



JURIDISKA FAKULTETEN

vid Lunds universitet

Simon Bärnevåg Åhlin

## ”Arbete på annan ort”

En utredning i ljuset av HFD 2018 ref. 31 avseende beskattning enligt

57 kap. 4 § första stycket 2 p. IL

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet

30 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin för examen: VT19

# Innehåll

<b>SUMMARY</b>	<b>4</b>
<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>6</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>8</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>9</b>
1.1 Problembakgrund	9
1.2 Syfte och frågeställningar	11
1.3 Avgränsningar	12
1.4 Metod och material	13
1.5 Disposition	14
<b>2 GRUNDER FÖR SKATTEUTTAGANDE</b>	<b>16</b>
2.1 Inledning	16
2.2 Tolkning av skattelag	18
2.3 Legalitetsprincipens innebörd	20
2.3.1 Förutsebarhetskravet	21
2.3.2 Bestämmdhetskravet	23
2.3.3 Analogiförbudet	24
2.4 Neutralitets- och likformighetsprinciperna	24
2.5 Kringgående av skattelag	26
<b>3 FÅMANSFÖRETAGSREGLERNA</b>	<b>28</b>
3.1 Inledning	28
3.2 Bakgrund och syfte	28
3.3 Fåmanföretagsrättsliga definitioner	30
3.3.1 Grund-, subsidiär- och utvidgad definition	30
3.3.2 Fåmanshandelsbolag	32
3.3.3 Utländska företag	32
3.3.4 Närstående	33
3.3.5 Delägare och företagsledare	33
3.4 Reglernas tillämpningsområde	34
3.4.1 Delningsreglerna: i vilket inkomstslag ska beskattningen ske?	34

3.4.2	Kvalificerad andel	35
3.4.3	Utomståenderegeln	38
<b>4</b>	<b>VERKSAM I BETYDANDE OMFATTNING</b>	<b>40</b>
4.1	Inledning	40
4.2	Lagstiftarens syfte	40
4.3	Rekvisitet "verksam i betydande omfattning" i tidigare praxis	42
4.4	Redogörelse för rekvisitet "verksam i betydande omfattning"	45
<b>5</b>	<b>ARBETE I ETT ANNAT FÖRETAG</b>	<b>48</b>
5.1	Inledning	48
5.2	Betydelsen för vinstgenereringen: den kvalitativa bedömningen	48
5.3	Verksamhetskravet utifrån ordalydelsen i 57 kap. 4 § första stycket 2 p. IL	49
5.4	HFD 2018 ref. 31: "HFD och riskkapitalisterna"	55
5.4.1	Allmänt om riskkapital och bakgrund till målet	55
5.4.2	HFD 2018 ref. 31	59
5.4.3	Analys av HFD 2018 ref. 31	60
5.4.4	HFD 2013 ref. 11 (I)	62
5.4.5	Analys och diskussion av av HFD 2013 ref. 11 (I) i ljuset av HFD 2018 ref. 31	63
5.5	HFD:s möjligheter till utvidgning av en bestämmelses tillämpningsområde	67
5.6	Rättsläget: var är vi nu?	72
<b>6</b>	<b>SAMMANFATTANDE SLUTSATSER</b>	<b>75</b>
	<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>77</b>
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>82</b>

# Summary

Since the Swedish Tax Agency first pursued the key people behind the venture capital funds regarding the high income they receive as dividend, in the form of so-called carried interest, has a legislative development gained momentum in the Swedish tax law area. After the Swedish Tax Agency initially was denied leave to appeal, they opted for a new strategy to access this high income, through the framework of close companies.

The Swedish Tax Agency now begun to argue that those who are active in the venture capital funds and assist with e.g. counseling should be taxed on the basis of the provision in chapter 57. section 4, first paragraph, 2 p. IL, despite the fact that the persons are neither employed by the close company, who receives the income or neither in a close company on the whole. Such an argumentation meant that the Supreme Administrative Court in ruling HFD ref. 31 had to decide whether such interpretation of the provision is in accordance with applicable law and prevailing principles that apply to interpretation of tax law.

The principle of legality has a central importance in the Swedish tax law area and, with its foundation in the Instrument of Government, it imposes constitutional requirements for legislation, as well as the interpretation and application of tax regulations. According to the legality principle, tax regulations can not be interpreted and applied without it having objective support in the wording of the law. The principle of neutrality and the principle of non-discrimination are two other principles of great importance when it comes to the interpretation and application of tax law.

Based on the framework of, in particular, the principle of legality, has the Supreme Administrative Court in its ruling from 2018 nevertheless undertaken an extensive interpretation of the framework of close companies regarding whether a person can be considered active in a company based on

work made through another company. The Supreme Administrative Court has thus broadened the area of application, which, according to me and many more, is contrary to the principle of legality and the intention of the framework of close companies. I believe that a problem of this dignity is not something that the court should sort out, rather is it something that should fall back on the legislator, which in other cases has been made where the Supreme Administrative Court did not choose to apply a provision outside its wording, the legislator afterwards has made changes in the regulations.

# Sammanfattning

Sedan Skatteverket drog igång processerna mot nyckelpersonerna bakom riskkapitalfonderna och den höga inkomst de uppbär i form av s.k. carried interest har en rättsutveckling tagit fart på det skatterättsliga området. Efter att Skatteverket inledningsvis nekats prövningstillstånd valde de en ny linje för att komma åt denna höga inkomst, närmare bestämt genom fåmansföretagsreglerna.

Skatteverket menade nu att de som är verksamma inom riskkapitalfonderna och bistår med bl.a. rådgivning ska beskattas utifrån bestämmelsen i 57 kap. 4 § första stycket 2 p. IL trots att personerna varken är anställda i fåmansföretaget som uppbär inkomsten eller i ett fåmansföretag överhuvudtaget. En sådan argumentation innebar att HFD i sitt avgörande HFD 2018 ref. 31 var tvungen att ta ställning till om tolkning av bestämmelsen är förenlig med gällande rätt och rådande principer som gäller för tolkning av skattelag.

Legalitetsprincipen har en central betydelse inom skatterätten och ställer med sin förankring i Regeringsformen konstitutionella krav på normgivningen, samt tolkningen och tillämpningen av skatteföreskrifter. Dess krav på föreskrift innebär att skattelag inte får tolkas och tillämpas utan att det har ett objektivet stöd i lagtextens ordalydelse. Neutralitetsprincipen och likformighetsprincipen är två andra principer av stor vikt när det kommer till tolkning och tillämpning av skattelag.

Utifrån den ram som framförallt legalitetsprincipen uppställer har HFD i 2018 års mål ändå vidtagit en extensiv tolkning av fåmansföretagsreglerna och ansett att en person kan vara verksam i ett fåmansföretag genom arbete via ett annat företag än fåmansföretaget. HFD har därmed vidgat bestämmelsens tillämpningsområde, vilket enligt mig och många fler strider mot legalitetsprincipen och syftet med fåmansföretagsreglerna. Jag anser att en

problematik av den här digniteten inte är något som rättstillämparen ska avgöra, utan det är något som bör falla tillbaka på lagstiftaren som även skett i andra fall där HFD inte valt att tillämpa en bestämmelse utanför dess ordalydelse.

# Förkortningar

GP	General Partner
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
KamR	Kammarrätten
LP	Limited Partnership
Prop.	Proposition
RF	Regeringsformen (1974:152)
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SN	Skattenytt
SOU	Statens Offentliga Utredningar
SvSkT	Svensk Skattetidning



# 1 Inledning

## 1.1 Problembakgrund

Risikkapitalbranschen utgör idag en stor del av den svenska ekonomin. År 2013 hade risikkapitalbolagen en omsättning på 318 miljarder kronor, vilket då motsvarade 8 procent av Sveriges BNP.<sup>1</sup> Bolag som finansierar sin verksamhet med risikkapital brukar benämnas som public- och private equitybolag, där public equity innebär investering i noterade bolag medan private equity innebär investering i onoterade bolag.<sup>2</sup> Ett vanligt förekommande inslag inom risikkapitalverksamhet via private equity-fonder är att vinsten fördelas asymmetriskt, dvs. ”fondförvaltarna” i rådgivningsbolagen erhåller mer avkastning per investerat kapital än övriga investerare. Den vinst som genereras i private equity-fonder kan därför delas in i två typer av intäktsgupper: dels vinster som delas pro rata mellan de externa investerarna och de investerare som är knutna till rådgivningsbolagen, dels vinster som fördelas ojämnt mellan dessa grupper. Den senare är det som kallas för carried interest.<sup>3</sup>

Hösten 2010 uppdagades det att Skatteverket håller de svenskanknutna risikkapitalbolagen under luppen med fokus på beskattning av carried interest. Innan dess hade skatteverket accepterat att carried interest beskattades som utdelning på okvalificerade andelar i onoterat företag.<sup>4</sup> Skatteverket och risikkapitalbolagen har därefter länge stridit om hur den avkastning risikkapitalisterna erhåller, s.k. carried interest, ska klassificeras och beskattas. Utgångspunkten för processerna var de enskilda som varit aktiva med investeringsrådgivning, beslutsfattande eller liknande i private equity-fonder och deras ersättning. Skatteverket menade nu att carried interest skulle utgöra

---

<sup>1</sup> SVCA, Riskkapital på tre minuter, <http://www.svca.se/om-private-equity>.

<sup>2</sup> Nyman, m.fl., 2012, s. 17.

<sup>3</sup> Gunne, 2016 s. 215 och von Bahr, 2015, s. 45.

<sup>4</sup> Bergqvist m.fl., 2011, s. 332.

prestationsbaserad ersättning för det arbete som utförs inom ramen för de anställda i rådgivningsbolagen och var att se som arbetsgivaravgiftspliktig ersättning för arbete. Frågan hamnade tillslut hos HFD som valde att inte lämna prövningstillstånd.<sup>5</sup>

Svensk rätt innehåller inga uttryckliga regler för hur denna vinstandel, benämnd carried interest, ska beskattas. Det som gäller för sådan inkomst som på förhand är en bestämd vinstdelning mellan oberoende investerare enbart grundad på affärsmässiga (icke-skattemässiga) skäl är att den bör beskattas i inkomstslaget kapital. För att om möjligt omklassificera en inkomst krävs annars uttryckligt lagstöd, vilket här alltså saknas.<sup>6</sup> Som en del av denna intressekonflikt lade Finansdepartementet fram en utredning, vilken innehöll ett lagförslag om beskattningen av carried interest som skulle innebära en liknande beskattning enligt fåmansföretagsreglerna.<sup>7</sup> Lagförslaget drogs dock tillbaka med konsekvensen att rättsläget fortsatt förblev oklart och Skatteverket tillsammans med Förvaltningsdomstolarna ålades ett indirekt ansvar att komma fram till en lösning på detta beskattningsproblem. Skatteverket valde att istället låta domstolarna ta ställning till om delägarna ska beskattas enligt de särskilda bestämmelserna om beskattning av utdelningar och kapitalvinster på kvalificerade andelar i fåmansföretag i 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), med beskattning till viss del i inkomstslaget tjänst såsom ägare av fondens förvaltande bolag för deras ersättning.<sup>8</sup> Både Förvaltningsrätten och Kammarrätten i Stockholm gick på Skatteverkets linje. De grundläggande förutsättningarna för beskattning av kvalificerade andelar ansågs vara uppfyllda, vilket innebär att den enskilde varit verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag. Domarna överklagades till HFD som valde att meddela prövningstillstånd i ett fall och frågan som motiverade prövningstillståndet var följande:

---

<sup>5</sup> HFD, Mål nr 1058–1067-14, meddelat i Stockholm den 5 november 2014.

<sup>6</sup> Bergqvist m.fl., 2011, s. 340.

<sup>7</sup> Finansdepartementet, Promemoria Beskattning av vissa delägare i riskkapitalfonder, 2012-03-29

<sup>8</sup> Skatteverkets Pressmeddelande, Skatteverket fortsätter granska riskkapitalbranschen, 2014-11-14.

**”Fråga om en person kan anses verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag när denne är anställd i ett annat företag och inom ramen för denna anställning utför tjänster åt fåmansföretaget.”**

Den 4 juni 2018 meddelade HFD sin dom som efter tio år av utredningar och domstolsprocesser som möjligen skulle ge ett svar på frågan hur carried interest ska beskattas. HFD kom fram till att svaret på frågan ovan var ja, en person kan alltså anses vara verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag även när denne är anställd i ett annat företag och inom ramen för denna anställning utför tjänster åt fåmansföretaget. Domen ställer möjligen dock fler frågor än svar. Förutsättningarna för fåmansföretagsreglernas tillämpning är fler än vad domstolen prövade. För att vara verksam i betydande omfattning krävs också att den enskildes arbetsinsatser haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen. HFD valde att inte besvara denna fråga. Domstolarnas tolkning av 57 kap. 4 § första stycket 2 p. IL:s ordalydelse har ifrågasatts utifrån en rättssäkerhetssynpunkt och den skatterättsliga legalitetsprincipen.<sup>9</sup> Efter domen kvarstår flera frågetecken och det finns därför anledning att analysera om eller på vilket sätt en delägare kan anses vara verksam i betydande omfattning i sitt fåmansföretag när denna utfört arbete åt fåmansföretaget som anställd i ett annat fåmansföretag utifrån gällande rätt.

## **1.2 Syfte och frågeställningar**

Syftet med förevarande uppsats är att besvara den frågeställning som alla hoppades att HFD 2018 ref. 31 skulle ge svar på. Nämligen på vilket sätt, utifrån gällande rätt och etablerade skatterättsliga tolkningsmetoder, kan en delägare i ett fåmansföretag bedömas vara verksam i betydande omfattning enligt 57 kap. 4 § första stycket 2 p. IL:s ordalydelse på annat sätt än anställd i fåmansföretaget samt hur HFD:s dom förhåller sig till framförallt legalitetsprincipen.

---

<sup>9</sup> Se Tjernberg, 2017, s. 352 ff. och von Bahr, 2018, s. 630 ff.

Den för uppsatsen centrala frågeställningen kan formuleras på följande sätt:  
Kan arbete utfört i annat företag än fåmansföretaget leda till att en delägare i fåmansföretaget anses vara verksam i betydande omfattning i utifrån 57 kap. 4 § första stycket 2 p. IL?

Till den huvudsakliga frågeställningen kan två underliggande frågeställningar hänföras:

- Är en sådan tolkning förenlig med gällande rätt?
- Hur påverkar utgången i HFD 2018 ref. 31 rättsläget framöver?

### **1.3 Avgränsningar**

Till att börja med behandlar denna uppsats endast beskattning utifrån den svenska inkomstskattelagen och i synnerhet fåmansföretagsreglerna, vilket innebär att internationella skatterättsliga ramverk som EU-rätten och skatteavtalsrätten lämnas utanför uppsatsen. Fåmansföretagsreglerna är till sin utformning invecklade och omfattande. Det medför att övriga delar i 56 och 57 kap. IL endast kommer att beröras översiktligt i den mån det krävs för att uppnå förståelse för syftet samt reglernas funktion som särreglering för andelsägare i fåmansföretag. Detsamma gäller beskrivningen av grunderna för uttagande av skatt samt skatterättslig tolkning. Dessa delar syftar endast till att ge läsaren förståelse för hur skattesystemet är uppbyggt och hur det fungerar.

Uppsatsens syfte är att undersöka rekviritet ”verksam i betydande omfattning”, som en del av 57 kap. 4 § första stycket 2 p. IL och inte specifikt hur carried interest ska beskattas. Därför kommer endast en schematisk genomgång av riskkapitalstrukturerna företas för att möjliggöra för läsaren att förstå problematiken kring och bakom uppsatsens syfte. Skatteverket förde en argumentation utifrån principen om rättshandlingars verkliga innebörd i det inledande stadiet mot riskkapitalbolagen som de fick avslag på i KamR och där HFD sedermera inte valde att meddela prövningstillstånd. Någon

djupare diskussion utifrån ett upplägg av kringgåendekaraktär och utredning av rätt skattesubjekt inom riskkapitalbranschen kommer därför att lämnas utanför denna uppsats med anledning av att det inte är förenligt med syftet. En sådan utredning anser jag dessutom tar fokus från fåmansföretagsbeskattningsfrågan samt har behandlats av många andra efter att domarna i KamR föll. En översiktlig genomgång av principen för verklig innebörd kommer dock göras för att ha som analysunderlag till att påvisa en motsatt tolkning.

Vidare kommer endast mål från högsta instans att behandlas för att styrka något trots att frågan varit uppe för prövning i underinstanserna, eftersom det är endast de som har ett prejudikatvärde.

## 1.4 Metod och material

För att kunna besvara uppsatsens frågeställningar och uppfylla syftet kommer den klassiska rättsdogmatiska metoden att användas för att systematisera och tolka gällande rättskällor. Rättskällorna utgörs av lagstiftning, förarbeten, rättspraxis och juridisk doktrin.<sup>10</sup> Valet av den rättsdogmatiska metoden motiveras utifrån uppsatsens huvudsakliga syfte och att metoden anses vara lämpligast för att fastställa vad som utgör gällande rätt. Metoden innebär tillämpning av de allmänt accepterade rättskällorna för att utreda ett rättsligt problem. Jarleborg och Korling & Zamboni beskriver den rättsdogmatiska metoden som en rekonstruktion av rättssystemet.<sup>11</sup> I den rättsdogmatiska metoden rangordnas rättskällorna efter deras inbördes värde utifrån följande modell: lagstiftningen ”ska” beaktas, förarbeten och rättspraxis ”bör” beaktas medan slutligen doktrin ”får” beaktas. En sådan utgångspunkt är av särskild vikt inom offentlig tvångsmakt i allmänhet och skatterätten i synnerhet.<sup>12</sup> Den rättsdogmatiska metoden uppställer inga hinder för att gå utöver vad som

---

<sup>10</sup> Kleineman, 2013, s. 21 f.

<sup>11</sup> Jarleborg, 2004, s. 4. och Korling & Zamboni, 2013, s. 21.

<sup>12</sup> Peczenik, 1995, s. 35 f.

tidigare ansetts vara gällande rätt, med egna slutsatser dragna utifrån den. En de-lege-lata- och en de-lege-ferenda-argumentation kan därför företas med beaktande av metoden i fråga.<sup>13</sup> Vid utövande av offentlig tvångsmakt är rättssäkerheten viktigt och uppsatsens syfte kommer därför angripas utifrån ett rättssäkerhetsperspektiv.

Uppsatsens syfte är att undersöka hur HFD 2018 ref. 31 förhåller sig till gällande rätt vilket innebär att utgångspunkten varit att använda material efter dess hierarkiska ordning i rättskällehierarkin.<sup>14</sup> För att se hur domstolens tillämpning av 57 kap. 4 första stycket 2 p. IL förhåller sig till gällande rätt tillämpas i första hand den lag som huvudsakligen behandlar beskattning i Sverige, dvs. IL, då lagtexten utgör grunden för lagtolkning och står högst i rättskällehierarkin. För att utröna hur begreppet ”verksam i betydande omfattning” ska tolkas behöver fler rättskällor än lagtext beaktas då lagtexten ensamt sällan ger ett fullständigt svar på hur enstaka rekvisit ska förstås och så är även faller här. Tidigare rättspraxis från HFD har framförallt använts för att få en klarare bild av begreppets innebörd. HFD har i sin tur ofta sökt svar på frågan i förarbetena, där en bestämmelses motiv och tillämpningsområde går att finna. Dessa har en avgörande betydelse för förståelsen av bestämmelsen. Slutligen har doktrin och rättsfallskommentarer använts för att erhålla fördjupande insikter och vägledning. Hittills är det i princip bara Stig von Bahr och Mats Tjernberg som har kommenterat bakgrunden och utgången i HFD 2018 ref. 31 på ett djupare plan, men övrig doktrin har haft vägledande funktion i hur lagtexten ska förstås.

## 1.5 Disposition

I *avsnitt 2* kommer grunden för uttagande av skatt att behandlas tillsammans med de principer som gäller på skatterättens område. Avsnittet behandlar dessutom tolkning av skattelag och hur den förhåller sig till principerna.

---

<sup>13</sup> Kleineman, 2013. s. 36 & 39.

<sup>14</sup> Se t.ex. Peczenik, 1980, s. 104 och Staaf, Nyström & Zanderin, 2016, s. 34.

Slutligen företas en kort genomgång av kringgående av skattelag samt betydelsen av Skatteverkets rekommendationer. Syftet med avsnittet är att på ett begripligt sätt ge läsaren en inledande förståelse för hur det svenska beskattningssystemet fungerar.

I *avsnitt 3* företas en genomgång av fåmansföretagsreglernas funktion, syftet bakom dem och vem som omfattas av dem. Detta för att ge ett underlag till de för uppsatsen mer centrala avsnitten som följer.

I *avsnitt 4* genomförs en inledande utredning av rekvisitet ”verksam i betydande omfattning” där dess syfte och innebörd utreds med beaktande av tidigare praxis avseende dess tillämpning samt en redogörelse med hjälp av doktrin för att utröna hur dess tillämpningsområde kan tänkas vara.

I *avsnitt 5* återfinns kärnan i uppsatsen där syftet med uppsatsen utreds mer konkret med bakgrund i det som tidigare behandlats i uppsatsen för att se hur gällande rätt egentligen ser ut och om HFD 2018 ref. 31 har följt den eller har utvidgat bestämmelsens tillämpningsområde på ett (o)tillbörligt sätt.

I *avsnitt 6* knyts uppsatsen samman av en sammanfattande analys av vad jag kommit fram till.

## 2 Grunder för skatteuttagande

### 2.1 Inledning

Staten är beroende av inkomster för att finansiera sin verksamhet. Bidrag i form av skatter och avgifter från enskilda möjliggör denna finansiering. Skillnaden mellan skatter och avgifter följer av förarbetena till RF. Även om gränsdragningen inte är helt tydlig kan det sägas att avgifter utgör tvångsbidrag med motprestation, en form av utbyte för avgiften. Skatter utgör istället ett tvångsbidrag utan motprestation.<sup>15</sup> Avgifterna är därför ”öronmärkta” medan skatterna inflyter i det allmännas tillgångskassa.<sup>16</sup> Ett tvångsbidrag kan dessutom utgöra en skatt trots att dess namn antyder att det skulle vara en avgift.<sup>17</sup> Att finansiera statens verksamhet är beskattningens huvudsakliga ändamål och kallas för beskattningens rent fiskala syfte.<sup>18</sup>

Skatter är alltså ett tvångsbidrag utan motprestation, det finns inte något avtal mellan den enskilde och det allmänna utan stöd krävs därför i lagen för att skatt ska få tas ut. Skatterätten är en del av offentligrätten och därav följer att de särskilda krav som anges i RF för offentligrättslig lagstiftning även gäller inom skatterätten.<sup>19</sup> Enligt 1 kap 1 § tredje stycket. RF är grunden för all offentligrättslig lagstiftning att det allmännas utövade av sin tvångskonfiskatoriska makt måste ske inom ramen för den gällande lagstiftningen.<sup>20</sup> Inom skatterätten talar man därför om ”nullum tributim sine lege”, ingen skatt utan lag.<sup>21</sup> Som en direkt konsekvens av den offentliga maktens lagbundenhet följer därför den allmänna rättsprincipen om legalitet, legalitetsprincipen.<sup>22</sup> Ytterligare skatterättsliga principer som är av vikt för ett

---

<sup>15</sup> Prop. 1973:90, s. 212 f.

<sup>16</sup> Pålsson, 2018, s. 23.

<sup>17</sup> Se RÅ 1986 ref. 158 samt Prop. 1973:90, s. 219 f avseende bl.a. arbetsgivaravgifter enligt Socialavgiftslagen (2000:980).

<sup>18</sup> Lodin m.fl., 2017, s. 1 f.

<sup>19</sup> Pålsson, 2018, s. 27.

<sup>20</sup> Se 1 kap. 1 § tredje stycket RF.

<sup>21</sup> Rabe, Hellenius, 2011, s. 45.

<sup>22</sup> Pålsson, 2018, s. 92 och Hultqvist, 1995, s. 73.



konsekvent skattesystem är bl.a. likformighetsprincipen, neutralitetsprincipen, skatteförmågeprincipen och den socialpolitiska beskattningsprincipen.<sup>23</sup> Ett konsekvent beskattningssystem förutsätter dessutom symmetri, kontinuitet och reciprocitet samt en strävan efter enkelhet och synlighet.<sup>24</sup> Principer har ett varierande stöd och olika funktioner i det rättsliga systemet. Vissa principer kan betecknas som legala principer med stöd i lagstiftningen. Vilket stöd en princip har återspeglas delvis i hur pass väl förankrad den är i lagstiftningen.<sup>25</sup> Legalitetsprincipen och likhetsprincipen är två principer som har konstitutionell grund och får anses utgöra navet i den kravbild som ställs på en rättsstat vid utövandet av tvångsmakt.<sup>26</sup> Som samhället ser ut idag går det inte att formulera en heltäckande skattelagstiftning. Lagstiftningen måste därför vara mer generell formulerad, vilket medför att dess innebörd måste tolkas för att avgöra om skatt ska tas ut eller inte.<sup>27</sup> Som vid all lagtolkning inträder ett osäkerhetsmoment och det är ytterst domstolarna som ska avgöra en lagregels exakta innebörd. Utgångspunkten för all lagtolkning och rättskällevärdering är lagtexten.<sup>28</sup> Legalitets- och likabehandlingsprinciperna ställer extra höga krav på tolkning i enlighet med lagtextens ordalydelse.<sup>29</sup> Själva lagtolkning är emellertid inte föremål för någon lagreglering, utan tillämpning av den s.k. rättskälleläran är något jurister gör trots avsaknad av skyldighet enligt lag utifrån de principer som gäller.<sup>30</sup>

Som nämnt i inledande avsnitt 1.2 är för uppsatsens syfte och frågeställning, lagtextens ordalydelse relevant, dvs. vad kan tolkas in i den. Fortsatt kommer därför en genomgång av de tillvägagångssätt och de principer som anses tillämpliga vid en sådan tolkning att beskrivas.

---

<sup>23</sup> Rabe, Hellenius, 2011, s. 44ff.

<sup>24</sup> Lodin m.fl., 2017, s. 45ff.

<sup>25</sup> Tikka, 2004, s. 663ff.

<sup>26</sup> Se 1 kap. 3 § tredje stycket & 1 kap. 9 § RF samt Lodin, S-O. m.fl., 2017, s. 716f.

<sup>27</sup> Rabe, Hellenius, 2011, s. 45.

<sup>28</sup> Ibid. s. 490.

<sup>29</sup> Tjernberg 2018 s. 23.

<sup>30</sup> Pålsson, 2018, s. 91.

## 2.2 Tolkning av skattelag

Lagtolkning innebär fastställande av en lagregels egentliga innebörd för tillämpning i ett visst specifikt fall. När innehållet i en rättsregel har klarlagts är det möjligt att tillämpa den på det specifika fallet. Det pågår en ständig rättsvetenskaplig debatt gällande vilka lagtolkningsmetoder som bör tillämpas. Inom skatterätten har rättssäkerheten en avgörande betydelse vid lagtolkning.<sup>31</sup> Utövandet av offentlig tvångsmakt måste med beaktande av framförallt legalitetsprincipen och likformighetsprincipen ske inom de av lagen uppdragna gränserna och med beaktande av allas likhet inför lagen.<sup>32</sup> Detta begränsar antalet möjliga tolkningsmetoder inom skatterätten.<sup>33</sup> Det innebär dock inte att det finns en enda ”rätt” tolkningsmetod utan det finns enklare fall där det är lättare att utröna innebörden och det finns svårare fall.<sup>34</sup>

Den svenska skattelagstiftningen är omfattande men långt ifrån heltäckande p.g.a. den snabba ekonomiska utvecklingen. Den kan därför inte reglera alla de situationer där skatt ska utgå och med vilket belopp, utan reglernas innebörd måste i vissa fall fyllas ut genom tolkning.<sup>35</sup> Skatt utgör, som nämnt inledningsvis i detta kapitel, ett tvångsbidrag till det allmänna från den enskilde. Statsmakten har en stark ställning gentemot den enskilde skattebetalaren, vilket medför att rättssäkerhetssynpunkterna vid tolkning av skattelag är av särskild vikt. Domstolarna har därför en begränsad möjlighet till fri lagtolkning på skatteområdet jämfört med på andra rättsområden. Lagtexten är självfallet i fokus vid all lagtolkning och vid all form av lagtolkning existerar ett visst osäkerhetsmoment. Lagtolkning kan schematiskt beskrivas som följer. Är lagtexten klar ska den följas annars måste dess tillämpning klarläggas, vilket i första hand bör göras med hjälp av prejudicerande domar från HFD. Om prejudicerande domar saknas får

---

<sup>31</sup> Lodin m.fl., 2017, s. 703.

<sup>32</sup> Ibid., s. 716.

<sup>33</sup> Ibid., s. 703.

<sup>34</sup> Tjernberg, 2018, s. 20f.

<sup>35</sup> Gäller även övriga rättsområden, men behovet av lagtolkning är mycket större inom skatträttsområdet. Se Rabe, Hellenius, 2011, s. 490.

vägledning sökas i förarbeten och andra rättskällor.<sup>36</sup> Genom lagtextens företräde vid lagtolkning innebär att en klar och lättbegriplig lagtext ger högre förutsebarhet och rättssäkerhet. Läsning av lagtext inbegriper emellertid alltid någon form av lagtolkning och det är i första hand en semantisk analys som vidtas för att fastställa hur lagtexten ska tolkas utifrån hur den är skriven. Detta ger sällan en komplett bild av lagtextens innebörd utan en vidare tolkning krävs ofta.<sup>37</sup>

Vid tolkning av skattelag omnämns huvudsakligen tre metoder, den objektiva, den subjektiva och den teleologiska tolkningsmetoden. Den objektiva och den subjektiva tolkningsmetoden skiljer sig åt genom att man vid en objektiv tolkningsmetod företar en bokstavstolkning. Tolkningen sker då strikt utifrån lagtextens ordalydelse oberoende av dess egentliga syfte. Den mest rimliga tolkningen av lagtextens rent språkliga betydelse utifrån en tillämpning av allmänt juridiskt språkbruk ska tillämpas.<sup>38</sup> I första hand bör otydlig eller tvetydig lagtext läsas utifrån sitt sammanhang.<sup>39</sup> Om det går att utrona dess innebörd genom att se till bestämmelsens kontext är det enligt Tjernberg inte korrekt att använda sig av andra rättskällor som uttrycker något som inte inryms i bestämmelsens ordalydelse.<sup>40</sup>

Eftersom skattelagstiftningen p.g.a. områdets komplexitet inte kan omfatta varje enskilt fall och tolkningar utifrån en objektiv metod kan leda till flera olika likvärdiga tolkningar används denna metod sällan ensamt på skatterättens område även om den i första hand bör göra det i enlighet med legalitetsprincipen.<sup>41</sup> En subjektiv tolkningsmetod tillskriver istället lagstiftningens syfte stor betydelse. Tolkningen sker huvudsakligen utifrån lagtextens förarbeten för att utreda vilket motiv lagstiftaren haft med förevarande bestämmelse.<sup>42</sup> Den subjektiva tolkningsmetoden kan därför ses

---

<sup>36</sup> Lodin, m.fl., 2017, s. 705f.

<sup>37</sup> Ibid., s. 704f.

<sup>38</sup> Rabe, Hellenius, 2011, s. 492 och Peczenik, 2005, s. 331.

<sup>39</sup> Hultqvist, 2013, s. 18.

<sup>40</sup> Tjernberg, 2016, s. 174 & 183.

<sup>41</sup> Se Lodin, m.fl., 2017, s. 705 & 711, Peczenik, 1980, s. 69 samt Rabe, Hellenius, 2011, s. 492.

<sup>42</sup> Rabe, Hellenius, 2011, s. 492.

som ett komplement till den objektiva tolkningsmetoden i de fall där lagtexten inte ger svar eller ett tillräckligt tydligt svar. Om lagtextens ordalydelse strider mot dess syften, dvs. lagstiftaren har gjort en lapsus, ska enligt HFD ordalydelsen ges företräde om inte ordalydelsen framstår som helt orimlig och uppenbarligen inte tilltäckt.<sup>43</sup> Skulle varken lagtextens ordalydelse eller dess syfte kunna ge svar på lagtextens innebörd får istället lagstiftningens ändamål beaktas, vilket sker i den teleologiska tolkningsmetoden. Utgångspunkten vid teleologisk tolkning är precis som vid subjektiv tolkning att genom framförallt förarbetena tolka lagtexten för att här se vilket ändamål lagstiftaren haft med den. Distinktionen gentemot den subjektiva tolkningsmetoden är att rättspolitiska värderingar spelar in vid teleologisk tolkning.

Inom skatterätten ställer legalitets- och likhetsprincipernas utformning i tveksamma fall särskilda krav på att tolkning måste ske inom lagtextens ordalydelse och att en rättshandling behandlas likvärdigt oavsett vem som företar den.<sup>44</sup>

## 2.3 Legalitetsprincipens innebörd<sup>45</sup>

Legalitetsprincipen är den rättsprincip som hela den offentliga rätten vilar på och värnar om rättssäkerheten genom förutsebarhet.<sup>46</sup> I 8 kap. 1 § 1 meningen RF stadgas att riksdagen meddelar föreskrifter i lag. Föreskrifter ska meddelas genom lag om de avser förhållandet mellan enskilda och det allmänna om föreskrifterna gäller skyldigheter för enskilda, eller avser ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden.<sup>47</sup> Ett viktigt inslag i legalitetsprincipen är också retroaktivitetsförbudet som återfinns i 2

---

<sup>43</sup> Se Rå 1961 ref. 26, Rå 1970 Fi 1275, Rå 1974 A 850, Rå 1992 ref.60, Rå 1993 ref. 57, Rå 1994 ref. 31, Rå 1996 ref. 30 & 101 och Rå 1997 ref. 54.

<sup>44</sup> Tjernberg, 2018, s. 23.

<sup>45</sup> Det har i viss doktrin ansetts att föreskriftskravet och legalitetsprincipen är två namn på samma begrepp. Men enligt Tjernberg är det av vikt att dessa särskiljs och kommer att behandlas som två olika begrepp och principer i förevarande uppsats. Se Tjernberg, 2018, s. 23.

<sup>46</sup> Se Pålsson, 2018 s. 92 och Ljungman, 1947, s. 21f.

<sup>47</sup> 8 kap. 2 § första stycket 2 p. RF.

kap. 10 § andra stycket RF ger ett skydd för den enskilde mot godtyckliga ingrepp från det allmänna, den skattskyldige ska ha möjlighet att på förhand kunna förutse och bedöma vilken skattemässig konsekvens ett visst handlande medför.<sup>48</sup> Regler på skatteområdet får enligt 8 kap. 2 § 2 p. och 3 § 2 p. IL endast meddelas genom lag stiftad av riksdagen. Legalitetsprincipen med framförallt föreskriftskravet tycks därför till synes ha samma funktion som rättssäkerhetsbegreppet eftersom den enskildes legitima intressen tryggas.<sup>49</sup>

Nullum tributum sine lege – ingen skatt utan lag – är som nämnt den grundbult skatterätten vilar på, men frågan är hur pass vag skattelagstiftning får vara? I praktiken torde principen innebära att ingen skatt får tas ut om det inte uttryckligen framgår av lagtexten, men som rättsläget ser ut idag kan dess auktoritet ifrågasättas.<sup>50</sup> Legalitetsprincipen betydelse och ställning har debatterats flitigt sedan den lanserades av Ljungman på det skatterättsliga området.<sup>51</sup> Hultqvist, som är en av de främsta förespråkarna för en skatterättslig legalitetsprincip, anser emellertid att den skatterättsliga legalitetsprincipen egentligen är ett samlingsbegrepp och består av föreskriftskravet, analogiförbudet, retroaktivitetsförbudet och bestämdhetskravet.<sup>52</sup> Hultqvist anser att legalitetsprincipen därav har förankring i grundlagen, medan Tjernberg istället menar att det är tillräckligt att konstatera att HFD som rättstillämpare tillmäter legalitetsprincipen en mycket stark ställning. Tjernbergs uppfattning är att HFD som utgångspunkt alltid tolkar utifrån lagtextens ordalydelse.<sup>53</sup>

### 2.3.1 Förutsebarhetskravet

Den kanske mest framträdande beståndsdelen i legalitetsprincipen, föreskriftskravet, ämnar upprätthålla rättssäkerhetsmålet om förutsebarhet.

---

<sup>48</sup> Pahlsson, 2018, s. 92 & Lodin, m.fl., 2017, s. 717 och Hultqvist, 1995, s. 763.

<sup>49</sup> Jfr Lodin m.fl., 2017, s. 717, Tjernberg, 2016, s. 172, Rydin, 2012, s. 160 och Hultqvist, 2016, s. 730.

<sup>50</sup> Rabe, Hellenius, 2011, s. 491.

<sup>51</sup> Se Ljungman, 1949, s. 21 f. och Tjernberg, 2018, s. 23 ff.

<sup>52</sup> Hultqvist, 2016 s. 730 ff..

<sup>53</sup> Tjernberg, 2018, s. 24 f.

Med beaktande av att ett uttagande av skatt utgör ett betungande ingrepp hos den enskildes personliga och ekonomiska förhållanden är det av stor vikt att kunna förutse vilka skatterättsliga konsekvenser en företagen rättshandling får. Komplexiteten på det skatterättsliga området skapar frågetecken om för vem lagstiftningen ska vara förutsebar. Bergström och Tjernberg menar att kravet på förutsebarhet anses uppfyllt om en sakkunnig förstår en bestämmelses innebörd och effekter, men skulle eventuellt kunna förutsättas kräva ännu mer djupgående juridiska kunskaper.<sup>54</sup> Oavsett för vem lagstiftningen ska vara förutsebar tillmäts legalitetsprincipen idag stor betydelse vid rättstillämpning och lagtolkning. I teorin krävs lagstöd vid beskattning för att tillgodose förutsebarhets- och likformighetskraven. I praktiken däremot aktualiseras det endast om lagtexten är väl och tydligt formulerad. Om en bestämmelses ordalydelse är vagt formulerad förskjuts, som nämnt, tolkningsproblemet nedåt i rättskällehierarkin.<sup>55</sup> Enligt Pålsson försvagas legalitetsprincipens ställning härav, eftersom rättskälleläran inte är lagreglerad samt att enighet inte råder avseende principer för lagtolkning.<sup>56</sup> Konsensus verkar dock vara att lagtextens ordalydelse bör sättas i första rummet framför förarbetsuttalanden som kolliderar med lagtexten för att inte rättssäkerhetens ska sättas ur spel. Men med reservation för fall där lagtexten formulerats felaktigt och lagstiftarens egentliga vilja inte framgår.<sup>57</sup> Tjernberg och Hultqvist är av uppfattningen att föreskriftskravet ställer sådana krav på lagtolkningen att den tolkning som företas måste rymmas inom lagtextens ordalydelse eller som Hultqvist beskriver det att tolkningen måste ske så den konkreta situationen ”ryms inom mängden rimliga tolkningar”.<sup>58</sup>

I HFD 2012 not. 48 fastslog HFD att dåvarande 42 kap. 15a § andra stycket tredje strecksatsen IL enligt ordalydelsen endast var tillämplig på utdelning och inte kapitalvinster trots att bestämmelsens första stycke antyder att det

---

<sup>54</sup> Se Tjernberg, 2018, s. 26, Ahlger, M, 1999, s. 87, RÅ 1994 s. 31, RÅ 1998 ref. 27 och RÅ 1999 ref. 92.

<sup>55</sup> Tjernberg, 2018, s. 27.

<sup>56</sup> Pålsson, 2014, s. 563.

<sup>57</sup> Se Welinder, 1953, s. 87 f och Sandström 1952 s. 243.

<sup>58</sup> Tjernberg, 2018, s. 23 och Hultqvist, 1995, s. 332.

varit avsikten. Legalitetsprincipen ansågs dock förhindra att till nackdel för den skattskyldige utvidga en bestämmelses tillämpningsområde till att omfatta fall som inte framgår av lagtextens ordalydelse. Av domen kan utläsas att de tolkningsmetoder som domstolarna använder sig av ska i så stor utsträckning som möjligt tillmötesgå föreskriftskravet.<sup>59</sup> Följaktligen måste de tolkningsmetoder som domstolarna använder sig av ge de skattskyldiga en möjlighet att kunna förutse de skattemässiga konsekvenserna av en transaktion. Ju friare tolkning desto lägre förutsebarhet för de skattskyldiga.<sup>60</sup> Legalitetsprincipen uppställer dock ej ett absolut krav på att lagstiftningen måste tolkas strikt om det är till den skattskyldiges fördel.<sup>61</sup>

### 2.3.2 Bestämmdhetskravet

Legalitetsprincipens bestämdhetskrav syftar till att förhindra att lagtextens formuleras allt för vagt utan måste inneha viss mån av precision för att begränsa antalet möjliga tolkningar om vad en skattebestämmelse innebär. Bestämmdhetskravet begränsas enligt Hultqvist inte bara till lagstiftaren utan fyller även en funktion i domstolarna. En vagt formulerad lagtext ger upphov till minskad förutsebarhet och skapar en osäkerhet för den enskilde skattebetalaren, men skapar också problem för de myndighetsbeslut som baseras på skattelagstiftningen och det faller på domstolarna att avgöra hur bestämmelserna ska tolkas. I dagsläget saknas dock sådan praxis, men skulle genom framtida domar kunna höja kravet på normativ klarhet och bestämdhet i lagstiftningen.<sup>62</sup> Hultqvist menar också att bristande bestämdhet innebär att lagstiftaren flyttar över det faktiska lagstiftandet till domstolarna som i och med behovet av tolkning skapar gällande rätt. En sådan ansvarsförskjutning kan leda till bristande likabehandling och neutralitet.<sup>63</sup> På skatterättens område hålls, bestämdhetskravet till trots, lagstiftningen många gånger avsiktligt vag för att möjliggöra för domstolarna att anpassa rättsläget efter

---

<sup>59</sup> Lodin, m.fl., 2017, s. 718.

<sup>60</sup> Ibid., s. 718.

<sup>61</sup> Ibid., 717.

<sup>62</sup> Hultqvist 2016 s. 730 ff.

<sup>63</sup> Ibid. s. 736, 742 f

samhällsutvecklingen. En vag lagstiftning möjliggör anpassning till omständigheterna i det enskilda fallet och ansvarsförskjutningen från lagstiftaren till rättstillämparen innebär en slags de facto-delegation. Pålsson menar därför att bestämdhetskravet bäst beskrivs som en princip vars intressen måste vägas mot övriga intressen.<sup>64</sup>

### **2.3.3 Analogiförbudet**

Vid en tillämpning av analogislut vid lagtolkning kringgår man lagtextens ordalydelse, men förhåller sig inom ramen för dess syfte så att tillämpningen vid en samlad bedömning anses vara befogad. Lagtexten tolkas då som exemplifierande och inte en uttömmande beskrivning av vad som omfattas. Vid en uttömmande tolkning anses situationer som faller utanför lagtextens ordalydelse ej omfattas av bestämmelsen tillämpningsområde. Konsensus inom doktrinen är att legalitetsprincipen utesluter analogislut när det är till den enskilde skattebetalarens nackdel.<sup>65</sup> Enligt Pålsson finns det skäl som talar emot denna uppfattning. Han själv anser emellertid att föreskriftskravet blir verkningslöst utan ett analogiförbud, vilket följer HFD:s linje med att undantagslöst avstå från analogislut på det skatterättsliga området.<sup>66</sup>

## **2.4 Neutralitets- och likformighetsprinciperna**

Innebörden av neutralitetsprincipen är att beskattningen ska vara utformad så att oavsett vilket handlingsalternativ en skattskyldig väljer ska beskattningen vara neutral. Beskattningen ska följaktligen inte styra den enskildes handlande.<sup>67</sup> Om den skattskyldiges handlingsalternativ påverkas av hur skattesystemet är utformat leder det till snedvridningar på marknaden. Motivet bakom principen är därför av samhällsekonomisk karaktär där det inte ska påverka hur den enskildes konsumtion ser ut samt framförallt att mindre enskilda näringsidkare ska beskattas på samma villkor som mindre

---

<sup>64</sup> Pålsson, 2018, s. 34 f.

<sup>65</sup> Se RÅ 1992 ref. 76. Där de skattskyldiga ville uppnå en analog tolkning som var till deras fördel.

<sup>66</sup> Pålsson, 2018, s. 94 ff.

<sup>67</sup> Se Rabe, Hellenius, 2011, s. 47.



aktiebolag.<sup>68</sup> Neutralitetsprincipen genomsyrar dock inte hela skattesystemet, utan lagstiftaren har använt skatterna för att påverka den enskildes val av handlingsalternativ.<sup>69</sup>

Ett neutralt beskattningssystem minskar även risken för att skatteflyktstransaktioner företas. Neutralitetsprincipen har således ett underliggande och främsta syfte att lagtexten ska utformas på ett sådant sätt att den inte ger upphov till skatteundandraganden, vilket medför att dess dignitet är lägre än andra skatterättsliga principer.<sup>70</sup> Sammanfattningsvis ska handlingsalternativ som är likvärdiga före beskattningen fortsatt vara likvärdiga efter beskattning.<sup>71</sup> Neutralitetsprincipen är därav nära besläktad med likformighetsprincipen. Likformighetsprincipen innebär att personer med samma faktiska inkomst ska betala samma skatt, liknande fall ska så långt det är möjligt beskattas på ett likartat sätt. Principen grundar sig i 1 kap. 9 § RF och ställer krav på att lagstiftningen och rättstillämpningen inte ska uppvisa till ett handlande som innebär skattelättnader för viss typ av inkomst.<sup>72</sup> Skatteplanering och skatteflykt åsamkar orättvisor i skattebelastningen och därmed bristande likformighet.<sup>73</sup> Principerna utgör viktiga beståndsdelar i skapandet av ett rättvist och legitimt beskattningssystem, men kan som nämnt åsidosättas i vissa särskilda situationer då de samhällsekonomiska förtjänsterna är tillräckligt stora. Som vi även ser i avsnitt 3.2 har principerna stor betydelse för hur skattelagstiftningen utformas i allmänhet och gällande fåmansföretagsreglerna i synnerhet.

---

<sup>68</sup> Lodin m.fl., 2017, s.48

<sup>69</sup> Se Rabe, Hellenius, 2011, s. 47. Exempelvis har mervärdesskatten använts för att dämpa konsumtionen.

<sup>70</sup> Tjernberg, 1999, s. 69 och Lodin m.fl., 2017, s. 48.

<sup>71</sup> Gunnarsson, 1998 s. 554.

<sup>72</sup> Lodin, m.fl., 2017, s. 47 och Pahlsson, 2007, s. 667.

<sup>73</sup> Rabe & Hellenius, 2011, s. 47.

## 2.5 Kringgående av skattelag

Skatterätten är en del av ett större rättssystem, i vilket även bl.a. civilrätten ingår. Det finns därför en både stark och naturlig koppling mellan de båda och skatterättsliga begrepp knyter ofta an till de civilrättsliga.<sup>74</sup> Civilrätten kan sägas ha en prejudiciell verkan på skatteområdet. HFD har i flera mål uttalat att skatterättsliga handlingar bör bedömas efter dess civilrättsliga innebörd, de civilrättsliga begreppen utgör rättsfaktum för en viss skatterättslig rättsföljd.<sup>75</sup> Hultqvist menar att skatterätten vilar på framförallt civilrättsliga begrepp, men även definitioner hämtade ur andra rättsområden, och att det utifrån ett legalitetsperspektiv är viktigt att det skatterättsliga slutresultatet inte är i fokus. Han menar att utgångspunkt ska tas i den civilrättsliga begreppsbestämningen och att samma begrepp existerar i två rättsområden bör innebära att begreppet har samma definition hos båda områdena. Lagstiftaren gör således ett aktivt val vid utformningen av lagtexten, när denne väljer att knyta an till etablerade civilrättsliga begrepp eller skapa speciella skatterättsliga definitioner.<sup>76</sup> Ett begrepp som inte finns definierat i varken civilrätten eller något annat rättsområde är det för uppsatsen centrala begreppet ”verksam i betydande omfattning”.

Att en skattskyldig vill åstadkomma en så lindrig skattebelastning som möjligt är inte något nytt och i många fall är det inte ens lagstridigt. Skattskyldiga kan ur skattesynpunkt välja den för dem mest fördelaktiga transaktionen. Att planmässigt företa vissa transaktioner i syfte att åstadkomma en lägre skattebelastning kallas för skatteplanering, när det sker inom lagens ramar. Det finns också sätt att minska sin skattebelastning på som inte är inom lagens ramar, vilket kallas skatteflykt.<sup>77</sup>

---

<sup>74</sup> Rabe, Hellenius, 2011, s. 497 och Hultqvist, 2007 s. 697.

<sup>75</sup> RÅ 1989 ref. 62 I och II och Hultqvist, Legal, och Rätts s. 362 ff. och 697.

<sup>76</sup> Hultqvist, 2007 s. 697 f.

<sup>77</sup> Lodin m.fl., 2017, s. 724 f.

Eftersom alla begrepp inte är definierade på skatterättens område förekommer det beteenden som benämns som skatteflykt. Skatteflykt omfattar transaktioner som företagits med en subjektiv avsikt att uppnå skattefördelar genom att utnyttja lagtexten på ett av lagstiftaren icke önskvärt sätt, men formellt är inom ramen för lagstiftningen. Kort beskrivet innebär det att en transaktion som företagits överensstämmer med lagtextens ordalydelse, men strider mot dess bakomliggande syfte. Vid sådana transaktioner hindrar legalitetsprincipen ett underkännande på endast den grunden att den skattskyldige uppnår en oönskad skattefördel, eftersom allt uttag av skatt måste ha stöd i lag.<sup>78</sup> HFD har emellertid i praxis angripit skatteflykt med stöd av principen om att en transaktion ska bedömas enligt sin verkliga innebörd, även kallad genomsyn.<sup>79</sup> Innebörden av en sådan bedömning är att det inte ska tillmätas någon avgörande betydelse vid hur en skattskyldig har rubricerat en transaktion, utan det är dess verkliga innebörd som är det väsentliga. Konsekvensen av detta synsätt är att Skatteverket och domstolarna inte nödvändigtvis måste acceptera en skattskyldigs rättsliga klassificeringar av en transaktion.<sup>80</sup> Principen om verklig innebörd är resultatet av den prejudiciella verkan civilrätträtten har på skatteområdet som nämndes inledningsvis.<sup>81</sup>

---

<sup>78</sup> Pahlsson, 2018, s. 96.

<sup>79</sup> Se bl.a. RÅ 1987 ref. 78, RÅ 1998 ref. 58, HFD 2010 ref. 51, HFD 2012 ref. 13, RÅ 2004 ref. 27, och RÅ 2001 ref. 50.

<sup>80</sup> Pahlsson, 2018, s. 96.

<sup>81</sup> Exempelvis är avtal om anställning som resulterar i intäkter som hänförs till inkomstslaget tjänst, medan avtal om överlåtelser resulterar i skattepliktig kapitalvinst.

# 3 Fåmansföretagsreglerna

## 3.1 Inledning

Efter att KamR undanröjde Skatteverkets första linje, att carried interest skulle beskattas som arbetsgivaravgiftspliktig ersättning för arbete<sup>82</sup>, och HFD nekat prövningstillstånd, vann SKV sedermera framgång i HFD ändå. Denna gång genom att de särskilda bestämmelserna om beskattning av utdelningar och kapitalvinster på kvalificerade andelar i fåmansföretag i 57 kap. IL skulle tillämpas, med beskattning till viss del i inkomstslaget tjänst. Syftet med kapitlet är därför att åskådliggöra grundläggande delar i fåmansföretagsregleringen. Kapitlet innehåller inledningsvis en redogörelse av bakgrunden och syftet med fåmansföretagsreglerna. Varför finns de och vilka skattemässiga konsekvenser följer av dem? Därefter sker en djupdykning i begreppet ”verksam i betydande omfattning”.

## 3.2 Bakgrund och syfte

Termen fåmansföretag har existerat i svensk rätt sedan 1933.<sup>83</sup> Av Sveriges alla registrerade aktiebolag är merparten fåmansföretag. För dessa bolag finns det inte några civilrättsliga specialregler, utan de regler som gäller för aktiebolag i stort gäller i princip även för fåmansföretag. På det skatterättsliga området är det dock av vikt att fåmansföretagen behandlas annorlunda.<sup>84</sup> Fåmansföretagsreglerna härstammar från 3 § 12 mom. lagen om statlig inkomstskatt (SIL) och hade då likväl som nu syftet att förhindra att verksamma delägare i ett fåmansföretag inte skulle kunna ta ut arbetsinkomst som utdelning eller kapitalvinst vid försäljning av aktier.<sup>85</sup> Lagen om statlig inkomstskatt upphävdes i och med att Inkomstskattelagen (1999:1229) trädde

---

<sup>82</sup> KamR den 19 december 2013 med mål nr 8755–8764-12.

<sup>83</sup> SOU 2002:52 s. 107.

<sup>84</sup> Tjernberg, 2019, s. 13.

<sup>85</sup> SOU 1989:2 s. 40 & Tivéus, 2014, s. 14.

ikraft, men reglerna kallas fortfarande för 3:12-reglerna.<sup>86</sup> Fåmansföretagsreglerna har genomgått en rad reformer genom åren, där 1990 års reform introducerade det dualistiska beskattningssystemet. I och med 1990 års reform beskattas inkomster av tjänst fortsatt progressivt, medan kapitalinkomster nu beskattas med en skattesats om 30 procent<sup>87, 88</sup>.

Skillnaden i beskattning av inkomstslagen tjänst och kapital ger en möjlighet till att arbetsinkomst omvandlas till kapitalinkomst. Det beror på att innan 1990 års skattereform genomfördes beskattades all inkomst för en fysisk person progressivt oavsett inkomstslag, vilket ledde till att det då var mer lönsamt att ta ut ett bolags vinst i lön.<sup>89</sup> En verksam person i ett fåmansföretag kan även vara ägare och på så sätt utöva kontroll över vinsterna så att de styrs från företaget till ägaren på det mest förmånliga sättet.<sup>90</sup> Denna möjlighet har sin grund i att det inte existerar något reellt tvåpartsförhållande mellan fåmansföretaget, som självständig juridisk person, och dess delägare.<sup>91</sup> För att inte ägare i fåmansbolag skulle kunna åtnjuta omotiverade skattemässiga fördelar på det sättet infördes i och med skattereformen 1991 ytterligare ett regelsystem.<sup>92</sup> Fåmansföretagsreglerna eller som de hette då 3:12-reglerna infördes härmed i IL. Reglerna återfinns idag i 56 och 57 kap. IL och de utgör således ett undantag från de övriga reglerna i IL när det kommer till beskattning av kapitalinkomster i aktiebolag med endast en eller ett fåtal ägare. Reglerna innebär att utdelningar och kapitalvinster på kvalificerade andelar till viss del ska tas upp i inkomstslaget tjänst och resterande i inkomstslaget kapital.<sup>93</sup>

Fåmansföretagsreglerna huvudsakliga syfte är alltså att förhindra att arbetsinkomster omvandlas till lägre beskattad kapitalinkomst. Skulle

---

<sup>86</sup> SFS 1999:1230 Lag (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229)

<sup>87</sup> Inkomst av kapital ska för fysiskt obegränsat skattskyldiga personer som utgångspunkt tas upp i inkomstslaget kapital med 30 procent. (1 kap. 3 § IL).

<sup>88</sup> Prop. 1989/90:110 s. 2 och Tjernberg, 2018, s. 48.

<sup>89</sup> Detta berodde på att bolagsskatten vid tiden var 52 procent. Tivéus, 2014, s. 13.

<sup>90</sup> Lodin, m.fl., 2017, s 447 och Tivéus, 2014, s. 13 f.

<sup>91</sup> SOU 1975:54, s. 9 f. och Tjernberg, 2019, s. 13 f.

<sup>92</sup> Prop. 1990/91:54.

<sup>93</sup> Se Tjernberg, 2019, s. 70ff.

särreglerna för ägare i fåmansföretag inte finnas innebär det en möjlighet att tillskansa sig utdelningar och kapitalvinster istället för att göra vanliga löneuttag. Det skulle innebära en lägre beskattning än ”vanliga” löntagare får för sitt arbete.<sup>94</sup> Reglerna kan sägas ha två syften där det andra är att motverka den bristande neutralitet som annars skulle uppstå om ersättning för arbete tas ut genom utdelning och kapitalvinst och beskattas i inkomstslaget kapital.<sup>95</sup> Neutralitetsprincipen på beskattningsområdet innebär, som nämnts att beskattningen ska vara neutral oavsett vilket alternativ den skattskyldige väljer. Utan särreglerna för fåmansföretagsägare skulle neutraliteten gentemot andra företagsformer vara bristfällig.<sup>96</sup> Någon exakt neutralitet ger reglerna inte eftersom de är schablonmässigt konstruerade då hänsyn inte tas till bransch, risk eller kapitalbehov.

### **3.3 Fåmansföretagsrättsliga definitioner**

#### **3.3.1 Grund-, subsidiär- och utvidgad definition**

**I 56 kap. 2 § IL anges följande:**

**Med fåmansföretag avses aktiebolag och ekonomiska föreningar där**

- 1. fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget, eller**
- 2. näringsverksamheten är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra och där en fysisk person genom innehav av andelar, genom avtal eller på liknande sätt har den faktiska bestämmanderätten över en sådan verksamhet och självständigt kan förfoga över dess resultat.**

Paragrafen utgör den grundläggande förutsättningen för att ett företag överhuvudtaget ska anses vara ett fåmansföretag. Av första punkten i 56 kap. 2 § IL, vilken utgör huvuddefinitionen, framgår att ett fåmansföretag är ett aktiebolag eller en ekonomisk förening där fyra eller färre fysiska personer

---

<sup>94</sup> Tjernberg, 1999, s. 241 och Edin, m.fl., 2005, s. 20.

<sup>95</sup> Tjernberg, 2019, s. 48, Prop. 1990/91:54, s. 218 f. och Rydin, m.fl., 2016, s. 57.

<sup>96</sup> Edin, m.fl., 2005, s. 6 f.

förfogar över andelar motsvarande 50 procent eller mer av rösterna i företaget. Det innebär att även om företaget har fler än fyra delägare så faller det inom definitionen i 56 kap. 2 § 1 p. IL så länge fyra eller färre äger aktier motsvarande 50 procent av röstantalet.<sup>97</sup> Vid en bedömning av antalet ägare ser man en fysisk person och dennes närstående som en person och ägare.<sup>98</sup>

I den andra punkten i 56 kap 2 § IL återfinns den s.k. subsidiära definitionen. Den stadgar att företag med fler än fyra delägare ändå kan antas vara fåmansföretag. Då gäller det att företagets verksamhet är uppdelad på flera oberoende verksamhetsgrenar, där en person har den reella bestämmanderätten över en sådan verksamhetsgren och självständigt förfogar över verksamhetsgrenens resultat.<sup>99</sup> Vidare avses med delägare, enligt definitionen i 56 kap. 6 § IL, en fysisk person som, direkt eller indirekt, äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget.

#### **I 57 kap. 3 § IL anges följande:**

**Vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag gäller vid tillämpning av detta kapitel, utöver vad som sägs i 56 kap. 2–5 §§, följande.**

**Flera delägare ska anses som en enda delägare, om de själva eller genom någon närstående är eller under något av de fem föregående beskattningsåren har varit verksamma i betydande omfattning i**

- 1. företaget eller i ett av företaget helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägt fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag,**
- 2. ett företag som helt eller delvis, direkt eller indirekt, äger företaget, eller**
- 3. ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägs av ett sådant företag som avses i punkt 2.**

---

<sup>97</sup> Tjernberg, 2019, s. 25.

<sup>98</sup> 56 kap. 5 § IL.

<sup>99</sup> Tjernberg, 2019, s. 27 f.

Paragrafens syfte är att fånga in de företag med fler än fyra delägare som inte omfattas av 56 kap. 2 § IL. Enligt 57 kap. 2 § andra stycket IL, den s.k. buntningsregeln, ska de som träffas av bestämmelsen ses som en enda delägare och därmed blir företaget ett fåmansföretag även om det rent faktiskt är fler än fyra delägare.<sup>100</sup> Bestämmelsen har sitt ursprung i praxis och dess huvudsakliga syfte är att fånga in sådana företag, vanligtvis större konsultföretag som exempelvis advokat- och revisionsbolag, som normalt drivs gemensamt av ett stort antal delägare som alla är verksamma i företaget.<sup>101</sup> För att förhindra ett kringgående av fåmansföretagsreglerna jämföras dessutom verksamhet i ett dotterbolag med verksamhet i moderbolaget.<sup>102</sup>

### **3.3.2 Fåmanshandelsbolag**

Definitionen av fåmanshandelsbolag återfinns numera i 56 kap. 4 § IL och är snarlik definitionen av fåmansföretag. Fåmanshandelsbolag fanns ursprungligen med i definitionen av fåmansföretag, men togs sedermera bort eftersom de slog hårt mot handelsbolag. Ett handelsbolags inkomster deklarerar direkt hos delägarna och är inte föremål för någon dubbelbeskattning som fåmansföretagsreglerna i huvudsak reglerar. Det finns emellertid fortfarande situationer där vissa av bestämmelserna för fåmansföretag även ska tillämpas på handelsbolag och det anges då uttryckligen i lagtexten.<sup>103</sup>

### **3.3.3 Utländska företag**

Definitionerna i 56 kap. 2 § IL omfattar inte endast svenska företag. Av 2 kap. 2 § IL framgår att de termer och uttryck som förekommer i inkomstskattelagen också är applicerbara på utländska motsvarande företeelser om det inte anges eller framgår av sammanhanget att det endast är

---

<sup>100</sup> Sandström & Bokelund Svensson, 2016, s. 26.

<sup>101</sup> I RÅ 1993 ref. 99 ansågs ett aktieföretag med 150 verksamma aktieägare ansågs vara ett fåmansföretag. Se även Prop. 1989/90:110 s. 704.

<sup>102</sup> Se SOU 2002:52 & RÅ 2005 ref. 25.

<sup>103</sup> Tjernberg, 2019, s. 33f.



svenska företeelser som avses. Definitionerna avseende fåmansföretag gäller därför såväl svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar som deras motsvarande utländska associationsformer.

### 3.3.4 Närstående

I ett led att förhindra kringgående av fåmansföretagsreglerna har det i IL införts en bestämmelse i 2 kap. 22 § IL som föreskriver att skatteeffekten i en bestämmelse även ska inträda då en transaktion företagits med en närstående. Vid bedömningen av om ett företag utgör ett fåmansföretag anses enligt 56 kap. 5 § IL att en eller flera närstående personer utgör samma person. I närståendekretsen omfattas barn samt makar eller sammanboende som har eller har haft gemensamt barn eller varit gifta. Med barn jämställs även styvbarn, fosterbarn och barnbarn.<sup>104</sup>

### 3.3.5 Delägare och företagsledare

**I 56 kap. 6 § IL anges följande:**

**Med *delägare* i fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag avses en fysisk person som, direkt eller indirekt, äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget.**

**Med *företagsledare* i ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag avses den eller de fysiska personer som genom eget eller närståendes innehav av andelar och sin ställning i företaget har ett väsentligt inflytande i företaget. När det gäller företag som avses i 2 § punkt 2 och 4 § punkt 2 anses som företagsledare den som har den faktiska bestämmanderätten över en viss verksamhet och självständigt kan förfoga över dess resultat.**

Delägarbegreppet har i nuvarande lydelse en generell betydelse för att fastställa om ett fåmansföretag föreligger eller inte.<sup>105</sup> Av 56 kap. 6 § första stycket IL framgår vad som åsyftas med delägare medan det i dess andra

---

<sup>104</sup> 2 kap. 20 § IL och Tjernberg, 2019, s. 32.

<sup>105</sup> Tjernberg, 2019, s. 29.

stycke återges en definition av företagsledare. Vissa av fåmansföretagsreglerna är endast tillämpliga på företagsledare. En person antas omfattas av definitionen av företagsledare även om denne är verksam i ett underliggande dotterbolag till målbolaget. Vidare krävs det att delägarna är aktiva i företaget samt att ett ägarintresse<sup>106</sup> föreligger för att en person ska anses vara företagsledare enligt definitionen.<sup>107</sup> Skulle ett antal delägare ha samma ägarintresse och inflytande kan det antas finnas flera företagsledare.<sup>108</sup>

## **3.4 Reglernas tillämpningsområde**

### **3.4.1 Delningsreglerna: i vilket inkomstslag ska beskattningen ske?**

Eftersom fåmansföretagsreglernas syfte är att förhindra att andelsägare omvandlar inkomst av arbete till lägre beskattad inkomst av kapital behövs det regler som avgör hur inkomsten ska beskattas. Det är mycket svårt att avgöra vilket inkomstslag en uppbyten inkomst egentligen är hänförlig till för en ägare av ett fåmansföretag. Denna gränsdragningsproblematik har medfört att lagstiftaren infört de s.k. delningsreglerna.<sup>109</sup> Reglerna är komplexa och omfattande och kommer endast att behandlas ytligt för att ge läsaren förståelse för innebörden av att omfattas av fåmansföretagsreglerna.<sup>110</sup> Huvudregeln för beskattning av delägare till fåmansföretag återfinns i 57 kap. 2 § IL och anger att utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar ska beskattas hos fysiska personer, i den omfattning som anges i delningsreglerna i 57 kap. 20-22 §§ IL, i inkomstslaget tjänst i stället för i inkomstslaget kapital. Delningsreglernas funktion är att i de fall fåmansföretagsreglerna är tillämpliga, urskilja hur mycket av en kapitalinkomst som kan anses utgöra avkastning på av delägaren investerat kapital respektive utflöde av den aktive delägarens arbetsinsats. Uppdelningen regleras av det s.k. gränsbeloppet.

---

<sup>106</sup> Enligt RSV:s definition föreligger ett ägarintresse om det egna och/eller närståendes ägarinflytande överstiger 20 procent.

<sup>107</sup> Tjernberg, 2019, s. 29 & Skatteverkets ställningstagande 131 294623-08/111.

<sup>108</sup> Se RÅ 80 1:80, RÅ 1987 ref. 113 & Tjernberg 2019, s. 31.

<sup>109</sup> Prop. 2005/06:40, s. 36.

<sup>110</sup> Utförligare beskrivning se Tjernberg, 2019.

Gränsbeloppets funktion är att avgöra hur stor del av en intäkt av utdelningar och kapitalvinster på kvalificerade andelar som ska beskattas i inkomstslaget tjänst.<sup>111</sup> Gränsbeloppet består av årets gränsbelopp och sparad utdelningsutrymme uppräknat med statslåneräntan ökat med tre procentenheter.<sup>112</sup>

Sedan år 2006 finns det möjlighet att räkna fram årets gränsbelopp genom huvudregeln (57 kap 11 § 2 p. IL) eller schablonregeln (57 kap. 11 § 1 p. IL) och det är möjligt att växla mellan alternativen.<sup>113</sup> Huvudregeln kan förklaras enligt följande; delägarnas inkomster delas upp utifrån gränsbeloppet som här består av summan av årets gränsbelopp, sparad utdelningsutrymme uppräknat med statslåneräntan adderat med nio procentenheter och det lönebaserade utrymmet. Det lönebaserade utrymmet består i sin tur av en procentandel av den totala lönesumman som betalats ut till anställda i fåmansföretaget samt eventuella dotterbolag året före aktuellt beskattningsår.<sup>114</sup> Enligt schablonregeln beräknas årets gränsbelopp istället till två och tre fjärdedels inkomstbasbelopp fördelat på alla andelarna. Den del av inkomsten som faller inom gränsbeloppet anses motsvara ”normal” kapitalavkastning, medan överstigande belopp anses utgöra omvandlad arbetsinkomst. Den del som överstiger gränsbeloppet kommer att beskattas i inkomstslaget tjänst, medan resterade del beskattas i inkomstslaget kapital.<sup>115</sup>

### **3.4.2 Kvalificerad andel**

Vid bedömningen om fåmansföretagsreglerna är tillämpliga tillämpas två steg. Först ser man till grunddefinitionen i 56 kap. 2 § IL om ett fåmansföretag föreligger. Är villkoren i bestämmelsen inte uppfyllda går man vidare till den utvidgade definitionen i 57 kap. 3 § IL. Att ett företag träffas av någon av dessa bestämmelser och således kategoriseras som ett fåmansföretag innebär emellertid inte att fåmansföretagsreglerna är tillämpliga. För att en delägars

---

<sup>111</sup> 57 kap. 20-21 §§ IL.

<sup>112</sup> Se Tjernberg, 2019, s. 73 och 57 kap. 11 § IL.

<sup>113</sup> 57 kap. 11 § IL.

<sup>114</sup> 57 kap. 16-19a §§ IL.

<sup>115</sup> Tjernberg, 2019, s. 51.

kapitalinkomster ska omfattas av reglerna krävs det att dennes andelar är kvalificerade.<sup>116</sup> Definitionen av vad som utför ett innehav av kvalificerade andelar återfinns i 57 kap. 4 § IL med följande lydelse: **Med kvalificerad andel avses andel i eller avseende ett fåmansföretag under förutsättning att:**

**1. andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet, eller**

**2. företaget, direkt eller indirekt, under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren har ägt andelar i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag och andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i detta fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag.**

Bestämmelsen tar fasta på tre alternativa grunder för när en delägars andelar i ett fåmansföretag blir kvalificerade. Att grunderna är alternativa innebär att de inte kan kombineras utan gäller var för sig och reglerar enskilt de situationer där en delägars andelar i ett fåmansföretag kan betraktas vara kvalificerade.<sup>117</sup> Bestämmelsen är uttömmande, vilket innebär att lagstiftaren har försökt utforma regelsystemet på ett sådant sätt att inte skatteskyldiga kommer runt regleringen genom olika bolagsstrukturer eller genom en anpassning av ägarförhållandena.<sup>118</sup> Även om en situation kan tyckas falla in under någon av grunderna med hänsyn till deras syfte, undantas den situationen om den inte faller in under ordalydelsen. Bestämmelsens innehåll är dock inte helt preciserat och ett uttryck som ofta är föremål för tolkning är begreppet ”verksam i betydande omfattning” som vi ska återkomma till.

---

<sup>116</sup> Ibid. s. 54.

<sup>117</sup> Se RÅ 2001 ref. 5 I och RÅ 2005 ref. 3.

<sup>118</sup> Lodin m.fl., 2017, s. 454. Se även RÅ 2001 ref. 5 och RÅ 2005 ref. 3.

Fåmansföretagsreglernas funktion är att endast sådan inkomst som härstammar från arbete ska träffas vid beskattning av utdelning och kapitalvinst vid försäljning av aktier. Om så är fallet betraktas andelen som kvalificerad. Avgörande enligt 57 kap. 4 § första stycket 1 p. 1 mom. IL för att en andel ska anses vara kvalificerad är att andelsägaren eller någon närstående varit verksam **direkt** i företaget i betydande omfattning. Det innebär att även om företaget definieras som ett fåmansföretag är det inte givet att alla delägare omfattas av reglerna.<sup>119</sup> En förutsättning för tillämpning av fåmansföretagsreglerna är därför att den skattskyldige eller till denne närstående person har varit verksam, under beskattningsåret eller något av de fem närmast föregående beskattningsåren. Passiva delägare omfattas alltså inte. Den femåriga karenstiden har införts för att fåmansföretagsreglerna inte ska kringgås som genom upparbetad inkomst läggs undan i ett vilande fåmansföretag, s.k. trädabolag. Efter fem år avkvalificeras andelarna och beskattning sker enligt de ordinarie reglerna för kapitalinkomst.<sup>120</sup> Detta går hand i hand med fåmansföretagsreglernas syfte, dvs. att förhindra att högbeskattad arbetsinkomst omvandlas till lägre beskattad kapitalinkomst.<sup>121</sup> Det har dessutom i praxis ansetts att det är tillräckligt att verksamheten bedrivits under beskattningsåret eller den föregående verksamhetsperioden av någon som vid tiden för utövandet av verksamheten innefattades i närståendekretsen.<sup>122</sup> Andelarna blir också enligt 57 kap. 4 § första stycket 1 p. 2 mom. IL kvalificerade om en delägare eller dennes närstående varit verksam i ett **annat** fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet.<sup>123</sup> En sådan situation benämns som ”horisontell verksamhetssmitta”. Om inte det omfattades av bestämmelsen skulle det möjliggöra ett kringgående genom förflyttning av verksamheten till ett annat fåmansföretag. Det lagstiftaren velat undvika här är att eventuellt upparbetade vinstmedel, i och med förflyttningen av verksamheten, sparas i det ursprungliga fåmansföretaget tills andelarna inte längre klassas som

---

<sup>119</sup> Rydin m.fl., 2016 s. 73.

<sup>120</sup> Rydin m.fl., 2016 s. 74.

<sup>121</sup> Se avsnitt 3.2.

<sup>122</sup> Se RÅ 2007 ref. 81

<sup>123</sup> Tivéus, 2014, s. 37.

kvalificerade för att sedan beskattas i inkomstslaget kapital när ursprungsföretaget likvideras.<sup>124</sup>

Slutligen, enligt den för uppsatsen relevanta bestämmelsen i 57 kap. 4 § första stycket 2 p. IL, anses andelarna kvalificerade om en delägare är aktiv i betydande omfattning i ett av ett fåmansföretag direkt eller indirekt **ägt annat** fåmansföretag. Motiven bakom bestämmelsens andra punkt är att en delägare inte ska kunna kringgå fåmansföretagsreglerna genom att vara verksam i betydande omfattning i ett av fåmansföretaget direkt eller indirekt ägt fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag, vilket brukar benämnas som ”vertikal verksamhetssmitta”.<sup>125</sup> När en delägars andelar träffas av rekvisiten i 57 kap. 4 § IL och således klassas som en kvalificerad andel innebär det att den utdelning eller den kapitalvinst som är hänförlig till andelen i viss mån kan komma att beskattas som inkomst av tjänst.<sup>126</sup>

### 3.4.3 Utomståenderegeln

Utomståenderegeln utgör ett undantag från huvudregeln om beskattning av kvalificerade andelar och återfinns i 57 kap 5 § första stycket IL. Regeln innebär att: **[...] om utomstående, direkt eller indirekt, i betydande omfattning äger del i företaget och, direkt eller indirekt, har rätt till utdelning, ska en andel anses kvalificerad bara om det finns särskilda skäl. Vid bedömningen ska förhållandena under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren beaktas.**

Utomståenderegeln innebär således att bestämmelserna om beskattning av kvalificerade andelar inte ska tillämpas, om det inte föreligger särskilda skäl för det. Av bestämmelsens förarbeten framgår att risken för omvandling av arbetsinkomster minskar vid ett utomstående ägande i företaget om minst 30 procent av aktierna, eftersom utdelning och kapitalvinst också tillfaller dessa

---

<sup>124</sup> Se Prop. 1989/90:110 s. 467 ff., Rydin, m.fl. 2014. s. 83 ff. samt SOU 2002:52 s. 279 ff.

<sup>125</sup> Prop. 1995/96:109 s. 66 ff.

<sup>126</sup> Jfr Rydin m.fl., 2016, s. 77.

delägare.<sup>127</sup> Majoritetsägarnas andel av utdelning och kapitalvinst anses i sådana situationer bli mindre än nettobehållningen av ett motsvarande löneuttag.<sup>128</sup> För utomståenderegeln tillämplighet har HFD emellertid konstaterat att det utomstående ägandet måste föreligga vid tidpunkten för utdelningen.<sup>129</sup>

Som synes är inte procentgränsen angiven i lagtexten utan framgår av förarbetena och har bekräftats av praxis.<sup>130</sup> Tjernberg är av uppfattningen att procentsatsen bör höjas i och med den sänkning av skattesatsen från 30 procent till 20 procent som ägde rum för inkomståren 2006. Han menar att procenttalet borde ligga långt över 30 procent för att utdelning ska vara mindre förmånligt än motsvarande löneuttag.<sup>131</sup> Det kan i många fall vara svårt att avgöra hur avkastningen i form av utdelning och värdestegring fördelar sig på aktierna i företaget. En försvårande situation är när delägarnas aktier ger olika rätt till utdelning. Det åligger av den anledningen samt den höga risken för kringgående av fåmansföretagsreglerna den skattskyldige att påvisa förutsättning för utomståenderegeln tillämplighet. Reservationen som lagstiftaren infört i lagtexten gällande bestämmelserna om kvalificerade andelar ändå kan komma att tillämpas om särskilda skäl föreligger innebär att trots att den skattskyldige påvisar ett utomstående ägande om 30 procent kan domstolen komma åt situationer som utgör skatteflykt.<sup>132</sup>

---

<sup>127</sup> Det i förarbetena angivna procenttalet (30 procent) bör ses i ljuset av de skatte- och avgiftsbelastningar som gällde vid ingången av skattereformen.

<sup>128</sup> Prop. 1989/90:110, s. 468.

<sup>129</sup> Se HFD:s dom den 31 maj 2018, mål nr 732-18.

<sup>130</sup> Se RÅ 2009 ref 53, RÅ 2007 not. 2, HFD 2012 not. 53 och HFD:s dom den 18 september 2018, mål nr 6342-17.

<sup>131</sup> Tjernberg, 2019, s. 99.

<sup>132</sup> Prop. 1989/90:110, s. 704.

## 4 Verksam i betydande omfattning

### 4.1 Inledning

Förutsättningen för att en delägars andelar i ett fåmansföretag ska klassificeras som kvalificerade har behandlats i avsnitt 3.4.2 och ska då beskattas enligt delningsreglerna i 57 kap. IL. Detta utgör grunden för den fortsatta analysen av 57 kap. 4 § IL. En situation som lagtexten inte fångar in är när en delägare utfört arbete åt fåmansföretaget i egenskap som anställd i ett annat företag. I detta kapitel ska därför den i allmänhet för uppsatsen relevanta bestämmelsen i 57 kap. 4 § första stycket 2 p. IL och i synnerhet rekvisitet ”verksam i betydande omfattning” analyseras utifrån just nämnda situation.

### 4.2 Lagstiftarens syfte

Innebörden av begreppet verksam i betydande omfattning har inte preciserats i själva lagtexten. Motiven bakom är att försöka komma åt fåmansföretag som innehåller vinstmedel härrörande från arbetsinsatser kopplade till en delägare eller dennes närstående.<sup>133</sup> Att endast delägare och deras närståendes arbetsinsatser omfattas motiveras av att fåmansföretagsreglerna inte blir tillämpliga i andra fall än när delägaren eller dennes närstående varit verksam ”inom företaget” i betydande omfattning, eftersom problemet med sparade arbetsinkomster endast uppstår då.<sup>134</sup>

Som vi sett enligt den allmänt utbredda lagtolkningsmetod som gäller på skatterättens område ska i enlighet med legalitetsprincipen i första hand en bokstavstolkning genomföras av lagtextens ordalydelse.<sup>135</sup> Lagtexten antyder att en kvantitativ bedömning är för handen, dvs. en bedömning av den

---

<sup>133</sup> SOU 2002:52, s. 267 och se även Rydin m.fl., 2016, s. 77.

<sup>134</sup> SOU 1989:33 del II s. 141 f.

<sup>135</sup> Se avsnitt 2.2.



nedlagda arbetstiden, men lagtexten ger ingen ytterligare definition av begreppet.<sup>136</sup> Det innebär att förarbeten och rättspraxis får en avgörande roll för preciserandet av dess innebörd.<sup>137</sup> I bestämmelsens förarbeten ser vi att den endast är tillämplig i de situationer där den anställdes eller dennes närståendes arbetsinsats har haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen och i bestämmelsens specialmotivering att arbetsinsatsen ska ha haft stor betydelse för vinstgenereringen för att rekvisitet ”verksam i betydande omfattning” ska uppfyllas.<sup>138</sup> Förarbetena öppnar därmed upp för en mer kvalitativ bedömning utifrån en vinstgenereringsaspekt. Vilken typ av bedömning som ska företas har diskuterats, men en kvalitativ bedömning i enlighet med förarbetena tycks vara utgångspunkten.<sup>139</sup>

I förarbetena kan även utläsas att de som i första hand ska räknas som kvalificerat verksamma är företagsledare och andra högre befattningshavare. Arbetsledare och i vissa fall anställda i mindre företag kan också räknas till den kategorin, i synnerhet om delägarna kan anses bedriva en gemensam verksamhet. Enligt Tjernberg tyder utgångarna i de mål som hamnat hos HFD på en överensstämmelse med förarbetsuttalandena.<sup>140</sup> Det kan därför presumeras att en tolkning i enlighet med förarbetsuttalandena bör tillmätas stor betydelse.

Skatteverket har, i enlighet med förarbetena, i sina allmänna råd framhållit att den ekonomiska betydelsen av arbetsinsatserna är det avgörande för tillämpningen av 57 kap. 4 § IL. Skatteverket anger dessutom att delägare som inte är anställda i fåmansföretaget kan anses vara verksamma i betydande omfattning om deras arbetsinsatser för fåmansföretaget i annan form än anställda har stor betydelse för vinstgenereringen.<sup>141</sup> Bestämmelsen ämnar därför urskilja en arbetsinsats med betydelse för vinstgenereringen, vilket har

---

<sup>136</sup> Se avsnitt 3.4.2 för en beskrivning av 57 kap. 4 § IL:s ordalydelse.

<sup>137</sup> Lodin, m.fl., 2017, s. 454

<sup>138</sup> Prop. 1989/90:110 s. 468 och 703.

<sup>139</sup> Se SOU 2002:52 s.277 & 307 och även Tjernberg, 1999, s. 249 och Rydin, m.fl., 2016, s. 77.

<sup>140</sup> Tjernberg, 2019, s. 56.

<sup>141</sup> SKV A 2015:9 punk 3.1.

fått stöd i rättspraxis.<sup>142</sup> En aspekt som varken förarbetena eller praxis har belyst är betydelsen av uttagande av lön från fåmansföretaget. Tivéus anser att ett uttagande av en marknadsmässig lön inte enskilt indikerar på att en delägares arbetsinsatser i ett fåmansföretag varit påtagligt betydande för vinstgenereringen utan det är delägarens faktiska aktivitet samt vilken typ av verksamhet som bedrivs som är avgörande.<sup>143</sup> Ett uttagande av en marknadsmässig lön kan enligt Rydin, Båvall och Bartels utgöra en del i att påvisa att det inte är delägarens arbetsinsatser utan andra omständigheter som lett till värdestegringen i företaget.<sup>144</sup> För att få ytterligare klarhet i rekvisitets innebörd kommer nedan ett antal betydande rättsfall granskas.

### **4.3 Rekvisitet ”verksam i betydande omfattning” i tidigare praxis**

Av RÅ 2000 ref. 64 och RÅ 2002 ref. 21 tydliggörs det att en företagsledande ställning i ett företag inte per automatik leder till att denne anses ha varit verksam i betydande omfattning, utan arbetsinsatsen måste ha haft påtaglig betydelse till vinstgenereringen i företaget.

I *Rå 2000 ref. 164* var en person styrelseledamot och firmatecknare, utan att vare sig vara delaktig i den kortsiktiga (dagliga) verksamhet eller det långsiktiga arbetet i företaget. Personen hade emellertid undertecknat handlingar avskedande förvärv av två lokaler. HFD fann mot bakgrund i förarbetena att personen inte hade varit verksam i betydande omfattning. Arbetsinsatsen ansågs överensstämma med vad förarbetena anger angående styrelseledamöter som inte utför kontinuerligt arbete även om enstaka insatser varit av stor betydelse.

---

<sup>142</sup> Se Rydin m.fl. 2016, s. 77 samt RÅ 1993 ref. 99, RÅ 1999 not. 87 och RÅ 2000 not. 164.

<sup>143</sup> Tivéus, 2014, s. 42.

<sup>144</sup> Rydin, m.fl., 2016, s. 79.

I *RA 2002 ref. 21* hade en revisor bildat ett aktiebolag för att förvärva aktierna i en koncern som bestod av ett moderbolag samt det rörelsedrivande dotterbolaget. Revisorn var därefter enda ordinarie styrelseledamoten i samtliga tre bolagen och ensam ägare till dessa. Till en början agerade den tidigare ägaren företagsledare innan rollen övergick till revisorn. Efter en kort tids ägande av koncernen såldes den och en kapitalvinst på 3 miljoner kronor uppstod. Även här fann HFD att arbetsinsatsen inte var av sådan art att revisorn kunde anses ha varit verksam i betydande omfattning. Med beaktande av syftet med bestämmelsen – att motverka att arbetsinkomster tas ut i form av lägre beskattad kapitalinkomst m.m. – ansåg HFD att omständigheterna i målet inte föranledde en sådan bedömning trots revisorns befattning i koncernen.

Frågan om kapitalförvaltning kan leda till att en person anses ha varit verksam i betydande omfattning har av HFD behandlats i nedanstående mål:

I *RA 2004 ref. 61*, vilket är ett fastställt förhandsbesked, ägde A cirka tolv procent av aktierna i det börsnoterade fåmansföretag, X AB. Aktierna skulle säljas till hans nybildade företag, Y AB, där han tillsammans med två andra skulle inneha styrelseposter och A ensam vara firmatecknare. A skulle endast förvalta aktierna i Y AB genom begränsade arbetsinsatser och Z AB:s enda uppgift var att förvalta aktierna i Y AB. Skatterättsnämnden ansåg att X:s andelar inte kunde vara kvalificerade med hänsyn tagen till den planerade verksamheten och A:s förväntade arbetsinsatser i Z AB. HFD delade Skatterättsnämndens uppfattning och menade att A inte kunde anses vara verksam i betydenade omfattning i Z AB.

I *RA 2004 not. 125*, vilket är ett fastställt förhandsbesked, ägde A:s aktiebolag (A AB) aktier i X AB, vilka hade förvärvats från A. A var vid tillfället för förvärvet VD. A AB ägde dessutom två onoterade företag samt andelar i en utländsk fond. Dessutom hade en tidigare olönsam båtuthyrningsverksamhet bedrivits i företaget. A menade att han endast lade ner den tid i A AB som krävdes av legala skäl som ordförande i styrelsen, medan en revisionsbyrå

skötte det administrativa. Skatterättsnämnden ansåg att A inte innehaft en aktiv ställning i något av företagen som förvaltades av A AB och därmed kunde aktierna inte anses vara kvalificerade. HFD fastställde Skatterättsnämndens bedömning.

I *RA 2004 not. 162*, vilket är ett fastställt förhandsbesked, ägde A 75 procent av aktierna i X AB och hans hustru, B, resterande 25 procent. A och B var båda styrelseledamöter i X AB och A var dessutom VD. Deras arbetsinsatser i X AB bestod endast i sedvanligt styrelsearbete med cirka 20 timmar vardera per år. X AB:s verksamhet bestod av förvaltning av drygt 70 procents innehav i ett börsnoterad fastighetsbolag, förvaltning av onoterade aktier, handel med värdepapper genom förvaltningsuppdrag hos fondmäklare, förvaltning av aktier i onoterade dotterbolag vars verksamhet var av ytterst begränsad omfattning och bestod av inköp av fyra bilar. A var dessutom heltidsarbetande VD i det börsnoterade fastighetsbolaget. Skatterättsnämnden ansåg att makarnas arbetsinsats och uppgifterna i övrigt inte var så omfattande att de kunde anses vara verksamma i betydande omfattning. HFD fastställde Skatterättsnämndens beslut.

I *RA 2009 not 68*, vilket är ett fastställt förhandsbesked, var A ensam styrelseledamot samt innehade samtliga aktier i ett kapitalförvaltande företag. Verksamheten bestod fr.o.m. 2003 endast av kapitalförvaltning och hade bedrivits uteslutande av A med mindre 10 timmar per år och bestod av köp och försäljning av onoterade värdepapper. Skatterättsnämnden anförde att arbetsinsatser i fåmansföretag, som i allt väsentligt besått av att förvalta värdepapper, i praxis, med hänvisning till ovan tre nämnda mål, aldrig medfört att aktierna i företagen har ansetts bli kvalificerade. Skatterättsnämnden kom därför även här fram till att A:s arbetsinsats i Bolaget ”inte kan anses ha haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen i bolaget.” HFD fastställde Skatterättsnämndens beslut.

Vid förvaltning av fastigheter har HFD resonerat annorlunda: I *RA 2007 ref. 15* var en person ägare av ett fastighetsförvaltande företag, vari han utfört 2,5

timmars arbete per år. Värdeutvecklingen på fastigheterna hade trots det varit stor, men HFD ansåg att arbetsinsatsen ”inte kan anses ha haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen i bolaget” och andelarna blev inte kvalificerade.

I *HFD 2013 ref 11 (I)*, som redogörs mer djupgående senare i uppsatsen, hänvisar HFD till 2007 års mål ovan och även till de målen gällande värdepappersförvaltning och påvisade att dessa inte medfört att andelarna kunnat anses vara kvalificerade. Vid sin bedömning menade domstolen att gemensamt för förvaltning av värdepapper och fastigheter är att de vinster som uppstår ofta är till följd av värdestegringar på marknaden och inte lika beroende av arbetsinsatsen. HFD konstaterar dock att fastighetsförvaltning kräver andra typer av arbetsinsatser än värdepappersförvaltning och gör en annorlunda bedömning gentemot tidigare praxis, som jag som sagt återkommer till längre fram i uppsatsen.

#### **4.4 Redogörelse för rekvisitet ”verksam i betydande omfattning”**

Av rättsfallen ovan kan slutsatsen dras att den formella positionen enskilt och förvaltande av värdepapper inte inneburit att en delägare kunnat anses vara verksam i betydande omfattning och andelarna har således förblivit okvalificerade i dessa fall. Vad gäller den formella positionen visar rättsfallen att HFD är villig att frångå förarbetena, som säger att ”företagsledare och andra högre befattningshavare ska tillhöra gruppen kvalificerat verkamma”, i sin tolkning. Av *RA 2002 ref. 21* menar Grosskopf att den formella positionen fortsatt har betydelse, men grundar inte ensamt kvalifikation. Utöver det menar han att målet anger att de faktiska omständigheterna i varje enskilt fall spelar in vid bedömningen.<sup>145</sup> Rydin, Båvall och Bartels ansluter sig till Grosskopfs slutsats och konstaterar att HFD inte tillmäter ägarens

---

<sup>145</sup> Grosskopf, 2003, s. 383.

ställning någon självständig betydelse, utan ser till omständigheterna i det enskilda fallet.<sup>146</sup>

För värdepappersförvaltande fåmansföretag verkar konklusionen utifrån rättsfallen vara att sådana aldrig medför att en delägars andelar blir kvalificerade. Rydin konstaterar att gemensamt för samtliga rättsfall är att arbetsinsatsen i antal timmar varit låg och att det därför är svårt att avgöra betydelsen för vinstgenereringen.<sup>147</sup>

Att rättsfallen är materiellt korrekta talar enligt doktrin det faktum att en fysisk person beskattas utifrån sitt förvaltande av värdepapper i inkomstslaget kapital oberoende av arbetsinsatsen. Konsensus verkar vara att arbetsinsatsen inte ska påverka om kvalifikation uppstår eller inte när det rör sig om värdepappersförvaltande fåmansföretag i de fall arbetsinsatsens betydelse är begränsad i förhållande till kapitalinsatsen.<sup>148</sup> Burmeister exemplifierar en problematik med uppfattningen att en delägare i ett kapitalförvaltande företag ska anses vara verksam i betydande omfattning: att ett direkt innehav hos delägaren i så fall medför en lägre beskattning än ett indirekt ägande genom fåmansföretaget och därav bör dessa företag undantas från beskattning enligt fördelningsreglerna.<sup>149</sup> Gunne anser att en sådan slutsats inte kan dras utan att ett utrymme för kvalifikation av delägars andelar kvarstår.<sup>150</sup> Ett undantag som framförs är emellertid att om handeln med värdepapper är så omfattande att den utgör rörelseverksamhet och delägaren samtidigt är verksam i betydande omfattning skulle kvalifikation möjligen kunna uppstå ändå.<sup>151</sup> Rydin, Båvall och Bartels har med stöd av Skatteverkets ställningstagande 2016-07-04 dragit slutsatsen att inget stöd för att delägaren automatiskt blir verksam i betydande omfattning om förvaltningen övergår i rörelse finns.<sup>152</sup> Att ett företags verksamhet är begränsad till värdepappersförvaltning

---

<sup>146</sup> Rydin, m.fl., 2016, s. 79 f.

<sup>147</sup> Rydin, 2006, s. 77.

<sup>148</sup> Se Lodin m.fl., 2017, s. 383f och s. 451, Rydin, m.fl., 2016, s. 83, Burmeister, 1998, s.750 och Söderholm & Grosskopf, 1993, s. 94 f.

<sup>149</sup> Burmeister, 1998, s.750.

<sup>150</sup> Gunne, 2010, s. 364

<sup>151</sup> Tivéus, 2014, s.46, se även SOU 2002:52 s. 307.

<sup>152</sup> Rydin, m.fl., 2016, s. 83.

utesluter inte att delägarens arbetsinsatser ändå påverkat vinstgenereringen.<sup>153</sup> Tjernberg är av åsikten att de kapitalplaceringar som företaget genererar sin vinst genom alltid är kopplade till delägarens arbetsinsats på något sätt.<sup>154</sup> Att se kapitalförvaltande fåmansföretag som en beständig passivt driven verksamhet är en för vidsträckt tolkning av bestämmelsens syfte, men en presumtion finns ändå för att kvalifikation inte ska uppstå.<sup>155</sup>

Beträffande fastighetsförvaltning är rättspraxisen inte lika utvecklad som för de värdepappersförvaltande företagen. Rydin, Båvall och Bartels drar av *HFD 2013 ref. 11 (I)* slutsatsen att fastighetsförvaltande företag påverkas mer av arbetsinsatsen än de värdepappersförvaltande företagen.<sup>156</sup> Vinstgenereringen är i båda situationerna i stort hänförliga till värdeökning på marknaden, mer än delägarnas arbetsinsatser. Rydin menar att ett visst osäkerhetsmoment förekommer vid fastighetsförvaltning, eftersom arbetsinsatsen är lägre än exempelvis värdepappersförvaltning. Han anser också att oavsett verksamhet så ska ett uttag av marknadsmässig lön beaktas. Om lönen är marknadsmässig och värdestegringen i företaget är hänförlig till andra omständigheter än delägarens arbetsinsatser bör det tala för att delägaren inte ska anses som verksam i betydande omfattning.<sup>157</sup> HFD utelämnar inte möjligheten att arbetsinsatserna kan medföra kvalifikation. Sammantaget tycks det svårt att bedöma en delägare i ett värdepappersförvaltande fåmansföretag som verksam i betydande omfattning, men möjligheten finns när det kommer till företag som bedriver fastighetsförvaltning. *HFD 2013 ref 11 (I)* öppnar dessutom upp nya dörrar för hur begreppet ”verksam i betydande omfattning” kan bedömas i situationer där den verksamme varken är delägare eller anställd i fåmansföretaget.

---

<sup>153</sup> SOU 2002:52 s. 307

<sup>154</sup> Tjernberg, 1999, s. 284 f.

<sup>155</sup> Grosskopf, 2005, s. 296 och Rydin, m.fl., 2016, s. 83.

<sup>156</sup> Rydin, m.fl., 2016, s. 85

<sup>157</sup> Rydin, 2006, s. 77 & 80

## **5 Arbete i ett annat företag**

### **5.1 Inledning**

Som vi sett har alltså HFD med sin dom i *HFD 2013 ref. 11 (I)* öppnat nya dörrar vad gäller tolkningen av rekvisitet ”verksam i betydande omfattning. I kapitlet ska därför rekvisitet analyseras i ljuset av de nya tolkningsmöjligheterna för att se hur en sådan tolkning egentligen förhåller sig till gällande rätt.

### **5.2 Betydelsen för vinstgenereringen: den kvalitativa bedömningen**

Eftersom förarbetena fordrar en kvalitativ bedömning för tillämpningen av 57 kap. 4 § första stycket 2 p. IL följer frågan: hur omfattande verksamhetskravet är, dvs. arbetsinsatsens betydelse för vinstgenereringen. För att en person ska anses ha varit verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag krävs det att dennes arbetsinsats har haft en stor betydelse för vinstgenereringen. Som framgått i avsnitt 4.2 är det företagsledare och andra högre befattningshavare som i större företag hör till gruppen som har stor betydelse för vinstgenereringen. Medan det i mindre företag också innefattar arbetsledare och ibland även anställda utan någon ledande position, framför allt om delägarna driver verksamheten gemensamt, vilket belyses i praxis nedan.

I *RÅ 1993 ref. 99* var antalet delägare 150 stycken som samtliga ansågs ha betydelse för vinstgenereringen i en gemensamt bedriven verksamhet trots att samtligas andelsinnehav understeg en procent. I *RÅ 2007 not. 94* blev utgången densamma trots att de 117 delägarnas arbetsuppgifter var varierande. *RÅ 2010 ref. 102* berörde en ekonomisk förening som bedrev



industriell verksamhet där alla 60 delägare var anställda och ansågs ha betydelse för vinstgenereringen.

Något krav på heltidsarbete nämns inte utan arbetsinsatsen ska sättas i relation till företagets omfattning och övriga omständigheter. En styrelsemedlem som inte utför kontinuerligt arbete ska däremot inte direkt anses vara kvalificerat verksam, inte heller i de fall denne gjort enstaka insatser av stor betydelse såsom att skaffa en viktig order till företaget, vilket bekräftas av HFD.<sup>158</sup> I mål *RÅ 2000 not. 164* hade en styrelseledamot och firmatecknare endast undertecknat handlingar avseende förvärv av butikslokaler och inte deltagit i den dagliga verksamheten i företaget. HFD fann då att styrelseledamoten inte varit verksam i betydande omfattning.<sup>159</sup> Enligt Skatteverket kan dock ett fåtal arbetsinsatser av betydande omfattning för vinstgenereringen innebära att en delägare anses vara verksam i betydande omfattning. Sammanfattningsvis kan rättsläget beskrivas så att en person alltid ska anses ha varit verksam i betydande omfattning om dennes arbetsinsats har haft påtaglig betydelse för vinstgenereringen i företaget.<sup>160</sup>

### **5.3 Verksamhetskravet utifrån ordalydelsen i 57 kap. 4 § första stycket 2 p. IL**

När det kommer till tolkning av skattelag är, som framförallt beskrivits i avsnitt 2.2, ordalydelsen den primära rättskällan. Det innebär att vid en bedömning av om arbetsinsatser som utförts i egenskap av anställd i annat företag ska betecknas som verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag måste utgångspunkten vara lagtextens ordalydelse. En första analys bör därför företas utifrån ordalydelsen för att utröna om en sådan situation går att tolka in där. Som framgått tidigare krävs för att en delägars andelar ska vara kvalificerade att delägaren har varit verksam i betydande

---

<sup>158</sup> Prop. 1989/90:110 s. 703.

<sup>159</sup> Se även RÅ 2001 ref. 21, där HFD fann att enbart en formell ställning i företaget inte innebär att en person varit verksam i betydande omfattning.

<sup>160</sup> Prop. 1989/90:110 s. 703.

omfattning, eftersom endast aktiva delägare ska träffas av bestämmelsen.<sup>161</sup> Syftet bakom en sådan prövning är att fåmansföretag vars ägare inte varit verksamma i betydande omfattning antas inte innehålla latent arbetsinkomster.<sup>162</sup> Utifrån lagtextens ordalydelse anges följande avseende begreppet ”verksam i betydande omfattning”: [...] **företaget, direkt eller indirekt, under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren har ägt andelar i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag och andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i detta fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag [...].**

Av bestämmelsen framgår att andelsägaren ska ha varit verksam i betydande omfattning ”i detta företaget”. Genom en objektiv tolkningsoperation kan konstateras att arbetsinsatsen ska ha skett i företaget och mot bakgrund av bestämmelsens formulering måste med företaget i 57 kap. 4 § första stycket 2 p. IL anses det företag där arbetsinsatsen sker och inte det i vilket andelsägaren tar ut vinsterna. Utifrån en legalitetsaspekt tycks det därför enligt min mening vara tvivelaktigt att frångå denna tolkning och beakta arbete som utförts i annat företag som inte omfattas av ordalydelsen.

Ett exempel på en situation som lagtexten omfattar är: om A och B som är fysiska personer äger lika många aktier i AB X, där AB X i sin tur äger en mindre andel aktier i AB Y, är aktierna i AB X kvalificerade om andelsägaren A är verksam i betydande omfattning i AB Y. Något krav på att det AB Y är ett dotterföretag till AB X föreligger inte. Lagstiftaren har uttryckligen angett att verksamhetskravet gäller ”detta företaget”, dvs. AB Y i mitt exempel. Utifrån en bokstavstolkning borde det innebära att alla företag som inte ägs direkt eller indirekt således faller utanför bestämmelsens tillämpningsområde. Ordalydelsen lämnar enligt mig inga ytterligare möjligheter till att tolka in andra företag än just sådana som ägs direkt eller

---

<sup>161</sup> Se avsnitt 3.4.2.

<sup>162</sup> Rydin, m.fl., 2016, s. 77.

indirekt. En tolkning som inbegriper arbete i ”annat företag” är utifrån ett legalitetsperspektiv högst tvivelaktig.

Innan taxeringsåret 1997 gällde en liknande bestämmelse som den nuvarande i 57 kap. 4 § första stycket 2 p. IL, den s.k. koncernregeln i f.d. 3 § 12 mom. åttonde stycket SIL. Koncernregeln utgjorde på ett liknande sätt ett skydd mot kringgående av fåmansföretagsreglerna eftersom om ett företag i koncernen klassificerades som ett fåmansföretag ansågs resterande företag också vara det. Dess syfte var att komma åt de situationer där verksamheten och ägandet låg i olika företag. Koncernregeln ”smittade” både vertikalt och horisontellt samt i flera led. Med hjälp av relativt enkla bolagskonstruktioner, så att en koncern inte längre förelåg, kunde emellertid koncernregeln lätt sättas ur spel. I och med prop. 1995/96:109 avskaffades regeln därför och ersattas med nuvarande lydelse.<sup>163</sup>

Vad gäller tillämpningen av 57 kap. 4 §, första stycket 2.p IL har HFD flertalet gånger prövat uppräkningsen av situationer som omfattas av bestämmelsen och ansett dem vara uttömmande:

I *RA 2001 ref. 5 (I)*, vilket är ett fastställt förhandsbesked, där frågan var om en delägars andelar i ett aktiebolag skulle anses kvalificerade, enligt dåvarande lagstiftning 3 § 12 mom. SIL, när denne var verksam i ett kommanditbolag som ägdes av aktiebolag tillsammans med flera andra delägare. Skatteverket tolkade situationen utifrån en kvalitativ bedömning, dvs. att det räckte att delägens arbetsinsats i kommanditbolaget haft tillräckligt stor betydelse för vinstgenereringen och att något krav på anställning inte låg för handen. Skatterättsnämnden slog fast att det utifrån lagens ordalydelse med fåmansföretag inte avses handelsbolag och delägaren ansågs därmed inte vara verksam i betydande omfattning i fåmansföretaget. HFD gjorde samma bedömning och fastslog Skatterättsnämndens beslut. I målet hänvisas det till *RA 1993 not. 372*, *RA 1997 ref. 71* och *RA 1998 not.*

---

<sup>163</sup> Prop. 1989/90:110 s. 470, Fi 2001/438, s. 5 f. och SOU 2002:52 s. 283.

265 som grund för att en tolkning utanför ordalydelsen inte är möjligt p.g.a. bestämmelsens uttömmande reglering. Utgången i målet ledde till att lagstiftaren genomförde en lagändring med innebörden att verksamhet i indirekt ägt fåmanshandelsbolag skulle leda till kvalifikation av en delägars andelar.<sup>164</sup> Lagstiftarens agerande mottogs av kritik där Tjernberg påtalade bristen på förutsebarhet som uppstår när uppdraget lämnas till domstolarna att fylla ut ofullständig lagtext.<sup>165</sup> Grosskopf uttalade sig också i anslutning till avgörandet där han framhöll att det av lagregelns dåvarande utformning klart framgick att delägaren ska ha varit verksam i fåmansföretaget, vilket delägaren inte var i målet. Eftersom delägaren varit verksam i ett av fåmansföretaget delägt kommanditbolag, vilket var utanför bestämmelsens tillämpningsområde menar han att bestämmelsen inte kan tillämpas på en sådan konstruktion och inte heller utvidgas till att gälla en anställning i ett annat företag än fåmansföretaget.<sup>166</sup> Av RÅ 2001 ref. 5 (I) framgår vikten av lagtextens ordalydelse, vilken HFD höll sig till vid bedömningen trots att lagstiftarens syfte var att verksamhet i ett kommanditbolag skulle omfattas.

I 2001 ref. 5 (II), vilket även det är ett fastställt förhandsbesked, skulle HFD att ta ställning till frågan om en delägars (A) andelar i X AB kunde utgöra kvalificerade andelar p.g.a. A:s verksamhet i X AB:s helägda dotterbolag Y AB, s.k. ”vertikal verksamhetssmitta”. Skatteverket ansåg att en sådan smitta gjorde att X AB var att anses som ett fåmansbolag enligt den utvidgade definitionen i dåvarande 3 § 12 a mom. SIL (nuvarande 57 kap. 3 § andra stycket IL) och att A:s andelar i X AB blev kvalificerade. Skatterättsnämnden och HFD avvisade Skatteverkets tolkning av bestämmelsen med motiveringen att dess ordalydelse (som den var utformad då) inte gav utrymme för att tolka in verksamhet bedriven i Y AB. Enligt HFD innebar ordalydelsen att verksamheten skulle ha bedrivits i företaget i fråga, dvs. X AB för att det skulle utgöra ett fåmansföretag enligt den utvidgade

---

<sup>164</sup> Målet ledde till att regeringen genomförde en lagändring med innebörden att verksamhet i indirekt ägt fåmanshandelsbolag skulle leda till kvalifikation av en delägars andelar. Se Prop. 2001/02:46, s. 38 ff.

<sup>165</sup> Tjernberg, 2002, s. 4 ff.

<sup>166</sup> Grosskopf, 2002, s. 268 f.

definitionen. Även här höll sig HFD strikt till bestämmelsen ordalydelse, vilket fick lagstiftaren att ännu en gång genomföra en lagändring för att inkludera företag i vilket den aktive andelsägaren äger andelar direkt.<sup>167</sup>

I HFD 2017 ref. 1, var den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen uppe för prövning igen. Förutsättningarna i målet var att ett utländskt holdingbolag ägde det svenska dotterbolaget X AB samt andra europeiska dotterbolag. Holdingbolaget ägdes till lika delar av 3000 fysiska personer som var verksamma i något av dotterbolagen. I Sverige bedrevs verksamheten i Y AB som är ett dotterbolag till X AB. Frågan HFD hade att ta ställning till var om X AB kunde anses vara ett fåmansföretag. HFD fastslog att den dåvarande ordalydelsen i 57 kap. 3 § IL endast tillät att delägare som varit verksamma i det företag som prövningen avser, dvs. X AB, eller i ett av detta företag ägt fåmansföretag kunde räknas samman. Delägarna som bedrivit verksamhet i andra fåmansföretag i koncernen föll därmed enligt HFD utanför bestämmelsens tillämpningsområde. HFD har därmed fortsatt tillmätt ordalydelsen stor betydelse, vilket även här fick lagstiftaren att företa en lagändring för att fånga in situationen i målet.<sup>168</sup>

Av de tre ovan beskrivna målen kan slutsatsen dras att legalitetsprincipen spelar en stor roll, men även neutralitets- och likformighetsprinciperna får antas ha haft betydelse vid bedömningarna som HFD gjort. Att HFD använder den objektiva tolkningsmetoden och således följer bestämmelsernas ordalydelse är något som bekräftar principernas betydelse för uttagande av skatt.<sup>169</sup> I alla tre målen låg eller ligger, som beskrivits, situationerna utanför bestämmelsernas tillämpningsområde för vilka företag verksamhet ska bedrivas i för att andelsägarnas aktier ska bli kvalificerade.<sup>170</sup> Visserligen behandlar *RA 2001 ref. 5 (II)* som *RA 2017 ref. 1* den utvidgade

---

<sup>167</sup> Prop. 2001/02:46, s. 38 ff.

<sup>168</sup> Se Prop. 2017/18:8 s.12.

<sup>169</sup> HFD har i flertalet mål som inte rör fåmansföretagsreglerna tillmätt legalitetsprincipen stor betydelse. Se bl.a. HFD 2011 ref. 79 och HFD 2012 not. 48.

<sup>170</sup> Jfr. Tjernberg, 2017, s. 356 f.

fåmansföretagsdefinitionen, men de har hög relevans ändå eftersom de också behandlar frågan vilket företag delägaren varit verksam i.

En sammanvägning av de tre målen ger vid handen att en tolkning av bestämmelsens ordalydelse innebär att arbetsinsatser som utförts i ”annat” företag än det ifrågavarande företaget som prövningen avser får antas falla utanför bestämmelsens tillämpningsområde. En sådan slutsats får även stöd i flera andra mål.

I *RA 1999 not. 87* och *RA 2010 ref. 11 (III)* har HFD ansett att verksamhet som andelsägaren bedrivit som enskild näringsverksamhet inte föranleder kvalifikation när tillgångarna överförs till fåmansföretaget.

I *RA 2005 ref. 3* ansågs moderbolagets andelar inte vara kvalificerade, när andelsägaren varken varit verksam i betydande omfattning i moderbolaget eller i dess dotterbolag utan i ett systerbolag som bedrev samma eller likartad verksamhet.

Utifrån den nuvarande lagtexten och etablerad praxis är det enligt Tjernberg klargjort att den verksamhet i ett direkt ägt fåmansföretag som omfattas av bestämmelsen är verksamhet bedriven i underliggande fåmansföretag oavsett hur långt ner i strukturen verksamheten har bedrivits, s.k. vertikal ”smitta” uppåt. Smitta nedåt i verksamheten genom verksamhet i moderbolaget faller därmed utanför lagtextens ordalydelse. Detsamma gäller horisontell smitta för vilket det istället krävs att rekvisitet samma eller likartad verksamhet är uppfyllt (57 kap. 4 § första stycket 1 p. IL).<sup>171</sup> Oavsett om reglerna i 57 kap. IL:s syfte antyder att en bolagskonstruktion bör omfattas måste hänsyn tas till legalitetsprincipen och föreskriftskravet, vilka förhindrar en tillämpning utanför bestämmelsens betydelseområde.<sup>172</sup>

---

<sup>171</sup> Den tidigare ”horisontella smittan” har därmed upphävts, vilket är en konsekvens av avskaffandet av koncernregeln som fick följden att bolagskonstruktioner som inte bedrivs i rakt nedåttigande led faller utanför reglernas tillämpningsområde. Se SOU 2002:52 s. 316 ff. och även Tjernberg, 1996 s. 98 ff.

<sup>172</sup> Tjernberg, 2017 s. 356.

Tjernberg menar att HFD har en ovilja att tillämpa fåmansföretagsreglerna i annat än klara fall, vilket tyder på en strikt tolkning.<sup>173</sup> HFD har i målen följt den tolkningsmodell som är bruklig på skatteområdet.<sup>174</sup> Bestämmelser av kringgåendekaraktär ska dock tolkas extensivt i enlighet med dess syfte, men aldrig utanför ordalydelsen.<sup>175</sup> Von Bahr anser att det inte finns någon möjlighet överhuvudtaget att tolka in arbete hos andra företag än det egna fåmansföretaget.<sup>176</sup> Sammantaget kan sålunda rättsläget beskrivas som någorlunda klart angående tillämpningen av lagtextens ordalydelse i de fall som rör verksam i betydande omfattning, där arbetsinsatserna utförts i ett annat företag än det ifrågavarande fåmansföretaget eller dess dotterbolag i obegränsat nedåtstigande led. Tjernberg framhåller emellertid att något uttryckligt stöd för att personen måste ha varit verksam som just anställd i fåmansföretaget vare sig framgår av lagtexten eller förarbetsuttalandena.<sup>177</sup> Som nämnts i tidigare avsnitt är det, i de fall svar inte går att finna i ordalydelse, lämpligt att företa en subjektiv tolkning av lagstiftarens intentioner med den aktuella bestämmelsen.

## **5.4 HFD 2018 ref. 31: ”HFD och riskkapitalisterna”**

### **5.4.1 Allmänt om riskkapital och bakgrund till målet**

Den 27 april 2017 avkunnade KamR i Stockholm 85 domar avseende beskattning av vinstmedel i form av carried interest som nyckelpersonerna uppburit genom fondförvaltning i riskkapitalbolag. KamR delade Skatteverkets uppfattning att den carried interest som utbetalats skulle beskattas till stor del som inkomst av tjänst enligt 57 kap. 2 § IL, i enlighet med fåmansföretagsreglerna. Majoriteten av domarna överklagades av de

---

<sup>173</sup> Tjernberg, 2019, s. 61.

<sup>174</sup> Se Avsnitt 2.2.

<sup>175</sup> Grosskopf, 2002, s. 269.

<sup>176</sup> Von Bahr, 2017, s. 594.

<sup>177</sup> Se Tjernberg, 2019, s. 61.

skatteskyldiga och i ett fall valde HFD att meddela prövningstillstånd. Prövningstillståndet begränsades med stöd av 36 a § förvaltningsprocesslagen (1971:291) till en prejudikatfråga, den för uppsatsen centrala frågan om:

**”en person kan anses verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag när denne är anställd i ett annat företag och inom ramen för denna anställning utför tjänster åt fåmansföretaget”.**

En analys av riskkapitalbolag och fondstrukturer faller egentligen utanför syftet med uppsatsen. Jag anser emellertid att det är av vikt för att läsaren ska förstå bakgrunden till uppsatsens syfte att en schematisk genomgång dessa ändå görs.

Företag är i behov av kapital för att finansiera sin verksamhet och det föreligger två alternativa finansieringsformer: dels genom lånade medel och dels genom eget kapital. Finansiering genom eget kapital innebär kort och gott att ägare i företaget tillskjuter medel, s.k. aktieägartillskott, eller att företaget genererar vinst i sin verksamhet. Företag som väljer att finansiera sin verksamhet genom lån kan i huvudsak vända sig till kreditmarknaden, dvs. till banker eller obligationsmarknaden, för att få lån eller till riskkapitalmarknaden för att erhålla riskkapital.<sup>178</sup> Finansiering genom lån innebär att företaget erhåller kapital mot någon form av ersättning och där långivaren erhåller avkastning i form av ränta.<sup>179</sup> Utöver dessa två finansieringsformer förekommer en ytterligare variant, där företaget använder sig av externa investerare som tillskjuter kapital till företaget i utbyte mot att de erhåller en ägarandel i företaget. Denna variant av kapitaltillskott brukar benämnas för riskkapital.<sup>180</sup> Riskkapital är ett samlingsbegrepp för investeringar i både noterade och onoterade företag. Riskkapitalinvesteringar som sker i onoterade bolag är det som brukar kallas

---

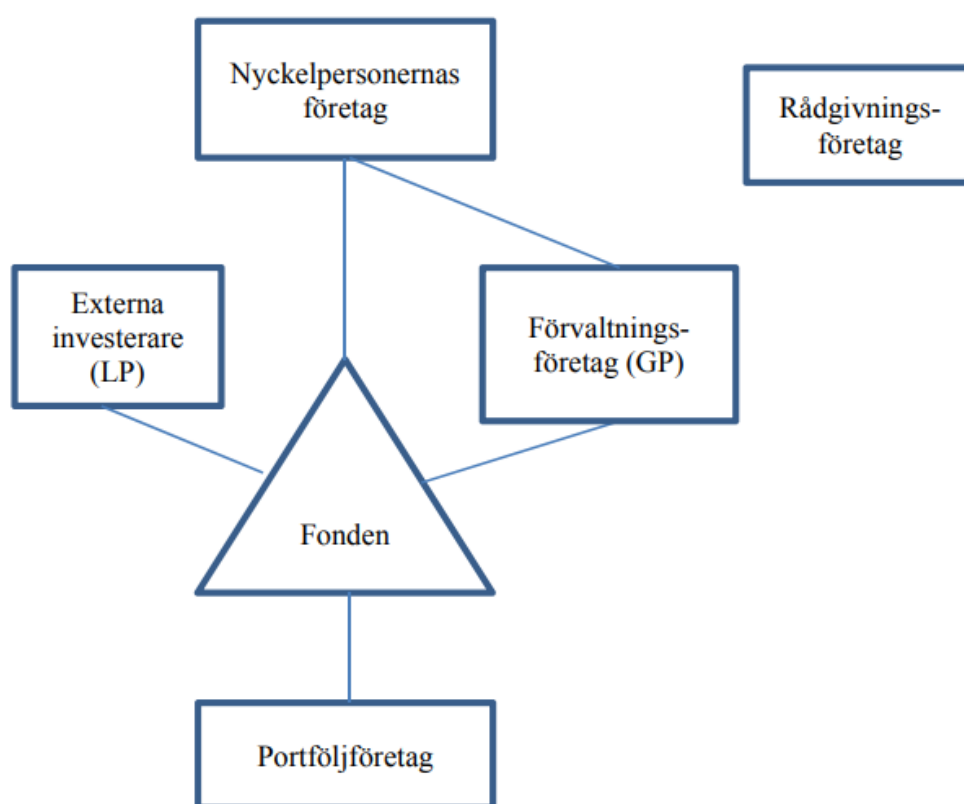
<sup>178</sup> Finansdepartementets Promemoria, Beskattning av vissa delägare i riskkapitalfonder, s. 37

<sup>179</sup> Nyman. m.fl., 2012, s. 148.

<sup>180</sup> Ibid., s.15 f



private equity och kanaliseras främst via riskkapitalstrukturer.<sup>181</sup> En sådan struktur består vanligtvis av en samling fonder, förvaltnings- och rådgivningsbolag som alla går under samma namn. Det är enbart i samband med private equity som ersättningsformen carried interest förekommer. Riskkapitalstrukturen omfattar ett antal aktörer och företag, för att generera maximal avkastning på investeringarna i riskkapitalfonderna.<sup>182</sup> För att ge en tydligare bild av hur en riskkapitalstruktur bifogas nedan en bild på en typisk riskkapitalstruktur.



*Figuren beskriver på ett typiskt sätt riskkapitalstrukturernas uppbyggnad. Källa: Finansdepartementets Promemoria, Beskattning av vissa delägare i riskkapitalfonder, s. 38*

<sup>181</sup> Ibid., s. 17.

<sup>182</sup> Finansdepartementets Promemoria, Beskattning av vissa delägare i riskkapitalfonder, s. 38

Riskkapitalfonderna skapas ofta genom investeringar från utländska Limited Partnerships (LP) oftast med fäste i Jersey, som sällan är juridiska personer enligt svensk lagstiftning. Dessa kan liknas med svenska kommanditbolag och har begränsat eller obegränsat antal ansvariga delägare.<sup>183</sup> En obegränsat ansvarig delägare kallas General Partner (GP) och är det bolag som via fullmakt sedan företräder och förvaltar fonden. GP-bolagen ägs i sin tur av företag som indirekt ägs av nyckelpersonerna. Avtal mellan LP och GP ger GP rätt att förvalta fonden, det reglerar dessutom hur ersättningen för fondförvaltningen ska utgå samt att nyckelpersonerna själva ska göra vissa investeringar om två procent av den totala investeringen i portföljföretagen m.m., medan resterande investeringar således tillskjuts av LP:s. Riskkapitalfondens medel placeras till en början i ett holdingbolag, vars enda uppgift är att äga aktier i det portföljföretag i vilket den slutliga investeringen sker. Riskkapitalbolaget, eller ett av riskkapitalbolaget ägt bolag, förvaltar fonden och rådgivningsföretag etableras i det land portföljföretaget kommer att förvärfvas i. Rådgivningsföretaget träffar i sin tur avtal med GP om rådgivning. I Sverige är dock inte rådgivningsföretaget, som bilden visar, en del av strukturen, utan kontrolleras av nyckelpersonerna som i sin tur har delegerat de formella besluten till GP. GP saknar oftast personal, vilket innebär att det är rådgivningsföretagen som indirekt förvaltar fonden och bistår med råd och underlag avseende investeringsbeslut samt bevakning av investeringar och avyttringar som görs i portföljföretagen mot marknadsmässig ersättning. Rådgivningsföretagen innehåller nyckelpersoner som oftast är anställda i rådgivningsföretaget, men äger i vissa strukturer även andelar i rådgivningsföretaget. Dessa nyckelpersoner besitter särskild kompetens om portföljföretagen på den lokala marknaden.<sup>184</sup> När sedan portföljföretagen avyttras med förmodad vinst, ska vinsten delas upp efter kapitalinsatserna mellan nyckelpersonerna och LP fördelat 2/98. Återstående vinst fördelas emellertid asymmetriskt, 20/80, mellan nyckelpersonerna och LP. Det är denna vinst som nyckelpersonerna erhåller på ytterligare 18

---

<sup>183</sup> Von Bahr, 2017, s. 590.

<sup>184</sup> Finansdepartementets Promemoria, Beskattning av vissa delägare i riskkapitalfonder. s. 38 f.

procent som brukar benämnas carried interest. Nyckelpersonernas roller i riskkapitalstrukturen kan slutligen beskrivas som grundare av fondverksamheten, som investerare med möjlighet till avkastning i form av carried interest och som anställd i rådgivningsbolaget. Enligt von Bahr är det kombinationen av dessa tre faktorer som föranlett prövningen om nyckelpersonerna har varit verksamma i betydande omfattning i GP som anställda i rådgivningsföretaget.<sup>185</sup>

#### **5.4.2 HFD 2018 ref. 31**

Omständigheterna i målet följer de som beskrivits i avsnitt 5.4.1. Någon ytterligare beskrivning av dessa kommer därför inte att göras, utan fokus läggs istället på HFD:s domskäl i tidigare nämnde prejudikatfråga.

HFD började med att redogöra för 57 kap. 4 § första stycket 2 p. IL:s ordalydelse och syftet med fåmansföretagsreglerna. För att sedan konstatera att nyckelpersonen inte varit anställd eller befattningshavare i förvaltningsbolagen, utan han var anställd hos rådgivningsbolaget och hans arbetsinsatser utfördes således inom ramen för denna anställning. Vidare konstaterar HFD att lagtexten eller förarbetena inte uttrycker att en person måste ha varit anställd i fåmansföretaget, eller anlita som uppdragstagare av detta, för att denne ska anses ha varit verksam i betydande omfattning i företaget.

Vid bedömningen av om nyckelpersonen har varit verksamma i betydande omfattning refereras först domslutet i HFD 2013 ref. 11 (I) och utifrån det drar HFD slutsatsen att rättsfallet har klargjort att det inte krävs att en person är anställd i fåmansföretaget för att dennes arbetsinsatser ska kunna beaktas och att det förhållandet att insatserna sker inom ramen för en anställning i ett annat företag inte heller utesluter att de beaktas. Enligt HFD bör därför den som utfört arbetsinsatser åt fåmansföretaget som anställd i ett annat företag

---

<sup>185</sup> Von Bahr, 2017, s. 591.

anses ha varit verksam i betydande omfattning i fåmansföretaget om insatserna haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen i företaget.

### 5.4.3 Analys av HFD 2018 ref. 31

HFD har nu gett ett jakande svar på frågan, om verksamhet utförd åt fåmansföretaget som anställd i ett annat företag än fåmansföretaget kan göra andelarna i fåmansföretaget kvalificerade. Utöver det ger domen inte många svar utan är endast en uppföljning av 2013 års dom.<sup>186</sup> HFD har alltså inte klargjort vilka faktorer som ska beaktas vid en sådan prövning. Utgången i målet och domskälen har även i doktrin mötts av kritik. Von Bahrs kritik tar utgångspunkt i att HFD utelämnat så många faktorer av betydelse i sin bedömning. Han menar att av andra faktorer än avsaknaden av ett anställningsavtal är av betydelse och kan påverka om verksamhetskravet ska anses uppfyllt eller inte. De faktorer han nämner är vilken art den verksamhet som fåmansföretaget bedriver har (förvaltningsbolag eller ”vanlig” näringsverksamhet) och hur den skattskyldiges inflytande ser ut i det externa företag genom vilket denne utför tjänster åt fåmansföretaget. Von Bahr menar att en prövning av dessa faktorer hade varit på sin plats eftersom de bedömningar som kammarrätten gjort i målet rörde avgränsade och centrala delar av fåmansföretagsreglerna där det fanns ett påtagligt behov av prejudikat för att få klarhet i vilka faktorer som ska beaktas vid bedömningen av om den skattskyldiges arbetsinsatser är av påtaglig betydelse för vinstgenereringen i ett fåmansföretag.<sup>187</sup>

Enligt von Bahr uppstår även frågor hur domen påverkar förvaltningsbolag, då tidigare praxis angett att andelsägaren till ett värdepappersförvaltande fåmansföretag inte ansetts vara verksam i betydande omfattning i företaget oavsett hur stor dennes arbetsinsats varit med förvaltandet av företagets tillgångar. En tolkning som von Bahr framhåller med anledning av detta, och som jag anser är en korrekt analys, är att HFD i högre grad än tidigare menar att såväl direkta som indirekta insatser i ett förvaltningsbolag kan leda till att

---

<sup>186</sup> Se analys nedan i avsnitt 5.4.5.

<sup>187</sup> Von Bahr, 2018, s. 632 f.

ägaren bedöms vara verksam i betydande omfattning.<sup>188</sup> Men samtidigt får antas att en sådan omfattande praxisändring inte kan ha varit HFD:s avsikt här.

Avseende den problematik att nyckelpersonen inte själv ägde företaget i vilket han var anställd i kan enligt von Bahr innebära att arbetsinsatser som utförs inom ramen för en extern anställning kan vara av betydelse för bedömningen av om en person är verksam i betydande omfattning i det egna fåmansföretaget. Han drar slutsatsen att HFD menar att arbete genom en extern anställning kan påverka verksamhetskravet trots att det inte är den anställde utan det externa företaget som tillhandahåller tjänsterna till fåmansföretaget.<sup>189</sup> Ytterligare en aspekt av betydelse i målet är att av 56 kap. 6 § IL framgår att ett väsentligt inflytande tillsammans med ett ägarintresse är de två grundbultarna för om en delägare ska ha företagsledande ställning. Saknas då inflytande får presumtionen vara att även ägarintresse saknas och dennes tjänster till fåmansföretaget i så fall tillhandahålls till marknadsmässiga priser och indirekt minskar företagets vinst. Von Bahr menar här att arbetsinsatser som ett fåmansföretags ägare utför inom ramen för en anställning i ett företag i vilket denne saknar inflytande inte inverkar på om denne är verksam i betydande omfattning.<sup>190</sup>

Von Bahr påpekar även att avgörandet rent textmässigt innebär något annat än vad HFD avser. Han menar att avgörandet innebär att den skattskyldiges anställning och arbetsinsatser i ett externt företag inte hindrar att denne anses verksam i betydande omfattning i sitt eget fåmansföretag. Men avsikten är trots allt att nu fånga in situationer där den verksamma är anställd i ett annat företag än fåmansföretaget, dvs. en "horisontell smitta". Eftersom HFD nästintill direkt om inte direkt kopierar 2013 års dom i sina domskäl, är min åsikt att domen är en bekräftelse av att rättsläget ser ut som på det sätt HFD presenterade det i HFD 2013 ref. 11 (I) utifrån omständigheterna i målet, med

---

<sup>188</sup> Ibid. s. 633 f.

<sup>189</sup> Ibid. s. 634.

<sup>190</sup> Ibid. s. 635.

tillägget att någon anställning nu inte krävs överhuvudtaget i fåmansföretaget samt att den verksamme inte behöver vara verksam genom ett fåmansföretag som anställd eller delägare. Tjernberg menar, vilket jag som sagt enligt nyss nämnda håller med om, att en ytterligare utvidgning av 57 kap. 4 § första stycket 2 p. IL:s tillämpningsområde har skett på den punkten.<sup>191</sup> I övrigt är jag beredd att hålla med von Bahr om att avgörandet lämnar fler frågor än svar. För att få svar på dessa frågor är en djupgående analys av hur HFD öppnade upp för denna typ av tolkning och utvidgning av bestämmelsen genom 2013 års mål viktig samt om en sådan utvidgning är förenligt med hur fåmansföretagsreglerna är tänkta att fungera.

#### **5.4.4 HFD 2013 ref. 11 (I)**

Som vi sett tidigare i avsnitt 4.3 omfattas inte systerbolag av ordalydelsen så länge det inte utgör samma eller likartad verksamhet enligt 57 kap. 4 § första stycket 1 p. IL. Den situationen är som nämnt inte i enlighet med uppsatsens syfte, men *HFD 2013 ref. 11 (I)* har initialt bedömt utifrån första punkten. Eftersom *HFD 2013 ref. 11 (I)* återfinns i domskälen i *HFD 2018 ref. 31*, som jag redogjort för ovan, anser jag att en genomgång av vad HFD kom fram till här är angeläget då målet har haft stor betydelse för den fortsatta tillämpningen av 57 kap. 4 § första stycket 2 p. IL.

I *HFD 2013 ref. 11 (I)* var frågan HFD hade att ta ställning till om delägare A:s andelar i fastighetsförvaltningsföretaget X AB kunde anses kvalificerade enligt 57 kap. 4 § första stycket 1 p. IL på grund av det arbete som hennes bror B utfört i företaget. Omständigheterna i målet var som följer; A var styrelseledamot i X AB och ägde samtliga akter. A hade endast utfört sedvanligt styrelsearbete i företaget med en uppskattad nedlagt arbetstid på fem timmar om året, vilket enligt HFD inte var tillräckligt för att A skulle kunna anses ha varit verksam i betydande omfattning i företaget. HFD konstaterade att den praxis som utvecklats avseende värdepappersförvaltande företag är inte direkt tillämplig på fastighetsförvaltande företag.<sup>192</sup> Det

---

<sup>191</sup> Tjernberg, 2019, s. 62.

<sup>192</sup> Se avsnitt 4.3 och 4.4.

motiverades med att vinsten som uppstår vid avyttring av fastighetsförvaltande företag ofta är hänförlig till värdeutvecklingen på fastigheterna, och att arbetsinsatser som utförts i den förvaltande verksamheten här kan innebära att andelarna är kvalificerade. Domstolen menade att vikt måste läggas vid det utförda arbetets omfattning och betydelse för företagets verksamhet. Den löpande fastighetsförvaltningen i företaget inklusive strategiska affärsbeslut samt beslut om investeringar hade skötts av hennes bror B. HFD tog då ställning till om hans arbetsinsatser i företaget istället kunde göra A:s andelar kvalificerade. Förvaltningsverksamheten utförde B som konsult genom sitt helägda bolag, Y AB, i vilket han förvaltade fastigheter. B:s arbetsinsats uppgick till cirka 200 timmar om året och skedde mot marknadsmässigt förvaltningsarvode. B var även anställd i X AB av praktiska skäl som VD och innehade även post som styrelseledamot för att underlätta förvaltningsuppdraget.

HFD delade de skiljaktiga i Skatterättsnämndens åsikt<sup>193</sup> och anförde att A:s andelar i X AB skulle anses vara kvalificerade enligt 57 kap. 4 § första stycket 1 p. IL med anledning av att broderns ”arbetsinsatser ska beaktas vid tillämpningen av 57 kap. 4 § IL även om han **delvis** har utfört arbetet som konsult genom sitt helägda företag”. B:s arbetsinsatser som konsult, VD och styrelseledamot ansågs därmed av HFD som omfattande och motiverade genom en samlad bedömning att B skulle anses ha varit verksam i betydande omfattning i X AB som anställd i Y AB.

#### **5.4.5 Analys och diskussion av av HFD 2013 ref. 11 (I) i ljustet av HFD 2018 ref. 31**

Inledningsvis bör anmärkas att på två punkter skiljer sig målen åt. I 2013 års mål var personen som nämnt både VD och styrelseledamot i fåmansföretaget och fakturerad som konsult och därav HFD:s användning av termen ”delvis”. I 2018 års mål är nyckelpersonen varken direkt eller indirekt anställd i

---

<sup>193</sup> Av de skiljaktigas bedömning framgår att deras uppfattning var att det inte spelar någon roll vilket företag arbetet företas i. Något som HFD emellertid inte valde att tolka lika extensivt i och med sin formulering.

fåmansföretaget utan endast fakturerad som konsult. En ytterligare skillnad i 2018 års mål gentemot 2013 års mål är att det företag nyckelpersonen formellt var anställd i inte var ett fåmansföretag och den anställde var heller inte delägare i det företaget.

Av HFD:s domskäl i 2013 års mål verkar tyngdpunkten ha lagts vid betydelsen för vinstgenereringen i X AB som direkt hänförs till B:s arbetsinsatser i företaget. Någon tydlig motivering till vad ”delvis utfört arbetet” egentligen omfattar ger inte HFD, utan HFD:s fokus verkar endast varit på B:s betydelse för vinstgenereringen i X AB utifrån samtliga arbetsuppgifter. I målet nämns endast att det arbete som B utfört i X AB är som VD och styrelseledamot, medan han resterande delen varit verksam i egenskap av konsult via sitt helägda företag, Y AB. Om det huvudsakligen är arbetet som styrelseledamot och VD som medfört kvalifikationen är bedömningen i enlighet med ordalydelsen och förarbetsuttalandena.<sup>194</sup> Men eftersom HFD, av allt att döma enligt domskälen, väger in arbetsinsatsen som utförts genom Y AB känns en sådan tolkning avlägsen. Hade endast den arbetsinsatsen legat till grund för beslutet hade HFD, enligt mig, formulerat domskälen annorlunda. Något som talar för att HFD ansett att arbetsinsatsen B utfört som konsult medfört att kravet på verksam i betydande omfattning uppfylls är jämförelsen *med RÅ 2007 ref. 51* som HFD gör och konstaterar att B:s arbetsinsats varit mycket mer omfattande än den i 2007 års mål. Eftersom ingen diskussion förs angående hur många timmar B arbetat som styrelseledamot och VD styrker att det är arbetet som konsult som beaktats av HFD. En sådan motivering kan ses som en utvidgning av bestämmelsens tillämpningsområde, eftersom HFD inte argumenterar för en tillämpning av rekvisitet samma eller lika verksamhet utan menar att kvalifikationen skapats via B:s arbetsinsatser direkt i X AB genom Y AB. En fråga som därmed uppkommer är var B egentligen utfört sina arbetsinsatser, eftersom stor del utförts i Y AB som konsult åt X AB. Av ordalydelsen i 57 kap. 4 § första stycket 2 p. IL framgår att: [...] **andelsägaren eller någon närstående under**

---

<sup>194</sup> Se avsnitt 4.2.



**beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning [...].** Enligt ordalydelsen kan inte juridiska personer vara verksamma i betydande omfattning i andra fall än när samma eller likartad verksamhet bedrivs. Det innebär att om så är fallet skulle inte 57 kap. IL blivit tillämpligt här. Von Bahr för ett liknande resonemang där han anser att HFD:s bedömning bygger på att delägaren faktiskt utför arbete till nytta för fåmansföretaget, men att en sådan tolkning enligt honom faller just på att delägaren inte utför arbetet utan dennes arbetsgivare.<sup>195</sup> HFD utelämnar i domskälen svaret på frågan om i ”vilket företag” arbetsinsatserna ska ha skett i, eftersom fokuset endast verkat ligga på arbetsinsatsernas betydelse för vinstgenereringen.

Alternativa tolkningar av HFD:s domskäl är: dels att det antingen syftar till att fånga upp en situation där rättshandlingens verkliga innebörd var skatteundandragande. En sådan diskussion skulle kunna knytas an till att aktiebolag vanligtvis accepteras som rättssubjekt i Sverige så länge inte brist i självständigheten föreligger mellan uppdragsgivaren och uppdragstagaren.<sup>196</sup> Risken för att bolagsstrukturer upprättas för kringgående av skattelagen är stor när det föreligger en stark ekonomisk intressegemenskap, vilket det gör i målet. Något som dock talar emot detta är faktumet att B erhöll marknadsmässig ersättning för sina arbetsinsatser som betalades ut till Y AB och att HFD inte ens tar upp frågan om verklig innebörd för prövning. Någon vidare diskussion avseende verklig innebörd kommer därför inte företas, då det egentligen ligger utanför uppsatsens syfte. Ett annat synsätt, om än ett ytterst diskutabelt sådant, kan tänkas vara att HFD endast ”slarvat” vid formuleringen av domskälen och att motiveringen snarare är en beskrivning av fakta som låg till grund för domen. En sådan tolkning känns inte heller som att den bär någon egentlig grund, utan HFD får i min mening anses ha fått avsikt att sådana situationer ska omfattas av fåmansföretagsreglerna.

---

<sup>195</sup> Von Bahr, 2017, s. 595.

<sup>196</sup> I dessa fall har genomsyn av aktiebolaget tillämpats. Jfr. Tjernberg, 1999, s. 75 och Rydin, m.fl., 2016, s. 41.

Tjernberg menar, med hänvisning till förarbetsuttalandena, att HFD har uppfattat rekvisitet ”verksam i betydande omfattning” fel och framför att för att tillämpningen av 57 kap. IL ska vara förutsebar måste arbetsinsatsen skett genom anställning i företaget, inte genom anställning i ett annat företag. Vidare anser han dock att om lagtexten läses isolerat kan möjligen HFD:s tolkning inrymmas men att förarbetena inte ger något stöd för att beakta verksamhet som har utförts indirekt via ett annat rättssubjekt.<sup>197</sup> Von Bahr instämmer med Tjernberg och menar att arbete utfört hos andra företag inte ska beaktas även om det företaget tillhandahållit tjänster till en anställds fåmansföretag. Enligt honom sker inkomstomvandling i dessa situationer endast om fåmansföretaget fått tjänsterna till underpris, dvs. ingen marknadsmässig ersättning har utgått och sådana situationer aktualiserar istället eventuellt uttagsbeskattning eller beskattning av (dolda) löneförmåner. Han menar dessutom att HFD lagt fokus på närståenderelationen mer än den faktiska situationen, att personerna var syskon var avgörande för utgången.<sup>198</sup>

Att tillämpa bestämmelsen utanför ordalydelsen strider mot legalitetsprincipen eftersom det tydligt skapar en bristande förutsebarhet och skapar enligt mig känslan om en godtycklig bedömning. Legalitetsprincipens funktion är ju att förhindra att skatt tas ut utan direkt stöd i lagen. Skatterättsnämnden hänvisade emellertid i sin bedömning till bestämmelsens förarbeten och uttryckte att syftet med bestämmelserna är att motverka att arbetsinkomster omvandlas till lägre beskattade kapitalinkomster. Tjernberg menar att den tolkning HFD gjort strider mot reglernas systematik och den tidigare praxis som tar avstånd från att utvidga lagtextens tillämpningsområde<sup>199</sup>. Han är dessutom av uppfattningen att det inte är någon bedömning av en rättshandlings verkliga innebörd, utan endast så att HFD ansett att tolkningen ryms inom bestämmelsens ordalydelse. En sådan

---

<sup>197</sup> Tjernberg, 2017, s. 360 f.

<sup>198</sup> Von Bahr, 2017, s. 593 ff.

<sup>199</sup> Se avsnitt 5.2

utvidgning av ordalydelsen kan inte ske genom hänvisning till reglernas allmänna syfte utan måste, som efter tidigare avgjorda mål, ske genom ändrad lagstiftning.<sup>200</sup> Som synes har 2013 års mål mötts en del kritik och det är även enligt mig tämligen oklart hur HFD egentligen kommit fram till att verksamhetskravet kan uppfyllas genom arbetsinsats som anställd utför i ett annat företag som fakturerar fåmansföretaget för arbetsinsatsen. Den enda klara slutsatsen som HFD framhäver i domskälen är tycker jag är att ett uttagande av marknadsmässig ersättning inte påverkar vid en bedömning om verksamhetskravet är uppfyllt och, möjligen in casu, att arbetsinsatser i andra företag ska beaktas vid bedömning om verksamhetskravet är uppfyllt i fåmansföretaget.

Eftersom HFD valt att grunda sin bedömning på förevarande mål i HFD 2018 ref. 31 tycks det rimligt som Tjernberg, trots sin kritik, är inne på att en utvidgning av bestämmelsens tillämpningsområde ändå har skett.<sup>201</sup> Eftersom HFD lämnar flera öppningar för tolkning av vad domen egentligen innebär så förefaller det sig naturligt att se till hur HFD egentligen kan komma fram till denna tolkning, dvs. vilka möjligheter har HFD att göra en tolkning utanför ordalydelsen. Den frågan kommer utredas vidare i nästa avsnitt.

## **5.5 HFD:s möjligheter till utvidgning av en bestämmelses tillämpningsområde**

Som vi sett tidigare har en marknadsmässig ersättning tidigare ansetts innebära en presumtion för att en delägare inte ska anses vara verksam i betydande omfattning.<sup>202</sup> I och med 2013 års mål frångår HFD denna princip och fokus läggs istället på hur viktig arbetsinsatsen var för vinstgenereringen samt i delvis antalet nedlagda arbetstimmar. En sådan bedömning följer som vi sett av förarbetena att; **[...] arbetsinsatser har stor betydelse för**

---

<sup>200</sup> Tjernberg, 2017, s. 359.

<sup>201</sup> Se avsnitt 5.4.3.

<sup>202</sup> Se avsnitt 4.4.

**vinstgenereringen i företaget [...].** HFD har, som nämnt, i HFD 2018 ref. 31 trots bestämmelsens uttömmande karaktär ansett att varken ordalydelsen eller förarbetena hindrar att bestämmelsen tillämpas på arbetsinsatser företagna av verksamma via andra företag än fåmansföretaget. Min åsikt är att en tolkning i enlighet med förarbetena i någon mån måste anses vara korrekt, men var går gränsen? Det finns ett antal framförallt äldre fall där domstolen har följt förarbetena, framför lagtextens ordalydelse på den skatteskyldiges bekostnad.

I doktrin har det förts en omfattande diskussion om förarbetenas betydelse vid i synnerhet konflikter mellan lagtext och förarbeten. Hultqvist menar att en domstol får precisera innebörden av en bestämmelse, men bara inom mängden rimliga tolkningar.<sup>203</sup> En sådan precisering får varken utvidga eller inskränka den till den skatteskyldiges nackdel. Förarbetena är enligt honom endast tillämpliga om deras uttalanden ryms inom lagtextens ordalydelse.<sup>204</sup> HFD har som vi ska se nedan frångått ordalydelsen till förmån för lagstiftningens syfte;

I *RÅ 1974 not. 850* konstaterade HFD att lagtextens ordalydelse inte överensstämde med dess förarbeten. Lagtexten angav att ett underskott fick nyttjas så länge det inte översteg tio procent av anskaffningskostnaden, oavsett avskrivningens storlek, medan det ur förarbetena framgick att det var avskrivningens storlek som skulle begränsas och inte storleken på underskottet. HFD valde här att frångå ordalydelsen till förmån för bestämmelsens syfte.

I *RÅ 1987 ref. 6* prövades det tidigare gällande schablonavdraget under inkomst av tjänst. Den skatteskyldige ansåg att ordalydelsen gav stöd för ett avdrag med fem procent av intäkten, eller minst 1000 kr. HFD gjorde en annorlunda tolkning och menade att regeln skulle förstås så att schablonavdraget inte fick överstiga 1000 kr. Domstolen tog stöd ur

---

<sup>203</sup> Se Sandström, 1952, s. 241., Welinder, 1953, s. 78 ff., Mattson, 1981 s. 291 ff., Lindencrona, 1983, s. 491 ff., Bergström, 1984, s. 309 ff., Melz, 1992, s. 613 ff.

<sup>204</sup> Hultqvist, 2013 s. 10 ff.

förarbetena för sin tolkning, efter att först ha analyserad lagtexten ”sedd i sitt inbördes sammanhang” och konstaterat att lagtexten isolerat inte ledde till den innebörd som lagstiftaren avsett i enlighet med förarbetena.

I *RA 1996 ref. 53* ansåg HFD att ett avstående av hyresrätt mot ersättning var att betrakta som en avyttring av hyresrätten, trots att den civilrättsliga innebörden inte ger stöd för det. Men för att förhindra ett kringgående av skattelag valde HFD att bortse från lagtextens ordalydelse.

I *RA 1998 ref. 31* hade ett aktiebolag uppfört industrifastigheter i syfte att hyra ut dessa till lokala företag. Målet behandlade en synnerligen materiellt komplex fråga, men till slut valde HFD att frångå lagtextens ordalydelse till förmån för dess syfte trots att förarbetena inte gav någon direkt vägledning.

Mattson, Melz och Lindencrona menar emellertid att det åligger lagstiftaren att utforma lagtext utifrån syftena med den och inte låta rättstillämparen justera dess innebörd därefter. Lagtext som strider mot syftet med den bör ändras av lagstiftaren själv.<sup>205</sup> Rydin menar att samhället ska stå för kostnaden av en utifrån syftet felaktigt formulerat lagstiftning.<sup>206</sup> Tjernberg uttrycker dock att lagtext som strider mot systematiken med lagstiftningen bör tolkas utifrån den senare.<sup>207</sup> I en kommentar till *RA 2010 ref. 109* anför Tjernberg att det är förenligt med rättskällehierarkin att ta stöd av syftet med lagstiftningen om ordalydelsen inte är helt klar, men att en klar lagtext är en subjektiv uppfattning. En ändamålsenlig tolkning utifrån systematik och förarbeten måste enligt Tjernberg kunna frångå lagtextens ”naturliga” lydelse.<sup>208</sup>

Det verkar alltså finnas en öppning för att företa en mer subjektiv tolkning, om än en väldigt begränsad sådan. Förarbetena ger, som vi sett, inte uttryck för om och i så fall i när en arbetsinsats i ett annat företag ska beaktas vid

---

<sup>205</sup> Mattson, 1981, s. 296 f., Melz, 1992, s. 615 och Lindencrona, 1983 s. 493.

<sup>206</sup> Rydin, 2012, s. 163.

<sup>207</sup> Tjernberg, 2018, s. 86.

<sup>208</sup> Tjernberg, 2018, s. 43 och Jfr även *RA85 1:85*.

bedömningen av verksamhetskravet i fåmansföretaget. Eftersom ordalydelsen inte ger utrymme för en sådan tolkning och situationen inte omnämns i förarbetena känns det som lagstiftarens avsikt inte varit att fåmansföretagsreglerna ska tillämpas på det sättet. Om så vore fallet borde vi av lagstiftaren ha fått ett klagörande hur reglerna ska tillämpas om en sådan situation föreligger. Alternativt att lagstiftaren aldrig uppfattat att en sådan situation kan komma på tal i dessa sammanhang. En situation som aldrig varit på tal anser jag inte bör gå att finna legalt stöd för i förarbetena. Frågan är om systematiken hos fåmansföretagsreglerna istället möjliggör en sådan utvidgning av tillämpningsområdet.

Att företa en tolkning som går emot systematiken med lagstiftningen har Tjernberg framhållit inte är förenligt med gällande rätt. Syftet och systematiken med fåmansföretagsreglerna i allmänhet och kravet på ”verksam i betydande omfattning” i synnerhet är, som vi sett i avsnitt 4.2, att förhindra omvandling av arbetsinkomst till kapitalinkomst och har begränsats till att omfatta delägarens eller dennes närståendes arbetsinsatser i företaget.<sup>209</sup> Det är endast då det finns möjlighet att omvandla arbetsinkomster i företaget och den uppfattningen som har beskrivits har även fått stöd i doktrin.<sup>210</sup> Som von Bahr påpekar i sin kommentar till utgången i *HFD 2013 ref. 11 (I)* finns det ingen anledning att ens tillämpa fåmansföretagsreglerna, eftersom ingen inkomstomvandling sker i fåmansföretaget när arbetet utförs via anställning i annat företag. Hans slutsats motiveras av att det är i det andra företaget den anställde erhåller lön för det utförda arbetet och således där eventuella upparbetade vinstmedel kan läggas undan. Resonemanget tyder på att en delägare endast kan vara verksam i betydande omfattning i sitt eget fåmansföretag, eftersom det inte finns någon koppling mellan delägaren till fåmansföretaget och vinstgenereringen när någon annan än en anställd utfört arbete genom annat företag i fåmansföretaget. En vidare tolkning skulle enligt Tjernberg ödelägga fåmansföretagsreglernas systematik, eftersom en person p.g.a. samma

---

<sup>209</sup> Se även von Bahrs resonemang i avsnitt 5.4.5.

<sup>210</sup> Se avsnitt 4.2 och jfr. Rydin, m.fl., 2016, s. 77.

arbetsinsats möjligtvis skulle kunna anses vara verksam i betydande omfattning i mer än ett fåmansföretag samtidigt. Den verksammes lön skulle i så fall inte kunna omfattas av fördelningsreglerna i fåmansföretaget p.g.a. anställningen i det andra företaget. För fåmansföretagsreglernas tillämplighet ska enligt Werkell de arbetsinsatser som företagits i egenskap av anställd i det bolaget prövningen avser påverka bedömningen, men att det i undantagsfall kan göras en annorlunda bedömning.<sup>211</sup> Arbetsinsatser som utförts som konsult eller liknande för andra bolags räkning faller därmed bort. Har konsultbolaget fakturerat fåmansföretaget marknadsmässigt kommer således den vinstgenerering som konsulten medverkat till beskattas hos konsultbolaget. I både *HFD 2013 ref. 11 (I)* och *HFD 2018 ref. 31* har den verksamme erhållit lön från det företaget som denne varit anställd i och som tillhandahållit tjänster till fåmansföretaget och frågan är, som Tjernberg påtalar, hur 57 kap. 19 2 p. IL fångar upp en sådan situation. Bestämmelsen har följande ordalydelse: [...] **kontant ersättning som avses i 17 § första stycket från företaget och dess dotterföretag [...]**, och som jag uppfattar den kan endast sådan ersättning som härrör sig från fåmansföretaget eller dess dotterbolag omfattas av fördelningsreglerna. Jag håller därför med Tjernberg i hans argumentation för hur systematiken rubbas om lön vid beräkning av lönebaserat utrymme skulle beaktas både från företaget i vilket arbetsinsatsen av den verksamma utförts samt från företaget vari personen är anställd. Vad gäller specifikt carried interest. och de omfattande belopp det oftast rör sig om, framhåller Tjernberg att det är av särskild vikt att en prövning sker efter en noggrann teknisk prövning av rekvisiten, där systematiken, både regelområdets och skattesystemets interna systematik beaktas och att en bedömning inte företas utifrån en allmän uppfattning av hur något borde vara.<sup>212</sup>

Mot bakgrund av ovan anförda argumentation, tillsammans med tolkningen av bestämmelsens ordalydelse, anser jag att det inte finns någon möjlighet att

---

<sup>211</sup> Se Ulla Werkells skiljaktiga mening i Skatterättsnämndens förhandsbesked den 5 november 2013 (dnr 15-13/D)

<sup>212</sup> Tjernberg, 2017, s. 365.

beakta sådana arbetsinsatser som utförts av anställd i annat företag åt fåmansföretaget. HFD har i vissa fall genomfört tolkningar vid sidan om ordalydelsen när den inneburit ett icke önskvärt resultat, men då uteslutande kunnat luta sig tillbaka på förarbetsuttalanden eller reglernas syfte. När en tolkning varken vinner legalt stöd genom en objektiv tolkning utifrån dess, ordalydelse, genom en subjektiv tolkning utifrån dess förarbeten och dessutom inte är förenligt med syftet med lagstiftningen känns det svårt att finna stöd för att, vid tillämpning av 57 kap. 4 § första stycket 2 p. IL, beakta delägares arbetsinsatser som denne utfört i ett annat företag än det företag varifrån delägaren uttar vinsterna, dvs. "sitt" fåmansföretag.

## **5.6 Rättsläget: var är vi nu?**

HFD valde genom 2018 års mål att konfirmera den bedömning som gjordes i *HFD 2013 ref. 11 (I)*, dvs. arbetsinsatser som utförts i fåmansföretaget av anställd i annat företag kan beaktas vid bedömning av om verksamhetskravet är uppfyllt i fåmansföretaget. Men eftersom domstolens vaga motivering till hur ansåg att 57 kap. 4 § första stycket 2 p. IL kunde utvidgas från början är det problematiskt att säkerställa dess prejudikatvärde. Det går samtidigt inte att blunda för faktumet att HFD gör precis som i förevarande mål, dvs. gör "hållet" större när det redan har grävts. Med det menar jag som jag har redogjort för ovan att även om HFD:s tolkning inte enligt mig m.fl. är förenligt med hur rättsläget ser ut så har det ändå ett värde för rättstillämpningen och det finns inget som hindrar att HFD väljer att använda sig av 2018 års prejudikat och applicera det på en ytterligare situation där arbetsinsatsen utförts av anställd i annat företag. Den enda egentliga prejudiciella räckvidden avgörandena kan sägas ha är på situationer som liknar de i målen, när det rör sig om konsultliknande uppdrag utförda av verksam i annat företag enligt avtal som utfört arbete i fåmansföretaget, där arbetsinsatsen har haft påtaglig betydelse för vinstgenereringen i fåmansföretaget. Det är så långt HFD sträcker sig i domskälen. Utifrån *HFD 2013 ref. 11 (I)*:s speciella omständigheter och utfall kan det argumenteras för



att målet skulle ha varit ett s.k. in casu-mål<sup>213</sup> och således ett undantagsmål där någon egentlig slutsats om dess rättsverkan i övrigt inte kan dras. Den tesen blir emellertid svår att argumentera för i och med att HFD valde att tillämpa målet på omständigheter som i stora drag skiljer sig från vad som prövades 2013, men med den gemensamma nämnaren att arbetet klassificerades som konsultverksamhet. Någon form av prejudiciell verkan har alltså avgörandet och det går således inte enligt mig att, beaktat all argumentation emot ovan, att eliminera det som prejudikat. Men frågan kvarstår: när kommer prejudikatet att bli tillämpligt? Enligt von Bahr gör avsaknaden på konkreta faktorer som ska beaktas vid en bedömning om arbetsinsatser i ett annat företag kan påverka bedömningen av om verksamhetskravet är uppfyllt i fåmansföretaget att HFD 2018 ref. 31 inte kommer påverka Skatteverkets och underinstansernas syn på hur riskkapitalisterna ska beskattas.<sup>214</sup>

Efter HFD 2018 ref. 31 har Skatteverket kommit med följande för tolkning av liknande situationer:

**Domen visar att man kan anses som verksam i betydande omfattning via fakturering från annat företag och även om marknadsmässig ersättning då utgått. HFD konstaterar att B:s arbetsinsatser ska beaktas även om han delvis utfört arbetet som konsult genom sitt eget bolag. Skatteverket tolkar det som att alla arbetsinsatser som har betydelse för vinstgenereringen ska beaktas oavsett om de utförs som anställd VD eller som fristående konsult. Det är en uppfattning som Skatteverket framfört allt sedan de s.k. 3:12-reglerna infördes men det är första gången som HFD har prövat denna fråga. Tidigare har exempelvis Kammarrätten i Stockholm i en dom från den 4 oktober 2007, mål nr 2369-07 och Kammarrätten i Göteborg i en dom från den 19 februari 2007, mål nr 3627-05 också ansett att man**

---

<sup>213</sup> Ett in casu-avgörande utgår från de speciella omständigheter som gäller i det enskilda fallet och har inte något prejudicerande värde utöver det.

<sup>214</sup> Von Bahr, 2918, s. 635 f.

**kan vara verksam i betydande omfattning via annat bolag även om det fakturerande bolaget tar ut en marknadsmässig ersättning för arbetet.<sup>215</sup>**

Trots att Skatteverkets uttalanden inte utgör gällande rätt får dessa ändå anses vara en indikation på hur framtida mål kommer att behandlas. Som angavs i avsnitt 5.4.1 var det bara en av alla KamR:s domarna som fick prövningstillstånd, vilket innebär att resterande vinner laga kraft med stöd av 2013 års mål utan att HFD hade bekräftat dess tillämplighet på de aktuella situationerna, vilket ur legalitetssynpunkt känns ytterst tvivelaktigt. Att HFD trots allt valde att konfirmera 2013 års måls tillämplighet i HFD 2018 ref. 31 innebär att vi får finns oss, vare sig vi vill eller inte, i att konsultliknande uppdrag utförda åt ett fåmansföretag som anställd i ett annat företag medför kvalifikation i fåmansföretaget tills HFD väljer att på nytt ta upp frågan till prövning och då förhoppningsvis beakta fler faktorer för ett bättre motiverat avgörande.

---

<sup>215</sup> Skatteverkets rättsfallscommentar efter HFD 2018 ref. 31, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/369999.html?date=2018-06-18>

## 6 Sammanfattande slutsatser

Uppsatsens huvudsakliga syfte har varit att ta reda på hur arbetsinsatser genom anställning i annat företag kan innebära att verksamhetskravet i fåmansföretaget blir uppfyllt. HFD var, som redogjorts för, i både *HFD 2013 ref 11 (I)* och *HFD 2018 ref. 31* av uppfattningen att reglerna inrymde en sådan situation. HFD:s avgörande utgör som de flesta vet en del av gällande rätt och kommer ha prejudicerande verkan i fortsättningen. Frågan är, som nämnt, emellertid hur pass vidsträckt denna prejudicerande verkan blir och hur tillämpligt det kommer vara på framtida situationer.

Inom all offentlig tvångsmaktsutövning och speciellt inom skatterätten är det av stor vikt att det tydligt framgår vilka konsekvenser en företagen rättshandling kommer att få. För att fåmansföretagsreglerna ska bli tillämpliga krävs det att en delägars andelar är kvalificerade enligt 57 kap. 4 § IL. Reglernas tillämplighet har i uppsatsen prövats utifrån utgångarna i de mål som berört carried interest och hur HFD har tolkat dess betydelseområde. Enligt 57 kap. 4 § första stycket 2 p. IL blir en andel kvalificerad om ett fåmansföretag direkt eller indirekt äger andelar i ett annat fåmansföretag och andelsägaren är verksam i betydande omfattning i det fåmansföretaget. Bestämmelsen smittar i vertikalt uppåt i strukturen, vilket innebär att oavsett hur långt ner i bolagsstrukturen verksamheten bedrivs kommer andelarna i fåmansföretaget som ”ligger ovanför” att bli kvalificerade så länge delägaren är verksam i betydande omfattning. HFD har här gjort bedömningen att en delägare kan vara verksam i betydande omfattning i sitt fåmansföretag utan att själv ha arbetat i det eller något av dess dotterbolag. Enligt domstolen räcker det nu att någon annan utför sådant arbete, som har påtaglig betydelse för vinstgenereringen i fåmansföretaget, i egenskap av anställd i annat företag. En sådan tolkning anser jag strider mot bestämmelsens ordalydelse, vilket med hänsyn tagen till framförallt legalitetsprincipen förefaller otillbörligt med tanke på legalitetsprincipens starka ställning inom skatterätten.

Som jag redogjort för i framförallt avsnitt 5.5 har HFD visat sig villig att i vissa fall frånga ordalydelsen för att istället ta stöd i förarbetsuttalanden, reglernas syfte eller i vissa fall dess systematik. Vad gäller förarbetsuttalanden avseende 57 kap. 4 § IL ger de i mitt tycke inte något direkt stöd för det. Förarbetena framhäver arbetsinsatsens betydelse för vinstgenereringen som enligt specialmotiveringen ska ha haft stor betydelse för vinstgenereringen i fåmansföretaget för en delägare ska anses vara verksam i betydande omfattning i fåmansföretaget. Inte heller fåmansföretagsreglernas allmänna syfte möjliggör enligt min mening en sådan tolkning. Där ligger fokus, som beskrivits i avsnitt 3.2, på motverkande av omvandling av arbetsinkomster till lägre beskattade kapitalinkomster. Som framförallt von Bahr men även Tjernberg argumenterar för sker inte någon sådan inkomstomvandling när någon annan än delägaren utför arbete i fåmansföretaget.

Avslutningsvis innebär trots allt HFD:s avgörande att 57 kap. 4 § första stycket 2 p. IL i någon mån nu kan tillämpas på just arbetsinsatser utförda av personer som är anställda i andra företag än fåmansföretaget. Exakt hur dess tillämpningsområdet ser ut är p.g.a. de vaga domskälen inte helt tydligt. Med tanke på hur okonstlat HFD använd 2013 års mål som prejudikat och grund för sin bedömning i *HFD 2018 ref. 31*, och därmed dessutom utvidgade tillämpningsområdet ytterligare, är min känsla att framförallt konsultliknande upplägg nu omfattas av 57 kap. 4 § första stycket 2 p. IL. Förhoppningsvis får den förändring som skett lagstiftaren att på allvar ta tag i frågan och ge oss klarhet i om bestämmelsen är avsedd att tillämpas på detta sätt likt de gjorde efter *RÅ 2001 ref. 5 (I & II) samt RÅ 2017 ref. 1*. För så omfattande förändringar av en bestämmelses tillämpningsområde är enligt min mening inte något som rättstillämparen ska öppna upp för, utan det är upp till lagstiftaren att göra framförallt utifrån ett legalitets- och förutsebarhetsperspektiv.

# Käll- och litteraturförteckning

## Offentligt tryck

### Departementspromemoria

Finansdepartementets promemoria, Beskattning av vissa delägare i riskkapitalfonder, 2012-03-29

Promemoria med förslag till ändringar i de särskilda skattereglerna för vissa andelsägare i fåmansföretag, 2001-02-01

### Författningar

Förvaltningsprocesslagen (1971:291)

Inkomstskattelag (1999:1229)

Lag (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229)

Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt

Regeringsformen (1974:152)

### Propositioner

Prop. 1973:90 - Kungl. Maj:ts proposition med förslag till ny regeringsform och ny riksdagsordning m. m.; given Stockholms slott den 16 mars 1973

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

Prop. 1990/91:54 - om kvarvarande frågor i reformeringen av inkomst- och företagsbeskattningen, m.m.

Prop. 1995/96:109 - Skattelättnad för riskkapital, m.m.

Prop. 2001/02:46 - Ändringar i de särskilda skattereglerna för vissa andelsägare i fåmansföretag, m.m.

Prop. 2005/06:40 - Reformerade beskattningsregler för ägare i fåmansföretag

Prop. 2017/18:8 s.12 - Justering av den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen

## **Statliga utredningar**

SOU 1975:54 - Fåmansbolag delbetänkande

SOU 1989:2 - Beskattning av fåmansföretag översyn av 1976 års lagstiftning: slutbetänkande

SOU 1989:33 del II - Reformerad inkomstbeskattning, D. 2, betänkande

SOU 2002:52 - Beskattning av småföretag

## **Doktrin**

### **Litteratur**

Ahlager, Magnus: Dispens från inkomstskatt, Uppsala: Iustus, 1999

Edin, Per-Olof, Hansson, Ingemar & Lodin, Sven-Olof: Reformerad ägarbeskattning - 3:12 – effektivitet, prevention, legitimitet, 2005

Hultqvist, Anders: Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Stockholm: Juristförlaget, 1995.

Kleineman, Jan: Rättsdogmatisk metod, I: Juridisk metodlära (red.: Korling, Fredric; Zamboni, Mauro), Lund: Studentlitteratur, 2013

Lindencrona Gustaf: Förarbetens betydelse vid tolkning av skattelag, i Festskrift till Hans Thornstedt, 1983 s. 491 – 503

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon-Almendal Teresa: Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, 16 uppl., Lund: Studentlitteratur, 2017

Nyman, Michael & Lundgren, Jonatan & Rösiö, Carl Christian: Riskkapital. Private equity- och venture capital-investeringar, 2 uppl., Visby: Norstedts Juridik AB, 2012

Peczenik, Aleksander: Juridikens metodproblem: rättskällelära och lagtolkning, 2 uppl., Stockholm: Almqvist & Wiksell Förlag AB, 1980

Peczenik, Aleksander: Juridikens teori och metod, Stockholm: Fritze, 1995

Påhlsson, Robert: Konstitutionell skatterätt, 4 uppl., Uppsala: Iustus, 2018

Påhlsson, Robert: Likhet inför skattelag - likhetsprincipen och konstruktion av jämförbarhet i skatterätten, Uppsala: Iustus, 2007

Rabe, Gunnar & Melbi, Ingrid: Det svenska skattesystemet, 24 uppl., Norstedts juridik, 2011

Rydin, Urban, Beskattning av ägare till fåmansföretag, Norstedts juridik, 2006

Rydin, Urban, Båvall, Bertil & Bartels, Katarina: Beskattning av ägare till fåmansföretag, 4 uppl., Norstedts juridik, 2016

Sandström, Kjell & Bokelund Svensson, Ulf: Fåmansföretag. Skatteregler och skatteplanering. 11 uppl., Näsviken: Björn Lundén information AB, 2016

StAAF, Annika, Nyström, Birgitta & Zanderin, Lars: Rätt och Rättssystem: en introduktion för professionsutbildningar. 2 uppl., Stockholm: Liber AB, 2016

Söderholm, Ulf & Grosskopf, Göran: Den nya fåmansföretagsbeskattningen, Beyrond, 1993

Tivéus, Ulf: Tretolv. Skatt på kvalificerade andelar, Stockholm: Norstedts juridik, 2014

Tjernberg, Mats: Fåmansaktiebolag – en skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.fl., Uppsala: Iustus, 1999

Tjernberg, Mats: Skatterättslig Tolkning, Uppsala: Iustus, 2018

Tjernberg, Mats: Fåmansföretag & Beskattning, Uppsala: Iustus, 2019

## **Vetenskapliga artiklar**

Bergqvist, Sven-Åke, Nilsson, Martin, Hagbard, Niklas & Beyer, Carl: Skatteverkets offensiv mot riskkapitalbranschen, Svensk Skattetidning 2011:4, s. 332 – 341

Burmeister, Jari: Jämförelse av de svenska s.k. 3:12-reglerna med utländska dito samt vissa ändringsförslag, Skattenytt 1998 s. 739 – 752

Grosskopf, Göran: Beskattning av fåmansföretag, Skattenytt 2002 s. 269 ff.

Grosskopf, Göran: Beskattning av fåmansföretag, Skattenytt 2003 s. 378-386

Grosskopf, Göran: Beskattning av fåmansföretag, Skattenytt 2005 s. 292-302

Gunnarsson, Åsa: Skatteförmåga och skatteneutralitet – juridiska normer eller skattepolitik? Skattenytt 1998, s. 454 ff.

Gunne, Cecilia: Beskattning av fåmansföretag, Skattenytt 2010, s. 356 – 367

Gunne, Cecilia: Hur ska carried interest beskattas?, Svensk Skattetidning 2016:3 s. 215 ff.

Hultqvist, Anders: Rättshandlingars verkliga innebörd, Skattenytt 2007 s. 696 ff.

Hultqvist, Anders: Legalitetsprincipen och lagtolkning – några reflexioner med anledning av 5/6-målet, Skattenytt 2013 s. 10 ff

Hultqvist, Anders: Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen, Skattenytt 2016, s. 730 – 748

Jareborg, Nils: Rättsdogmatik som vetenskap, Svensk Juristtidning 2004, 1, s. 1 – 10

Ljungman, Seve: Om skattefordran och skatterestitution, Svensk Juristtidning 1949, s. 120 ff.

Mattsson, Nils: Hur tolkas skattelag, Svensk Skattetidning 1981, s. 291 ff.

Melz, Peter: Lagtolkningsmetoder – synpunkter i anledning av ett rättsfall om subjektiv skattskyldighet för ränteintäkter, Skattenytt 1992, s. 613 - 620

Sandström, K & Gustaf A: Om skattelagars tolkning och tillämpning, Svensk Skattetidning, 1952 s. 241 ff.

Tikka, Kari: Om principer vid tolkning av skattelag, Skattenytt 2004 s. 656 – 663

Tjernberg, Mats: Ändrade regler för fåmansföretag, Skattenytt 1996 s. 97 – 104

Tjernberg, Mats: Tilltänkta kryphål i fåmansföretagsregler, Skattenytt 2002 s. 4-14

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

Tjernberg, Mats: Riskkapitaldomarna – verksam i betydande omfattning, och i vilket företag?, Svensk skattetidning 2017:5, s. 351 ff.

von Bahr, Stig: Nordic Capital och Segulah i HFD, Skattenytt 2015 s. 45 – 53



von Bahr, Stig: Kammarrätten och riskkapitalisterna, Skattenytt 2017, s. 590 ff.

von Bahr, Stig: HFD och riskkapitalisterna, Skattenytt 2018, s. 630 ff.

Welinder, Carsten: Något om motivens betydelse för lagtolkningen. Svensk Skattetidning 1953 s. 7 ff.

## Otryckta källor

### Elektroniska källor

Skatteverkets vägledning, HFD dom den 4 juni 2018, mål nr 3936-3939-17, publicerad 2018-06-18

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/369999.html?date=2018-06-18>

(Hämtad 2019-05-02)

Skatteverkets vägledning, Fåmansföretag och fåmanshandelsbolag, publicerad 2019

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/369999.html?date=2018-06-18>

(Hämtad 2019-04-03)

Skatteverkets ställningstagande Dnr: 131 294623-08/111, Företagsledare i indirekt ägt fåmansföretag, publicerad 2008-05-22

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/329075.html>

(Hämtad: 2019-03-10)

SVCA, Riskkapital på tre minuter

<http://www.svca.se/om-private-equity/>

(hämtad 2019-02-05).

# Rättsfallsförteckning

## Kammarrätten

Kammarrätten i Stockholms, dom den 19 december 2013, mål nr 8755–8764-12

## Högsta Förvaltningsdomstolen

HFD 2010 ref. 51

HFD 2012 ref. 13

HFD 2011 ref. 79

HFD 2012 not. 48

HFD 2012 not. 53

HFD 2013 ref 11 (I)

HFD:s dom den 31 maj 2018, mål nr 732-18

HFD:s dom den 18 september 2018, mål nr 6342-17

HFD 2018 ref. 31

Rå 1961 ref. 26

RÅ 1970 Fi 1275

RÅ 1974 A 850

RÅ 80 1:80

RÅ85 1:85

RÅ 1986 ref. 158

RÅ 1987 ref. 78

RÅ 1987 ref. 113

RÅ 1989 ref. 62 I och II

RÅ 1992 ref.60

RÅ 1992 ref. 76.  
RÅ 1993 ref. 57  
RÅ 1993 ref. 99  
RÅ 1993 not. 372  
RÅ 1994 ref. 31  
RÅ 1996 ref. 30  
Rå 1996 ref. 101  
RÅ 1997 ref. 54  
RÅ 1997 ref. 71 och  
RÅ 1998 ref. 58  
RÅ 1998 not. 265  
RÅ 1999 not. 87  
RÅ 2000 not. 164  
Rå 2000 ref. 164  
RÅ 2001 ref. 5 I och II  
RÅ 2001 ref. 50  
RÅ 2002 ref. 21  
RÅ 2004 ref. 27  
RÅ 2004 ref. 61  
RÅ 2004 not. 125  
RÅ 2004 not. 162  
RÅ 2005 ref. 3  
RÅ 2005 ref. 25.  
RÅ 2007 ref. 15  
RÅ 2007 not. 2

RÅ 2007 not. 94

RÅ 2009 ref 53

RÅ 2009 not 68

RÅ 2010 ref. 11 (III)

RÅ 2010 ref. 102

Skatterättsnämnden, meddelad 2013-11-05, dnr 15-14/D