

Målnummer:	2613-12	Avdelning:
Avgörandedatum:	2013-03-14	
Rubrik:	Fråga om andelar i fåmansföretag varit kvalificerade på grund av verksamhet i fastighetsförvaltning som bedrivits av företaget (I) respektive dess dotterföretag (II). Förhandsbesked angående inkomstskatt.	
Lagrum:	57 kap. 4 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229)	
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 2002 ref. 21• RÅ 2004 ref. 61• RÅ 2004 not. 125• RÅ 2004 not. 162• RÅ 2009 not. 68• RÅ 2007 ref. 15• RÅ 1999 not. 87	

REFERAT

I.

Av en ansökan från A om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden framgick bl.a. följande. A ägde vid tidpunkten för ansökan samtliga aktier i X AB. Aktierna hade A fått i gåva av sin far. Efter att ha överlåtit delar av sitt innehav till sina barn äger A numera knappt hälften av aktierna i bolaget. X AB har bedrivit fastighetsförvaltning. Bolagets huvudsakliga tillgång utgjordes av bostadsfastigheten Z som förvärvades år 1964. Inför en försäljning av fastigheten överfördes den först från X AB för skattemässigt värde till ett nybildat dotterbolag varefter X AB avyttrade aktierna i dotterbolaget till en extern köpare för 77 miljoner kr. Utöver Z har X AB ägt ytterligare två bostadsfastigheter vilka har avyttrats. X AB:s kvarvarande fastighetstillgångar utgörs av ett par skogsskiften i Norrland. A överväger att avyttra sina aktier i X AB och vill därför veta om aktierna utgör kvalificerade andelar enligt bestämmelserna i 57 kap. 4 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Till ledning för den bedömningen uppgav A bl.a. följande. A har under hela tiden för sitt innehav av aktierna i X AB haft heltidsanställning inom annat yrke. A har inte utfört annat arbete i X AB än vad som är sedvanligt i förhållande till sin roll som styrelseledamot i bolaget. A:s bror, B, har skött huvuddelen av den löpande fastighetsförvaltningen i bolaget inklusive strategiska affärsbeslut och beslut om investeringar. Uppskattningsvis har broderns arbetsinsats i bolaget uppgått till cirka 200 timmar per år. För det utförda arbetet har marknadsmässig ersättning lämnats till det av honom ägda Y AB där han är verksam som förvaltare av fastigheter och i den egenskapen utfört arbetsinsatserna. Han har under tiden även varit anställd som verkställande direktör i X AB och ingått i styrelsen. För detta har B årligen erhållit ett belopp (här utelämnat) som styrelsearvode. B:s uppdrag som verkställande direktör, och styrelseledamot, var en praktisk lösning för att det skulle vara lättare för honom att utföra sitt förvaltningsuppdrag, t.ex. betala fakturor och ingå avtal. För bokföringen i X AB anlätades en redovisningsbyrå. Vidare finns en vaktmästare anställd i bolaget. A har i sina deklARATIONER för tidigare år redovisat sitt aktieinnehav i X AB som kvalificerade andelar. A ställde följande frågor till nämnden.

1. Ska A anses ha kvalificerade andelar i X AB genom att A eller brodern B varit verksamma i bolaget i betydande omfattning?

2. Om svaret på fråga 1 är nej, påverkas svaret av att A:s bror är verksam i betydande omfattning i sitt helägda bolag Y AB?

Skatterättsnämnden (2012-04-20, Bengtsson, Jönsson, Pålsson, Werkell) yttrade: Förhandsbesked - A:s aktier i X AB är inte kvalificerade andelar enligt 57 kap. 4 § IL. - Motivering - Skatterättsnämndens bedömning - Av 57 kap. 4 § första stycket 1 IL framgår, såvitt här är i fråga, att en andel i ett fåmansföretag är kvalificerad under förutsättning att andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet. - Enligt förarbetena är syftet med bestämmelserna i 57 kap. att motverka att vad som i grunden utgör arbetsinkomster omvandlas till lägre beskattade kapitalinkomster (prop. 1989/90:110 del 1 s. 467). Reglerna ska endast tillämpas om den skattskyldige eller någon närstående har varit verksam inom företaget i sådan omfattning att hans arbetsinsats har haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen. Vidare anges att arbetsinsatsen måste ses i relation till företagets omfattning och övriga omständigheter (a. prop. s. 468 och 703). - Det arbete som har utförts av A är hänförligt till sedvanligt styrelsearbete och är därmed inte av det slag som kan medföra att aktierna i X AB är kvalificerade andelar (jfr RÅ 2002 ref. 21). - Som närstående till A enligt 2 kap. 22 § ska även B:s arbetsinsatser i X AB beaktas vid bedömningen. Han har utfört huvuddelen av den fastighetsförvaltning som förekommit i bolaget under åren 2005-2011. Arbetet är emellertid enligt Skatterättsnämndens mening inte av den karaktären eller omfattningen att det kan anses ha påverkat bolagets vinstgenerering i någon större utsträckning. Den kraftiga värdestegring som skett på aktierna i X AB fram till avyttringen av dotterbolaget är i stället i huvudsak hänförlig till den värdeutveckling som skett på fastigheter. Det innebär att inte heller B:s arbetsinsatser i X AB medför att A:s aktier i bolaget är kvalificerade andelar (jfr RÅ 2007 ref. 15 och RÅ 2002 ref. 21). A:s aktier kan inte heller anses som kvalificerade andelar på någon annan grund.

Ledamöterna André, ordförande, Gäverth och Sjökvist var av skiljaktig mening såvitt avsåg svaret på fråga 1 och anförde, med instämmande av sekreteraren Tottie och föredraganden Palmstierna, följande. - Bakgrund - Aktuellt lagrum är 57 kap. 4 § första stycket 1. Bestämmelsen fanns med då de särskilda reglerna för utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag infördes vid 1990 års skattereform. I stora drag har bestämmelsen samma innehåll nu som när den infördes. En skillnad var att den tidrymd under vilken bedömningen skulle göras var beskattningsåret och de tio föregående beskattningsåren. - Att andelsägaren eller någon närstående varit verksam i betydande omfattning i företaget kommenteras i förarbetena med att arbetsinsatsen ska ha haft en påtaglig (stor) betydelse för vinstgenereringen i företaget (prop. 1989/90:110 del 1 s. 468 och 703). I författningskommentaren utvecklas innebörden av detta enligt följande (a. prop. s. 703). - "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." - I anslutning till vad som anförts i propositionen om verksam i betydande omfattning konstaterar föredragande statsrådet att schablonberäkningen av normal kapitalavkastning kan leda till för stort skatteuttag om den faktiska kapitalavkastningen är mycket hög - och omvänt om avkastningen är låg (se a. prop. s. 468 f.). För att undvika för hög beskattning när den vinst som uppkommer vid försäljning av ett företag består av vanliga kapitalinkomster föreslogs en möjlighet för den skattskyldige att visa

att reavinsten uppenbarligen inte var hänförlig till avkastning av hans eller någon närståendes arbetsinsats. - En sådan bestämmelse infördes också när skattereformen beslutades på försommaren 1990. I den uppföljning som skedde senare samma år med bl.a. vissa kvarvarande frågor omprövade föredragande statsrådet sitt tidigare ställningstagande. Mot bakgrund av befarade tillämpningsproblem med denna undantagsregel föreslog han att bestämmelsen skulle avskaffas. Riksdagen beslutade i enlighet härmed innan regelsystemet tillämpades första gången, vid 1992 års taxering. - Bestämmelsen ersattes med en schablonmässigt bestämd övre gräns (beloppstak) för hur stor inkomst som skulle redovisas i inkomstslaget tjänst vid försäljning av aktier i fåmansföretag, varvid tjänsteinkomster under beskattningsåret och de tio föregående beskattningsåren beaktades (se prop. 1990/91:54 s. 221-224, särskilt s. 222 och bet. 1990/91:SkU10 s. 181). Bestämmelsen finns numera i 57 kap. 22 § IL. Tidsperioden har på motsvarande sätt som tidsperioden i kapitlets 4 § ändrats från tio till fem beskattningsår. - Vår bedömning - Det anförda innebär enligt vår uppfattning att frågan om de särskilda reglerna ska tillämpas eller ej avgörs av om andelsägaren eller någon närstående sett till aktivitetsgraden varit verksam i betydande omfattning under någon del av den aktuella tidsperioden. Det förhållandet att det kan framstå som en överbeskattning när kapitalavkastningen i fåmansföretaget varit hög ska alltså inte beaktas på annat sätt än genom tillämpning av de bestämmelser som ersatt den ursprungliga undantagsregeln. - Någon annan slutsats kan heller inte dras av praxis. I det enda ärende om fastighetsförvaltning som avgjorts i högsta instans, RÅ 2007 ref. 15, fann domstolen att fåmansföretagaren inte hade varit verksam i betydande omfattning. Denne hade utfört arbete i bolaget under endast två och en halv timme per år. Hänvisningen i domskälen, till att den vinst i bolaget som realiserats genom aktieförsäljningen syntes kunna hänföras till att värdeutvecklingen på fastigheter varit god under en följd av år, framstår endast som en förklaring till varför vinst uppstått i företaget. De avgöranden som gäller förvaltning av värdepapper ger inte stöd för någon annan uppfattning (se t.ex. RÅ 2004 ref. 61 och RÅ 2009 not. 68). - När det gäller bedömningen av om A varit verksam i betydande omfattning i X AB instämmer vi i majoritetens uppfattning. - I fråga om B:s arbetsinsatser i bolaget står det klart att han under hela den tidsperiod som ska beaktas varit ansvarig för och skött i stort sett alla frågor av betydelse för den i bolaget bedrivna fastighetsförvaltningen, ett arbete som tidsmässigt varit omfattande. Med hänsyn härtill får han anses ha haft stor betydelse för vinstgenereringen i bolaget. Det innebär att han varit verksam i betydande omfattning i bolaget. Bedömningen påverkas inte av i vad mån han har utfört arbetet i egenskap av anlitad konsult i det egna bolaget Y AB eller som verkställande direktör i X AB. - A:s aktier i X AB utgör därmed kvalificerade andelar enligt 57 kap. 4 § första stycket 1. - Vi anser att förhandsbeskedet borde ha utformats i enlighet härmed.

Skatteverket överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle ändra förhandsbeskedet vad gällde fråga 1 och förklara att andelarna skulle anses kvalificerade enligt 57 kap. 4 § IL på grund av att A:s bror varit verksam i betydande omfattning i X AB.

A bestred bifall till överklagandet.

Högsta förvaltningsdomstolen (2013-03-14, Jermsten, Nord, Ståhl, Saldén Enérus, Silfverberg) yttrade:

Skälen för avgörandet

Bakgrund

A förvärvade 1999 aktierna i X AB genom gåva från sin far. Bolagets verksamhet består i att äga och förvalta bostadsfastigheter. Sedan 1964 har bolagets huvudsakliga tillgång varit en hyresfastighet i Stockholm. Under första halvåret 2011 bildade X AB ett dotterbolag, till vilket denna fastighet överläts

för ett pris som motsvarade det skattemässiga värdet. X AB avyttrade därefter dotterbolaget till en extern köpare för 77 miljoner kr. X AB äger också två skogsmarksskiften i Norrland.

A har uppgett följande om de arbetsinsatser som utförts i X AB. A är styrelseordförande men har i stort sett endast utfört sedvanligt styrelsearbete. A har arbetat högst fem timmar per år i bolaget. Förvaltningsverksamheten har skötts av A:s bror, B, genom hans helägda bolag som bedriver likartad verksamhet som X AB. B har som konsult ansvarat för strategiska affärsbeslut och beslut om investeringar. Han har också skött allt administrativt arbete i fastighetsförvaltningen. Uppskattningsvis har han ägnat 200 timmar per år åt fastighetsförvaltningen i X AB. Fastighetsbolaget har betalat ett marknadsmässigt förvaltningsarvode till hans bolag. B har också varit VD och styrelseledamot i X AB. En redovisningsbyrå har anlåtats för bokföringen och en anställd vaktmästare har skött snöröjning, gräsklippning m.m. När det gäller skogsmarksskiftena har en utomstående förvaltare skött förvaltningen och avverkat skog enligt plan.

Rättslig reglering

Av 57 kap. 4 § första stycket 1 IL framgår att en andel i ett fåmansföretag är kvalificerad om andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget.

Frågan i målet

Frågan i målet är om A:s andelar i X AB är kvalificerade enligt 57 kap. 4 § IL på grund av det arbete som A:s bror utfört i bolaget under 2011 eller under något av de fem föregående beskattningsåren.

Verksam i betydande omfattning

Det grundläggande syftet bakom regelsystemet i 57 kap. IL är att motverka att vad som i grunden är arbetsinkomst tas ut i form av lägre beskattad kapitalinkomst i stället för som lön. Reglerna infördes i samband med 1991 års skattereform. Det framgår av förarbetena (prop. 1989/90:110 s. 468 och 703) att reglerna ska tillämpas endast om den skattskyldige eller någon närstående har varit verksam inom företaget i sådan omfattning att hans arbetsinsats har haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen. Vidare framhålls att det inte behöver vara fråga om ett heltidarbete utan att arbetsinsatsen måste ses i relation till företagets omfattning och övriga omständigheter. En styrelseledamot som inte utför kontinuerligt arbete kan enligt samma motivuttalanden 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.

I RÅ 2002 ref. 21 ansågs att en person inte hade varit verksam i betydande omfattning i ett företag trots att han varit ensam ägare till och ende ordinarie styrelseledamot i företaget. Det framgår av rättsfallet att han arbetat i företaget endast under en kort tid och att kapitalvinsten vid försäljningen av andelarna i företaget kunde förklaras av andra omständigheter än hans arbetsinsats.

I flera mål har Högsta förvaltningsdomstolen ansett att verksamhet i fåmansföretag som förvaltar värdepapper inte medfört att andelarna i företaget varit kvalificerade i den mening som avses i 57 kap. 4 § IL (se RÅ 2004 ref. 61, RÅ 2004 not. 125, RÅ 2004 not. 162 och RÅ 2009 not. 68).

Ett mål som gällt fastighetsförvaltning är RÅ 2007 ref. 15. I målet ansågs att en delägare i ett fåmansföretag inte hade varit verksam i betydande omfattning i företaget när verksamheten bestått av förvaltning av en fastighet och arbetsinsatsen endast omfattat två och en halv timme per år. Vinsten vid

försäljningen av andelarna i företaget ansågs bero på att värdeutvecklingen på fastigheter varit god under en följd av år.

I RÅ 1999 not. 87 bestod ett fåmansföretags verksamhet i att till olika intressenter upplåta immateriella rättigheter som tillförts bolaget vid dess bildande och att förvalta det kapital som genererats i verksamheten. En av delägarna var anställd som VD i bolaget och hade administrerat verksamheten, inklusive kapitalförvaltningen, med en arbetsinsats som motsvarade en halvtidstjänst. Högsta förvaltningsdomstolen fann att han varit företagsledare i bolaget och den som utfört de flesta och de för verksamheten mest centrala arbetsuppgifterna. Han ansågs därmed ha varit verksam i betydande omfattning i bolaget.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Gemensamt för förvaltning av värdepapper och fastigheter är att vinster som uppkommer vid avyttring av tillgångarna eller av det företag som förvaltat tillgångarna ofta till stor del beror på värdestegring på värdepappers- respektive fastighetsmarknaden. Förvaltning av fastigheter fordrar dock i allmänhet arbetsinsatser av annat slag och omfattning än förvaltning av värdepapper. Den rättspraxis som utvecklats när det gäller frågan om andelar i kapitalförvaltande bolag är kvalificerade kan därför inte utan vidare tillämpas på fastighetsförvaltning.

Det förhållandet att vinst som uppkommer vid avyttring av ett fastighetsförvaltande företags fastigheter eller vid avyttring av andelar i företaget till stor del kan hänföras till värdeutvecklingen på företagets fastigheter utesluter inte att de arbetsinsatser som utförts i den förvaltande verksamheten kan medföra att andelarna är kvalificerade. Detta får bedömas med utgångspunkt i det utförda arbetets omfattning och betydelse för verksamheten i företaget.

Arbetet i X AB har utförts av B, som är bror och därmed närstående till A. Hans arbetsinsatser ska beaktas vid tillämpningen av 57 kap. 4 § IL även om han delvis har utfört arbetet som konsult genom sitt helägda bolag.

I det avgörande angående fastighetsförvaltning som nämnts ovan - RÅ 2007 ref. 15 - hade arbetsinsatsen i företaget endast omfattat två och en halv timme per år. B:s arbetsinsats har varit avsevärt mer omfattande.

När det gäller arbetets betydelse för verksamheten i X AB kan konstateras att B under den tidsperiod som ska beaktas enligt bestämmelserna i 57 kap. 4 § IL har varit VD och styrelseledamot i bolaget. Han har ansvarat för strategiska affärsbeslut och beslut om investeringar samt skött allt administrativt arbete i fastighetsförvaltningen.

Mot denna bakgrund finner Högsta förvaltningsdomstolen att B har varit verksam i betydande omfattning i X AB i den mening som avses i 57 kap. 4 § första stycket 1 IL och att A:s andelar i detta bolag därför är kvalificerade.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen förklarar, med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked, att aktierna i det bolag som ansökan om förhandsbesked avser utgör kvalificerade andelar enligt 57 kap. 4 § IL.

II.

Av en ansökan från A och B om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden framgick bl.a. följande. A och B äger aktierna i X AB till lika delar. Bolaget förvärvade år 2011 från sökandena samtliga aktier i Y AB för underpris. Kort tid därefter avyttrade X AB dessa aktier till en extern köpare med en kapitalvinst om ca 40 miljoner kr. A och B är inte verksamma i X AB. Avgörande för

karaktären på aktierna i X AB är i stället om de kan anses ha varit verksamma i betydande omfattning i Y AB (57 kap. 4 § första stycket 2 inkomstskattelagen [1999:1229], IL). Till ledning för den bedömningen angavs bl.a. följande. Y AB, som förvärvades av A och B vid mitten av 1990-talet, har bedrivit förvaltning av egna hyresfastigheter i Malmö. Under åren därefter förvärvade bolaget sex fastigheter, varav två sedermera har avyttrats. A och B har haft det övergripande ansvaret för fastigheternas förvaltning. Vissa större renoveringar har genomförts på fastigheterna under innehavstiden. Några ny-, till- eller ombyggnader har däremot inte gjorts. De har själva ombesörjt bl.a. administration av hyror samt kontakter med underentreprenörer för löpande underhåll och skötsel av lägenheterna. Vidare har de haft frekventa kontakter med hyresgäster och myndigheter till följd av att många av hyresgästerna haft sociala problem. Tidsåtgången för deras arbete har uppgått till cirka 8-12 timmar per person och vecka. Arbetet har utförts vid sidan av ordinarie heltidsarbeten. A har under åren 2010 och 2011 erhållit lön från Y AB med sammanlagt 240 000 kr. Ersättningen utgick i syfte att kompensera honom för det extra arbete han utförde inför avyttringen av bolaget. I samband med försäljningsarbetet minskade han sin arbetstid hos sin ordinarie arbetsgivare. A och B har vidare erhållit 30 000 kr vardera i lön från Y AB under ett år på 1990-talet. Den ekonomiska förvaltningen har skötts av Y AB:s revisor. Bolaget har endast haft städare anställda. Sökandena frågade Skatterättsnämnden om deras aktier i X AB är kvalificerade andelar enligt 57 kap. 4 § IL.

Skatterättsnämnden (2012-04-20, Bengtsson, Jönsson, Pålsson, Werkell) yttrade: Förhandsbesked - A:s och B:s aktier i X AB är inte kvalificerade andelar enligt 57 kap. 4 § IL. - Motivering - Skatterättsnämndens bedömning - Av 57 kap. 4 § första stycket 2 IL framgår, såvitt här är i fråga, att en andel i ett fåmansföretag är kvalificerad under förutsättning att företaget, direkt eller indirekt, under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren har ägt andelar i ett annat fåmansföretag och andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i detta fåmansföretag. - Enligt förarbetena är syftet med bestämmelserna i 57 kap. att motverka att vad som i grunden utgör arbetsinkomster omvandlas till lägre beskattade kapitalinkomster (prop. 1989/90:110 del 1 s. 467). Reglerna ska endast tillämpas om den skattskyldige eller någon närstående har varit verksam inom företaget i sådan omfattning att hans arbetsinsats har haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen. Vidare anges att arbetsinsatsen måste ses i relation till företagets omfattning och övriga omständigheter (a. prop. s. 468 och 703). - Det arbete som har utförts av A och B i Y AB:s fastighetsförvaltande verksamhet under den aktuella tiden är enligt Skatterättsnämndens mening inte av den karaktären eller omfattningen att det kan anses ha påverkat bolagets vinstgenerering i någon större utsträckning. Den kraftiga värdestegring som skett på aktierna i X AB fram till avyttringen av dotterbolaget är i stället i huvudsak hänförlig till den värdeutveckling som skett på hyresfastigheter i Malmö. Det innebär att A och B inte kan anses ha varit verksamma i betydande omfattning i Y AB i den mening som avses i 57 kap. 4 § (jfr RÅ 2007 ref. 15 och RÅ 2002 ref. 21). - Då de enligt lämnade förutsättningar inte heller har varit verksamma i betydande omfattning i X AB utgör deras aktier i bolaget inte kvalificerade andelar.

Ledamöterna André, ordförande, Gäverth och Sjökvist var skiljaktiga och anförde, med instämmande av sekreteraren Tottie, följande. - Bakgrund - Aktuellt lagrum är 57 kap. 4 § första stycket 2. Andelar i ett fåmansföretag kan enligt bestämmelsen vara kvalificerade andelar även när andelsägaren inte varit verksam i betydande omfattning i företaget, vilket krav uppställs i första stycket 1, men väl i ett annat fåmansföretag som det direktägda företaget har ägt andelar i under den tidsperiod som begränsar bestämmelsernas tillämpning. - Motsvarigheten till 4 § första stycket 1 fanns med då de särskilda reglerna för utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag infördes vid 1990 års skattereform medan motsvarigheten till första stycket 2 infördes år 1995 (jfr prop. 1995/96:109). De båda bestämmelserna har i berörda hänseenden i stora

drag samma innehåll nu som när de infördes. En skillnad var att den tidrymd under vilken bedömningen skulle göras var beskattningsåret och de tio föregående beskattningsåren. - Att andelsägaren eller - - - (se motsvarande avsnitt i samma ledamöters skiljaktiga mening enligt referatets del I) - - - RÅ 2009 not. 68). - I fråga om A:s och B:s arbetsinsatser i Y AB står det klart att de under hela den tidsperiod som ska beaktas varit ansvariga för och skött i stort sett alla frågor av betydelse för den i bolaget bedrivna fastighetsförvaltningen, ett arbete som tidsmässigt uppgått till ungefär en kvartstidstjänst för var och en. Med hänsyn härtill får de anses ha haft stor betydelse för vinstgenereringen i bolaget. Det innebär att båda varit verksamma i betydande omfattning i Y AB. Deras aktier i X AB utgör därmed kvalificerade andelar enligt 57 kap. 4 § första stycket 2. - Vi anser att förhandsbeskedet borde ha utformats i enlighet härmed.

Skatteverket överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle ändra förhandsbeskedet och förklara att A:s och B:s andelar i X AB skulle anses kvalificerade enligt 57 kap. 4 § IL med hänsyn till aktivitetsgraden i Y AB.

A och B bestred bifall till överklagandet.

Högsta förvaltningsdomstolen (2013-03-14, Jermsten, Nord, Ståhl, Saldén Enérus, Silfverberg) yttrade:

Skälen för avgörandet

Bakgrund

A och B förvärvade 1995 hälften var av aktierna i Y AB. Bolaget har bedrivit verksamhet i form av förvaltning av hyresfastigheter i Malmö. Fastigheterna har huvudsakligen bestått av bostadslägenheter. Under åren 1995-2001 förvärvade bolaget sex fastigheter. Två av dessa har avyttrats, den ena 2001 och den andra 2010. I april 2011 överlät A och B aktierna i Y AB till det av dem helägda X AB. Kort tid därefter avyttrade X AB dessa aktier till en extern köpare med en kapitalvinst om ca 40 miljoner kr.

A och B har uppgett följande om sin verksamhet i Y AB. De har varit ansvariga för förvaltningen av fastigheterna och har varit ledamot respektive suppleant i bolagets styrelse. De har administrerat hyresbetalningar, utövat daglig tillsyn av fastigheterna, skött kontakter med hyresgäster, organisationer och myndigheter samt med underentreprenörer för löpande underhåll och skötsel av lägenheterna. Några ny-, till- eller ombyggnader har inte gjorts. Däremot har vissa större renoveringsarbeten utförts. Den ekonomiska förvaltningen har skötts av bolagets revisor. Vidare har en städare varit anställd på heltid under de tre senaste åren. A och B beräknar att de vardera arbetat i bolaget mellan 8 och 12 timmar per vecka. Arbetet har utförts vid sidan om deras heltidsanställningar hos andra arbetsgivare än bolaget. Under ett år på 1990-talet erhöll de ca 30 000 kr vardera i lön från bolaget. Dessutom erhöll A lön under 2010 och 2011 med 160 000 kr respektive 80 000 kr för det merarbete som han utförde inför försäljningen av bolaget. I samband med detta arbete minskade han arbetstiden hos sin ordinarie arbetsgivare.

Rättslig reglering

Av 57 kap. 4 § första stycket 1 IL framgår att en andel i ett fåmansföretag är kvalificerad om andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget. Vidare framgår av punkt 2 i samma lagrum att en andel i ett fåmansföretag är kvalificerad under förutsättning att företaget, direkt eller indirekt, under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren har ägt andelar i ett annat fåmansföretag och andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i detta

fåmansföretag.

Frågan i målet

Frågan i målet är om A:s och B:s andelar i X AB är kvalificerade enligt 57 kap. 4 § IL på grund av det arbete som de utfört i Y AB under 2011 eller under något av de fem föregående beskattningsåren.

Verksam i betydande omfattning

Det grundläggande syftet - - - (se femte-elfte styckena i Högsta förvaltningsdomstolens domskäl i referatets del I) - - - verksamheten i företaget.

I det avgörande angående fastighetsförvaltning som nämnts ovan - RÅ 2007 ref. 15 - hade arbetsinsatsen i företaget endast omfattat två och en halv timme per år. A:s och B:s arbetsinsatser har varit avsevärt mer omfattande.

När det gäller arbetets betydelse för Y AB:s verksamhet kan konstateras att A och B under den tidsperiod som ska beaktas enligt bestämmelserna i 57 kap. 4 § IL haft det övergripande ansvaret för förvaltningen av bolagets fastighetsinnehav. A och B har lett och planerat bolagets verksamhet, upphandlat tjänster för drift och underhåll samt själva utfört ett flertal praktiska sysslor i fastighetsförvaltningen. Till stor del har de således skött de arbetsuppgifter som krävts i den löpande verksamheten. Till det ska läggas det merarbete som A utförde i anslutning till försäljningen av bolaget.

Mot denna bakgrund finner Högsta förvaltningsdomstolen att A och B har varit verksamma i betydande omfattning i Y AB i den mening som avses i 57 kap. 4 § första stycket 2 IL och att deras andelar i X AB därför är kvalificerade.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen förklarar, med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked, att aktierna i det bolag som ansökan om förhandsbesked avser utgör kvalificerade andelar enligt 57 kap. 4 § IL.

Mål nr 2518-12 (I) och 2613-12 (II), föredragande Björnsson

Sökord: Förhandsbesked, skatter, inkomstskatt; Fåmansföretag

Litteratur: Prop. 1989/90:110 del I s. 468 och 703
