

Målnummer:	4789-98	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2002-04-30		
Rubrik:	Verksamhet avseende skogsbruk på en fastighet om ca 30 hektar, där den skattskyldige själv utförde allt arbete, har ansetts utgöra aktiv näringsverksamhet. Inkomsttaxering 1994.		
Lagrum:	18 § kommunalskattelagen (1928:370)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1976 ref. 137• RÅ 1978 1:49• RÅ 1981 1:75• RÅ 1986 not. 311		

REFERAT

M.H. redovisade i sin självdeklaration för taxeringsåret 1994 verksamheten på jordbruksfastigheten Årtakan 1:24 som aktivt bedriven näringsverksamhet.

Skattemyndigheten i Värmlands län beslutade den 1 november 1994 att M.H:s drift av jordbruksfastigheten Årtakan 1:24 skulle anses utgöra passiv näringsverksamhet. Som skäl för sitt beslut angav myndigheten bl.a. följande. För att en verksamhet skall anses vara aktiv krävs enligt huvudregeln att tidsåtgången motsvarar minst en tredjedel av den tid som åtgår för en vanlig anställning på heltid. Om en verksamhet i huvudsak baseras på egen arbetsinsats behöver dock inte tredjedelsregeln vara uppfylld; detta gäller dock endast den som vid sidan av sin anställning bedriver en näringsverksamhet och inte den som bedriver en näringsverksamhet vid sidan av en annan näringsverksamhet. Det framstår som osannolikt att M.H. skulle ha arbetat mer än 500 timmar på fastigheten under 1993. Eftersom det är ett absolut krav att man arbetat minst ca 500 timmar på fastigheten för att verksamheten skall bedömas som aktiv anser skattemyndigheten att verksamheten på jordbruksfastigheten utgör passiv näringsverksamhet. Om betydande balansomslutning föreligger gäller också i det senare fallet kravet avseende egen arbetstid på minst en tredjedel av den tid som åtgår för en vanlig anställning på heltid. Betydande balansomslutning föreligger normalt när det gäller hyresfastigheter och jordbruksfastigheter.

M.H. överklagade beslutet och yrkade att verksamheten på jordbruksfastigheten skulle beskattas som aktiv verksamhet. Som grund för sitt yrkande anförde han bl.a. följande. Han äger fastigheten till 100 procent och eftersom han svarar för fastighetens samtliga intäkter och kostnader har han inte ansett det nödvändigt att föra någon journal över antalet nedlagda timmar. Hans huvudsakliga verksamhet består av busstransporter. Den tid han är ledig tillbringar han oftast på skogsfastigheten där han till 100 procent egenhändigt bedriver verksamheten i form av avverkning, röjning samt övrig skogsvård. För detta ändamål har han under senare år investerat i såväl traktor som skogskärra.

Skattemyndigheten vidhöll sitt beslut.

Länsrätten i Värmlands län (1995-03-14, ordförande Berglund) yttrade: Enligt 18 § fjärde stycket kommunalskattelagen (1928:370), KL, utgör en verksamhet aktiv näringsverksamhet om den skattskyldige i inte oväsentlig omfattning arbetat i verksamheten. Annan verksamhet utgör passiv näringsverksamhet. I lagens förarbeten, prop. 1989/90:110 s. 646, har kravet på aktivitet i

normalfallet ansetts motsvara minst en tredjedel av den tid som åtgår i en heltidsanställning. Detta krav får i vissa fall jämkas med hänsyn till omständigheterna. En person som vid sidan av anställning bedriver verksamhet som i huvudsak baseras på egen arbetskraft får regelmässigt anses uppfylla aktivitetskravet. Detta gäller emellertid inte beträffande verksamheter med en betydande balansomslutning. I fråga om t.ex. förvaltning av egna fastigheter bör således arbetsinsatsen motsvara minst en tredjedel av arbetstiden i en heltidsanställning för att verksamheten skall vara att hänföra till aktiv näringsverksamhet. - Skattemyndigheten har ansett att undantaget från regeln om en tredjedels heltidsanställning endast omfattar den som bedriver verksamhet vid sidan av en anställning. Enligt länsrättens mening torde emellertid avsikten med det åberopade uttalandet ha varit att ge ett exempel på sådan skattskyldig som omfattas av undantaget, inte att inskränka kretsen till enbart dem som uppbar sin huvudsakliga inkomst från anställning. Det väsentliga i uttalandet är att ett undantag skall kunna göras då verksamheten ifråga bedrivs som bisyssla. Länsrätten kan inte se något vägande skäl för att man vid bedömningen av bisysslan skall fästa någon avgörande vikt vid om huvudsysslan är en anställning eller någon annan näringsverksamhet. - M.H. har enligt egna obestridda uppgifter skött skogsbruket själv. Fastighetens areal är 30,3 ha och den består till sin helhet av skog. Det är således fråga om en relativt liten skogsareal. En persons arbetsinsats vid sidan av ett heltidsarbete får antas fullt tillräcklig för normal drift. Verksamheten får således i huvudsak anses baserad på M.H:s arbetskraft. - I propositionen anges vidare ett "undantag från undantaget" vid verksamhet med betydande balansomslutning. Man torde väl här ha i tankarna verksamheter, som visserligen inte kräver arbete från någon annan än näringsidkaren men där inkomsten snarare har karaktären av avkastning på ett kapital än inkomst av arbete (jfr SOU 1989:33 del III s. 337). En skogsfastighet kan i och för sig representera ett inte oväsentligt kapital, och den tillväxt av skogen som så småningom vid avverkning leder till inkomster sker delvis av sig självt och således oberoende av nedlagt arbete. Länsrätten anser dock att det arbete som måste läggas ner på en skogsfastighet, och får antas ha lagts ner i detta fall, får anses ha sådan betydelse för verksamheten att nämnda "undantag från undantaget" inte är tillämpligt. - Med hänvisning till vad som anförts ovan finner länsrätten att förvärvskällan skall anses vara aktivt bedriven. - Länsrätten bifaller överklagandet och fastställer att den av M.H. bedrivna skogsbruksverksamheten skall anses utgöra en aktiv näringsverksamhet.

Skattemyndigheten överklagade och yrkade att kammarrätten, med undanröjande av länsrättens dom, skulle besluta att M.H:s drift av jordbruksfastigheten Årtakan 1:24 skulle bedömas som passiv. Myndigheten anförde bl.a. följande. Den som vid sidan om en anställning bedriver en näringsverksamhet som bisyssla som utvisar underskott har ingen kvittningsrätt mot inkomst av tjänst oavsett om verksamheten är aktiv eller passiv. Om den som bedriver en näringsverksamhet som bisyssla vid sidan av en annan näringsverksamhet skall ha kvittningsrätt för underskott av bisysslan, när inte den s.k. tredjedelsregeln är uppfylld, erhåller han en annan och förmånligare skattebehandling. Vidare anser skattemyndigheten, trots den begränsade storleken på fastigheten, att verksamheten skall anses ha en stor balansomslutning. Taxeringsvärdet uppgår till 216 000 kr. Avkastningsmöjligheterna från fastigheten härrör från skogsförsäljning. Oavsett storleken av arbetsinsatsen på fastigheten kan avkastningen i form av skogsförsäljning inte påverkas i någon mera betydande omfattning av nedlagt arbete. Avkastningen är således till sin natur i huvudsak en kapitalavkastning. Reglerna om balansomslutning skall därför tillämpas i andra hand. M.H. redovisar för inkomståret 1993 en intäkt om 2 520 kr. Beloppet kan synas vara lågt. För detta slag av fastigheter kan det passera decennier mellan avverkningarna och därmed också intäkterna. Lagstiftaren kan inte antas ha haft till syfte att verksamhet som mera regelmässigt saknar intäkter skall anses vara i huvudsak baserad på egen arbetskraft.

M.H. ansåg att överklagandet skulle avslås och anförde bl.a. att han skötte all

verksamhet på fastigheten och hade investerat i diverse inventarier för denna.

Kammarrätten i Göteborg (1998-04-21, Rispe, Nilsson, referent, Hillberg) yttrade: Av 18 § fjärde stycket KL, i dess lydelse vid 1994 års taxering, framgår bl.a. att en verksamhet utgör aktiv näringsverksamhet om den skattskyldige i inte oväsentlig omfattning arbetat i verksamheten. Annan verksamhet utgör passiv näringsverksamhet. - I förarbetena till nämnda lagrum (prop. 1989/90:110 s. 646) anges att en verksamhet utgör aktiv näringsverksamhet om den skattskyldige i inte oväsentlig omfattning arbetat i verksamheten. I det motsatta fallet utgör verksamheten passiv näringsverksamhet. Kravet på aktivitet innebär i normalfallet att den skattskyldige skall ha ägnat sysslorna i verksamheten minst en tredjedel av den tid som åtgår för en vanlig anställning på heltid. Detta krav får i vissa fall jämkas med hänsyn till omständigheterna. En person som vid sidan av en anställning bedriver näringsverksamhet som i huvudsak baseras på hans egen arbetskraft får således regelmässigt anses uppfylla aktivitetskravet. Detta gäller däremot inte beträffande verksamhet med en betydande balansomslutning. I fråga om t.ex. förvaltning av egna fastigheter bör således arbetsinsatsen motsvara minst en tredjedel av arbetstiden i en heltidsanställning för att verksamheten skall vara att hänföra till aktiv näringsverksamhet. - Kammarrätten delar länsrättens uppfattning att man inte utifrån uttalandet i förarbetena kan utläsa att man vid bedömningen av om en verksamhet är aktivt eller passivt bedriven, skall fästa någon avgörande vikt vid om huvudsysslan är en anställning eller någon annan näringsverksamhet. Det väsentliga synes vara om verksamheten i fråga bedrivs huvudsakligen med en egen arbetsinsats. - I ovannämnda förarbeten anges vidare att möjligheten till jämkning enligt ovan inte kan komma i fråga beträffande verksamhet med en betydande balansomslutning. Avsikten härmed torde vara att diskvalificera verksamheter, där inkomsten i allt väsentligt är en kapitalavkastning. Som exempel anges därvid förvaltning av egna fastigheter. Även förvaltning av jordbruksfastigheter och skogsfastigheter borde enligt kammarrättens uppfattning kunna falla in under sådan verksamhet. Man får i dessa fall se till huvudregeln ovan, att den skattskyldige skall ha ägnat sysslorna i verksamheten minst en tredjedel av den tid som åtgår för en vanlig anställning på heltid eller ca 500-600 timmar. M.H. har inte genom löpande förda anteckningar eller på annat sätt kunnat styrka antal nedlagda timmar på fastigheten. Fastighetens areal och redovisade resultat ger inte heller stöd för att M.H. skulle arbetat erforderligt antal timmar på fastigheten. Kammarrätten finner vid en samlad bedömning att den nu aktuella verksamheten skall vara att anse som passivt bedriven. - Kammarrätten bifaller överklagandet och förklarar, med ändring av länsrättens dom, att den av M.H. bedrivna verksamheten på jordbruksfastigheten Årtakan 1:24 skall anses utgöra en passiv näringsverksamhet.

M.H. överklagade och yrkade att verksamheten på fastigheten Årtakan 1:24 skulle anses utgöra aktiv näringsverksamhet. Han anförde bl.a. följande. Tillgångarna i skogsbruket är mycket begränsade. Fastighetens taxeringsvärde uppgick år 1994 till 216 000 kr. Till detta kommer endast traktor och skogskärra. Denna volym kan inte beskrivas som betydande. Han svarar själv för allt arbete på fastigheten. Denna är för liten för att det skall vara möjligt att ägna verksamheten 500 timmar per år. Mervärdet vid skogsbruk genereras till mycket stor del genom arbetsinsatser. En naturlig utgångspunkt bör vara att verksamheten är passiv om den bedrivs genom utlejning av arbetsuppgifter medan motsatsen är fallet om skogsägaren själv sköter sysslorna i verksamheten.

Prövningstillstånd meddelades.

Riksskatteverket bestred bifall till överklagandet.

Regeringsrätten 2002-04-30, Ragnemalm, Lavin, Hulgaard, Melin, Kindlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Enligt dåvarande bestämmelser i 18 § andra och tredje styckena KL bildar all aktiv

näringsverksamhet som en skattskyldig bedriver en enda förvärvskälla, medan varje passiv näringsverksamhet bildar en särskild förvärvskälla. Enligt fjärde stycket i paragrafen utgör en verksamhet aktiv näringsverksamhet om den skattskyldige i inte oväsentlig omfattning arbetat i verksamheten och i annat fall passiv näringsverksamhet.

M.H. redovisade i sin deklaration som aktiv näringsverksamhet dels busstransportverksamhet under firman H:s Buss, dels verksamhet på jordbruksfastigheten Årtakan 1:24. Verksamheterna hänfördes alltså till samma förvärvskälla, vilket innebar att underskottet i verksamheten på jordbruksfastigheten, 53 969 kr, avräknades mot överskott i transportverksamheten. Jordbruksfastigheten är en skogsfastighet med en areal om ca 30 hektar. M.H. har skött fastigheten själv. Omfattningen av arbetet på fastigheten under beskattningsåret har inte närmare klarlagts men synes i vart fall inte ha överstigit ett par hundra timmar. Frågan i målet är om verksamheten på jordbruksfastigheten utgör aktiv eller passiv näringsverksamhet.

Bestämmelserna om aktiv och passiv näringsverksamhet kom till vid 1990 års skattereform. De har inte längre betydelse för indelning i förvärvskällor men används i andra hänseenden för att skilja mellan avkastning av arbete och avkastning av kapital. Inkomst av aktiv näringsverksamhet är pensionsgrundande och utgör underlag för socialavgifter samt medför rätt till avdrag för pensionsförsäkringspremier, allmänt avdrag för nystartad eller konstnärlig verksamhet och grundavdrag. Vidare finns särskilda regler om avyttring av andelar i handelsbolag där aktiv näringsverksamhet bedrivits. Före 1990 års skattereform utgjordes den pensionsgrundande inkomsten, såvitt är av intresse i målet, av inkomst av här i riket bedrivna rörelse och inkomst av här belägen jordbruksfastighet som brukas av den försäkrade. I inkomstskattehänseende skedde en uppdelning i A- och B-inkomst, varvid med A-inkomst avsågs, förutom inkomst av tjänst, inkomst av jordbruksfastighet och rörelse, om den skattskyldige varit verksam i förvärvskällan i ej blott ringa omfattning och med B-inkomst övriga inkomster.

Det kan nämnas att de regler som infördes i samband med skattereformen år 1990 om uppdelning i vissa fall av utdelning och realisationsvinster mellan inkomstlagen kapital och tjänst (de s.k. 3:12-reglerna) bygger på en liknande avgränsning. Dessa regler skall nämligen bara tillämpas om den skattskyldige eller någon närstående till honom varit verksam i företaget i betydande omfattning.

Inget av dessa uttryckssätt klargör hur bedömningen skall göras och vilken betydelse som skall tillmätas verksamhetens art och omfattning. Gemensamt för dem är att de syftar till att dra en skiljelinje mellan avkastning av eget arbete och avkastning av förmögenhet. Ett annat inslag i beskattningen som är inriktat på att göra en sådan indelning är den år 1993 införda räntefördelningen.

Gränsdragningens syfte och dess betydelse för inkomstbaserad pension medför att sådan verksamhet där en näringsidkare lägger ner en stor del av sin arbetskraft alltid måste betecknas som en aktiv näringsverksamhet. Likaså måste rimligen en verksamhet vars avkastning helt eller till allt övervägande del närmast kan ses som ersättning för arbete, t.ex. verksamhet som konsult, skribent eller hantverkare, alltid betecknas som aktiv oavsett omfattningen. Ett sådant synsätt överensstämmer också med vad som uttalats i förarbetena (prop. 1989/90:110, del 1, s. 646).

Svårare blir gränsdragningen när det är fråga om en verksamhet som baserar sig på innehavet av en tillgång och den nedlagda arbetsinsatsen är av begränsad omfattning. Näringsidkarens befattning med verksamheten kan då närmast ha karaktären av förmögenhetsförvaltning. Tydliga sådana fall kan vara innehav av utarrenderade jordbruksfastigheter eller av hyresfastigheter eller skogsfastigheter vilkas skötsel omhänderhas av annan. Om däremot den

skattskyldige i ett jord- eller skogsbruk utför allt det arbete som krävs får denna arbetsinsats anses ha sådan betydelse för avkastningen att det förhållandet att verksamheten är av mindre omfattning och att arbetsinsatsen därför blir begränsad inte hindrar att verksamheten bedöms utgöra aktiv näringsverksamhet.

Mot denna bakgrund bör det av M.H. bedrivna skogsbruket på jordbruksfastigheten Årtakan 1:24 anses utgöra aktiv näringsverksamhet.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten upphäver kammarrättens dom och fastställer det slut länsrättens dom innehåller.

Föredraget 2002-03-21, föredragande Östman Johansson, målnummer 4789-1998

Sökord: Inkomst av näringsverksamhet

Litteratur: prop. 1989/90:110 Del I s. 646; Bexhed, Förvärvskällebegreppet, 1992, s. 79 ff. och s. 234 ff.
