



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

André Branéus

Den skatterättsliga legalitetsprincipen och styrelsearbete som näringsverksamhet

*En analys av Skatteverkets tolkningar av näringsverksamhetsbegreppet i
förhållande till legalitetsprincipen*

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Peter Nilsson

Termin för examen: Period 1 HT2018

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Bakgrund	5
1.2 Syfte och frågeställningar	7
1.3 Avgränsningar	8
1.4 Metod	8
1.5 Material	9
1.6 Disposition	10
2 DEN KONSTITUTIONELLA SKATTERÄTTEN	12
2.1 Inledning	12
2.2 Normgivning	13
2.2.1 Verkställighetsföreskrifter	15
2.3 Tolkning och tillämpning av rättsregler	16
2.3.1 Bokstavstolkning	19
2.3.2 Analogivis och systematisk tolkning	20
2.3.3 Intentionstolkning och teleologisk tolkning	21
2.4 Legalitetsprincipen	23
2.4.1 Inledning	23
2.4.2 Syfte och innebörd	23
2.4.3 Princip eller rättsregel	29
2.4.4 Legalitetsprincipen i rättspraxis	30
2.4.4.1 RÅ 1999 not 245	30
2.4.4.2 HFD 2011 ref. 79	31
2.4.4.3 HFD 2012 not 48	32
2.4.4.4 HFD 2015 ref. 30	32
2.5 Tolkning och tillämpning av skatteföreskrifter enligt legalitetsprincipen	33
3 SKATTEVERKET STÄLLNINGSTAGANDEN	37

3.1	Inledning och historisk tillbakablick	37
3.2	Ställningstaganden och deras syfte	38
3.3	Ställningstagandens rättsliga karaktär	39
3.4	Särskilt om SKV:s tolkningar	43
4	INKOMSTBESKATTNING OCH STYRELSEARBETE	45
4.1	Inledning	45
4.2	Skattesubjekt	46
4.3	Inkomstslag	47
4.3.1	Inkomst av tjänst	47
4.3.2	Inkomst av kapital	49
4.3.3	Inkomst av näringsverksamhet	50
4.4	Styrelsearbete enligt rättspraxis innan ändrat näringsverksamhetsbegrepp 53	
4.5	Ändrat näringsverksamhetsbegrepp	56
4.6	Skatteverkets ställningstagande efter ändrat näringsverksamhetsbegrepp	58
4.7	HFD 2017 ref. 41	60
4.8	Skatteverkets ändring av ställningstagandet	62
5	ANALYS OCH SLUTSATSER	65
5.1	Konstitutionell beskattning och legalitetsprincipen	65
5.2	SKV:s ställningstaganden	70
5.3	SKV:s ställningstaganden och legalitetsprincipen	73
5.4	Styrelsearbete som enskild näringsverksamhet	77
5.5	Sammanfattande slutsats	80
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	81
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	86

Summary

The purpose of this thesis is to answer whether two interpretations expressed by the Swedish Tax Agency is constitutionally compatible with the legality principle. The thesis also aims to investigate the significance of the Tax agency's interpretations in its standpoints in relation to actual taxation.

The legality principle is a central tax principle anchored in the Swedish constitution. The principle sets constitutional requirements for legislation, interpretation and application of tax law. According to the legality principle, a tax regulation is not allowed to be interpreted and applied in a way that is not supported by the objective wording of the law.

The interpretations expressed by the Tax Agency is in relation to the prerequisites for board fees to be taxed as a business operation. The Tax Agency has interpreted the relevant tax regulation, 13 kap. 1 § IL, with greatly diverted results before respectively after a decision by the Supreme Administrative Court. The first interpretation was expressed in one of the Tax Agency's standpoints, established owing to a change of the above-mentioned tax regulation. According to the decision HFD 2017 ref. 41, the Tax Agency had interpreted the tax regulation wrongly and it changed its standpoint thereafter. The Tax Agency has now expressed that due to the above-mentioned decision, the limitations set by the Supreme Administrative Court should also apply to individual business operations. Even though that has not been tried by the Supreme Administrative Court.

Even though the Tax Agency's interpretations has led to diverted results, my conclusion is that the interpretations are not incompatible with the legality principle. This due to the wording of the tax regulation gives a large scope of reasonable interpretation results. However, I consider that the Tax Agency should generally be cautious when it establishes its standpoints due to the standpoints significance for actual taxation, even though they are not binding.

Sammanfattning

Denna uppsats har till syfte att besvara huruvida två tolkningar som SKV gett uttryck för kan anses vara förenliga med de konstitutionella krav som följer av legalitetsprincipen. Uppsatsen har vidare till syfte att utreda den betydelse SKV:s tolkningar i sina ställningstaganden kan antas få på den faktiska beskattningen.

Legalitetsprincipen är en central skatterättslig princip som har förankring i RF och ställer konstitutionella krav på normgivningen, samt tolkningen och tillämpningen av skatteföreskrifter. Enligt legalitetsprincipen får en skatteföreskrift inte tolkas och tillämpas på ett sätt som inte har objektivt stöd i lagtextens ordalydelse.

Tolkningarna SKV har gett uttryck för avser förutsättningarna för när styrelsearbete kan beskattas i inkomstlagen näringsverksamhet. SKV har tolkat näringsverksamhetsbegreppet i förhållande till styrelsearbete med vitt skilda resultat före respektive efter HFD 2017 ref. 41. Den första tolkningen kom till uttryck i ett av Skatteverkets ställningstaganden som framställdes med anledning av en ändring i 13 kap. 1 § IL. Det visade sig i HFD 2017 ref. 41 att SKV gjort en felaktig tolkning av 13 kap. 1 § och SKV ändrade sitt ställningstagande därefter. SKV menar numera att till följd av ovannämnda dom bör de begränsningar som HFD gett uttryck för även gälla enskild näringsverksamhet, oaktat det inte varit för avgörande i HFD.

Trots att SKV:s tolkningar av 13 kap. 1 § föranleder så pass olika resultat är min slutsats att de inte är oförenliga med legalitetsprincipen. Detta då lagtexten har en lydelse som ger utrymme för en stor mängd rimliga tolkningsresultat. Jag anser däremot att SKV generellt bör vara aktsamma när de utformar sina ställningstaganden med beaktande av legalitetsprincipen då jag anser att ställningstagandena får en stor betydelse för beskattningen, trots att de inte är bindande.

Förord

Med denna uppsats har en lärorik och oerhört minnesfylld epok i mitt liv löpt mot sitt slut. I samband med detta vill jag först rikta ett stort tack till Peter Nilsson för ovärderlig handledning under detta arbete.

Jag vill vidare tacka min sambo Hanna. Tack för allt ditt stöd och den förståelse du visat när jag suttit med uppsatsen sent in på kvällarna istället för att umgås.

Jag vill slutligen tacka min familj som alltid har funnits där för mig. Tack!

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
KR	Kammarrätten
Prop.	Regeringens proposition
RF	Regeringsform (1974:152)
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SKV	Skatteverket
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
ÄABL	Aktiebolagslag (1975:1385)

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Utifrån den konstitutionella skatterätten får beskattning endast ske genom lagstiftning.¹ Att beskattning endast får ske genom lagstiftning ger uttryck för det s.k. föreskriftskravet i den skatterättsliga legalitetsprincipen.² Legalitetsprincipen får betydelse för så väl normgivningen, som tolkningen och tillämpningen av skatteföreskrifter och syftar till att skapa rättssäkerhet för enskilda.³ Tolkningen av skatteföreskrifter kan likt andra rättsregler föranleda olika tolkningsresultat men legalitetsprincipen ställer krav på att all tolkning måste ha objektivt stöd i lagtextens ordalydelse.⁴ Anders Hultqvist har uttalat att tolkningsutrymmet enligt föreskriftskravet måste föranleda ett tolkningsresultat som ryms inom mängden rimliga tolkningar av lagtexten.⁵

Under sommaren år 2017 kom en dom⁶ från Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) som antagligen överraskade både sökanden och Skatteverket (SKV). Domen avsåg ett förhandsbesked gällande beskattning av styrelsearvoden. Den bakomliggande problematiken härstammade i en ändring av 13 kap. 1 § Inkomstskattelagen (1999:1229) (IL) genom ett införande av ett andra stycke. 13 kap. 1 § är det lagrum som avgränsar vilka inkomster och utgifter som ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.

Det andra stycket infördes år 2009 och syftade till att utvidga näringsverksamhetsbegreppet så att det skulle bli lättare att starta näringsverksamhet.⁷ SKV bedömde i sitt ställningstagande *Utfärdande av F-*

¹ Se 8 kap. 2 § 1 st. 2 p. jmf med 8 kap. 3 § 1 st. 2 p. RF.

² Framgent kommer den skatterättsliga legalitetsprincipen endast att benämnas som "legalitetsprincipen" om inte sammanhanget talar för annat.

³ Se t.ex. Pålsson (2018), s. 92; Tjernberg (2018), s. 23; Rydin (2012), s. 160 ff.

⁴ Pålsson (2018), s. 93.

⁵ Hultqvist (1995), s. 332.

⁶ HFD 2017 ref. 41.

⁷ Prop. 2008/09:62, s. 32.

*skattsedel efter ändrat näringsbegrepp*⁸ att det nya näringsverksamhetsbegreppet, under angivna förutsättningar, även kunde inrymma styrelsearbete. Enligt rättspraxis som föregick införandet av det andra stycket kunde styrelsearbete visserligen anses inrymmas under näringsverksamhetsbegreppet men under mer begränsade förutsättningar. SKV tolkade således ifrågavarande lagrum i strid med då gällande rättspraxis från HFD.

Via SKV:s ställningstagande utvecklades vad Björn Forssén kallar en faktiskt gällande rätt vid sidan om gällande rätt, dvs. en faktisk gällande rätt hos SKV som inte kommit till uttryck som en egentlig gällande rätt från HFD.⁹ Det visade sig i förhandsavgörandet från HFD att SKV:s tolkning av det nya näringsverksamhetsbegreppet inte delades av HFD. Enligt HFD medförde införandet av det andra stycket inte några förändringar för beskattningen av styrelsearbete och äldre rättspraxis alltjämt är gällande. Till följd av HFD:s avgörande ändrade SKV sitt ställningstagande, genom att göra punkten som reglerade förutsättningarna för när styrelsearbete kan anses utgöra näringsverksamhet otillämpbar efter en dispensperiod.¹⁰

Domens inflytande på SKV stannade emellertid inte där. SKV framhåller i en rättsfallskommentar som ställningstaganden hänvisar till, att efter domen kan ställningstagandet *”inte tillämpas för arvode för styrelseledamot. Detta bör gälla oavsett om fakturering sker via juridisk person eller enskild näringsidkare eftersom HFD tydligt uttalat att styrelseuppdrag normalt ska beskattas i tjänst”*.¹¹

Rättsfrågan i domen gällde huruvida styrelsearvoden som enligt avtal skulle betalas ut till styrelseledamotens helägda aktiebolag skulle beskattas hos

⁸ Se avsnitt 4, p. 5. SKV:s ställningstagande: 2008-12-11, Dnr: 131 751308–08/111 <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/329051.html?date=2008-12-11>>, besökt: 2018-12-10. Framgent, *Ställningstagandet avseende F-skatt*.

⁹ Forssén (2017), s. 20 & 23.

¹⁰ Se *Ställningstagandet avseende F-skatt*.

¹¹ Se SKV:s rättsfallskommentar: 2017-06-09, Dnr: 202 278405–17/111 <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/362447.html?date=2017-06-29>>, besökt: 2018-12-10. Framgent, *Rättsfallskommentaren*.

bolaget eller anses utgöra inkomst av tjänst hos ledamoten.¹² Huruvida styrelsearbete kan bedrivas inom ramen för enskild näringsverksamhet var på intet sätt en fråga som behandlades i domen.¹³

1.2 Syfte och frågeställningar

Bakgrunden har tänkt belysa en problematik som jag tycker är särskilt intressant och som ligger till grund för uppsatsens syfte. Genom att SKV har tolkat näringsverksamhetsbegreppet med så pass vidsträckta ytterligheter före respektive efter HFD:s dom, ställer jag mig frågande till vilka krav som följer av legalitetsprincipen på tolkningen och tillämpningen av skatteföreskrifter. Eftersom SKV skapade en ”faktiskt gällande rätt” i strid med den då rådande rättspraxisen från HFD avseende beskattning av styrelsearbete, ställer jag mig vidare frågande till vilken betydelse SKV:s ställningstaganden får på beskattningen.

Syftet med denna uppsats är att utreda huruvida SKV:s tolkningar av näringsverksamhetsbegreppet avseende styrelsearbete är konstitutionellt förenliga utifrån de krav som följer av legalitetsprincipen. Uppsatsen syftar vidare till att besvara vilken betydelse SKV:s ställningstaganden får på den faktiska beskattningen. För att uppnå syftet med min uppsats kommer följande frågeställningar styra arbetet:

- Hur är normgivningen på skatteområdet konstitutionellt reglerat och vilka krav följer av legalitetsprincipen på tolkningen och tillämpningen av skatteföreskrifter?
- Vilken betydelse kan SKV:s tolkningar i sina ställningstaganden antas få på den faktiska beskattningen?
- Utifrån svaret på den första frågeställningen. Kan SKV:s ställningstagande avseende F-skatt anses vara konstitutionellt

¹² HFD 2017 ref. 41.

¹³ Ibid; Se även Rydin (2018), s. 46 f.

oförenlig utifrån den tolkning som SKV gjorde efter ändringen av 13 kap. 1 § IL?

- Innebär HFD 2017 ref. 41 att det numera inte är möjligt för enskilda näringsidkare att bedriva styrelsearbete som näringsverksamhet på det sätt som SKV tolkar näringsverksamhetsbegreppet till följd av domen?
 - Om ovanstående frågeställning besvaras nekande. Kan SKV:s tolkning anses vara oförenlig med legalitetsprincipen?

1.3 Avgränsningar

Uppsatsen behandlar den konstitutionella skatterätten vilket är ett brett ämne. Jag har därför formulerat mina frågeställningar på ett så avgränsat sätt som möjligt utifrån uppsatsens syfte. Uppsatsen är skriven utifrån en nationell kontext och jag beaktar därmed endast svensk nationell rätt. När jag utreder den konstitutionella normgivningskompetensen gällande skatteföreskrifter avgränsas utredningen från den kommunala beskattningsrätten. Detta då en sådan utredning inte tillför något utifrån uppsatsens syfte. Vidare har inga förvaltningsrättsliga bestämmelser beaktats när jag utreder SKV:s ställningstaganden. Detta då uppsatsen är skriven utifrån ett skatterättsligt perspektiv. Jag avgränsar mig slutligen från en närmre utredning gällande F-skattsedeln och dess rättsverkningar. Titeln på Ställningstagandet avseende F-skatt kan väcka funderingar kring F-skattsedelns innebörd men dess rättsverkningar anser jag inte har betydelse utifrån uppsatsens syfte.

1.4 Metod

Arbetet har skett inom ramen för den rättsdogmatiska metoden. Den rättsdogmatiska metoden syftar, enkelt beskrivit, till att fastställa gällande rätt vid en konkret juridisk problemställning. Detta genom att rekonstruera en rättsregel och med hjälp av de allmänt accepterade rättskällorna¹⁴ applicera

¹⁴ Vilka de allmänt accepterade rättskällorna är framkommer i avsnitt 1.5 & 2.3.

rättsregeln på problemet.¹⁵ Den rättsdogmatiska metoden har fått kritik för att brista i vetenskaplighet genom att bl.a. vara en metod som delas med praktiskt verksamma jurister.¹⁶ Jan Kleineman belyser emellertid att den rättsvetenskapliga rättsdogmatiken bl.a. ställer krav på fullständighet, transparens och ett kritiskt förhållningssätt som inte är nödvändigt för praktikerns användning av den rättsdogmatiska metoden och innebörden av metoden i dessa situationer måste därmed hållas åtskild.¹⁷ Det kan även framhållas att den rättsdogmatiska metoden inte ställer något hinder för att gå utöver beskrivningen av gällande rätt efter denna fastställts. Utifrån fristående ändamålsargument, knutna till slutsatserna från gällande rätt tillåter den rättsdogmatiska metoden att beskriva rättsläget som otillfredsställande och att det därmed bör ändras. Den rättsdogmatiska metoden ger således utrymme både för de-lege-lata- och de-lege-ferenda-argumentation.¹⁸

1.5 Material

Med beaktande av att metoden för genomförandet av denna uppsats är rättsdogmatisk utgörs materialet som huvudsakligen använts av lagstiftning, rättspraxis, lagförarbeten och doktrin.¹⁹ Utöver detta material som traditionellt inbegrips som allmänna juridiska rättskällor har det även i uppsatsen beaktats material från SKV. Hur detta material ska karakteriseras redogör jag för i avsnitt 3.3.

Rättsfallen som jag valt att redogöra för i avsnitt 2.4.4. grundas primärt i att legalitetsprincipen nämns uttryckligen i domskälen som direkt påverkande för domens avgörande, antingen i HFD eller i kammarrätterna (KR). Vidare så är rättsfallen av varierande ålder och har fått utrymme i diskursen om legalitetsprincipen i doktrin. Rättsfallen är indelade i kronologisk ordning då jag ansett det som mer väsentligt och intressant att redogöra för

¹⁵ Korling & Zamboni (2013), s. 21.

¹⁶ Ibid. s. 24 f.

¹⁷ Ibid. s. 25.

¹⁸ Ibid. s. 36 & 39.

¹⁹ Se t.ex. Ibid. s. 21 ff; Peczenik (1980), s. 48 ff.

legalitetsprincipens inverkan på domstolsavgöranden över tid, än dess prejudikatstyrka som referat eller notis.

När det kommer till min deskriptiva del av uppsatsen där jag åsyftat att utröna gällande rätt har eftersträvan varit att använda material efter dess hierarkiska ordning i rättskälleläran.²⁰ Det har ofta funnits ett stort behov av att konsultera doktrin för att få klarhet och förståelse för innebörden av den ev. gällande rätten i ett visst ämne. T.ex. tar en utredning av legalitetsprincipen relativt stor plats i denna uppsats.²¹ Legalitetsprincipen är inte ett begrepp som kommer till uttryck i lagstiftningen eller förklaras utförligt i lagförarbeten och rättspraxis och dess innebörd får till följd därav utvinnas med hjälp av doktrin. Vid användning av doktrin som rättskälla har jag försökt vara vaksam för subjektiva värderingar. Detta försök har dock begränsats av det faktum att vissa författare står för en riklig mängd material inom det området som min uppsats behandlar, därför åvilar det mig att vara extra kritisk i min analys.

1.6 Disposition

I nästa avsnitt, dvs. det *andra avsnittet*, kommer mitt mest innehållsrika avsnitt till uttryck. I det avsnittet utreder jag den konstitutionella skatterätten och legalitetsprincipen. Närmare bestämt utreds och redogörs för normgivningskompetensen på skatteområdet, tolkningsmetoder i den svenska rättsordningen samt legalitetsprincipen och dennes inverkan på tolkningen och tillämpningen av skatteföreskrifter. I *avsnitt tre* redogör jag för SKV och deras ställningstaganden. Där förklaras bl.a. hur ställningstaganden ska karakteriseras och vilket användningsområde de har. *Avsnitt fyra* är ett komprimerat avsnitt och består av min utredning för att kunna besvara min tredje och fjärde frågeställning. Här beskrivs bl.a. det svenska skattesystemet med skattesubjekt och inkomstslag, näringsverksamhetsbegreppet före respektive efter lagändringen, SKV:s ställningstagande avseende F-skatt samt HFD 2017 ref. 41 och dess påverkan på SKV:s tolkning. Därefter presenteras

²⁰ Se t.ex. Peczenik (1980), s. 104; Staaf, Nyström & Zanderin (2016), s. 34.

²¹ Se avsnitt 2.5.

min analys tillsammans med mina slutsatser i *avsnitt fem*. Denna disposition av innehållet är efter den ordning jag funnit mest ändamålsenlig och pedagogisk.

2 Den konstitutionella skatterätten

2.1 Inledning

Skatter och avgifter från enskilda möjliggör att det allmänna kan finansiera den offentliga verksamheten. Finansiering av den offentliga verksamheten är det primära syftet bakom beskattningen och brukar benämnas som beskattningens fiskala syfte.²² Gränsdragningen av vad som utgör skatter respektive avgifter är däremot något flytande. Skillnaden kan karakteriseras som att avgifter ger upphov till direkta motprestationer från det allmänna medan skatter är ett tvångsbidrag utan någon direkt motprestation.²³ Med andra ord är avgifter öronmärkta medan skatten tillfaller det allmännas tillgångsmassa.²⁴ Huruvida ett tvångsbidrag är betecknat som avgift eller skatt är oviktigt för dess karakterisering och arbetsgivaravgiften t.ex. anses vara en skatt, trots dess beteckning.²⁵ Av betydelse för denna uppsats är regleringen kring skatter, främst de konstitutionella reglerna kring beskattningen, samt vissa inkomstskatteregler.

Med konstitutionell skatterätt åsyftas reglerna om vem som beslutar om skatteregler, vad dessa får innehålla, hur de förhåller sig till varandra, samt konstitutionella regler för tolkning och tillämpning av reglerna.²⁶

Regeringsform (1974:152) (RF) är en av Sveriges fyra grundlagar.²⁷ Den nu gällande RF är från år 1974 och var senast föremål för en omfattande reform år 2010 med nya regler som trädde i kraft 1 januari 2011.²⁸ Regler för

²² Lodin m.fl. (2017), s. 1 f.

²³ Prop. 1973:90, s. 212 f.

²⁴ Pålsson (2018), s. 23.

²⁵ Prop. 1973:90, s. 219 f.

²⁶ Pålsson (2018), s. 19 f.

²⁷ Se 1 kap. 3 § RF.

²⁸ Lag (2010:1408) om ändring i regeringsformen.

beskattning, inom och utom uppsatsens område, kommer till uttryck i ett flertal bestämmelser i RF. I nästa avsnitt kommer jag börja med att redogöra för hur RF reglerar normgivningen av beskattningsföreskrifter.

2.2 Normgivning

Vem som beslutar om skatteregler besvaras delvis i första kapitlet av RF där det framkommer i 4 § 2 st. att riksdagen stiftar lag och beslutar om skatt till staten. Det inledande kapitlet i RF syftar till att *”ge en bild av de grundstenar på vilka den svenska författningen vilar”*²⁹ och utformas av grundläggande regler över det svenska statskicket. Lagstiftningsmakten åvilar således riksdagen och detsamma gäller även beslut om skatt. Anledningen till att beskattningsmakten får en särställning bredvid lagstiftningsmakten, är att riksdagens beskattningsmakt ansågs ha en sådan särskild betydelse att det tillhör en av riksdagens viktigaste uppgifter.³⁰ Jag finner det påkallat att förklara varför beskattningsmakten kommer till uttryck bredvid lagstiftningsmakten eftersom riksdagens beslut om skatt sker i form av lagstiftning.

8 kap. RF är benämnt *”Lagar och andra föreskrifter”*.³¹ Kapitlet syftar till att reglera normgivning. Detta gäller normgivning över huvud taget och inte bara riksdagens normgivning.³² I 8 kap. 1 § anges att föreskrifter meddelas som lag av riksdagen, som förordningar av regeringen och efter bemyndigande, som föreskrifter av andra myndigheter än regeringen och av kommuner. Det är endast dessa offentliga organ som getts möjlighet att utfärda normerande föreskrifter enligt RF. Ett sådant bemyndigande att meddela föreskrifter måste enligt 2 st. i samma bestämmelse alltid meddelas genom lag eller förordning. Således åvilar delgivningsmakt för normgivning endast riksdagen och regeringen. Fördelningen i RF avseende normgivningskompetensen mellan riksdagen och regeringen delas upp i två områden. Riksdagens

²⁹ Prop. 1973:90, s. 227.

³⁰ Ibid. s. 229.

³¹ Se 8 kap. RF.

³² Prop. 1973/90, s. 298.

primärområde, även känt som det primära lagområdet, och regeringens primärområde.³³ Det primära lagområdet delas upp i två undergrupperade områden, det obligatoriska lagområdet respektive det fakultativa lagområdet. Inom det obligatoriska lagområdet finns det ingen möjlighet att delegera normgivningskompetens, medan motsatt gäller för det fakultativa lagområdet.³⁴ Regeringens primärområde avser föreskrifter gällande verkställighet av lag och föreskrifter som inte enligt grundlag måste meddelas av riksdagen.³⁵ Sistnämnda brukar benämnas regeringens restkompetens.³⁶ Av 8 kap. 7 § 2 st. framkommer att regeringens föreskrifter enligt första stycket inte får avse riksdagen eller dess myndigheter samt den kommunala beskattningen. Med andra ord begränsar alltså det andra stycket den normgivningskompetens som RF, utan krav på delegering, ger regeringen.

Att skatteföreskrifter måste meddelas i form av lagstiftning framkommer av 8 kap. 2 § 1 st. 2 p. jämfört med 8 kap. 3 § 1 st. 2 p.³⁷ Att skatteföreskrifter måste meddelas som lagstiftning innebär att beskattningen tillhör det obligatoriska lagstiftningsområdet. Av detta följer att skatterättsliga bestämmelser som inte har stöd i lag inte är bindande.³⁸ Däremot är alla föreskrifter som meddelats enligt normgivningsmakten i 8 kap. bindande för myndigheter och enskilda. Detta följer av att sådana föreskrifter är rättsregler, vars innebörd utgör bindande regler som gäller generellt.³⁹ Jag kan här nämna att 8 kap. endast reglerar den svenska normgivningskompetensen och inte EU:s normgivningskompetens.⁴⁰ Att riksdagen har exklusiv normgivningskompetens på beskattningsområdet har regeringen anfört som en grundläggande princip. Eftersom t.ex. föreskrifter avseende betungande

³³ SOU 2008:42, s. 17.

³⁴ Ibid. s. 17.

³⁵ Se 8 kap. 7 § 1 st.

³⁶ SOU 2008:42, s. 17.

³⁷ Se dock i 8 kap. 3 § 1 st. 2 p. RF att tullskatt på införsel av varor undantas från det obligatoriska lagområdet och normgivningskompetens avseende sådana beskattningsföreskrifter kan således delegeras till regeringen.

³⁸ Pahlsson (2018), s. 32.

³⁹ Prop. 2009/10:80, s. 216.

⁴⁰ Ibid. s. 216. Se även 10 kap. 6 § RF som reglerar möjligheterna till överlåtelse av beslutandebefogenheter till EU.

offentlighetsliga avgifter kan utfärdas efter delegation, är det nödvändigt att sådana inte kan karakteriseras som en skatt.⁴¹

2.2.1 Verkställighetsföreskrifter

Enligt föregående avsnitt så beslutar riksdagen således om skatt. Regeringen har dock inom sitt primärområde getts normgivningsmakt att besluta om s.k. verkställighetsföreskrifter enligt 8 kap. 7 § 1 st. 1 p. RF. Föreskrifter som regeringen kan utfärda enligt 8 kap. 7 § kan även utfärdas av regeringens underlydande myndigheter efter bemyndigande från regeringen.⁴²

Regeringen uttryckte i propositionen bakom regeringen att verkställighetsföreskrifter i första hand ska förstås som rena tillämpningsföreskrifter av administrativ karaktär.⁴³ Det konstaterades dock att i viss utsträckning torde det vara möjligt för regeringen att fylla ut en lag med materiellt innehåll, även om denna befinner sig inom det obligatoriska lagområdet.⁴⁴ När det tillförs materiellt innehåll får det däremot inte innebära att det tillförs något väsentligt nytt i förhållande till lagbestämmelsen och verkställighetsföreskriften får inte innebära ett nytt åliggande för enskilda. Inför reformarbetet av regeringsformen år 2010 angavs i propositionen att dessa äldre förarbetsuttalanden avseende verkställighetsföreskrifternas användningsområden fortfarande ska ha giltighet.⁴⁵

SKV meddelar verkställighetsföreskrifter och tidigare har den uppgiften reglerats i en särskild förordning⁴⁶ som numera är upphävd.⁴⁷ För närvarande regleras SKV:s uppgift att meddela föreskrifter i de olika särskilda förordningarna där bemyndigandena direkt kommer till uttryck.⁴⁸ Med

⁴¹ Prop. 2009/10:80, s. 226.

⁴² Se 8 kap. 11 § RF.

⁴³ Prop. 1973:90, s. 211.

⁴⁴ Ibid. s. 211.

⁴⁵ Prop. 2009/10:80, s. 219.

⁴⁶ Se 2 § 1 p. Förordning (2007:780) med instruktion till Skatteverket.

⁴⁷ Se 2 p. Övergångsbestämmelser, Förordning (2017:154) med instruktion till Skatteverket.

⁴⁸ Se t.ex. 22 kap. 4 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261) som stipulerar att SKV får meddela ytterligare föreskrifter om verkställigheten av skatteförfarandelagen; se även

beaktande av vad som redogjorts för i stycket ovan är möjligheterna för utfyllande av materiellt innehåll i verkställighetsföreskrifterna som SKV meddelar starkt begränsade. Grundlagsenligheten av SKV:s verkställighetsföreskrifter har varit föremål för ett antal avgöranden i HFD där stor vikt har fästs vid motivuttalanden, vilket ibland föranlett att verkställighetsföreskrifterna ansetts gå utöver vad som är tillåtet.⁴⁹ I doktrin har det framförts kritik i förhållande till SKV:s verkställighetsföreskrifter och Sture Bergström har gett uttryck för att SKV, med beaktande av vissa specifika verkställighetsföreskrifter, getts väsentlig normgivningsutrymme i strid med delegationsförbudet av skatteregler i RF.⁵⁰ Hultqvist har uttryckt att möjligheterna till verkställighetsföreskrifter på beskattningsområdet kontra dess begränsningar skapar nästan en motsägelse eller i alla fall ett näst intill meningslöst område för verkställighetsföreskrifter.⁵¹

2.3 Tolkning och tillämpning av rättsregler

I föregående avsnitt konstaterades det att beskattning endast får ske genom lagstiftning. Att beskattningsföreskrifter måste meddelas genom lag väcker sällan några debatter i doktrin. Hur lagstiftningen i sin tur ska *tolkas* och sedan *tillämpas* är dock en annan fråga. Som jag tidigare framförde så inbegriper den konstitutionella skatterätten även konstitutionella regler för tolkning och tillämpning av skatteregler.⁵² En naturlig fråga som då väcks är om det finns några konstitutionella tolknings- och tillämpningsregler som sträcker sig utanför den skatterättsliga disciplinen, för tolkning och tillämpning av juridiska regler i stort.

förordning (2000:866) där SKV ges bemyndigande att meddela verkställighetsföreskrifter i förhållande till vissa bestämmelser i IL.

⁴⁹ Pahlsson (1995), s. 82 f.

⁵⁰ Bergström (1995), s. 436.

⁵¹ Hultqvist (1995), s. 172.

⁵² Se avsnitt 2.1.

RF ställer diverse krav på hur den offentliga makten ska utövas som i sin tur får konstitutionellt inflytande på tolkningen och tillämpningen av regler av offentligrättslig karaktär. Dessa konstitutionella regler sträcker sig utanför skatterättens ramar och påverkar även andra rättsområden, t.ex. straffrätten. RF säger däremot ingenting om *hur* regler ska tolkas, *vilka* rättskällor som får användas, samt hur dessa rättsregler inbördes ska *värderas* för att utröna innebörden av en lagregel. Under utredningsarbetet till RF föreslog Grundlagberedningen att i 10 kap. 5 § instifta följande formulering:

*”Domstolar och förvaltningsmyndigheter skall handlägga ärenden, träffa sina avgöranden och även i övrigt handla i enlighet med rättsordningen, sådan denna framgår ur grundlagarna samt ur andra lagar, förordningar, föreskrifter och rättsregler. [...]”*⁵³

Enligt specialmotiveringen till bestämmelsen anförde Grundlagberedningen bland annat att genom bestämmelsen fastslås rättskipningen och den förvaltande verksamhetens normmässighet.⁵⁴ Vidare angavs genom stadgandet vilka rättskällor som myndigheterna skulle beakta och uttrycket *”andra rättsregler”* åsyftade folkrättsliga och sedvanerättsliga regler. Tanken var dock inte att grundlagsregeln generellt skulle binda förvaltningsmyndigheterna och/eller domstolarna till högre instans prejudikat. Däremot skulle en sedvanerättslig regel kunna uppkomma genom en lång tids oomtvistad tillämpning.⁵⁵

Grundlagberedningens förslag fick måttlig genomslagskraft i regeringens proposition. Enligt departementschefen blev det överflödigt att i en särskild föreskrift stipulera att domstolarna och förvaltningsmyndigheterna är bundna av rättsordningen när det samtidigt föreslogs att införas den mer allmänna grundsatsen om att all maktutövning underkastas lagarna.⁵⁶ Denna allmänna grundsats föreslogs i 1 kap. 1 § 3 st. där den kvarstår med samma formulering.⁵⁷ Den dåvarande nästföljande meningen om att

⁵³ SOU 1972:15, s. 28.

⁵⁴ Ibid. s. 196.

⁵⁵ Ibid. s. 196.

⁵⁶ Prop. 1973:90, s. 228.

⁵⁷ Jmf Ibid. s. 6 & nuvarande 1 kap. 1 § 3 st. RF.

regeringsformen, successionsordningen, tryckfrihetsförordningen och yttrandefrihetsgrundlagen är rikets grundlag har dock flyttats till 1 kap. 3 §.

Grundlagberedningens förslag om att reglera rättsordningen i enlighet med angivna rättsregler fick som nämnts ingen genomslagskraft innebärande att rättsordningens användning av de traditionella rättskällorna förarbeten, praxis, doktrin och sedvänja för lagtolkning inte kommer till uttryck i RF, eller vanlig lagstiftning, och är därmed oreglerad.⁵⁸ Användningen av dessa traditionella rättskällor för bl.a. lagtolkning inryms under rättskälleläran som enligt Peczenik kan delas in i rättskällor som *ska*, *bör*, respektive *får* beaktas. Rättskälleläran ger även uttryck för hur dessa rättskällor hierarkiskt förhåller sig till varandra.⁵⁹ Eftersom rättskälleläran accepteras av domstolarna och påverkar rättstillämpningen är det inte kontroversiellt att antyda att det svenska rättssystemet är uppbyggt på rättskälleläran.⁶⁰

Skillnaden mellan lagtolkning och rättstillämpning kan förklaras som att med rättstillämpning menas att en domstol eller myndighet i en konkret situation avgör fallets överensstämmelse med en rättsregel och sedan tillämpar rättsregeln. Allmän lagtolkningen inte omfattar denna konkreta del. Däremot påverkar och påverkas den allmänna lagtolkningen av rättstillämpningen. Lagtolkningsbegreppet kan definieras på olika sätt men syftet med lagtolkning kan som utgångspunkt ses som att omfatta ett försök att förstå och fastställa en lagregels innebörd.⁶¹ Detta kan nås genom olika tolkningsmetoder vars skillnader kan karakteriseras vidare genom användningen av suppleringsbasis (rättskällor enligt rättskälleläran som används för tolkningen av en given text). Rättspraxis präglas av användning av alla tolkningsmetoder i olika kombinationer och byter ofta suppleringsbasis för att nå en lösning av tolkningsproblemet.⁶² Detta försvårar att på förhand deskriptivt fastställa vad som utgör gällande rätt i en konkret

⁵⁸ Pahlsson (1995), s. 78.

⁵⁹ Peczenik (1980), s. 48 ff.

⁶⁰ Ibid. s. 51.

⁶¹ Ibid. s. 54 ff.

⁶² Ibid. s. 65 f. & 190.

situation, eller som Mats Tjernberg även uttrycker det ”*bedöma hur den högsta domstolsinstansen skulle besluta i och motivera saken om den hade den för avgörande*”.⁶³ De olika tolkningsmetoderna kan leda till olika slutsatser och då måste någon tolkningsmetod få företräde framför en annan. Detta styrs enligt Aleksander Peczenik av metatolkningsregler där ett exempel på en metatolkningsregel är att analogislut är lämpligare än bokstavstolkning inom vissa civilrättsliga områden medan i straffrätten gäller ofta det motsatta.⁶⁴

Några generella tolkningsmetoder kan kort presenteras innan jag övergår till legalitetsprincipen för att slutligen knyta an tolkningen och tillämpningen av skatteföreskrifter till följd av legalitetsprincipens krav.

2.3.1 Bokstavstolkning

Bokstavstolkning utgörs av en lingvistisk beskrivning av lagtexten efter allmänna respektive juridiska språkerfarenheter och språkbruk.⁶⁵ En metod som bokstavstolkningen ger uttryck för, kan sammanfattas med att man ställer sig frågande till ”hur lyder lagtexten?”.⁶⁶ Suppleringsbasis för denna metod kan variera. En bokstavstolkning kan antingen vara *lexikalisk*, där lagtextens innebörd fastställs med hjälp av legaldefinitioner i lagtexten och ordböcker eller kan den vara *kontextuell* där beaktande även tas till textens uttryck i andra sammanhang, stilistiska egenskaper i texten samt sedvanliga bokstavstolkningsregler. Oberoende om bokstavstolkningen sker utifrån lagtextens lexikaliska eller kontextuella mening utmärks bokstavstolkningen av att vara ett klagörande och aldrig korrigerande, inte ens i utfyllande syfte.⁶⁷

Ett resultat av en bokstavstolkning är att lagtexten, så som den kommer till uttryck genom sin språkliga utformning, alltid ska följas oavsett dess

⁶³ Tjernberg (2018), s. 11.

⁶⁴ Peczenik (1980), s. 66.

⁶⁵ Ibid. s. 69.

⁶⁶ Hellner (1988), s. 63.

⁶⁷ Peczenik (1980), s. 69.

konsekvenser.⁶⁸ Ett uppenbart problem med en ren bokstavstolkning är att ord och satser sällan är entydiga utan kan vara både flertydiga och vaga.⁶⁹ Peczenik beskriver därför att en ”moderat bokstavstolkningsteori” kan accepteras där man utgår från mycket försiktigare premisser, t.ex. att vissa sätt att tolka en text är språkligt acceptabla medan andra inte är det. Detta till skillnad från en mer ren, eller som han uttrycker det ”överdriven bokstavstolkningsteori”.⁷⁰ Det kan nämnas att den tolkningsmetod som idag benämns som bokstavstolkning i princip kom till uttryck i 1809 års regeringsform avseende hur grundlagarna skulle tolkas.⁷¹ Som tidigare redogjort för innehåller vår nuvarande RF inte några tolkningsregler och motiven var att grundlagstolkningen torde tolkas enligt samma metoder som för tolkningen av vanlig lagstiftning, dvs. intentionstolkning, teleologisk tolkning, systematisk tolkning osv.⁷²

2.3.2 Analogivis och systematisk tolkning

Eftersom bokstavstolkning oftast är otillräcklig med beaktande av det mångtydiga språket kan det finnas ett behov vid rättstillämpningen att företa en utfyllande och korrigerande tolkning. En sådan tolkning kan antingen leda till att tillämpningsområdet för lagregeln utvidgas eller inskränks. Extensiv tolkning och analogivis tolkning föreligger när ett tillämpningsområde, som fastställts med användning av alla tolkningsmetoder, är mer vidsträckt än resultatet av en bokstavstolkning. Huruvida tolkningen är restriktiv, extensiv eller analog är således indelningar av tolkningsresultatet och inte i tolkningsmetoder.⁷³ Med en analog tillämpning menas att en lagregel tillämpas på ett fall som egentligen inte regleras av den aktuella lagregeln men väsentligt liknar de fall som lagregeln är avsedd för, och används främst när det finns luckor i lagen.⁷⁴

⁶⁸ Staaf, Nyström & Zanderin (2016), s. 35.

⁶⁹ Peczenik (1980), s. 71; Hellner (1988), s. 61.

⁷⁰ Peczenik (1980), s. 71.

⁷¹ Nergelius (1996), s. 846.

⁷² Ibid. s. 846 f.

⁷³ Peczenik (1980), s. 74 f.

⁷⁴ Ibid. s. 76 ff.

En systematisk tolkning beaktar att rättsordningen består av ett system där olika rättsregler kompletterar varandra och att lagarna är systematiskt skrivna som ger ett samband mellan reglerna. Inom den systematiska tolkningen inbegrips tolkningsargument för bl.a. användning av en lagregel för precisering eller utfyllning av en annan, s.k. motsvarande rättstillämpning där en lagregel kan få ett sekundärt tillämpningsområde, tolkning för att åsidosätta oförenligheter mellan lagregler, tolkning för att fylla luckor (främst genom analogivis tolkning) och tolkning influerad av lagtextens systematik.⁷⁵ Sistnämnda föranleder ett tolkningsresultat med hänsyn till lagens rubrik, vilken del i rättsordningen, i vilken lag, och i vilken del av lagen som regeln förekommer.⁷⁶

2.3.3 Intentionstolkning och teleologisk tolkning

Intentionstolkning är benämningen för en tolkningsmetod som präglas av att intentionen bakom lagtexten, dvs. vad lagstiftaren hade för avsikt att uttrycka, ges större vikt än lagtextens de facto utformning.⁷⁷ Av naturliga skäl innefattar det primära suppleringsbasen för denna metod de olika förarbeten som föregår lagstiftningen. Till skillnad från t.ex. bokstavstolkning som är ett objektivt tolkningsförfarande, inbegriper intentionstolkning ett subjektivt tolkningsförfarande.⁷⁸ Det har dock inte fått betydelse för dess användning i domstolarna och förarbetena är ofta det viktigaste hjälpmedlet för tolkningen av lagtexten och hänvisningar till förarbeten förekommer i otaliga avgöranden.⁷⁹ Följden av att hänvisningar ofta sker till förarbetena har lett till att deras ställning som suppleringsbasis, eller tolkningsinstrument, har blivit stark.⁸⁰

⁷⁵ Ibid. s. 99 ff.

⁷⁶ Ibid. s. 107.

⁷⁷ Ibid. s. 109.

⁷⁸ Ibid. s. 110.

⁷⁹ Hellner (1988), s. 66.

⁸⁰ Tjernberg (2018), s. 83.

Intentionstolkning har ett visst samband med den teleologiska tolkningsmetoden vilken syftar till att utröna lagens ändamål men där suppleringsbasen är mer vittgående. Vid en teleologisk tolkningsmetod används alla i samhället accepterade värdeomdömen för att belysa lagens ändamål. Suppleringsbasis begränsas därmed inte till lagstiftarens intentioner uttryckta i förarbeten.⁸¹ Den teleologiska tolkningsmetoden kan beskrivas som en ytterlighet till bokstavstolkning.⁸² Per Olof Ekelöf är starkt anknuten till den teleologiska tolkningsmetoden.⁸³ Enligt Ekelöf måste de materiella reglerna som kommer till uttryck i lagstiftning tillämpas så att rättskipningen medverkar till att ändamålet med reglerna blir förverkligat.⁸⁴ Ekelöf särskiljer de fall som han kallar *klara*, då en konkret situation är sådan att det inte råder någon tvekan om att den omfattas av lagens ordalydelse, från sådana fall som han kallar *säregna*. I lagstiftningsarbetet är det svårt att förutse alla de säregna fall som kan inträffa som fortfarande behöver lösas och en tillämpning eller ev. icke-tillämpning i dessa fall av lagtext som är anpassad efter en klar situation kan leda till ett icke-ändamålsenligt resultat.⁸⁵ Därför föreslog han en teleologisk rättstillämpningsmetod där rättsvetenskapen genom rekommendationer torde bidra till att lagen fyller samma ändamål i de säregna fallen som i de klara.⁸⁶ Metoden bemöttes dock av omfattande kritik⁸⁷ som bl.a. Hannu Tapani Klami uttryckt som oförstående och orättvis då kritiken grundats på felaktiga konstruktioner av metoden.⁸⁸ Tiden verkar dock ha kommit ikapp Ekelöfs resonemang och mer förståelse har uttryckts för hans teleologiska metod som han anser troligtvis hör till att ändamålsskäl blivit vanligare i domstolarnas domskäl.⁸⁹

⁸¹ Peczenik (1980), s. 150.

⁸² Staaf, Nyström & Zanderin (2016), s. 35.

⁸³ Peczenik (1980), s. 158.

⁸⁴ Ekelöf & Boman (1990), s. 69.

⁸⁵ Ibid. s. 71 f.

⁸⁶ Ibid. s. 73.

⁸⁷ Ibid. s. 73.

⁸⁸ Tapani Klami (1990), s. 226.

⁸⁹ Ekelöf & Boman (1990), s. 73.

2.4 Legalitetsprincipen

2.4.1 Inledning

En av de viktigaste rättsprinciperna inom skatterätten är legalitetsprincipen.⁹⁰ Legalitetsprincipen är ett komplicerat rättsbegrepp och dess status samt innebörd har varit föremål för mångtydiga uppfattningar i doktrin. Legalitetsprincipen har dessutom fått ett diversifierat uttryck i olika rättsområden, vilket komplicerar saken ytterligare.⁹¹ Denna uppsats behandlar legalitetsprincipen så som den kommer till uttryck inom den skatterättsliga disciplinen.

I nästa avsnitt har jag valt att utreda syftet med legalitetsprincipen och dess innebörd samt huruvida legalitetsprincipen kommer till uttryck i RF. Jag kommer sedan att redogöra för om principen är att förstå som en allmän princip eller som en rättsregel, samt om det har någon betydelse för rättstillämpningen. Denna del kommer belysas av att jag redogör för några rättsfall, med varierande ålder, där legalitetsprincipen har behandlats.

Doktrin är övervägande den rättskälla som har använts för att utreda legalitetsprincipen då principen inte har fått någon omfattande förklaring i någon annan erkänd rättskälla. Eftersom det råder olika uppfattningar i doktrinen gällande legalitetsprincipens innebörd kommer det regelbundet i den löpande texten uttryckas vem som ger uttryck för vad i en mycket högre utsträckning än vad det annars gör i denna framställning.

2.4.2 Syfte och innebörd

Den skatterättsliga legalitetsprincipen kom enligt Hultqvist till uttryck först i Seve Ljungmans verk *Om skattefordran och skatterestitution*⁹² där Ljungman anförde att pga. skatternas oftast mycket ingripande ekonomiska verkningar för den enskilde bör rättssäkerheten sättas i första rummet vid tolkningen av

⁹⁰ Dahlberg (2004), s. 665.

⁹¹ Hultqvist (1995), s. 3 ff.

⁹² Ibid. s. 3 & 537.

skattelagar.⁹³ Av den anledningen ligger det i Ljungmans mening nära till hands att jämföra skatterättens ingripande verkningar för enskilda med straffrätten och den där sedan länge styrande principen om ”*nulla poena sine lege*”, dvs. inget straff utan lag⁹⁴, som för skatterättens del då kan kompletteras med satsen ”*nullum tributum sine lege*”⁹⁵, dvs. ingen skatt utan lag.⁹⁶

Ljungman beskriver således rättssäkerheten som styrande för legalitetsprincipen. Även enligt Hultqvist har rättssäkerhetsskäl, framförallt förutsebarhet, varit det huvudsakliga skälet i doktrin för förespråkandet av legalitetsprincipen.⁹⁷ Robert Pålsson, Mats Tjernberg och Urban Rydin har anfört att legalitetsprincipen huvudsakligen syftar till att tillgodose rättssäkerhet och skydd för enskilda mot godtyckliga ingrepp från staten.⁹⁸ Enligt Kari S. Tikka kan de värden som ligger till grund för legalitetsprincipen ses som en konjunktion av flera principer och motiv, vilka bl.a. består av rättssäkerhet avseende beskattningens förutsebarhet och skyddet av kompetensfördelningen mellan lagstiftaren och tillämparen.⁹⁹ Att fastställa rättssäkerheten som det huvudsakliga syftet med legalitetsprincipen kan därför inte ses som en kontroversiell slutsats. Legalitetsprincipens syfte är sällan det som debatteras i doktrin, utan det är främst hur stark principen är, vad principen omfattar och huruvida den har uttryckligt stöd i grundlagen.¹⁰⁰

För att närmre beskriva legalitetsprincipen kan utgångspunkt hämtas ur Hultqvists beskrivning av legalitetsprincipen som bestående av fyra aspekter. Dessa är föreskriftskravet, analogiförbudet, retroaktivitetsförbudet och bestämdhetskravet (obestämdhetsförbudet).¹⁰¹ Dessa aspekter kan förklaras

⁹³ Ljungman (1947), s. 21.

⁹⁴ Asp, Ulväng & Jareborg (2013), s. 45 f.

⁹⁵ Ljungman (1947), s. 21 f.

⁹⁶ Hultqvist (1995), s. 5.

⁹⁷ Ibid. s. 86.

⁹⁸ Pålsson (2018), s. 92; Tjernberg (2018), s. 23; Rydin (2012), s. 160 ff.

⁹⁹ Tikka (2004), s. 658.

¹⁰⁰ Tjernberg (2018), s. 23.

¹⁰¹ Hultqvist (2013), s. 15; Hultqvist (2016), s. 732.

individuellt innan jag övergår till att redogöra för legalitetsprincipens inverkan på tolkningen och tillämpningen av skatteföreskrifter. Att beskriva legalitetsprincipens olika aspekter individuellt kan även motiveras med en hänvisning till Tjernberg som uttryckt legalitetsprincipen som innefattande mer än bara föreskriftskravet, och vidare anfört det som viktigt att särskilja begreppen som ibland används som utbytbara uttryck i doktrin.¹⁰²

Föreskriftskravet anses vara kärnan i legalitetsprincipen och är en följd av att beskattning endast kan ske med stöd i lagstiftning.¹⁰³ Att beskattningen tillfaller riksdagens exklusiva normgivningskompetens och att beskattningsföreskrifter måste meddelas i form av lagstiftning följer av normgivningsreglerna i 8 kap. RF, vilka jag redan tidigare har redogjort för. Att beskattning måste ske genom lagstiftning enligt 8 kap. har historiskt inte ansetts vara tillräckligt för att konstatera att föreskriftskravet är grundlagsförankrad i RF. När Hultqvist skrev sin avhandling om legalitetsprincipen grundades hans argumentation därför på att föreskriftskravet har stöd i RF genom en kombination av dåvarande 1 kap. 1 § 3 st., 2 kap. 10 § 2 st. (retroaktivitetsförbudet), 8 kap. 3 & 7 § samt 9 kap. 1 § RF tillsammans med tankegångarna bakom RF och beskattningsmaktens historiska utveckling.¹⁰⁴ En hänvisning till normgivningsreglerna i 8 kap. ansågs inte vara tillräckligt då även civilrätten regleras genom liknande stadganden och det torde enligt Hultqvist vara uppenbart att civilrättsliga rättsnormer existerar utanför lagstiftning.¹⁰⁵ Pålsson förklarar skillnaden mellan civilrätten och skatterätten härtill att det inom civilrätten är en *tillräcklig* men inte en *nödvändig* förutsättning att lagregler meddelats för att normer ska ha skapats. I skatterätten menar han att på grund av RF:s kompetensfördelning är lagstiftningen en *nödvändig* förutsättning för uttag av skatt.¹⁰⁶ Synen på föreskriftskravets grundlagsförankring har förändrats sedan Hultqvists avhandling vilken kan belysas med följande citat från

¹⁰² Tjernberg (2018), s. 23 f.

¹⁰³ Pålsson (2018), s. 32 & 92.

¹⁰⁴ Hultqvist (1995), s. 74 & 113.

¹⁰⁵ Ibid. s. 74.

¹⁰⁶ Pålsson (2018), s. 31 f.

Påhlsson ”det finns väl idag knappast någon som inte håller med om att legalitetsprincipen faktiskt är lagfäst i RF, främst genom det föreskriftskrav som stadgas i i 8 kap. 2 § p. 2 RF”.¹⁰⁷ Påhlsson anser det således som överflödigt att numera behöva knyta an föreskriftskravet med retroaktivitetsförbudet för att ge föreskriftskravet grundlagsförankring. Även Hultqvist har på senare år ansett det tillräckligt att hänvisa till 8 kap. för att konstatera att föreskriftskravet är reglerat i RF, men han gör fortfarande gällande att föreskriftskravet implicit kommer till uttryck genom formuleringen av retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § 2 st.¹⁰⁸

Trots vad som anförts ovan ses det inte som en självklarhet att föreskriftskravet är kodifierat i RF och Tjernberg uttrycker föreskriftskravet som endast möjligen kodifierad. Han hänvisar bl.a. till Magnus Alhager för att det råder tveksamhet över föreskriftskravets grundlagsförankring i doktrin.¹⁰⁹

Påhlsson har gett uttryck för att föreskriftskravet inte endast kan ses som ett skydd för enskilda. Han anför att följden av föreskriftskravet inte resulterar i att skatt bara *får* tas när det är föreskrivet i lag, utan att skatt *ska* tas när det står föreskrivet i lag, vilket även motiveras av likabehandlingsskäl. Enligt Påhlsson utgör det något som han valt att kalla ”legalitetsprincipens andra sida”.¹¹⁰

Retroaktivitetsförbudet kommer till uttryck i 2 kap. 10 § 2 st. RF. Första stycket i bestämmelsen reglerar det straffrättsliga retroaktivitetsförbudet, vilket ses som en av den straffrättsliga legalitetsprincipens beståndsdelar.¹¹¹ Uttrycket för det skatterättsliga retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § infördes några år efter det straffrättsliga förbudet och lyder enligt följande,

¹⁰⁷ Påhlsson (2014), s. 558.

¹⁰⁸ Hultqvist (2013), s. 16.

¹⁰⁹ Tjernberg (2018), s. 23 ff.

¹¹⁰ Påhlsson (2018), s. 93.

¹¹¹ Asp, Ulväng & Jareborg (2013), s. 46.

”Skatt eller statlig avgift får inte tas ut i vidare mån än som följer av föreskrifter som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten. [...]”.¹¹²

Inför dess stiftande motiverades förbudet av att retroaktiv skattelagstiftning bryter mot grundsatsen om att man i förväg ska kunna bedöma de rättsliga konsekvenserna av sitt handlande. I propositionen framfördes det vidare att det är ett rättssäkerhetsintresse av vikt att skattelagar inte utan starka skäl talar för det, ges tillbakavarande kraft.¹¹³ Det kan noteras att bestämmelsens innehåll till större del reglerar möjligheterna till ett åsidosättande av förbudet när starka skäl talar för det.¹¹⁴ Eftersom bestämmelsen är formulerad som *”i vidare mån”* omfattar förbudet endast ett ökat skatteuttag.¹¹⁵ Det uttrycktes även i propositionen att förbudet mot retroaktiv beskattning endast avser fall till skattskyldigas nackdel.¹¹⁶ Enligt Jan-Mikael Bexhed får retroaktivitetsförbudet betydelse för såväl materiella regler som förfaranderegler vilka kan leda till en högre skatt för den enskilde. Enligt honom stämmer det överens med det stärkande rättssäkerhetssyftet med retroaktivitetsförbudet.¹¹⁷

Analogiförbudet har Hultqvist beskrivit som en följd av föreskriftskravet med motiveringen att om den preciserade tolkningen ska ha stöd i föreskriften, fordras att preciseringen håller sig inom den tolkade satsen. Att tolka in liknande fall som går utöver den föreskrivna satsen, även endast om så sker delvis, är inte en tolkning av vad som framgår av föreskriften utan en utvidgning. En sådan tolkning är i Hultqvists mening oförenlig med legalitetsprincipen som ställer ett krav på en föreskriftsbunden beskattning, vilket får till följd att tolkningar som ligger till grund för beskattningen måste kunna motiveras med en rimlig tolkning av skatteföreskrifterna.¹¹⁸

¹¹² Se 2 kap. 10 § 2 st. första men. RF.

¹¹³ Prop. 1978/79:195, s. 55.

¹¹⁴ Se 2 kap. 10 § 2 st. RF.

¹¹⁵ Pålsson (2014), s. 558; Prop. 1978/79:195, s. 55.

¹¹⁶ Prop. 1978/79:195, s. 56.

¹¹⁷ Bexhed (1993), s. 167.

¹¹⁸ Hultqvist (2013), s. 19.

Enligt Tikka kan analogivisa tolkningar vara motiverade utifrån flera skäl. Ett tydligt exempel anförs vara vid anpassningen till nya ekonomiska fenomen.¹¹⁹ Tikka redogör för en intressant anmärkning i distinktionen mellan svensk och finsk skattedoktrin. Enligt finsk doktrin skiljer man mellan omfångsproblemet och periodiseringsproblemet, där det förstnämnda tar sikte på om det rent faktiskt finns någon skatteplikt, skattefrihet eller avdragsrätt. Om det redan konstaterats att det finns t.ex. en skatteplikt måste denna i sin tur periodiseras, oavsett om det finns uttryckligt lagstadgat eller inte. Att använda sig av en analog tillämpning vid periodiseringssituationer är inte främmande i den finska doktrinen enligt Tikka.¹²⁰

Den sista aspekten att redogöra för är det s.k. bestämdhetskravet. Hultqvist menar att bestämdhetskravet är kopplat till föreskriftskravet då det inte är någon större mening med ett krav på föreskrifter om dessa kan vara hur vaga och obestämda som helst. Till exempel skulle den konstitutionella kompetensfördelningen som förbjuder delegation på beskattningsområdet inte fylla någon funktion med en lagstiftning som stipulerar *”skatt ska utgå enligt de förutsättningar som närmare bestäms av Skatteverket”*.¹²¹ Det finns en skala på hur precis och bestämd, respektive vag och obestämd en språklig skattesats kan vara. Hultqvist menar att i den juridiska doktrinen finns det lite forskning kring hur man proaktivt stiftar bra lag som preciserar förutsättningarna för skatt istället för hur den givna lagstiftningen ska tolkas och tillämpas.¹²²

I detta sammanhang kan jag nämna Sven-Olof Lodins artikel om hur god kvalitativ skattelag bör stiftas.¹²³ Lodin ställer upp ett antal allmänna kriterier som bör lyftas fram till förmån för framtida politiska beslut då han ansåg att bristerna i skatternas konstruktion blivit påtagligare. Ett av kriterierna är, ur ett rättssäkerhetsperspektiv, kravet på att beskattning ska vara förutsebar. I

¹¹⁹ Tikka (2004), s. 658.

¹²⁰ Ibid. s. 659.

¹²¹ Hultqvist (2016), s. 734.

¹²² Ibid. s. 734.

¹²³ Lodin (2007), s. 477 ff.

det avseendet krävs en klar lagstiftning utan stort tolknings- och bedömningsutrymme. Därutöver krävs en förutsebar praktisk tillämpning, fri från godtycke.¹²⁴ Lodins motivering till hur god skattelagstiftning bör stiftas, anser jag, verkar gå i hand med de redogjorda syftena bakom legalitetsprincipen. Även Hultqvist har gett en utvärdering på hans syn av det svenska skattelagstiftningsarbetet i en rapport på uppdrag av Svenskt näringsliv där han kritiserade lagberedningen i några specifika fall.¹²⁵

En konsekvens av obestämda skatteföreskrifter, som Hultqvist angett som kanske den viktigaste, är den konstitutionella. Desto mer obestämd en skatteregel är, desto större tolkningsutrymme lämnas åt domstolarna och SKV att faktiskt fylla regeln med materiellt innehåll, vilket innebär en kompetensförskjutning från lagstiftaren till tillämparna.¹²⁶

2.4.3 Princip eller rättsregel

Tikka gör gällande att principer har olika funktioner och huruvida de kan tillämpas direkt i ett konkret fall styrs efter vilket stöd, samt styrkan av stödet som principerna har i rättssystemet.¹²⁷ Enligt Mattias Dahlberg kan rättsprinciper delas upp mellan de som är deskriptiva och sådana som är normativa. Deskriptiva rättsprinciper beskrivs som sådana principer vilka används för att beskriva och tolka innehållet i gällande rätt. Normativa principer utgörs av sådana vilka typiskt används som en rättslig grund i en domstols bedömning i konkreta fall.¹²⁸

Påhlsson har vidare analyserat huruvida HFD ser legalitetsprincipen som en allmän princip eller som en egentlig rättsregel, och som jag nämnde i avsnitt

¹²⁴ Ibid. s. 483.

¹²⁵ Hultqvist, Om beredningsprocessen för skattelag, Svenskt näringsliv: <https://www.svensktnaringsliv.se/migration_catalog/Rapporter_och_opinionsmaterial/Rapporter/om-beredningsprocessen-for-skattelagpdf_598420.html/BINARY/Om%20beredningsprocessen%20f%C3%B6r%20skattelag.pdf>, se särskilt s. 42 ff. besökt: 2018-12-13.

¹²⁶ Hultqvist (2016), s. 742 f.

¹²⁷ Tikka (2004), s. 657.

¹²⁸ Dahlberg (2004), s. 664.

2.4.2 står det Pålsson klart att legalitetsprincipen är förankrad i RF. Enligt Pålsson kan en rättsprincip antingen vara allmän eller speciell, ämnad för lagstiftaren ensam eller som konkret hjälpmedel för rättstillämparen. Relevant för hur rättsprinciper ska bedömas är vidare huruvida de är lagstadgade.¹²⁹ Två rättsfall från HFD leder Pålsson till bedömningen att HFD ser legalitetsprincipen, närmare bestämt föreskriftskravet, som en målsättning och princip istället för en regel.¹³⁰ Pålssons förklaring är att det saknas ett eget bestämdhetskrav i legalitetsprincipen som tillgodoser att lagreglerna är tillräckligt preciserade så att ett säkert betydelseområde kan fastställas. Detta trots att föreskriftskravet är lagreglerad, som han då menar får ses som en formalitet i sin giltighet.¹³¹

Hultqvist håller inte med Pålssons resonemang om att legalitetsprincipen endast kan ses som en målsättningsprincip bara för att bestämdhetskravet inte anger en klar gräns på en acceptabel precision i lagtexten. Detta då de övriga beståndsdelarna i legalitetsprincipen har regelkaraktär, är grundlagsfästa och gäller för de flesta skatteföreskrifter som normalt är relativt bestämda.¹³²

Tjernberg konstaterar att oavsett om legalitetsprincipen är lagstadgad eller inte så anser han att det står klart att HFD tillmäter legalitetsprincipen, eller i alla fall föreskriftskravet, en mycket stark ställning. Det är Tjernbergs uppfattning att HFD:s principiella inställning är att all tolkning måste rymmas inom lagtextens lydelse.¹³³

2.4.4 Legalitetsprincipen i rättspraxis

2.4.4.1 RÅ 1999 not 245

I detta rättsfall hade X AB överklagat ett beslut från SKV gällande ett nekande om återbetalning av ingående mervärdesskatt. SKV:s nekande grundades i

¹²⁹ Pålsson (2014), s. 557.

¹³⁰ Pålsson (2014), s. 563.

¹³¹ Ibid. s. 563.

¹³² Hultqvist (2016), s. 736.

¹³³ Tjernberg (2018), s. 25.

syftet med lagstiftningen enligt förarbetena, trots att lagtextens lydelse sa något annat. Länsrätten i Stockholms län gjorde ingen direkt hänvisning till legalitetsprincipen men konstaterade ändå att lagen getts en utformning som gav X AB rätt till den yrkade återbetalningen och därför måste tillämpas, trots att så inte var avsett enligt förarbetena. KR i Stockholm gjorde en direkt hänvisning till legalitetsprincipen och enligt deras bedömning var lagregelns innebörd enligt ordalydelsen klar. Det framkom inte av lagens övriga text att den innebörden skulle vara orimlig, att förarbeten och det underliggande saksammanhanget talade emot lagens innebörd kunde med hänsyn till den skatterättsliga legalitetsprincipen inte föranleda ett åsidosättande av den klara lagregeln. HFD behandlade inte frågan särskilt utan angav att de gjorde samma bedömning som KR och fastställde KR:s beslut.¹³⁴

2.4.4.2 HFD 2011 ref. 79

Detta rättsfall var ett av de två rättsfall som ledde Pålsson till sin bedömning att HFD snarare ser legalitetsprincipen som en princip eller målsättning än en rättsregel.¹³⁵ Frågan för avgörande i rättsfallet gällde huruvida en person som fått en fastighet i gåva skulle återföra ett belopp för beskattning vid en avyttring som den tidigare ägaren gjort skogsavdrag för. Med andra ord, gäller kontinuitetsprincipen under dessa omständigheter? Efter beaktande av tidigare lagstiftning (kommunalskattelagen) och syftet med att förebygga dubbla kostnadsavdrag ansåg Länsrätten i Jämtlands län att kontinuitetsprincipen alltså var gällande, men detta synsätt delades inte av KR i Sundsvall. Enligt KR var lagregelns innebörd enligt ordalydelsen klar och med särskild hänsyn till legalitetsprincipen kan en skattemässig kontinuitet inte tillämpas när denne inte är lagstadgad. I detta fall gick HFD i annan riktning än KR och ansåg att IL reglerade kontinuitet i situationen. Majoriteten i HFD gjorde ingen bedömning kring legalitetsprincipen i skälen för sitt avgörande. HFD var inte eniga i frågan och två av justitieråden, Melin och Jäderblom, var skiljaktiga. De skiljaktiga justitieråden höll legalitetsprincipen om ryggen och enligt deras bedömning stod det i strid med

¹³⁴ RÅ 1999 not 245.

¹³⁵ Se avsnitt 2.4.3

legalitetsprincipen att till enskildas nackdel tillämpa en kontinuitetsprincip vid avsaknad reglering i tydlig lagföreskrift. Oavsett om det till följd av bestämmelsen i fråga kan anses följdriktigt att skattemässig kontinuitet bör gälla.¹³⁶

2.4.4.3 HFD 2012 not 48

Rättsfallet gällde ett förhandsbesked. Frågan för avgörande var huruvida person A skulle ta upp en kapitalvinst i sin helhet för beskattning till följd av en likvidation av aktierna i ett helägt bolag, X AB, som i sin tur ägde aktier med mer än 10 % av rösterna i det marknadsnoterade bolaget Y AB, eller om kapitalvinsten skulle tas upp till fem sjättedelar. Ifall omständigheterna var sådana att kapitalvinsten skulle träffas av undantaget i 42 kap. 15 a § 2 st. IL skulle hela kapitalvinsten tas upp. Enligt ordalydelsen till undantaget i fråga angavs endast utdelningar som sådan kapitalintäkt som skulle föranleda undantagets tillämplighet. SRN gjorde därför bedömningen med hänsyn till den skatterättsliga legalitetsprincipen, att tillämpningsområdet för en bestämmelse inte kan utsträckas till att även omfatta fall som inte omfattas av ordalydelsen när så är till nackdel för den skattskyldige. Som stöd hänvisade SRN till RÅ 1999 not. 245 som jag tidigare redogjort för.¹³⁷ Detta gällde enligt SRN även om en sådan begränsad omfattning kan anses strida mot lagstiftningens syfte. SRN var dock inte eniga, två skiljaktiga ledamöter ansåg att undantaget var tillämpligt med anledning av paragrafens systematiska uppbyggnad och syftet enligt förarbetena. HFD fastställde i sin tur SRN:s beslut med motiveringen att HFD gjorde samma bedömning som SRN.¹³⁸

2.4.4.4 HFD 2015 ref. 30

Detta rättsfall gällde bestämmelserna i 22 kap. 3 § IL om uttagsbeskattning. SKV hade i ett omprövningsbeslut bestämt att genom eftertaxering höja bolag X:s inkomst av näringsverksamhet till följd av fastighetsöverlåtelser som SKV ansåg skulle träffas av uttagsbeskattning. Enligt SKV omfattade 22 kap. 3 § även indirekt ägande i ett handelsbolag genom ett annat handelsbolag,

¹³⁶ HFD 2011 ref. 79.

¹³⁷ Se avsnitt 2.4.4.1.

¹³⁸ HFD 2012 not 48.

vilket var den föreliggande konstellationen för överlåtelseerna. Både Förvaltningsrätten i Linköping och KR i Jönköping gjorde direkta hänvisningar till legalitetsprincipen. Förvaltningsrätten ansåg med hänsyn till den skatterättsliga legalitetsprincipen att tillämpningsområdet för bestämmelsen, till den skattskyldiges nackdel, inte bör utsträckas till att även omfatta fall som inte omfattas av ordalydelsen. Även KR ansåg att SKV:s extensiva tolkning, som var till nackdel för bolaget, inte var förenlig med legalitetsprincipen. Båda instanser dömde således till fördel för den skattskyldiga med hänsyn till den skatterättsliga legalitetsprincipen. HFD gjorde däremot ingen hänvisning till legalitetsprincipen och dömde till SKV:s fördel. HFD resonerade istället utifrån andra centrala bestämmelser avseende handelsbolag i IL, bakgrunden till 22 kap. 3 § och tidigare förarbetsuttalanden.¹³⁹

2.5 Tolkning och tillämpning av skatteföreskrifter enligt legalitetsprincipen

Med legalitetsprincipen i beaktande begränsas användningen av de olika generella tolkningsmetoderna jag redogjorde för i avsnitt 2.3. på det skatterättsliga området. Enligt Tjernberg skapar bland annat föreskriftskravet ett påbud eller möjligen ett krav på att all tolkning måste ske med målet att resultatet otvetydigt inryms i lagtexten.¹⁴⁰ Hultqvist har uttryckt att föreskriftskravet innebär att en tolkning av lagtexten måste ske så att den konkreta situationen ”ryms inom mängden rimliga tolkningar”.¹⁴¹ Problemet han lyfter med den beskrivningen är att ingen har monopol för vad som är rimligt, men att HFD med sin prejudicerande verkan får antas göra rimliga och normgivande tolkningar och därmed skapa mer preciserade skatterättsliga normer. I anslutning till ovan anför Hultqvist att föreskriftskravet tillsammans

¹³⁹ HFD 2015 ref. 30.

¹⁴⁰ Tjernberg (2018) s. 23.

¹⁴¹ Hultqvist (1995) s. 332.

med analogiförbudet innebär att bestämmelserna ”*inte får tillämpas utanför sitt betydelseområde (utanför mängden rimliga tolkningar)*”¹⁴² eftersom då skapas skattenormer i praxis som inte följer av föreskrifterna.¹⁴³

Enligt Tjernberg är det okontroversiellt att påstå att föreskriftskravet, analogiförbudet och retroaktivitetsförbudet får en mycket stor betydelse vid tolkningen och tillämpningen av skatteregler. Däremot menar han att föreskriftskravets praktiska genomslag styrs av hur specifik och detaljerad lagstiftningen är. Vid vaga ordalydelser förskjuts tolkningsproblemet nedåt i rättskällehierarkin och hjälp får tas av rättspraxis och förarbeten.¹⁴⁴ Tjernberg har inte bara argumenterat för att vägledning bör hämtas från förarbeten vid oklar lagstiftning, utan även när lagstiftningen ger uttryck för motsägelser med dess syfte pga. av rena lagstiftningsmissar. Han menar att i sådana situationer torde det vara naturligt att söka stöd i förarbetena eller se på regeln i ett systematiskt sammanhang då regeln är oklar när den läses isolerad.¹⁴⁵

Att tolka lagstiftningen i ett systematiskt sammanhang menar Tjernberg inte strider mot föreskriftskravet.¹⁴⁶ I det sammanhanget ställer han sig frågande till vad som utgör den norm som i ett enskilt fall ska preciseras inom mängden rimliga tolkningar enligt Hultqvist. Är det en avgränsad sats eller mening? En paragraf? Paragraferna i ett kapitel? Enligt Tjernberg kan en formell tolkningsstil med utgångspunkt i att lagtextens ordalydelse bör följas, nyanseras med ett försök att utröna lagstiftarens syfte, vilket kan innefatta en tolkning av texten i sitt sammanhang. På så sätt kan orimligheter och motsättningar avslöjas.¹⁴⁷ Tjernberg anför vidare att det inte är korrekt att tillämpa rättskällor som uttrycker något som inte ryms inom lagtextens lydelse, men att lagtextens lydelse inte får betraktas isolerat från sitt

¹⁴² Ibid. s. 332.

¹⁴³ Ibid. s. 332.

¹⁴⁴ Tjernberg (2018), s. 27.

¹⁴⁵ Tjernberg (2003), s. 18 f.

¹⁴⁶ Tjernberg (2016), s. 167 ff.

¹⁴⁷ Ibid. s. 172 f.

sammanhang. Sammanhanget beskriver han som allt från paragrafens stycke till relevanta kapital i IL.¹⁴⁸

I kontrast till Tjernbergs syn avseende användningen av förarbeten kan följande argumentation från Hultqvist redogöras för när han kommenterar HFD 2012 not 48, som jag presenterat i avsnitt 2.4.4.3. Hultqvist anför att majoriteten och minoritetens tolkningar i fallet var närmast motstridiga. Minoriteten ansåg att kapitalvinster ”följer” av den angivna lagtexten, men de angav inte hur det följer av lagtexten. Istället låg minoritetens fokus på att redogöra för vad som stod i tidigare lagstiftning och avsikten enligt förarbeten. Enligt Hultqvists bedömning menar då minoriteten att avsikten med lagtexten, koherens och vad som borde stå i lagtexten, var av större betydelse för att förstå lagtexten, än vad som språkligt stod där. Medan majoriteten och HFD:s tolkning begränsades till vad som kunde förstås språkligt, med beaktande av legalitetsprincipen.¹⁴⁹

Hultqvist gör gällande att eftersom skatt endast får tas ut om det följer av föreskrift i lag, blir konsekvensen för rättstillämpningen, att lagtexten hamnar i fokus för skattskyldigheten då lagtexten utgör den enda primära rättskällan.¹⁵⁰ Huruvida riksdagsledamöterna har läst och förstått förarbetena eller om intentionsdjupet är gott eller dåligt, är enligt Hultqvist i princip irrelevant då det är lagtexten som beslutas av riksdagen, inte dess förarbeten. Han menar att om det upptäckts vid tillämpningen att lagtexten motverkar koherens ska det rättas av riksdagen med sin exklusiva kompetens, inte av rättstillämparen. Hultqvist medger att legalitetsprincipens krav på en rimlig tolkning av skatteföreskrifterna blir svårare med vaga och mångtydiga formuleringar, till skillnad mot detta fall där lagtexten i sig uppfattades som klar. Vid situationer med vaga och mångtydiga formuleringar, anser Hultqvist att man ändå bör vara försiktig utifrån legalitetsprincipen när argumentationen rör sig i de yttre kanterna av betydelsen.¹⁵¹

¹⁴⁸ Ibid. s. 183.

¹⁴⁹ Hultqvist (2013), s. 12 f.

¹⁵⁰ Ibid. s. 16 f.

¹⁵¹ Ibid. s. 19 f.

Han anför vidare att den som skriver och de som sedan godkänner och beslutar om lagtext får antas vara tillräckligt kompetenta för att kunna uttrycka vad de menar i skriftspråk, samt att kunna kontrollera och förstå innebörden av texten innan de godkänner den.¹⁵² Hultqvist menar slutligen att legalitetsprincipens gränser gör fri tillämpning otillåten, även vid rena lagstiftningsmisstag, annars sker en kompetensförskjutning som inte är tillåten enligt de konstitutionella kraven.¹⁵³

Utifrån vad jag här har presenterat från både Tjernberg och Hultqvist blir det tydligt att det råder delade meningar om i vilken utsträckning, och när förarbeten och lagstiftarens intentioner, kan ligga till grund för HFD:s avgöranden. Vilken betydelse förarbetena ska anses få ha på tolkningen är därför ofta ett omdiskuterat ämne i doktrin.¹⁵⁴ Utifrån ett rättskällehierarkiskt perspektiv är dock HFD:s syn på tolkningsbegränsningarna som följer av legalitetsprincipen av större vikt. Enligt Bergström tyder praxis från HFD på att förarbetena endast kan användas som tolkningsargument om de går att förena med en objektiv tolkning av lagtexten.¹⁵⁵ Den hänvisade artikeln från Bergström är från 1997 men hans yttrande om att förarbetsuttalanden måste ha förankring i lagens ordalydelse verkar stå sig än idag.¹⁵⁶

När det kommer till systematiska tolkningar har Hultqvist gett uttryck för ett något liberalare synsätt och anført att systematiska tolkningar inte nödvändigtvis strider mot föreskriftskravet och att systematisk hänsyn snarare kan bidra till att föreskrifternas innehåll realiserar.¹⁵⁷ Utifrån vad som nämnts ovan från Hultqvist får det dock antas att han inte anser en systematisk tolkningsmetod som konstitutionellt förenlig för att rätta lagstiftningsmisstag som är motstridig med lagtext.

¹⁵² Ibid. s. 17.

¹⁵³ Ibid. s. 20.

¹⁵⁴ Se t.ex. Hultqvist (1995) s. 333 f. där Hultqvist sammanfattar olika synpunkter som yttrats i doktrin.

¹⁵⁵ Bergström (1997), s. 351.

¹⁵⁶ Se t.ex. HFD 2018 ref. 19 där HFD ansåg att förarbetsuttalande var väl förenlig med lagtextens ordalydelse.

¹⁵⁷ Hultqvist (1995), s. 335.

3 Skatteverket

ställningstaganden

3.1 Inledning och historisk tillbakablick

Jag nämnde i avsnitt 2.2.1 att SKV har möjlighet att lämna s.k. verkställighetsföreskrifter men min andra frågeställning i syftet avser en annan regelprodukt från SKV, ställningstaganden. I detta avsnitt avser jag att redogöra för SKV:s ställningstaganden och den betydelse de kan antas få på den faktiska beskattningen.

SKV:s nuvarande ställningstaganden kunde först aktualiseras i samband med att SKV blev en enda nationell myndighet år 2004. Sammanslagningen av det dåvarande tio skattemyndigheterna och Riksskatteverket (RSV)¹⁵⁸ syftade bland annat till att uppnå en enhetlig rättstillämpning och det sågs som en av fördelarna för att avskaffa de dåvarande myndighetsgränserna.¹⁵⁹ Tidigare lämnade RSV även styr signaler men det förekom att någon eller några av de självständiga myndigheterna ansåg att dessa kunde vara felaktiga och därför inte följde styr signalerna, varpå RSV inte hade rätt att bestämma hur myndigheten skulle besluta i ett enskilt ärende. I en sådan situation var möjligheten för RSV endast att överklaga skattemyndighetens beslut medan vid sammanslagningen fastställdes det att den rättsliga styrningen skulle utgå från SKV:s huvudkontor.¹⁶⁰

I samband med att SKV:s nya ställningstaganden kom att börja publiceras på SKV:s hemsida ställde Ingrid Melbi sig frågande till vad det innebär att SKV

¹⁵⁸ Jag kan nämna här att jag använder förkortningen SKV även när det hänvisade materialet egentligen behandlar RSV. Detta av konsekvensskäl och eftersom uppsatsen normalt inte aktualiserar frågor som kräver att RSV och SKV hålls åtskilda. Detta om inte sammanhanget talar för annat, då använder jag båda förkortningarna.

¹⁵⁹ Prop. 2002/03:99, s. 1 & 212 f.

¹⁶⁰ Sjökvist (2005a), s. 8.

tar ställning som uttolkare av oklar och/eller otydlig lagstiftning.¹⁶¹ Melbi medgav att det är värdefullt att SKV tar ställning i olika frågor men att det samtidigt innebär att SKV blir uttolkare av lagstiftarens intentioner när dessa inte kommit till klart uttryck i lagstiftningen. Dessa tolkningar kommer sedan att ligga till grund för beskattningen och har således företräde tills en ev. prövning i domstol, där domstolen antingen kan instämma i SKV:s bedömning eller göra en helt annan.¹⁶² Björne Sjökvist, som vid tiden var skattedirektör vid SKV:s huvudkontor, besvarade Melbis frågor i en replik. I repliken anförde han bl.a. att ställningstaganden är ”*motiverad information om hur SKV kommer att ställa sig när frågorna konkretiseras i t.ex. ett taxeringsbeslut.*”¹⁶³ Varför jag väljer att citera det uttalandet från Sjökvist är att det belyser ställningstagandens betydelse för den faktiska beskattningen i de enskilda fallen. De specifika frågorna från Melbi och Sjökvists svar anser jag inte vara relevanta att redogöra för.

3.2 Ställningstaganden och deras syfte

SKV:s ställningstaganden utgörs av icke-bindande redogörelser som är upprättade av expertgrupper hos SKV och innehåller deras uppfattningar i rättsliga frågor.¹⁶⁴ Ställningstagandena är styrande för SKV:s verksamhet och är samtidigt ämnade att vara vägledande för allmänheten.¹⁶⁵ Syftet med ställningstaganden, förutom att uttrycka SKV:s tolkning av bestämmelser och därmed deras uppfattning i rättsliga frågor, är att åstadkomma en enhetlig och likformig rättstillämpning inom SKV.¹⁶⁶ Det kan även tilläggas att den primära målgruppen för ställningstaganden är SKV:s handläggare.¹⁶⁷ Genom en enhetlig rättstillämpning som är förutsebar åstadkommer SKV med hjälp

¹⁶¹ Melbi (2005), s. 249.

¹⁶² Ibid. s. 250 f.

¹⁶³ Sjökvist (2005b), s. 486.

¹⁶⁴ SKV:s Handledning för beskattning av inkomst 2014 (SKV 399) del 1: 2014-08-01 <https://www4.skatteverket.se/download/18.22f626eb14fb326a4b659f3/1441850645589/3990-3_++del_+1.pdf>, s. 58, besökt: 2018-12-07. Framgent, *Handledningen*.

¹⁶⁵ SKV:s Rättsliga vägledning, Ställningstaganden <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/121.html>>, besökt: 2018-12-07.

¹⁶⁶ *Handledningen*, s. 58.

¹⁶⁷ Johansson (2017), s. 537.

av bl.a. ställningstaganden, en rättssäker myndighetsutövning, menar Åsa Johansson som är jurist på SKV:s rättsavdelning.¹⁶⁸

Enligt Johansson tas ett ställningstagande fram när en fråga behöver beläggas för en vidare krets och att något av följande kriterier är uppfyllt:

- Det saknas svar på en fråga,
- Rättsavdelningen vet eller tror att det finns olika bedömningar,
- Rättsläget är oklart,
- Ett tidigare publicerat ställningstagande ska inte längre tillämpas.¹⁶⁹

Kriterierna som nämns, förutom sista punkten, är desamma som när ställningstagandena först kom.¹⁷⁰

3.3 Ställningstagandens rättsliga karaktär

Eftersom ställningstaganden inte är bindande är en aktuell fråga hur ställningstaganden rättsligt ska karakteriseras.

Enligt Pålsson träffas SKV:s icke-bindande regelprodukter, som ställningstaganden, normalt av definitionen av allmänna råd i 1 § författningssamlingsförordningen (1976:725).¹⁷¹ Definitionen av allmänna råd är oförändrad sedan författandet av Pålssons artikel och återfinns än idag i 1 § i nyss nämnda förordning. Definitionen av allmänna råd är, ”*sådana generella rekommendationer om tillämpningen av en författning som anger hur någon kan eller bör handla i ett visst hänseende*”.¹⁷²

Utöver ställningstaganden meddelar SKV även allmänna råd, med den benämningen, i en serie i publikationen *Skatteverkets allmänna råd (SKV A)*, vilka före 2001 benämndes som *Riksskatteverkets rekommendationer m.m.*¹⁷³

¹⁶⁸ Johansson (2017), s. 535 & 538.

¹⁶⁹ Ibid. s. 535.

¹⁷⁰ Sjökvist (2005), s. 8.

¹⁷¹ Pålsson (2006), s. 403.

¹⁷² Se 1 § författningssamlingsförordningen (1976:725).

¹⁷³ SKV:s Rättsliga vägledning, Allmänna råd:

<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/28.html>>, besökt: 2018-12-09

Beslutsförfarandet och innehållet i SKV:s ställningstaganden och deras allmänna råd kan dock skilja sig åt. Ett ställningstagande beslutas av en enhetschef hos SKV medan allmänna råd beslutas av generaldirektören. När det kommer till innehållet är de allmänna råden alltid en tolkning av en författning, medan ställningstaganden även kan innehålla tolkningar av förarbeten och rättsfall.¹⁷⁴ Enligt SKV utgör de allmänna råden generella rekommendationer om tillämpningen av författningar och beskriver hur någon kan eller bör handla i ett visst avseende.¹⁷⁵

Den rättsliga grunden för SKV:s uppdrag att meddela allmänna råd, vilka ställningstaganden får anses falla under, framkom tidigare uttryckligen av 2 § 2 p. Förordning (2007:780) med instruktion för Skatteverket.¹⁷⁶ När jag redogjorde för SKV:s verkställighetsföreskrifter i avsnitt 2.2.1. nämnde jag att denna förordning numera är upphävd genom Förordning (2017:154) med instruktion för Skatteverket. I den nya förordningen stipuleras det inte uttryckligen att SKV har till uppgift att meddela sådana allmänna råd och uttalanden som det gör i den tidigare. Det framkommer däremot i särskilda förordningar att SKV ska meddela allmänna råd i vissa frågor.¹⁷⁷ Oavsett har myndigheter en generell rätt att meddela allmänna råd inom sitt område utan särskilt stöd i bemyndigande.¹⁷⁸

Hur SKV:s icke-bindande regelprodukter förhåller sig till föreskrifter som meddelats enligt normgivningsmakten och övriga rättskällor enligt rättskälleläran har behandlats av bl.a. Pålsson i sin avhandling *Riksskatteverkets rekommendationer – allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet*.

¹⁷⁴ Johansson (2017), s. 536.

¹⁷⁵ SKV:s Rättsliga vägledning, Allmänna råd:

<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/28.html>>, besökt: 2018-12-09

¹⁷⁶ Se även att det i paragrafen framkommer att SKV hade till uppgift att ”genom sådana allmänna råd som avses i 1 § författningssamlingsförordningen (1976:725) och uttalanden verka för lagenligheten, följdriktigheten och enhetligheten vid rättstillämpningen inom verksamhetsområdet.”

¹⁷⁷ Se t.ex. 8 kap. 2 § fastighetstaxeringsförordningen (1993:1199)

¹⁷⁸ Pålsson (2006), s. 403.

Påhlsson ställer sig frågande till huruvida det är tillräckligt att konstatera rekommendationerna¹⁷⁹ som icke-bindande för att få perspektiv på deras rättsliga karaktär eller om det finns ett behov av att nyansera bilden av dem.¹⁸⁰ Påhlsson redogör för termen ”kvasinormgivning” som ett uttryck i litteraturen för skapandet av regler som inte är formellt bindande, men där en stor följsamhet av dessa kan ge reglerna en kvasibindande karaktär. Det finns dock inget entydigt stöd enligt Påhlsson till att SKV:s tolkningsförslag generellt accepteras av HFD,¹⁸¹ vilket jag anser att det aktuella rättsfallet och ställningstagandet i denna uppsats konstaterar. Däremot verkar HFD, enligt Påhlsson, regelbundet studera SKV:s uppfattningar så som dessa kommer till uttryck i rekommendationerna och HFD tillämpar även SKV:s värderingsschabloner om inte särskilda skäl talar emot det.

När HFD tillämpar en rekommendation förändras dennas dignitet i rättskällehänseende till att bli en del av HFD:s motivering och därmed får prejudikatverkan.¹⁸² Påhlsson anser att den nyanserade bilden som han försöker ge till rekommendationerna inte är förenlig med den traditionella uppfattningen om rättskällevärdet, där skatterättens källor torde uppfattas som mer avgränsande. En nyansering av rättskällevärdet anser han därför bör göras om denna ska göra anspråk på att vara deskriptiv och inte normativ. Han menar att det beror på att endast hävda regler som icke-bindande, eftersom den traditionella rättskällevärdet uttrycker det, utgör en missuppfattning eller ett önskemål ifall t.ex. rekommendationerna regelbundet behandlas som om de vore bindande. Det är därför otillräckligt att endast konstatera SKV:s rekommendationer som icke-bindande om man inte samtidigt inser deras stora faktiska betydelse.¹⁸³ Kvasibindande råd är i princip oförenliga med normgivningsmakten i 8 kap. RF. Detta då ifall rekommendationerna mer eller mindre undantagslöst tillämpas, utan ifrågasättande av något som talar

¹⁷⁹ Jag använder begreppet rekommendationer när det är terminologin som används i den hänvisade litteraturen.

¹⁸⁰ Påhlsson (1995), s. 117.

¹⁸¹ Ibid. s. 118.

¹⁸² Ibid. s. 118 f.

¹⁸³ Ibid. s. 120 f.

emot dess tillämpning, utgör SKV:s uppfattning i rekommendationerna ett slags normgivning.¹⁸⁴

Enligt Hultqvist står allmänna råds rättsliga karaktär från konstitutionellt perspektiv helt klar, eftersom de inte utgör föreskrifter måste de därför inte följas. Däremot anför han att även om de inte måste följas kan det ändå finnas en benägenhet att följa de allmänna råden och då främst utifrån två skäl. Det ena skälet grundas i att de allmänna råden kan ge uttryck för en högst rimlig uppfattning hur en lagbestämmelse ska uppfattas. Det andra skälet kan anses ha som syfte att slå fast en norm för att bidra till en enhetlig och likformig rättstillämpning. Hultqvist ser det första skälet som relativt oproblematiskt då rekommendationerna endast avser att förmedla kunskap genom att beskriva innehållet i gällande rätt. När det kommer till det andra skälet anför Hultqvist att en normerande rekommendation kan medföra att likformigheten ges större vikt än en självständig prövning av vad som är den rimligaste tolkningen av en lagbestämmelse. Ur ett konstitutionellt perspektiv kan det uppfattas som motstridigt med det absoluta kravet om att skatt ska beslutas genom föreskrifter i lag.¹⁸⁵

Sistnämnda är som bekant ett uttryck för föreskriftskravet i legalitetsprincipen. Även Alhager har kommenterat hur förhållandet mellan likformighet och legalitetsprincipen bör viktas. Alhager hänvisar till vad som redogjorts för i ovanstående stycke från Hultqvists avhandling som ett uttryck för att det i doktrin framhållits att likabehandlingsprincipen är konstitutionellt underställd legalitetsprincipen.¹⁸⁶ Alhager frångår inte den slutsatsen och anför likabehandlingsprincipen som konstitutionellt underställd kravet på laga stöd för beskattning. Han framhäver dock att likabehandlingsprincipen också kommer till uttryck i RF,¹⁸⁷ vilket därmed måste beaktas vid myndighetsutövning. Han betvivlar dock om legalitetsprincipen och

¹⁸⁴ Ibid. s. 121.

¹⁸⁵ Hultqvist (1995), s. 180 f.

¹⁸⁶ Alhager (1998), s. 573.

¹⁸⁷ Se 1 kap. 9 § RF.

likabehandlingsprincipen ens kommer i konflikt men om så är fallet bör likformighet ge vika.¹⁸⁸

En sak som Hultqvist vidare redogör för som jag tycker är intressant och som tydliggör att det är rekommendationer, dvs. föregångaren till de nuvarande regelprodukterna med benämningen ”allmänna råd”, som han beskriver. Är i vilken mån SKV:s handläggare bör beakta rekommendationerna vid sin tillämpning. Enligt Hultqvist finns det ingen bestämmelse som ålägger SKV:s handläggare att följa rekommendationer och han anför vidare att en sådan bestämmelse troligtvis inte skulle vara tillåten med hänsyn till att beskattning är myndighetsutövning som grundas på föreskrifter i lag. Han menar att varje tjänsteman istället får grunda sin egen uppfattning om vad som är lämpligast i varje enskilt fall, med beaktande av att risken kan vara större för en felbedömning vid en tillämpning som inte är följsam av rekommendationen.¹⁸⁹

3.4 Särskilt om SKV:s tolkningar

Jag har i avsnitt 2.5. redogjort för hur tolkningen och tillämpningen av skatteregler bör genomföras med beaktande av de konstitutionella krav som följer av legalitetsprincipen. Dessa krav gäller naturligtvis även SKV när de tolkar skatteregler och sedermera utfärdar sina allmänna råd och ställningstaganden. SKV:s tolkningsförslag måste exempelvis rymmas inom mängden rimliga tolkningar av lagtexten, dvs. inom regelns betydelseområde, och är annars i strid med föreskriftskravet och därmed oförenlig med RF.¹⁹⁰ Som tidigare anförts är lagregler ofta vagt formulerade och det kan finnas utrymme för flera alternativa tolkningar inom regelns betydelseområde som därmed är förenliga med föreskriftskravet. Vid en sådan här situation bör SKV använda rättskällorna för att nå ett tolkningsresultat som HFD rimligtvis också kommit fram till. Sådana prognoser är dock svåra och bygger på

¹⁸⁸ Alhager (1998), s. 573 ff.

¹⁸⁹ Hultqvist (1995), s. 182.

¹⁹⁰ Pahlsson (1997), s. 41 f.

osäkerhet. Enligt Pålsson är det vid dessa situationer som särskild tyngd bör ligga på en saklig motivering enligt 1 kap. 9 § RF och då är det inte tillräckligt med en hänvisning till praxis utan SKV måste mot bakgrund av föreskriftskravet göra en inventering av tänkbara argument. Så länge lagtexten inte är onödigt otydlig eller slarvigt skriven så bör den heller inte av billighetsskäl tolkas till nackdel för lagstiftaren. Inom mängden rimliga tolkningar måste SKV avväga intressen för såväl individuella som kollektiva krav på skattesystemet. Oavsett bör SKV avhålla sig från att vara rättsskapande genom att tänja på gränser och rättsutvecklingen i praxis bör lämnas till HFD.¹⁹¹

¹⁹¹ Ibid. s. 42 f.

4 Inkomstbeskattning och styrelsearbete

4.1 Inledning

I detta avsnitt ska en utredning för att kunna besvara min tredje och fjärde frågeställning redogöras för. För att kunna besvara dessa frågeställningar fordras ett behov av en förklaring över det svenska skattesystemet. Vidare krävs att jag särskilt redogör för näringsverksamhetsbegreppet och dess förhållande till styrelsearbete samt dess uttryck i SKV:s ställningstagande avseende F-skatt.

Eftersom jag här övergår till inkomstskatterätten kan jag som utgångspunkt konstatera att vad som omfattas av inkomstbegreppet finns det olika uppfattningar om.¹⁹² För svensk beskattning vidkommande innebär inkomstbegreppet att en intäkt i princip måste vara hänförlig till en av de i IL reglerade inkomstslag för att vara skattepliktig.¹⁹³ Sammanfattningsvis är all inkomstbringande verksamhet som inte uttryckligen undantas skattepliktig, inkluderat inkomster från egendom och inkomster från onerösa överlåtelser av egendom.¹⁹⁴ Det bör redan här påtalas att inkomstskatteregler regleras i viss mån i annan lagstiftning¹⁹⁵ än IL men nyss nämnda lagstiftning utgör det huvudsakliga regelverket för bestämmelser kring inkomstbeskattning.¹⁹⁶

¹⁹² Lodin m.fl. (2017), s. 34.

¹⁹³ Ibid. s. 45.

¹⁹⁴ Rydin & Båvall (2012) s. 22.

¹⁹⁵ Se t.ex. Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

¹⁹⁶ Se 1 kap. 1 § 1 st. IL, *"I denna lag finns bestämmelser om kommunal och statlig inkomstskatt."*

4.2 Skattesubjekt

I IL regleras bland annat vem som är skattskyldig, vad som ska beskattas och när beskattning ska ske. Det förstnämnda, vem som är skattskyldig inrymmer både vem, och i vilken utsträckning, som någon är skattesubjekt och dels den territoriella avgränsningen till det svenska skatteanspråket.¹⁹⁷ Den territoriella avgränsningen för skattskyldighet kommer inte att utredas närmre.

Att fastställa någon som ett skattesubjekt föranleder att inkomster kan allokeras till skattesubjektet för beskattning. Om det inte har fastställts ett skattesubjekt finns det ingen som kan hållas ansvarig för erläggande av skatt på en inkomst.¹⁹⁸ Enligt David Kleist omfattar inkomstallokering till ett skattesubjekt två delmoment. Det måste först fastställas vilka rättsfigurer som är skattesubjekt och sedan måste inkomsten allokeras till ett sådant fastställt skattesubjekt.¹⁹⁹

I grunden är beskattningsreglerna uppbyggda så att en inkomst ska träffas av antingen regler för fysiska eller juridiska personer. Urban Rydin & Bertil Båvall uttrycker det som att inkomstbeskattningen av fysiska och juridiska personer kan sägas bestå av två parallella system, men där det kan finnas ett samband mellan systemen.²⁰⁰

I IL regleras fysiska personer som skattesubjekt i 3 kap. medan juridiska personer i huvudsak regleras av bestämmelserna i 6 kap. Det finns inga begränsningar för fysiska personer som skattesubjekt mer än den territoriella medan det är annorlunda för juridiska personer. Handelsbolag exempelvis är en juridisk person men utgör inget skattesubjekt.²⁰¹ Istället gäller det att delägarna i handelsbolaget ska beskattas för den delen av inkomsten i

¹⁹⁷ Lodin m.fl. (2017), s. 57.

¹⁹⁸ Kleist (2016), s. 3.

¹⁹⁹ Ibid. s. 7.

²⁰⁰ Rydin & Båvall (2012), s. 23.

²⁰¹ Se 5 kap. 1 § IL.

handelsbolaget som motsvarar delägarens andel. Om delägaren är en fysisk person tillämpas reglerna i 3 kap. medan om delägaren är en juridisk person tillämpas reglerna i 6 kap. Aktiebolag är genom sin registrering i Sverige obegränsat skattskyldiga och utgör sådan rättsfigur som är ett eget skattesubjekt.²⁰² En enskild näringsidkare är en fysisk person som bedriver näringsverksamhet och har registrerat näringsverksamheten hos Bolagsverkets handelsregister. Den enskilda näringsverksamheten utgör således ingen juridisk person och inkomsten beskattas istället hos den enskilda näringsidkaren personligen.²⁰³ Värt att nämna här är att det finns inget krav på att en fysisk person ska ha en registrerad enskild näringsverksamhet för att kunna beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Det är tillräckligt att rekvisiten för näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § är uppfyllda och en fysisk person kan skatterättsligt bedriva näringsverksamhet utan att ens vara medveten om det.²⁰⁴

4.3 Inkomstslag

Som nämnts i avsnitt 4.1 krävs i princip att en intäkt ska kunna vara hänförlig till ett inkomstslag för att vara skattepliktig. I det svenska skattesystemet finns det tre inkomstslag. Tjänst, näringsverksamhet och kapital. Fysiska personer kan ha inkomster i alla inkomstslag medan för juridiska personer gäller det att alla inkomster ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet.²⁰⁵ Nedan redogör jag kort för innebörden av de olika inkomstslagen under egna rubriceringar.

4.3.1 Inkomst av tjänst

Inkomstslaget tjänst regleras i 10-12 kap. IL. Den grundläggande definitionen av inkomst av tjänst framkommer av 10 kap. 1 § där det stipuleras att:

²⁰² Se 6 kap. 3 § IL.

²⁰³ Eriksson (2018), s. 333.

²⁰⁴ Ibid. s. 333.

²⁰⁵ Se 1 kap. 3 § IL.

”till inkomstslaget tjänst räknas inkomster och utgifter på grund av tjänst till den del de inte ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital.

Med tjänst avses

- 1. anställning,*
 - 2. uppdrag, och*
 - 3. annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur.*
- [...]”.*

Sedan 1990 års skattereform utvidgades det tilltänkta omfånget av inkomstslaget tjänst till att omfatta alla ersättningar hänförliga till eget arbete eller prestation.²⁰⁶ Av lydelsen i första stycket ges inkomstslaget en karaktär av restinkomstslag genom att vara subsidiär till inkomstslagen näringsverksamhet och kapital. Denna karaktär av restinkomstslag är även det ett resultat av 1990 års skattereform.²⁰⁷ I motiven bakom skattereformen angavs att alla typer av ersättningar för arbetsinsatser, t.ex. kontantlön, naturaförmåner, överskott från enskild näringsverksamhet och arbetsinkomster från fåmansföretag ska så långt som möjligt beskattas likformigt.²⁰⁸ Vilka inkomster som ska tas upp i inkomstslaget tjänst kommer närmre till uttryck i 11 kap. och som huvudregel gäller det ersättningar som löner, arvoden, kostnadsersättningar, pensioner, förmåner och alla andra inkomster som erhålls på grund av tjänst.²⁰⁹ Avdragsgilla utgifter i inkomstslaget tjänst regleras i 12 kap.

Beskattningskonsekvensen av att en inkomst tas upp i inkomstslaget tjänst kan bli påtagliga. Beskattningsutfallet beräknas med underlag från både inkomstslaget tjänst respektive näringsverksamhet²¹⁰ och kan slutligen uppgå till en marginalsatt på 55-60 %.²¹¹ Detta kan jämföras med beskattningen av inkomster som är hänförliga till inkomstslaget kapital på 30 %.²¹²

²⁰⁶ Andersson, Saldén Enérus & Tivéus (2018), s. 290.

²⁰⁷ Ibid. s. 290.

²⁰⁸ Prop. 1989/90:110, s. 304.

²⁰⁹ Se 11 kap. 1 § IL.

²¹⁰ Se 1 kap. 4 § IL.

²¹¹ Eriksson (2018), s. 89.

²¹² Se 65 kap. 7 § IL.

Sammanfattningsvis ska alla ersättningar som inte är hänförliga till övriga inkomstslag och som grundas på någon form av arbetsprestation, oavsett om denna är av varaktig eller tillfällig natur tas upp i inkomstslaget tjänst.

4.3.2 Inkomst av kapital

Inkomstslaget kapital regleras i 41-55 kap. IL. Inkomstslaget avgränsas i 41 kap. 1 § som lyder enligt följande:

”Till inkomstslaget kapital räknas inkomster och utgifter
- *på grund av innehav av tillgångar och skulder, och*
- *i form av kapitalvinster och kapitalförluster.*

Till inkomstslaget kapital räknas inte inkomster och utgifter som räknas till inkomstslaget näringsverksamhet”.

Av den inledande paragrafen till bestämmelserna om inkomstslaget kapital går det således att utläsa att inkomstslaget är subsidiärt till inkomstslaget näringsverksamhet. I enlighet med vad som tidigare framförts kan det således konstateras att ”avgränsningsordningen” bland inkomstslagen blir:

1. Inkomst av näringsverksamhet
2. Inkomst av kapital
3. Inkomst av tjänst.

Att såväl löpande avkastningar som kapitalvinster hänförs till inkomstslaget kapital är, som mycket annat i IL ett resultat av 1990 års skattereform. Löpande avkastningar som utdelningar och räntor har en lång historia av att tillhöra inkomstslaget kapital medan kapitalvinster beskattades före 1990 års skattereform i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Med tanke på att ett av syftena med skattereformen var att uppnå likformighet bland privatpersoners kapitalinkomster, avskaffades inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet²¹³ och bestämmelserna sammanfördes.²¹⁴ En fullständig likformighet bland kapitalinkomsterna har dock varit ouppnåbar av olika skäl.

²¹³ Tillfällig förvärvsverksamhet var ett av tre inkomstslag som försvann i samband med 1990 års skattereform. Se Andersson, Saldén Enéris & Tivéus (2018), s. 4.

²¹⁴ SOU 1997:2, s. 384.

Ett exempel på avsteg från likformigheten av kapitalinkomstbeskattningen är reglerna om investeringssparkonto. Via ett investeringssparkonto beskattas värdetillväxt och avkastning på värdepapper schablonmässigt. Dock ökas likformigheten i förhållande till ett sparande i kapitalförsäkringar.²¹⁵

Kapitalinkomster beskattas enligt en särskild metod, s.k. separatmetoden. Innebärande att inkomsten separeras från övriga inkomster och beskattas med en proportionell skattesats.²¹⁶ Denna proportionella skattesats är 30 % av överskottet i inkomstslaget kapital.²¹⁷ Som nyss redogjorts för kan avsteg från nämnda fastställda beskattningssats förekomma.

4.3.3 Inkomst av näringsverksamhet

Inkomstslaget näringsverksamhet regleras i 13-40 kap. IL. Skattereglerna för näringsverksamhet är med andra ord ansevärd i omfattningen jämfört med inkomstslaget tjänst. En anledning till detta är att de olika kapitlen är indelade efter sakområden istället för inkomster respektive utgifter.²¹⁸ Det grundläggande uttrycket för vilka inkomster respektive utgifter som ska avgränsas till inkomstslaget näringsverksamhet framkommer av 13 kap. 1 §. Lagrummets två första stycken lyder enligt följande:

”Till inkomstslaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet. Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.

Vid bedömningen av om en uppdragstagares verksamhet bedrivs självständigt ska det särskilt beaktas vad som avtalats med uppdragsgivaren, i vilken omfattning uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren och i vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i dennes verksamhet

[...].

²¹⁵ Eriksson (2018), s. 138 f.

²¹⁶ Lodin m.fl. (2017), s. 67.

²¹⁷ Se 65 kap. 7 § IL.

²¹⁸ Andersson, Saldén Enérus & Tivéus (2018), s. 435.

Det tredje och sista stycket i lagrummet reglerar innehav av fastigheter och bostäder m.m.²¹⁹ vilket faller utanför ramarna för denna uppsats. Som framförts tidigare tillkom det andra stycket genom en ändring²²⁰ som trädde i kraft första januari 2009.²²¹ Anledningen till det andra styckets införande och vilken innebörd stycket kan anses få redogör jag för i avsnitt 4.5.

Enligt 1 kap. 3 § 1 st. 1 p. ska fysiska personer betala kommunal och statlig inkomstskatt på inkomster i inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet. Lagrummet definierar sådana inkomster som *förvärvsinkomster*.²²² Termen förvärvsinkomster infördes år 1990 men i övrigt har bestämmelserna som regleras i nuvarande 1 kap. 3 § i stort sätt varit oförändrade sedan år 1928.²²³ Att juridiska personer endast betalar statlig inkomstskatt ändrades dock år 1984.²²⁴ Förvärvsinkomster är inget begrepp som används för juridiska personer utan det beskattningsbara underlaget för juridiska personer benämns som *den fastställda och beskattningsbara inkomsten*.²²⁵

I 1 kap. 3 § 2 st. stipuleras att juridiska personer betalar statlig inkomstskatt på inkomster i inkomstlagen näringsverksamhet. Med andra ord ska all inkomst som uppbärs av en juridisk person beskattas i inkomstlagen näringsverksamhet. Följden av det blir att i stort sätt all verksamhet som bedrivs av en juridisk person hamnar under tillämpningen av 13 kap. 1 § alt. de två följande paragraferna.²²⁶ 13 kap. 2 § som reglerar de inkomster och utgifter för juridiska personer som motsvarar kapitalinkomster för fysiska personer, är avsedd att tillämpas på sådana situationer där inkomsten eller utgiften inte redan kan hänföras till näringsverksamheten enligt 13 kap. 1 §. Detta kan vara när den juridiska personen inte bedriver någon näringsverksamhet eller inkomsterna/utgifterna inte har med

²¹⁹ Se 13 kap. 1 § 3 st. II.

²²⁰ Prop. 2008/09:62, s. 5.

²²¹ Lag (2008:1316) om ändring i inkomstskattelagen.

²²² Se 1 kap. 3 § 1 st. 1 p. II.

²²³ Prop. 1999/00:2, s. 10.

²²⁴ Ibid. s. 11.

²²⁵ Andersson, Saldén Enérus & Tivéus (2018), s. 8.

²²⁶ Ibid. s. 436.

näringsverksamheten att göra.²²⁷ I 13 kap. 3 § framkommer endast att penninglån som avses i 15 kap. 3 § och som lämnas till en juridisk person räknas till inkomstslaget näringsverksamhet.

Enligt vad som hittills redogjorts för förefaller det inte som svårt att avgränsa inkomster som en juridisk person uppbär till ett visst inkomstslag eftersom juridiska personer endast har ett inkomstslag, dvs. inkomst av näringsverksamhet. En fråga som ofta aktualiseras och är desto svårare att besvara är huruvida inkomsten kan anses vara upparbetad av den juridiska personen. Med andra ord, är den juridiska personen rätt skattesubjekt? Denna fråga väcks primärt när verksamheten som bedrivs, främst via aktiebolag, är av sådan art att denna normalt skulle beskattas som inkomst av tjänst om inte aktiebolaget funnits där.²²⁸ När man talar om möjligheterna att med skatterättslig verkan uppbära inkomster i aktiebolag som härrör från personliga arbetsinsatser brukar det benämnas som ”sätta sig på bolag” och är inte en situation som uttryckligen reglerats i IL eller annan lagstiftning.²²⁹ I rättspraxis har det istället upparbetats en praxis där ifall verksamheten i ett bolag i allt väsentligt bygger på ägarens personliga arbetsinsatser kan det nämligen bli aktuellt att bortse från bolaget och istället anse att ersättningen som bolaget erhåller ska beskattas hos ägaren.²³⁰ Det räcker således inte att en verksamhet bedrivs som en juridisk person för att komma till en slutsats att inkomsten ska beskattas som inkomst av näringsverksamhet hos bolaget. När verksamheten i allt väsentligt bygger på ägarens personliga arbetsinsatser måste förutsättningarna kunna prövas mot rekvisiten för näringsverksamhet i 13 kap. 1 § IL. De fall där man har sett igenom bolaget och istället beskattat ägarna kan delas in i fall av: formella brister, alltför personlig natur eller alltför osjälvständig verksamhet samt fall med huvudsakligt syfte att uppnå otillbörliga skatteförmåner.²³¹

²²⁷ Ibid. s. 450 f.

²²⁸ Rydin & Båvall (2012), s. 29.

²²⁹ Ibid. s. 40.

²³⁰ Se t.ex. HFD 2017 ref. 8 och där angiven rättspraxis.

²³¹ Rydin & Båvall (2012), s. 41.

Som tidigare nämnts menas med näringsverksamhet förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Enligt förarbeten syftar rekvisitet yrkesmässighet på att verksamheten ska bedrivas i vinstsyfte och med förvärvsverksamhet avses att verksamheten ska bedrivas regelbundet, varaktigt och ha en viss omfattning.²³² Självständighetsrekvisitet är oftast det rekvisit som avgör huruvida en inkomst ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet eller tjänst och innan införandet av det andra stycket har denna gränsdragning främst klargjorts genom rättspraxis.²³³ Vid en sådan gränsdragning om verksamheten kan anses ha varit tillräcklig självständig har en helhetsbedömning i det enskilda fallet gjorts utifrån ett antal uppställda kriterier.²³⁴

Relevant i denna uppsats är hur styrelsearbete har bedömts i rättspraxis och med anledning därav kommer några rättsfall i löpande text i nästa avsnitt presenteras. Även kommentarer som yttrats i doktrin framförs.

4.4 Styrelsearbete enligt rättspraxis innan ändrat näringsverksamhetsbegrepp

Ett rättsfall som det ofta hänvisas till för bedömningen av att se förbi bolaget pga. ägarens personliga arbetsinsatser är RÅ 1993 ref. 55.²³⁵ Frågan i rättsfallet gällde huruvida ersättning som bolag X uppburits av bolag Y för tillhandahållandet av konsulttjänster motsvarande sådana som normalt åvilar en verkställande direktör enligt lag och praxis, skulle beskattas hos det förstnämnda bolaget eller hos dess helägare A, som utförde tjänsterna.²³⁶ A valdes även in som styrelseledamot i det uppdragande bolaget Y. HFD anförde att det i rättspraxis, åtminstone såvitt avser s.k. fria yrken, inte har förelegat principiella hinder för att med skatterättslig verkan i aktiebolag driva verksamhet som i allt väsentligt bygger på personliga arbetsinsatser.

²³² Prop. 2008/09:62, s. 6.

²³³ Ibid. s. 8 f.

²³⁴ Ibid. s. 9.

²³⁵ Se t.ex. HFD 2017 ref. 8; HFD 2017 ref. 41.

²³⁶ Bokstavsbenämningarna för bolagen respektive ägaren är mina.

Däremot om det föreligger omständigheter som visar att den verkliga innebörden är sådan att det är ägaren av bolaget och inte bolaget som bedriver verksamheten så kan det bli aktuellt att bortse från bolaget och påföra ägaren inkomsterna. HFD anförde vidare att befattningen som verkställande direktör samt styrelseledamot är av speciell karaktär och enligt dåvarande aktiebolagslag (1975:1385) (ÄABL) kunde sådan tjänst endast innehas av en fysisk person samt att det är fråga om personliga uppdrag med skadestånds- och straffansvar. Enligt en samlad bedömning med grund i att uppdraget avsåg en s.k. ”företagsdoktor”, som under begränsad tid hade ett saneringsuppdrag i Y, som inte bedrevs längre än vad som var påkallat enligt uppdraget, kom HFD fram till att verksamheten bedrevs av X och att ersättningen därmed var hänförlig till bolaget.²³⁷

I RÅ 1993 ref. 104 hade person A och hans fåmansaktiebolag X ansökt om förhandsbesked gällande om konsultrörelsen som bedrevs av X även kunde omfatta styrelsearvoden till A. Vidare begärdes att det skulle fastställas att A inte var personligen skattskyldig för styrelsearvoden som ingick i och omfattades av X:s bedrivna konsultrörelse. A var styrelseledamot i sju större aktiebolag och i alla bolagen var styrelsearvodena lika för alla ledamöter. I sex av dessa bolag betalades särskilda konsultarvoden utöver styrelsearvodena till X och sökande var av uppfattningen att de sju styrelseuppdragen ingick som en del av X:s bedrivna konsultrörelse. HFD gjorde bedömningen att mot bakgrund i bestämmelserna i ÄABL får uppdrag som styrelseledamot i aktiebolag normalt anses vara av personlig natur och hänförligt till inkomstslaget tjänst. Detta om sådana särskilda skäl som framkommer av RÅ 1993 ref. 55 inte föreligger. Sådana skäl ansågs inte föreligga i detta fall och arvodena från de sju styrelseuppdragen ansågs utgöra inkomst av tjänst för A.²³⁸

De båda rättsfallen har kommenterats av Kerstin Nyquist. Nyquist ställde sig frågande till vad den principiella skillnaden är avseende beskattning i

²³⁷ RÅ 1993 ref. 55.

²³⁸ RÅ 1993 ref. 104.

inkomstslag mellan advokater och revisorer å ena sidan och styrelseledamöter som bedriver näringsverksamhet å andra sidan. De förstnämnda yrkeskategorierna innehar nämligen ofta uppdrag som endast fysiska personer kan utföra och där lagregler ofta styr deras beteenden i ungefär samma utsträckning som för styrelseledamöter.²³⁹ Enligt Nyquist kan självständighetsrekvisitet ses från två olika håll. Det ena är självständigheten som uppdragstagaren har i själva uppdraget, t.ex. är uppdraget lagreglerat som för t.ex. styrelseledamöter. Det andra är självständigheten som uppdragstagaren har i sin verksamhet, t.ex. förmågan att agera självständigt på arbetsmarknaden och uppdra flertal styrelseuppdrag i olika aktiebolag. Detta sistnämnda synsätt var inte föremål för HFD:s bedömning i RÅ 1993 ref. 104 där personen i fråga hade sju styrelseuppdrag utan hänvisning gavs endast till regler i ÄABL och deras karaktär. Nyquist anför att hon inte anser att det finns några avgörande skillnader mellan styrelseuppdrag och de uppdrag som advokater och revisorer kan inneha. Hon ser det slutligen därmed som tveklöst att styrelseledamöter särbehandlas i skatterätten från en faktisk verklighet som bygger på traditionella civilrättsliga principer.²⁴⁰

I RÅ 2000 not 187 var omständigheterna som sådana att person A var huvuddelägare i bolag X där övriga delägare var anhöriga till honom. Enligt avtal mellan X och bolag Y, åtog sig X att genom person A, biträda Y med konsulttjänster mot arvode. Om Y valde att låta en del av konsultverksamheten utgöras av styrelsearbete skulle enligt avtalet någon särskild ersättning för detta inte erläggas. Om styrelsearvode ändå bestämdes för A föreskrevs att det i så fall skulle återgå till Y. Enligt avtalet åtog sig A att personligen utföra uppdraget. A valdes sedermera in som styrelseordförande i Y där styrelsen beslutade att 125 tkr av styrelsens fasta arvode skulle tillfalla A. Under samma år betalade Y totalt ca 160 tkr till X som ersättning för konsulttjänster enligt avtalet. Frågan var om A skulle beskatta 125 tkr som inkomst av tjänst. HFD uttalade att uppdrag som styrelseledamot i ett aktiebolag ska utövas av en fysisk person och är av

²³⁹ Nyquist (1995), s. 190.

²⁴⁰ Ibid. s. 190 ff.

personlig natur. Det föreligger därför en stark presumtion för att arvode för ett sådant uppdrag ska anses utgöra inkomst av tjänst. Med hänvisning till RÅ 1993 ref. 55 konstaterade HFD att omständigheterna kan vara sådana i ett särskilt fall att presumtionen kan frångås. HFD ansåg dock att omständigheterna i detta fall inte var av sådana särskilda skäl som framkommit i RÅ 1993 ref. 55 och att A därför skulle beskattas för styrelsearvodet som inkomst av tjänst. Åberopade faktorer för HFD:s bedömning var att enligt avtalet var följande reglerat: avtalet skulle gälla tillsvidare, att X genom A skulle biträda Y som rådgivare och diskussionspartner, att X skulle fortlöpande följa utvecklingstrenden inom och utom Sverige som kunde vara av vikt för Y:s framtida utveckling, att parterna räknat med att ett styrelseuppdrag kunde komma i fråga och att den avtalade ersättningen skulle omprövas en gång årligen. Att styrelsearvodet enligt avtalet skulle återgå till Y förändrade inte bedömningen för att summan skulle beskattas hos A som inkomst av tjänst. Detta då HFD ansåg att A haft bestämmande inflytande av X:s verksamhet och personligen åtagit sig att utföra uppdraget i Y, inkluderat ev. styrelsearbete. Vidare hade A genom påteckningen godtagit att det ev. styrelsearvodet som kunde bestämmas för hans del inte skulle betalas ut till honom utan återgå till Y och därmed ingå i ersättningen mellan Y och X enligt avtalet. På så sätt ansåg HFD att A i förväg disponerat över det styrelsearvode som ev. skulle komma att tillerkännas honom.²⁴¹

4.5 Ändrat näringsverksamhetsbegrepp

Som framkommit vid ett flertal tillfällen ändrades 13 kap. 1 § IL år 2009 genom införandet av det andra stycket, vilket återges i sin helhet i avsnitt 4.3.3. I min bakgrund nämndes att syftet med ändringen var att utvidga näringsverksamhetsbegreppet så att möjligheten att starta näringsverksamhet utökades. Redan på första sidan i propositionen bakom lagändringen framkommer det att syftet avsåg infrias ”*genom en förändring av inkomstskattelagens (1999:1229) kriterium för hur självständig en*

²⁴¹ RÅ 2000 not 187.

verksamhet ska vara för att bedömas som en näringsverksamhet."²⁴² Propositionen bygger på utredningen vars resultat utmynnade i betänkandet *F-skatt åt flera*.²⁴³ I direktivet till utredningen angavs att uppdraget bl.a. avsåg att se över självständighetsrekvisitet i IL:s näringsverksamhetsbegrepp med syftet att det skulle bli enklare att starta näringsverksamhet. Det uttrycktes även i direktivet att parternas vilja i ett avtal om arbete skulle ges större vikt vid näringsverksamhetsbedömningen.²⁴⁴

I utredningen konstaterades, med beaktande av rättspraxis, att avgörande för om viss verksamhet är hänförlig till en näringsverksamhet eller om ett anställningsförhållande föreligger görs en helhetsbedömning av omständigheterna i det enskilda fallet. Avgörande faktorer för helhetsbedömningen viktas olika och kan också variera med hänsyn till bransch eller yrkeskategori.²⁴⁵ När utredningen redogjorde för hur självständighetsrekvisitet har behandlats i rättspraxis så delade de i sin tur upp fallen där näringsverksamhetsbegreppet prövats i förhållande till fysiska personer respektive juridiska personer. Detta eftersom förhållanden mellan enskild näringsverksamhet och t.ex. aktiebolag är annorlunda. I det första fallet är frågan främst om den enskilde näringsidkaren i förhållande till sin uppdragsgivare varit så självständig att inkomsterna hör till inkomstslaget näringsverksamhet. Den helhetsbedömningen som där görs är vissa omständigheter sådana som generellt karakteriserar en näringsverksamhet respektive ett anställningsförhållande. Vid prövningen mot t.ex. ett aktiebolag som inte kan ha inkomst av tjänst, är den relevanta frågan om verksamheten verkligen har bedrivits av bolaget och inte av aktieägaren personligen. Svaret på den frågan utmynnade i ett resultat där ersättning för verksamheten antingen ska beskattas hos den arbetspresterandes aktiebolag, som endast kan uppbära inkomst av näringsverksamhet, alternativt hos aktieägaren som inkomst av tjänst.²⁴⁶ Hur näringsverksamhetsbegreppet har bedömts avseende

²⁴² Prop. 2008/09:62, s. 1.

²⁴³ SOU 2008:76.

²⁴⁴ Dir. 2007:116.

²⁴⁵ SOU 2008:76, s. 53.

²⁴⁶ Ibid. s. 53.

styrelsearbete framkom endast i förhållande till juridiska personer.²⁴⁷ Utredningen övervägde olika alternativ för att kunna uppfylla syftet med direktivet att utvidga näringsverksamhetsbegreppet i 13 kap. 1 §. Utredningen kom till slut fram till att det borde införas en bestämmelse i 13 kap. 1 § innebärande att vid självständighetsbedömningen ska det särskilt beaktas graden av beroende till uppdragsgivaren, integration i dennes verksamhet och vad parterna har avtalat.²⁴⁸ Enligt utredningen skulle det fortsättas göras en helhetsbedömning men att dessa tre kriterier skulle lyftas fram och ges ökad betydelse. Dessa tre kriterier skulle i sin tur vara inbördes likvärdiga.²⁴⁹ Utredningen fick genomslag och dessa tre kriterier lyfts fram i 13 kap. 1 § 2 st. som särskilt betydelsefulla för självständighetsbedömningen.

Lagrådet var dock kritiska till den effekt lagändringen skulle få på utvidgningen av näringsverksamhetsbegreppet. Detta då de anförde att förslaget snarare synes vara en kodifiering av gällande rättspraxis än en ändring som ger näringsverksamhetsbegreppet en ny innebörd.²⁵⁰ Regeringens respons var att förslaget ansågs få väntad effekt genom att lagtexten förtydligas utifrån gällande rättspraxis där även partsviljan ger ökad betydelse, förutsebarheten ökas för den som ansöker om F-skattsedel och fler kan få sin verksamhet bedömd som näringsverksamhet och därmed få F-skattsedel.²⁵¹

4.6 Skatteverkets ställningstagande efter ändrat näringsverksamhetsbegrepp

I samband med att det andra stycket skulle införas i 13 kap. 1 § IL utfärdade SKV Ställningstagandet avseende F-skatt. Detta ställningstagande har jag kort presenterat i bakgrunden. Det är endast få delar av ställningstagandet som är av betydelse för uppsatsen. Ställningstagandet avser att besvara vad som

²⁴⁷ Ibid s. 59 ff. Se särskilt 64 ff.

²⁴⁸ Ibid. s. 139 ff. Se särskilt s. 159 f.

²⁴⁹ Ibid. s. 197.

²⁵⁰ Prop. 2008/09:62, Bilaga 5, s. 44.

²⁵¹ Ibid. s. 25 f.

krävs för att en F-skattsedel ska kunna utfärdas efter lagändringen då tilldelning av F-skattsedel förutsätter att en näringsverksamhet bedrivs.²⁵² I ställningstagandet anförde SKV att i och med ändringen bör exempelvis arbete som styrelseledamot, förutsatt det inte är hänförligt till eget eller närståendes ägande i bolaget, kunna utgöra näringsverksamhet. Antingen som ett led i en bedriven konsultverksamhet eller som egen verksamhetsgren om det fortlöpande finns minst tre sådana uppdrag.²⁵³ SKV:s motivering i ställningstagandet bygger på propositionen bakom lagändringen.²⁵⁴ Efter vad jag redogjorde för gällande ställningstaganden i avsnitt 3.2. får ovanstående anses vara SKV:s dåvarande uppfattning av gällande rätt och ha till syfte att internt tillämpas av SKV:s handläggare för den styrande verksamheten.

Ställningstagandet kommenterades efter dess utfärdande av Per Thorell som anförde att ställningstagandets stipulerande i förhållande till styrelsearbete helt måste grundas på en tolkning av det nya näringsverksamhetsbegreppet. Detta eftersom ställningstagandet inte överensstämde med tidigare praxis och styrelseuppdragets speciella karaktär genom dess bolagsrättsliga reglering inte ändrats.²⁵⁵ Thorell menade att efter ändringen skulle det enligt SKV vara avtalet och förhållandena i övrigt mellan parterna som kan ges en annan innebörd, vilket han ställde sig högst tveksam till. Detta eftersom en styrelseledamot inte kan avtala om avsikten att bedriva näringsverksamhet då uppdragets innehåll följer av lag och det finns med andra ord inga förhållanden i det enskilda fallet som kan beaktas. Vilket även gäller övriga av kriterierna som lyfts fram i ändringen. Han ansåg att Ställningstagandet avseende F-skatt var oförenlig med etablerad praxis och för att ändra gällande rätt krävs klart stöd i lagtexten eller förarbetena som han menade inte fanns.²⁵⁶ Thorell menade således att ändringen av 13 kap. 1 § inte medförde någon ändring avseende styrelsearbete i förhållande till näringsverksamhetsbegreppet och att äldre praxis fick anses ge uttryck för

²⁵² Se *Ställningstagandet avseende F-skatt*.

²⁵³ *Ibid.* Se avsnitt 4, p. 5 i ställningstagandet.

²⁵⁴ *Ibid.*

²⁵⁵ Thorell (2010), s. 516.

²⁵⁶ *Ibid.* s. 516.

gällande rätt. Han kritiserade dock den gällande rätten och framförde att det finns starka skäl att frångå den och den särbehandling som där utvecklats för styrelseuppdrag jämfört med andra personliga uppdrag.²⁵⁷

Även Anders Erasmie & Carl Beyer kommenterade ställningstagandet i samma nummer av Skattenytt. Enligt Erasmie & Beyer fanns det ett uttalat syfte från regeringen att lagändringen skulle innebära en förändring i förhållande till det då gällande rättsläget och att tröskeln för vad som kan anses utgöra näringsverksamhet skulle sänkas. De anför att det därmed är svårt att se varför regeringens avsikt inte skulle respekteras om lagtextens ordalydelse medger det. Erasmie & Beyer anser att lagtexten medger att bestämmelsen tolkas så att om parterna haft för avsikt att uppdraget ska anses ingå i en av uppdragstagaren bedriven näringsverksamhet så ska det normalt respekteras, vilket även ligger i linje med regeringens intention. De ansåg därmed att SKV:s tolkning i ställningstagandet var förenlig med lagtexten.²⁵⁸

4.7 HFD 2017 ref. 41

I HFD 2017 ref. 41 prövades ändringen i 13 kap. 1 § IL för första gången i förhållande till styrelsearbete. Som framkommit redan i bakgrunden kom HFD till slutsatsen att ändringen av 13 kap. 1 § inte medförde någon förändring avseende hur styrelsearbete ska beskattas. Omständigheterna i fallet kan kort här nedan presenteras, sedan övergår jag till att redogöra för HFD:s domskäl.

Domen utgjorde ett överklagande av ett förhandsbesked från SRN där den avgörande frågan var om arvoden för uppdrag som styrelseledamot, vilka enligt avtal skulle betalas ut till ledamotens, person A, helägda bolag X, skulle beskattas hos X eller anses utgöra inkomst av tjänst hos A. A var styrelseledamot i nio aktiebolag, varav åtta vara hänförliga till företag som A direkt eller indirekt ägde 2-24 procent av. SRN kom fram till att lagändringen

²⁵⁷ Ibid. s. 518 & 523.

²⁵⁸ Erasmie & Beyer (2011), s. 525.

inte medfört någon förändring av synen på styrelseuppdragets personliga art och några förändringar av vikt har heller inte skett i förhållande till den nu gällande aktiebolagslag (2005:551) (ABL). De skäl som tidigare legat till grund för att styrelsearvode utgör inkomst av tjänst för den som utövar verksamheten kan därför alltså göras gällande. Tre ledamöter i SRN var dock skiljaktiga och anförde att lagstiftarens intention att ge ökad betydelse åt parternas avsikt har markerats med lagändringen. Ändringen torde enligt regeringen öka förutsebarheten för såväl uppdragstagaren som uppdragsgivaren men också innebära en möjlighet att anpassa rättstillämpningen efter samhällsutvecklingen. Rättspraxisen som hänvisats till är från innan lagändringen och sedan dess har en samhällsutveckling och rättsutveckling skett som talar för en större acceptans av även s.k. personliga uppdrag genom bolag. De skiljaktiga ledamöterna ansåg att endast det förhållandet att styrelseuppdrag är personliga inte längre utgör skäl för att upprätthålla den i praxis fastslagna presumtionen avseende styrelseledamöter när de uttryckligen avtalat om ett uppdragsavtal och övriga skäl inte talar emot det.²⁵⁹

HFD uttalade att det i målet gjorts gällande att rättsläget från tidigare praxis ändrats med tanke på ändringen av 13 kap. 1 § som syftade till att utvidga näringsverksamhetsbegreppet så att fler skulle kunna tilldelas F-skatt och driva företag. I förarbetena framkommer det att det även fortsättningsvis ska göras en helhetsbedömning för att avgöra om en verksamhet är självständigt bedriven. Enligt den nyttillkomna bestämmelsen ska det särskilt beaktas vad som avtalats, uppdragstagarens beroende till uppdragsgivaren samt i vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i uppdragsgivarens verksamhet. HFD uttryckte att bestämmelsen således tar sikte på andra omständigheter än de som varit styrande för praxis beträffande beskattningen av styrelsearvode, dvs. att ABL ger styrelseuppdraget en särskild och framför allt personlig karaktär. HFD kom därför fram till att lagändringen inte medfört någon ändring av rättsläget när det gäller beskattning av styrelsearvode och eftersom

²⁵⁹ HFD 2017 ref. 41.

det i fallet inte rår tillfälliga och särskilt avgränsade uppdrag skulle styrelsearvodena beskattas av A som inkomst av tjänst.²⁶⁰

4.8 Skatteverkets ändring av ställningstagandet

Efter HFD 2017 ref. 41 ändrade SKV Ställningstagandet avseende F-skatt. Detta gjordes genom ett tillägg i ställningstagandet som stipulerar att med anledning av ovannämnda dom från HFD ska femte punktsatsen som avser styrelseledamöter inte längre tillämpas. I anslutning till det hänvisas det till Rättsfallskommentaren för mer information.²⁶¹ I Rättsfallskommentaren anför SKV att HFD klargjort att rättspraxisen om beskattningen av styrelsearvoden från 90-talet alljämt är gällande oavsett lagändringen år 2009. SKV uttrycker vidare, som det nämndes i bakgrunden, att

*”vid ingående av nya avtal efter HFD:s dom den 20 juni 2017 kan ställningstagandet inte tillämpas för arvode för styrelseledamot. Detta bör gälla oavsett om fakturering sker via juridisk person eller enskild näringsidkare”.*²⁶²

Både SKV:s ställningstagande och HFD:s dom har kommenterats i doktrin. Beyer som kommenterade ställningstagandet och beskattning av styrelsearbete efter ställningstagandets utfärdande har kommenterat följderna av HFD 2017 ref. 41. När han redogör för Rättsfallskommentaren tar han dock inte upp att SKV inkluderar enskild näringsverksamhet som exkluderad från näringsverksamhetsbegreppet gällande styrelsearvode till följd av HFD 2017 ref. 41. Detta kan bero på att det uttalandet i rättsfallskommentaren möjligtvis inte var där vid tiden för författandet av Beyers artikel. Detta då uttalandet är gulmarkerat, indikerande att det tillförts efter rättsfallskommentarens utfärdande.²⁶³ När Beyer redogör för sina synpunkter gällande rättsläget efter HFD:s dom uttrycker han att utgången troligtvis var

²⁶⁰ Ibid.

²⁶¹ Se *Ställningstagandet avseende F-skatt*.

²⁶² Se *Rättsfallskommentaren*.

²⁶³ Johansson (2017), s. 538.

överraskande för båda parterna och att det utifrån ett praktiskt perspektiv är beklagligt att en ordning som fungerat både för SKV och skattskyldiga nu är över. Han anför att det vidare är synd att HFD inte tog tillfället i akt med mer frikostiga domskäl där HFD tydligare kunnat förklara varför det ändrade näringsverksamhetsbegreppet inte medfört någon förändring. HFD hade även kunnat passa på att förklara på vilket sätt styrelseuppdrag har en sådan särställning jämfört med andra personliga uppdrag som omfattas av näringsverksamhetsbegreppet.²⁶⁴

Rydin har också framfört sina synpunkter på ett högst relevant sätt genom att analysera i vilken utsträckning HFD 2017 ref. 41 kan anses vara tillämplig på enskilda näringsidkare. Han börjar med att konstatera, som jag hänvisade till i bakgrunden, att i målet var frågan huruvida fakturering från aktiebolag för styrelseuppdrag i aktiebolag är möjligt. Rydin menar att domen visar att styrelseuppdrag är av sådan personlig art att det endast vid vissa särskilda omständigheter är möjligt med beskattning i aktiebolag, annars ska det ske hos styrelseledamoten personligen. Även om HFD anger att sådan beskattning normalt ska ske i inkomstslaget tjänst medför även beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet beskattning hos den fysiska personen. Det är alltså enligt Rydin en helt annan fråga än den som prövats i målet om beskattning ska ske i inkomstslaget tjänst eller näringsverksamhet, vilket han menar helt avgörs av regleringen i IL och de där angivna kriterierna för näringsverksamhet, vinstsyfte, varaktighet och självständighet. Där menar han att den associationsrättsliga regleringen får en mindre påverkan, till skillnad från svaret gällande om det är aktiebolaget eller den fysiska personen som bör beskattas. I anslutning till ovannämnda menar Rydin att om en person t.ex. har många styrelseuppdrag kan det således bli aktuellt att beskatta inkomsterna därifrån i inkomstslaget näringsverksamhet, förutsatt att kriterierna för det är uppfyllda. Han tycker därför att SKV:s tolkning på goda grunder kan ifrågasättas då det varken i detta fall eller i tidigare fall prövats vilket inkomstslag beskattning ska ske för en fysisk person.²⁶⁵

²⁶⁴ Beyer (2017), s. 781 f.

²⁶⁵ Rydin (2018), s. 46 f.

Till skillnad från Beyer var utgången i målet väntat enligt Rydin. Rydin delar dock Beyers syn på att domen har fått en negativ påverkan på ett i praktiken fungerande system, som nu präglas av en stor osäkerhet.²⁶⁶

²⁶⁶ Ibid. s. 52.

5 Analys och slutsatser

5.1 Konstitutionell beskattning och legalitetsprincipen

- Hur är normgivningen på skatteområdet konstitutionellt reglerad och vilka krav följer av legalitetsprincipen på tolkningen och tillämpningen av skatteföreskrifter?

Inför stiftandet av RF uttrycktes det i förarbetena att beskattningsmakten är av sådan särskild betydelse att det ses som en av riksdagens viktigaste uppgifter. Det är kanske därför inte särskilt överraskande att det endast är riksdagen som genom lagstiftning kan besluta om skatt.²⁶⁷ Även om beskattning tillhör det obligatoriska lagområdet och det således inte finns delgivningsmöjlighet för skatteföreskrifter²⁶⁸ kan regeringen inom sitt primärområde bemyndiga SKV att meddela verkställighetsföreskrifter. Verkställighetsföreskrifter är främst avsedda att vara av ren administrativ karaktär men kan i viss utsträckning fylla ut en lag med materiellt innehåll. Verkställighetsföreskrifterna får dock inte utformas på ett sätt som föranleder ett nytt åliggande för enskilda eller på ett sätt som kan betraktas som ett ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden. Hultqvist har anfört att möjligheterna till verkställighetsföreskrifter på beskattningsområdet kontra dess begränsningar skapar näst intill ett meningslöst område för verkställighetsföreskrifter.²⁶⁹ Enligt vad som framkommer av min utredning är jag av åsikten att det är ett rimlig påstående.

Min slutsats är därför att normgivningsmöjligheterna på skatteområdet enligt 8 kap. RF kan inte ses som annat än starkt begränsade. Att se till riksdagen

²⁶⁷ Se avsnitt 2.2.

²⁶⁸ Se dock Ibid. gällande tullskatt där delgivningsmöjlighet ges.

²⁶⁹ Se avsnitt 2.2.1.

som exklusiv normgivare på skatteområdet anser jag kan stärkas ytterligare av att det dessutom framförs i 1 kap. RF som syftar till att ge en bild av de grundstenar på vilka den svenska författningen vilar.

Att beskattning endast får ske genom lagstiftning ger uttryck för föreskriftskravet vilket ses som kärnan i legalitetsprincipen. Legalitetsprincipen ställer bl.a. krav på hur skatteföreskrifter kan tolkas och tillämpas och syftar till att skapa rättssäkerhet för enskilda genom att tolkningarna rymms inom lagtexten.²⁷⁰ Jag har i utredningen framfört att lagtolkning är oreglerat i RF och det finns således inga konstitutionella regler för hur rättsregler ska tolkas generellt. När lagstiftning normalt ska tolkas används de övriga rättskällorna i rättskällevärdet som tolkningshjälpmedel.²⁷¹ Legalitetsprincipen begränsar dock i vilken utsträckning man kan använda sig av dessa övriga rättskällor för tolkningen av skattelagstiftning. Detta innebär dock inte att en bokstavstolkningsmetod är den enda metoden som används för att tolka skattelagstiftningen. HFD:s domar i skattemål präglas av kombinationer av tolkningsmetoder där även intentionstolkningar och systematiska tolkningar används.²⁷²

Enligt Hultqvist innebär föreskriftskravet däremot att en tolkning måste rymmas inom mängden rimliga tolkningar och analogiförbudet innebär att en skatteföreskrift inte får tillämpas utanför sitt betydelseområde, vilket utgörs av mängden rimliga tolkningar. Det är sällan svårt att tolka lagtexten på ett tillfredställande sätt när denna är klar och entydig. Det är först när lagtexten är oklar, vag eller mångtydig som tolkningssvårigheter uppkommer och då väcks frågan hur den bör tolkas så att tolkningen kan anses rymmas inom mängden rimliga tolkningar. Hultqvist har anfört att HFD med sin prejudicerande verkan får antas göra rimliga och normgivande tolkningar och därmed skapa mer preciserade skatterättsliga normer.²⁷³

²⁷⁰ Se avsnitt 2.4.2.

²⁷¹ Se avsnitt 2.3.

²⁷² Se t.ex. HFD:s domskäl i avsnitt 2.4.4.4.

²⁷³ Se avsnitt 2.5.

Huruvida legalitetsprincipen och dess krav är konstitutionellt förankrade i RF är min ståndpunkt efter utredningen att det numera ses som tillräckligt fastställt i doktrin att så är fallet, främst genom föreskriftskravet och retroaktivitetsförbudet.²⁷⁴ Även om Tjernberg endast framhäver föreskriftskravet som möjligen kodifierad i RF ger han därmed inte uttryck för att föreskriftskravet inte är det. Att han vidare hänvisar till att Alhager gett uttryck för tveksamheter avseende föreskriftskravets kodifiering i RF anser jag som motstridigt av Alhager med beaktande av hans resonemang som jag redogör för i avsnitt 3.3. Där medger han likabehandlingsprincipen som konstitutionellt underställd kravet på laga stöd för beskattning. Lagkrav för beskattning är som sagt ett uttryck för föreskriftskravet. När Alhager vidare redogör för legalitetsprincipens förhållande till likabehandlingsprincipen anger han att sistnämnda ”också är grundlagsfäst”, inbegripet att han därmed ser legalitetsprincipen som grundlagsfäst.

Retroaktivitetsförbudet har inte varit närmre relevant att förklara för utifrån uppsatsens syfte. Analogiförbudet anser jag i likhet med Hultqvist vara en rimlig följd av föreskriftskravet då en analog tillämpning innebär att en lagregel tillämpas på en situation som inte uttryckligen omfattas av lagtexten. Att tillämpa en skatteföreskrift analogt för uttagande av skatt innebär således att en skatt tas ut som inte följer av lagtexten vilket rimligen måste anses strida mot föreskriftskravet. Hultqvist har vidare anfört bestämdhetskravet som en del av legalitetsprincipen som kopplat till föreskriftskravet.²⁷⁵

Jag är desto mer tveksam till bestämdhetskravet som en naturlig följd av föreskriftskravet, i alla fall ur ett konstitutionellt perspektiv. Ett bestämdhetskrav får i mitt tycke främst riktas mot lagstiftaren men det finns inga konstitutionella hinder mot att lagstiftaren stiftar vag eller otydlig lag som kan föranleda varierande tolkningsresultat. Ett exempel är självständighetsrekvisitet i näringsverksamhetsbegreppet.

²⁷⁴ Se avsnitt 2.4.2.

²⁷⁵ Ibid.

Påhlsson menar att eftersom legalitetsprincipen inte uppfyller ett eget krav på bestämdhet som tillgodoser att lagreglerna är tillräckligt preciserade kan principen närmast ses som en målsättningsprincip än en rättsregel, trots föreskriftskravets grundlagsförankring. Hultqvist håller inte med om det då han menar att de övriga beståndsdelarna i legalitetsprincipen har regelkaraktär, är grundlagsfästa och gäller för de flesta skatteföreskrifter som normalt är relativt bestämda.²⁷⁶

Jag ansluter mig till Hultqvists syn. Att legalitetsprincipen inte medför ett konstitutionellt krav på hur preciserad lagtexten måste vara, anser jag, inte bör påverka legalitetsprincipens rättsliga karaktär. Detta medför dock naturligtvis att legalitetsprincipen får en mindre praktisk genomslagskraft eftersom fler rimliga tolkningar kan rymmas inom lagtextens objektiva lydelse. Men om en tolkning inte ryms där under får legalitetsprincipens normativa betydelse för avgörandet stå klart med beaktande av HFD:s rättspraxis.

Jag anser därför att legalitetsprincipen måste ses som mer än en målsättningsprincip utifrån de rättsfall jag redogör för i avsnitt 2.4.4. I RÅ 1999 not 245 hade KR avgjort fallet med en hänvisning om att regeln i det aktuella fallet inte kunde tillämpas till med hänsyn till den skatterättsliga legalitetsprincipen, varpå HFD angav att de gjorde samma bedömning som KR. I HFD 2012 not 48 som var ett förhandsavgörande hade SRN gjort bedömningen att den aktuella regeln inte kunde tillämpas med hänsyn till legalitetsprincipen, varpå HFD anförde att de gjorde samma bedömning som SRN. I både rättsfallen hade legalitetsprincipen således avgörande betydelse. I de två andra rättsfallen jag redogör för, HFD 2011 ref. 79 och HFD 2015 ref. 30 gjordes andra bedömningar och HFD tillämpade reglerna i fråga, trots att det motiverades av underrätterna att reglerna inte kunde tillämpas utifrån en tolkning med beaktande av legalitetsprincipen.²⁷⁷

²⁷⁶ Se avsnitt 2.4.3.

²⁷⁷ Se avsnitt 2.4.4.

Jag anser att dessa två sistnämnda rättsfall inte kan antas ändra legalitetsprincipens rättsliga karaktär utan det torde vara mer rimligt att HFD inte ansåg att tolkningarna stred mot legalitetsprincipen. Att ha olika uppfattningar om vilka tolkningar i det enskilda fallet som är förenliga utifrån legalitetsprincipen torde enligt mig vara mer rimligt än att HFD godtyckligt väljer att legalitetsprincipen kan förbises i vissa fall. Detta hindrar inte att man kan vara av åsikten att HFD i ett konkret fall gjort en tolkning som kan ifrågasättas utifrån legalitetsprincipen eller att det blir svårt att avgöra om vilka tolkningsargument som är förenliga med legalitetsprincipen om dessa varierar hos HFD.

Min slutsats är sammanfattningsvis att legalitetsprincipen är grundlagsförankrad, främst genom föreskriftskravet och retroaktivitetsförbudet. Legalitetsprincipen ställer genom föreskriftskravet ett konstitutionellt krav på att tolkningen av skatteföreskrifter måste ske med objektivt stöd i lagtextens ordalydelse. Detta kan närmare preciseras som att tolkningen måste rymmas inom mängden rimliga tolkningar. Ifall en tolkning föranleder en tillämpning som går utanför mängden rimliga tolkningar är den tillämpningen således grundlagsstridig. HFD får vidare precisera vilka tolkningar som ryms inom mängden rimliga tolkningar eller vilka tolkningsargument som får godtas med beaktande av legalitetsprincipen. Utifrån min utredning torde t.ex. då förarbeten kunna användas, förutsatt att de har objektivt stöd i lagtextens ordalydelse. I övrigt kan HFD:s tolkningar självklart ifrågasättas som tillräckligt tillfredställande utifrån legalitetsprincipen i enskilda fall. Detta bör dock inte påverka legalitetsprincipens karaktär. Om nya skatteföreskrifter stiftats eller gamla skatteföreskrifter ändras och lagtextens formulering väcker tolkningssvårigheter måste lagtexten i så hög utsträckning som möjligt tolkas utifrån en bedömning om hur HFD skulle avgöra samma fråga.

5.2 SKV:s ställningstaganden

- Vilken betydelse kan SKV:s tolkningar i sina ställningstaganden antas få på den faktiska beskattningen?

För att besvara ovanstående frågeställning måste SKV:s ställningstaganden först rättsligt beskrivas vilket jag har avsett att göra i avsnitt 3.3. Av min utredning framkommer det att SKV:s ställningstaganden, precis som deras allmänna råd, inte är bindande.²⁷⁸ Det kan jämföras med SKV:s verkställighetsföreskrifter som är bindande då de utgör rättsregler som meddelats enligt 8 kap. RF.²⁷⁹

Enligt Hultqvist räcker det att konstatera SKV:s allmänna råd som icke-bindande för att beskriva deras rättsliga karaktär utifrån ett konstitutionellt perspektiv. Innebärande att eftersom de inte är bindande måste de inte följas. Enligt Hultqvists resonemang bör den slutsatsen även kunna tas avseende SKV:s ställningstaganden då även dessa inte är bindande. Pahlsson är dock av en annan syn och enligt honom räcker det inte att beskriva SKV:s allmänna råd som icke-bindande för att rätteligen beskriva deras rättsliga karaktär. Han redogör för att det kan finnas ett behov av att se på SKV:s allmänna råd utifrån ett nyanserat synsätt med beaktande av deras faktiska betydelse vid rättstillämpningen.²⁸⁰

Med särskild hänsyn till ställningstagandens syfte och användningsområde anser jag att det finns starka skäl till att se på dessa utifrån ett nyanserat synsätt. SKV:s ställningstaganden ger uttryck för SKV:s uppfattning av vad som utgör gällande rätt i en viss fråga. Ställningstaganden syftas sedan primärt till att användas internt av SKV:s handläggare för att uppnå en enhetlig och likformig rättstillämpning inom SKV.²⁸¹ SKV:s

²⁷⁸ Se avsnitt 3.3.

²⁷⁹ Se avsnitt 2.2.

²⁸⁰ Se avsnitt 3.3.

²⁸¹ Se avsnitt 3.2.

ställningstaganden kan således ses som styrdokument för SKV:s handläggare gällande hur en skatterättslig fråga ska bedömas. Utifrån ett likabehandlingsperspektiv blir det därmed svårt att argumentera emot idén om SKV:s ställningstaganden och som jag nämnt i min utredning kommer likabehandlingsprincipen också till uttryck i RF. Det problematiska utifrån ett konstitutionellt perspektiv är när SKV ger uttryck för en felaktig uppfattning om vad som är gällande rätt i sina ställningstaganden och uppfattningen får verkan på tillämpningen. Både Hultqvist och Alhager har gett uttryck för att likabehandlingsprincipen är underställd legalitetsprincipen. Det anser jag är rimligt då likformighetsskäl inte kan motivera en beskattning som inte följer av lagstiftningen.

Hultqvist har framfört att även om allmänna råd inte behöver följas kan det finnas en benägenhet, främst utifrån två skäl, att göra det. Det första innebärande att det allmänna rådet ger uttryck för en högst rimlig uppfattning om lagbestämmelsen och det andra genom ett syfte om att slå fast en norm för att bidra till en enhetlig och likformig rättstillämpning. Hultqvist har framfört att det inte är lika problematiskt när SKV ger uttryck för vad som är gällande rätt som när de slår fast en norm för en enhetlig och likformig rättstillämpning. Detta eftersom i det första fallet avser SKV endast att förmedla kunskap om gällande rätt medan i det andra fallet kan likformigheten ges större vikt än en självständig prövning av vad som är den rimligaste tolkningen av en lagbestämmelse. I anslutning till det redogör Hultqvist sin syn på i vilken mån SKV:s handläggare bör beakta de allmänna råden i sin tillämpning. Han uttrycker att det inte finns någon bestämmelse som ålägger handläggaren en sådan skyldighet och att en sådan bestämmelse troligtvis inte skulle vara tillåten med hänsyn till att beskattning är myndighetsutövning som grundas på föreskrifter i lag. Därför menar han att varje handläggare får grunda sin uppfattning om vad som är lämpligast i varje enskilt fall.²⁸²

²⁸² Se avsnitt 3.3.

Det är utifrån ovanstående redogörelse som jag tycker det är avgörande att göra en distinktion mellan SKV:s allmänna råd, som Hultqvist resonerar kring, och deras ställningstaganden. SKV:s ställningstaganden syftar inte till att beskriva hur någon kan eller bör handla i ett visst avseende,²⁸³ utan syftar som sagt till att vara styrande för SKV:s verksamhet. När SKV således ger uttryck för vad som är gällande rätt i ett ställningstagande så förmedlar de inte bara kunskap om vad som är gällande rätt utan de uttrycker även hur denna ska tillämpas av SKV:s handläggare i konkreta fall. Det framkommer inte bara utifrån syftet med ställningstaganden utan har även uttryckligen framförts av Sjökvist när SKV först började publicera sina ställningstaganden.²⁸⁴ Den beskrivning som Hultqvist således ger avseende hur de allmänna råden ska beaktas av SKV:s handläggare kan inte anses överensstämma med användningsområdet för SKV:s ställningstaganden.

SKV:s ställningstaganden har både deskriptiva och normativa inslag för att uppnå en enhetlig och likformig rättstillämpning inom myndigheten med en smärre möjlighet för SKV:s handläggare att avvika från ställningstagandena i ett konkret fall. Även om någon bestämmelse inte ålägger SKV:s handläggare en bundenhet att följa dessa, måste ställningstagandenas karaktär skapa en minst sagt hög benägenhet att följa dessa. Ifall SKV således ger uttryck för en tolkning i sina ställningstaganden som inte förenlig med legalitetsprincipen kommer denna tolkning enhetligt att tillämpas i konkreta beskattningsbeslut. Det är först när en ev. fråga prövas och avgörs av domstol som ställningstagandens karaktär som icke-bindande får någon reell betydelse. Jag måste poängtera här att jag inte anser att SKV:s ställningstaganden fått någon kvasibindande karaktär²⁸⁵ utifrån deras tillämpning i domstolarna. Av HFD 2017 ref. 41 tydliggörs att HFD normalt inte lägger någon större vikt vid SKV:s ställningstaganden som rättskälla för deras tillämpning. I alla fall inte när HFD är av en annan uppfattning om gällande rätt.²⁸⁶

²⁸³ Ibid. Särskilt beskrivningen av SKV:s allmänna råd.

²⁸⁴ Se avsnitt 3.1.

²⁸⁵ Se Pålssons beskrivning om ”kvasinormgivning” i avsnitt 3.3.

²⁸⁶ Se avsnitt 4.7.

Min slutsats är sammanfattningsvis att jag är av uppfattningen att SKV:s ställningstaganden får en stor betydelse för den faktiska beskattningen oberoende av sin rättsliga karaktär som icke-bindande. Detta med beaktande av ställningstagandens betydelse för rättstillämpningen på myndighetsnivå, inte på domstolsnivå. Jag anser att det kan argumenteras för att SKV:s ställningstaganden till sin karaktär, utifrån sitt syfte och användningsområde, indirekt innebär att legalitetsprincipen i viss utsträckning får ge vika till förmån för en enhetlig och likformig beskattning. Detta eftersom SKV:s ställningstaganden påverkar möjligheterna att i enskilda fall göra individuella bedömningar utifrån lagtexten. Med det sagt får dock förutsebarheten gällande hur SKV kommer att bedöma i det enskilda fallen anses ökas med ställningstaganden. Förutsebarhet är ett av de främsta rättssäkerhetsskäl som motiverar legalitetsprincipen. Det kan således även argumenteras för att ställningstaganden till sin karaktär bejakar legalitetsprincipen genom dess förutsebarhet på myndighetsnivå. Men eftersom förutsättningarna för individuella bedömningar minskar anser jag att det är av särskild stor vikt att SKV säkerställer att deras tolkningar ryms inom mängden rimliga tolkningar när de utformar sina ställningstaganden.

5.3 SKV:s ställningstaganden och legalitetsprincipen

- Utifrån svaret på den första frågeställningen. Kan SKV:s ställningstagande avseende F-skatt anses vara konstitutionellt oförenlig utifrån den tolkning som SKV gav uttryck för efter ändringen av 13 kap. 1 § IL?

Med facit i hand är det numera klart att ändringen av 13 kap. 1 § IL inte medförde någon förändring av rättsläget avseende möjligheten att bedriva styrelsearbete som näringsverksamhet. Åtminstone enligt HFD:s bedömning i HFD 2017 ref. 41.

För att avgöra om SKV:s ställningstagande avseende F-skatt var konstitutionellt oförenlig vid dess utfärdande krävs att SKV:s tolkning av 13 kap. 1 § inte kan anses rymma inom mängden rimliga tolkningar av lagtexten. Ändringen av bestämmelsen innebar att ett andra stycke infördes där tre omständigheter uttrycks som särskilt betydelsefulla för självständighetsbedömningen. Enligt lagtexten ska det numera särskilt beaktas vad uppdragstagaren och uppdragsgivaren avtalat, omfattningen av uppdragstagarens beroende av uppdragsgivaren och i vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i dennes verksamhet.²⁸⁷ Tidigare hade bestämmelsen inte närmre uttryckt hur självständigheten skulle avgöras och HFD hade därför genom rättspraxis utvecklat olika kriterier som efter en helhetsbedömning i det enskilda fallet skulle kunna ligga till stöd för självständighetsbedömningen. Dessa kriterier viktades olika och kunde även variera beroende på bransch eller yrkeskategori.²⁸⁸

Lagrådet anförde i sitt yttrande att lagändringen snarast ansågs innebära en kodifiering av rättspraxis. Jag håller inte med om det. Det kan inte endast ses som en kodifiering av rättspraxis när rättspraxis ger uttryck för en helhetsbedömning av omständigheterna där omständigheternas betydelse viktas olika och kan variera med hänsyn till bransch eller yrkeskategori.²⁸⁹ Numera uttrycker lagtexten vilka omständigheter som ska få särskild betydelse. Ingenting i lagtexten talar för att omständigheter ska viktas olika beroende på bransch eller yrkeskategori. Enligt lagtexten ska det särskilt beaktas de tre nämnda faktorerna och jag ser lagtexten som klar i det avseendet. Lagtexten har avvikande inslag från rättspraxis och är tillräckligt klar och tydlig för att man ska bortse från de inslagen i rättspraxis som avviker från lagtexten. Detta innebär inte att rättspraxisen förlorat betydelse. Eftersom satsen är formulerad som ”*särskilt beaktas*” tyder lagtexten på att även andra faktorer ska ligga till grund för bedömningen. Här spelar rättspraxis stor roll

²⁸⁷ Se avsnitt 4.3.3.

²⁸⁸ Ibid.

²⁸⁹ Ibid.

och förarbetena uttrycker även att avsikten varit att en helhetsbedömning fortfarande ska göras²⁹⁰ som jag då menar har objektivt stöd i lagtexten.

SKV tolkade i sitt ställningstagande avseende F-skatt att den nya lydelsen av 13 kap. 1 § innebar att styrelsearbete, förutsatt att det inte var hänförligt till eget eller närståendes ägande i bolaget, kunde utgöra näringsverksamhet. Antingen som ett led i en bedriven konsultverksamhet eller som egen verksamhetsgren om det fortlöpande fanns minst tre sådana uppdrag.²⁹¹

Är då SKV:s tolkning rimlig till följd av lagändringen? Enligt rättspraxis som föregick ändringen av 13 kap. 1 § ansågs styrelsearbete vara av sådan särskild personlig karaktär att om inte väldigt speciella förutsättningar förelåg skulle det bortses från bolaget som uppburit ersättningen och beskatta ägaren personligen. En stor del av motiveringen till att styrelsearbete ansetts vara av sådan personlig karaktär härrör från att styrelseuppdrag endast kan innehas av en fysisk person enligt ÄABL där några förändringar av vikt har inte skett i förhållande till nuvarande ABL. Rättspraxisen som ger uttryck för detta synsätt har sin grund i tidigt 90-tal.²⁹²

Thorell kritiserade SKV:s ställningstagande då han ansåg att ändringen av lagtexten inte utformats på ett tillräckligt klart sätt för att ändra den då gällande rätten som utvecklats genom etablerad rättspraxis. Han menar att även om avtalet mellan parterna särskilt ska beaktas så styrs ett styrelseuppdrags innehåll av lag. Han uttryckte även att det inte fanns något klart stöd i förarbetena för att frånga den då gällande rätten. Erasmie & Beyer delade inte Thorells syn utan anförde att lagstiftaren klart uttalat sina intentioner med en önskan att frånga det dåvarande rättsläget och sänka tröskeln för näringsverksamhetsbegreppet, vilket lagtextens ordalydelse medgav. Enligt dem medger lagtexten att bestämmelsen tolkas så att om

²⁹⁰ Se avsnitt 4.5.

²⁹¹ Se avsnitt 4.6.

²⁹² Se avsnitt 4.4.

parterna haft för avsikt att uppdraget ska ingå i en av uppdragstagarens bedrivna näringsverksamhet så ska det normalt respekteras.²⁹³

Jag medger att ändringen av bestämmelsen inte tog sikte på de omständigheter som varit styrande för rättspraxisen på 90-talet. Det är dock lagtexten som är styrande för beskattningen. Lagtexten ger uttryck för en förändring av hur självständighetsbedömningen ska göras. Numera ska det särskilt beaktas de omständigheter som uttrycks i lagtexten för att avgöra huruvida en verksamhet är tillräckligt självständig. En sådan lagstadgad skyldighet fanns inte vid tiden för när HFD utvecklade sin praxis och HFD var inte bundna till att särskilt beakta vissa uttryckta kriterier. Jag tycker således det fanns fog för SKV att se till rättsläget som förändrat i och med lagändringen. Detta stärks ytterligare av lagstiftarens intentioner som på ett tydligt sätt uttalat en önskan om att förändra rättsläget, vilket lagtexten ger utrymme för.

Att SKV tolkade den nya bestämmelsen som att ökade möjligheter fanns för att bedriva styrelsearbete som näringsverksamhet på ett sätt som inte medgavs av äldre praxis tycker jag inte är en orimlig tolkning av 13 kap. 1 §. Att ställningstagandet även uttryckte styrelseledamotens ägande eller indirekta ägande tillsammans med ett minst antal uppdrag som avgörande för bedömningen kan ifrågasättas då det är kriterier som SKV själv uppställt. Lagtexten, tillsammans med förarbeten, medger dock att självständighetsrekvisitet avgörs fortfarande utifrån en helhetsbedömning med särskilt beaktande av vissa omständigheter. De rekvisit som SKV ställer upp tycker jag är rimliga krav för att styrelsearbete ska anses vara tillräckligt självständigt för att utgöra näringsverksamhet och medges av lagtextens ordalydelse av självständighetsrekvisitet som en bedömningsfråga.

Min slutsats är därför att SKV:s tolkning som de gav uttryck för i ställningstagande avseende F-skatt efter ändringen av 13 kap. 1 § inte kan

²⁹³ Se avsnitt 4.6.

anses vara konstitutionellt oförenlig utifrån min slutsats i den första frågeställningen.

5.4 Styrelsearbete som enskild näringsverksamhet

- Innebär HFD 2017 ref. 41 att det numera inte är möjligt för enskilda näringsidkare att bedriva styrelsearbete på det sätt som SKV tolkar näringsverksamhetsbegreppet till följd av domen?
 - Om ovanstående frågeställning besvaras nekande. Kan SKV:s tolkning anses vara oförenlig med legalitetsprincipen?

Jag kan börja med att konstatera, vilket denna uppsats tydligt visar, beskattning är förbehållet lagstiftning. SKV:s tolkningar kan därmed inte medföra några rättsliga beskattningsekvenser som inte redan följer av lagstiftning. Med det sagt har jag däremot tidigare framfört min uppfattning av att SKV:s tolkningar får en stor faktisk betydelse vid deras tillämpning av skatteföreskrifter.²⁹⁴

Avgörande för huruvida det är möjligt att bedriva styrelsearbete som enskild näringsverksamhet får helt grundas på lydelsen av 13 kap. 1 § IL med särskilt beaktande av hur HFD efter 2017 ref. 41 preciserat det rimliga tolkningsutrymmet av lagtexten. För att avgöra ovanstående frågeställningar måste det således först göras en bedömning huruvida styrelsearbete som enskild näringsverksamhet kan anses omfattas av HFD:s avgörande.

Redan i min bakgrund framhäver jag att rättsfrågan i HFD 2017 ref. 41 var huruvida beskattning skulle ske hos styrelseledamotens aktiebolag enligt avtal eller hos ledamoten som inkomst av tjänst. HFD resonerade kring huruvida lagändringen medfört någon förändring av rättsläget avseende beskattning av styrelseledamöter. De motiverade i ett kort domskäl att någon

²⁹⁴ Se avsnitt 5.1 & 5.2.

förändring av rättsläget inte skett eftersom lagändringen tog sikte på andra omständigheter än de som varit styrande för äldre rättspraxis, dvs. ABL:s reglering av styrelseuppdraget. HFD menade därför att äldre praxis alltså är gällande.²⁹⁵ Förutsättningarna för att bedriva styrelsearbete som enskild näringsverksamhet har varken i detta fall eller i tidigare fall prövats av HFD.²⁹⁶

Frågan är då om det finns några skillnader i bedömningen av näringsverksamhetsbegreppet mellan dessa två olika sätt att bedriva näringsverksamhet. Utredningen som föregick ändringen av 13 kap. 1 § kände ett behov av att dela upp självständighetsrekvisitets bedömning i rättspraxis mellan fall som avsåg enskild näringsverksamhet respektive juridiska personer. Detta eftersom de menade att förhållanden mellan enskild näringsverksamhet och t.ex. aktiebolag är annorlunda. Enligt utredningen grundas helhetsbedömningen för fysiska personer främst på om omständigheterna är sådana som generellt karakteriserar en näringsverksamhet respektive ett anställningsförhållande. Där är den primära frågan om den enskilda näringsidkaren varit så pass självständig i förhållande till uppdragsgivaren att inkomsten kan anses härröra från näringsverksamhet. Vid prövningen i förhållande till aktiebolag så är den relevanta frågan om verksamheten verkligen bedrivits av bolaget och inte ägaren personligen. Där resulterar svaret i att inkomsten antingen ska beskattas hos aktiebolaget eller hos ägaren som inkomst av tjänst.²⁹⁷

Ovannämnda talar således för att det finns generella bedömningsskillnader mellan dessa olika sätt att bedriva näringsverksamhet. Att fastställa den fysiska personen som rätt skattesubjekt istället för bolaget utifrån uppdragets personliga karaktär, som primärt grundas på att uppdraget endast kan innehas av en fysisk person, är en sak. Om en fysisk person bedriver verksamhet som är så pass självständig att dess karaktär närmre påminner om en

²⁹⁵ Se avsnitt 4.7.

²⁹⁶ Se avsnitt 4.8.

²⁹⁷ Se avsnitt 4.5.

näringsverksamhet än ett anställningsförhållande är en annan sak. Ett sådant synsätt har även framförts av Rydin som starkt kritiserar SKV:s uttalande där de drar enskilda näringsidkare och aktiebolag över en kam till följd av HFD 2017 ref. 41. Han menar att regleringen i ABL får en mindre betydelse när frågan redan gäller en fysisk person och vilket inkomstslag ersättningen ska anses tillhöra. Där är det helt rekvisiten i 13 kap. 1 § som blir styrande.²⁹⁸

Min slutsats är sammanfattningsvis att HFD 2017 ref. 41 inte kan anses ha fått till följd att styrelsearbete numera inte kan bedrivas som enskild näringsverksamhet på det sätt som SKV uttalat. Jag menar att rättsläget där får ses som oklart idag eftersom frågan inte kan anses ha prövats av HFD.

Innebär detta att SKV:s tolknings strider mot legalitetsprincipen? För det måste tolkningen som tidigare sagt anses vara en orimlig tolkning av lydelsen i 13 kap. 1 § IL. Lagtexten där kan inte ses som annat än mångtydig då den ger upphov till bedömningar i de enskilda fallen. Lagtexten har dock preciserats genom att tillämparna måste beakta vissa särskilda kriterier för självständighetsbedömningen. Denna, samt övriga rekvisit i bestämmelsen, är som sagt emellertid menade till att ligga till grund för en bedömning i de enskilda fallen vilket innebär att mängden rimliga tolkningar är vittgående. Det är av den anledningen som rättspraxis har varit helt styrande för utvecklingen av hur dessa rekvisit ska bedömas. Eftersom HFD inte prövat frågan än och jag ser rättsläget som oklart kan SKV:s tolkning heller inte ses som tillräckligt orimlig för att vara i strid med legalitetsprincipen. Denna situation kan således ses som en sådan där legalitetsprincipen brister i sin genomslagskraft pga. bristande bestämdhet.

Förhoppningsvis kommer det något avgörande inom en snar framtid som kan ge de rättsliga förutsättningarna för när styrelsearbete kan anses utgöra näringsverksamhet för enskilda. Fram till dess torde SKV grunda sina bedömningar på lagtexten och hur denna i övrigt preciserats av HFD och inte tillmäta HFD 2017 ref. 41 avgörande betydelse då de rättsliga

²⁹⁸ Se avsnitt 4.8.

förutsättningarna där var annorlunda. Med tanke på de ev. konsekvenserna som SKV:s tolkning kan föranleda är det däremot väldigt tvivelaktigt om deras tolkning kan anses vara tillräckligt sakligt motiverad enligt 1 kap. 9 § RF.²⁹⁹

5.5 Sammanfattande slutsats

Utifrån svaren på ovanstående frågeställningar har jag uppfyllt syftet med uppsatsen. Jag har framfört att SKV:s båda tolkningar är förenliga med de konstitutionella krav som följer av legalitetsprincipen. Detta främst med anledningen av 13 kap. 1 § IL:s formulering som ger utrymme för en stor mängd rimliga tolkningar. Jag har vidare besvarat vilken betydelse SKV:s tolkningar i sina ställningstaganden kan antas få på den faktiska beskattningen. Jag har tydligt framfört att jag är av uppfattningen att SKV:s tolkningar i sina ställningstaganden får en stor betydelse för den faktiska beskattningen.

²⁹⁹ Se avsnitt 3.4.

Käll- och litteraturförteckning

Källor

Offentligt tryck

Utredningsbetänkanden

SOU 1972:15 Ny regeringsform, ny riksdagsordning

SOU 1997:2 Inkomstskattelag del I-III.

SOU 2008:42 Normgivningsmakten.

SOU 2008:76 F-skatt åt flera.

Propositioner och regeringsskrivelser

Dir. 2007:116 Översyn av kraven för F-skatt m.m.

Prop. 1973:90 Kungl. Maj:ts proposition med förslag till ny regeringsform och ny riksdagsordning m.m.

Prop. 1978/79:195 Om förstärkt skydd för fri- och rättigheter m.m.

Prop. 1989/90:110 Om reformerad inkomst- och företagsbeskattning.

Prop. 1999/00:2 Inkomstskattelagen.

Prop. 2002/03:99 Det nya Skatteverket.

Prop. 2008/09:62 F-skatt åt fler.

Prop. 2009/10:80 En reformerad grundlag.

Elektroniska källor

SKV:sHandledning för beskattning av inkomst 2014 (SKV 399) del 1:
2014-08-01:

<https://www4.skatteverket.se/download/18.22f626eb14fb326a4b659f3/1441850645589/3990-3_++del_+1.pdf>

Besökt: 2018-12-07

SKV:s Rättsliga vägledning, Ställningstaganden: <

<https://www4.skatteverket.se/download/18.22f626eb14fb326a4b659f3/1441850645589/3990->

3_++del_+1.pdf<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/121.html>>,
Besökt: 2018-12-07

SKV:s Rättsliga vägledning, Allmänna råd:
<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/28.html>>,
Besökt: 2018-12-09

SKV:s Ställningstagande: 2008-12-11, Dnr: 131 751308–08/111
<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/329051.html?date=2008-12-11>>,
Besökt: 2018-12-10.

SKV:s Rättsfallskommentar: 2017-06-09, Dnr: 202 278405–17/111
<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/362447.html?date=2017-06-29>>, besökt: 2018-12-10

Hultqvist, Om beredningsprocessen för skattelag, Svenskt näringsliv:
<https://www.svensktnaringsliv.se/migration_catalog/Rapporter_och_opinionsmaterial/Rapporter/om-beredningsprocessen-for-skattelagpdf_598420.html/BINARY/Om%20beredningsprocessen%20f%C3%B6r%20skattelag.pdf>
Besökt: 2018-12-13.

Litteratur

Böcker

Andersson, Mari – Saldén Enérus, Anita & Tivéus, Ulf –
Inkomstskattelagen: En kommentar. Del 1, 1-28 kap, upplaga 18,
Stockholm: Norstedts Juridik AB (2018).

Asp, Peter – Ulväng, Magnus & Jareborg, Nils – *Kriminalrättens grunder*,
upplaga 2, Uppsala: Iustus Förlag AB (2013).

Ekelöf, Per Olof & Boman, Robert – *Rättegång I*, upplaga 7, Stockholm:
Norstedts Förlag AB (1990).

Eriksson, Asbjörn – *Praktisk beskattningsrätt: Lärobok i
inkomstbeskattning*, upplaga 25, Lund: Studentlitteratur AB (2018).

Hellner, Jan – *Rättsteori – En introduktion*, Stockholm: Stiftelsen
Juristförlaget vid Stockholms universitet (1988).

Hultqvist, Anders – *Legalitetsprincipen: vid inkomstbeskattningen*,
Stockholm: Juristförlaget JF AB (1995).

Korling, Fredric & Zamboni, Mauro – *Juridisk metodlära*, upplaga 1, Lund:
Studentlitteratur AB (2013).

Ljungman, Seve – *Om skattefordran och skatterestitution*, Uppsala: Almqvist & Wiksell (1947).

Lodin, Sven-Olof – Lindencrona, Gustaf – Melz, Peter – Silfverberg, Christer & Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt. Del 1*, upplaga 16, Lund: Studentlitteratur AB (2017).

Peczenik, Aleksander – *Juridikens metodproblem: rättskällelära och lagtolkning*, upplaga 2, Stockholm: Almqvist & Wiksell Förlag AB (1980).

Påhlsson, Robert – *Riksskatteverkets rekommendationer: allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet*, Uppsala: Iustus Förlag AB (1995).

Påhlsson, Robert – *Konstitutionell Skatterätt*, upplaga 4, Uppsala: Iustus Förlag AB (2018).

Rydin, Urban & Båvall, Bertil – *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, upplaga 3, Stockholm: Norstedts Juridik AB (2012).

Staaf, Annika – Nyström, Birgitta & Zanderin, Lars – *Rätt och Rättssystem: en introduktion för professionsutbildningar*, upplaga 2, Stockholm: Liber AB (2016).

Tjernberg, Mats – *Skatterättslig tolkning*, upplaga 1, Uppsala: Iustus Förlag AB (2018).

Artiklar

Alhager, Magnus (1998), 'Administrativ praxis och tolkning av skattelag.' *Skattenytt* s. 567-576.

Bergström, Sture (1995) 'RSVs verkställighetsföreskrifter ur statsrättslig synvinkel.' *Skattenytt* s. 418-438.

Bergström, Sture (1997) 'A 14 Tolkning och tillämpning av skattelag.' *Skattenytt* s. 351-352.

Bexhed, Jan-Mikael (1993) 'Retroaktiv skattelagstiftning – kan regeringsformens förbud kringgås?' *Skattenytt* s. 153-180.

Beyer, Carl (2017) 'Återigen om möjligheten att utföra styrelseuppdrag genom bolag med skattemässig verkan – tillbaka till 90-talet.' *Skattenytt* s. 774-784.

Dahlberg, Mattias (2004) 'Om principer vid tolkningen av skattelag.' *Skattenytt* s. 664-666.

Erasmie, Anders & Beyer, Carl (2011) 'Möjlighet att utföra styrelseuppdrag genom bolag.' *Skattenytt* s. 523-528.

- Forssén, Björn, (2017) 'Styrelseproffs med flera och F-skatten', *Balans Fördjupning #5* s. 20-23.
- Hultqvist, Anders, (2013) 'Legalitetsprincipen och lagtolkning – några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet.' *Skattenytt* s. 10-21.
- Hultqvist, Anders (2016) 'Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen.' *Skattenytt* s. 730-748.
- Johansson, Åsa (2017) 'Skatteverkets arbete med enhetlig rättstillämpning och Rättslig vägledning.' *Skattenytt* s. 535-538.
- Kleist, David, (2016) 'Inkomstallokering mellan ägare och bolag.' *Skattenytt Akademiskt nr* s. 3-52.
- Lodin, Sven-Olof (2007) 'Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning.' *Skattenytt* s. 477-490.
- Melbi, Ingrid (2005) 'Skatteverkets styrsignaler.' *Skattenytt* s. 249-251.
- Nergelius, Joakim (1996) 'Om grundlagstolkning, grundlagsvänlig lagtolkning och åsidosättande av grundlagsstridig lag.' *SvJT* 1996 s. 835-870.
- Nyquist, Kerstin (1995) 'Beskattning av styrelsearvoden.' *Skattenytt* 1995 s. 189-192.
- Påhlsson, Robert (1997) 'RSV:s rekommendationer och legalitetsprincipen.' *Skattenytt* s. 40-46.
- Påhlsson, Robert (2006) 'Skatteverkets styrsignaler – en ny blomma i regelrabatten.' *Skattenytt* s. 401-418.
- Påhlsson, Robert (2014) 'Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen.' *Skattenytt* 2014 s. 554-570.
- Rydin, Urban (2012) 'Är Sverige inte längre en rättsstat på skatteområdet? – en analys av tre nyligen avgjorda domar i HFD.' *Skattenytt* s. 160-172.
- Rydin, Urban, HFD:s dom om beskattning av styrelseuppdrag, några kommentarer, *Skattenytt* 2018 s. 46
- Sjökvist, Björne (2005) 'Rättslig styrning och rättsligt stöd i det nya Skatteverket.' *Skattenytt* s. 4-12.
- Sjökvist, Björne (2005) 'Skatteverkets styrsignaler – replik.' *Skattenytt* s. 486.

Tapani Klami, Hannu (1990) 'Något om Ekelöfs teleologiska metod.' *SvJT* s. 226-232.

Thorell, Per (2010) 'Beskattning av styrelsearvoden.' *Skattenytt* s. 513-523.

Tikka, Kari S. (2004) 'Om principer vid tolkningen av skattelag.' *Skattenytt* s. 656-663.

Tjernberg, Mats (2003) 'Regeringsrättens strikta lagtolkning.' *Skattenytt* s. 14-22.

Tjernberg, Mats (2016) 'Skatterättslig tolkning på inkomstbeskattningens område – lagen i sitt systematiska sammanhang och vid (uppenbara) felformuleringar.' *Skattenytt* s. 167-184.

Rättsfallsförteckning

Högsta förvaltningsdomstolen (tidigare Regeringsrätten)

RÅ 1992 ref. 10.

RÅ 1993 ref. 55.

RÅ 1999 not 245.

RÅ 2000 not 187.

HFD 2011 ref. 79.

HFD 2011 not 86.

HFD 2012 not 48.

HFD 2015 ref. 30.

HFD 2017 ref. 8.

HFD 2017 ref. 41.

HFD 2018 ref. 19.