

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS BESLUT

Mål nr
3000-16

meddelat i Stockholm den 10 januari 2017

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

Bo Bjurulf
Klampvägen 18
269 92 Båstad

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 18 maj 2016 i ärende dnr 102-15/D

SAKEN

Förhandsbesked angående inkomstskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer förhandsbeskedet och avvisar ansökningsen.

Dok.Id 178324

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00
E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-16:30

BAKGRUND

Med aktiv näringsverksamhet avses, enligt 2 kap. 23 § inkomstskattelagen (1999:1229), en näringsverksamhet i vilken den som är skattskyldig för verksamheten har arbetat i inte oväsentlig omfattning. Annan näringsverksamhet anses som passiv. Klassificeringen har betydelse bl.a. för rätten till skattereduktion för arbetsinkomster (jobbskatteavdrag) och grundavdrag vid inkomstbeskattningen samt för socialförsäkringsförmåner och uttag av socialavgifter.

Bo Bjurulf äger tillsammans med sin hustru drygt fyra hektar skogsmark. Hans arbete i skogsbruket har bestått i bl.a. plantering, röjning och gallring av skogen och uppgått till i genomsnitt ca 30 timmar per år. För mer krävande arbeten såsom andragallring och slutavverkning har han anlitat ett skogsföretag.

Under hösten 2015 slutavverkades två hektar genom skogsföretagets försorg. Ersättningen för avverkningsrätten uppgår till ca 325 000 kr och ska i enlighet med en betalningsplan fördelas över åren 2015–2017. Bo Bjurulf avser att utnyttja specialregeln om beskattningstidpunkt för avverkningsrätter i 21 kap. 2 § inkomstskattelagen och ta upp ersättningen till beskattning samma år.

Genom ansökan om förhandsbesked ville Bo Bjurulf få veta om inkomsten från skogsbruket skulle anses vara resultatet av aktiv eller passiv näringsverksamhet.

Skatterättsnämnden fann att Bo Bjurulf skulle anses bedriva aktiv näringsverksamhet.

BESLUT

Mål nr
3000-16

YRKANDEN M.M.

Skatteverket yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen, med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked, ska förklara att Bo Bjurulf bedriver passiv näringsverksamhet.

Bo Bjurulf anser att Skatteverkets överklagande ska avslås.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Målet avser frågan om ett skogsbruk ska anses som aktiv eller passiv näringsverksamhet beskattningsåren 2015–2017. Till grund för prövningen ligger uppgifter i en ansökan om förhandsbesked som gavs in hösten 2015.

Utgångspunkten är att en prövning av om en näringsverksamhet är aktiv eller passiv ska göras för varje beskattningsår för sig. En tillfällig ändring av näringsidkarens aktivitetsgrad under något enstaka beskattningsår bör dock inte medföra att verksamheten ändrar karaktär (prop. 1993/94:50 s. 223).

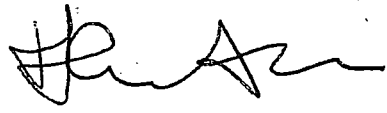
Bedömningen av en verksamhets karaktär som aktiv eller passiv är i hög grad beroende av förhållandena i det enskilda fallet och den aktualiserar därmed frågor av utpräglad utrednings- och beviskaraktär som lämpar sig mindre väl att pröva inom ramen för ett förhandsbesked.

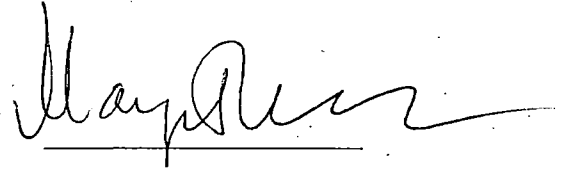
Bo Bjurulf har inte inkommit med någon utredning som gör det möjligt att avgöra i vilken omfattning och med vilka uppgifter han kommer att arbeta i verksamheten under åren 2015–2017. Redan av detta skäl anser Högsta förvaltningsdomstolen att vad som framkommit i målet inte utgör ett tillräckligt säkert underlag att grunda en bedömning av verksamhetens karaktär på. Skatterättsnämnden borde

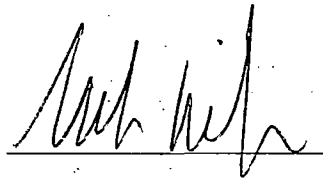
BESLUT

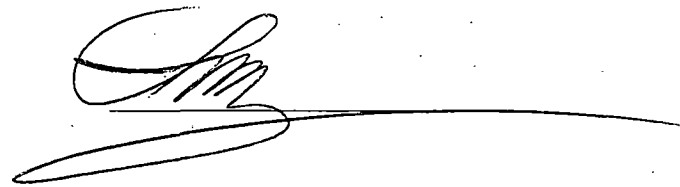
Mål nr
3000-16

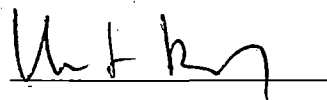
därför inte ha prövat ansökningen. Förhandsbeskedet ska undanröjas och ansökningen avvisas.











I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Margit Knutsson, Christer Silfverberg, Inga-Lill Askersjö och Mahmut Baran.

Målet har föredragits av justitiesekreteraren Stina Pettersson.

SKATTERÄTTSNÄMNDENS FÖRHANDBESKED

meddelat den 18 maj 2016

Dnr 102-15/D

SÖKANDE	Bo Bjurulf (420205-2611) Klampvägen 18 269 92 Båstad
MOTPART	Skatteverket 171 94 Solna
SAKEN	Inkomstskatt

Ansökan med komplettering: Bilaga 1 (9 s.).

FÖRHANDBESKED

Bo Bjurulf ska anses bedriva aktiv näringsverksamhet.

BAKGRUND

Omständigheterna i ärendet

Av de uppgifter Bo Bjurulf lämnat framgår följande. Han äger sedan 1971 tillsammans med sin hustru fastigheten Extorp 1:16. Fastigheten är på 7 hektar varav drygt 4 hektar är skogsmark. Bo Bjurulf har bedrivit skogsbruket själv, numera som pensionär och tidigare vid sidan av sin anställning som universitetslärare.

Det har inneburit att han utfört bl.a. plantering, röjning och gallring av skogen. För de mest arbetskrävande momenten, andragallring och slutavverkning, har han anlitat Södra skogsägarna. Under hösten 2015 slutavverkades 2 hektar. Inkomsten uppgår till totalt ca 325 000 kr som i enlighet med en betalningsplan ska fördelas över beskattningsåren 2015–2017.

Dnr 102-15/D

De 45 år som Bo Bjurulf bedrivit skogsbruket motsvarar en stor del av skogens naturliga produktionscykel. Vissa verksamhetsår har av naturliga skäl varit mer arbetsintensiva än andra. Han uppskattar att han t.o.m. slutavverkningen ifråga själv utfört 80-90 procent av det totala arbetet med att producera skogen och att det motsvarar i genomsnitt ca 30 timmars arbete om året.

Frågan och parternas inställning

Bo Bjurulf vill veta om inkomsten från skogsbruket ska anses vara resultatet av aktiv näringsverksamhet. Som pensionär är aktivitetsbedömningen av betydelse för honom i fråga om rätt till skattereduktion för arbetsinkomster (jobbskatteavdrag).

Han anser att skogsbruket utgör aktiv näringsverksamhet med hänsyn till att det arbete som lejts ut i form av andragallring och avverkning är tidsmässigt begränsat i relation till den arbetstid han själv lagt ned. Vidare sker dessa arbetsmoment med specialmaskiner som väldigt få skogsägare med mindre fastigheter har tillgång till.

Skatteverket anser, med hänvisning till verksamhetens ringa omfattning och det faktum att allt arbete inte utförts av Bo Bjurulf själv, att näringsverksamheten ska anses som passiv.

SKÅLEN FÖR AVGÖRANDET

Rättsligt

Enligt 67 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, har fysiska personer som är obegränsat skattskyldiga under hela beskattningsåret rätt till skattereduktion för arbetsinkomster. Av 6 § första och tredje styckena följer att bl.a. inkomster av aktiv näringsverksamhet är sådana arbetsinkomster.

Med aktiv näringsverksamhet avses i 2 kap. 23 § en näringsverksamhet där den skattskyldige har arbetat i inte oväsentlig omfattning. Annan näringsverksamhet anses som passiv.

I förarbetena sägs att kravet på aktivitet i normalfallet innebär att den skattskyldige ska ha ägnat sysslorna i verksamheten minst en tredjedel av den tid som åtgår för en vanlig anställning på heltid (prop. 1989/90:110, del 1, s. 646). Där framgår också att kravet i vissa fall får jämkas med hänsyn till omständigheterna och att en person som vid sidan av en anställning bedriver näringsverksamhet som i huvudsak baseras på hans egen arbetskraft regelmässigt får anses uppfylla aktivitetskravet.

Syftet med aktivitetsbedömningen är att dra en skiljelinje mellan avkastning av eget arbete och avkastning av förmögenhet. Att en verksamhet är av ringa

Dnr 102-15/D

omfattning utgör i sig inget hinder mot att den bedöms utgöra aktiv näringsverksamhet (jfr RÅ 2002 ref. 15).

Skatterättsnämndens bedömning

Förutsättningar att lämna ett förhandsbesked

Enligt 5 § lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor får, efter ansökan av en enskild, förhandsbesked lämnas i en fråga som avser sökandens skattskyldighet eller beskattning om det är av vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.

I detta fall hade Bo Bjurulf redan vidtagit samtliga åtgärder som han vill ha bedömda när ansökan lämnades in till Skatterättsnämnden i december 2015. Med hänsyn härtill och då det inte finns några handlingsalternativ som kan medföra annan bedömning i fråga om aktiviteten i verksamheten kan det inte anses vara av vikt för Bo Bjurulf att ett förhandsbesked lämnas (jfr HFD 2015 ref. 78).

Frågan är då om det kan anses vara av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning att ett sådant besked lämnas.

Av vad som upplysts i ärendet och med hänsyn till dels den begränsade praxis som finns på området, dels att frågan berör många skattskyldiga anser Skatterättsnämnden att det finns ett allmänt intresse av ett vägledande avgörande i den aktuella frågan (se t.ex. Jan Antonsson, Urban Rydin, Skatt på skog, andra upplagan s. 149–153).

Det får därför enligt Skatterättsnämndens uppfattning anses vara av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning att ett förhandsbesked lämnas.

Av praxis framgår att frågor om skattereduktion för hushållsarbete enligt 67 kap. IL kan prövas inom ramen för förhandsbesked (jfr RÅ 2010 ref. 109, HFD 2012 ref. 47 och HFD:s dom den 28 januari 2016, mål nr 2459-15, med HFD 2014 ref. 74).

Frågor som har betydelse för skattereduktion för arbetsinkomster bör behandlas på samma sätt.

Förutsättningar för att lämna ett förhandsbesked föreligger därmed.

Sakfrågan

Bo Bjurulf har under 45 år drivit ett skogsbruk om drygt 4 hektar på en fastighet som han äger tillsammans med sin hustru. Han har planerat och ansvarat för allt arbete. De löpande arbetsuppgifterna som plantering, gallring och röjning har han i princip utfört helt på egen hand. Endast andragallring och slutavverkningen, som är av mer kvalificerat slag, har han låtit utomstående göra.

Dnr 102-15/D

Av praxis framgår att verksamhet avseende skogsbruk på en fastighet om drygt 30 hektar ansågs utgöra aktiv näringsverksamhet i ett fall där den skattskyldige själv utförde allt arbete. Detta trots att arbetsinsatsen i sig var av begränsad omfattning (RÅ 2002 ref. 15).

I rättsfallet dras paralleller till fåmansföretagsreglerna i 57 kap. som bygger på en avgränsning mellan arbete och kapitalförvaltning vid bedömning av om den skattskyldige eller någon närstående varit verksam i betydande omfattning. På det området finns numera exempel från praxis beträffande fastighetsförvaltning i fåmansföretag som visar att verksamhetskravet ansetts uppfyllt trots att de egna arbetsinsatserna var tidsmässigt begränsade och att mer kvalificerade arbetsuppgifter upphandlats (HFD 2013 ref. 11, I och II).

Det nu aktuella fallet rör en betydligt mindre skogsfastighet än den i 2002 års rättsfall men arbetenas karaktär är av jämförbart slag. Den omständigheten att Bo Bjurulf i sin verksamhet uppdragit åt utomstående att utföra vissa arbetsuppgifter bör enligt Skatterättsnämnden inte leda till någon annan bedömning än den som gjordes i 2002 års fall.

Mot denna bakgrund är Skatterättsnämndens slutsats att det av Bo Bjurulf bedrivna skogsbruket på fastigheten Extorp 1:16 ska anses utgöra aktiv näringsverksamhet.

GILTIGHET

Beskedet avser beskattningsåren 2015–2017. Upplysningar om förutsättningarna för dess tillämplighet finns i Bilaga 2.

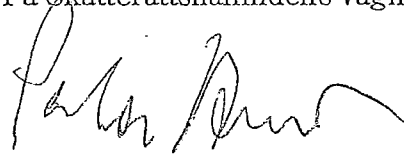
AVGIFT

3 000 kr.


HUR MAN ÖVERKLAGAR

Upplysningar om hur man överklagar ett förhandsbesked finns i Bilaga 2.

På Skatterättsnämndens vägnar



Peder André



Marcus Andersson

I avgörandet har deltagit Peder André, ordf., Birgitta Pettersson, Mattias Dahlberg, Christina Eng, Marie Jönsson, Robert Pålsson och Ulla Werkell.

Ärendet har föredragits av Marcus Andersson.

I den slutliga handläggningen har även Krister Rentrop deltagit.

Fotokopians överensstämmelse
med originalet intygas:

