

Målnummer:	3533-04	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2007-03-15		
Rubrik:	En skattskyldig har inte ansetts verksam i betydande omfattning i ett fåmansbolag när verksamheten bestått av förvaltning av en fastighet och arbetsinsatsen endast omfattat ett fåtal timmar per år.		
Lagrum:	3 § 12 mom. och 12 a mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 2000 not. 164• RÅ 2002 ref. 21• RÅ 2004 ref. 61		

REFERAT

C-S.R. sålde under år 1999 sina aktier i Vansito Fastigheter AB (bolaget). Skattemyndigheten beslutade att realisationsvinsten skulle beskattas enligt reglerna i 3 § 12 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL.

I överklagande hos länsrätten yrkade C-S.R. att reglerna i 3 § 12 mom. SIL inte skulle tillämpas utan att beskattning skulle ske enligt självdeklaration. I sin självdeklaration redovisade C-S.R. den uppkomna realisationsvinsten som inkomst av kapital. - Han yrkade ersättning för ombudskostnader i länsrätten med 20 437 kr 50 öre.

Skattemyndigheten avstyrkte bifall till överklagandet.

Länsrätten i Östergötlands län (2002-02-04, ordförande Svensson) yttrade bl.a. Av 3 § 12 mom. SIL framgår att fysisk person och dödsbo som äger kvalificerad aktie i ett fåmansföretag skall i den omfattning som anges i 12 a - 12 e mom. ta upp utdelning på sådan aktie som intäkt av tjänst i stället för intäkt av kapital. Detsamma gäller realisationsvinst vid avyttring av sådan aktie. Närmare bestämmelser finns bl.a. i 12 a mom. om tillämpningsområdet och 12 b mom. om behandlingen av utdelning och realisationsvinst och 12 e mom. om visst undantag från tillämpningen. - Av 3 § 12 a mom. SIL framgår följande. En aktie i ett fåmansföretag anses kvalificerad om 1. aktieägaren eller någon denne närtstående varit verksam i företaget i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret, eller under någon del av denna tidsperiod varit verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet, eller 2. företaget - direkt eller genom förmedling av juridisk person - under beskattningsåret eller något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret har ägt aktier i ett annat fåmansföretag i vilket aktieägaren eller någon denne närtstående varit verksam i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret. - Vad som förstås med fåmansföretag, ägare och närtstående framgår av punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370). - Av 3 § 12 b-e mom. SIL framgår de närmare bestämmelserna om beräkning av realisationsvinst. Där stadgas bl.a. att uppkommer realisationsvinst vid avyttring av en kvalificerad aktie skall hälften av den del av vinsten som överstiger sparad utdelning tas upp som intäkt av tjänst, dock högst 100 gånger basbeloppet för avyttringsåret. - Avgörande för frågan om beskattning skall ske enbart i inkomstslaget kapital eller också delvis i inkomstslaget tjänst är om den skattskyldige kan anses vara

eller ha varit verksam i bolaget i betydande omfattning. I förarbetena till bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL (prop. 1989/90:110 Del 1 s. 703) anförs bl.a. följande. En person skall alltid anses verksam i betydande omfattning i ett företag om hans arbetsinsatser har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget. Till denna grupp av kvalificerat verksamma hör naturligtvis företagsledare och andra högre befattningshavare. I mindre företag kan arbetsledare och ibland även anställda utan någon ledarbefattning räknas till samma kategori. Detta gäller särskilt i sådana fall där delägarna kan anses bedriva en gemensam verksamhet. Fråga behöver inte vara om heltidsanställning utan arbetsinsatsen skall ses i relation till företagets omfattning och övriga omständigheter. - C-S.R. har under beskattningsåret 1999 avyttrat sin andel (50 procent) av aktierna i bolaget till Vansito AB, som ägs av C-S.R. och brodern J-C.R. I självdeklarationen redovisade C-S.R. avyttringen av aktierna i fråga som realisationsvinst om 4 950 000 kr i inkomstslaget kapital. Av blankett K10 i deklarerationer för beskattningsåret 1995 framgår att C-S.R. och J-C.R. ansett sig vara företagsledare i bolaget. Motsvarande notering har inte gjorts i senare deklarerationer. - Vad i målet framkommit visar att fråga är om fåmansföretag i den mening som avses i punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen. Reglerna om fördelning av realisationsvinst mellan inkomstlagen kapital och tjänst grundar sig på en bedömning av vad som rätteligen kan hänföras till kapitalavkastning respektive arbetsinkomst. Bolaget har varit ett rent fastighetsförvaltande bolag och har förvalt fastighet som hyrts ut till Vansito AB, som drivs av bröderna R. Fastigheten har även i viss mån hyrts ut till NCC. Fastighetskötsel och inre underhåll har bekostats av hyresgästerna. Av utredningen får anses framgå att C-S.R. varit företagsledare i bolaget och att det är han som har ombesörjt nödvändiga arbetsinsatser för att sköta bolaget. C-S.R:s ställning och arbetsinsats i fåmansföretaget måste därför anses ha haft stor betydelse för vinstgenereringen i företaget. Utredningen visar därmed att C-S.R. har varit verksam i bolaget i betydande omfattning. Han skall därför träffas av beskattningsreglerna i 3 § 12 mom. SIL. Vad C-S.R. anfört kan ej föranleda annan bedömning. - Med hänsyn till ovanstående bedömningar finns det fog för skattemyndighetens beslut att bestämma C-S.R:s beskattning av avyttring av aktierna i bolaget på så sätt att 2 084 174 kr hänförs till inkomst av tjänst och 2 828 097 kr till inkomst av kapital. - Länsrätten avslår överklagandet.

Enligt 3 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m., skall en skattskyldig beviljas ersättning för kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat som skäligen behövs för att ta till vara den skattskyldiges rätt. Ersättning skall beviljas endast om den skattskyldige helt eller delvis vinner bifall till sina yrkanden i ärendet eller målet, om ärendet eller målet avser fråga som är av betydelse för rättstillämpningen eller om det finns synnerliga skäl för ersättning. - C-S.R. har i målet yrkat ersättning för ombudskostnader i länsrätten för arbete utfört av skattejurist vid Öhrlings Pricewaterhouse Coopers med 20 437 kr 50 öre inklusive mervärdesskatt. Kostnaden avser arbete ca 11 timmar. C-S.R. har inte vunnit bifall till överklagandet. Det har inte framkommit skäl att med hänvisning till målets betydelse för rättstillämpningen eller synnerliga skäl medge ersättning för ombudskostnader. C-S.R. har därför inte rätt till ersättning. - Länsrätten avslår ansökan om ersättning för ombudskostnader.

Hos kammarrätten vidhöll C-S.R. sitt yrkande att han skulle beskattas enbart i inkomstslaget kapital för den uppkomna realisationsvinsten.

Vidare yrkade han ersättning av allmänna medel för ombudskostnader i länsrätten med 20 437 kr 50 öre och för sådana kostnader i kammarrätten med 6 690 kr, inkluderat mervärdesskatt i båda fallen.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet.

Kammarrätten i Jönköping (2004-04-05, Falkelius, Ramberg, referent, Gårdmark) yttrade: Enligt 3 § 12 mom. första stycket SIL skall fysisk person

som avyttrar kvalificerad aktie i fåmansföretag, under vissa förutsättningar och i den omfattning som anges i 12 a - 2 e mom., ta upp realisationsvinst vid avyttring av sådan aktie som intäkt av tjänst i stället för kapital. Om aktien skall anses vara av det slaget följer av 3 § 12 b mom. femte stycket samma lag att hälften av den realisationsvinst som överstiger sparad utdelning tas upp i inkomstslaget tjänst medan återstående del av vinsten upptas i inkomstslaget kapital. Syftet med reglerna är att motverka att vad som i grunden är arbetsinkomster tas ut i form av lägre beskattad realisationsvinst m.m. i stället för lön. En aktie i ett fåmansföretag anses, enligt 12 a mom. första stycket kvalificerad om aktieägaren eller någon denne närstående varit verksam i företaget i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret, eller under någon del av denna tidsperiod varit verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet. I lagmotiven (prop. 1989/90:110 s. 703) har departementschefen beträffande rekvisitet "verksam i betydande omfattning" uttalat bl.a. följande: "En person skall alltid anses verksam i betydande omfattning i ett företag om hans arbetsinsatser har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget. Till denna grupp av kvalificerat verksamma hör naturligtvis företagsledare och andra högre befattningshavare. I mindre företag kan arbetsledare och ibland även anställda utan någon ledarbefattning räknas till samma kategori. Detta gäller särskilt i sådana fall där delägarna kan anses bedriva en gemensam verksamhet. Det behöver inte vara fråga om ett heltidsarbete utan arbetsinsatsen måste ses i relation till företagets omfattning och övriga omständigheter. En styrelsemedlem som inte utför kontinuerligt arbete kan dock inte utan vidare anses kvalificerat verksam, även om han gjort enstaka insatser av stor betydelse, t.ex. för att skaffa en viktig order till företaget." Riksskatteverket uttalar i sina rekommendationer (RSV S 1998:29 avsnitt 11.2.2) att avgörande för bedömningen om delägaren eller honom närstående är eller har varit verksam i företaget i betydande omfattning är den ekonomiska betydelsen av dennes arbetsinsatser för företaget. Vid bedömningen av arbetsinsatsernas betydelse bör hänsyn tas till företagets storlek, verksamhet, organisation och övriga omständigheter. - Regeringsrätten har i två fall prövat frågan om en aktieägare varit verksam i företaget i betydande omfattning. I RÅ 2002 ref. 21 ansågs detta inte vara fallet för en skattskyldig, vars verksamhet i ett företag varit begränsad i tiden; han bildade företaget den 1 februari 1990 och sålde i januari påföljande år samtliga aktier i detsamma. Det förhållandet att den skattskyldige varit företagsledare, ende anställd, ende aktieägare och ende ordinarie styrelseledamot i företaget föranledde inte annan bedömning. Det andra regeringsrättsfallet - RÅ 2000 not. 164 - gällde en skattskyldig som i ett företag, närmare bestämt en butikskedja, innehade ställning som aktieägare, styrelseledamot, firmatecknare och finansiär och som dessutom undertecknat vissa kontrakt för företagets räkning. Den skattskyldige i målet ansågs inte kvalificerat verksam i företaget. Regeringsrätten tog i sin bedömning till synes fasta på att han inte varit delaktig i det långsiktiga arbetet med att bygga upp butikskedjan och att han inte heller deltagit i den dagliga verksamheten i företaget. Den slutsats som kan dras av de båda regeringsrättsfallen är att enbart aktieägarens ställning i företaget inte utgör en presumtion för att han är verksam i betydande omfattning, utan det krävs dessutom att arbetsinsatserna i det enskilda fallet har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget. Regeringsrätten förefaller att i 2002 års fall särskilt ha accentuerat syftet bakom särreglerna, nämligen att motverka att vad som i grunden är arbetsinkomster tas ut i form av lägre beskattad realisationsvinst m.m. i stället för lön. - C-S.R. har i målet anfört bl. a. följande. Fastighetsbolaget bildades 1987 genom att samma år förvärva en fastighet. Bolagets verksamhet består av fastighetsförvaltning. Fastigheten hyrs av bolaget ut till Vansito AB och i viss mindre omfattning till NCC. All fastighetsskötsel och inre underhåll har bekostats av hyresgästerna. Administration och bokföring ombesörjs av honom själv och består av att utfärda ett fåtal fakturor årligen. Arbetet i fråga utförs på hans fritid, utan ersättning. Han har inte varit kvalificerat verksam i fastighetsbolaget, något han däremot varit i Vansito AB, men det företaget bedriver inte en med bolaget likartad verksamhet. Att han vid 1996 års

taxering på blankett K10 kryssade för uppgifterna att han varit företagsledare och verksam i betydande omfattning berodde på ett förbiseende från hans sida. Fastighetsbolagets värde är att tillskriva värdet på fastigheten. Den vinst som uppkommer vid försäljningen är att uppfatta som en kapitalvinst och således inte någon omvandlad arbetsinkomst. - Kammarrätten gör följande bedömning. - C-S.R. har varit aktieägare och verksam i fastighetsbolaget under en följd av år. Såvitt framgår av utredningen har det administrativa arbetet i huvudsak utförts av honom. Vid bedömningen av arbetsinsatsernas betydelse bör hänsyn tas till vad han uppgett om företags storlek, dess hyresgäster, organisation samt om kravet på arbetsinsatser i relation till dessa förhållanden. Mot denna bakgrund och med hänsyn till att han även ansett sig verksam i betydande omfattning i fastighetsbolaget under beskattningsåret 1995, bör de avyttrade aktierna betraktas som kvalificerade i den mening som avses i 3 § 12 a mom. första stycket SIL. Den omständigheten att bolaget är ett fastighetsförvaltande företag föranleder inte annan bedömning. På grund av vad sålunda anförts skall realisationsvinsten på de nu avyttrade aktierna fördelas mellan tjänst och kapital på sätt som anges i 3 § 12 b mom. femte stycket SIL. Följaktligen skall C-S.R:s överklagande lämnas utan bifall. - Kammarrätten avslår överklagandet.

C-S.R. har inte vare sig i länsrätten eller kammarrätten vunnit helt eller delvis bifall till sina yrkanden i målet. Med hänsyn härtill och då målet inte avser en fråga av betydelse för rättstillämpningen eller det eljest finns synnerliga skäl att bevilja honom kostnadsersättning, skall hans framställan härom avslås. - Kammarrätten avslår yrkandet om ersättning av allmänna medel för ombudskostnader.

C-S.R. överklagade och yrkade att realisationsvinsten vid avyttring av aktierna i bolaget inte skulle beskattas enligt bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL. Vidare yrkade han ersättning för biträdeskostnader i Regeringsrätten med 13 750 kr. Han anförde bl.a. följande. Med anledning av verksamheten i bolaget har det under åren 1992-2001 sammanlagt förekommit 401 verifikationer. Lokalerna i bolagets fastighet har varit uthyrda och all fastighetsskötsel har skötts av hyresgästerna. Arbetsinsatsen i bolaget kan uppskattas ha uppgått till högst 2,5 timmar per år. Den mycket begränsade arbetsinsats som han utfört för bolagets räkning kan inte anses ha haft betydelse för vinstgenereringen i bolaget på ett sådant sätt som en tillämpning av de aktuella reglerna förutsätter. Intäkter i en fastighetsförvaltande verksamhet kan inte annat än i indirekt avseende anses härröra från ägarens arbetsinsatser. Vid en försäljning av aktierna i ett fastighetsförvaltande bolag sammanhänger köpeskillingen för aktierna i allt väsentligt med rådande och förväntad prissituation på fastighetsmarknaden, de allmänna hyresnivåerna och ränteläget. Priserna på industrifastigheter i Linköpings tätort ökade med 35 procent mellan åren 1995 och 2000.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. C-S.R. tycks mena att rekvisitet "verksam i betydande omfattning" gör att ett fastighetsförvaltande bolag inte alls omfattas av den delvis progressiva beskattningen av utdelning och realisationsvinst i de s.k. 3:12-reglerna, eftersom värdestegringen till stor del är hänförlig till själva egendomen (fastigheter). Denna tolkning av rekvisitet skulle innebära att fastighetsförvaltande bolag skulle få en i tiden obegränsad rätt att ta ut genererad vinst i bolaget enligt den proportionella skattesatsen i inkomstslaget kapital. Skatteverket håller inte med om denna tolkning. Det kan inte ha varit avsikten att skapa en krets av verksamheter som inte skulle omfattas av den hårdare beskattningen av reavinst vid försäljning av kvalificerade aktier. Detta skulle då gälla sådana verksamheter där den genererade vinsten inte bara beror på nedlagda arbetsinsatser utan också beror på andra faktorer, såsom svängningar på aktuell marknad. Skälet till detta är att det är hart när omöjligt att avgöra vad som hänför sig till arbetsinkomst och vad som hänför sig till kapitalinkomst vid en försäljning av ett fåmansföretag. Det finns inget att invända mot de lämnade uppgifterna om prisutvecklingen på fastigheter i Linköping. I förevarande mål har samtliga arbetsinsatser som erfordrats i

bolaget utförts av en av dess ägare. Någon lön för detta arbete har inte tagits ut. Att avgöra hur stor del av den, vid avyttringen av aktierna, uppkomna realisationsvinsten som skall anses utgöra kapitalinkomst respektive arbetsinkomst är omöjligt.

Regeringsrätten (2007-03-15, Lavin, Dexe, Nord, Fernlund, Jermsten) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Frågan i målet är om den realisationsvinst som uppkom när C-S.R. sålde aktierna i fåmansföretaget Vansito Fastigheter AB skall tas upp till hälften i inkomstslaget tjänst eller enbart i inkomstslaget kapital.

Enligt 3 § 12 mom. första stycket och 3 § 12 b mom. femte stycket SIL gäller som huvudregel att en fysisk person som avyttrar en kvalificerad aktie i ett fåmansföretag skall ta upp hälften av den realisationsvinst som överstiger sparad utdelning som intäkt av tjänst i stället för intäkt av kapital. Enligt 3 § 12 a mom. första stycket 1 anses en aktie i ett fåmansföretag kvalificerad bl.a. om aktieägaren eller någon denne närstående varit verksam i företaget i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret. Motsvarande bestämmelser finns numera i 57 kap. 4 och 12 §§ inkomstskattelagen (1999:1229).

I förarbetena till regleringen i SIL (prop. 1989/90:110 s. 467 f. och 703) anges att syftet med bestämmelserna är att motverka att vad som i grunden utgör arbetsinkomster, som skall beskattas i inkomstslaget tjänst, omvandlas till lägre beskattade kapitalinkomster. En person skall anses verksam i betydande omfattning i ett företag om hans arbetsinsatser har haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen i bolaget. Arbetsinsatsen skall ses i relation till företagets omfattning och övriga omständigheter. (Jfr RÅ 2002 ref. 21.)

C-S.R. har obesträtt uppgivit att han ensam svarat för de löpande arbetsuppgifterna i Vansito Fastigheter AB och att han utfört arbete i bolaget under endast ca 2,5 timmar per år. Av handlingarna framgår bl.a. att den vinst som uppkommit vid aktieförsäljningen till största delen synes kunna hänföras till att värdeutvecklingen på fastigheter varit god under en följd av år.

Mot denna bakgrund finner Regeringsrätten att omständigheterna i målet är sådana att C-S.R. inte kan anses ha varit verksam i betydande omfattning i bolaget i den mening som avses i 3 § 12 a mom. första stycket 1 SIL. Realisationsvinsten skall därför tas upp till beskattning enbart i inkomstslaget kapital.

C-S.R. bör beviljas ersättning för sina kostnader i Regeringsrätten enligt lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. med yrkat belopp.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten förklarar, med ändring av kammarrättens och länsrättens domar samt Skatteverkets beslut, att realisationsvinsten vid avyttringen av aktierna i Vansito Fastigheter AB skall beskattas enbart i inkomstslaget kapital.

Regeringsrätten beviljar C-S.R. ersättning av allmänna medel för kostnader i Regeringsrätten med 13 750 kr.

Föredraget 2007-02-21, föredragande Norling, målnummer 3533-04

Sökord: Fåmansföretag

Litteratur: Prop. 1989/90:110 s. 467-470 och 703-704; prop. 1990/91:54 s. 218-219
