andra s.k. kunskapsföretag. Vinsten kan även bestå av vanliga kapitalinkomster såsom avkastning på tillgångar i företaget.⁴⁰ Det är omöjligt att avgöra vad som egentligen är arbetsinkomst och vad som är kapitalinkomst för en person som både arbetar och äger andelar i ett fåmansföretag.⁴¹ På denna grund beskattas utdelning från kvalificerade andelar som tjänsteinkomst istället för lägre beskattad kapitalinkomst till den del utdelningsbeloppet överstiger gränsbeloppet.⁴² Detsamma gäller vid beskattning av kapitalvinst vid försäljning av kvalificerade andelar.⁴³ Den del av inkomsten som däremot understiger gränsbeloppet beskattas till två tredjedelar i inkomstlaget kapital.⁴⁴

2.3.4 Utomståenderegeln

I 57 kap. 5 § II finns den s.k. utomståenderegeln som är ett undantag från de speciella reglerna för beskattning av delägare i fåmansföretag. Om en utomstående äger minst 30 procent av aktierna och har rätt till utdelning i ett företag tillämpas de vanliga

³⁹ Rydin, *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, s. 74.

⁴⁰ SOU 2002:52, s. 113.

⁴¹ Prop. 1990/91:54 s. 221.

⁴² 57 kap. 20 § 1 men. II. Definition och beräkning av gränsbeloppet finns i 57 kap II men de kommer inte att behandlas i denna uppsats.

⁴³ 57 kap. 21 § II.

⁴⁴ 57 kap. 20 § 2 men. II, 65 kap. 7 § II.

kapitalbeskattningsreglerna på utdelning och kapitalvinst för alla delägare i företaget.⁴⁵ Vid bedömningen ska hänsyn tas till förhållandena under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren. Med utomstående anses en person som inte, direkt eller indirekt, innehar kvalificerade andelar i företaget, d.v.s. en person som inte anses vara verksam i betydande omfattning.⁴⁶ Om exempelvis ”vanliga anställda” äger mer än 30 procent av aktierna blir även aktier som ägs av aktivt verksamma delägare i företaget okvalificerade. Samtliga delägare i företaget kommer därmed att beskattas helt och hållet i inkomstlaget kapital.⁴⁷ Det är därför särskilt viktigt för aktiva aktieägare att veta om företaget omfattas av utomståenderegeln eller inte.

2.4 Verksamhetsrekvisitet i förarbeten och SKV:s allmänna råd

2.4.1 Förarbeten

Lagtextens utformning kan anses antyda en kvantitativ bedömning av rekvisitet som grundas på den nedlagda arbetstiden.⁴⁸ Eftersom lagtexten inte uttrycker entydligt vad som gäller bör en sådan tolkningsmöjlighet kunna inrymmas. Detta skulle dock kunna leda till att exempelvis alla halvtids- och heltidsanställda oavsett deras befattning skulle träffas av reglerna. En sådan tolkning av rekvisitet är knappast förenlig med reglernas allmänna syfte att förhindra omvandling av arbetsinkomst till lägre beskattad kapitalinkomst.⁴⁹

I den allmänna motiveringen i prop. 1989/90:110 fastställs att de särskilda reglerna för beskattning av delägare i fåmansföretag ska tillämpas endast om delägaren eller någon närstående har utfört arbete i företaget som har haft påtaglig betydelse för vinstgenereringen.⁵⁰ Det betyder att vikten läggs på den kvalitativa insatsen,⁵¹ d.v.s. på det utförda arbetet och inte på den nedlagda arbetstiden. Den närmare specificeringen i propositionens specialmotivering talar också mot en kvantitativ tolkning. Av

⁴⁵ Prop. 1989/90:110, s. 468.

⁴⁶ 57 kap. 5 § 3 st. II.

⁴⁷ Sandström m.m., *Fåmansföretag – skatteregler och skatteplanering*, s. 67.

⁴⁸ Rydin, *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, s. 76.

⁴⁹ Tjernberg, *Fåmansaktiebolag m.m.*, s. 248.

⁵⁰ Prop. 1989/90:110, s. 468.

⁵¹ Lodin m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s.450.

specialmotiveringen framgår vilka delägare som kan anses vara kvalificerat verksamma i företaget:

*”Till denna grupp av kvalificerat verksamma bör 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.”*⁵²

Enligt relevant doktrin anses det här förarbetsuttalandet vara väl förenligt med lagtexten och med regelsystemets allmänna syfte. Det bör därmed tillmätas stor betydelse vid tolkning av verksamhetsrekvisitet.⁵³

I en senare 3:12-utredning som överlämnades till regeringen år 2002 förtydligas att verksamhetsrekvisitet ska tolkas kvalitativt.⁵⁴ Det påpekas också att om ett företag anses vara ett fåmansföretag innebär det följaktligen inte att 3:12-reglerna automatiskt ska tillämpas på samtliga delägare i företaget.⁵⁵ Det innebär att prövningen ska ske för varje enskild delägare.⁵⁶ Utredaren konstaterar att t.ex. en telefonist, vaktmästare eller annan anställd utan särskild kompetens i ett konsultföretag inte bör anses uppfylla verksamhetskravet. Trots att sådana anställda kan uppfattas som aktivt verksamma i företaget påverkar deras arbetsinsatser inte vinstgenereringen i sådan utsträckning som krävs för att verksamhetskravet ska vara uppfyllt. Om det dessutom saknas möjlighet för dem att påverka hur de vill tillgodogöra sig sin del av företagets vinst borde det inte vara motiverat att tillämpa 3:12-reglerna.⁵⁷

2.4.2 SKV:s allmänna råd

I SKV:s allmänna råd finns rekommendationer om hur skattelagstiftning ska tolkas och tillämpas. Trots att dessa allmänna råd varken är bindande för domstolar eller de

⁵² Prop. 1989/90:110, s. 703.

⁵³ Rydin, *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, s. 77; Tjernberg, *Fåmansaktiebolag m.m.*, s. 248; Tjernberg, *Beskattning av fåmansföretag*, s. 55.

⁵⁴ SOU 2002:52, s. 310.

⁵⁵ SOU 2002:52, s. 308.

⁵⁶ Rydin, *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, s. 60.

⁵⁷ SOU 2002:52, s. 311.

skatteskyldiga anses de ha stor betydelse i rättstillämpningen.⁵⁸ I SKV A 2006:12 anges vägledning om hur rekvisitet ”verksam i betydande omfattning” bör tolkas. De stödjer förarbetsuttalandena och understrycker att den avgörande faktorn vid bedömningen av rekvisitets innebörd är den ekonomiska betydelsen av delägarens arbetsinsats. Vid bedömningen bör hänsyn tas till företagets storlek, verksamhet, organisation och andra omständigheter. Det anges bl.a. att i mindre företag kan i undantagsfall anställda utan arbetsledande befattning räknas som aktivt verksamma. Detta gäller under förutsättning att deras arbetsinsatser har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget. Detta berör framförallt företag där verksamheten bedrivs gemensamt av delägarna och bygger på delägarnas personliga arbetsinsatser, t.ex. konsult- och kunskapsföretag.⁵⁹

2.5 Sammanfattning

I samband med införandet av de speciella beskattningsreglerna för aktiva delägare i fåmansföretag infördes rekvisitet ”verksam i betydande omfattning”. Lagstiftaren angav att tillämpning av de här reglerna borde begränsas till sådana fall när delägaren var aktivt verksam i företaget. Vikten ska läggas vid hur stor betydelse delägarens arbetsinsatser haft för vinstgenereringen i företaget. Lagstiftaren menade att delägare med högre ledarbefattning skulle i vanliga fall anses som kvalificerat verksamma. Det påpekades dock att i mindre företag kunde anställda utan någon ledarbefattning också omfattas av verksamhetsrekvisitet men bara i undantagsfall. Betydelsen av deras insatser skulle avgöras i relation till företagets storlek och andra omständigheter. Det innebär därmed att 3:12-reglerna inte automatiskt tillämpas på samtliga delägare i ett fåmansföretag utan prövningen ska ske i varje enskilt fall.

Om det visar sig att delägare som inte anses vara kvalificerat verksamma, s.k. utomstående, äger mer än 30 procent av andelarna i företaget kan det leda till att alla aktier i företaget blir okvalificerade. I företag där spridning av aktier sker bland ett stort antal anställda anses anställda utan någon ledarbefattning eller utan särskild kompetens för företagets kärnverksamhet inte generera vinster till företaget. Bedömningen av om de ska betraktas som kvalificerat verksamma eller inte kan påverka aktieägare i hela företaget. Det är därför viktigt att en noggrann analys av omständigheterna görs i varje enskild situation.

⁵⁸ Pahlsson, *RSV:s rekommendationer och legalitetsprincipen*, s. 42.

⁵⁹ SKV A 2006:12, p.3.1.

3 Verksamhetsrekvisitet i rättspraxis

3.1 Inledning

Som det nämnts ovan ges det ingen förklaring till innebörden av verksamhetsrekvisitet i lagtexten. Förarbetena ger en viss vägledning i hur detta rekvisit ska tolkas utifrån motiven bakom införandet av rekvisitet. Det återstår dock ett stort utrymme för tolkning av rekvisitet. Nedan beskrivs fem rättsfall som visar hur domstolar tolkar rekvisitet utifrån ”vanliga anställdas” perspektiv i personalägda företag.

3.2 Rättspraxis

3.2.1 RÅ 1993 ref. 99

Rättsfallet RÅ 1993 ref. 99 handlade om ett stort tjänsteproducerande aktiebolag som ägdes av 150 yrkeskvalificerade anställda. Delägarna hade ingått avtal om att de gemensamt skulle driva yrkesmässig verksamhet inom en viss bransch. Alla delägare ägde lika många aktier och röster. Delägarskapet kunde komma ifråga endast för anställda med en viss kompetensnivå. Delägarna kunde även i viss utsträckning själva bestämma hur de ville tillgodogöra sig sin del av företagets vinst. A var en av delägarna och avsåg att utträda som delägare i bolaget efter att han uppnått pensionsålder. A ville därför veta om bolaget ansågs vara fåmansföretag och ansökte hos SRN om förhandsbesked.

För att avgöra om delägarna skulle beskattas enligt 3:12-reglerna gjorde SRN en bedömning av om företaget omfattades av fåmansföretagsdefinitionen enligt 3 § 12 mom. SIL. SRN konstaterade att företaget inte omfattades av huvuddefinitionen av fåmansföretag och analyserade vidare om den utvidgade definitionen gällde i denna situation. Enligt uttalandena i prop. 1989/90:110 ska en person alltid anses vara verksam i betydande omfattning om hans arbetsinsatser genererar vinster till företaget. Detsamma gäller ifall delägarna anses bedriva en gemensam verksamhet. SRN hänvisade vidare till specialmotiveringen i förarbetena. Syftet med den utvidgade definitionen av fåmansföretag är att företag som drivs gemensamt av många delägare som arbetar i företaget ska behandlas som fåmansföretag. SRN fastställde dock att avsikten i förarbetena varit att begränsa tillämpningsområdet för de här bestämmelserna till sådana fall där aktieägarnas arbetsinsatser inom gemensamt bedriven verksamhet haft stor betydelse för

vinstgenereringen. SRN fastslog att det handlade om en sådan verksamhet i denna situation och att bolaget därmed var ett fåmansföretag. RR gjorde samma bedömning som SRN och fastställde nämndens förhandsbesked.

Kommentarer till rättsfallet

Rättsfallet var ett av de första som visade vilka situationer lagstiftaren försökte täcka med den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen. Utgången i målet var inte oväntad eftersom det handlade om just ett sådant konsultföretag som den utvidgade definitionen hade till syfte att omfatta.⁶⁰ Detsamma påpekades i SOU 2002:52.⁶¹ Målet visade även att andelsinnehavet inte spelade någon roll vid avgörandet om 3:12-reglerna skulle vara tillämpliga i en sådan situation. Det som istället var avgörande för utgången i målet är att samtliga konsulter anskaffade uppdrag och åstadkom intäkter till företaget genom sina konsultkunskaper. Med andra ord hade deras arbetsinsatser en stor betydelse för vinstgenereringen. På denna grund ansågs de vara verksamma i betydande omfattning.

3.2.2 RÅ 2002 ref. 27

Rättsfallet RÅ 2002 ref. 27 handlade om ett personalägt företag X AB som bedrev konsultverksamhet inom IT- och verksamhetsutveckling. Samtliga anställda erbjöds delägarskap efter en viss tids anställning. Det fanns således ingen koppling mellan delägarskap och befattning. Antalet anställda i företaget uppgick till cirka 90 personer varav 55 var delägare. Den stora kategorin av anställda var konsulter med mer än tio års erfarenhet som jobbade självständigt med olika uppdrag hos företagets kunder. Samtliga konsulter hade samma ställning i företaget. Vissa konsulter var dock mer inriktade på att skaffa uppdrag från potentiella kunder. Cirka 61 procent av aktierna i X AB ägdes av konsulter varav 8 procent var de säljande konsulterna. VD-gruppen ägde 7 procent av aktierna, 18 procent ägdes av styrelsen, 9 procent av tidigare anställda och 5 procent av den administrativa personalen.

Y AB förvärvade samtliga aktier i X AB genom ett andelsbyte under år 2000. A ägde aktier i X AB och var anställd som konsult i dess dotterbolag. A bytte hälften av sina aktier i X AB mot aktier i Y AB och erhöll ett kontantvederlag för den andra delen av sina aktier i X

⁶⁰ Grosskopf, *Fåmansföretagens beskattning*, s. 361.

⁶¹ SOU 2002:52, s. 310.

AB. I ansökan om förhandsbesked hos SRN undrade A bland annat om utomståenderegeln enligt 3 § 12 e mom. SIL var tillämplig på uppkommen realvinst.

SRN fastslog att X AB var ett fåmansföretag enligt den allmänna definitionen i punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL. SRN hänvisade vidare till 3 § 12 a mom. SIL där angavs definitionen av begreppet kvalificerad aktie. Enligt denna bestämmelse ansågs en aktie vara kvalificerad om ett företag direkt eller indirekt ägde aktier i ett annat företag i vilket aktieägaren eller någon honom närstående varit verksam i betydande omfattning under de senaste fem åren. Frågan var därmed om A ansågs ha varit verksam i dotterbolaget till X AB på det sätt som avsågs i denna bestämmelse. SRN hänvisade till förarbetena och betonade särskilt uttalandet om att anställda utan någon ledarbefattning ibland kunde anses vara verksamma i betydande omfattning. Detta gällde särskilt när delägarna bedrev en gemensam verksamhet. SRN fastslog att verksamheten i det av X AB ägda dotterbolaget bedrevs av ett antal konsulter som självständigt jobbade i en organisation som saknade andra chefer än respektive bolagschef. Samtliga konsulter ansågs därmed ha i princip samma ställning i företaget. SRN fastslog att företagets samtliga konsulter ansågs vara verksamma i betydande omfattning och att A:s aktier således var kvalificerade.

SRN resonerade vidare om utomståenderegeln i 3 § 12 e mom. SIL var tillämplig i förevarande fall. Utomståenderegeln innebär att om en aktieägare visar att utomstående i betydande omfattning äger andelar i företaget och har rätt till utdelning ska de speciella beskattningsreglerna för fåmansföretag inte tillämpas. SRN hänvisade vidare till förarbetsuttalandena och konstaterade att utomståenderegeln ska normalt vara tillämplig om utomstående äger minst 30 procent av aktierna i företaget. Enligt nämndens mening var det inte visat i ärendet att X AB ägdes av utomstående i den omfattning att utomståenderegeln skulle vara tillämplig. RR gjorde samma bedömning som SRN och fastställde nämndens förhandsbesked.

Kommentarer till rättsfallet

Enligt min åsikt var utgången i målet inte oväntad. I likhet med RÅ 1993 ref. 99 handlade det aktuella rättsfallet om ett konsultföretag där en stor del av delägarna var konsulter. Till skillnad från det första rättsfallet hade alla anställda, bl.a. den administrativa personalen, möjlighet att bli delägare. Det påverkade dock inte bedömningen av SRN. Nämnden betonade att konsulter utförde ett självständigt arbete i en organisation som saknade andra chefer än respektive bolagschef. Samtliga konsulter ansågs ha samma ställning i företaget

förutom att några av dem var mer inriktade på att anskaffa uppdrag från potentiella kunder. Varje konsult genererade därmed vinster till företaget genom sina kunskaper som var viktiga för företagets kärnverksamhet. På denna grund ansågs samtliga konsulter vara verksamma i betydande omfattning. Utgången i målet visade att endast arbetsinsatser av anställda som jobbade med företagets kärnverksamhet hade betydelse för vinstgenereringen.

3.2.3 RÅ 2007 not. 94

Rättsfallet RÅ 2007 not. 94 handlade om ett konsultföretag som utförde tjänster inom hus-, anläggnings- och installationssektorn. Företaget hade drygt 100 anställda varav nästan alla var delägare. Cirka 80 procent av aktierna med motsvarande rösteandel innehades av anställda med styrelse- eller chefsbefattning eller av verksamma i den direkta konsultverksamheten. Resterande andel av aktierna innehades av anställda verksamma med ekonomi-, kontors- och datauppgifter. De anställda som var aktieägare delades in i tre olika grupper med utgångspunkt i arbetsuppgifterna. Den första gruppen utgjordes av olika slags chefer och styrelsemedlemmar. Den andra gruppen utgjorde uppdragsansvariga med ansvar för större uppdrag. Den tredje gruppen bestod av uppdragsansvariga för mindre uppdrag samt ekonomi-, kontors- och datapersonal. Vinstutdelning i företaget utbetalades i form av bonuslöner som var lika för alla anställda och oberoende av aktieinnehav eller befattning.

A.A. och B.B. var anställda och delägare i företaget. A.A. var en avdelningschef och ingick i bolagets styrelse. A.A. ingick därmed i den första gruppen av aktieägare. B.B. arbetade mest som konstruktör i större uppdrag som leddes av en uppdragsansvarig. B.B. arbetade också i vissa fall som uppdragsansvarig för mindre uppdrag men bara i samråd med en avdelningschef. B.B. tillhörde därmed de andra två grupperna av anställda i företaget. I sin ansökan om förhandsbesked hos SRN ställde A.A. och B.B. två frågor. I första hand undrade B.B. om hans aktier var kvalificerade enligt 57 kap. 4 §. Om B.B:s aktier inte ansågs vara kvalificerade, undrade A.A. om hans aktier var icke kvalificerade p.g.a. att utomståenderegeln var tillämplig.

SRN konstaterade vad som ansågs vara kvalificerade andelar enligt bestämmelser i 57 kap. 4 § IL och förarbeten. SRN påpekade särskilt att i mindre företag kunde arbetsledare och även anställda utan någon ledarbefattning räknas som verksamma i betydande omfattning. Detta gällde särskilt om delägarna ansågs bedriva en gemensam verksamhet. Enligt nämnden ansågs samtliga delägare som arbetade med själva konsultverksamheten driva en

sådan gemensam verksamhet som avsågs i förarbetena. SRN hänvisade sedan till det tidigare rättsfallet RÅ 2002 ref. 27 där samtliga delägare ansågs vara aktivt verksamma. Med hänsyn till bolagets organisation, arbetsuppgifternas karaktär samt ett begränsat inflytande som ett aktieinnehav gav ansågs samtliga delägare i grupp tre vara kvalificerat verksamma. B.B som var en delägare med arbetsuppgifter som konsult ansågs därmed vara verksam i betydande omfattning.

SRN resonerade vidare om företaget var ett fåmansföretag. Nämnden fastslog att företaget hamnade under den utvidgade definitionen av fåmansföretag. SRN konstaterade att samtliga delägare som deltog i den direkta konsultverksamheten ansågs vara kvalificerat verksamma. Eftersom de tillsammans innehade andelar som översteg 50 procent av rösterna för samtliga andelar utgjorde bolaget ett fåmansföretag. På denna grund var B.B:s aktier i företaget kvalificerade enligt 57 kap. 4 § IL. Fråga 2 angående utomstående regeln behövde därmed inte besvaras. RR gjorde samma bedömning som SRN och fastställde nämndens förhandsbesked.

Kommentarer till rättsfallet

I det aktuella fallet gjordes en liknande bedömning som i de två tidigare rättsfallen. Samtliga delägare som arbetade med *själva konsultverksamheten* ansågs bedriva en gemensam verksamhet som det anförts i förarbetena. Nämnden ansåg att deras arbetsinsatser hade betydelse för vinstgenereringen. Det är dock viktigt att påpeka att utgången i målet var att samtliga delägare, inklusive den administrativa personalen, betraktades som aktivt verksamma. SRN gav ingen riktig förklaring till detta beslut. Det gjordes ingen prövning av om aktier som innehades av ekonomi-, kontors- och datapersonal skulle anses vara kvalificerade. Jag anser därmed att denna del av SRN:s bedömning var oväntad. Hur detta beslut kom att påverka framtida domstolsbedömningar visas i de senare rättsfallen.

3.2.4 RÅ 2010 ref. 102

Rättsfallet RÅ 2010 ref. 102 gällde en ekonomisk förening X som bedrev en viss typ av industriell verksamhet. Endast den som var fast anställd i föreningen kunde bli medlem i den. Det fanns 60 medlemmar i X varav 44 personer var industriarbetare. Övriga anställda var olika slags chefer, förmän, lagerarbetare samt säljare och administrativ personal. Varje medlem deltog i föreningen med en viss insats och hade lika rösträtt. X övervägde att lämna vinstutdelning som var lika stor för alla medlemmar. I en ansökan om

förhandsbesked hos SRN undrade VD:n A om X utgjorde ett fåmansföretag och om hans andelar därmed var kvalificerade.

SRN konstaterade vad som ansågs med kvalificerade andelar i fåmansföretag. SRN hänvisade till bestämmelser i 57 kap. 4 § 1 st. IL samt förarbetsuttalandena. SRN fastslog att enligt förarbetena ska en person alltid anses verksam i betydande omfattning om hans arbetsinsats har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget. Till denna grupp av kvalificerat verksamma hör företagsledare och andra högre befattningshavare. Som VD i föreningen ansågs därmed A vara verksam i betydande omfattning. SRN konstaterade att A:s andel skulle anses vara kvalificerad om föreningen X var ett fåmansföretag. SRN fastslog att föreningen X inte hamnade under huvuddefinitionen av fåmansföretag. SRN resonerade vidare om den utvidgade definitionen var tillämplig i detta fall. Enligt förarbetena är syftet med bestämmelsen att företag som drivs gemensamt av många delägare som alla arbetar i företaget ska behandlas som fåmansföretag. SRN konstaterade att den aktuella verksamheten bedrevs gemensamt av delägare i en kooperativ förening där endast anställda kunde vara medlemmar. Verksamheten ansågs därmed ha karaktär av ett arbetskooperativ. SRN hänvisade sedan till de tre tidigare rättsfallen och fastslog att samtliga delägare i X ansågs vara verksamma i betydande omfattning. Föreningen utgjorde därmed ett fåmansföretag och A:s andelar var kvalificerade. RR gjorde samma bedömning som SRN och fastställde nämndens förhandsbesked.

Kommentarer till rättsfallet

Omständigheterna i det aktuella fallet liknade omständigheterna i det tidigare rättsfallet RÅ 2007 not. 94 där det kunde utläsas en tydlig chefshierarki. SRN ansåg att samtliga delägare var kvalificerat verksamma utan att gå in på detaljerna. En förklaring som SRN gav till sitt avgörande var att föreningen hade karaktär av ett arbetskooperativ. Det är tveksamt att det faktum att föreningen liknade arbetskooperativ automatiskt skulle innebära att samtliga delägare var kvalificerat verksamma. SRN hänvisade bl.a. till det tidigare rättsfallet RÅ 2007 not. 94 där samtliga delägare betraktades som verksamma i betydande omfattning. I det aktuella rättsfallet gav SRN inte heller en övertygande förklaring till varför även den administrativa personalen ansågs uppfylla verksamhetskravet. Det kan därför inte uteslutas att SRN endast grundade sin bedömning på utgången i det tidigare målet. Det visar därmed att det omotiverade avgörandet från tidigare rättsfallet påverkade nämndens bedömning i förevarande fall.

3.2.5 KRNJ mål nr 344-12

Rättsfallet handlade om ett personalägt företag X AB som bedrev konsultverksamhet inom hälsovård. T.J. var VD i företaget och ägde 51 procent av aktierna. Resterande andelar i X AB ägdes av företagets anställda. Företaget hade en tydlig chefshierarki där VD tillsammans med styrelsen reglerade samtliga förhållanden i alla transaktioner. Intaget av delägare skedde slumpmässigt och utan koppling till vinstgenereringsförmåga. År 2006 skedde en fusion av X AB med ett annat företag varpå en utdelning skedde och T.J. erhöll 1 853 200 kr. SKV ansåg att aktierna i företaget var kvalificerade och att utdelningen skulle beskattas enligt de speciella beskattningsreglerna för delägare i fåmansföretag. T.J. ansåg däremot att de anställdas aktieinnehav inte skulle anses kvalificerade och att utomståenderegeln var tillämplig eftersom anställda ägde mer än 30 procent av andelarna i företaget.

KRNJ konstaterade att syftet bakom den utvidgade definitionen av fåmansföretag var att företag med ett större antal delägare, där ägarna eller närstående var verksamma i betydande omfattning, inte skulle falla utanför tillämpningen av 3:12-reglerna. KRNJ konstaterade att utvidgningen typiskt sett tog fasta på kunskaps- och konsultföretag eftersom ansamlade vinstmedel i sådana företag oftast kunde utgöras av sparade arbetsinkomster. KRNJ anförde vidare vad som menades med begreppet ”verksam i betydande omfattning” enligt uttalandena i förarbetena. KRNJ fastställde att spridning av aktierna i företaget X AB inte berodde på delägarnas ställning i företaget eller deras förmåga och möjlighet att generera intäkter till verksamheten. Det berodde istället på deras anställningstid och egna val att förvärva och inneha aktier i företaget. En sådan slumpmässig spridning av aktierna bland olika yrkeskategorierna resulterade i att lokalvårdare, receptionist och annan servicepersonal ägde aktier samtidigt som det fanns läkare som inte gjorde det. KRNJ fastslog att arbetsinsatser av delägare som arbetade med lokalvård, suttit i receptionen eller utfört andra sysslor av stöd- och servicekaraktär inte rimligen kunde anses ha haft någon betydelse för vinstgenereringen i företaget.

KRNJ ifrågasatte om det varit lagstiftarens mening att den utvidgade definitionen av fåmansföretag skulle omfatta ett företag som det aktuella. KRNJ hänvisade dock vidare till rättsfallen RÅ 2007 not. 94 och RÅ 2010 ref. 102. Domstolen anförde att enligt de här rättsfallen ansågs samtliga delägare oavsett deras ställning i företaget vara verksamma i betydande omfattning. KRNJ angav att mot bakgrund av dessa avgöranden kunde KRNJ

inte komma fram till annan slutsats än att samtliga delägare borde anses ha varit verksamma i betydande omfattning. Frågan om utomståenderegeln föll därmed och T.J:s aktier ansågs vara kvalificerade. Målet överklagades inte till HFD.

Kommentarer till rättsfallet

I likhet med rättsfallen RÅ 2007 not. 94 och RÅ 2010 ref. 102 ansågs samtliga delägare i det aktuella fallet vara kvalificerat verksamma. Omständigheterna liknade i viss mån de här två rättsfallen där alla anställda i företaget hade möjlighet att bli delägare. KRNJ analyserade omständigheterna i det aktuella fallet och angav indirekt att den inte höll med de tidigare avgörandena. KRNJ ansåg att ”vanliga anställda” i sådana fall inte borde betraktas som kvalificerat verksamma. Med tanke på hur KRNJ motiverade domslutet är det inte svårt att förstå hur mycket de tidigare rättsfallen påverkade dess bedömning.

3.3 Sammanfattning

Rättspraxis visar att domstolen i de ovan beskrivna rättsfallen kom fram till samma slutsats beträffande delägare som jobbade med företagets kärnverksamhet. I rättsfallen från RR tog domstolen inte hänsyn till att sådana anställda hade olika ställningar i företaget. Domstolen beaktade bara att var och en av dem genererat en viss del av intäkterna till företaget. Deras arbetsinsatser ansågs därmed ha stor betydelse för vinstgenereringen.

Beträffande ”vanliga anställda”, dvs. anställda utan ledarbefattning eller utan kvalifikationer för företagets kärnverksamhet, kom domstolen fram till olika slutsatser. I RÅ 2002 ref. 27 ansågs arbetsinsatser av den administrativa personalen inte ha någon betydelse för vinstgenereringen. I RÅ 2007 not. 94, RÅ 2010 ref. 102 och rättsfallet från KRNJ ansågs däremot sådana anställda vara kvalificerat verksamma utan att det gavs någon övertygande förklaring till detta beslut. Om sådana anställda hade haft mer än 30 procent av aktierna i företaget kunde denna fråga bli avgörande för samtliga delägare i företaget. Om företaget skulle omfattas av utomståenderegeln skulle alla aktier bli okvalificerade.

4 Analys

4.1 Inledning

Lagtexten ger ingen förklaring till hur rekvisitet ”verksam i betydande omfattning” ska tolkas. I förarbetena anges i viss utsträckning hur lagstiftaren menade att rekvisitet bör tillämpas. De ovan nämnda förarbetsuttalandena citeras i de redovisade rättsfallen av SRN vars bedömningar fastställs av RR. Det understryker därmed deras betydelse vid bedömningen angående om rekvisitet är uppfyllt. SRN kommer dock fram till olika slutsatser i fråga om ”vanliga anställda” i personalägda företag ska anses vara verksamma i betydande omfattning. För att avgöra om domstolens bedömningar avviker från syftet bakom verksamhetsrekvisitet måste förarbetsuttalandena först analyseras. Därefter görs en jämförande analys av rättspraxis med förarbetena.

4.2 Analys av förarbetena

4.2.1 Vad menas med att arbetsinsatser har stor betydelse för vinstgenereringen?

I förarbetenas allmänna motivering anges att en person alltid ska anses vara kvalificerat verksam om hans arbetsinsatser har haft *påtaglig* betydelse för vinstgenereringen i företaget.⁶² I förarbetenas specialmotivering anges ett liknande påstående. Det framgår att en person alltid ska anses vara verksam i betydande omfattning om hans arbetsinsatser har *stor* betydelse för vinstgenereringen i företaget.⁶³ Med andra ord är det den ekonomiska betydelsen av delägarens arbetsinsats som är avgörande vid bedömningen om delägaren uppfyller verksamhetskravet eller inte. SKV stödjer den uppfattning om att vikten ska läggas vid betydelse av det utförda arbetet och inte vid den nedlagda arbetstiden.⁶⁴ Jag anser att lagstiftaren inte gör någon skillnad mellan uttrycken ”stor” och ”påtaglig” i detta sammanhang. Det framkommer inte någon vägledning om vilka faktorer man ska ta ställning till vid bedömningen om arbetsinsatsen har stor/påtaglig betydelse eller inte. Det är dock klart att lagstiftaren menade att företag som sprider aktier bland ett stort antal anställda för att undvika beskattning enligt 3:12-reglerna ska anses som ett fåmansföretag.

⁶² Prop. 1989/90:110, s. 468.

⁶³ Prop. 1989/90:110, s. 703.

⁶⁴ SKV A 2006:12, p.3.1.

Det är just det som den utvidgade definitionen av fåmansföretag är ämnad för. Enligt min uppfattning sänkte lagstiftaren kravet på hur stor betydelse arbetsinsatserna av delägare har när det gäller företag som bedrivs gemensamt av ett stort antal anställda. Om exempelvis ett konsultföretag bedrivs gemensamt av ett stort antal konsulter genererar varje konsult vinster till företaget, även om dessa vinster inte är stora i förhållande till antalet konsulter i företaget. Detta gäller även om vissa konsulter har högre ställning i företaget än de andra. Det räcker därmed att delägarnas arbetsinsatser har *niss* betydelse för vinstgenereringen för att de ska anses som kvalificerat verksamma. Utifrån förarbetsuttalandena drar jag slutsatsen att när en delägare jobbar med företagets kärnverksamhet ska dennes arbetsinsatser anses vara stora/påtagliga även om arbetsinsatserna inte påverkar företagets resultat i stor utsträckning.

Utifrån de ovan angivna resonemangen uppstår en fråga om arbetsinsatser av andra anställda som också äger andelar i företaget ska anses vara betydande för vinstgenereringen. Enligt min åsikt genererar sådana anställda som receptionist, lagerpersonal, lokalvårdare och liknande personal i vanliga fall inte intäkter till företaget. Bedömningen ska dock göras i varje enskild situation. Om en städerska äger andelar och jobbar i en städfirma är det troligt att hennes arbetsinsatser, liksom konsulternas arbetsinsatser i ett konsultföretag, har stor betydelse för vinstgenereringen. Jag anser därmed att i företag som bedrivs gemensamt av anställda är det av stor betydelse om en person jobbar med företagets kärnverksamhet eller inte. Om så inte är fallet måste dock en djupare analys av personens ställning och arbetsinsatser göras. Vid prövningen ska hänsyn tas till företagets storlek, verksamhet m.m. 3:12-reglerna tillämpas därmed inte automatiskt när en person jobbar och äger andelar i ett personalägt företag. Det framgår av förarbetena att ”vanliga anställda” kan i vissa fall anses generera vinster när det handlar om mindre företag⁶⁵. Frågan är dock när ett företag ska betraktas som ett mindre företag.

4.2.2 När anses ett företag vara ett mindre företag?

Av förarbetena framgår att i mindre företag kan arbetsledare och ibland även anställda utan någon ledarbefattning anses vara kvalificerat verksamma.⁶⁶ Det anges dock inga indikationer som kan hjälpa till vid bedömningen om ett företag ska räknas som ett mindre företag. Det finns inte heller någon definition av mindre företag i någon av skattelagarna.

⁶⁵ Prop. 1989/90:110, s. 703.

⁶⁶ Prop. 1989/90:110, s. 703.

Det föreligger ett starkt samband mellan redovisning och beskattning. När ett företag upprättar årsredovisning och årsbokslut med hänsyn till civilrättsliga lagar BFL och ÅRL samt BFN:s normer brukar det redovisade resultatet ligga till grund för inkomstdeklarationen.⁶⁷ Enligt min åsikt kan därför definitionen av mindre företag tas från civilrätten, nämligen från ÅRL. Där framgår att som större företag räknas börsnoterade företag samt företag som under vart och ett av de senaste två åren uppfyller mer än ett av angivna villkor:

- medelantalet anställda i företaget uppgått till mer än 50;
- företagets balansomslutning uppgått till mer än 40 miljoner kronor;
- företagets nettoomsättning uppgått till mer än 80 miljoner kronor.⁶⁸

Företag som inte är större företag ska följaktigen räknas som mindre företag.⁶⁹ Det anges därmed hur stort företaget ska vara ekonomiskt och i antalet anställda. Jag anser att den här definitionen är en bra utgångspunkt i bedömningen om företaget ska betraktas som ett mindre företag.

4.2.3 Vad menas med gemensamt bedriven verksamhet?

Uttrycket ”gemensamt bedriven verksamhet” nämndes ovan vid analysen av vad som menas med att arbetsinsatsen har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget. Detta uttryck påpekades särskilt i förarbetena⁷⁰ men det ges ingen tydlig förklaring till under vilka omständigheter delägarna ska anses bedriva en gemensam verksamhet. Det framkommer dock av förarbetena att syftet med den utvidgade definitionen av fåmansföretag är att omfatta företag som drivs gemensamt av många delägare som alla jobbar i företaget.⁷¹ Det anges också att utvidgningen i första hand ska omfatta konsult- och kunskapsföretag. I sådana företag brukar det vara konsulter som påverkar företagets resultat genom sina arbetsinsatser som ofta består av ett självständigt arbete med olika uppdrag. Det står dock inte i förarbetena att delägarna ska ha samma ställning i företaget. Det anges inte heller att

⁶⁷ Jönsson, *Så här gör du bokslut i*, s. 22.

⁶⁸ 1 kap. 3 § 1 st. 4 p. ÅRL.

⁶⁹ 1 kap. 3 § 1 st. 5 p. ÅRL.

⁷⁰ Prop. 1989/90:110, s. 703.

⁷¹ Prop. 1989/90:110, s. 704.

delägarna ska jobba med företagets kärnverksamhet. Det betyder att lagstiftaren inte utesluter att andra slags anställda, exempelvis administrativ personal, kan äga andelar i företaget. Jag anser därmed att när aktierna endast sprids bland anställda i företaget ska det betraktas som att delägarna bedriver en gemensam verksamhet.

4.3 Jämförelse av rättspraxis med förarbetena

Efter analysen av förarbetena kan jag konstatera att lagstiftaren lade vikt vid den ekonomiska betydelsen av delägarens arbetsinsatser i personalägda företag. Lagstiftaren sänkte dock kravet på delägarnas arbetsinsatser. De behöver inte nödvändigtvis ha stor/påtaglig betydelse för vinstgenereringen utan det räcker med en viss ekonomisk betydelse. Det betyder därmed att arbetsinsatser ska generera vinster till företaget men inte i den utsträckning som kan uppfattas som stor/påtaglig. För att fastställa om domstolen följer syftet bakom verksamhetsrekvisitet eller inte måste rättspraxis jämföras med förarbetena. I uppsatsen redovisades fem rättsfall som handlade om personalägda företag.

4.3.1 RÅ 1993 ref. 99

Det första rättsfallet var RÅ 1993 ref. 99 där ett konsultföretag ägdes av ett stort antal anställda. Enligt min uppfattning stämmer domstolens bedömning överens med syftet bakom den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen och verksamhetsrekvisitet. I första hand handlade det om ett sådant konsultföretag som den utvidgade definitionen hade till syfte att omfatta.⁷² Det framgår av förarbetena att syftet med utvidgningen är att företag som drivs gemensamt av många delägare som alla arbetar i företaget ska behandlas som fåmansföretag.⁷³ Jag anser att omständigheterna i förevarande fall stämmer överens med detta förarbetsuttalande eftersom företaget ägdes av 150 konsulter som alla jobbade i företaget. I andra hand framgår det av förarbetena att avsikten varit att begränsa tillämpningsområdet för de här bestämmelserna till sådana fall där delägarens arbetsinsatser haft stor betydelse för vinstgenereringen.⁷⁴ Detta fastställs även av SRN i det aktuella rättsfallet. Samtliga konsulter hade samma ställning i företaget och hade direkt koppling till företagets kärnverksamhet. Enligt min mening påverkade varje konsult företagets resultat genom att de genererade en viss del av intäkterna till företaget genom sina

⁷² Grosskopf, *Fåmansföretagens beskattning*, s. 361.

⁷³ Prop. 1989/90:110, s. 704.

⁷⁴ Prop. 1989/90:110, s. 468.

konsultkunskaper. Deras arbetsinsatser var betydande för vinstgenereringen och därför ansågs konsulterna vara kvalificerat verksamma. Det spelade därför ingen roll att det var ett stort antal konsulter i företaget. Den avgörande faktorn var att varje konsult påverkade företagets resultat i viss utsträckning. Detta stämmer överens med det som lagstiftaren menade med verksamhetsrekvisitet i sådana företag.

4.3.2 RÅ 2002 ref. 27

Det andra redovisade rättsfallet RÅ 2002 ref. 27 handlade också om ett konsultföretag som ägdes av ett stort antal anställda. Till skillnad från det första rättsfallet hade samtliga anställda en möjlighet att bli delägare. Enligt min åsikt stämmer även här SRN:s bedömning överens med syftet bakom den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen och verksamhetsrekvisitet. Företaget ägdes av delägare som alla jobbade i företaget. På denna grund ansågs företaget vara ett fåmansföretag enligt den utvidgade definitionen. Förutom konsulterna ägde även andra anställda aktier i företaget. Det var dock endast konsulterna som ansågs vara verksamma i betydande omfattning. Konsulterna jobbade med företagets kärnverksamhet och utgjorde den största kategorin av anställda. Nämnden grundade sin bedömning på att varje konsult anskaffade olika slags uppdrag som hade direkt koppling till företagets vinst. Trots att det var vissa skillnader i vad för slags uppdrag konsulterna var ansvariga för hade deras arbetsinsatser en viss betydelse för vinstgenereringen. Detta förklarar varför samtliga konsulter betraktades som kvalificerat verksamma.

Enligt min mening var utgången i målet inte oväntad. Omständigheterna liknade det tidigare rättsfallet RÅ 1993 ref. 99 trots att delägarskapet i det aktuella fallet inte berodde på vilken kompetensnivå anställda hade. Det är viktigt att notera att nämnden inte ansåg att samtliga delägare var aktivt verksamma. Bedömningen omfattade endast konsulterna i företaget. Med andra ord ansågs ”vanliga anställda”, dvs. den administrativa personalen, inte uppfylla verksamhetskravet. De beskattades därmed inte enligt 3:12-reglerna. Enligt min mening var nämndens bedömning korrekt eftersom den administrativa personalen inte kunde anses göra sådana arbetsinsatser som skulle generera vinster till det aktuella företaget. Trots att lagstiftaren sänkte kravet på betydelsen av delägarnas arbetsinsatser var deras insatser inte av det slag som skulle kunna uppfattas som betydande för vinstgenereringen. Dessutom framgår det av förarbetena att ”vanliga anställda” ska anses vara verksamma i betydande omfattning bara i undantagsfall.⁷⁵ Enligt min åsikt framgick

⁷⁵ Prop. 1989/90:110, s. 703.

det ingen omständighet i detta rättsfall som skulle kunna leda till att sådana anställda betraktades som kvalificerat verksamma. Jag anser därmed att SRN bedömning i fråga om ”vanliga anställda” ska anses som verksamma i betydande omfattning stämmer överens med syftet bakom verksamhetsrekvisitet.

Det visades inte i målet att utomstående ägde företaget i den omfattning att utomståenderegeln skulle vara tillämplig. ”Vanliga anställda” innehade mindre än 30 procent av andelarna i företaget. Domslutet om att sådana anställda inte var kvalificerat verksamma påverkade därmed inte utgången i målet för aktiva delägare. Det spelade dock roll för ”vanliga anställda” eftersom de undvek beskattning enligt de hårdare 3:12-reglerna. Om de däremot skulle äga mer än 30 procent kunde det leda till att utgången i målet blev annorlunda. Om SRN skulle finna att företaget omfattades av utomståenderegeln skulle alla aktier i företaget bli okvalificerade. Det innebär att bedömningen beträffande ”vanliga anställda” i företaget kan vara avgörande för samtliga aktieägare i företaget.

4.3.3 RÅ 2007 not. 94

I likhet med de två ovan analyserade rättsfallen handlade rättsfallet RÅ 2007 not. 94 om ett personalägt konsultföretag. Samtliga delägare jobbade i företaget, vilket motsvarar den utvidgade definitionen av fåmansföretag. Det kan utläsas en mer tydlig chefshierarki i detta fall. Vissa konsulter hade högre ställning än andra konsulter i företaget. SRN tog dock inte hänsyn till denna omständighet. Nämnden fann att samtliga konsulter var aktivt verksamma. Enligt min åsikt stämmer SRN:s bedömning här överens med förarbetena. Det framgår inte någonstans i förarbetena att anställda som äger aktier i företaget ska ha samma ställning i företaget. Enligt min uppfattning var grunden för nämndens bedömning att samtliga konsulter hade direkt koppling till företagets kärnverksamhet. Med andra ord hade deras arbetsinsatser viss betydelse för vinstgenereringen trots att vissa konsulter ansvarade för större uppdrag än de andra. Jag anser därmed att denna del av nämndens bedömning inte avviker från förarbetena.

En fråga som dock återstår är varför ekonomi-, kontors- och datapersonal ansågs vara kvalificerat verksamma. Det kan presumeras att ”vanliga anställda” bedriver gemensam verksamhet med chefer och arbetsledare i företaget genom att alla gör sin del för verksamheten. Jag tror dock inte att lagstiftaren menade att sådana anställda skulle omfattas av verksamhetsrekvisitet utan särskild motivering. Alla anställda är viktiga på sitt sätt för företaget men jag uppfattar ”vanliga anställda” mer som stödpersonal än som anställda som

genererar vinster till företaget. Dessutom menade lagstiftaren att anställda utan någon ledarbefattning skulle betraktas som kvalificerat verksamma bara i mindre företag och i undantagsfall.⁷⁶ I målet angavs att företaget hade 135 anställda och hade nettoomsättning på drygt 144 miljoner kronor. Med tanke på vad som anges i ÅRL beträffande större och mindre företag anser jag att det aktuella företaget inte kan uppfattas som ett mindre företag. Jag tycker att domstolen endast fokuserat på konsulterna och inte gjort någon riktig analys av andra anställdas situation i företaget. Det är därför oklart varför de här anställda omfattades av verksamhetsrekvisitet. Jag anser därmed att domstolens avgörande om att ekonomi-, kontors- och datapersonal skulle anses som kvalificerat verksamma inte är förenligt med syftet bakom verksamhetsrekvisitet. Jag ser detta rättsfall som en brytpunkt som ledde till att senare rättsfall avvek från avsikten bakom verksamhetsrekvisitet.

4.3.4 RÅ 2010 ref. 102

Enligt min mening är utgången i nästa redovisade rättsfall RÅ 2010 ref. 102 inte förenlig med syftet bakom verksamhetsrekvisitet. I likhet med det tidigare rättsfallet RÅ 2007 not. 94 ansåg SRN att samtliga delägare, inklusive administrativ personal, var kvalificerat verksamma. Nämnden hänvisade till alla tre ovan beskrivna rättsfall men grundade sin bedömning bara på utgången i det senaste rättsfallet RÅ 2007 not. 94. Jag anser att det delvist kan bero på att föreningens uppbyggnad och chefshierarki hade mer likheter med företaget i RÅ 2007 not. 94 än med företagen i RÅ 1993 ref. 99 och RÅ 2002 ref. 27. I föreningen var merparten av anställda industriarbetare som jobbade med föreningens kärnverksamhet. Övriga delägare var olika slags chefer samt lagerarbetare, säljare och administrativ personal. Det sammanlagda antalet anställda var 60 personer. Det framgick dock inte i rättsfallet hur stor föreningen var ekonomiskt. Det är därför svårt att avgöra om föreningen kunde betraktas som ett mindre företag enligt ÅRL. Även om föreningen skulle anses som ett mindre företag borde enligt min åsikt SRN ge en bättre förklaring till varför även lagerarbetare och administrativ personal betraktades som kvalificerat verksamma.

SRN konstaterade att den aktuella verksamheten bedrevs gemensamt av delägare i en kooperativ förening där endast anställda kunde vara medlemmar. På denna grund fastställde SRN att verksamheten hade karaktär av ett arbetskooperativ och att samtliga anställda därför var kvalificerat verksamma. Jag håller inte med nämndens förklaring här.

⁷⁶ Prop. 1989/90:110, s. 703.

Det som nämnden egentligen konstaterar här är förarbetsuttalandena om syftet bakom den utvidgade definitionen av fåmansföretag. Som det nämnts ovan är syftet med utvidgningen att omfatta sådana företaget som bedrivs av många delägare som alla jobbar i företaget.⁷⁷ SRN fastställde att det handlade om ett sådant företag i detta fall. Jag anser dock inte att det automatiskt betyder att absolut alla anställda ska anses uppfylla verksamhetskravet. Prövningen ska göras för varje enskild delägare. Delägare som jobbade med föreningens kärnverksamhet, dvs. industriarbetare, samt olika högre befattningshavare såsom VD betraktades rättvist som kvalificerat verksamma. Det är dock oklart på vilken grund exempelvis den administrativa personalen uppfattades som verksamma i betydande omfattning. Med tanke på föreningens storlek och den hierarki som gällde i föreningen anser jag att lagerarbetare, administrativ personal och andra anställda utan kvalifikationer för föreningens kärnverksamhet inte borde anses uppfylla verksamhetskravet. Enligt min åsikt är anledningen till att alla delägare ansågs vara kvalificerat verksamma att SRN i det tidigare rättsfallet RÅ 2007 not. 94 kom fram till samma slutsats.

Utgången i detta rättsfall och i det tidigare rättsfallet RÅ 2007 not. 94 betyder att oavsett arbetsuppgifter och formell ställning i det personalägda företaget betraktas delägare som kvalificerat verksamma. Det spelar inte längre någon roll om delägarna jobbar med företagets kärnverksamhet eller inte. Med andra ord tar domstolen inte längre ställning till hur stor betydelse arbetsinsatserna har för vinstgenereringen eller om de har någon betydelse överhuvudtaget. På denna grund anser jag att domstolens bedömningar beträffande ”vanliga anställda” avviker från syftet bakom verksamhetsrekvisitet.

4.3.5 KRNJ mål nr 334-12

Rättsfallet från KRNJ visar hur mycket högsta instansens avgöranden från de tidigare rättsfallen påverkade domstolens bedömning i det aktuella fallet. KRNJ konstaterade att den ifrågasatt om lagstiftaren menade att sådana företag som det aktuella skulle omfattas av den utvidgade definitionen av fåmansföretag. Det är oklart vad domstolen menade med ”företag som det aktuella”. Utifrån domstolens resonemang antar jag att KRNJ syftade på företag där delägarnas aktieinnehav inte berodde på deras ställning i företaget eller deras förmåga att generera vinster till företaget. Enligt min åsikt ville domstolen här understryka betydelsen av förarbetsuttalandena angående hur stor betydelse arbetsinsatserna ska ha för vinstgenereringen. Jag anser att domstolen ifrågasatte om det från början var rätt att

⁷⁷ Prop. 1989/90:110, s. 704.

utvidgningen skulle omfatta företag där aktiespridning skedde slumpmässigt. I det aktuella rättsfallet ledde den slumpmässiga aktiespridningen till att vissa anställda som jobbade med företagets kärnverksamhet inte var delägare medan det fanns anställda såsom lokalvårdare och receptionist som innehade aktier i företaget. Enligt min uppfattning menar domstolen att utvidgningen borde begränsas till sådana företag som beskrevs exempelvis i RÅ 1993 ref. 99. I rättsfallet kunde endast konsulter med en viss kompetensnivå bli delägare. Samtliga konsulter hade samma ställning i företaget och genererade vinster genom sina konsultkunskaper. Jag håller inte med KRNJ i denna fråga. Lagstiftaren uteslöt inte möjligheten att ”vanliga anställda” kan äga andelar i företaget. Den avgörande faktorn blir istället vikten av deras arbetsinsatser för företagets vinst. Exempelvis i RÅ 2002 ref. 27 hade samtliga anställda möjlighet att bli delägare. Det påverkade dock inte utgången i målet. Det var endast konsulterna som ansågs vara kvalificerat verksamma. Jag anser därmed att företaget i det aktuella fallet rättvist omfattades av den utvidgade definitionen eftersom aktierna endast spreds bland företagets anställda. Det spelade därför inte någon roll att vissa högre befattningshavare inte innehade andelar i företaget. Det som KRNJ däremot borde ta ställning till var vilka delägare som genererade vinster till företaget. Om domstolen skulle finna att receptionist, lokalvårdare och annan personal som utförde sysslor av stöd- och servicekaraktär innehade mer än 30 procent av aktierna kunde utgången i målet bli att samtliga aktier i företaget var okvalificerade.

Med tanke på KRNJ:s resonemang blev utgången i målet ganska oväntad. Domstolen konstaterade vilka anställda som inte borde anses som kvalificerat verksamma i det aktuella företaget. KRNJ gick dock inte vidare i denna fråga. Domstolen angav bara att mot bakgrund av avgörandena i rättsfallen RÅ 2007 not. 94 och RÅ 2010 ref. 102 kunde domstolen inte komma fram till annan slutsats än att samtliga delägare var verksamma i betydande omfattning. Det innebär därmed att KRNJ kände sig bunden till RR:s avgöranden trots att KRNJ uppfattade dem som felaktiga. Det visar hur mycket högsta instansens avgöranden kan påverka senare domstolsbedömningar. Med tanke på att KRNJ inte gav en övertygande motivering till domslutet beträffande ”vanliga anställda” i företaget anser jag att domstolens bedömning avviker från syftet bakom verksamhetsrekvisitet.

4.4 Sammanfattande kommentarer

Analysen visar att domstolen bara delvist följer förarbetena. Domstolens bedömning stämmer överens med förarbetena endast beträffande anställda som jobbade med

företagets kärnverksamhet. Domstolen tar inte hänsyn till att sådana anställda hade olika positioner i företaget eller att de ansvarade för mindre eller större uppdrag. Den avgörande faktorn var att var och en av dem tillförde vinster till företaget i viss utsträckning. Deras insatser hade därmed betydelse för vinstgenereringen. Trots att lagstiftaren sänkte kravet på arbetsinsatsernas betydelse var det iallafall viktigt att insatserna hade *viss* betydelse för vinstgenereringen.

Av förarbetsuttalandena kan utläsas att "vanliga anställdas" arbetsinsatser inte brukar anses generera vinster till företaget. Om domstolen anser att sådana anställda genererar vinster i något fall bör domstolen ge en tydlig motivering till det. Jag finner inte att i de ovan beskrivna rättsfallen gavs en övertygande förklaring till varför "vanliga anställda" betraktades som kvalificerat verksamma. Domstolen följde förarbetena beträffande hur verksamhetsrekvisitet borde tolkas för anställda som jobbade med företagets kärnverksamhet. Det är därför märkligt att den inte tog hänsyn till lagstiftarens ståndpunkt om att "vanliga anställda" skulle betraktas som aktivt verksamma endast i undantagsfall. Jag anser därmed att domstolens bedömningar i denna fråga avvek från lagstiftarens syfte bakom verksamhetsrekvisitet.

Analysen visar även hur stor betydelse domstolens avgöranden har för framtida bedömningar i likartade mål. Trots att KRNJ ansåg att "vanliga anställda" inte borde betraktas som kvalificerat verksamma kände sig KRNJ bunden till de tidigare avgörandena. Enligt min åsikt bör därför högsta instansen se till att de ger tydliga skäl till sina avgöranden i denna fråga. Domstolens bedömningar kan vara avgörande för delägarna både i det aktuella fallet och i framtida mål.

5 Slutsats

I uppsatsen utreds om rättspraxis som berör rekvisitet ”verksam i betydande omfattning” utifrån ”vanliga anställdas” perspektiv i personalägda företag avviker från lagstiftarens syfte bakom rekvisitet. Efter införandet av den utvidgade definitionen av fåmansföretag är det inte bara företag med fyra eller färre delägare som betraktas som fåmansföretag utan även företag med ett större antal delägare. Syftet är att omfatta företag där spridning av aktierna sker bland anställda för att undvika beskattning enligt 3:12-reglerna. Det har framkommit i uppsatsen att lagstiftaren inte uteslöt möjligheten att ”vanliga anställda” kan bli delägare i företaget. Med ”vanliga anställda” menas anställda utan någon ledarbefattning eller utan kvalifikationer för företagets kärnverksamhet. Den avgörande faktorn vid bedömningen om det personalägda företaget ska anses som fåmansföretag är däremot om delägarna är verksamma i betydande omfattning. Vikten ska läggas vid prövningen om delägarnas arbetsinsatser genererar intäkter till företaget eller inte. Det visades i uppsatsen att lagstiftaren har sänkt kravet på delägarens arbetsinsatser i personalägda företag. Detta innebär att ett större antal anställda med olika positioner i företaget kan betraktas som kvalificerat verksamma. Lagstiftaren menade dock inte att om företaget sprider aktier bland sina anställda ska samtliga anställda automatiskt anses som aktivt verksamma. Bedömningen ska göras i varje enskild situation beroende på omständigheterna. Det påpekades särskilt att anställda utan någon ledarbefattning kan anses som kvalificerat verksamma bara i mindre företag och i undantagsfall. Det betyder därmed att ”vanliga anställda” inte brukar anses uppfylla verksamhetskravet.

Uppsatsen visar att domstolen delvis följer syftet bakom verksamhetsrekvisitetet men endast beträffande anställda som jobbar med företagets kärnverksamhet. Praxis visar att domstolen inte tar hänsyn till att anställda kan ha olika ställningar i företaget. I likhet med förarbetsuttalandena anser domstolen att det viktigaste är att anställdas arbetsinsatser har direkt koppling till företagets vinst oavsett i hur stor utsträckning de genererar vinster till företaget.

Domstolens bedömning avviker dock från syftet bakom verksamhetsrekvisitetet i fråga om ”vanliga anställda” ska anses som kvalificerat verksamma. Uppsatsen visar att domstolen stegvis slutat ta ställning till om ”vanliga anställdas” arbetsinsatser har betydelse för vinstgenereringen. I RÅ 2002 ref. 27 ägde ”vanliga anställda” aktier i företaget men

domstolen ansåg inte att deras insatser hade någon betydelse för vinstgenereringen. Från och med rättsfallet RÅ 2007 not. 94 började dock domstolens bedömningar avvika från syftet bakom verksamhetsrekvisitet. Domstolen gav ingen övertygande förklaring till varför den ansåg att kontorspersonal, datapersonal och liknande personal uppfyllde verksamhetskravet. Domstolen följde förarbetsuttalandena beträffande tillämpningen av den utvidgade definitionen av fåmansföretag. Detsamma gäller domstolens tolkning av verksamhetsrekvisitet beträffande anställda som jobbade med företagets kärnverksamhet. Det är därför märkligt att domstolen inte tog hänsyn till lagstiftarens ståndpunkt om att ”vanliga anställda” skulle betraktas som aktivt verksamma endast i undantagsfall. Rättsfallet påverkade bedömningar i senare rättsfall som inte heller gav tydliga skäl till sina avgöranden i denna fråga. Deras bedömningar avvek därmed från syftet bakom rekvisitet. Med tanke på att frågan kan vara avgörande vid bedömningen om utomstående regeln är tillämplig kan denna avvikelse komma att påverka samtliga delägare i företaget negativt.

Referenslista

Lagtext

Bokföringslag (SFS 1999:1078)

Inkomstskattelag (SFS 1999:1229)

Kommunalskattelag (SFS 1928:370)

Lag (SFS 1947:576) om statlig inkomstskatt

Årsredovisningslag (SFS 1995:1554)

Offentligt tryck

Proposition 1989/90:110 Reformerad inkomst- och företagsbeskattning

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

Statens Offentliga Utredningar 1989:33 Reformerad inkomstbeskattning

Statens Offentliga Utredningar 2002:52 Beskattning av småföretagare

Rättsfall

Regeringsrätten

RÅ 1993 ref. 99 (s. 1, 8, 13, 15, 24, 25, 27, 29)

RÅ 2002 ref. 27 (s. 1, 14, 25, 27, 29, 31)

RÅ 2007 not. 94 (s. 1, 8, 16, 18, 20, 26, 27, 28, 29, 32)

RÅ 2010 ref. 102 (s. 2, 8, 17, 20, 27, 29)

Kammarrätten

Kammarrätten i Jönköping mål nr 344-12, meddelad 2013-01-10 (s. 2, 19, 20, 28, 30)

Skatteverket

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*

Doktrin

Grosskopf, Göran, *Fåmansföretagens beskattning*, Skattenytt, 1994, s. 360

Jönsson, Torulf, *Så här gör du bokslut i, Du&Datorn* nr 64, *Visma Spcs*, 2009, s. 22.
<http://download.vismaspcs.se/du-och-datorn/driva-foretag/fskola49.pdf> (Hämtad 2015-05-07)

Lehrberg, Bert, *Praktisk juridisk metod*, 6 uppl., Författaren och I.B.A. Institutet för Bank- och Affärsjuridik AB, Uppsala, 2010

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Simon-Almendal, Teresa & Silfverberg, Christer, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, 14 uppl., Studentlitteratur AB, Lund, 2013

Näringslivets Regelnämnd, *Företagens kostnader för 3:12-reglerna*, 2007.
http://www.nnr.se/assets/files/publikationer/nnr_foretagenskostnaderfor312.pdf
(Hämtad 2015-05-07)

Påhlsson, Robert, *RSV:s rekommendationer och legalitetsprincipen*, Skattenytt, 1997, s. 40

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

Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare – ämne, material, metod och argumentation*, 2 uppl., Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2007

Sandström, Kjell & Svensson, Ulf, *Fåmansföretag – skatteregler och skatteplanering*, 10 uppl., Björn Lunden Information AB, Näsvisen, 2014

Tjernberg, Mats, *Beskattning av fåmansföretag*, 6 uppl., Thompson Fakta, Stockholm, 2006

Bilagor

Tjernberg, Mats, *Fåmansaktiebolag - en skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.fl.*, 1 uppl., Iustus Förlag AB, Uppsala, 1999