



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Björn Jansson

# Självständighetsbegreppet och val av skattesubjekt

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet  
30 högskolepoäng

Handledare: Peter Nilsson

Termin för examen: HT 2020

# Innehåll

<b>SUMMARY</b>	<b>1</b>
<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>2</b>
<b>FÖRORD</b>	<b>3</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>4</b>
<b>INLEDNING</b>	<b>5</b>
<b>Syfte och frågeställning</b>	<b>5</b>
<b>Metod och material</b>	<b>7</b>
Skatterättslig lagtolkning	8
<b>FORSKNINGSLÄGE</b>	<b>16</b>
<b>SAMMANSTÄLLNING AV RÄTTSLÄGET</b>	<b>17</b>
<b>Begreppet självständighet vid definitionen av näringsverksamhet</b>	<b>17</b>
RÅ 2001 ref 25	19
Särskilt om paraplybolagskonstruktioner	21
RÅ 2000 not 189	22
RÅ 2001 ref 60	23
HFD 2017 ref 8	24
Styrelsearvoden	26
Tolkning av självständighetsbegreppet vid bedömning av aktiebolag	32
<b>ANALYS</b>	<b>37</b>
<b>Är 13 kap 1 § IL tillämplig</b>	<b>37</b>
Fiskalt perspektiv	46
<b>Hur ska 13 kap 1 § IL tolkas?</b>	<b>57</b>
<b>SAMMANFATTANDE REFLEKTIONER</b>	<b>63</b>
<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>65</b>
<b>KÄLLFÖRTECKNING</b>	<b>66</b>
Elektroniska källor	67
<b>LITTERATUR</b>	<b>69</b>

<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>70</b>
Högsta förvaltningsdomstolen	70
Skatterättsnämnden	70

# Summary

This Paper has examined in which cases an income that according to civil law belongs to a stock company should be taxed as an income that belongs directly to the owner of the company. This paper focuses specifically on the situation when the business operation of a stock company is not considered to be an independently run business according to 13 kap 1 § IL. According to the current court practice from the supreme administrative court of Sweden the tax burden from an income which derives from a company that is not considered independent shall be levied on the owner of the company and the income shall be considered and taxed as an income from service.

In this paper the court practice of the supreme administrative court has been critically reviewed and compared to alternative solutions to this legal issue that has been suggested in Swedish legal doctrine. This comparison includes an investigation of what legal support there is for the different solutions in the law text of the Swedish tax code. The tax code is interpreted according to the method of legal interpretation of tax law with a special focus on the principle of legality. The principle of legality does not allow for an income to be taxed as a business income unless the requirement in 13 kap 1 § IL for the business to be independent is met or the exception in 13 kap 2 § IL is applicable. It is therefore necessary to base the evaluation of who is the tax subject on if the income in question meets the requirements in 13 kap 1 § IL. This requirement means that an employee cannot transition into becoming a contractor to the employer without substantially changing the practical relationship between the parties. This inhibits employees from becoming contractors only in order to enjoy the lower tax rates on business and capital gains income compared to income of service. The supreme administrative court base their assessment if a business is independent or not on a wide variety of factors which are summarized into an overall assessment.

# Sammanfattning

I denna uppsats så har det undersökts i vilka fall en inkomst som civilrättsligt har tillfallit ett aktiebolag ska beskattas hos dess ägare.

Uppsatsen har mer specifikt fokuserat på den situation som uppstår när en verksamhet som bedrivs i ett aktiebolag inte utgör en självständigt bedriven näringsverksamhet enligt 13 kap 1 § IL. Enligt rådande praxis från HFD så ska ägaren beskattas personligen i inkomstslaget tjänst för inkomsten om bolaget inte lever upp till kravet på självständighet i 13 kap 1 § IL.

I uppsatsen så har HFD:s lösning på rättsfrågan kritiskt granskats och jämförts med en alternativ lösning som framförts i doktrinen. Inom ramen för denna jämförelse så har det undersökts vilket stöd det går att finna för de olika lösningarna i lagtexten genom en skatterättslig lagtolkning av den aktuella lagstiftningen med ett särskilt fokus på legalitetsprincipen. Det följer av legalitetsprincipen att en inkomst inte bör beskattas inkomstslaget näringsverksamhet om självständighetskravet i 13 kap 1 § IL inte är uppfyllt så vida inte undantagsregeln i 13 kap 2 § IL är tillämplig. Det är därför nödvändigt att grunda bedömningen av vem som utgör rätt skattesubjekt på om rekvisiten i 13 kap 1 § IL är uppfyllda. Kravet på självständighet förhindrar anställda att gå över till att fakturera sin arbetsgivare via ett eget bolag utan att det praktiska förhållandet mellan parterna väsentligt förändras. Det finns nämligen betydande skattemässiga fördelar för höginkomsttagare att få inkomster utbetalda till sitt aktiebolag jämfört med att få en direkt löneersättning. HFD:s praxis har därmed den praktiska fördelen att den försvårar en sådan typ av skatteplanering.

I uppsatsen så har även HFD:s tolkning av i 13 kap 1 § IL vid bedömningen av ett aktiebolags självständighet undersökts. HFD utgår ifrån en helhetsbedömning av en rad relevanta faktorer som används vid bedömningen av enskilda näringars självständighet.

# Förord

Jag vill tacka min handledare Peter Nilsson för en god handledning och min mamma Karin Celanders för hennes korrekturläsning.

Björn Jansson januari 2021.

# Förkortningar

HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelagen
RÅ	Regeringsrättens årsbok
RF	Regeringsformen
AB	Aktiebolag
ABL	Aktiebolagslagen

## Inledning

Inkomst av näringsverksamhet definieras i 13 kap 1 § Inkomstskattelagen (1999:1229) som en förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Inkomster från förvärvsverksamhet som inte bedrivs självständigt ska istället beskattas i inkomstslaget tjänst. I de fall där verksamheten bedrivs i ett aktiebolag uppstår en dubbel gränsdragningsproblematik då aktiebolaget utgör ett eget skattesubjekt. Det innebär att i det fall som verksamheten inte har bedrivits yrkesmässigt och självständigt så måste såväl inkomstslag som skattesubjekt ändras. Anledningen till detta är att aktiebolag endast är skattskyldiga i inkomstslaget näringsverksamhet.

Den här uppsatsen ska undersöka i vilka situationer som en inkomst som avtalsrättsligt hänförs till ett aktiebolag istället ska beskattas som en tjänsteinkomst hos ägaren av andelarna till bolaget. Uppsatsens primära fokus kommer att ligga på rekvisitet självständigt i 13 kap 1 § IL då det främst är definitionen av det rekvisitet som behandlats i HFD:s praxis och inom doktrinen. Det är framför allt i två typer av situationer som denna frågeställning har tagits upp i praxis. Den första är när en styrelseledamot har velat få sitt styrelsearvode utbetalt till sitt företag istället för till sig själv personligen. HFD har i en serie avgöranden fastslagit att ett styrelsearvode som huvudregel inte kan hänföras till ett aktiebolag utan ska beskattas hos styrelseledamoten i inkomstslaget tjänst. HFD har motiverat sitt ställningstagande med att arbetet som styrelseledamot är ett personligt uppdrag och att styrelsearvoden därför ska beskattas hos den fysiska personen i inkomstslaget tjänst om det inte rör sig om en tillfällig och avgränsad insats. Den andra situationen handlar om så kallade paraplybolagsupplägg. Dessa upplägg går ut på att ett paraplybolag hanterar marknadsföring och kundkontakter. Arbetet utförs sedan av konsulter med egna bolag som fakturerar paraplybolaget för sitt arbete.

## Syfte och frågeställning



Syftet med den här uppsatsen är att undersöka i vilka fall en inkomst som civilrättsligt hänförs till ett skattesubjekt ska beskattas hos ett annat skattesubjekt enligt rådande praxis.

Ett sådant byte av skattesubjekt uppstår i regel till följd av att en inkomst som enligt civilrätten hänförs till näringsverksamhet ska omvandlas till en inkomst av tjänst på grund av att näringsverksamheten ifråga inte uppfyller rekvisitet för självständighet i 13 kap 1 § Inkomstskattelagen. Om verksamheten vars självständighet har underkänts bedrivits i ett aktiebolag så måste därmed även skattesubjekt bytas eftersom aktiebolag inte kan bli skattskyldiga i inkomstslaget tjänst.

Mer specifikt så ska det undersökas hur HFD:s praxis för att hantera den ovan nämnda situationen där ett aktiebolag är den civilrättsligt korrekta mottagaren för en inkomst som inte utgör en inkomst av näringsverksamhet ser ut. I undersökningens syfte ingår även att undersöka hur denna praxis förhåller sig till legalitetsprincipen, vilka alternativa lösningar som framförts i den juridiska debatten samt vilka fördelar och nackdelar dessa skulle ha jämfört med det rådande rättsläget.

För att uppnå syftet så ska först en rad mindre frågeställningar besvaras i den nedan listade ordningen.

- Vad innebär legalitetsprincipen och hur påverkar den tolkningen av skattelagstiftningen?
- Vad är HFD:s praxis angående vad som utgör en självständig näringsverksamhet samt hur påverkar den valet av skattesubjekt?
- Hur förhåller sig HFD:s praxis till legalitetsprincipen?

## Metod och material

Den metod som huvudsakligen kommer att användas i denna undersökning är den rättsdogmatiska metoden. Den rättsdogmatiska metoden brukar traditionellt beskrivas som att beskriva gällande rätt med ledning av vedertagna rättskällor.<sup>1</sup> Den rättsdogmatiska metoden är väl anpassad för att besvara rättsfrågor då den utgår ifrån de rådande rättskällornas auktoritet. Den rättsdogmatiska metoden är emellertid av begränsad användning vid bevisvärderingsfrågor eftersom det i Sverige råder fri bevisvärdering.<sup>2</sup> I de rättsfall som berörs i denna undersökning råder det emellertid i regel enighet mellan parterna om vilka sakförhållanden som föreligger i rättsfallet. Det innebär att bevisvärderingsfrågor saknar relevans i denna uppsats.

Valet av material kommer i första hand att baseras på rättskälleordningen där de mer auktoritativa rättskällorna såsom lagtext och prejudikat kommer att prioriteras. Då det rättsområde som undersöks har varit flitigt omskrivet i doktrinen så kommer även rättsvetenskapliga artiklar att utgöra en viktig materialkälla i denna undersökning. Uttalanden i juridisk doktrin anses normalt sett endast ha bärighet i egenskap av sin inre tyngd och kraften i sin argumentation.<sup>3</sup> Av detta skäl så kommer doktrinen främst användas som rättskälla vid den mer analyserande delen av undersökningen.

På ett mer konkret plan så kommer analysen dels bestå av en teoretisk del där rådande praxis kritiskt granskas utifrån ett rättsdogmatiskt perspektiv med utgångspunkt i legalitetsprincipen. Denna analys kommer även inbegripa en jämförelse av om alternativ lösning på rättsfrågan skulle vara mer eller mindre förenlig med legalitetsprincipen. Analysen kommer även inbegripa en undersökning av vilka fiskala effekter en ändring av praxis skulle medföra.

---

<sup>1</sup> Rättsvetenskap för uppsatsförfattare s 49.

<sup>2</sup> Festskrift till Christian Diesen s 429.

<sup>3</sup> Juridisk metodlära s 33.

## Skatterättslig lagtolkning

Tolkningen av skatterättslig lagstiftning följer i regel strikt lagens ordalydelse. Denna strikta lagtolkning är en följd av den skatterättsliga legalitetsprincipen.<sup>4</sup>

Legalitetsprincipen har sin grund i föreskriftskravet i 8 kap 2 § 2st RF som stadgar att föreskrifter som avser förhållanden mellan enskilda och det allmänna som gäller skyldigheter för den enskilda eller i övrigt avser ingrepp i den enskildes personliga eller ekonomiska förhållanden kräver stöd i lag. Det följer vidare av 8 kap 3 § RF att det inte är möjligt för riksdagen att delegera denna befogenhet till regeringen. Regeringen har emellertid möjlighet att meddela så kallade verkställighetsföreskrifter enligt 8 kap 7 § st. 1 p 1 RF.

Legalitetsprincipen innebär att uttag av skatt måste ha stöd i lag. Det är emellertid inte möjligt att uttryckligen reglera i lag alla tänkbara skatterättsliga scenarion och legalitetsprincipen hindrar inte att domstolen tolkar lagstiftningen. Legalitetsprincipen kräver däremot att tolkningen har objektivet stöd i lagtextens ordalydelse. Legalitetsprincipen gäller inte enbart till den enskildes förmån utan medför också en skyldighet att ta ut skatt i de situationer som lagen kräver det.<sup>5</sup> Legalitetsprincipen anses av många inom doktrinen medföra ett analogiförbud inom skatterätten till den del som det sker till den enskildes nackdel. HFD undviker i regel att använda sig av analogier i skatterättsliga beslut.<sup>6</sup> Det bör emellertid noteras att det förekommer i undantagsfall.

Som exempel på en situation där HFD använde sig av ett analogislut kan rättsfallet RÅ 1992 ref 76 nämnas. I rättsfallet så hade makarna X gett sin minderårige son Y rätt till räntan från en obligation utan att överlåta obligationen i sig till sonen. Rättsfrågan i fallet var om rättsregeln som säger

---

<sup>4</sup> Tjernberg skattenytt 2003 s 14.

<sup>5</sup> Konstitutionell skatterätt s 88.

<sup>6</sup> Pahlsson s 89, Hultqvist s 74.

att det är den som har rätt till utdelningen som ska beskattas för utdelningen och som idag återfinns i 42 kap 12 § inkomstskattelagen kunde tillämpas analogt i denna situation.

Skatteverket ansåg att så inte var fallet och ville taxera makarna X för räntan på obligationen. HFD valde med visst stöd i den dåvarande lagens förarbeten att tillämpa rättsregeln analogt och beskatta Y för inkomsten ifrån obligationen.<sup>7</sup>

Legalitetsprincipen har emellertid kommit till sitt tydligaste uttryck när det kommer till HFD:s bedömning av förarbetenas betydelse vid tolkningen av lagtext. Förarbetenas roll vid tolkning av skattelagstiftning har varit föremål för debatt under en lång tid och HFD:s inställning i frågan har förändrats över tiden.

Under 1990-talet så kom det ett flertal viktiga rättsfall där HFD delvis ändrade sin rättskällelära.

I rättsfallet RÅ 1994 ref 31 så fann HFD att ett förarbetsuttalande angående tolkningen av ett uttryck inte kunde läggas till grund för uttydandet av den aktuella paragrafens betydelse då uttalandet ifråga saknade objektivt stöd i lagtexten.<sup>8</sup> HFD bekräftade även den i tidigare praxis fastslagna principen att innebörden av ett uttryck i första hand bör avgöras i enlighet med vad som följer av lagstiftningen och intentionerna bakom den aktuella lagstiftningen.<sup>9</sup> Denna praxis utvecklades sedan vidare i rättsfallet RÅ 1996 ref 5. I rättsfallet så hade ett företag ansökt om nedsättning av socialavgifter enligt den numera upphävda lagen om nedsättning av socialavgifter (1990:912).<sup>10</sup> Företagets yrkande hade avslagits av Skatteverket med hänvisning till att det i en förordning fastslagits en begränsning av lagens omfattning. Denna begränsning hade stöd i förarbetena till lagtexten men det saknades stöd för inskränkningen i lagtexten. HFD fann därför att det

---

<sup>7</sup> RÅ 1992 ref 76.

<sup>8</sup> RÅ 1994 ref 31.

<sup>9</sup> Se RÅ 1980 2:43.

<sup>10</sup> Lagen upphävdes av Lag (2001:1261) och upphörde att gälla vid utgången av år 2001.

stred mot föreskriftskravet att tillämpa förordningen och att den relevanta bestämmelsen i förordningen enligt 11 kap 14 § RF inte fick tillämpas vid beslut om beskattning av bolaget ifråga vilket innebar att det klagande bolaget hade rätt till nedsättningen av socialavgiften i enlighet med lagtextens ordalydelse.<sup>11</sup>

Rättsfallet RÅ 1996 ref 101 är också värt att nämna i detta sammanhang. Rättsfallet handlade om en specialregel som tillät att andelar i ett dotterbolag delades ut skattefritt. För att denna specialregel skulle vara tillämplig så krävdes det bland annat att verksamheten i dotterbolaget vars aktier delades ut var i betydande omfattning i förhållande till den verksamhet som bedrevs i det moderbolag som delade ut aktierna. Enlig en specialmotivering i förarbetena så innebar betydande omfattning, att verksamheten i dotterbolaget måste utgöra minst tjugo procent av den verksamhet som bedrevs i moderbolaget före uppdelningen av bolagen. I det aktuella rättsfallet så motsvarade verksamheten i dotterbolaget vars aktier skulle delas ut endast ca fjorton procent av verksamheten i det utdelande moderbolaget. HFD ansåg att man endast i undantagsfall borde frångå den i specialmotiveringen uppsatta minimigränsen. HFD ansåg att ett sådant undantag var om det fanns starka skäl för att anta att lagens övergripande syfte inte skulle uppnås om uttalandet i specialmotiveringen tillämpades. HFD ansåg att det fanns starka skäl för att göra ett undantag i det aktuella fallet då det rörde sig om en strukturrationalisering av allmänt intresse. HFD utgick ifrån allmänmotiveringen i förarbetet för att fastslå lagens övergripande syfte.<sup>12</sup>

Ett annat rättsfall som bör nämnas är Rå 1997 ref 18.

Rättsfallet handlade om ifall en detaljplan som inbegrep att en tunnel skulle sprängas under en nationalstadspark var förenlig med naturresurslagen. HFD ansåg att detaljplanen stred mot ordalydelsen i lagen och ansåg att den

---

<sup>11</sup> RÅ 1996 ref 5.

<sup>12</sup> RÅ 1996 ref 101.

därmed var otillåten trots att det uttalats i förarbetet att det aktuella ingreppet var förenligt med lagstiftningen ifråga.<sup>13</sup>

Innebörden av de ovan refererade rättsfall samt annan samtida praxis sammanfattades på ett förtjänstfullt sätt av Sture Bergström på följande vis:

*Sammanfattningsvis framgår av praxis att klara förarbetsuttalanden inte beaktas av Regeringsrätten, antingen om de står i strid med en regels ordalydelse objektivt tolkad, eller om uttalandet visserligen är förenligt med ordalydelsen, men står i strid med lagregelns eller den aktuella lagstiftningens allmänna syfte.<sup>14</sup>*

Rättsutvecklingen mot en mer legalistisk syn på skatterätten har fortsatt i HFD:s praxis under 2000-talet.

I Rättsfallet RÅ 2000 not 59 så fastslog HFD att en tydlig lagtext måste efterföljas även om det skulle leda till ett resultat som strider mot lagens övergripande syfte. Skatterättsnämnden hade i detta rättsfall gjort en närmast teleologisk tolkning av lagstiftningen och hade funnit att lagens övergripande syfte motiverade att man i vissa fall frångick lagens ordalydelse. HFD ansåg emellertid att det inte var förenligt med legalitetsprincipen då lagtexten inte gav utrymme för en sådan tolkning.<sup>15</sup>

Vad som är av särskilt intresse i detta fall är att tillämpningen av legalitetsprincipen i detta fall skedde till den skattskyldiges nackdel. Frågan om legalitetsprincipen främst ska ses som en skyddsregel för den enskilde eller om den ska tillämpas på samma vis oavsett om det innebär en vinst eller en förlust för den enskilde har diskuterats flitigt i praxis. Idén om att

---

<sup>13</sup> RÅ 1997 ref 18.

<sup>14</sup> Skattenytt 1997 s 352.

<sup>15</sup> RÅ 2000 ref 59 Se även skattenytt 2003 s 14.

legalitetsprincipen även är tillämplig till den skattskyldiges nackdel har kallats legalitetsprincipens andra sida. Domslutet i RÅ 2000 not 59 betraktades som ett ställningstagande för idén om att legalitetsprincipen gäller åt båda hållen även om HFD inte förde något principiellt resonemang på den punkten i sitt domskäl. Tjernberg ansåg att legalitetsprincipen som principiell utgångspunkt bör verka både till den enskildes som till statens fördel.<sup>16</sup>

Hultqvist har förespråkat att legalitetsprincipen inte bör ses som ett hinder mot att göra ett avsteg ifrån en strikt tillämpning av lagen på grund av billighetsskäl om en strikt tillämpning av lagen skulle leda till ett uppseendeväckande resultat. Hultqvist menade emellertid även att hänsyn till billighet endast skulle tas om det fanns mycket extraordinära skäl.<sup>17</sup>

Från denna mer sentida praxis på området bör även rättsfallet HFD 2011 ref 40 nämnas.

Rättsfrågan i fallet handlade om den så kallade ettårsregeln i 3 kap 9 § IL krävde att personen ifråga bor och arbetar i samma land. Skatteverket ansåg att så var fallet och motiverade det med hänvisning till ett förarbetsuttalande. Skatterättsnämnden ansåg att det inte gick att utläsa ett krav på att personen var tvungen att bo och arbeta i samma land enligt själva lagtexten. 3 kap 9 § IL var därmed tillämplig i de fall då en person bor i en utländsk stat och arbetar i en annan utländsk stat. HFD delade skatterättsnämndens bedömning.<sup>18</sup>

Rättsfallet HFD 2011 ref 79 är även relevant då legalitetsprincipen ställdes mot kontinuitetsprincipen i detta rättsfall. Frågan handlade om en person som sålde en fastighet som hon förvärvat benefikt var skyldig att återföra skogsavdrag som gåvogivaren hade gjort. Enligt 21 kap 16 § IL så ska förvärvaren anses ha gjort skogsavdrag med samma belopp som den tidigare

---

<sup>16</sup> Tjernberg Skattenytt 2003 s 20.

<sup>17</sup> Hultqvist s 65.

<sup>18</sup> HFD 2011 ref 40.

ägaren vid beräkningen av förvärvarens avdragsutrymme. Enligt 26 kap 2 § så ska skogsavdrag återföras vid en försäljning av en näringsfastighet. Skatteverket menade att även om det inte fanns en lagregel som explicit stadgade det så följde det av de ovan nämnda paragraferna att skogsavdraget skulle återföras i enlighet med kontinuitetsprincipen. HFD:s Majoritet delade Skatteverkets uppfattning och menade att det framgick tillräckligt tydligt av de ovan nämnda paragraferna att Skogsavdraget skulle återföras. Två av HFD:s fem ledamöter var emellertid skiljaktiga och menade att även om de höll med om att det framstod som följdriktigt att kontinuitetsprincipen borde gälla även vid återföring av skogsavdrag men att det stred mot legalitetsprincipen att tillämpa kontinuitetsprincipen i detta fall till den enskildes nackdel utan tydligt lagstöd.<sup>19</sup>

Den mer systematiska tolkningsmodell som HFD:s majoritet utgick ifrån var inte bara ifrågasatt av minoriteten utan kritiserades även i doktrinen. Rydin kritiserade domslutet hårt och ansåg att HFD lämnat de rimliga tolkningarna av lagtexten i syfte att upprätthålla en viss ordning. Något som enligt Rydin fick till följd att skatt togs ut utan stöd av lag. Domstolen sände därmed en signal om den var en del av ett centralt maktnätverk snarare än en självständig del av staten. Rydin förespråkade även att eventuella brister i lagstiftningen borde tolkas till statens nackdel i enlighet med principen *in dubio contra fiscum*. Rydin motiverade det med att den enskildes grundläggande rätt till sin egen egendom måste upprätthållas i avsaknad av tydlig lagstiftning.<sup>20</sup>

HFD:s domslut ansågs av andra rättsvetenskapsmän vara ett uttryck för en mer systematisk tolkningsmetod där man inte bara tittar på olika paragrafer från samma kapital utan ser till lagtextens bredare helhet för att nå en konceptuellt enhetligt och systematisk korrekt slutsats.<sup>21</sup>

---

<sup>19</sup> HFD 2011 ref 79.

<sup>20</sup> Rydin Skattenytt 2012 s 171–172.

<sup>21</sup> Pahlsson Skattenytt 2014 s 560.



Legalitetsprincipens inverkan på den skatterättsliga lagtolkningen har även diskuterats flitigt inom doktrinen på ett mer generellt plan.

Legalitetsprincipens effekt på lagtolkningen inom skatterätten har beskrivits av Hultqvist i hans avhandling av ämnet från år 1995. Hultqvist anser att det följer av legalitetsprincipen att en skatterättslig bestämmelse inte får tolkas på annat sätt än vad som rimligen kan tänkas följa av lagtexten.<sup>22</sup>

Legalitetsprincipen har under senare tid analyserats av Mats Tjernberg. Tjernberg framhåller att även om det inte är förenligt med legalitetsprincipen att tillämpa rättskällor som uttrycker något som inte ryms inom lagens betydelse så måste lagtexten betraktas i sitt sammanhang och inte isolerat. Lagtextens sammanhang bör enligt Tjernberg utgöras av paragrafens stycke, resten av paragrafen, omkringliggande paragrafer samt det relevanta kapitlet i inkomstskattelagen. Om det inte går att utläsa syftet med lagen genom att endast titta på lagtexten i dess helhet så får syftet som det framkommer i förarbetet användas som tolkningsinstrument så länge det är förenligt med vad som framkommer i lagtexten. Genom att tolka en lagregel i enlighet med sitt systematiska sammanhang så kan felformuleringar i lagtexten undvikas och koherens inom lagtolkningen uppnås. Tjernberg menar att även om tolkningen av skattelagstiftningen inte ska vara ändamålsbaserad utan utgå ifrån legalitetsprincipen så bör lagtillämparen vidga sin horisont i det fall som en mindre lyckad formulering i lagtexten läst isolerad står i strid med lagtextens helhet utifrån dess systematiska sammanhang och utgå ifrån lagstiftningen.<sup>23</sup>

Undersökningen i denna uppsats kommer att utgå ifrån den mer systematiskt inriktade tolkningsmetod som beskrivits i det ovanstående stycket.

Anledningen till att denna tolkningsmetod har valts är att den verkar mer lämpad än en striktare legalistisk tolkning för att uppnå en välfungerande

---

<sup>22</sup> Hultqvist s 332.

<sup>23</sup> Tjernberg Skattenytt 2016 s 167.

skattelagstiftning. Denna metod har även valts för att det i brist på direkta tydliga uttalanden i lagstiftningen i varje fråga är nödvändigt att tolka lagen utöver sin direkta ordalydelse ur ett snävt perspektiv för att få adekvat underlag till att göra en sakligt grundad bedömning av rättsläget.

## Forskningsläge

Det har under senare tid författats en avsevärd mängd forskningsartiklar som kommenterat den utveckling av praxis som skett inom detta område under de senaste åren. Dessa artiklar har i huvudsak diskuterat HFD:s domslut i rättsfallen HFD 2017 ref 41 och HFD 2019 not 31. Där HFD först bekräftade att tidigare praxis angående styrelsearvoden inte hade påverkats av en ändring av 13 kap 1 § Inkomstskattelagens lydelse samt i det senare rättsfallet på formella grunder avstått från att ompröva tidigare praxis. Dessa beslut har kommenterats ett flertal gånger i den skatterättsliga doktrinen.<sup>24</sup> Det finns motstridiga uppfattningar inom doktrinen på vissa punkter, bland annat i frågan om val av skattesubjekt kan avgöras utifrån definitionen av näringsverksamhet i 13 kap 1 § IL.<sup>25</sup> Ett annat återkommande ämne inom doktrinen är vilken effekt praxisen ifråga får för andra yrken av personlig karaktär än styrelseordförande.<sup>26</sup> Ambitionen är att denna uppsats ska bidra till denna diskussion genom att klargöra vilken rättslig grund som HFD:s nuvarande praxis bygger på samt i vilken mån både praxisen i sig och dess rättsliga underlag är förenligt med grundläggande skatterättsliga principer.

---

<sup>24</sup> Se exempelvis Beskattning av styrelsearvoden svensk skattetidning 2019 s 612 samt HFD:s dom om beskattning av styrelsearvoden skattenytt s 2020 122.

<sup>25</sup> Se Stig von Bahr HFD:s dom om beskattning av styrelsearvoden skattenytt 2020 s 122, samt gränsdragning mellan inkomst av näringsverksamhet och tjänst i ljustet av HFD 2017 ref 41 av Jari Burgmeister svensk skattetidning 2018 s 28.

<sup>26</sup> Rydin Skattenytt 2018 s 46 samt Stig von Bahr skattenytt 2020 s 122.

# Sammanställning av rättsläget

## Begreppet självständighet vid definitionen av näringsverksamhet

Inkomstslaget näringsverksamhet definieras i 13 kap 1 § inkomstskattelagen som en förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Denna undersökning är emellertid begränsad till rekvisitet om självständighet.

I 13 kap 1 § 2 stycket så anges det att man vid bedömningen om en verksamhet är självständig särskilt ska beakta vad som avtalats med uppdragsgivaren, i vilken omfattning uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren samt i vilken mån uppdragstagaren är inordnad i uppdragsgivarens verksamhet.

Detta stycke infördes år 2009. Syftet med lagstiftningen var dels att kodifiera gällande praxis, dels att vidga självständighetsbegreppet så att fler verksamheter kan bedömas som näringsverksamheter. Propositionen anger även vissa omständigheter som särskilt bör betraktas vid bedömningen. En sådan omständighet är att fokus ska ligga på relationen mellan uppdragstagaren och uppdragsgivaren och deras gemensamma partsavsikt. Bestämmelsen syftar även till att möjliggöra att en verksamhet med endast en eller ett fåtal kunder bedöms vara självständigt bedriven. Det anges även att det faktum att en uppdragsgivare har ett bestämmande inflytande över var när och hur arbetet ska utföras inte nödvändigtvis medför att uppdragstagaren inte ska betraktas som en näringsidkare.<sup>27</sup> Lagrådet ansåg emellertid att införandet av det nya stycket i 13 kap 1 IL endast kodifierade tidigare praxis utan att bredda självständighetsbegreppet.<sup>28</sup>

I propositionen så räknas det upp ett antal omständigheter som i tidigare praxis ansetts vara ett tecken på att en verksamhet bedrivs självständigt. Dessa omständigheter är att uppdragstagaren har flera uppdragsgivare, inte

---

<sup>27</sup> Prop2008/09:62 s 25–26.

<sup>28</sup> Prop2008/09:62 s 44.

står under arbetsgivarens ledning under uppdragets utförande, inte ingår i uppdragsgivarens ordinarie arbetsorganisation, har möjlighet att anlita medhjälpare eller hyra in någon annan i sitt ställe, tar en ekonomisk risk eller håller med arbetsredskap, material eller lokaler, har en registrerad firma eller försökt uppfylla andra krav som ställs på en näringsidkare i skatte- och avgiftshänseende.

I propositionen står det också att de faktorer som avgör om en person är anställd eller inte ur ett arbetsrättsligt perspektiv har betydelse för gränsdragningen mellan inkomst av tjänst och näringsverksamhet. Det skatterättsliga arbetsgivarbegreppet kan vara både vidare och snävare än det arbetsrättsliga. Generellt sätt anses emellertid det skatterättsliga arbetsgivarbegreppet vara utvidgat i förhållande till det arbetsrättsliga arbetsgivarbegreppet.<sup>29</sup>

I förarbetena till 2009 års lagändring så framförs exempel på omständigheter som med den nya lagstiftningen inte längre nödvändigtvis bör betraktas som tecken på att en verksamhet inte är självständig.

Det anses i propositionen att det i ett konsultförhållande är naturligt att uppdragsgivare vill tillgodogöra sig uppdragstagarens personliga kompetens samt att uppdragstagarens första uppdragsgivare är en före detta arbetsgivare.

I propositionen så anförs det vidare att även om uppdragstagaren har ett bestämmande inflytande över var och när uppdraget ska utföras så betyder inte det per automatik att uppdragstagaren utövar en ledning och kontroll till den grad att en självständig näringsverksamhet inte föreligger. Regeringen anser även att det faktum att uppdragstagaren utför arbetet i uppdragstagarens lokaler och använder uppdragsgivarens verktyg inte behöver medföra att verksamheten inte är självständig. Att uppdragsgivaren bestämmer hur arbetet ska utföras kan i vissa fall ligga i uppdragets natur. Propositionens författare menar att ovan nämnda omständigheter kan ligga i uppdragets natur och därmed falla under uppdragsgivarens bestämmande

---

<sup>29</sup> Prop2008/09:62 s 9.

utan att det medför att uppdragsgivaren utövar en ledning och kontroll som medför att uppdragstagaren inte kan betraktas som en självständig näringsidkare.

Propositionen uppmanar även till en mer generös tolkning av ekonomiskt risktagande då den framhåller att allt företagande är förknippat med ett ekonomiskt risktagande.

Då 2009 års lagändring enligt Lagrådet samt i doktrin inte anses ha medfört någon större ändring av rättsläget så bör även tidigare praxis beaktas om än med viss försiktighet.<sup>30</sup>

## **RÅ 2001 ref 25**

Undersökningen av praxis som föregick lagändringen kommer att fokusera på rättsfallet RÅ 2001 ref 25.

Anledningen till att detta rättsfall är av särskilt intresse är att skatterättsnämndens domskäl innehåller en sammanfattande redogörelse för avgränsningen mellan inkomstslaget tjänst och näringsverksamhet i tidigare praxis.

Skatterättsnämnden inledde med att beskriva de omständigheter som i praxis ansetts utgöra tecken på att en självständig näringsverksamhet. Nämnden framhöll att man måste ta hänsyn till hur en verksamhet har utvecklat sig över tid samt att en näringsverksamhet kan vara självständig trots att den inledningsvis är av en mindre omfattning. Att en verksamhet har inriktat sig mot flera uppdragstagare, bedrivits under registrerad firma samt att verksamhet varit momsregistrerad och haft eller ansågs sig ha behövt en b-skattsedel är ytterligare omständigheter som tyder på att en näringsverksamhet har bedrivits självständigt.

Skatterättsnämnden angav följande omständigheter som allmänna tecken för att verksamheten ska betraktas som ett anställningsförhållande. Att verksamheten endast haft en eller några enstaka uppdragsgivare under en

---

<sup>30</sup> Se Andersson m.fl. s 440 samt Prop. 2008/09:62 s 44.

längre tid, att arbetet bedrivits under uppdragsgivarens ledning med en skyldighet för uppdragstagaren att efterfölja uppdragsgivarens anvisningar och föreskrifter samt att uppdraget har avsett efter hand utsedda arbetsuppgifter.

Utöver dessa mer allmänna omständigheter så tog skatterättsnämnden även upp mer verksamhetsspecifika omständigheter. Exempelvis så nämns det att inom byggnadsverksamhet så anses en verksamhet där uppdragstagaren bidrar med material och utrustning och därmed tar en affärsmässig risk typiskt sett utgöra en självständig näringsverksamhet även om det endast funnits en uppdragsgivare medan uppdragstagare som bidrar med sin personliga yrkeskunskap och som förbundit sig att utföra arbetet personligen istället betraktats som anställda utan att partsviljan beaktas.

Vid återförsäljningsverksamhet så har det faktum att en återförsäljare säljer varor inköpta på fast räkning, att återförsäljaren själv bestämmer omfattningen av arbetsinsatserna och står för kostnaden själv ansetts tyda på att återförsäljaren bedriver en självständig näringsverksamhet. Att återförsäljaren endast haft en uppdragstagare och varit tätt knuten till dennes organisation så har det setts som ett tecken på att det inte föreligger en självständig näringsverksamhet.

HFD gjorde samma bedömning som skatterättsnämnden och fastställde skatterättsnämndens förhandsbesked.<sup>31</sup>

För att tydligare klargöra rättsläget så måste det undersökas i vilken mån som RÅ 2001 ref 25 samt övrig praxis inom detta område som tillkommit innan lagändringen är relevant efter 2009 års lagändring.

Av lagtilläggets ordalydelse så framgår det att det särskilt ska beaktas vad som avtalats med uppdragsgivaren vilket innebär att den i RÅ 2001 ref 25 refererade praxisen där partsavsikten inte tillmätts någon betydelse är obsolet.

---

<sup>31</sup> RÅ 2001 ref 25.

I övrigt så finns det inget i lagtexten i sig som strider mot vad som sägs i RÅ 2001 ref 25. Det finns däremot till synes vissa motsägelser mellan förarbetena till 2009 års lagändring och RÅ 2001 ref 25.

I RÅ 2001 ref 25 så anges det att om uppdragstagaren har åtagit sig att personligen utföra arbetet så tyder det på att uppdragstagaren bör betraktas som en arbetstagarare. I propositionen så anförs det att i konsultförhållanden är naturligt att uppdragsgivaren vill tillgodogöra sig uppdragstagarens personliga kunskap och erfarenhet. Ytterligare en omständighet där det finns motstridiga uppfattningar mellan rättskällorna är om uppdragstagaren använder sig av uppdragsgivarens redskap och lokaler. Enligt RÅ 2001 ref 25 så anses det vara en omständighet som tyder på att det är ett arbetstagarförhållande. I propositionen så anges det att samma omständighet inte behöver innebära att det är fråga om ett arbetstagarförhållande.

För att bringa ytterligare klarhet angående vad som utgör en självständig näringsverksamhet ska det nu undersökas i vilken mån uttalandena i förarbetet har förändrat definitionen av vad som utgör en näringsverksamhet enligt Skatteverkets allmänna råd. Skatteverket hänvisar till propositionen i sin rättsliga vägledning och anger att det inte längre är uteslutet att den som enbart hyr ut sin arbetskraft för kortare uppdrag kan anses bedriva näringsverksamhet. I övrigt så verkar inte uttalandena i propositionen ha påverkat rättsläget nämnvärt.<sup>32</sup>

## Särskilt om paraplybolagskonstruktioner

En särskild situation där frågan om en näringsverksamhets självständighet ofta bedömts i praxis är så kallade paraplybolagskonstruktioner. Dessa konstruktioner går ut på att ett paraplybolag marknadsför och tar emot betalning för tjänster som utförs av konsultbolag knutna till paraplybolaget.

---

<sup>32</sup> Skatteverkets rättsliga rådgivning Dnr 131 751308-08/111.



## **RÅ 2000 not 189**

I rättsfallet RÅ 2000 not 189 såg upplägget ut på följande vis. Bolaget Y AB tillhandahöll konsulttjänster inom bland annat IT och affärsutveckling. Y AB har endast två anställda. En VD och ytterligare en tjänsteman. Y AB träffar avtal med kunderna men tjänsterna utförs av konsulter som är anställda i egna bolag men som är knutna till Y AB. Frågan i förhandsbeskedet var om ersättningen som utbetalats till ett av dessa konsultbolag X AB skulle ses som en inkomst hos X AB eller som en löneutbetalning till X AB:s ägare J från Y AB. Y AB tillhandahåller möteslokaler men inga arbetsplatser medan X AB äger och bekostar samtliga inventarier som används i verksamheten.

Skatterättsnämnden ansåg att X AB bedrev en självständig näringsverksamhet. Skatterättsnämnden beaktade särskilt att X AB har rätt att anlita någon annan än J för att utföra uppdraget samt att X AB självständigt inom ramen för uppdraget planerade uppdragets utförande samt att Y AB inte tillhandahöll lokaler och inventarier för arbetets utförande.

Skatteverket överklagade förhandsbeskedet till regeringsrätten.

Regeringsrätten ansåg att det fanns vissa omständigheter som talade för att X AB inte bedrev en självständig näringsverksamhet och att J istället skulle ses som anställd av Y AB. Vilket var att X AB var bunden av uppdragsavtalet att endast arbeta för Y AB. Regeringsrätten anförde att det faktum att en uppdragstagare endast har en uppdragsgivare normalt sett relativt starkt för att det är fråga om ett anställningsförhållande snarare än en självständigt bedriven näringsverksamhet. Regeringsrätten ansåg emellertid att detta faktum inte skulle få en avgörande betydelse då uppdragen inte ska utföras för Y AB egen räkning då Y AB endast är ett mellanliggande bolag till slutkunden. Regeringsrätten ansåg att de faktorer som talade för att X AB bedrev en självständig verksamhet vägde tyngre och att X AB därför skulle anses bedriva en självständig näringsverksamhet. Förutom de

omständigheter som skatterättsnämnden framhöll så ansåg regeringsrätten även att det faktum att X AB stod för den ekonomiska risken om slutkunden inte betalade talade för att verksamheten var självständigt bedriven.

## **RÅ 2001 ref 60**

I detta rättsfall så ansökte ett antal aktiebolag i rättsfallet kallade X AB m.fl. om ett förhandsbesked angående ett paraplybolagupplägg. Sökandebolagen beskrev sitt upplägg på följande sätt. Varje sökandebolag ägs av en advokat och avser att bedriva advokatverksamhet tillsammans i ett kommanditbolag där fakturering mot klient sker och samtliga för verksamheten gemensamma kostnader bestrids. Kommanditbolaget ska ägas av ett antal delägare som kommer att utgöras av sökandebolagen eller sökandebolagen och respektive advokat. Förutom delägarna så kommer även juniorparterns äga andelar i bolaget. Dessa juniorparterns är nytillkomna delägare som har rätt till ersättning och del i vinsten med reducerade belopp.

Biträdande jurister och övrig personal kommer att vara anställda av kommanditbolaget. Advokaterna ska emellertid inte vara anställda av kommanditbolaget. Sökandebolagen ska istället avtala om att tillhandahålla ett visst minsta antal debiterbara timmar till kommanditbolaget.

Ersättningen till sökandebolagen ska fastställas vid varje räkenskapsårs ingång och gälla för tolv månader framåt. Delägaravtalet kommer kräva att delägarna eller delägarnas ägare inte får bedriva någon verksamhet utanför kommanditbolaget. Eventuellt överskott i kommanditbolaget ska fördelas lika mellan delägarna vid räkenskapsårets slut.

Skatterättsnämnden ansåg att sökandebolagen inte kunde anses bedriva en självständig näringsverksamhet i förhållande till kommanditbolaget. Motiveringen till detta beslut var att sökandebolagen alla är delägare i kommanditbolaget och har avtalat om att bedriva advokatverksamhet genom detta bolag. Sökandebolagen har genom delägaravtalet förbundit sig att bedriva advokatverksamhet genom kommanditbolaget. Då

advokataktiebolagen inte kan utföra den förpliktelsen själv utan måste förlita sig på en fysisk person som antingen är anställd av eller på annat sätt representerar advokataktiebolaget. Enligt skatterättsnämnden så utgör därför konsultavtalet endast en bekräftelse av vad som följer av delägaravtalet och kan därmed inte ges någon självständig betydelse vid bedömningen om sökandebolagen bedriver en självständig näringsverksamhet.

Sökandebolagen överklagade skatterättsnämndens beslut till Regeringsrätten. Regeringsrätten instämde emellertid i Skatterättsnämndens bedömning att delägaravtalet och konsultavtalet skulle ses som en helhet och fann i likhet med skatterättsnämnden att sökandebolagen inte bedrev någon självständig näringsverksamhet i förhållande till kommanditbolaget. Regeringsrätten fastslog även att rättsfrågan i detta fall, dvs om en inkomst ska beskattas hos ett aktiebolag eller beskattas direkt hos bolagets ägare ska avgöras genom en bedömning som till stor del är av likartat slag som bedömningen av om en inkomst ska hänföras till inkomstslaget tjänst eller näringsverksamhet. Regeringsrätten hänvisade till RÅ 2001 ref 25 som exempel på den typ av klassificeringsbedömning som subjektanalysen i detta fall liknar.<sup>33</sup>

## **HFD 2017 ref 8**

I rättsfallet så hade PWC AB ansökt om ett förhandsbesked angående en omstrukturering av bolagets ägarstruktur till ett paraplybolagskoncept.

---

<sup>33</sup> RÅ 2001 ref 60.

PWC AB ägs direkt eller indirekt av 237 fysiska personer som samtliga är anställda i koncernen däribland A som äger sin andel indirekt via X AB. Verksamheten bedrivs i huvudsak av ett dotterbolag till PWC AB. PWC AB planerar en omorganisation där samtliga delägare ska äga sina andelar i PWC AB indirekt. Delägarna ska även gå över till att vara anställda i ägarbolagen. Ägarbolagen ska sedan utföra tjänster för PWC AB:s räkning och fakturera koncernen. PWC AB kommer att hantera marknadsföring och fakturering samt ingå avtalen med kunderna.

I ansökan så ställde PWC AB följande frågor angående vilka skatterättsliga effekter omorganisationen skulle få för A och X AB.

1. Skulle ersättningen från PWC AB till X AB ses som en inkomst till en självständigt bedriven näringsverksamhet eller som en tjänsteinkomst för A?
2. Om svaret på fråga 1 blir att X AB inte bedriver en självständig näringsverksamhet förändras svaret om det förutom ägaren även finns minst 10 andra anställda i X AB?
3. Är skatteflyktlagen tillämplig på förfarandet.  
(fråga 3 saknar relevans för den här uppsatsen och kommer inte diskuteras vidare)

Skatterättsnämnden ansåg att verksamheten som den beskrevs i fråga 1 inte var en självständigt bedriven näringsverksamhet. Skatterättsnämnden ansåg att det fanns en klar likhet mellan den aktuella situationen och rättsfallet Rå 2000 not 189. Avtalet ifråga skulle innebära att A skulle utföra samma arbete som han idag utför som anställd inom PWC AB. X AB kommer förvisso att stå risken för att kunden inte betalar samt ansvara för sina driftskostnader och planera arbetet.

Den personal som ska utföra arbetet under As ledning kommer emellertid att även i fortsättningen var anställda av PWC AB och PWC AB kommer att ha inflytande över vilka personer som ska utföra de olika uppdragen.

Skatterättsnämnden ansåg att A därmed skulle vara inordnad i PWC AB:s verksamhet på ett liknande sätt som när han var anställd och kunde därmed inte anses bedriva en självständig näringsverksamhet genom X AB.<sup>34</sup>

När det kom till fråga 2 så ansåg skatterättsnämnden att det rörde sig om en självständigt bedriven näringsverksamhet. Skatterättsnämnden ansåg att då de anställda som utför uppdraget under As ledning också är anställda av X AB så får uppdragen som PWC AB anförtrot X AB anses vara utförda av X AB. X AB tar dessutom en utökad ekonomisk risk jämfört med scenariot i fråga 1 då X AB förutom den ekonomiska risken för utebliven betalning från kund även tar de ekonomiska risker som följer av ett arbetsgivaransvar.

Skatterättsnämndens besked i fråga två överklagades av Skatteverket till HFD.

HFD utgick ifrån att de 10 personerna vars anställningar skulle flyttas från PWC AB till X AB skulle arbeta heltid eller i det närmaste på heltid. HFD ansåg att verksamheten därmed inte kan anses i allt väsentligt bygga på As personliga arbetsinsatser. Det medför enligt HFD att det saknas anledning att bortse ifrån avtalet mellan PWC AB och X AB. Det innebär att det var X AB som utgjorde det rätta skattesubjektet för inkomsten.<sup>35</sup>

## Styrelsearvoden

Styrelsearvoden anses normalt vara hänförliga till inkomstslaget tjänst. Anledningen till detta är att arbetet som styrelseledamot enligt 8 kap ABL är ett personligt uppdrag och därmed svårt att särskilja ifrån den fysiska personen. Denna praxis fastslogs i rättsfallet RÅ 1993 ref 104.<sup>36</sup>

---

<sup>34</sup> Skatterättsnämndens avgörande 2016-06-22 42/15 D.

<sup>35</sup> HFD 2017 ref 8.

<sup>36</sup> RÅ 1993 ref 104.

Det undantag som finns är när det rör sig om ett uppdrag på begränsad tid och gäller specifika insatser i ett annat företag. Detta undantag infördes genom praxis i rättsfallet RÅ 1993 ref 55. I det aktuella rättsfallet hade Y vid halvårsskiftet 1980 tillträtt som VD i Lindahls chark AB med uppdrag att avveckla bolaget vilket skedde till årsskiftet 1980/81. Ersättning för uppdraget hade betalats till det av Y helägda bolaget Z. Under år 1981–1982 var Y verkställande direktör för Lindahls slakteri AB vilket var moderbolag till Lindahls Chark AB. Även i detta fall så hade ersättningen till arbetet betalats till det av Y helägda bolaget Z.

HFD ansåg att uppdraget som verkställande direktör samt uppdrag som styrelseledamot samt firmatecknare är av speciell karaktär då det är ett uppdrag som enligt lag måste utföras en fysisk person samt ett personligt uppdrag. Till följd av uppdraget som verkställande direktörs särskilda karaktär så bör en verkställande direktör i normala fall betraktas som anställd.

HFD ansåg emellertid att det fanns särskilda fall då undantag från denna regel kunde tillåtas i det fall som det rörde sig om ett tidsmässigt avgränsat uppdrag för att utföra en särskilt avgränsad uppgift vilket i detta fall handlade om en så kallad företagssanering. HFD ansåg att Y inte innehaft funktionen som verkställande direktör och firmatecknare under längre tid än vad som krävdes för att fullgöra saneringsuppdraget.

HFD ansåg därmed att ersättningen för arbetet som VD skulle beskattas hos det av Y helägda bolaget Z.<sup>37</sup>

Denna praxis tillämpades sedan fram till år 2009.

I samband med 2009 års lagändring i 13 kap 1§ inkomstskattelagen så sa Skatteverket i ett rättsligt ställningstagande att styrelseuppdrag som inte är hänförligt till den fysiska personens eller en närstående till den fysiska personens ägande i bolaget bör kunna utgöra en inkomst av

---

<sup>37</sup> RÅ 1993 ref 55.

näringsverksamhet om det finns minst tre fortlöpande uppdrag av den typen i verksamheten.<sup>38</sup> Den allmänna uppfattningen var vid denna tid att den praxis som fanns inom området från tiden innan 2008 års lagändring var obsolet till följd av lagändringen och Skatteverkets ställningstagande.<sup>39</sup>

Rättsläget kom återigen att ändras genom rättsfallet HFD 2017 ref 41.

Rättsfallet är ett överklagat förhandsbesked ifrån skatterättsnämnden.

T var styrelseledamot i 30 bolag och tog upp arvodet i inkomstslaget tjänst.

T ville utföra nio av styrelseuppdragen via sitt helägda aktiebolag som konsult, av dessa nio bolag hade T ett ägarintresse i åtta av bolagen.

T ställde sin fråga till skatterättsnämnden då förutsättningarna i frågan avvek från de krav som ställts upp för att ett styrelsearvode ska beskattas hos ett bolag i Skatteverkets ställningstagande.

Skatterättsnämndens majoritet fann att 2009 års lagändring inte hade påverkat rättsläget för beskattning av styrelsearvoden och att tidigare praxis från tiden innan 2009 års lagändring fortfarande var gällande rätt. Deras motivering var att 2009 års lagändring inte påverkat den inkomstskatterättsliga betydelsen av styrelseuppdragets personliga karaktär. Det hade inte heller skett någon ändring i aktiebolagslagen angående styrelseuppdragets personliga karaktär. Därför ansågs de skäl som låg till grund för tidigare praxis fortfarande vara giltiga även efter att lagändringen hade trätt i kraft.

Tre av ledamöterna i skatterättsnämnden var skiljaktiga. De ansåg att det skett en samhällsutveckling och rättsutveckling som i högre grad tolererade utförandet av personliga uppdrag inom en näringsverksamhet. I 2009 års lagändring betonas att partsviljan ska ges en ökad betydelse. Därför ansåg

---

<sup>38</sup> Skatteverkets rättsliga ställningstagande [dnr 131 751308-08/111](#)

<sup>39</sup> Carl Beyer Skattenytt 2017 s 777.

de skiljaktiga att det inte fanns skäl att upprätthålla tidigare praxis och att T inte borde bli beskattad i inkomstslaget tjänst utan inkomsten borde tas upp som en inkomst av näringsverksamhet i Ts konsultbolag.

Frågan överklagades till högsta förvaltningsdomstolen.

HFD anförde följande i sitt domskäl.

Syftet med 2009 års lagändring var att utvidga näringsverksamhetsbegreppet så att fler personer kan bli godkända för F-skatt. Enligt lagändringen så ska särskild vikt vid bedömningen läggas vid parternas avsikt och betydelsen av antalet uppdragsgivare ska minska. HFD ansåg i likhet med skatterättsnämndens majoritet att 2009 års lagändring inte påverkat bedömningen av den avgörande faktorn i den tidigare praxisen angående styrelsearvoden. Vilket är att styrelseledamotsuppdraget är personligt till sin karaktär. HFD ansåg därmed att den rättsregel som fastslagits i Rå 1993 ref 104 om att styrelseuppdrag normalt sett ska beskattas som inkomst av tjänst fortfarande var gällande rätt.<sup>40</sup>

Denna rättsfråga togs återigen upp i rättsfallet HFD 2019 not 31.

B bedrev advokatverksamhet via sitt bolag Jurie advokat AB. B hade ett flertal styrelseuppdrag såväl arvoderade som icke arvoderade. B innehade ett av dessa styrelseuppdrag i egenskap av advokat vilket medförde att B enligt god advokatsed behövde intäktsföra arvodet i sin advokatverksamhet.

Då det inte rörde sig om ett tidsbegränsat uppdrag som avsåg en specifik insats i bolaget så ansåg skatterättsnämnden att B skulle ta upp styrelsearvodet i inkomstslaget tjänst. Det faktum att B enligt god advokatsed var förpliktigad att intäktsföra arvodet i sitt bolag föranledde enligt skatterättsnämnden ingen annan bedömning.

---

<sup>40</sup> HFD 2017 ref 41.



Målet hänsköts till plenum av HFD då den mening som framkom i rätten avvek ifrån HFD:s tidigare praxis.

HFD:s majoritet inledde med att sammanfatta rättspraxis angående beskattning av styrelsearvoden. HFD:s majoritet konstaterade att det finns en tydlig rättspraxis på området sedan en lång tid tillbaka som dessutom bekräftades av HFD i rättsfallet HFD 2017 ref 41.

Då HFD enligt sin egen praxis bör iaktta stor försiktighet med att eventuellt ändra ett sedan länge i rättspraxis fastslaget ärende så bör en sådan ändring endast ske om den framstår som angelägen.<sup>41</sup> Då det enligt majoriteten inte framkommit några omständigheter som tyder på att det finns ett angeläget behov av ändring av rådande praxis så ansåg majoriteten att det inte fanns skäl att pröva frågan vidare utan bestämde sig för att upprätthålla rådande praxis på formella grunder.

HFD var dock långt ifrån enig i frågan. Av 16 ledamöter var 9 skiljaktiga. Det fanns olika skiljaktiga meningar. Två ledamöter hade delvis skiljaktiga domskäl men delade majoritetens uppfattning angående domslutet.

De övriga sex skiljaktiga ledamöterna var skiljaktiga angående majoritetens domskäl i sin helhet. Då de skiljaktiga utgjorde en stor andel av ledamöterna och deras mening utvecklats i den skatterättsliga doktrinen samt i den debatt som förts angående denna rättsfråga i skatterättsliga tidskrifter så finns det skäl att studera deras mening närmare.

De skiljaktiga ansåg att det undantag från presumtionen för tjänstebeskattning som finns för inkomster från uppdrag som VD eller styrelseledamot i praktiken inte var tillämpligt för styrelseledamöter. Anledningen till det är då dessa typer av särskilt avgränsade uppdrag förutsätter en mer långtgående behörighet än vad som följer av uppdraget

---

<sup>41</sup> Rå 2004 ref 1.

som styrelseledamot. De skiljaktiga ansåg att detta faktum i sig var skäl att pröva frågan i sak, de anförde även att rådande praxis kritiserats i doktrinen.

De skiljaktiga ansåg även att man skulle pröva frågan trots att det fanns ett relativt nytt avgörande från HFD i frågan i form av HFD 2017 ref 41 då man ändå tagit upp frågan i plenum.

De skiljaktiga konstaterade att när det kommer till uppdrag i allmänhet så bedöms de utifrån en helhetsbedömning baserad på de kriterier för självständighetsrekvisitet som finns i 13 kap 1 § inkomstskattelagen. När det kommer till styrelsearvoden så sker ingen sådan bedömning utan istället så utgår man ifrån en presumtion om tjänstebeskattning.

De skiljaktiga såg inget materiellt skäl till denna särbehandling och anförde att andra uppdrag av personlig karaktär såsom fastighetsmäklare eller konkursförvaltare inte särbehandlades på detta sätt. De skiljaktiga ansåg därför att nuvarande praxis skulle överges och att bedömningen av styrelsearvoden skulle ske enligt samma principer som bedömningen av en näringsverksamhets självständighet i allmänhet.<sup>42</sup>

Fem av de skiljaktiga ansåg att intäkten skulle beskattas hos bolaget då de ansåg att styrelseuppdraget utgjorde en del av advokatverksamheten. En av de skiljaktiga ansåg emellertid att styrelseuppdragen inte skulle betraktas som en del av advokatverksamheten och ansåg att arvodet skulle beskattas hos den fysiska personen då det rörde sig om ett fåtal uppdrag som pågått under en längre tid.

Det som särskiljer dessa rättsfall som behandlar inkomster från styrelseuppdrag från övriga rättsfall är det faktum att HFD i dessa fall inte har tillämpat de sedvanliga bedömningsgrunderna för om en verksamhet är självständig eller ej. Även om denna hållning är ifrågasatt såväl internt i den

---

<sup>42</sup> HFD 2019 not 31.

skiljaktiga meningen som inom doktrinen så tyder det på att det finns utrymme att avvika från de gängse bedömningsgrunderna för en verksamhets självständighet om det finns skäl för det. Det sista i raden av dessa rättsfall är av särskilt intresse dels för att det är ett relativt nytt avgörande, dels för att det är ett plenumrättsfall. Eftersom det dessutom fanns en stor mängd skiljaktiga ledamöter så ger rättsfallet en inblick i vilka frågor som HFD är splittrat mellan olika uppfattningar. De ovan nämnda rättsfallen ger en viss insyn i vilka för denna uppsats relevanta rättsfrågor som det råder enighet inom HFD om hur rättsläget ska tolkas.

## Tolkning av självständighetsbegreppet vid bedömning av aktiebolag

Påverkas kriterierna för vad som utgör en självständig verksamhet av vilken bolagsform verksamheten bedrivs? Skulle det exempelvis vara möjligt att en verksamhet klassas som en näringsverksamhet om den bedrivs i aktiebolagsform men inte om den bedrivs som en enskild firma?

Vilken bolagsform som verksamheten bedrivs i påverkar vilken grad av risk som tas i verksamheten samt hur mycket kapital som investeras i verksamheten. En aktieägare har inget personligt betalningsansvar för bolagets förpliktelser vilket innebär att aktieägarens risk är begränsad till det investerade aktiekapitalet.<sup>43</sup> En enskild näringsidkare samt delägare i handelsbolag är personligt ansvariga för verksamhetens skulder. Då graden av risktagande är en faktor vid bedömningen av om en verksamhet är självständig så är det möjligt att den utökade personliga risk som företagande genom en enskild firma eller handelsbolag medför kontra aktiebolag kan få en betydelse vid bedömningen av om en verksamhet är

---

<sup>43</sup> Aktiebolagslagen 1 kap 3§.

självständig eller ej. Det finns emellertid inget i praxis som tyder på att denna faktor har beaktats.

Den största skillnaden mellan dessa bolagsformer ur ett skatterättsligt perspektiv är att ett aktiebolag är ett eget skattesubjekt och i egenskap av juridisk person endast är skattskyldigt i inkomstslaget näringsverksamhet. Det råder delade meningar om vilken betydelse det får i den situation som uppstår när det ifrågasätts ifall aktiebolagets verksamhet lever upp till kravet på självständighet i 13 kap 1 § Inkomstskattelagen.

I doktrinen så har uppfattningen framförts att verksamhet som bedrivs via ett aktiebolag bör beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet oaktat om verksamheten ifråga uppfyller kravet på självständighet i 13 kap 1 § inkomstskattelagen eftersom aktiebolag endast kan beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.<sup>44</sup>

Av den ovan genomförda genomgången av HFD:s praxis så framkommer det emellertid att HFD har intagit en annan inställning i denna fråga.

HFD angav i rättsfallet RÅ 2001 ref 60 att bedömningen om en inkomst ska beskattas hos bolaget eller bolagets ägare till stor del är av likartat slag som bedömningen om en inkomst ska utgöra inkomst av näringsverksamhet.<sup>45</sup>

Den bedömningen utgår i sin tur ifrån 13 kap 1 § IL.

I de senare rättsfall där HFD funnit att kravet på självständighet i 13 kap 1 § IL inte är uppfyllt så har HFD bytt skattesubjekt till den fysiska person som äger och driver bolaget och beskattat denne i inkomstslaget tjänst. Det faktum att aktiebolagets verksamhet inte uppfyller självständighetskriteriet i 13 kap 1 § IL har använts som skäl för att byta skattesubjekt till den fysiska personen bakom aktiebolaget och beskatta inkomsten hos den fysiska personen i inkomstslaget tjänst.

---

<sup>44</sup> Stig Von Bahr Skattenytt 2020 s 125.

<sup>45</sup> RÅ 2001 ref 60.

HFD:s tillvägagångsätt har utvecklats och beskrivits i doktrinen av Jari Burgmeister. Enligt detta synsätt så är subjektfrågan och klassificeringsfrågan sammankopplade och en prövning om bolaget är rätt skattesubjekt inbegriper en prövning om 13 kap 1 § inkomstskattelagen är uppfyllt. Om man finner att verksamheten inte har bedrivits självständigt så kan man inte allokera intäkten till bolaget.<sup>46</sup>

Frågan har även diskuterats i olika förarbeten.

Regeringens utredare i SOU 2002:52 delade HFD:s uppfattning som framkommit rättsfallet Rå 2001 ref 60 om att bedömningen av om en inkomst ska beskattas hos bolaget eller hos dess ägare ska bedömas på en liknande grund som frågan om en inkomst ska klassas som en inkomst av tjänst snarare än näringsverksamhet. Det nedan citerade uttalandet från förarbetet förespråkar om något snarare en ännu starkare koppling mellan klassificeringsbedömningen och subjektbedömningen:

*Som framgår av redovisningen i detta kapitel är en absolut grundläggande förutsättning för att en inkomst skall kunna beskattas i ett av den fysiska personen ägt aktiebolag att prestationen utförts under sådana former att ersättningen härför skall hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet och inte till tjänst.<sup>47</sup>*

I förarbetet till 2009 års lagändring så hävdas det att aktiebolag och ekonomiska föreningar sällan får problem med gränsdragningen mellan inkomstslag då de endast beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Enligt propositionen så är problemet med att en inkomst omklassificeras från näringsverksamhet till tjänst främst ett problem för enskilda näringsidkare samt fysiska delägare i handelsbolag. I samma stycke så anförs det emellertid att det krävs att näringskriterierna i 13 kap 1 § IL är

---

<sup>46</sup> Svensk skattetidning 2018.1 s 28 ff av Jari Burgmeister.

<sup>47</sup> SOU 2002:52 s 199.

uppfyllda för att en inkomst ska kunna beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.<sup>48</sup>

Denna hållning i frågan innebär att prövningen om en inkomst ska hänföras till ett aktiebolag eller till dess ägare utgår från samma lagrum som bedömningen om en enskild näringsidkare ska beskattas i inkomstslaget tjänst eller näringsverksamhet. Det väcker i sin tur frågan om dessa två fall ska bedömas lika eller ej.

Som stöd för att det förhåller sig på detta viset kan framföras att det i båda fallen handlar om samma fråga, nämligen om en verksamhet kan anses vara självständigt bedriven eller ej och de bedöms utifrån samma lagrum.

Som motargument har det inom doktrinen framförts att eftersom en reallokering av inkomsten från ett aktiebolag till ägaren av aktiebolaget innebär att man avviker ifrån de civilrättsliga omständigheterna vid beskattningen då det är aktiebolaget som är den korrekta mottagaren av inkomsten från ett strikt civilrättsligt perspektiv. Eftersom utgångspunkten är att beskattningen ska baseras på civilrätten så bör det därmed krävas mer i form av bristande självständighet för att allokera en intäkt till ägaren när det är bolaget som är den civilrättsliga mottagaren av inkomsten än för att byta klassificeringen av inkomsten till en fysisk person.<sup>49</sup>

Innan en diskussion inleds angående punkten om 13 kap 1 § ska tillämpas likadant vid klassificeringen av en inkomst till en enskild näringsidkare som vid allokeringen av en intäkt mellan ett aktiebolag och dess ägare, behöver det först utredas om 13 kap 1 § bör ligga till grund för bedömningen om en inkomst ska allokeras till ett aktiebolag eller dess ägare över huvud taget.

Att koppla frågan om skattesubjekt till 13 kap 1 § och klassificeringen av inkomsten har som tidigare nämnts kritiserats då lagrummet endast reglerar

---

<sup>48</sup> Prop. 2008/2009:62 s 9.

<sup>49</sup> Skattenytt 2016 Akademiskt nr s 39 David Kleist.

vad som utgör en näringsverksamhet.<sup>50</sup> Det är därför nödvändigt att undersöka om det finns något fog för denna kritik samt om 13 kap 1 § IL över huvud taget är relevant vid bedömningen av vem som utgör det rätta skattesubjektet. Bedömningen kommer att utgå ifrån både strikt juridiska synpunkter och praktiska för- och nackdelar med att utgå ifrån 13 kap 1 § vid bedömningen av denna rättsfråga.

---

<sup>50</sup> Stig von Bahr skattenytt 2020 s 125.

# Analys

## Är 13 kap 1 § IL tillämplig

Då det saknas ett direkt uttalat stöd i lagen för att tillämpa 13 kap 1 § vid bedömningen av val av skattesubjekt så är det relevant att undersöka hur gällande praxis förhåller sig till övriga rättskällor och skatterättsliga tolkningsprinciper.

Denna uppsats ska utreda vilket stöd det finns för de olika motstridiga uppfattningarna angående hur det faktum att juridiska personer endast är skattskyldiga i inkomstslaget näringsverksamhet ska tolkas vid bedömningen av val av skattesubjekt.

Den syn på detta rättsliga dilemma som ligger mer i linje med HFD:s praxis är följande. Eftersom en juridisk person endast kan bli beskattad för inkomst av näringsverksamhet så ska inkomster som kommer från en verksamhet som inte lever upp till kraven på en självständig näringsverksamhet i 13 kap 1 § IL inte beskattas hos aktiebolaget. Dessa inkomster ska istället beskattas som en tjänsteinkomst hos den fysiska person som utfört arbetet. Då en juridisk person endast är skattskyldig i inkomstslaget näringsverksamhet enligt 1 kap 3 § 2 st. IL så är enligt detta synsätt den juridiska personen därmed inte heller rätt skattesubjekt för en inkomst från en verksamhet som enligt 13 kap 1 § IL saknar tillräcklig självständighet för att anses vara en näringsverksamhet.

Den alternativa hållningen är att då 13 kap 1 § inte är tillämplig vid bedömningen av vem som utgör rätt skattesubjekt utan endast är av intresse för att bedöma i vilket inkomstslag en inkomst ska beskattas efter att skattesubjektet fastställts.

Mycket av den kritik som riktats mot HFD:s tillämpning av 13 kap 1 § IL vid bedömningen av vem som utgör rätt skattesubjekt bygger på idén att 13 kap



2§ IL<sup>51</sup> ska tolkas som att alla inkomster som tillfaller en juridisk person utgör inkomst av näringsverksamhet. Eftersom inkomster som tillfaller juridiska personer därmed per definition är inkomst av näringsverksamhet så borde 13 kap 1 § IL sakna betydelse.

13 kap 2 § IL stadgar att för en juridisk person så ska inkomster och utgifter på grund av innehav av skulder och tillgångar eller i form av kapitalvinster eller kapitalförluster hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet även om dessa utgifter eller inkomster inte kan anses ingå i en näringsverksamhet enligt 13 kap 1 § IL.

Det framgår inte klart av denna lagtext att alla inkomster som tillfaller en juridisk person ska klassas som en inkomst av näringsverksamhet.

Som exempel kan man utgå ifrån det i praxis flitigt förekommande fallet med ett styrelsearvode som utbetalats till ett aktiebolag som ersättning för styrelsearbete som aktiebolagets ägare utfört. Denna inkomst har inte uppstått ifrån en tillgång som bolaget äger eller en skuld som belastar bolaget. Inkomsten utgör inte heller en kapitalvinst. Styrelsearvoden kan därmed inte hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet med hänvisning till 13 kap 2 § IL utifrån vad som framgår direkt från lagtexten i 13 kap 2 § IL.

Att betrakta 13 kap 2 § IL i sitt sammanhang relaterad till IL i sin helhet förändrar inte den bedömningen. De inkomster som enligt 13 kap 2 § IL ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet även om de inte anses ingå i en näringsverksamhet enligt 13 kap 1 § IL har ordagrant samma definition som de inkomster som enligt 41 kap 1 § IL ska klassificeras till inkomstslaget kapital i den mån de inte utgör inkomst av näringsverksamhet. Det antyder starkt att syftet med 13 kap 2 § IL är att inkomster som skulle klassats som

---

<sup>51</sup> Se exempelvis Stig von Bahrs resonemang på 125 i hans artikel. HFD:s dom om beskattning av styrelsearvoden skattenytt 2020 s 122.

inkomst av kapital om de tillfallit en fysisk person istället ska klassas som inkomst av näringsverksamhet när de tillfaller en juridisk person.

En mer rimlig tolkning av lagstiftningens intention utifrån en betraktelse av lagtexten i 13 kap 1 och 2 § sett tillsammans är att de inkomster som inte utgör en näringsverksamhet enligt någon av dessa paragrafer inte ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet.

Som motargument kan det emellertid anföras att juridiska personer enligt 1 kap 3 § 2 st. IL endast är skattskyldiga i inkomstslaget näringsverksamhet. En skattepliktig inkomst som hänför sig till en juridisk person borde därmed rimligtvis beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet eftersom det en juridisk person inte är skattskyldig i något annat inkomstslag. Lagstiftningens systematik kräver därmed att en inkomst som tillfaller en juridisk person beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.

Detta dilemma kan även lösas genom att inkomster vars källa utgörs av en verksamhet som inte lever upp till kraven i 13 kap 1 § eller 2 § IL överförs till ett annat skattesubjekt vilket HFD har valt som en alternativ lösning. Det utgör även en rimlig tolkning av 1 kap 3 § 2 st. IL att eftersom juridiska personer endast är skattskyldiga i inkomstslaget näringsverksamhet så bör de inte beskattas för inkomster som inte uppfyller de krav som ställs för att en inkomst ska utgöra en inkomst av näringsverksamhet.

Detta alternativ har emellertid den nackdelen att det innebär ett avsteg ifrån principen om att beskattningen som huvudregel ska bygga på de civilrättsliga förhållandena.

Å andra sidan så kan det ifrågasättas om det är förenligt med legalitetsprincipen att beskatta en inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet om varken kriterierna i 13 kap 1 § IL eller 13 kap 2 § IL är uppfyllda.

Som tidigare nämnts så följer det av föreskriftskravet att det måste finnas stöd i lag för att beskattning ska kunna ske. Enligt 1 kap 3 § 2 st. är juridiska personer endast skattskyldiga i inkomstslaget näringsverksamhet. Enligt 6 kap 4 § är obegränsat skattskyldiga juridiska personer skyldiga att betala skatt på alla sina inkomster.

Inkomster som inte uppfyller kriterierna för att vara en inkomst av kapital eller tjänst ska enligt 10 kap 1 § IL beskattas i inkomstslaget tjänst. Det framgår därmed tydligt av en systematisk tolkning av lagtexten i IL att 13 kap 1 § IL samt 13 kap 2 § IL är tänkt att tolkas e contrario, det vill säga att inkomster som inte uppfyller kraven i dessa paragrafer inte ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.

En juridisk person är enligt 6 kap 4 § IL skattskyldig för samtliga av sina inkomster samtidigt som den endast är skattskyldig i inkomstslaget näringsverksamhet. Inkomster som inte utgör inkomst av näringsverksamhet kan därmed inte tas upp som en inkomst av den juridiska personen med skatterättslig verkan. Att göra så skulle kräva att man går emot lagstiftningens ordalydelse. Man går emot ordalydelsen av 13 kap 1 § IL om man klassar en inkomst som en inkomst av näringsverksamhet trots att den enligt detta lagrum inte utgör en inkomst av näringsverksamhet. Det framgår tydligt av 1 kap 3 § IL att juridiska personer endast är skattskyldiga i inkomstslaget näringsverksamhet. Det innebär att det inte är möjligt att beskatta bolaget i något annat inkomstslag än näringsverksamhet utan att bryta mot legalitetsprincipen. Att inte beskatta inkomsten överhuvudtaget går emot ordalydelsen i 6 kap 4 § IL som stadgar att en juridisk person är skattskyldig för samtliga av sina inkomster om det inte rör sig om en inkomst som är skattefri enligt 8 kap IL.

Det enda sättet att hantera en inkomst som ur ett civilrättsligt perspektiv tillkommer en juridisk person men som inte uppfyller definitionen av inkomst av näringsverksamhet i 13 kap 1 § IL eller 13 kap 2 § IL är därmed

att hänföra inkomsten till ett annat skattesubjekt. Som visats ovan så skulle övriga handlingsalternativ strida mot lagens ordalydelse.

Det finns förvisso inte heller något lagrum som direkt stadgar att en juridisk person inte är rätt skattesubjekt för inkomster som inte uppfyller definitionen för en inkomst av näringsverksamhet. Då en systematisk genomgång av lagtexten visar att det är den enda lösningen som inte strider mot lagtextens ordalydelse får lagtextens systematik anses stödja denna lösning. Det faktum att det inte finns något i lagtexten som direkt eller indirekt via en systematisk bedömning talar emot att den juridiska personen inte utgör rätt skattesubjekt för inkomsten stödjer också detta.

Även om det kan anses otillfredsställande från ett legalitetsperspektiv att det saknas ett tydligt stöd i lag för att byta skattesubjekt, så är det i detta fall den minst dåliga lösningen utifrån ett legalitetsperspektiv då det i alla fall inte klart strider mot lagtexten att byta skattesubjekt.

Frågan om vem som utgör det rätta skattesubjektet är till skillnad ifrån frågan om hur ett inkomstslag definieras inte reglerad i lagtext utan den bedömningen har lämnats till att avgöras i rättspraxis.<sup>52</sup> Det faktum att lagstiftaren på denna punkt gett domstolsväsendet friare tyglar att definiera är enligt mig ytterligare en anledning att det är mer förenligt med den skatterättsliga normhierarkin att göra ett avsteg ifrån den icke-lagstadgade principen om att beskattning ska ske utifrån de civilrättsliga förhållandena än att hänföra en inkomst till inkomstslaget näringsverksamhet trots att den inte uppfyller kraven i 13 kap 1 och 2 § IL.

Därav följer det av en systematisk tolkning av lagtexten baserad på legalitetsprincipen att 13 kap 1 § IL bör tillämpas som grund för bedömning av vem som utgör det korrekta skattesubjektet i den situation där en fysisk person bedriver en verksamhet via ett aktiebolag. Det är dock ingen självklar slutsats utifrån lagstiftningens systematik allena även om ter sig

---

<sup>52</sup> Patrik Emblad Juridisk publikation 02/2015 s 283.

som den mest rimliga. För att ytterligare tydliggöra rättsläget samt uttömma de rättskällor som finns tillhanda för att besvara denna fråga är det därför nödvändigt att undersöka vad som sägs i förarbeten och rättspraxis.

Som tidigare nämnts så har HFD i sin praxis valt att utgå ifrån rekvisiten i 13 kap 1 § vid bedömningen av vem som utgör rätt skattesubjekt när en fysisk person bedrivit en verksamhet via ett aktiebolag. HFD förklarade explicit i rättsfallet Rå 2001 ref 25 att bedömningen ska ske på ett likartat sätt som vid bedömningen av om en inkomst som är hänförlig till en fysisk person ska klassas i inkomstslaget tjänst eller näringsverksamhet. Det bör noteras att 13 kap 1 § IL ej hade trätt i kraft vid tidpunkten för detta avgörande. Då frågan om en verksamhet som en fysisk person bedrivit är tillräckligt självständig för att beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet numera regleras i 13 kap 1 § IL så följer det därmed att 13 kap 1 § är tillämplig enligt detta rättsfall. HFD bekräftade denna inställning i rättsfallet HFD 2019 not 31. HFD:s majoritet hänvisade till Rå 2001 ref 60 och anförde följande i frågan:

*Det är till stor del fråga om en bedömning av likartat slag som aktualiseras när man ska avgöra om inkomster i en uppdragsverksamhet ska hänföras till tjänst eller näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § inkomstskattelagen.<sup>53</sup>*

Det är nästan exakt samma formulering som i Rå 2001 ref 60 med tillägget att de hänvisar till 13 kap 1 § IL.<sup>54</sup>

De sex ledamöter som var skiljaktiga angående domslutet ansåg även de att 13 kap 1 § var av central betydelse vid bedömningen av vem som utgjorde det rätta skattesubjektet.<sup>55</sup>

Då ett i denna fråga enigt plenum i HFD uttalat att bedömningen av om en inkomst ska beskattas hos en juridisk person eller dess ägare i de fall där

---

<sup>53</sup> HFD 2019 not 31 p 19.

<sup>54</sup> Se RÅ 2001 ref 60.

<sup>55</sup> Se HFD 2019 not 31 punkt 6 i Justitieråden Knutsson, Ståhl, Baran, von Essen, Rosèn Andersson och Anderssons skiljaktiga mening.

ägaren bedriver en verksamhet genom den fysiska personen ska baseras på 13 kap 1 § IL så kan det inte råda någon tvekan om HFD:s ståndpunkt i denna fråga. Då denna uppsats förutom att redogöra för rättsläget även syftar till att göra en självständig analys av rättsfrågan med ett kritiskt förhållningsätt till HFD:s praxis, så kommer HFD:s ställningstagande att bortses ifrån och istället kommer ytterligare ledning sökas från förarbetena.

Tidigare i texten så har två förarbetsuttalanden citerats. Dessa uttalanden kommer ifrån SOU 2002:52 samt Prop. 2008/09:62. För att kunna värdera dessa förarbetens inbördes ställning i normhierarkin är det nödvändigt att undersöka de aktuella förarbetenas ursprung. Ursprunget till dessa förarbeten visar nämligen deras koppling till den specifika lagtexten som här diskuteras dvs 13 kap 1 § IL samt rättsfrågan ur ett bredare perspektiv. Det avgör i sin tur, vid sidan av vilken typ av förarbete som det handlar om, dessa rättskällors juridiska relevans.

SOU 2002:52 är en utredning om beskattning av fåmansbolag från år 2002. Utredningen användes som underlag till Prop. 2005/6:40.<sup>56</sup> Denna proposition ledde i sin tur till lagändringen SFS 2005:1136 som främst innehöll en förändring av beskattningen av fåmansbolag i 57 kap IL. Prop. 2008/09:62 var förarbetet till den ändring av 13 kap 1 § ILs andra stycke som infördes genom lag SFS 2008:1316.

Prop. 2008/09:62 är nyare än SOU 2002:52 vilket talar för att den bör ges en tyngre vikt vid bedömningen enligt principen om *lex Posterior*. Prop. 2008/09 är dessutom förarbetet till en ändring av den mest relevanta lagtexten nämligen 13 kap 1 § IL. SOU 2002:52 ligger till grund för en förändring av beskattningen av fåmansbolag. Det är en närliggande rättsfråga då den typen av bolag som kan få problem med bristande självständighet i förhållande till dess ägares yrkesutövning i regel är fåmansbolag. Även förarbetets koppling till det aktuella lagrummet talar för

---

<sup>56</sup> Prop. 2005/06:40 s 33.

att Prop. 2008/09:62 bör ha en högre ställning som rättskälla i denna fråga. Med det sagt så äger även SOU 2002:52 relevans som rättskälla och bör inte förbises.

Av det ovanstående citerade utdraget från SOU 2002:52 framgår det att utredaren tydligt tar ställning för att 13 kap 1 § IL är högst relevant vid bedömningen av vem som utgör rätt skattesubjekt av en fysisk person och ett bolag som den fysiska personen bedriver en verksamhet igenom.

Förarbetet till 2009 års lagändring av 13 kap 1 § IL innehåller dock ett mer tvetydigt uttalande.

Som tidigare nämnts har det framhållits i förarbetet till 2009 års lagändring av 13 kap 1 § IL att aktiebolag och ekonomiska föreningar sällan får något problem med frågan om hur en inkomst ska klassificeras. Vilket kan tolkas som ett stöd för tanken att 13 kap 1 § IL saknar relevans för juridiska personer. I samma förarbete så hävdas det även att en inkomst måste uppfylla kraven i 13 kap 1 § IL för att kunna beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. För att kunna analysera uttalandet på ett transparent sätt är det nödvändigt att citera det aktuella stycket från propositionen:

*Näringsverksamhet definieras i skatterätten som förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. I definitionen finns inget krav på att verksamheten ska vara registrerad. För att inkomster och utgifter ska kunna beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet fordras att näringskriterierna, vilka ofta brukar sammanfattas som självständighet, varaktighet och vinstsyfte, är uppfyllda. Om det brister i något av dessa avseenden är det fråga om ett annat inkomstslag om inte inkomsten är skattebefriad. I regel är det självständighetskriteriet som avgör om en inkomst är att hänföra till tjänst eller näringsverksamhet. För juridiska personer som är egna skattesubjekt, t.ex. aktiebolag och ekonomiska föreningar, uppkommer sällan problem i detta avseende eftersom de endast beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. När det gäller fysiska personer som*

*driver enskild firma eller handelsbolag och som kan ha inkomst av såväl tjänst som kapital eller som näringsverksamhet kan det däremot uppstå problem vid gränsdragningen.<sup>57</sup>*

Detta stycke kan tolkas såväl som ett stöd för som emot att 13 kap 1 § är relevant för aktiebolag beroende på hur man väljer att läsa texten. Det är möjligt att tolka uttalandet om att aktiebolag sällan får problem med klassificeringsfrågan som ett stöd för att 13 kap 1 § IL som reglerar frågan om klassificering inte är relevant för juridiska personer som utgör egna skattesubjekt. Det är onekligen sant i sak att ett aktiebolag inte får något problem med att en inkomst klassas i inkomstslaget tjänst eftersom ett aktiebolag endast är skattskyldigt i inkomstslaget näringsverksamhet. Om man tolkar uttalandet strikt enligt ordalydelsen talar det inte heller emot att 13 kap 1 § IL bör användas vid bedömningen av vem som utgör rätt skattesubjekt. I detta stycke talas det om klassificeringsproblematiken som kan uppstå för en enskild näringsidkare om verksamheten som bedrivs inte når upp till kraven för att vara en näringsverksamhet och näringsidkaren blir beskattad i inkomstslaget tjänst.

I den motsvarande situationen där verksamheten bedrivs i ett aktiebolag och verksamheten inte utgör en självständig näringsverksamhet så uppstår det ingen klassificeringsproblematik för aktiebolaget eftersom aktiebolag inte är skattskyldigt i något annat inkomstslag än näringsverksamhet. Då inkomsten enligt rådande praxis i denna situation istället beskattas hos den fysiska personen så är det strikt talat inget problem för aktiebolaget överhuvudtaget. Det medför nämligen inte någon fördel för aktiebolaget i sig ur en skatterättslig synvinkel att bli skattskyldig för en inkomst. Även om man ser det som ett problem för aktiebolaget att inkomsten skatterättsligt hänförs till ett annat skattesubjekt så är det inte en fråga om gränsdragning mellan olika inkomstslag utan en fråga om vem som utgör rätt skattesubjekt. Då bytet av skattesubjekt baseras på en gränsdragningsbedömning enligt rådande praxis

---

<sup>57</sup> Prop. 2008/9:62 s 8–9.



är det emellertid logiskt att se uttalandet som ett stöd för att aktiebolag sällan har bekymmer med om kravet på självständighet är uppfyllt.

Tidigare i stycket anförs det dock att en inkomst måste uppfylla kriterierna på självständighet och yrkesmässighet för att inkomsten ska kunna hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet. Det uttalandet talar för att ett byte av skattesubjekt till den fysiska personen, från en juridisk person, bör ske i den situation där den fysiska personen äger en juridisk person och bedriver en verksamhet genom denna juridiska person som inte lever upp till kraven på yrkesmässighet och självständighet i 13 kap 1 § IL.

Med hänsyn till den oklarhet som finns i prop. 2008/09:62 samt det tydliga stöd som ges i SOU 2002:52 för att tillämpa 13 kap 1 § vid bedömning av vem som utgör rätt skattesubjekt så får förarbetena sett som en helhet anses ge ett visst stöd för tesen om att 13 kap 1 § IL är tillämplig vid denna bedömning.

## Fiskalt perspektiv

En annan kritik av mer praktisk karaktär som framförts mot rådande praxis är att den delvis syftade till att begränsa möjligheten för en fysisk person att uppnå en skatteförmån genom att omvandla tjänsteinkomster till lägre beskattade kapitalinkomster. Sedan denna praxis utformades så har de så kallade 3:12 reglerna tillkommit vilka idag återfinns i 57 kap IL. Även dessa regler har till syfte att förhindra att inkomster från en fysisk persons eget arbete omvandlas till lägre beskattade kapitalinkomster. Det finns numera lagstiftning som syftar till att uppnå samma syfte som de äldre prejudikat som nuvarande praxis bygger på. Därför finns det enligt detta synsätt inte längre lika starka skäl att upprätthålla nuvarande praxis. Stig von Bahr har i

en artikel i Skattenytt föreslagit att de begränsningar som finns i nuvarande praxis skulle kunna slopas helt med hänvisning till 57 kap IL.<sup>58</sup>

För att fastslå om det fortfarande finns fiskala skäl att begränsa möjligheten att hänföra en inkomst till ett aktiebolag med skatterättslig verkan genom att upprätthålla rådande praxis bör det undersökas i vilken mån 57 kap IL förhindrar att arbetsinkomster förvandlas till lägre beskattade kapitalinkomster.

För att besvara denna fråga behöver skattekostnaderna i form av både arbetsgivaravgift och inkomstskatt jämföras med skattekostnaden om arbetstagaren hade fått motsvarande summa utbetald till ett av denne ägt aktiebolag som omfattas av reglerna i 57 kap IL.

Arbetsgivaren är enligt 2 kap 26 § Socialavgiftslagen (SFS 2000:980) skyldig att betala arbetsgivaravgifter på 19,80 procent av avgiftsunderlaget. Enligt 3 § Lagen om allmän löneavgift (1994:1920) är arbetsgivaren skyldig att betala en allmän löneavgift på 11,62 procent av avgiftsunderlaget. Av 1 § Lagen om allmän löneavgift framgår det att avgiftsunderlaget för den allmänna löneavgiften är detsamma som avgiftsunderlaget för arbetsgivaravgifterna. Avgiftsunderlaget utgörs av de avgiftspliktiga ersättningar som utbetalats av arbetsgivaren enligt 2 kap 24 § Socialavgiftslagen. Med avgiftspliktiga ersättningar avses enligt 2 kap 10 § Socialavgiftslagen löner, arvoden och andra ersättningar för arbete. Arbetsgivaren är därmed skyldig att betala en sammanlagd arbetsgivaravgift på 31,42 procent av den lön som betalas ut till den anställde.

Den anställde är i sin tur skattskyldig i inkomstslaget tjänst för dessa inkomster enligt 10 kap 1 § IL. Den anställde är enligt 65 kap 3 § IL skyldig att betala kommunal inkomstskatt på sina tjänsteinkomster. Skattesatsen bestäms av denne persons hemortskommun samt hemregion.

---

<sup>58</sup> Stig von Bahr Skattenytt 2020 s 132.

Den kommunala inkomstskatten varierar därmed mellan olika kommuner men den genomsnittliga kommunala inkomstskatten för år 2020 uppgick enligt SCB till 32,28 procent och av förenklingskäl kommer denna skattesats användas i skatteberäkningen.<sup>59</sup>

För inkomster som överstiger en viss skiktgräns så är den anställde även skyldig att betala en statlig inkomstskatt på 20 procent enligt 65 kap 5 § IL. Denna skiktgräns ligger på 509 300 kr för beskattningsåret 2020 enligt Skatteverket.<sup>60</sup>

Beskattningen av utdelning ifrån ett bolag som omfattas av 57 kap IL regleras i 57 kap 20 § IL. Utdelning upp till gränsbeloppet tas upp till två tredjedelar i inkomstslaget kapital. Utdelning som överskrider gränsbeloppet ska tas upp i inkomstslaget tjänst. Inkomst av kapital beskattas enligt 65 kap 7 § IL med en skattesats på 30 procent. Det innebär att en utdelning som underskrider gränsbeloppet beskattas med reell skattesats på 20 procent. Enligt 57 kap 20 a § IL så ska en utdelning inte tas upp i inkomstslaget tjänst om den skattskyldige och närstående till denne skulle ta upp mer än 90 inkomstbasbelopp i inkomstslaget tjänst under samma beskattningsår från ett företag. Utdelning som överskrider detta takbelopp beskattas fullt ut i inkomstslaget kapital.

Det totala gränsbeloppet består enligt 57 kap 10 § IL av årets gränsbelopp samt sparad utdelningsutrymme från tidigare år uppräknat med statslåneräntan plus tre procentenheter.

Årets gränsbelopp kan enligt 57 kap 11 § beräknas enligt två olika modeller. Den ena modellen är en förenklingsregel som ger ett gränsbelopp på 2.75 inkomstbasbelopp fördelat lika mellan andelarna i bolaget.

---

<sup>59</sup> <https://www.scb.se/hitta-statistik/statistik-efter-amne/offentlig-ekonomi/finanser-for-den-kommunala-sektorn/kommunalskatterna/pong/statistiknyhet/kommunalskatterna> informationen hämtad 2020-12-02.

<sup>60</sup>

<https://www.skatteverket.se/privat/skatter/beloppochprocent/2020.4.7eada0316ed67d728238ec.html#h-Skiktgrans> Hämtat 2020-12-02.

Inkomstbasbeloppet år 2020 uppgår till 66 800 kr.<sup>61</sup> Det innebär att förenklingsregeln ger ett gränobelopp på 183 700 kr.

Den andra modellen kallad huvudregeln ger dels ett gränobelopp som uppgår till underlaget för gränobeloppet multiplicerat med statslåneräntan plus 9 procentenheter. Underlaget för gränobeloppet är det omkostnadsbelopp som skulle ha används om andelarna avyttrats vid årets ingång enligt 57 kap 12 § IL. Med omkostnadsbelopp avses enligt 44 kap 14 § IL utgifter för att förvärva en tillgång samt utgifter för att förbättra tillgången ifråga. När det rör sig om andelar i ett aktiebolag utgörs dessa utgifter av kostnaden för att förvärva andelarna samt eventuella ovillkorade aktieägartillskott.

Vid en tillämpning av huvudregeln är det även möjligt att tillgodoräkna sig ett lönebaserat utrymme som regleras närmare i 57 kap 16–19 a § IL.

Det lönebaserade utrymmet består enligt 57 kap 16 § av 50 procent av löneunderlaget som i sin tur definieras i 57 kap 17–18 § IL.

Löneunderlaget består enligt 57 kap 17 § IL av de kontanta ersättningar som hos arbetstagaren tas upp i inkomstslaget tjänst och som under det föregående beskattningsåret betalats ut till anställda i företaget eller dess dotterföretag.

För att en andelsägare ska kunna tillgodoräkna sig det lönebaserade utrymmet så krävs det att andelsägaren dels äger minst 4 procent av andelarna i bolaget.

Det krävs även att andelsägaren eller någon närstående under det föregående beskattningsåret tagit ut en lön som motsvarar det lägsta av antingen 9,6 inkomstbasbelopp eller 6 inkomstbasbelopp med ett tillägg på fem procent av den sammanlagda kontanta ersättningen i bolaget.

9,6 inkomstbasbelopp motsvarar 641 280 kr för år 2020.

---

<sup>61</sup> <https://www.regeringen.se/pressmeddelanden/2019/11/inkomstbasbelopp-inkomstindex-och-balanstal-for-2020-faststallt/> hämtat 2020-12-02.

6 inkomstbasbelopp motsvarar 400 800 kr för år 2020. Den minsta lön som krävs för att en företagare ska kunna använda sig av det lönebaserade utrymmet blir därmed 400 800 kr plus fem procent av företagarens lön förutsatt att det inte finns några andra anställda i bolaget. För att kunna beräkna den lägsta lönen som en företagare kan ta ut utan att förlora möjligheten till att utnyttja det lönebaserade utrymmet behöver kriterierna för minimilöneuttaget ställas upp som en matematisk ekvation. Rekvisitet kan beskrivas matematiskt som  $X = 400\,800 + (0,05X)$ . Det kan i sin tur förenklas till  $0,95X = 400\,800$  kr.

Ekvationen kan lösas ut som  $X = 400\,800 \text{ kr} / 0,95$  vilket blir  $X = 421\,895$  kr. För att det ska vara möjligt att tillgodogöra sig det lönebaserade utrymmet är det därmed nödvändigt att andelsägaren eller någon närstående till denne tar ut en lön på minst 421 895 kr.

Vid jämförelsen mellan skatten på inkomster som går via ett fåmansbolag och en tjänsteinkomst kommer undersökningen att utgå ifrån att företagaren tar ut en lön upp till skiktgränsen för statlig inkomstskatt vilken ligger på 509 300 kr. Anledningen till att denna utgångspunkt intas är dels att inkomster under detta belopp endast beskattas med kommunal inkomstskatt. En annan anledning är att ersättningsnivån för många ersättningar från det svenska socialförsäkringssystemet baseras på en persons förvärvsinkomst. Exempelvis så beräknas den sjukpenninggrundande inkomsten och den pensionsgrundande inkomsten på inkomst av anställning och annat förvärvsarbete.<sup>62</sup> Genom att ta ut en inkomst av tjänst upp till skiktgränsen så når man för det mesta upp till de maxbelopp som finns för ersättningsnivån för dessa ersättningar. En lön som uppgår till skiktgränsen innebär därmed att man har maximerat sitt socialförsäkringsskydd.<sup>63</sup> Detta

---

<sup>62</sup> Se Socialförsäkringsbalken 25 kap 2 § samt 59 kap 4 §.

<sup>63</sup> Exempelvis så låg intjänandetaket för pensionsgrundande inkomst på 538 700 kr enligt pensionsmyndigheten. Se <https://www.pensionsmyndigheten.se/forsta-din-pension/om-pensionssystemet/sa-beraknas-din-pension-basbelopp-och-varderegler> hämtat 2020-12-03. Vid beräkning av den sjukpenninggrundande inkomsten så bortses det ifrån inkomster som överstiger 8 prisbasbelopp enligt 25 kap 5 § Socialförsäkringsbalken. År 2020 motsvarar 378 400 kr då inkomstbasbeloppet för år 2020 uppgår till 47 300 kr. <https://www.regeringen.se/artiklar/2019/09/prisbasbelopp-for-2020-faststallt/> hämtat 2020-12-04.

faktum i kombination med att inkomster under skiktgränsen inte beskattas med statlig inkomstskatt innebär att det i regel anses vara en god idé att ha en inkomst av tjänst som går upp till skiktgränsen.

Grundavdraget för en inkomst som överstiger 7,88 prisbasbelopp uppgår till 0,293 prisbasbelopp avrundat uppåt till närmsta jämna 100-tal enligt 63 kap 3 § IL. Då prisbasbeloppet år 2020 uppgår till 47 300 kr så innebär det att grundavdraget för inkomster som överstiger 372 724 kr uppgår till 13 900 kr.<sup>64</sup>

Beskattningen av tjänsteinkomster påverkas även av jobbskatteavdraget. För inkomster mellan 8,08 och 13,54 prisbasbelopp ligger jobbskatteavdraget på samma summa men för inkomster som överstiger 13,54 prisbasbelopp reduceras jobbskatteavdraget med 3 procent av de arbetsinkomster som överstiger 13,54 inkomstbasbelopp enligt 67 kap 7 § IL. För att undvika en alltför komplex skatteberäkning kommer jobbskatteavdraget bortses ifrån vid skatteberäkningen vilket innebär att tjänsteinkomster som överstiger 13,54 inkomstbasbelopp kommer att framstå som något mer förmånliga än vad de är i verkligheten. Då skiktgränsen för statlig inkomstskatt överstiger 8,08 inkomstbasbelopp så kommer företagaren alltid ha ett minst lika högt jobbskatteavdrag som den anställde.

Då den skattskyldige i båda alternativen kommer att uppbära en inkomst av tjänst motsvarande skiktgränsen för statlig inkomstskatt så kommer skattesatsen på denna del av inkomsten att vara densamma i båda alternativen.

Då skiktgränsen för statlig skatt uppgår till 509 300 kr och grundavdraget vid denna inkomstnivå ligger på 13 900 kr så krävs det en inkomst på 523 200 kr att nå upp till skiktgränsen för statlig skatt.

Arbetsgivaravgiften uppgår till 31,42 % av lönen. För att enklare kunna beräkna arbetsgivaravgiftens andel av den totala lönekostnaden behöver

---

<sup>64</sup> <https://www.regeringen.se/artiklar/2019/09/prisbasbelopp-for-2020-faststallt/> hämtat 2020-12-04.

man först räkna ut arbetsgivaravgiftens procentsats i förhållande till lönekostnaden inklusive arbetsgivaravgiften.

För en lön på 523 200 kr så uppgår arbetsgivaravgiften till 31,42 % av detta vilket blir 164 389 kr. Den totala lönekostnaden blir då 687 589. Genom att dividera kostnaden för arbetsgivaravgift med den totala lönekostnaden får man fram arbetsgivaravgiftens andel av den totala kostnaden vilket blir ca 23,9 procent. Lönen beskattas i sin tur med en kommunalskatt på 32,28 procent. Vilket i detta fall blir 168 889 kr. Av den totala lönekostnaden på 687 589 kr går därmed 333 278 kr eller 48 % av totallönekostnaden till skatter och sociala avgifter om man bortser ifrån jobbskatteavdragen.

Det ska nu jämföras vilken skattemässig skillnad som uppstår om en person som får en lön på 700 000 kr per år istället skulle få motsvarande summa inklusive arbetsgivaravgift utbetalt till sitt fåmansbolag. I undersökningen så kommer endast skattekvoten på den delen av lönen som överstiger skiktgränsen jämföras.

Som anställd ser beskattningen ut på följande sätt.

Total lönekostnad	919 940 kr
Lönekostnad över skiktgräns	232 351 kr
Arbetsgivaravgift	- ca 55 550 kr
Lön över skiktgräns	ca 176 800 kr
Inkomstskatt (52,28 %)	- 92 431 kr
Nettolön efter inkomstskatt	84 389 kr
Nettobehållning i procent	36,3 %

För fåmansföretagaren behöver först gränsbeloppet beräknas. Om man tillämpar schablonregeln för gränsbeloppet får man ett gränsbelopp på 183 700 kr. En tillämpning av huvudregeln ger ett lönebaserat utrymme 261 600 kr. Om man utgår ifrån att aktiekapitalet är 25 000 kr vilket är det minsta tillåtna kapitalet enligt 1 kap 5 § ABL så blir underlaget 25 000 kr. Då statslåneräntan uppgick till -0,09 procent i november 2019 så ska man enligt 57 kap 8 § IL utgå ifrån en statslåneränta på 0 procent. 9 % av 25 000 blir 2250 kr. Det innebär att det totala gränsbeloppet blir 263 850 kr med

huvudregeln. I denna situation så är huvudregeln är den mest fördelaktiga regeln att använda.

Som ägare av ett fåmansbolag ser beskattningen ut på följande vis.

Total inkomst till bolaget	919 940 kr
Lönekostnad	- 687 589 kr
Bolagets resultat	232 351 kr
Bolagsskatt (20,6%)	- 47 864 kr
Vinst efter skatt	184 487 kr
Årets gränsbelopp	263 850 kr
Kapitalskatt på utdelning (20 %)	- 36 897 kr
Nettokapitalinkomst	147 590 kr
Nettobehållning i procent	63,52 %.
Kvarstående gränsbelopp	79 363 kr.

I detta exempel så tjänade personen ifråga 63 201 kr på att övergå ifrån anställd till att arbeta genom ett eget aktiebolag. Det finns dessutom ett betydande kvarstående gränsbelopp som kan föras vidare till nästkommande år. Den procentuella skillnaden i nettobehållning mellan de olika alternativen uppgår i detta fall till 27,22 %.

Fåmansföretagaren har även en skattemässig fördel för inkomster som överstiger det gränsbelopp som utgår ifrån ett löneuttag upp till skiktgränsen.

Som exempel utgås det ifrån att företagaren har 100 000 kr kvar i bolaget efter att befintligt gränsbelopp utnyttjats. Genom att ta ut en andel av denna summa i lön så kan företagaren skapa ett högre lönebaserat utdelningsutrymme så att resterande summan kan tas ut som lågbeskattad utdelning.



Den skattemässigt optimala uppdelningen ser ut på följande sätt.

Lönekostnad 67 623 kr	Bolagets resultat 32 377kr
Arbetsgivaravgift -16 162 kr	Bolagsskatt 20,06 % - 6670
Lön före skatt 51 461 kr (gränsbelopp 25 730 kr)	Utdelning 25 707 kr (resterande gränsbelopp 23 kr)
Inkomstskatt - 26 904 kr	Kapitalskatt - 5141 kr
Lön efter skatt 24 560 kr	Utdelning efter skatt 20 565 kr
Total nettobehållning 45 125 kr	
Nettobehållning i procent 45,1 %	

Det är en skillnad på ca 9 procent i nettobehållning jämfört med vad samma person hade fått behålla som anställd.

För att illustrera vilken effekt detta får vid högre inkomster så ska beskattningen av en lön på 2 000 000 Kr samt beskattningen av ett motsvarande belopp som tas ut via ett fåmansbolag jämföras. Den totala lönekostnaden inklusive arbetsgivaravgift för denna lön blir 2 628 400 kr. Precis som i det tidigare exemplet så kommer endast skatteeffekterna på den del av inkomsten som överstiger skiktgränsen undersökas.

För en arbetstagare ser beskattningen ut på följande vis.

Lönekostnad över skiktgräns	1 940 810 kr
Arbetsgivaravgift	- 463 854 kr
Lön före skatt	1 476 957 kr
Inkomstskatt (52,28 %)	- 772 153 kr
Lön efter skatt	704 804
Nettobehållning	36,3 %

Nedan följer skatteberäkningen för fåmansbolagets ägare. Även i detta exempel så kommer den lön som understiger skiktgränsen bortses ifrån förutom vid beräkningen av gränsbeloppet.

Överskott	1 940 810 kr
Lönekostnad i bolaget	1 087 722 kr
Arbetsgivaravgift	- 259 966 kr
Lön innan skatt	827 756 kr
Inkomstskatt (52,28%)	- 432 751kr
Lön efter skatt	395 005 kr
Bolagets vinst	853 088 kr
Bolagsskatt (20,6 %)	- 175 736 kr
Utdelning	677 352 kr
Gränsbelopp	677 728 kr
Kapitalskatt (20 %)	- 135 471 kr
Utdelning efter skatt	541 881 kr
Total inkomst efter skatt	936 886 kr
Nettobehållning	48,27 %

Skillnaden i procent mellan arbetstagaren och företagaren har minskat betydligt ifrån 27,22 % till 11,93%. Skillnaden i absoluta tal har emellertid ökat från 63 201 kr till 232 082 kr. Skillnaden i nettobehållning mellan företagaren och den anställde kommer att närma sig nio procent i samband med att inkomsten ifråga ökar allteftersom det gränsbelopp som uppstår till följd av den lön som understiger skiktgränsen blir en mindre del av det totala gränsbeloppet.

För fåmansföretagare med extremt stora inkomster kan det istället bli mer fördelaktigt att utnyttja begränsningsregeln i 57 kap 20 a § IL. Som exempel kan man ta en fåmansföretagare som gjort en vinst på 20 000 000 kr från sitt fåmansbolag efter att en lön upp till skiktgränsen betalats ut och gränsbeloppet utnyttjats.

Bolagets resultat	20 000 000 kr
Bolagsskatt (20,6%)	- 4 120 000 kr
Tjänstebeskattad utdelning	6 012 000 kr

Inkomstskatt (52,28%)	- 3 143 074 kr
Tjänstebesattad Nettoutdelning	2 868 926 kr
Kapitalbesattad utdelning	9 868 000 kr
Kapitalskatt (30%)	- 2 960 400 kr
Kapitalbesattad nettoutdelning	6 907 600 kr
Sammanlagd nettoinkomst	9 594 526 kr
Nettobehållning	47,9 %

Vid denna inkomstnivå så får företagaren en större nettobehållning genom att utnyttja begränsningsregeln jämfört om företagaren hade tagit ut andel som lön och resten som utdelning under gränsbeloppet. Nettobehållningen kommer dessutom att öka desto större utdelning som sker vid ett och samma tillfälle. Anledningen till detta är att beloppet som beskattas i inkomstslaget tjänst är konstant medan andelen som beskattas som kapitalinkomst ökar i takt med att den totala utdelningen ökar. Den totala nettobehållningen kommer därför att närma sig nettobehållningen för den kapitalbesattade andelen vilken uppgår till 55,58 % i takt med att det utdelade beloppet ökar. Som exempel på denna effekt så skulle nettobehållningen öka till 52,23 % om det utdelade beloppet ökas till 40 000 000 kr.

Genom att spara flera års överskott och ta ut dem samtidigt så kan en företagare som använder denna metod öka sin nettobehållning.

Möjligheten för företagaren att spara inkomster i bolaget kan även utnyttjas på andra sätt. De sparade inkomsterna kan användas under senare år om det årets inkomster understiger gränsbeloppet eller sparas till att företagaren upphör med att bedriva verksamhet i aktiebolaget. Om företagaren eller någon närstående till denne inte varit aktiv i bolaget eller i bolag som bedriver samma eller likartad verksamhet under 5 års tid så upphör bolaget att omfattas av de särskilda skattereglerna som finns i 57 kap IL enligt 57 kap 4 § IL. Det innebär att de sparade inkomsterna kan delas ut till en beskattning på 25 % efter 5 års inaktivitet då utdelning ifrån onoterade aktier som inte omfattas av 57 kap IL tas upp till 5/6 delar i inkomstslaget kapital enligt 42 kap 15 a § IL.

De skattevinster som en anställd person med en lön som markant överstiger skiktgränsen kan göra genom att övergå till att fakturera via ett aktiebolag är därmed så pass betydande att de med råge väger upp de administrativa bördor som följer av att bedriva en verksamhet i aktiebolagsform. Det finns därför även i dagsläget fiskala skäl att begränsa möjligheten för personer att bedriva verksamhet genom bolag genom att kräva att verksamheten bedrivs självständigt i enlighet med 13 kap 1 § IL.

Att tillämpa 13 kap 1 § vid bedömningen av vem som utgör rätt skattesubjekt har dels stöd av lagtextens systematik och visst stöd av dess förarbeten. Det finns dessutom fiskala skäl att upprätthålla rådande praxis som baserar sig på tillämpningen av 13 kap 1 § vid bedömningen av vem som utgör rätt skattesubjekt.

Slutsatsen blir därmed att bedömningen om en inkomst som uppstått ur en verksamhet som bedrivs via ett aktiebolag av aktiebolagets ägare ska beskattas hos aktiebolaget eller dess ägare ska bedömas med utgångspunkt i 13 kap 1 § IL även om man bortser ifrån HFD:s praxis på området ifråga.

## Hur ska 13 kap 1 § IL tolkas?

I den ovanstående slutsatsen har det fastslagits att 13 kap 1 § IL är tillämplig vid bedömningen av om en inkomst ska hänföras till ett aktiebolag eller till dess ägare. För att en inkomst ska kunna hänföras till aktiebolaget så måste kriterierna om självständighet och yrkesmässighet i 13 kap 1 § IL därmed vara uppfyllda. I 13 kap 1 § IL andra stycket så anges det att man vid bedömningen av om en uppdragstagares verksamhet bedrivs självständigt särskilt ska beakta vad som avtalats med uppdragsgivaren, i vilken omfattning uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren samt i vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i uppdragsgivarens verksamhet.

De ovan nämnda rekvisiten är allmänt hållna vilket lämnar ett stort tolkningsutrymme till domstolsväsendet att tolka lagtexten. Detta stora tolkningsutrymme innebär att finns en stor möjlighet att tolka lagtexten på olika sätt i olika situationer. Det finns därmed ett stort utrymme för att tolka 13 kap 1 § IL på ett annorlunda sätt vid en bedömning av vem som utgör rätt skattesubjekt jämfört med hur 13 kap 1 § IL tolkas vid bedömningen av en inkomsts klassificering.

För att ta reda på i vilka fall som en inkomst ska beskattas hos ägaren istället för hos aktiebolaget måste det därför utredas hur 13 kap 1 § IL ska tolkas i denna situation.

Då bedömningen i båda fallen syftar till att avgöra om samma rekvisit är uppfyllda så finns det starka skäl till att tolkningen i båda dessa fall bör göras på ett likartat sätt. Det bör noteras att HFD i sin praxis angående beskattning av styrelsearvoden har valt att avvika ifrån de gängse bedömningsgrunderna som används vid bedömningen av ifall självständighetskriteriet i 13 kap 1 § IL är uppfyllt. Även om denna hållning har ifrågasatts kraftigt såväl internt inom HFD av skiljaktiga ledamöter samt inom doktrinen så öppnar det upp för att i särskilda fall göra en väsentligt annorlunda tolkning av 13 kap 1 § IL jämfört med den tolkning som används i normalfallet.

HFD fastslog i rättsfallet Rå 2001 ref 60 att bedömningen av vem som utgör rätt skattesubjekt till stor del är av likartat slag som bedömningen om inkomster ifrån en uppdragsverksamhet som bedrivits av en fysisk person ska hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet eller tjänst. Direkt efter detta stycke så hänvisade HFD till Rå 2001 ref 25.

Rå 2001 ref 25 handlade om en enskild näringsidkares verksamhet var tillräckligt självständig för att inkomsterna från denna verksamhet skulle beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. I detta rättsfall så gjorde skatterättsnämnden en sammanställning av gällande rätt för bedömningen av

om en inkomst skulle hänföras till inkomstslaget tjänst eller näringsverksamhet. Enligt HFD:s mening bör det därmed inte föreligga några större skillnader i tolkningen av 13 kap 1 § IL vid en bedömning av vem som utgör rätt skattesubjekt och en bedömning om vilket inkomstslag en inkomst ska hänföras till.

Av intresse är att skatterättsnämnden i Rå 2001 ref 25 hänvisade till rättsfallet Rå 1993 ref 104. Detta rättsfall handlade om ifall en inkomst från ett styrelsearvode skulle beskattas hos styrelseledamoten som utfört uppdraget eller hos ett av denne person helägt aktiebolag. Detta rättsfall handlade därmed om vem som utgjorde rätt skattesubjekt och inte vilket inkomstslag som inkomsten skulle hänföras till. Det faktum att skatterättsnämnden hänvisar till detta rättsfall när de listar omständigheter som bör ligga till grund för bedömningen om en inkomst som är hänförlig till en fysisk person ska beskattas i inkomstslaget tjänst eller näringsverksamhet utan att ens nämna detta talar för att det i skatterättsnämndens ögon inte finns någon större skillnad mellan dessa typer av bedömningar.

Då HFD i rättsfallet Rå 2001 ref 25 uttalade att de delade skatterättsnämndens bedömning och fastställde skatterättens förhandsbesked utan att skriva några egna domskäl så får det antas att HFD delade skatterättsnämndens uppfattning. Då HFD dessutom hänvisat till detta rättsfall i andra domar så är det tydligt att HFD står bakom skatterättsnämndens domskäl.

HFD har även berört denna fråga i rättsfallet HFD 2019 not 31. I det rättsfallet så refererade HFD specifikt till den tidigare praxis som handlade om en inkomst ska tas upp hos den som utfört arbetet eller hos ett bolag som ägs av den som utfört arbetet. HFD:s nuvarande inställning i frågan verkar därmed vara att det åtminstone finns en så pass stor skillnad mellan frågan om val av skattesubjekt samt klassificering av inkomst att det inte är tillrådligt att hänvisa till praxis som berör den ena frågan när man diskuterar

den andra. HFD upprepar emellertid i detta rättsfall uttalandet från Rå 2001 ref 60 om att bedömningen av val av skattesubjekt till stor del är den samma som bedömningen av vilket inkomstslag. Det tyder på att det inte skett någon nämnvärd förändring av HFD:s inställning i denna fråga sedan år 2001 och att uppdelningen av praxis som HFD gör i HFD 2019 not 31 inte bör tolkas som ett tecken på att något större skifte har skett i HFD:s ståndpunkt i denna fråga.

Den praktiska situationen i de fall där HFD har diskuterat frågan om byte av skattesubjekt har skiljt sig från den praktiska situationen i de fall där HFD har bedömt frågan om vilket inkomstslag en inkomst som tillfallit en uppdragstagare som arbetat via en enskild näringsverksamhet ska hänföras till. Det har antingen rört sig om paraplybolagskonstruktioner som i Rå 2001 ref 60 samt HFD 2017 ref 8 eller om styrelsearvoden som i HFD 2017 ref 41 samt HFD 2019 not 31. Det medför att det är svårt att göra en mer exakt bedömning om HFD:s ståndpunkt i denna fråga eftersom det inte finns två direkt jämförbara rättsfall där bolagsformen varit den enda signifikanta skillnaden mellan rättsfallen. Det finns dock exempel på rättsfall där man kan finna en skillnad mellan HFD:s bedömning och hur skatterätten resonerat i Rå 2001 ref 25.

Rättsfallet HFD 2017 ref 8 är ett sådant rättsfall. Rättsfallet handlar om ett revisionsbolag där delägarna överväger att bilda egna bolag som i sin tur fakturerar revisionsbolaget. Varje delägarbolag ska ta med sig minst 10 anställda som ska arbeta under delägaren i dennes bolag. HFD anger i sina domskäl att det är en grundläggande förutsättning för att det ska finnas skäl att bortse ifrån bolaget och beskatta ägaren personligen att verksamheten i allt väsentligt bygger på ägarens personliga arbetsinsatser. Eftersom delägarbolagen i detta fall hade minst 10 personer anställda i sina bolag så innebar det att det inte fanns skäl att ändra skattesubjekt till delägaren.

Det finns i detta fall en tydlig avvikelse ifrån hur 13 kap 1 § IL tolkas enligt Rå 2001 ref 25 vid bedömningen av om en enskild näringsverksamhet är självständig eller inte. Det faktum att en uppdragstagare helt eller delvis

överlåter utförandet av uppdraget till en annan person utgör en omständighet som tyder på att uppdragstagaren bedriver en självständig näringsverksamhet. Det utgör emellertid endast en av ett flertal omständigheter som ska tas i beaktande vid en helhetsbedömning av de enskilda omständigheter som föreligger i det enskilda fallet. Skillnaden i tillvägagångssätt illustreras tydligt av en jämförelse med skatterättsnämndens resonemang i samma rättsfall. Skatterättsnämnden utgick i detta rättsfall den typ av helhetsbedömning som användes i Rå 2001 ref 25.

Skatterättsnämnden beaktade den ökade ekonomiska risk som följer av att näringsidkaren påtar sig ett arbetsgivaransvar och vägde in det i en helhetsbedömning där de även beaktade andra faktorer som att delägarbolaget tog den ekonomiska risken för att slutkunden inte betalade för uppdraget innan de kom till slutsatsen att verksamheten ifråga var självständigt bedriven.

Det bör noteras att HFD valde att göra en för bolaget mer förmånlig tolkning av när det är relevant att byta skattesubjekt jämfört med den helhetsbaserade modell som fastslogs i Rå 2001 ref 25 och som skatterättsnämnden utgick ifrån.

Som tidigare nämnts så har det inom doktrinen föreslagits att det ska finnas en större acceptans för en bristande självständighet för juridiska personer jämfört med enskilda näringsidkare. Det har motiverats med att ett underkännande av den i den juridiska personen bedrivna verksamhetens självständighet innebär att man bortser ifrån vem som är den civilrättsligt korrekta mottagaren av inkomsten vid beskattningen.

HFD:s domskäl i HFD 2017 ref 8 kan därmed anses ge ett visst stöd för denna linje.

Det finns ytterligare stöd i praxis att göra en annorlunda bedömning för en verksamhet som bedrivs i aktiebolagsform jämfört med en verksamhet som bedrivs direkt av en fysiska person via handelsbolag eller enskild firma. HFD har i Rå 1980 1:4 fastslagit att fysiska personer endast kan bedriva



värdepappersrörelse om verksamheten syftar till att handla med värdepapper för andra personers räkning. Ett aktiebolag kan emellertid bedriva värdepappersrörelse utan att tillhandahålla tjänsten att handla med värdepapper för andra personers räkning enligt RÅ 1988 ref 45.<sup>65</sup>

Då HFD angett att det rör sig om en likartad bedömning så finns det därmed ett begränsat utrymme för att göra en annorlunda tolkning av 13 kap 1 § IL vid bedömningen av val av skattesubjekt jämfört med val av inkomstslag för skattesubjektet. Den praxis som finns på detta område tyder på att HFD använt detta utrymme för att göra en mer generös tolkning av självständighetskravet när de bedömer en juridisk person.

---

<sup>65</sup> Se RÅ 1980 1:4 samt RÅ 1988 ref 45.

## Sammanfattande reflektioner

HFD har i sin praxis kopplat valet av skattesubjekt mellan ett bolag och dess ägare med kravet på självständighet i 13 kap 1 § IL. Om verksamheten som inkomsten kommer ifrån uppfyller kravet på självständighet beskattas inkomsten hos bolaget annars beskattas inkomsten hos den fysiska personen. Bedömningen av verksamhetens självständighet ska enligt HFD ske på ett sätt som liknar den bedömning som görs om en inkomst som tillfaller en fysisk person ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet eller tjänst. En näringsverksamhets självständighet bedöms utifrån en lång rad kriterier som vägs samman i en helhetsbedömning. Denna metod beskrevs utförligt i rättsfallet Rå 2001 ref 25 som handlade om enskild näringsidkares verksamhet var självständigt bedriven eller ej. Ordvalet att bedömningen liknar varandra öppnar upp för att det finns vissa mindre skillnader i bedömningen. HFD avvek något ifrån den i Rå 2001 ref 35 fastslagna metoden i rättsfallet HFD 2017 ref 8. HFD fastslog i det rättsfallet att en självständighetsbedömning endast behöver göras för aktiebolag om verksamheten i bolaget i allt väsentligt bygger på ägarens personliga arbetsinsatser. I övrigt har några skillnader i bedömningar av aktiebolags respektive enskilda näringsars självständighet inte påträffats i HFD:s praxis.

Enligt min mening så är det nödvändigt att förutsättningarna i 13 kap 1 § IL är uppfyllda för att en inkomst ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet även om den tillfallit en juridisk person. Då 13 kap 1 § IL är en allmänt formulerad ramlagstiftning så finns det emellertid ett stort tolkningsutrymme vid bedömningen av om 13 kap 1 § IL är tillämplig. Legalitetsprincipen begränsar emellertid tolkningsutrymmet till vad som rimligen kan anses följa av lagtexten. Även om det är möjligt att göra en betydligt mer generös tolkning av vad som utgör en självständig verksamhet än vad HFD har gjort i sin praxis så måste lagtexten ändå beaktas. Exempelvis så borde en uppdragstagare som genom ett konsultavtal har en

lydnadsplikt och skydd mot uppsägning som motsvarar en arbetstagares arbetsrättsliga skyldigheter och rättigheter enligt min mening inte kunna klassas som en självständig näringsverksamhet. Anledningen till detta är att en sådan verksamhet inte kan anses omfattas av en rimlig tolkning av självständighetsbegreppet. HFD:s lösning på denna rättsfråga är därmed den lösning som stämmer bäst överens med legalitetsprincipen.

När det kommer till frågan om hur 13 kap 1 § IL ska tolkas så har HFD valt att utgå ifrån den bedömningsmodell som etablerats för bedömning av om en enskild näringsidkares verksamhet är självständig. Då den grundläggande rättsfrågan är densamma i båda dessa fall så är det rimligt att man utgår ifrån samma bedömningsgrunder. Det bidrar också till ett tydligare rättsläge att tillämpa ett liknande förfarande i båda dessa situationer eftersom det medför att det finns fler relevanta rättsfall att utvärdera rättsläget ifrån. För att leva upp till de krav som ställs så måste verksamheten innehålla både en högre grad av självständighet samt ett betydligt större risktagande än vad en arbetstagare har gentemot sin arbetsgivare. Det förhindrar att anställda går över till att fakturera sitt arbete via ett bolag av enbart skattemässiga skäl.

Sammanfattningsvis så får HFD ha ansetts löst denna rättsfråga på ett överlag lämpligt sätt både ur ett praktiskt och ett teoretiskt perspektiv.

# Käll- och litteraturlförteckning

## Källförteckning

Bergström, Sture. Tolkning och tillämpning av skattelag Skattenytt 1997 s 351.

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

Burgmeister, Jari. Gränsdragning mellan inkomst av näringsverksamhet och tjänst i ljust av HFD 2017 ref 41. Skattenytt 2018 s 28.

Emblad, Patrik. Rätt skattesubjekt för kapitalvinster en fråga om legalitetsprincipens gränser. Juridisk publikation 2015 s 281.

Kleist, David. Inkomstallokering mellan ägare och bolag. Skattenytt 2016 Akademiskt årsnummer s 3.

Tjernberg, Mats. Regeringsrättens strikta lagtolkning. Skattenytt 2003 s 14.

Tjernberg, Mats. Skatterättslig tolkning på inkomstskattens område - lagen vid sitt systematiska sammanhang och vid (uppenbara) felformuleringar. Skattenytt 2016 s 167.

Rydin, Urban. Är Sverige inte längre en rättsstat inom skatteområdet. En analys av tre nyligen avgjorda domar från HFD. Skattenytt 2012 s 160.

Rydin, Urban. HFD:s dom om beskattning av styrelseuppdrag, några kommentarer. Skattenytt 2018 s 46.

Påhlsson, Robert. Principer eller regler legalitet och likabehandling i beskattningen. Skattenytt s 560.

Knutsson, Margit. Beskattning av styrelsearvoden. Svensk skattetidning 2019 s 612.

Prop. 2008/09:62.

Prop. 2005/6:40.

SoU 2002:52.

## Elektroniska källor

Skatteverkets rättsliga ställningstagande Dnr 131 751308-08/111.  
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/329051.html>

Statiska centralbyrån. <https://www.scb.se/hitta-statistik/statistik-efter-amne/offentlig-ekonomi/finanser-for-den-kommunala-sektorn/kommunalskatterna/pong/statistiknyhet/kommunalskattern>

Skatteverket. <https://www.skatteverket.se/privat/skatter/beloppochprocent/2020.4.7eada0316ed67d728238ec.html#h-Skiktgrans>

Regeringen. <https://www.regeringen.se/pressmeddelanden/2019/11/inkomstbasbelopp-inkomstindex-och-balanstal-for-2020-faststallt/>

Pensionsmyndigheten.

<https://www.pensionsmyndigheten.se/forsta-din-pension/om-pensionssystemet/sa-beraknas-din-pension-basbelopp-och-vareregler>

Regeringen. <https://www.regeringen.se/artiklar/2019/09/prisbasbelopp-for-2020-faststallt/>

## Litteratur

Sandgren, Claes, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare, upplaga 4 Nordstedts juridik. 2018.

Andersson, Simon & Lainpelto, Katrin (red.), *Festskrift till Christian Diesen*, första upplagan, Norstedts Juridik, Stockholm, 2014.

Påhlsson Robert. Konstitutionell skatterätt. Upplaga 3 Iustus Förlag Uppsala. 2013.

Nääv, Maria, Zamboni, Mauro. Juridisk metodlära Upplaga 4 Studentlitteratur AB. 2018.

Hultqvist, Anders. Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen. Juristförlag JF AB. 1995.

Andersson, Mari, Saldén Enérus Anita, Tivéus Ulf. *Inkomstskattelagen: en kommentar del 1*, Norstedts juridik, Stockholm, 2018 Nordstedts Juridik AB.



# Rättsfallsförteckning

## Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1980 1:4.

RÅ 1980 2:43.

RÅ 1988 ref 45.

RÅ 1992 ref 76.

RÅ 1993 ref 55.

RÅ 1993 ref 104.

RÅ 1994 ref 31.

RÅ 1996 ref 5.

RÅ 1996 ref 101.

RÅ 1997 ref 18.

RÅ 2000 ref 59.

RÅ 2001 ref 25.

RÅ 2001 ref 60.

RÅ 2004 ref 1.

HFD 2011 ref 40.

HFD 2011 ref 79.

HFD 2017 ref 8.

HFD 2017 ref 41.

HFD 2019 not 31.

## Skatterättsnämnden

skatterättsnämndens avgörande 2016-06-22 42/15 D