

5 Avgränsning av inkomstslaget näringsverksamhet

13 kap. IL
bet. 1989/90:SkU30 s. 98–102, 107–108
prop. 1989/90:110 s. 3–5, 543–546, 592–596
bet. 1999/2000:SkU2
prop. 1999/2000:2 del 2 s. 159–172
SOU 1989:34 del 1 s. 250–253, 309–333
SOU 1997:2 del 2 s. 114–126

Sammanfattning

Indelningen i olika inkomstslag samt avgränsningen av dessa har tidigare behandlats i del 1 avsnitt 9 av denna handledning. Reglerna som avgränsar inkomstslaget näringsverksamhet återfinns i 13 kap. IL. Avgränsningen av inkomstslagen tjänst och kapital återfinns i 10 kap. 1–4 §§ IL respektive 41 kap. 1–5 §§ IL.

All inkomst som beskattas hos juridiska personer hänförs till ett enda inkomstslag – näringsverksamhet. Fysiska personer (inkl. delägare i handelsbolag och dödsbo) kan ha inkomst av tjänst, inkomst av kapital samt inkomst av näringsverksamhet.

Till inkomstslaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet. Näringsverksamhet definieras som förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt, oavsett om detta sker i någon officiell registrerad företagsform eller inte (13 kap. 1 § IL).

I vissa fall kan även en fysisk persons avyttring av andel i skalbolag räknas till inkomstslaget näringsverksamhet (13 kap. 1a § 2 st. IL).

5.1 Allmänt om avgränsningen

Avgränsningen av inkomstslaget är beroende av definitionen och innebörden av begreppet näringsverksamhet. Utgångspunkten är att avkastningen av och utgifterna för samt vinsten eller förlusten på tillgångar i näringsverksamheten också räknas till näringsverksamheten. Som tillgångar i näringsverksamheten räknas även

kapitaltillgångar.

Avgränsningen av inkomstslaget regleras i huvudsak i 13 kap. IL. Utöver portalparagrafen, 13 kap. 1 § IL, finns det i kapitlet ytterligare avgränsningar vad gäller juridiska personer (2–3 §§), handelsbolag (4–5 §§) och enskilda näringsidkare (6–8 §§). I vilka fall rabatter och pristillägg, samfälligheter samt royalté m.m. beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet framgår av 9–11 §§.

Näringskriterierna

Näringskriterierna återfanns tidigare i 21 § KL och krav ställdes på att verksamheten bedrevs yrkesmässigt och självständigt. Kriterierna återfinns idag i 13 kap. 1 § 1 st. IL. Med yrkesmässigt avses att verksamheten bedrivs varaktigt och med vinstsyfte. Självständighets- och vinstkriterierna är avgörande vid en bedömning av till vilket inkomstslag en inkomst ska hänföras.

Innehav av näringsfastigheter och näringsbostadsrätter samt avverkningsrätt till skog räknas alltid som näringsverksamhet, oavsett om näringskriterierna i övrigt är uppfyllda eller inte (13 kap. 1 § 2 st.).

Förvärvssyfte

I den legala definitionen av näringsverksamhet används begreppet förvärvsverksamhet. Uttrycket används för att avgränsa inkomstslaget till sådan verksamhet som bedrivs i förvärvssyfte. Med förvärvssyfte avses att verksamheten ska ge någon form av ekonomiskt utbyte; det ska finnas ett vinstsyfte. Vinstsyftet är i första hand en avgränsning av inkomstslaget mot hobbyverksamhet vars överskott beskattas som inkomst av tjänst.

Om en verksamhet genererar större intäkter än kostnader förutsätts som regel att ett vinstsyfte föreligger. Frågan om en verksamhet bedrivs med vinstsyfte eller inte ska avgöras utifrån en samlad bedömning i varje enskilt fall.

Prövningen ska vidare ske utifrån en objektiv bedömning. Det är således inte den skattskyldiges subjektiva uppfattning om eventuellt vinstsyfte som ska ligga till grund för bedömningen.

Yrkesmässighet

Med kravet på yrkesmässighet följer att verksamheten ska bedrivas regelbundet, varaktigt och med en viss omfattning. Yrkesmässighet är, till skillnad mot kravet på förvärvssyfte, en avgränsning mot inkomstslaget kapital. Kravet på yrkesmässighet kan även ha betydelse för vilka beräkningsregler som ska tillämpas inom inkomstslaget näringsverksamhet. Exempel på detta är frågan om köp och försäljning av värdepapper ska beskattas enligt närings- eller kapitalreglerna.

Självständighet

Kravet på självständighet avgränsar inkomstslaget mot tjänst. Verksamheten ska inte ha karaktären av en anställning. Exempel på kriterier som har betydelse vid bedömning av självständigheten är t.ex. antalet uppdragsgivare. Någon fast gräns finns inte i

Näringsverksamhet eller ej?

detta avseende utan bedömningen får göras utifrån den praxis som råder på området. Likaså har det betydelse om uppdragstagaren kan sätta någon annan i sitt ställe, vem som håller med arbetsredskap, hur fakturering sker etc.

Gränsdragningen mellan tjänst och näringsverksamhet samt kapital och näringsverksamhet behandlas i del 1 avsnitt 9.

I dåvarande RSV Rapport 1998:4 F-skatt åt flera, finns en genomgång av yrkeskategorier för vilka praxis finns och där svårigheter ofta föreligger vid gränsdragningen mellan näringsverksamhet och tjänst.

En belysande genomgång av näringskriterierna återfinns även i RÅ 2001 ref. 25.

När anses näringsverksamheten (rörelse) påbörjad?

Om kriterierna för att näringsverksamhet skall anses föreligga är uppfyllda torde verksamheten senast ha påbörjats vid den första affärshändelsen som medför intäkter. Med den tidpunkten avses inte fakturering, utan när varan sålts eller arbetet påbörjats.

Intäkterna är emellertid inte ensamt avgörande. Näringsverksamheten kan också anses ha påbörjats vid tidpunkten för första bokföringstransaktionen, tecknande av hyreskontrakt för verksamhetslokal eller företagsförsäkring. I fråga om näringsfastigheter anses näringsverksamheten påbörjad när äganderätten övergått till köparen.

Utvecklings- och experimentkostnader blir dock inte avdragsgilla om näringsverksamheten senare inte kommer i stånd, se RÅ 1987 ref. 106. Domen visar att det inte räcker med att visa att man avser att starta verksamhet, man måste också visa att sådan verksamhet verkligen påbörjats.

När näringsverksamheten anses ha upphört behandlas i avsnitt 25.6.

5.1.1 Näringsverksamhet

Rättsfall, näringsverksamhet eller ej?

RÅ 1982 1:50 Arbeta med skogsmaskin vilken därefter avyttrades ansågs som näringsverksamhet.

RÅ 1982 Aa 132 Fiskeverksamhet har ansetts utgöra intäkt av rörelse.

RÅ 1983 1:40 Konsult med eget bolag beskattades för lön från bolaget.

RÅ 1983 1:84 Arbeta för reklambyrå (AB) utfört av ensamföretagare har ansetts utgöra rörelseintäkt.

RÅ 1984 1:24 Bilrekonditionering har ansetts vara självständigt bedriven rörelse.

48 Avgränsning av inkomstslaget näringsverksamhet **kapitel 5**

RÅ 1984 1:42 Grävmaskinägare som har anlitats av schaktmaskinföretag har ansetts oförhindrad att åtaga sig andra uppdrag och ansågs som näringsidkare.

RÅ 1984 1:101 Ingenjör med eget bolag beskattades i bolaget för erhållen ersättning från annan ingenjörbyrå.

RÅ 1985 1:37 Tidningsdistribution med egen lastbil för en uppdragsgivare ansågs som näringsverksamhet.

RÅ 1985 1:76 Personer med trafiktillstånd ansågs vara självständiga näringsidkare.

RÅ 1986 ref. 53 Värdepappershandel i trävarurörelse ansågs som rörelse och ej kapitalvinst.

RÅ 1986 ref. 123 Försäljningsprovisioner ansågs hänförlig till handelsbolags näringsverksamhet och inte tjänsteinkomst hos delägaren.

RÅ 1986 not 65 Uppdragsgivare höll med material vid utförande av snickeriarbeten. Snickaren ansågs som näringsidkare.

RÅ 1986 not 78 Bokförare med fem uppdragsgivare, egen lokal samt timdebitering ansågs bedriva näringsverksamhet.

RÅ 1987 ref. 56 Konstnärlig verksamhet ansågs utgöra näringsverksamhet och ej hobby.

RÅ 1987 ref. 164 (I) Frisör som hyrt arbetsplats i frisørsalong har i visst fall ansetts bedriva rörelse.

RÅ 1988 ref. 45 Aktiebolags värdepappershandel ansågs vara näringsverksamhet och ej kapitalvinst.

RÅ 1988 ref. 91 Engångsersättning, vid vattenreglering, till sameby ansågs som näringsverksamhet och ej kapitalvinst.

RÅ 1993 ref. 55 Företagsdoktors aktiebolag beskattades bl.a. för styrelseuppdrag i näringsverksamheten och inte hos fysikern i tjänst.

RÅ 1996 not 146 Stiftelse utan vinstsyfte ansågs bedriva näringsverksamhet.

RÅ 1997 ref. 16 Fackförbunds ackordsmätning mot mätavgift ansågs som näringsverksamhet.

RÅ 1998 ref. 10 Odontologisk förenings kursverksamhet saknade vinstsyfte men ansågs ändå som en näringsverksamhet.

RÅ 1999 ref. 50 Idrottsförenings anordnande av konsert ansågs som näringsverksamhet.

RÅ 2000 not 189 Konsultarvoden beskattades i bolag och inte som inkomst av tjänst.

RÅ 2001 ref. 25 Avbytare inom jordbruket ansågs bedriva näringsverksamhet.

RÅ 2002 ref. 80. Fysisk person har beskattats i inkomstslaget näringsverksamhet vid försäljning av rättighet till eget bolag i vilket rättigheten använts.

5.1.2 Ej näringsverksamhet

RÅ 1981 1:4 Aktiehandel ansågs som kapitalvinst.

RÅ 1981 1:17 Företagsläkare med eget bolag beskattades för verksamheten i inkomstslaget tjänst.

RÅ 1982 1:38 Tidningsdistributör med egen bil han ansetts vara arbetstagare trots att flera uppdragsgivare funnits.

RÅ 1984 1:29 Person som anskaffat intervjuobjekt för marknadsundersökningar har ansetts vara arbetstagare.

RÅ 1984 1:47 Säljare av monteringsfärdiga trähus har ansetts vara arbetstagare.

RÅ 1984 1:56 Delägare i HB har utfört teknisk konsultverksamhet åt AB. Ersättningen hänfördes till inkomst av anställning.

RÅ 1986 ref. 87 Spel i utlandet ansågs inte som näringsverksamhet.

RÅ 1987 ref. 163 Tupperwareförsäljares rabatter/ersättning har ansetts som inkomst av tjänst.

RÅ 1987 ref. 164 (II) Frisör som hyrt arbetsplats i frisørsalong har i visst fall ansetts som arbetstagare.

RÅ 1988 not 114 Avyttring av konstsamling under hand ansågs som kapitalvinst.

RÅ 1988 ref. 117 Innehav av en travhäst ansågs inte vara näringsverksamhet.

RÅ 1993 ref. 104 Styrelseuppdrag beskattades som inkomst av tjänst och inte i eget bolag.

RÅ 2000 not 49 Konsultuppdrag under 6 månader beskattades i inkomstslaget tjänst och inte i eget bolag.

RÅ 2000 not 187 Styrelsearvode beskattades i inkomstslaget tjänst och inte i bolag som konsulten hade bestämmande inflytande över.

RÅ 2003 ref. 49 Förvaltningen av ett företags likviditetsreserv, placerad i marknadsnoterade aktier, har inte ansetts utgöra värdepappersrörelse.

5.2 Aktiebolag, ekonomiska föreningar m.fl. juridiska personer

Skatterättsliga regler

Skatterättsligt behandlas aktiebolag, ekonomiska föreningar m.fl. juridiska personer etc. som självständiga skattesubjekt. Detta innebär att bolaget etc. är skattskyldigt för sina inkomster. Samtliga inkomster ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Avgränsningen mot inkomstlagen tjänst och kapital kan därmed sägas ha en mindre betydelse vad gäller aktiebolag, ekonomiska föreningar m.fl. juridiska personer.

Avgränsningen av inkomstslaget näringsverksamhet i 13 kap. 1 § IL är uttömmande för det fall den juridiska personen bedriver näringsverksamhet. Även andra verksamheter som per definition ej är näringsverksamhet, t.ex. lotterivinster och kapitalförvaltning eller verksamhet hos t.ex. stiftelser och ideella föreningar, ska ändå beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet enligt 13 kap. 2 § IL.

Avgränsningen mellan värdepappersrörelse (för egen räkning) och värdepappersförvaltning får betydelse för den skattemässiga behandlingen. Uppfyller den juridiska personen kriterierna för värdepappersrörelse blir lagerregler tillämpliga. Bedriver den juridiska personen värdepappersförvaltning blir kapitalreglerna i 44 och 48 kap. IL tillämpliga även om inkomsten som sådan hänförs till inkomstslaget näringsverksamhet. Värdepappersrörelse kan enligt RÅ 1981 1:4 inte bedrivas i handelsbolag med fysiska personer som delägare när verksamheten bedrivs för egen räkning. Se vidare avsnitt 27.

Avgränsningen mellan lagertillgångar och kapitaltillgångar får även betydelse vad gäller fastigheter som ingår i en handel med fastigheter eller i en byggnadsrörelse. Fastigheter i sådan verksamhet utgör i regel lagertillgångar (lagerfastigheter). Se vidare del 3 avsnitt 8.

Tillgångar som juridiska personer anskaffar för delägarnas personliga bruk kan komma att räknas till inkomstslaget näringsverksamhet. Ränteutgifter och kapitalförluster för sådan egendom hänförs till inkomstslaget näringsverksamhet.

Utskiftning från aktiebolag behandlas huvudsakligen inom kapitalvinstsystemet se vidare del 3 avsnitt 1.4.

Försäljning av AB

Vid avyttring av aktierna beskattas ägarna enligt kapitalvinstreglerna. Beskattning kan förekomma i inkomstslaget näringsverksamhet.

Nya regler har införts vad gäller avyttring av företagsägda andelar, se vidare avsnitt 27 samt del 3 avsnitt 18. Avser försäljningen bolagets tillgångar (inkrämet), beskattas eventuell vinst i

bolaget som inkomst av näringsverksamhet.

För en fysisk person sker beskattningen i normalfallet i inkomstslaget kapital. Vidare kan beskattning i inkomstslaget tjänst bli aktuell vid tillämpningen av reglerna om fåmansföretag i 57 kap. IL, se vidare del 3 avsnitt 9–10.

Skalbolag

Försäljning av andelar i skalbolag kan i vissa fall beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet för en fysisk person som är delägare. Skalbolagsreglerna återfinns i 49a kap. IL och omfattar avyttring av andelar i aktiebolag, ekonomiska föreningar och handelsbolag. En förutsättning för tillämpning är att det är fråga om andelar i ett skalbolag. Reglerna tillämpas på avyttringar från 4 april 2002. Skalbolagsreglerna finns beskrivna i del 3 avsnitt 17.

Förbjudna lån

I samband med slopandet av de s.k. stoppreglerna (prop. 1999/2000:15) reglerades den skattemässiga behandlingen av förbjudna lån till juridiska personer. Lån till juridiska personer i strid med 12 kap. 7 § ABL eller 11 § lagen om tryggnad av pensionsutfästelser m.m. räknas till inkomstslaget näringsverksamhet (13 kap. 3 och 4 §§ IL och 15 kap. 3 § IL).

Se vidare del 3 avsnitt 1.5.2.

Förmögenhetsskatt

Vid förmögenhetsbeskattningen utgör aktiebolaget inte ett särskilt skattesubjekt. Förmögenheten beskattas i stället i många fall hos aktieägarna genom att dessa redovisar aktierna som förmögenhetstillgångar. Se vidare del 1 avsnitt 43.2.

5.3 Handelsbolag

Skatterättsliga regler

I skattehänseende behandlas kommanditbolag och övriga handelsbolag i huvudsak lika. Trots att handelsbolaget civilrättsligt räknas som en självständig juridisk person ska ändå inkomster och förmögenhet beskattas hos delägarna.

Vad som från ett näringsdrivande handelsbolags resultat tillgodos görs delägare beskattas alltid som inkomst av näringsverksamhet och detta oavsett om andelen i vinsten tagits ut eller ej och oavsett om tillgodoräkandet benämns lön, utdelning eller sker i form av varuuttag. För delägare som är juridisk person hänförs all inkomst från handelsbolag till inkomstslaget näringsverksamhet.

För delägare som är fysisk person eller dödsbo hänförs kapitalvinst vid avyttring av näringsfastigheter och näringsbostadsrätter till inkomstslaget kapital. Fysisk person som är delägare i ett handelsbolag beskattas i inkomstslaget tjänst för s.k. förbjudet lån *till* handelsbolag *från* aktiebolag (11 kap. 45 § IL och 13 kap. 4 § IL). Annan inkomst från handelsbolaget hänförs till inkomstslaget näringsverksamhet. I likhet med aktiebolag *beräknas* dock

kapitalvinst vid ej yrkesmässig avyttring av andelar m.m. enligt de regler som gäller i kapital.

Kapitalvinsten för fysisk person vid försäljning av andel i handelsbolag ska i vissa fall beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Denna regel är en stoppregel för att motverka att arbetsinkomster i handelsbolag omvandlas till kapitalvinster på andelar. Reglerna återfinns i 51 kap. IL. Se vidare del 1 avsnitt 35.

Försäljning av andelar (även HB/KB andelar) i skalbolag kan i vissa fall beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet, se vidare del 3 avsnitt 17.

En mer utförlig beskrivning av skatterättsliga bestämmelser för handelsbolag finns i del 3 avsnitt 2.2. Angående särskilda beskattningsregler i övrigt för handelsbolag och EEIG, se del 3 avsnitt 2.2.12.

5.4 Enskilda näringsidkare

Skatterättsliga regler

Då en enskild person bedriver näringsverksamhet beskattas överskottet av verksamheten som inkomst av näringsverksamhet hos den fysiske personen. Någon beskattning under inkomst av kapital för ränta på egen kapitalinsats i verksamheten (bortsett från räntefördelning) eller under inkomst av tjänst för värdet av den egna arbetsinsatsen sker inte.

Kapitalvinster och kapitalförluster vid avyttring av näringsfastigheter och näringsbostadsrätter räknas för enskilda näringsidkare till inkomstslaget kapital. Näringsidkaren ska, vid försäljningen, återföra gjorda värdeminskningssavdrag och värdehöjande reparationer (de sista fem åren) och underhåll i inkomstslaget näringsverksamhet.

För att en näringsidkare ska kunna göra avsättning till ersättningsfond vid tvångsförsäljningar och liknande situationer, enligt 31 kap. 5 § IL, kan näringsidkaren begära att kapitalvinstbeskattning vid avyttring av näringsfastighet ska ske i inkomstslaget näringsverksamhet (13 kap. 6 § IL). Se vidare avsnitt 19.

Försäljning av enskild firma

En försäljning av enskild firma innebär att ägaren avyttrar sina tillgångar och skulder i verksamheten. Försäljning av andra anläggningstillgångar än fastigheter, bostadsrätter och värdepapper betraktas då som den sista affärshändelsen i näringsverksamheten. Detta innebär att dolda reserver, som uppkommit genom exempelvis avskrivning av inventarier etc., blir beskattade som intäkt i näringsverksamheten.

Om underskott föreligger när enskild näringsverksamhet upphör får i allmänhet avdrag som för kapitalförlust (42 kap. 34 §§ IL)

göras vid kommande års taxering eller som för allmänt avdrag (62 kap. 2–4 §§ IL), se vidare avsnitt 25.

Skatterättsliga regler

5.4.1 Enkelt bolag

Ett enkelt bolag är ingen juridisk person. Det enkla bolaget taxeras inte för sin inkomst. Kostnader och inkomster hänförs istället till delägarna som beskattas härför. Beskattningen hos delägarna sker enligt de regler som gäller för enskild näringsverksamhet om delägaren är en fysisk person och enligt de regler som gäller för juridiska personer om delägaren är ett aktiebolag. Tillgångarna i ett enkelt bolag ägs inte av bolaget. Varje delägare äger istället del i bolagets olika tillgångar i samma proportion som respektive delägars insats i förhållande till den totala insatsen. Överlåtelse av andel i enkelt bolag innebär att delägaren överlåter sin del i de tillgångar och skulder av olika slag som ingår i bolaget.

5.4.2 Kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter

Reglerna om kapitalvinst och kapitalförlust på fastigheter och bostadsrätter finns beskrivna i del 1 avsnitt 27–28.

Enskilda näringsidkare samt fysiska personer och dödsbon som är delägare i handelsbolag beskattas för kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter i inkomstslaget kapital.

Aktiebolag, ekonomiska föreningar samt övriga juridiska personer beskattas för kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter i inkomstslaget näringsverksamhet.

5.4.3 Vissa tillgångar och skulder

Tillgångar

Delägarätter, fordringsrätter, andelar i svenska handelsbolag och sådana tillgångar som avses i 52 kap. IL räknas inte som tillgångar i näringsverksamheten för enskilda näringsidkare. Tillgångar som avses i 52 kap. IL är personliga tillgångar och annan lös egendom. Bland annan lös egendom finns exempelvis investeringsobjekt m.m. Inte heller derivat avseende investeringsobjekt och liknande ska räknas som tillgångar i näringsverksamheten för enskilda näringsidkare.

Som tillgångar i näringsverksamheten räknas dock;

- lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar eller liknande tillgångar,
- inventarier eller fordringar på grund av avyttring av inventarier,

54 Avgränsning av inkomstslaget näringsverksamhet **kapitel 5**

- banktillgodohavanden som hör till näringsverksamheten,
- fordringar på sådana försäkringsersättningar eller skadestånd som ska tas upp i näringsverksamheten,
- andelar i kooperativa föreningar förutsatt att innehavet av andelarna betingas av näringsverksamheten eller fordringar på grund av avyttring av sådana andelar eller
- fordringar som medlemmar i kooperativa föreningar har på föreningen förutsatt att medlemskapet i föreningen betingas av näringsverksamheten.

Enskilda näringsidkare kan i undantagsfall ha andelar som är lagertillgångar. Det kan exempelvis vara fråga om andelar i fastighetsförvaltande bolag i enlighet med 27 kap. 6 § IL.

Fysiska personer kan inte vare sig i enskild näringsverksamhet (se RÅ 1966:1496) eller som delägare i handelsbolag (se RÅ 1981 1:4) anses bedriva handel med värdepapper (för egen räkning). Det betyder att privatpersoner inte vare sig direkt eller via handelsbolag kan inneha sådant lager av värdepapper.

Handel med fastigheter och byggnadsrörelse beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Fastigheter i sådan verksamhet utgör i regel lagertillgångar (lagerfastigheter). Se vidare del 3 avsnitt 8.

Patent och andra sådana rättigheter räknas som inventarier i näringsverksamheten även om de inte förvärvats från någon annan (13 kap. 7 § 3 st. IL).

Skulder

För enskilda näringsidkare ska en skuld inte räknas till näringsverksamheten, om skulden hänför sig till tillgångar som inte ska räknas som tillgångar i näringsverksamheten (13 kap. 8 § IL). Detta innebär att skuldräntan inte får dras av i näringsverksamheten och att skulden inte ska minska kapitalunderlaget för räntefördelning och expansionsfond.

5.4.4 Rabatt och pristillägg

Även om en andel i ett aktiebolag eller i en ekonomisk förening inte räknas som en tillgång i näringsverksamheten, ska utdelning från aktiebolaget eller den ekonomiska föreningen räknas till inkomstslaget näringsverksamhet, om utdelningen lämnas i förhållande till köp (rabatt) eller försäljningar (pristillägg) som gjorts i näringsverksamheten.

Denna form av utdelningar är i realiteten en prisjustering som ska påverka resultatet i inkomstslaget näringsverksamhet under förutsättning att köpet eller försäljningen hänförs till detta inkomstslag.

5.4.5 Samfälligheter

Skattesubjekt

Av 6 kap. 6 § 1 st. IL framgår att svenska juridiska personer som har bildats enligt en författning eller på liknande sätt för att förvalta en sådan marksamfällighet eller regleringssamfällighet som är en särskild taxeringsenhet, är skattskyldiga för samfällighetens inkomster.

Delägarbeskattning

Av andra stycket samma bestämmelse framgår vidare att svenska juridiska personer som har bildats för att förvalta andra samfälligheter än sådana som avses i första stycket inte själva är skattskyldiga, utan att det i dessa fall är delägarna som beskattas. Om en näringsfastighet har del i en sådan samfällighet som avses i 6 kap. 6 § 1 st. IL t.ex. häradsallmänningar, sockenallmänningar eller allmänningsskogar, räknas utdelning från samfälligheten för enskilda näringsidkare till inkomstslaget näringsverksamhet.

Om en näringsfastighet har del i en samfällighet som inte är att anse som ett skattesubjekt, dvs. samfälligheten delägarbeskattas, ska en enskild näringsidkare ta upp sin andel av samfällighetens inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet.

En delägarbeskattad samfällighets kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter räknas dock till inkomstslaget näringsverksamhet, om den fastighet som har del i samfälligheten är en lagertillgång.

Fiskevårdsområde viltvårdsområdes- föreningar

Fiskevårdsområden (FVO) och viltvårdsområden (VVO) utgör s.k. rättighetssamfälligheter. För att förvalta dessa samfälligheter bildas FVO- respektive VVO-föreningar. Vad gäller inkomstbeskattningen så ska delägarna beskattas för samfällighetens inkomster.

Bestämmelser om fiskevårdsområden (FVO) och viltvårdsområden (VVO) finns i lagen (1981:533) om fiskevårdsområden och i lagen (2000:592) om viltvårdsområden. Den senare har ersatt lagen (1980:894) om jaktvårdsområden. För förvaltning av ett FVO/VVO ska bildas en fiskevårdsområdesförening/viltvårdsområdesförening.

FVO/VVO utgör s.k. rättighetssamfälligheter.

Fiskevårdsområdesföreningar/viltvårdsområdesföreningar är sådana svenska juridiska personer som avses i 6 kap. 6 § 2 st. IL. Det är således delägarna i samfälligheten som ska beskattas. Då delägarna har del av samfälligheten genom en näringsfastighet sker beskattningen i inkomstslaget näringsverksamhet (13 kap. 10 § 2 st. IL). I 15 kap. 10 § IL finns en gräns på sexhundra kronor vilken vinsten per delägare i delägarbeskattade samfälligheter måste uppgå till för att vinsten ska redovisas i näringsverksamheten. Se vidare dåvarande RSV:s skrivelse den 5 mars 2001 (dnr 3038-01/100).

5.4.6 Royalty m.m.

Den som får ersättning i form av royalty eller periodiskt utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas, anses bedriva näringsverksamhet. Om royaltyn eller avgiften grundar sig på anställning eller på uppdrag eller tillfällig verksamhet som inte ingår i en näringsverksamhet, räknas den dock inte till inkomstslaget näringsverksamhet utan till inkomstslaget tjänst.

Praxis

I allmänhet utgör royalty intäkt av näringsverksamhet. Även sådan royalty som tidigare utgjorde intäkt av annan fastighet utgör numera intäkt av näringsverksamhet. Som exempel kan nämnas royalty som fastighetsägare uppburit på grund av upplåten rätt till brytning av naturfyndighet. Royalty som avser tillfälligt bedriven vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet utgör intäkt av tjänst (RÅ 1971 Fi 1521, R77 1:15 = RÅ 1977 ref. 27).

Till royalty hänförs inte engångsersättningar för upplåtna nyttjanderätter. Engångsersättning som avlösning av tidigare utgående royalty kan enligt praxis likställas med royalty och ska då beskattas som intäkt av näringsverksamhet. Ett större initialbelopp som utbetalats enligt royaltyavtal har också hänförts till royalty och inte till engångsersättning (RÅ 1967 ref. 7, RÅ 1947 ref. 34).

En aktieägare i ett bolag överlät enligt avtal med övriga aktieägare sina aktier i bolaget och rätt till royalty m.m. Köpeskillingen skulle delvis utgå på det sättet att bolaget till säljaren under sju år skulle betala årliga belopp motsvarande viss procent av bolagets omsättning. RR fann att dessa årliga belopp i beskattningshänseende utgjorde royalty för säljaren och därför var skattepliktiga som intäkt av rörelse. Detta gällde även om de utgjorde köpeskillning för annan egendom än rätt till royalty (RÅ 1957 ref. 1).

Överlåtelse av rätt till royalty utgör intäkt av rörelse. En persons förvärv av en ideell andel i vissa patent har ansetts utgöra rörelse (RÅ 1981 Aa 1 och Aa 69).

Rättighet

Regeringsrätten har i RÅ 2002 ref. 80 fastställt Skatterättsnämndens förhandsbesked och beskattat fysisk person i inkomstslaget näringsverksamhet vid försäljning av en rättighet till eget bolag i vilket rättigheten använts.

5.4.7 Inkomster vid uthyrning av rum i privatbostadsfastighet

Klassificeringen av en fastighet som antingen privatbostadsfastighet eller näringsfastighet görs vid inkomstbeskattningen. Av 41 kap. 1 § och 42 kap. 1 och 30 §§ IL framgår att inkomster som härrör från uthyrning av rum i privatbostadsfastighet ska tas upp

som inkomst av kapital.

Skatteverket har i skrivelse 2004-12-01 (dnr 130 682054-04/111) redogjort för sin inställning till inkomster vid uthyrning av rum i privatbostadsfastighet, s k Bed & Breakfast.

Det förhållandet att hyresinkomster erhållits genom uthyrning av möblerade rum med servering av frukost, s.k. Bed & Breakfast, förändrar enligt Skatteverkets mening inte beskattningen vad avser upplåtelsen av rummet/rummen. Beskattningen i denna del styrs av fastighetens klassificering som privatbostadsfastighet eller näringsfastighet.

Även ersättning för städning, bäddning av sängar etc. beskattas, enligt Skatteverkets uppfattning, som inkomst av kapital då sådana tjänster får anses ingå i rumsuthyrningen.

Servering av frukost i samband med rumsuthyrning i privatbostadsfastighet är i normalfallet att anse som en tjänst integrerad med rumsuthyrningen. Även den delen av ersättningen för Bed & Breakfast som kan anses belöpa på frukostserveringen får enligt Skatteverkets mening därmed anses utgöra del av ersättning för upplåtelse av rum i privatbostadsfastighet enligt 42 kap. 30 § IL.

5.5 Delägare i fåmansföretag och fåmanshandelsbolag

Särskilda bestämmelser om utdelning och kapitalvinst på aktier i fåmansföretag och företag som har varit fåmansföretag finns i 57 kap. IL. I 56 kap. 8 § IL finns hänvisningar till särskilda bestämmelser som berör fåmansföretag, fåmanshandelsbolag och deras delägare m.fl.

De s.k. fåmansreglerna finns beskrivna i del 3 avsnitt 9–10.