



Juridisk Publikation

STOCKHOLM - UPPSALA - LUND - GÖTEBORG - UMEÅ

Patrik Emblad & Giacomo Lindgren Zucchini

Rätt skattesubjekt för inkomstskatt

– en översikt

Särtryck ur häfte 1/2022

Nummer 1/2022

RÄTT SKATTESUBJEKT FÖR INKOMSTSKATT

– EN ÖVERSIKT

Av Patrik Emblad och Giacomo Lindgren Zucchini¹

Frågan om rätt skattesubjekt i inkomstskatterätten handlar om vem som ska ta upp en viss inkomst eller dra av en viss utgift. Detta måste avgöras i varje enskilt fall och vållar oftast inga problem. I vissa fall kan det dock uppstå svårigheter avseende hur det bedöms och avgörs vem som är rätt skattesubjekt. Denna artikel innefattar en översikt över fyra sådana typer av fall och en principiell reflektion över rättsläget.

I. INLEDNING

Inom inkomstskatterätten är det vanligt att frågor uppstår huruvida en inkomst är skattepliktig eller inte, huruvida en kostnad är avdragsgill eller inte samt när en intäkt ska tas upp eller en kostnad dras av. Svaren beror på vem det är som haft en viss inkomst eller utgift, framför allt eftersom olika fysiska och juridiska personer omfattas av olika inkomstslag, regler och skattesatser.

I 1 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229) (IL) anges vilka inkomster som fysiska och juridiska personer är förpliktade att betala skatt på, dvs. är *skattskyldiga* för. Med utgångspunkt i detta betecknas ett rättssubjekt som kan vara skattskyldigt för en eller flera inkomster som ett *skattesubjekt*. Det är dock inte alla rättssubjekt som kan vara skattesubjekt. Enligt 5 kap. 1 § IL är inte handelsbolag själva skattesubjekt för sina inkomster, utan beskattningen sker istället hos delägarna.²

Oftast är det inte särskilt svårt att avgöra vem som är skattesubjekt för en inkomst. Om den som utför en inkomstbringande prestation också är den som erhåller betalningen för denna prestation står det klart att personen är rätt skattesubjekt. Som exempel kan nämnas att en person erhåller månadslön för sitt förvärvsarbete eller att en person erhåller en viss summa pengar efter att ha sålt sin villa.

I vissa situationer finns det dock fler än ett skattesubjekt som skulle kunna anses vara skattskyldigt för en viss inkomst. I dessa fall måste det därför avgöras

¹ Patrik Emblad är universitetslektor i finansrätt vid Handelshögskolan, Göteborgs universitet och Giacomo Lindgren Zucchini är universitetslektor i skatterätt vid Juridiska institutionen, Stockholms universitet.

² Se Pålsson, R., Kleist, D., Rendahl, P. & Svensson, B., *Grundläggande inkomstskatterätt*, lustus, Uppsala, 2019 [cit: Pålsson m.fl.], s. 86.

vem som är *rätt* skattesubjekt, med konsekvensen att de andra tänkbara kandidaterna då kan sägas vara “fel” skattesubjekt. Problemet uppstår framför allt då betalningsmottagaren är någon annan än den som har utfört den inkomstbringande prestationen eller då den som har utfört den inkomstbringande prestationen påstås ha agerat för någon annans räkning (t.ex. som fullmäktig för en privatperson, som representant för ett aktiebolag eller som konkursförvaltare för en gäldenär).

Svaren på frågan om vem som är rätt skattesubjekt är inte lagreglerade annat än i mycket begränsad utsträckning.³ Istället följer en mer heltäckande bild av vem som är rätt skattesubjekt i olika typer av fall huvudsakligen av ett stort antal prejudikat från Högsta förvaltningsdomstolen (HFD). Det finns därför ett behov av en övergripande sammanställning av hur frågan ska hanteras.

Syftet med denna artikel är att systematisera och ge en översikt över hur frågan om rätt skattesubjekt hanteras i svensk inkomstskatterätt. Artikeln fokuserar på fyra typer av centrala frågeställningar: rätt skattesubjekt för inkomster på grund av anställning eller uppdrag, om ett aktiebolag eller dess (enda) ägare är skattesubjekt, resultatfördelning i handels- och kommanditbolag och rätt skattesubjekt för inkomster och utgifter på grund av tillgångar och skulder. I artikelns syfte ingår också att utifrån den företagna systematiseringen reflektera principiellt över rättsläget med avseende på frågan om rätt skattesubjekt.

Artikeln behandlar inte de situationer som omfattas av 39 a kap. IL och som avser delägare i vissa utländska juridiska personer. Dessa regler gäller nämligen vissa specialfall vars primära syfte är att motverka erodering av den svenska skattebasen. Det ska också sägas att var och en av de frågeställningar som behandlas i denna artikel är tillräckligt komplex för att kunna behandlas i en egen artikel. Genomgången av rättskällor är därför inte uttömmande för varje frågeställning.

Artikeln är disponerad på så sätt att den inleds med hur man avgör vem som är rätt skattesubjekt för inkomster på grund av anställning eller uppdrag. Här behandlas bl.a. frågor om hur skattepliktiga löneinkomster ska fördelas inom familjer och hur beskattningen ska gå till om en närstående till en anställd erhåller en löneförmån från den anställdes arbetsgivare. Därefter analyseras frågan om ett aktiebolag eller dess (enda) ägare ska beskattas för inkomster som beror på prestationer som ägaren utför. Detta följs upp med en genomgång av hur det skattemässiga resultatet fördelas mellan delägare i handels- och

3 Exempelvis 42 kap. 12 § IL och 60 kap. IL.

kommanditbolag. Därefter går det igenom vem som är rätt skattesubjekt för inkomster och utgifter på grund av tillgångar och skulder. I denna del behandlas bl.a. vem som är rätt skattesubjekt för olika typer av avkastningar och utgifter på kapitaltillgångar och vem som är skattskyldig för kapitalvinsten vid en avyttring av kapitaltillgångar. Artikeln avslutas med några principiella reflektioner.

2. INKOMSTER PÅ GRUND AV ANSTÄLLNING ELLER UPPDRAG

2.1 LÖN, ARVODEN, FÖRMÅNER M.M.

För fysiska personer hör inkomster och utgifter på grund av anställning eller uppdrag till inkomstslaget tjänst, förutsatt att inkomsterna eller utgifterna inte hör till inkomstslagen näringsverksamhet eller kapital.⁴ Inkomsterna kan enligt 11 kap. 1 § IL vara löner, arvoden, kostnadsersättningar, pensioner, förmåner och alla andra inkomster på grund av tjänst. En anställd eller uppdragstagare som tar emot sådan inkomst i utbyte mot sina prestationer kan i normalfallet enkelt konstateras vara rätt skattesubjekt för inkomsten i fråga. I vissa fall kan dock frågan uppstå om rätt skattesubjekt är den som utför en prestation inom ramen för en anställning eller ett uppdrag, den som tar emot lönen, arvodet eller förmånen, eller någon annan.

2.2 DESTINERING OCH AVSTÅENDE AV ERSÄTTNING

I det så kallade ”Fader Gunnar-målet” (RÅ 1962 ref. 46) hade en präst under det aktuella beskattningsåret hållit ett antal föreläsningar, bedrivit konfirmationsundervisning och gett ut en bok. För detta hade prästen inte begärt någon ersättning för egen del, utan istället uppmanat sina uppdragsgivare att lämna en gåva till en stiftelse. Frågan var om uppdragsgivarna var civilrättsligt förpliktade att lämna några gåvor för att få ta del av hans föreläsningar. Utifrån domen tycks HFD ha ansett att prästen hade träffat ”överenskommelser” med uppdragsgivarna om ersättning för sina föreläsningar. Den omständigheten att ersättningen i slutändan skulle komma stiftelsen till godo, oavsett om den först erlades till prästen eller direkt till stiftelsen, föranledde inte annat än att prästen skulle beskattas för inkomsterna, dvs. han var rätt skattesubjekt.

I det något äldre RÅ 1935 Fi 702 förefaller HFD dock ha kommit till en annan slutsats. I detta mål hade en VD avstått från ett tantiem till förmån för inrättandet av ett sjöfartsinstitut. Någon beskattning av tantiemet hos VD:n skedde inte, dvs. han var inte rätt skattesubjekt. En tolkning som har gjorts

⁴ Se 1 kap. 3 § 1 st. IL och 10 kap. 1 § 1–2 st. IL.

i den skatterättsliga litteraturen är att VD:n faktiskt avstod arvodet.⁵ Även RÅ 1956 Fi 1400 ger visst stöd för att den som utför en prestation och på förhand avstår från ersättning inte är rätt skattesubjekt för inkomsten.

Skillnaden mellan RÅ 1935 Fi 702, RÅ 1956 Fi 1400 och Fader Gunnar-målet skulle kunna vara att prästen inte avstod från ersättningen utan snarare *destinerade* den till någon annan. Givet detta kan den som utför ett uppdrag mot ersättning inte undgå att beskattas för ersättningen genom att destinera den till någon annan, t.ex. genom att instruera uppdragsgivaren att betala till någon annan. Om man däremot *avstår* från ersättningen är man inte rätt skattesubjekt, även om det enbart utifrån rättsfallen inte klart går att beskriva vari skillnaden ligger mellan att avstå från och att destinera en ersättning. Ett annat möjligt sätt att se på förhållandena mellan de olika rättsfallen är att det senare avgjorda Fader Gunnar-målet förändrade rättsläget och gjorde de två tidigare rättsfallen obsoleta.⁶ I så fall talar detta för att ett eventuellt avstående av ersättning är inkomstskatterättsligt irrelevant.

Det samtliga rättsfall emellertid har gemensamt är att det fanns en koppling mellan prestation och ersättning. I sammanhanget bör det därför nämnas att det följer av RÅ 1948 Fi 442 att en person som tar emot medel i sin tjänst för någon annans räkning, dvs. för vidarebefordran till någon annan, inte ska anses vara rätt skattesubjekt för detta eftersom det inte rör sig om en ersättning för en prestation.

2.3 AVLÖNING AV MAKAR OCH BARN I FÅMANSFÖRETAG OCH FÅMANSHANDELSBOLAG

En typ av situation där det är mer rättframt att bedöma rätt skattesubjekt avser inkomster i form av avlöning av makar och barn i fåmansföretag och fåmanshandelsbolag. Så snart det finns en nära familjerelation finns det en risk att de löner som sätts avviker från vad som vore marknadsmässigt. På så sätt kan det nämligen vara möjligt för exempelvis två makar att sänka sin totala skattebelastning. Om den ena maken eller maken skulle plocka ut en årsinkomst från sitt fåmansföretag som överstiger skiktgränsen för statlig inkomstskatt, så kan incitament föreligga för att minska lönen och istället betala ut en del av den till en familjemedlem som inte har lika höga inkomster.⁷ Syftet är helt

5 Hultqvist, A., *Fader Gunnar-doktrinen – till frågan om rätt skattesubjekt*, i Stenman O., Urwitz G., Nord G. och Melz P. (red.), *Blandade fång - En vänbok till Magnus Carlsson*, Eddy.se, Visby, 2014 [cit: Hultqvist 2014], s. 222.

6 Jfr Melz, P., *Något om subjektiv skattskyldighet för förvärvsinkomster*, SN 1992 s. 463–477 [cit: Melz 1992], s. 471, fotnot 14.

7 Enligt 65 kap. 5 § IL är vissa inkomster ovanför skiktgränsen föremål för 20 procent statlig inkomstskatt.

enkelt att familjen i sin helhet ska uppbära lika hög inkomst som tidigare, men till en lägre total skattebelastning. Att avlöna en familjemedlem är typiskt sett inte en lika stor ekonomisk uppoffring som att avlöna någon utomstående. Mot denna bakgrund finns 60 kap. IL med titeln ”Familjebeskattning”.

Om ena maken är företagsledare i ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag och den andra inte är det,⁸ så ska den senare endast beskattas för erhållen lön från företaget till den del lönen är marknadsmässig. Överskjutande del ska tas upp av företagsledaren (60 kap. 13 § IL). För att bedöma om en make är företagsledare eller medhjälpande make är det relevant att titta på omfattningen och typen av arbetsuppgifter som utförs, samt om maken har den utbildning som krävs för arbetsuppgifterna.⁹ Samma princip gäller för avlöning till företagsledarens barn, samt företagsledarens makes barn, under förutsättning att barnet är 16 år eller äldre. För barn under 16 år gäller att hela ersättningen ska beskattas som inkomst av tjänst hos företagsledaren (60 kap. 12 § IL). Det spelar ingen roll huruvida barnet har utfört arbete i företaget eller huruvida lönen är marknadsmässig, företagsledaren är ändå rätt skatte- subjekt för inkomsten.

2.4 LÖN OCH FÖRMÅNER TILL NÅGON SOM ÄR NÄRSTÅENDE TILL EN ANSTÄLLD

Om ett företag betalar en anställds personliga levnadskostnader, eller om företaget låter den anställde köpa ut en tillgång till pris under marknadsvärde, så rör det sig om en löneförmån som den anställda ska beskattas för enligt 11 kap. 1 § IL.¹⁰ Men vad gäller om förmånen istället riktar sig till den anställdes make, maka eller sambo som inte är verksam i företaget?

Flera äldre rättsfall behandlar situationen då en anställd och dennes make får en betald privatresa av den anställdes arbetsgivare. Den anställde har i dessa fall beskattats för värdet av hela förmånen, dvs. resekostnaden.¹¹ Detsamma gäller när en arbetsgivare säljer en tillgång under marknadsvärdet till en anställds make. Detta följer av det s.k. ”Traktormålet”.¹² Denna ordning gäller inte bara när det är fråga om anställdas makar, utan också sambor, vilket framgår av det s.k. ”Sambomålet”.¹³ I detta mål leasade ett fåmansföretag en bil. Vid leasingperiodens slut hade företaget rätt att köpa ut bilen till ett pris under marknadsvärdet. Denna förmån utnyttjades av sambon till en företags-

⁸ Se 56 kap. 2–6 §§ IL om fåmansföretag och företagsledare.

⁹ Se prop. 1975/76:77, s. 67 f. Jfr SKV A 2004:23.

¹⁰ För enkelhetens skull bortses här ifrån förmåner som är skattefria enligt 11 kap. IL.

¹¹ RÅ 1965 Fi 305, RÅ 1968 Fi 1577, RÅ 1974 A 674, RÅ 1984 I:40 I och RÅ 1988 ref. 30 II.

¹² RÅ 1989 ref. 57.

¹³ RÅ 1996 ref. 16.

ledare i bolaget, varpå företagsledaren kom att beskattas för mellanskillnaden som en tjänsteinkomst. Vidare följer det av RÅ 1991 ref. 27 att en anställd kan beskattas om arbetsgivaren köper in en tillgång till överpris från den anställdes make.

En möjlig förklaring till utfallen i dessa rättsfall är att det förmånliga priset *antogs* bero på anställningen. I ett konkret fall kan det emellertid även finnas omständigheter som talar emot att underpriset beror på anställningen. Exempelvis skulle maken, maken eller sambon till en anställd kunna ha en affärsmässig relation med den anställdes arbetsgivare. Detta skulle då kunna vara en omständighet som talar för att det förmånliga priset inte beror på anställningen. Det kan exempelvis också vara så att arbetsgivaren och maken, maken eller sambon är gamla barndomskamrater, varför det förmånliga priset skulle anses kunna bero på vänskapsrelationen istället för anställningen.¹⁴ En bedömning behöver göras av samtliga omständigheter i det enskilda fallet.

2.5 KÄLLTEORIN OCH SUBJEKTSPRINCIPEN SOM FÖRKLARINGS-MODELLER

I den skatterättsliga litteraturen finns det olika förklaringar till HFD:s prejudikat avseende rätt skattesubjekt för inkomster på grund av anställning eller uppdrag. Enligt Anders Hultqvist ska rättsläget förstås utifrån den s.k. källteorin, vilken innebär att ett rättssubjekt endast beskattas för en inkomst som utgör avkastning från en varaktig inkomstkälla. Däremot ingår inte värdeförändringar i själva inkomstkällan i inkomsten.¹⁵ Med utgångspunkt i detta menar Hultqvist att det föreligger en inkomstkälla vid anställning eller stadigvarande uppdrag, varför det är inkomstkällans innehavare, dvs. den anställde eller uppdragstagaren, som ska beskattas för källans avkastning oavsett vem som konsumerar avkastningen. Vid tillfälliga uppdrag föreligger däremot ingen inkomstkälla och bedömningen blir mer knuten till den aktuella motprestationen. Enligt Hultqvist är rätt skattesubjekt den som civilrättsligt har avtalat om att utföra ett uppdrag mot vederlag och därefter har en fordran på ersättning.¹⁶

Peter Melz har istället formulerat det han kallar för subjektprincipen. Denna princip innebär att de regler som anger *vad* som är skattepliktigt också

14 Nära vänskapsband har i vissa fall medfört att underpriset ansetts utgöra en skattefri gåva för mottagaren enligt 8 kap. 2 § 1L och inte skattepliktig tjänsteinkomst enligt 11 kap. 1 § 1L, se RÅ 1998 not. 91 och HFD 2017 ref. 38 II. Jfr dock HFD 2017 ref. 38 I.

15 Se Lodin, S.-O., Lindencrona, G., Melz, P., Silberberg, C., Simon-Almendal, T., Persson Österman, R., *Inkomstskatt: En lärobok i skatterätt, Del 1*, 18 uppl., Studentlitteratur, 2021, s. 34.

16 Hultqvist 2014, s. 220–224 och Hultqvist, A., *Till frågan om rätt skattesubjekt*, SvSkT 2015 s. 3–20, s. 16–20.

kan användas för att avgöra *vem* som ska beskattas. Eftersom en tjänsteinkomst är en ersättning för en prestation är det alltså *den* som har utfört en prestation mot ersättning som är rätt skattesubjekt. Vidare framhåller Melz att uppdragstagaren inte måste stå som slutlig betalningsmottagare för att kunna beskattas. Skatteförmågeprincipen innebär nämligen att redan själva *förmågan* att konsumera är tillräcklig för att skattskyldighet ska inträda. Om en uppdragstagare instruerar uppdragsgivaren att betala arvodet till någon annan så har uppdragstagaren haft förmåga att konsumera arvodet.¹⁷

Enligt vår mening finns det fog för uppfattningen att frågan om vad som är skattepliktigt hänger nära samman med frågan om vem som är skattskyldig. I t.ex. Fader Gunnar-målet¹⁸ var den avgörande frågan huruvida prästen kunde anses ha erhållit ersättning för sina utförda prestationer. Stiftelsen hade inte utfört någon prestation och kunde därför inte bli skattskyldig. Frågan var därför inte huruvida prästen eller stiftelsen skulle beskattas, utan om prästen kunde beskattas eller inte.

3. OM ENMANSBOLAG ELLER DESS ÄGARE ÄR RÄTT SKATTESUBJEKT

3.1 PRESTATIONER FÖR EGEN ELLER AKTIEBOLAGETS RÄKNING

I beskattningshänseende kan både fysiska och juridiska personer vara skattesubjekt för inkomster och utgifter. Det är dock alltid fysiska personer som måste utföra de prestationer som leder till inkomster och utgifter för en juridisk person.¹⁹ Med anledning härav kan det i vissa fall uppstå frågor om en fysisk eller juridisk person är rätt skattesubjekt för inkomster eller utgifter som beror på en fysisk persons prestationer och som påstås vara för den juridiska personens räkning. I fall då ett aktiebolag bara har en ägare, dvs. aktiebolaget är ett *enmansbolag*, har det stor praktisk betydelse om det är bolaget eller ägaren som ska beskattas för inkomster och utgifter som beror på ägarens prestationer. Frågan kompliceras ytterligare av att ägaren kan vara VD, styrelseledamot, styrelseordförande eller firmatecknare med ett betydande inflytande över bolagets rättsliga skyldigheter och rättigheter gentemot andra. Genom denna kontroll kan ägaren nämligen på olika sätt organisera sin rättsliga relation till bolaget, sina rättsliga relationer gentemot andra och bolagets rättsliga relationer gentemot andra på ett sådant sätt att vissa av ägaren eftersträvade effekter uppnås, exempelvis i skattehänseende.

¹⁷ Melz 1992, s. 463–465.

¹⁸ RÅ 1962 ref. 46. Se avsnitt 2.2 ovan.

¹⁹ Se även Kleist, D., *Inkomstallokering mellan ägare och bolag*, SN 2016 (Akademisk årsskrift) s. 3–52 [cit: Kleist 2016], s. 24.

3.2. PERSONLIGA UPPDRAG

Frågan om en ägare eller dennes enmansbolag är rätt skattesubjekt diskuteras ofta utifrån om ägarens prestationer är ”personliga uppdrag” av ”personlig art” eller utförs inom ramen för ”fria yrken”. I allt väsentligt tycks diskussionen ta sikte på hur precisa kunskaper, förmågor, erfarenheter eller liknande som krävs för att någon ska kunna utföra en prestation.²⁰ Något i stil med att ju mer begränsad skara personer som kan utföra vissa prestationer, desto starkare skäl talar för att inkomster och utgifter som beror på sådana prestationer enbart kan beskattas hos utföraren personligen. En skillnad kan göras mellan å ena sidan uppdrag där uppdragsgivaren inte bryr sig så mycket om vem som faktiskt utför det, och å andra sidan uppdrag där det är helt avgörande för uppdragsgivaren vem som utför det. Om någon exempelvis anlitar en snickarfirma för att utföra en renovering spelar det kanske inte så stor roll för uppdragsgivaren vilken snickare som faktiskt utför den (så länge snickaren har tillräckliga färdigheter). Om däremot en arrangör av en stor konsert anlitar en känd artist för att hålla en spelning kommer arrangören sannolikt inte acceptera att artisten eller dennes aktiebolag skickar en medarbetare som kommer och sjunger coverlåtar.

I RÅ 1969 ref. 19 prövades frågan om en artist eller dennes enmansbolag var rätt skattesubjekt för inkomster på grund av artistens prestationer i form av uppträdanden, musikproduktion, manusproduktion m.m. I domen inledde HFD med att anföra att det inte finns några hinder för att – med verkan även i beskattningshänseende – bedriva denna typ av rörelse i ett aktiebolag. Därefter konstaterades något kryptiskt att artisten ”själv förvärvat intäkterna i rörelsen, vilka därefter tillförts bolaget”. På grund härav, och något summariskt, ansågs därför artisten och inte dennes enmansbolag vara rätt skattesubjekt.²¹

20 Jfr Emblad, P., *Det civilrättsliga i svensk inkomstskatterätt*, Göteborgs universitet, Göteborg, 2020 [cit: Emblad 2020], s. 319–338 och 462–471, Burmeister, J., *Gränsdragningen mellan näringsverksamhet och tjänst i ljuset av HFD 2017 ref. 41*, SN 2018 s. 28–59 [cit: Burmeister 2018], s. 39–41, Melz, P., *Beskattning av styrelseledamöters arvoden*, JT 2017/18 s. 691–700 [cit: Melz 2018], s. 695–698. Kleist 2016, s. 31–35, Rydin, U., Båvall, B. & Bartels, K., *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, 4. uppl., Wolters Kluwer, Stockholm, 2016 [cit: Rydin m.fl.], s. 40 och 48–49, Thorell, P., *Beskattning av styrelsearvoden*, SN 2010 s. 513–523 [cit: Thorell], s. 518 och 523, Sindahl, M., *Skattefrågor kring arbetsinkomster som uppbärs av ett eget bolag*, SvSkT 1997 s. 359–369 [cit: Sindahl], s. 367, Nyquist, K., *Beskattning av styrelsearvoden*, SN 1995 s. 189–192 [cit: Nyquist], s. 190 och Sandström, K.G.A., *Om aktiebolags beskattning för inkomst av fritt yrke samt därmed sammanhängande frågor*, SN 1969 s. 575–595, s. 575–576.

21 Frågan om en artist eller ett av denne ägt bolag är rätt skattesubjekt kan även avgöra vilken stat som har beskattningsrätten enligt skatteavtal. Se härom Dahlberg, M., *Internationell beskattning*, 5 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2020, s. 322–332.

Något mer generiska men likväl mycket kvalificerade prestationer bedömdes i RÅ 81 1:17. Ett enmansbolag hade avtalat med en uppdragsgivare om att hos denne ställa sin ägare till förfogande för att i egenskap av läkare utföra konsultverksamhet avseende företagshälsovård. HFD ansåg att avtalets innebörd var att ägaren personligen åtagit sig ett uppdrag att utöva företagshälsovårdsverksamhet. Därmed var han också rätt skattesubjekt. En liknande slutsats nåddes i RÅ 83 1:40 som handlade om ett avtal om konsultverksamhet innefattandes ”arbetsstudier i rationaliseringssyfte” som hade ingåtts mellan en uppdragsgivare och ett enmansbolag. Enligt avtalet skulle prestationerna utföras personligen av ägaren till enmansbolaget. HFD kom fram till att ägaren var rätt skattesubjekt.

Trots att de två sistnämnda målen rör kvalificerade prestationer framstår det inte som helt uteslutet att det fanns någon annan som skulle ha kunnat utföra dem. Avtalen tycks emellertid ha varit utformade så att de innefattade villkor om att ägarna personligen ålades att utföra prestationerna. Detta indikerar att en rättslig relation uppstod mellan uppdragsgivaren och *ägarna*, trots att avtalen formellt sett angav enmansbolagen som motparter. Ägarna, och inte enmansbolaget, kan i så fall ha ansetts varit rättsligt förpliktade gentemot uppdragsgivaren att utföra vissa prestationer. Detta kan därmed också ha motiverat att ägarna ansågs vara rätt skattesubjekt för inkomsterna i form av den ersättning som utgick för prestationerna.

3.3 SÄRSKILT OM STYRELSEUPPDRAG

Genom ett antal prejudikat har det kommit att etableras en tydlig huvudregel om att styrelseledamöter personligen är rätt skattesubjekt för inkomster i form av styrelsearvodet.²² Ett viktigt motiv till denna regel tycks följa av HFD:s uttalanden att uppdrag som styrelseledamot ”normalt [får] anses vara av personlig natur” eller av ”personlig karaktär”. Synsättet tycks till stor del baseras på att 8 kap. 10 § aktiebolagslagen (2005:551) (ABL) föreskriver att juridiska personer inte får vara styrelseledamöter.²³

22 Se HFD 2019 not. 31, pp. 21 och 26 och RÅ 2000 ref. 187.

23 Se RÅ 1993 ref. 104 och HFD 2019 not. 31, pp. 12, 14, 21 och 24. Enligt prop. 2003/04:112, s. 98, är motiven till bestämmelsen att ”styrelseuppdrag i hög grad bygger på aktieägarnas förtroende för personen i fråga och att det därför framstår som främmande att tillåta en juridisk person att vara styrelseledamot.” Man kan ifrågasätta om förtroendet för en styrelseledamot skulle skadas på ett sådant sätt att dessa syften skulle förfelas om ett enmansbolag i stället för dess ägare beskattas för arvodet.

Huvudregeln implicerar att en styrelseledamot är rätt skattesubjekt även om styrelsearvodet faktureras eller tas emot av ett enmansbolag som styrelseledamoten äger.²⁴ Detta tycks gälla även om en person och dennes enmansbolag är involverade i flera olika styrelseuppdrag.²⁵ Dessutom gäller huvudregeln även för advokater trots att god advokatsed kräver att de fakturerar och tar emot styrelsearvoden i det bolag inom vilket de bedriver sin advokatverksamhet.²⁶

Från huvudregeln finns dock ett undantag som etablerades i RÅ 1993 ref. 55. HFD har beskrivit målet som att det har "accepterats att arvoden som betalats till ett bolag för uppdrag som har avsett en begränsad tid och gällt specifika insatser i ett annat företag har tagits upp som inkomst i det bolag som har erhållit arvoden."²⁷ Omständigheterna i målet var sådana att ett enmansbolag efter ändring av sitt verksamhetsföremål kom att utreda verksamheten i ett annat aktiebolag (uppdragsgivaren). Ägaren började sedermera arbeta som VD hos uppdragsgivaren, samt fick rollerna som firmatecknare och styrelseledamot. I sin dom betecknade HFD det som att enmansbolaget skulle tillhandahålla en "företagsdoktor". Det påpekades också i flera avseenden att uppdraget inneburit ett tydligt avgränsat engagemang, både vad gäller uppgifterna och tiden. Inte heller fanns det enligt HFD skäl att anta att det huvudsakliga syftet med konsultverksamheten varit att "uppnå förmåner vid beskattningen." Vid en "samlad bedömning" ansågs därför enmansbolaget, snarare än dess ägare, vara rätt skattesubjekt.

3.4 SYFTE ATT UPPNÅ SKATTEFÖRMÅNER ELLER ICKE AVSEDDA SKATTEFÖRMÅNER

Frågan om förmåner uppnåtts vid beskattningen, som omnämndes i RÅ 1993 ref. 55, har prövats även i andra fall. Mer precist har HFD behandlat hur ett syfte eller ett huvudsakligt syfte att "uppnå förmåner" eller "icke avsedda förmåner" vid beskattningen påverkar bedömningen av om ett enmansbolag eller dess ägare ska anses vara rätt skattesubjekt.²⁸ Ett sådant syfte tycks ha varit avgörande i RÅ 80 1:26, vilket handlade om ett enmansbolag vars inkomster bestod av ersättningar från skrivarbete, diverse kontorsgöromål och telefonpassning för en advokats räkning. Prestationerna utfördes av ägaren till enmansbolaget, tillika dess enda anställd och hustru till advokaten i fråga. HFD ansåg att "anordningen med bolaget som mellanhand för

24 Se HFD 2019 not. 31, pp. 3 och 29 tillsammans med Skatterättsnämnden 22-21/D, 2021-07-01.

25 Se RÅ 1993 ref. 104. I målet var det fråga om sju styrelseuppdrag.

26 Se HFD 2019 not. 31, pp. 4 och 29 tillsammans med Skatterättsnämnden 22-21/D, 2021-07-01.

27 Se HFD 2019 not. 31, p. 21.

28 Se RÅ 2000 not. 189 respektive RÅ 2004 ref. 62. Se även RÅ 1993 ref. 55.

arvoderingen” inte hade någon ”reell mening” annat än att minska den sammanlagda skattebelastningen för makarna, och att ägaren därmed erhöll bättre pensionsförmåner. Ägaren ansågs vara rätt skattesubjekt för inkomsterna från makens advokatverksamhet. Till sammanhanget hör att det vid denna tidpunkt fanns ett särskilt avdragsförbud som innebar att advokaten inte hade kunnat göra avdrag för utgifter som hade betalats ut som lön till hustrun.²⁹ Hade hennes enmansbolag istället varit rätt skattesubjekt hade avdrag möjligen kunnat göras, varför skattebelastningen för hennes make, dvs. advokaten, hade kunnat minska.

Domskälen i RÅ 80 1:26 indikerar att en minskad skattebelastning är en sådan skatteförmån som påverkar bedömningen av om ett enmansbolag eller dess ägare är rätt skattesubjekt i ett konkret fall. En minskad skattebelastning skulle kunna innefatta en situation där ägaren till ett enmansbolag eller någon närstående till denne i slutänden erhåller samma summa pengar till ett lägre uttag av skatt om enmansbolaget istället för dess ägare anses vara rätt skattesubjekt. HFD:s alternativa formulering ”icke avsedda förmåner” talar dock för att vissa relativt sett lägre skattebelastningar kan accepteras i vissa fall,³⁰ även om det är oklart var skiljelinjen går. Det står inte heller klart under vilken tidsperiod en jämförelse av skattebelastningen ska göras. En ägare till ett enmansbolag kan exempelvis tänkas styra beslut om vinstutdelning så att det över ett antal år blir fråga om flera utdelningar på kvalificerade andelar som understiger gränobeloppet. Därmed tas endast 2/3 av utdelningarna upp till beskattning i inkomstslaget kapital.³¹ Det ska slutligen också påpekas att det inte står klart vilka slags tankar, insikter eller avsikter som kan konstituera den av HFD avsedda typen av *syfte* att uppnå skatteförmåner.³²

3.5 EN SJÄLVSTÄNDIGHETSBEDÖMNING

Självständighet är en annan faktor som HFD anser har betydelse eller rentav ”är avgörande” för frågan om ett enmansbolag eller dess ägare är rätt skattesubjekt.³³ Enligt HFD är bedömningen av självständigheten av ”likartat slag” som den som görs för att avgöra om en inkomst hör till inkomstslaget tjänst eller näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § och 10 kap. 1 § IL.³⁴ Det skulle alltså kunna vara fråga om ett liknande eller samma självständighetsbegrepp

29 Se 20 § 2 st. kommunalskattelagen (1928:370).

30 Se RÅ 2004 ref. 62.

31 Se 57 kap. 20 § IL.

32 Se RÅ 1993 ref. 55, RÅ 2000 not. 189 och RÅ 2004 ref. 62.

33 Se RÅ 2001 ref. 60 respektive RÅ 2000 not. 189. Se även RÅ 2004 ref. 62.

34 Se HFD 2019 not. 31, p. 19 och RÅ 2001 ref. 60. Jfr RÅ 2000 not. 189 och HFD 2017 ref. 41.

som det som kommer till uttryck i 13 kap. 1 § IL.³⁵ Enligt den bestämmelsen är det fråga om en näringsverksamhet, vars inkomster och utgifter hör till inkomstslaget näringsverksamhet, om det föreligger en förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. I bestämmelsens andra stycke anges att "[v]id bedömningen av om en uppdragstagares verksamhet bedrivs självständigt ska det särskilt beaktas vad som avtalats med uppdragsgivaren, i vilken omfattning uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren och i vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i dennes verksamhet."

Frågan är då hur en självständighetsbedömning enligt 13 kap. 1 § IL kan vara av "likartat slag" som bedömningen av om en ägare eller dennes enmansbolag är rätt skattesubjekt i ett visst konkret fall. Ett möjligt synsätt är att det i rätt skattesubjekts-fallen handlar om en slags hypotetisk bedömning av självständigheten enligt 13 kap. 1 § IL. Något i stil med att om en ägare som fysisk person utan inblandning av sitt enmansbolag hade bedrivit förvärvsverksamhet, yrkesmässigt och framför allt självständigt, så kan en likartad eller samma förvärvsverksamhet anses bedrivas yrkesmässigt och framför allt självständigt i ägarens enmansbolag med detta som rätt skattesubjekt. En sådan slutsats skulle vidare framstå som neutral för enmansbolagets ägare eftersom skatt då ska betalas i inkomstslaget näringsverksamhet oavsett om förvärvsverksamheten bedrivs av ägaren som fysisk person eller inom ramen för dennes enmansbolag. Ägaren kan därmed välja de former för förvärvsverksamheten som passar denne bäst utan att inkomstslaget ändras. Neutralitetsskålen understöds ytterligare av att en ägare som i dessa fall bedriver förvärvsverksamhet som fysisk person inte skulle bli föremål för uttagsbeskattning vid en överföring av förvärvsverksamheten som helhet till sitt enmansbolag genom en underprisöverlåtelse enligt 23 kap. 9 § och 14–18 §§ IL. Därefter skulle förvärvsverksamheten, åtminstone under tiden närmast efter överföringen, kunna bedrivas med enmansbolaget som rätt skattesubjekt.

Ett av målen där självständigheten var föremål för prövning är RÅ 2000 not. 189, vilket handlade om en konsult som ägde ett enmansbolag som

35 Jfr Kleist 2016, s. 50, Thorell, s. 521–522, Emlad 2020, s. 462–471, Burmeister 2018, s. 42–43. Se dock von Bahr, S., *HFD:s dom om beskattning av styrelsearvoden*, SN 2020 s. 122–132, s. 25. Betydelsen av självständighet (eller osjälvständighet) vid denna typ av bedömningar har även uppmärksammats i Knutsson, M., *Beskattning av styrelsearvoden*, SN 2019 s. 612–617, s. 612–613, Melz 2018, s. 693, Tjernberg, M., *Fämansaktiebolag: en skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fämansaktiebolag och dess ägare m.fl.*, lustus Förlag, Uppsala, 1999, s. 87 och 90, Sindahl, s. 368–369, Nyquist, s. 190 och Bergström, S., *Förtusbarhet: en studie i Regeringsrättens rättstillämpning*, lustus Förlag, Uppsala, 1987 (Skrifter från Juridiska fakulteten i Uppsala), s. 41–42.

tillsammans med andra bolag hade ingått avtal med en uppdragsgivare. Enmansbolaget skulle som underleverantör erhålla inkomster på grund av konsulttjänster som utfördes enligt de avtal som uppdragsgivaren i sin tur hade ingått med olika kunder. I domen diskuterade HFD utförligt huruvida enmansbolaget var självständigt, både det som talade för och emot redogjordes noggrant för. Exempelvis talade det faktum att enmansbolaget enligt uppdragsavtalet endast skulle arbeta för uppdragsgivaren för att självständighet inte förelåg. Å andra sidan understöddes självständigheten bl.a. av att det stod enmansbolaget fritt att anlita någon annan än dess ägare för att utföra uppdrag, att enmansbolaget bestämde arbetstider och planlade arbetet samt att uppdragsgivaren inte tillhandahöll lokaler eller inventarier för utförandet av konsultarbetet. Utifrån en sammantagen bedömning av alla omständigheter ansåg HFD att enmansbolaget och inte dess ägare var rätt skattesubjekt för inkomsterna från uppdragsgivaren.

En annan slutsats nåddes i RÅ 2001 ref. 60 där det var fråga om ett kommanditbolag vars bolagsmän skulle vara aktiebolag, var och ett helägt av en advokat. Kommanditbolaget skulle bedriva advokatverksamhet utåt samt anställa biträdande jurister och övrig personal. Advokaterna skulle inte vara anställda, men avtal skulle upprättas mellan kommanditbolaget och respektive advokats aktiebolag om att ägarna skulle tillhandahålla sina advokattjänster exklusivt och med bl.a. ett minsta antal timmar per år. Kommanditbolagets överskott skulle fördelas lika mellan bolagsmännen. HFD ansåg att avtalen utgjorde en enhet med innebörden att aktiebolagen inte kunde anses bedriva självständig näringsverksamhet i förhållande till kommanditbolagen. Detta kan uppfattas som att det var advokaterna och inte deras enmansbolag som var rätt skattesubjekt för de inkomster och utgifter som var hänförliga till de advokattjänster som fakturerades till kommanditbolaget.

4. RESULTATFÖRDELNING I HANDELS- OCH KOMMANDITBOLAG

4.1 FRÅGAN OM RÄTT SKATTESUBJEKT FÖR HANDELS- OCH KOMMANDITBOLAG

Vad som avses med handelsbolag följer av 1 kap. 1–2 §§ lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag (HBL). Där framkommer att ett handelsbolag föreligger om två eller flera har avtalat att gemensamt utöva näringsverksamhet i ett bolag och bolaget har förts in i handelsregistret. Det framgår vidare att ett kommanditbolag är ett handelsbolag i vilket en eller flera bolagsmän har förbehållit sig att inte svara för bolagets förbindelser med mer än han eller hon har satt in eller åtagit sig att sätta in i bolaget. En s.k. kommanditdelägare är en

bolagsman som endast svarar med den insats som denne har åtagit sig att sätta in i bolaget.³⁶ Samtliga bolagsmän i ett kommanditbolag får dock inte vara kommanditdelägare, utan minst en måste vara komplementär och därmed personligen ansvarig för bolagets skulder.³⁷

Vid en sammantagen läsning av 1 kap. 1 § HBL och 13 kap. 1–4 §§ IL framkommer det att inkomster och utgifter i den näringsverksamhet som bedrivs i ett handels- eller kommanditbolag hör till inkomstslaget näringsverksamhet. Detta innebär att det skattemässiga resultatet i den näringsverksamhet som bedrivs i handels- eller kommanditbolaget beräknas genom att de skattemässiga intäkterna minskas med de skattemässiga kostnaderna.³⁸ Om inkomsterna är större än kostnaderna föreligger ett överskott och omvänt ett underskott. Ett överskott utgör i sin tur en sådan ”inkomst” som enligt 5 kap. 1 § IL ska beskattas hos ”delägarna”, dvs. bolagsmännen. Handels- och kommanditbolag är alltså inte själva skattesubjekt för sådana inkomster, varför de inte heller kan vara rätt skattesubjekt. Däremot kan det i vissa fall vara nödvändigt att avgöra vilken eller vilka delägare som i vilken utsträckning är rätt skattesubjekt för ett över- eller underskott i ett handels- eller kommanditbolag.

4.2 FÖRDELNING AV ÖVER- OCH UNDERSKOTT ENLIGT AVTAL

Skatterättsligt följer det av 5 kap. 3 § IL att varje bolagsman ska beskattas för sin *andel* av handels- eller kommanditbolagets inkomst. För att förstå hur detta ska tolkas måste bestämmelsen läsas ihop med reglerna om handels- och kommanditbolags (civilrättsliga) resultat i 2 kap. 6–8 §§ HBL. Därav följer det att ”räkenskapsårets resultat” är det över- eller underskott som kvarstår efter att varje bolagsman har fått ut eventuell ränta på insatt kapital samt skäligt arvode för sin förvaltning av bolagets verksamhet. Därefter fördelas detta resultat lika mellan bolagsmännen i ett handelsbolag som inte är kommanditbolag, förutsatt att de inte avtalat något annat.³⁹ För kommanditbolag gäller istället att om det inte genom avtal har bestämts efter vilken grund en kommanditdelägare ska ta del i vinst och förlust, och bolagsmännen inte heller kan enas om det, så ankommer det på domstol att avgöra denna fråga efter skälighet.⁴⁰

36 2 kap. 1 § HBL.

37 Se 1 kap. 2 § HBL och 3 kap. 2 § HBL.

38 Se 14 kap. 21 § IL.

39 Jfr Nial, H. & Hemström, C., *Om handelsbolag och enkla bolag*, 4:e uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2008, s. 149–152.

40 3 kap. 5 § HBL.

Den skattemässiga ”andelen” i ett handels- eller kommanditbolags inkomst följer därmed i flera avseenden av hur bolagsmännen civilrättsligt har avtalat om resultatfördelningen. Detta kan enligt RÅ 1968 Fi 945 godtas även om ett underskott uppstår för en bolagsman. I målet hade ett handelsbolag gått med vinst på lite mer än 10 000 kr.⁴¹ Enligt bolagsavtalet skulle 12 000 kr tilldelas till en av bolagsmännen i form av förvaltningsarvode. Det ledde till ett underskott på 2 000 kr som enligt bolagsavtalet skulle fördelas lika mellan bolagsmännen. HFD lade denna fördelning till grund för beskattningen. Något som däremot inte godtas vid beskattningen är om bolagsmännen avtalar enbart om en skatterättslig fördelning som avviker från den civilrättsliga.⁴²

Möjligheterna att med skatterättslig verkan avtala om hur ett underskott ska fördelas begränsas i viss mån också av 14 kap. 14 § IL. Av bestämmelsens första stycke framgår att en kommanditdelägare inte får dra av en större del av bolagets underskott än vad denne satt in eller åtagit sig att sätta in i bolaget. Vidare anges det i andra stycket att ”[e]n delägare i ett svenskt handelsbolag som i förhållande till övriga delägare har förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser ska dra av sammanlagt högst ett belopp som motsvarar hans ansvar.”

Anledningen till att inkomstskattelagen utgår ifrån den resultatfördelning som bolagsmännen i ett handels- eller kommanditbolag har kommit överens om skulle kunna vara att bolagsmännen normalt har motstående intressen då de förhandlar om resultatfördelningen. Den framförhandlade resultatfördelningen är då som utgångspunkt marknadsmässig.⁴³ Ett marknadsmässigt avtal är det som framförhandlas mellan *två oberoende parter*. Av detta följer att begreppet ”marknadsmässig” också innefattar en viss typ av *relation* mellan avtalsparterna.

4.3 AVSTEG FRÅN DEN AVTALADE FÖRDELNINGEN AV ÖVER- OCH UNDERSKOTT

Enligt HFD kan den av bolagsmännen överenskomna resultatfördelningen frångås om den innebär en obehörig inkomstöverföring eller framstår som

41 Se även Svensson, B., *Resultatfördelning i handelsbolag - särskilt om obehörig resultatfördelning*, SvSkT 2007, s. 696–713 [cit: Svensson 2007], s. 698–699.

42 RÅ 1988 not. 553.

43 Skattelagstiftningen utgår ifrån att transaktioner företas på marknadsmässiga villkor. Transaktioner som avviker från marknadsmässiga villkor riskerar därför att både undergräva skattebasen och äventyra likabehandlingen av de skattskyldiga. Det är mot denna bakgrund som det exempelvis finns särskilda regler om uttagsbeskattning i 22 kap. IL och familjebeskattning i 60 kap. IL.

orimlig och väsentligen betingad av skatteskal.⁴⁴ Utmärkande för flera av de fall då den överenskomna resultatfördelningen har underkänts är att bolagsmännen har varit närstående eller haft en intressegemenskap. Så är fallet om bolagsmännen är släkt, gifta eller sambor, samt då bolagsmännen består av fysiska personer och deras helt eller delvis ägda aktiebolag.⁴⁵ När bolagsmännen är närstående eller har en intressegemenskap råder inte alltid någon klar intressemotsättning mellan bolagsmännen då de förhandlar om resultatfördelningen. I så fall brister det också i förutsättningarna för att avtalet ska anses ge uttryck för marknadsmässiga villkor.

Att bolagsmännen är närstående behöver dock inte nödvändigtvis innebära att resultatfördelningen avviker från vad två oberoende parter skulle ha kommit fram till. För att fastställa om så är fallet krävs att man hypotetiskt resonerar kring vad två oberoende parter skulle ha kommit fram till. I både HFD:s rättspraxis och den skatterättsliga litteraturen har ett antal faktorer ansetts vara av betydelse för att avgöra hur det skattemässiga resultatet ska fördelas mellan bolagsmännen.⁴⁶ En sådan faktor är delägarnas arbetsinsatser i handelsbolaget, vilket bl.a. framgår av RÅ 1995 not. 95. Detta mål handlade om ett handelsbolag som drevs av två makar.⁴⁷ Enligt bolagsavtalet skulle all eventuell förlust tillfalla maken och all eventuell vinst tillfalla hustrun. Frågan i målet var om maken skulle få avdrag för hela underskottet i enlighet med bolagsavtalet. I domskälen anfördes att båda makarna framstod som företagsledare eftersom de deltog i arbetet i lika utsträckning. HFD anslöt sig till underinstansernas bedömningar där det anfördes att resultatfördelningen var affärsmässigt omotiverad och enbart syftade till att vinna skattefördelar. Makarna påfördes därför istället hälften var av underskottet.

Betydelsen av bolagsmännens arbetsinsatser framgår också av RÅ 2002 ref. 115 I och II. Mål I handlade om ett handelsbolag som drevs av tre fysiska

44 Se t.ex. RÅ 2002 ref. 115.

45 Se RÅ 1957 Fi 2409, RÅ 1990 not. 274, RÅ 1991 not. 335, RÅ 1995 not. 95, RÅ 1997 not. 126, RÅ 2002 ref. 115.

46 Se bl.a. RÅ 2002 ref. 115 och Svensson 2007, s. 696–713. Den sistnämnda anger att dessa faktorer är delägarnas arbetsinsatser i bolaget, storleken av delägarnas kapitalinsatser, intressegemenskap mellan delägarna, risktagande i bolaget och om fördelningen kan antas ha tillkommit för att uppnå skattefördelar.

47 Se även Svensson, B., *Obehörig resultatfördelning i handelsbolag och angränsande frågor - En lägesrapport*, SN 2020, s. 823–839 [cit: Svensson 2020], s. 824–825, Emblad 2020, s. 339, 345–346, 472–473, Burmeister, J., *Verklig innebörd: en studie av inkomstskattepraxis*, Norstedts Juridik, Stockholm, 2012 [cit: Burmeister 2012], s. 198, Leidhammar, B. & Lindkvist, G., *Bevisprövning i mål om genomsyn*, Norstedts Juridik, Stockholm, 2010 [cit: Leidhammar & Lindkvist], s. 113, Svensson 2007, s. 701–702.

personer och deras tre aktiebolag.⁴⁸ En av de fysiska personerna hade låtit sitt aktiebolag fakturera handelsbolaget 465 000 kr, med påföljd att någon återstående vinst inte fanns att fördela till den fysiska personen. Därefter sålde han sitt aktiebolag med de upparbetade vinstmedlen från handelsbolaget.⁴⁹ Han hade endast tagit ut ett mindre belopp som lön från sitt aktiebolag. HFD framhöll att verksamheten var helt beroende av de tre fysiska personernas personliga arbetsinsatser och att vare sig de fysiska personerna eller deras aktiebolag hade tillskjutit något kapital. Aktiebolagets enda funktion var att samla upp vinstmedel från handelsbolaget. Den fysiske personen tillgodo-gjorde sig dessa vinstmedel genom att sälja av aktierna. Vid en samlad bedömning underkände HFD resultatfördelningen. Omständigheterna var snarlika i Mål II.⁵⁰ Här godkändes emellertid resultatfördelningen med hänsyn till att den fysiske bolagsmannen tagit ut lön från sitt aktiebolag med ett belopp som enligt HFD kunde anses motsvara vad aktiebolaget tillgodoförts som ersättning för den bolagsmannens arbetsinsats i handelsbolaget.

En annan relevant aspekt för att avgöra om den avtalade resultatfördelningen är marknadsmässig eller inte är bolagsmännens kapitalinsatser. RÅ 1997 not. 126 handlade om ett kommanditbolag som ägdes av tre fysiska personer i egenskap av komplementärer och ett aktiebolag i egenskap av kommanditdelägare.⁵¹ Trots att aktiebolagets ansvar begränsats till en insats på 1 000 kr hade bolagsmännen kommit överens om att hänföra större delen av vinsten till aktiebolaget. Det är svårt att tänka sig att två oberoende bolagsmän skulle komma överens om att hänföra hela resultatet till en kommanditdelägare vars ansvar begränsar sig till en blygsam insats. Resultatfördelningen underkändes av HFD med hänsyn till aktiebolagets låga risktagande.

Att storleken på bolagsmännens kapitalinsatser kan ha betydelse för den skattemässiga resultatfördelningen tycks även framgå av RÅ 1995 ref. 35.⁵² I detta mål hade ett kommanditbolag vidtagit en serie transaktioner för att försöka tillskapa en fiktiv förlust. Ett aktiebolag var komplementär i bolaget och hade gått in med en kapitalinsats på 10 000 000 kr. I övrigt hade ett antal fysiska

48 Aktiebolagen var antingen helägda av de fysiska bolagsmännen eller ägda tillsammans med närstående till de fysiska bolagsmännen.

49 Det kan noteras att skalbolagsreglerna i 49 a kap. IL ännu inte hade införts vid tidpunkten för överlåtelsen.

50 Se härom Svensson 2020, s. 825–826, Burmeister 2012, s. 200–202, Leidhammar & Lindkvist, s. 99–100, Svensson 2007, s. 702–703.

51 Svensson 2020, s. 825, Emblad 2020, s. 339, 346, 473–474, Burmeister 2012, s. 198–200, Leidhammar & Lindkvist, s. 99, Svensson 2007, s. 702.

52 Svensson 2020, s. 824, Emblad 2020, s. 338–339, 345, 474–475, Burmeister 2012, s. 196–198, Leidhammar & Lindkvist, s. 105–114, Svensson 2007, s. 701.

personer gått in som kommanditdelägare med en kapitalinsats på 100 kr var. Enligt bolagsavtalet hänfördes hela förlusten till de fysiska personerna. HFD underkände resultatfördelningen och anförde att förlusten istället skulle fördelas i relation till kapitalinsatsen.⁵³

Ett alternativt sätt att se på domen i RÅ 1995 ref. 35 är enligt Bo Svensson att det var kommanditdelägarens begränsade civilrättsliga ansvar, snarare än den relativa storleken på dennes kapitalinsats, som gjorde resultatfördelningen oskälig.⁵⁴ I målet var komplementären ett aktiebolag som hade gjort en stor kapitalinsats. Om dennes kapitalinsats istället hade varit försumbar så hade HFD:s metod för att fördela underskottet utifrån insatt kapital inneburit att en betydligt större del av underskottet hade hänförts till kommanditdelägarna. Det är svårt att se varför två oberoende bolagsmän skulle vara mer benägna att komma överens om att den som går in som kommanditdelägare med en blygsam insats ska påföras en större del av underskottet ju mindre kapital som komplementären har tillskjutit.

4.4 FÖRDELNING AV ÖVER- OCH UNDERSKOTT VID ÄGARBYTEN

En relevant fråga som bör lyftas fram är vem som ska beskattas för årets resultat då en andel i ett handels- eller kommanditbolag har bytt ägare under beskattningsåret. Av RÅ 1994 ref. 52 II följer att resultatet som utgångspunkt ska beskattas hos dem som är ägare vid beskattningsårets utgång. Säljare och köpare kan dock komma överens om att säljaren helt eller delvis ska beskattas för resultatet fram till avyttringstidpunkten. I så fall krävs att det upprättas ett delårsbokslut för tiden fram till försäljningen.

Detsamma gäller som utgångspunkt för fördelningen av ett underskott då ett handels- eller kommanditbolag har överlåtits under året. I RÅ 1995 ref. 33 hade ett underskott tillskapats i ett handelsbolag genom en serie koncern-interna överlåtelser av premieobligationer. Vid slutet av beskattningsåret överläts handelsbolagsandelarna till ett antal personer för ett pris som motsvarande underskottet i bolagets verksamhet. En dryg månad senare såldes andelarna tillbaka till koncernen för 1 kr styck. Avsikten var att de temporära delägarna skulle komma i åtnjutande av avdrag för dels underskottet av handelsbolagets verksamhet, dels kapitalförlusten vid återförsäljningen av andelarna. Att ett skatteplaneringssyfte låg till grund för förfarandet var enligt HFD:s mening inte tillräckligt för att frångå principen om att det skattemässiga resultatet ska fördelas mellan dem som är

53 Numera finns 14 kap. 14 § IL som reglerar denna typ av fall.

54 Svensson 2007, s. 701.

delägare vid beskattningsårets utgång. Inte heller ansågs det vara skäl nog att tillämpa lagen (1995:575) mot skatteflykt.

I HFD 2018 ref. 36 hade en säljare överlätit sina andelar i ett kommanditbolag för 1 kr.⁵⁵ Dessförinnan hade säljaren tillgodogjort sig kommanditbolagets samlade tillgångar på ca 67 000 000 kr genom uttag. Uttaget motsvarade i stort sett kommanditbolagets resultat för räkenskapsåret. På överlåtelsedagen bestod kommanditbolagets samlade tillgångar av en kassa på 1 kr samt en fordran på 4 000 000 kr som säljaren samma dag hade satt in på ett klientmedelskonto för kommanditbolagets räkning. Säljaren hade kommit överens med köparen om att räkenskapsårets resultat skulle fördelas till köparen i både civil- och skatterättsligt hänseende. Av målet framgår att köparen hade ett underskott som denne önskade kvitta mot kommanditbolagets överskott. HFD framhöll att överlåtelsen inte innebar något annat än en överlåtelse av skattskyldigheten för årets resultat, detta eftersom säljaren redan hade tillgodogjort sig hela överskottet genom uttag. Mot bakgrund härav underkände HFD resultatfördelningen och beskattade säljaren för kommanditbolagets överskott.

En utmärkande omständighet i 2018 års avgörande är att bolagsmännen inte var närstående. Resultatfördelningsavtalet var uppseendeväckande såtillvida att årets resultat skulle fördelas till köparen, trots att de samlade tillgångarna hade plockats ut av säljaren. Samtidigt betalade köparen bara 1 kr för bolaget. Bortsett från skatteeffekterna framstår det som märkligt att säljaren och köparen skulle göra en dylik överenskommelse. Eftersom några formkrav inte gäller för den här typen av avtal skulle det rentav kunna hävdas att det faktum att säljaren plockade ut alla tillgångar innan överlåtelsen, samt det faktum att bolaget överläts för 1 kr, talar för att säljaren och köparen egentligen hade avtalat om att fördela resultatet till säljaren.⁵⁶ HFD verkar i detta mål ha gjort en bedömning av marknadsmässigheten hos resultatfördelningsavtalet med bortseende från skatteeffekterna. På så sätt förefaller bedömningen skilja sig åt från den som gjordes i RÅ 1995 ref. 33.

Frågan om vem av bolagsmännen som ska beskattas för resultatet vid en överlåtelse av en kommanditbolagsandel behandlas också i HFD 2020 not. 45.⁵⁷ Ett aktiebolag avsåg att överlåta andelar i ett fastighetsförvaltande kommanditbolag. Dessförinnan skulle säljaren ta ut medel ur kommandit-

55 Se även Svensson 2020, s. 834–836, Emblad 2020, s. 339–340, 344–345, 475–476, Hansson, A., *HFD 2018 ref. 36 - Ändrad praxis om fördelningen mellan säljare och köpare av resultatet i handelsbolag vid överlåtelse av andelar*, SN 2019, s. 153–164.

56 Emblad 2020, s. 344.

57 Se även Svensson 2020, s. 836–839, Svensson, B., *A8 Beskattning av handelsbolag*, SN 2021, s. 314–316.

bolaget motsvarande årets resultat. Ett bolag som ingick i samma koncern som säljaren skulle dessutom köpa ut en av tre fastigheter från kommanditbolaget. Säljaren och köparen avsåg inte att upprätta något avtal om fördelningen av årets resultat. HFD framhöll att årets resultat ska beskattas hos den som är ägare till kommanditbolagsandelen vid årets utgång, dvs. köparen. Att säljaren skulle göra ett uttag motsvarande årets resultat samt att köparen hade ett underskott som till viss del kunde kvittas mot årets resultat ansågs sakna betydelse. En skillnad mot 2018 års avgörande var enligt HFD att kommanditbolaget skulle driva verksamheten vidare, om än med två fastigheter istället för tre. I och med HFD 2020 not. 45 tycks det stå klart att 2018 års avgörande präglades av särskilda saksomständigheter och att dess prejudikatvärde är begränsat.⁵⁸

5. INKOMSTER OCH UTGIFTER PÅ GRUND AV TILLGÅNGAR OCH SKULDER

5.1 TVÅ KATEGORIER AV INKOMSTER OCH UTGIFTER

Enligt 41 kap. 1 § IL och 13 kap. 2 § IL kan fysiska och juridiska personer ha två kategorier av inkomster och utgifter på grund av tillgångar och skulder. Den första kategorin kan betecknas som *löpande* inkomster och utgifter eftersom de uppkommer på grund av *innehav* av tillgångar eller skulder.⁵⁹ Den andra kategorin är kapitalvinster och kapitalförluster som primärt uppkommer vid en *avyttring* av tillgångar eller skulder.⁶⁰ Båda kategorierna kan ge upphov till frågor om en viss fysisk eller juridisk person är rätt skattesubjekt i ett antal olika situationer.

5.2 RÄTT SKATTESUBJEKT FÖR LÖPANDE INKOMSTER OCH UTGIFTER

I 42 kap. 12 § IL finns en av de enda uttryckliga bestämmelserna i IL som anger vem som är rätt skattesubjekt för en viss inkomst i en viss typ av situation. Bestämmelsen föreskriver att "[u]tdelning ska tas upp av den som har rätt till utdelningen när den kan disponeras." Termen "disponeras" får förstås som att utdelningen på något sätt kan förfogas över, exempelvis som ett innehav på ett bankkonto.

Innebörden av termen "rätt" är dock inte helt entydig. En möjlig tolkning är att det handlar om en kravrätt, dvs. ett rättsligt krav att erhålla en viss utdelning från någon. En sådan kravrätt på utdelning föreligger för aktieägaren gentemot bolaget. Den kan emellertid inte överlåtas eftersom det aktiebolags-

⁵⁸ Svensson 2020, s. 838.

⁵⁹ För en liknande terminologi, se Pahlsson m.fl., s. 124.

⁶⁰ Se 41 kap. 2 § 1 st. IL. Se även 44 kap. 2, 3 och 13 §§ IL.

rättsliga splittringsförbudet förhindrar att aktierättigheter, såsom rätten till utdelning, innehas av någon annan än aktieägaren.⁶¹ Detta utesluter dock inte att aktieägaren, som har kravrätten på utdelning gentemot bolaget, ingår en separat obligationsrättslig förpliktelse att *gentemot annan* betala ut en summa motsvarande en viss (framtida) utdelning.⁶² Denna andra part har därmed en korrelerande kravrätt på att erhålla utdelningen från aktieägaren, *inte* från aktiebolaget. Givet detta kan 42 kap. 12 § IL tillämpas så att rätt skattesubjekt är den som disponerar över en utdelning på grund av en obligationsrättslig kravrätt gentemot den som äger aktien från vilken utdelningen härrör.

HFD har prövat tillämpligheten av 42 kap. 12 § IL ett antal gånger. RÅ 2006 ref. 45 handlade om en fysisk person som enligt ansökan ville ”ge bort rätten till framtida utdelning” på aktier till en stiftelse. Med tillämpning av 42 kap. 12 § IL fann HFD att aktieägaren ”till annan [hade] avhänt sig rätten till ifrågavarande utdelning” på ett sådant sätt att han inte skulle beskattas för den. En liknande slutsats nåddes i RÅ 2009 ref. 68 där en aktieägare ville genomföra en ”överlåtelse av rätten till utdelning på aktier” till ett landsting. HFD gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden, vilket innebar att aktieägaren med stöd av 42 kap. 12 § IL inte var skattskyldig för inkomsten. Slutligen, i HFD 2012 not. 32 hade en aktieägare före ordinarie bolagsstämma överlåtit ”sin rätt till kommande utdelning” till, vad det verkar, ett annat aktiebolag.⁶³ Med stöd av de två tidigare nämnda målen var Skatterättsnämndens bedömning, vilken delades av HFD, att aktieägaren inte skulle beskattas.

I de tre målen ovan tillämpades 42 kap. 12 § IL på så sätt att aktieägarna inte ansågs skattskyldiga för utdelningarna. Däremot besvarades inte uttryckligen frågan om någon annan var rätt skattesubjekt, även om det impliceras att det var stiftelsen, landstinget respektive aktiebolaget. Att ett utpekande av rätt skattesubjekt ändå inte sker i målen skulle kunna förklaras av att stiftelsens, landstingets respektive aktiebolagets inkomstbeskattning inte var föremål för prövning. Ett utpekande av rätt skattesubjekt tycks emellertid ha gjorts i HFD 2011 ref. 24, vilket handlade om en förälder som hade gett bort rätten till utdelning på vissa aktier till sina barn. Skatterättsnämndens bedömning,

61 Se Arvidsson, N., *Aktieägaravtal: särskilt om besluts- och överlåtelsebindningar*, Thomson Reuters, Stockholm, 2010 [cit: Arvidsson], s. 179–184. Jfr dock Kleist, D., *Allokering av utdelningsinkomster i samband med aktielån och överlåtelse av rätt till framtida utdelning*, SN 2015, s. 603–627 [cit: Kleist 2015], s. 619–621 och 625. Här ska det också nämnas att 4 kap. 38–39 ABL innebär att aktiebolaget kan vara passivt legitimerad att med befriande verkan utge vinstutdelning till annan än aktieägaren. Att aktiebolaget är passivt legitimerad innebär dock inte att aktieägaren har en rätt att kräva aktiebolaget på vinstutdelning.

62 Se Arvidsson, s. 182–184.

63 I målet benämns entiteten som ”Delägarbolaget”.

i vilken HFD instämde, var att föräldern inte skulle beskattas, men det sades också uttryckligen att utdelningen skulle ”tas upp” av barnen.

En annan fråga som har betydelse för rätt skattesubjekt för utdelning är om 42 kap. 12 § IL endast kan tillämpas för att utpeka fysiska personer som rätt skattesubjekt. En systematisk tolkning talar för detta eftersom bestämmelsen är placerad under ”AVD. VI INKOMSTSLAGET KAPITAL”, vilket endast är aktuellt för fysiska personer.⁶⁴ Givet en sådan tolkning kan bestämmelsen inte utpeka en juridisk person, såsom en stiftelse, landsting eller aktiebolag, som rätt skattesubjekt.⁶⁵ Detta skulle alltså kunna förklara varför ingen av de juridiska personerna utpekades som rätt skattesubjekt i RÅ 2006 ref. 45 (stiftelsen), RÅ 2009 ref. 68 (landstinget) och HFD 2012 not. 32 (aktiebolaget). Å andra sidan, i avsaknaden av andra uttryckliga regler som kan avgöra om en juridisk person är rätt skattesubjekt för en utdelning skulle förutsebarhetsskäl ändå kunna tala för en tillämpning av 42 kap. 12 § IL.⁶⁶

Avslutningsvis ska det nämnas att de tidigare gällande motsvarande bestämmelserna om utdelning tycks ha tillämpats analogt i RÅ 1992 ref. 76. I målet hade två föräldrar överlätit rätten att uppbära ränta på ett obligationslån till sitt barn. Med hänvisning till de tidigare gällande bestämmelserna kom HFD till en slutsats som innebär att barnet var rätt skattesubjekt trots att barnet inte hade erhållit själva obligationen. Fallet skulle kunna ge stöd för en liknande tillämpning av 42 kap. 12 § IL, men det kan också betyda att prejudikatet etablerade en särskild regel som fortsatt gäller trots att de tidigare bestämmelserna upphävts.

5.3 RÄTT SKATTESUBJEKT FÖR KAPITALVINSTER OCH KAPITALFÖRLUSTER

En kapitalvinst eller kapitalförlust uppkommer vid en avyttring. Enligt 44 kap. 3 § IL avser detta ”försäljning, byte och liknande överlåtelse av tillgångar.” Bestämmelsens ordalydelse kan anses tala för att den som kan ingå rättsliga förpliktelser att utföra de prestationer som innefattas i begreppet ”avyttring” är rätt skattesubjekt.⁶⁷ Vem detta är kan dock skilja sig väsentligt åt beroende

64 Se 1 kap. 3 § IL.

65 Jfr Kleist 2015, s. 609–610.

66 Jfr Englund, G., *Om inkomstskattefaktorn vid benefika förvärv*, 1960, Lund, s. 242. Jfr dock Welinder, C., *Något om beskattning av benefika förvärv*, SvSkt 1960, s. 449–472, s. 457.

67 Se tillägget av regeringsrådet Voss i RÅ 82 1:5. Man skulle kunna mena att möjligheten att avyttra bara är ett möjligt moment för att avgöra rätt skattesubjekt, se härom Emblad, P., *Rätt skattesubjekt för kapitalvinster: En fråga om legalitetsprincipens gränser*, Juridisk Publikation Nummer 2/2015, s. 281–308 [cit: Emblad 2015], s. 282.

på vilka (civilrättsliga) regelverk, förpliktelser, rättigheter, omständigheter och tillgångstyper det är fråga om.

I vissa fall kan tillgångar avyttras med hjälp av någon annan än den som beskattas för det. I RÅ 84 1:26 hade en gäldenärs bostadsrätt utmätts för hans skulder. HFD fann att en realisationsvinst som uppstår genom att en bostadsrätt säljs genom exekutivt förfarande eller auktion inte undantar tillgången från skatteplikt. Med andra ord kunde ett annat subjekt, i detta fall Kronofogdemyndigheten, ingå en förpliktelse att utföra en prestation som för den skattskyldiges räkning konstituerade en avyttring av en tillgång. Domen svarar dock inte uttryckligen på vem som var rätt skattesubjekt, även om det framstår som högst osannolikt att det var Kronofogdemyndigheten.⁶⁸

Genom dold samäganderätt kan någon erhålla såväl en inkomst som en utgift vid en avyttring. I RÅ 1990 ref. 103 hade en person erlagt köpeskillingen och blivit inskriven som ägare till en fastighet. Han blev i samband med detta sammanboende med en annan person. Vid samboförhållandets upphörande förvärvade denna andra person tomträtten till ”ett pris som väsentligt understeg marknadsvärdet”. Detta syntes enligt HFD innebära att den överlåtande sambon redan före överlåtelsen betraktade den förvärvande sambon som ”delägare i tomträtten”. Därmed ansågs det ursprungliga förvärvet ha inneburit att tomträtten tillkom båda. Den förvärvande sambon kunde därför tillgodoräkna sig hälften av den ursprungliga anskaffningsutgiften vid beräkningen av hennes senare realisationsvinst; hon var rätt skattesubjekt för hälften av anskaffningsutgiften. Liknande utfall där dold samäganderätt ansetts föreligga och haft påverkan på beskattningen av avyttringen av tillgångar följer av RÅ 1986 ref. 179 och RÅ 1992 ref. 41.

Vad gäller just kapitalvinster vid avyttring av fastighet ska också RÅ 82 1:15 nämnas. I målet hade en person till hälften förvärvat en fastighet. Han hade därefter lagt ner utgifter på att ”renovera och förbättra den lägenhet om 3 rum och kök som han bebodde” i fastigheten. Den andre delägaren i fastigheten hade dock inte utfört några liknande värde- eller standardhöjande åtgärder. Vid den gemensamma avyttringen ansåg Kammarrätten, vars dom HFD inte ändrade, att endast den delägare som utfört förbättringsutgifterna kunde tillgodoräkna sig dem vid beskattningen. Domen får därmed uppfattas som att denne delägare var rätt skattesubjekt för de ifrågavarande (förbättrings)utgifterna.

68 Se även Emblad 2015, s. 297 och tillägget av regeringsrådet Voss i RÅ 82 1:5.

HFD 2015 ref. 40 handlade om en fysioterapeut som innehade en särskild rätt till ersättning från landstinget. Denna rätt kunde enbart innehas av fysiska personer. Vid en senare överlåtelse av verksamheten till ett av honom ägt aktiebolag skrevs ett särskilt villkor om att ersättningen, men inte *rätten* till ersättning, skulle tillfalla aktiebolaget. Eftersom själva rätten till ersättning endast kunde innehas av fysioterapeuten personligen var frågan vad som skulle gälla om hans aktiebolag överlät fysioterapiverksamheten till någon annan. HFD ansåg att värdet av rätten till ersättning från landstinget skulle komma att ingå i ersättningen för överlåtelsen av verksamheten, varför aktiebolaget skulle ta upp inkomsten. Aktiebolaget tycks därmed ha varit rätt skattesubjekt för en kapitalvinst hänförlig till en tillgång i form av rätten till ersättning från landstinget. Detta trots att aktiebolaget som sådant inte innehade rätten i fråga.

Avslutningsvis ska också några äldre domar från HFD nämnas. I RÅ 1968 Fi 702 kom Kammarrätten, vars dom HFD inte ändrade, fram till att en fysisk person som varit lagfaren ägare inte var rätt skattesubjekt vid en avyttring av en tomträtt eftersom han ”i verkligheten icke varit ägare till fastigheten eller uppburit någon vinst vid dess försäljning”. Vidare handlade RÅ 1959 ref. 1 om en person som köpt en jordbruksfastighet av sina föräldrar. Vid köpet undantogs en tidsbegränsad avverkningsrätt till skog från köpet av fastigheten. Denna skänktes till köparen *och* hans sex syskon. Avverkningsrätten såldes sedan och beloppet delades mellan syskonen. Däremot hade någon avverkningsrätt inte skett under tiden avverkningsrätten innehades av alla syskonen, varför inkomsten vid försäljningen av avverkningsrätten endast skulle tillfalla syskonet som ägde jordbruksfastigheten, dvs. han var rätt skattesubjekt.

6. AVSLUTANDE REFLEKTIONER

Som initialt noterades i denna artikel är svaren på frågan om vem som är rätt skattesubjekt sparsamt lagreglerade i svensk inkomstskatterätt. Utöver enstaka lagparagrafer som reglerar vissa specifika fall så bygger rättsläget huvudsakligen på prejudikat från HFD. Det som framkommer av avsnitten ovan bekräftar denna bild, men blottlägger också några principiella problem.

För det första kan det ifrågasättas hur den skatterättsliga legalitetsprincipen förhåller sig till det faktum att prejudikat, snarare än lagtext, i många fall reglerar frågan om rätt skattesubjekt. Denna princip kräver nämligen att skatt tas ut med tydligt stöd i lagtext. En fråga är därför om detta krav är uppfyllt i en situation där ett prejudikat från HFD utgör den primära grunden för att ange ett visst rättssubjekt som rätt skattesubjekt och som därmed blir föremål för ett uttag av skatt.

För det andra framgår det av framställningen i avsnitten ovan att flera av de domar från HFD som återgivits eller hänvisats till bygger på kasuistiska bedömningar i de konkreta fallen. Det är således svårt att tydligt se vilka rättsregler, rättsprinciper, faktorer eller kategorier av omständigheter som varit avgörande. Därmed står det inte heller klart hur liknande fall ska bedömas. Om det inte är tydligt vilka rättsregler eller rättsprinciper som är avgörande för vem som är rätt skattesubjekt, så blir det också oklart i vilka avseenden en sådan bedömning i ett konkret fall över huvud taget är att betrakta som rättstillämpning.

En tänkbar lösning på dessa principiella problem är en mer generell lagreglering av frågan om rätt skattesubjekt i olika typer av situationer. Detta skulle bl.a. kunna öka förutsebarheten och vara mer förenligt med den skatterättsliga legalitetsprincipen. Ett problem skulle emellertid vara att en lagreglering av de typer av frågeställningar som vi tar upp i avsnitten ovan förmodligen skulle behöva bli ganska vag och allmänt hållen för att kunna täcka in alla tänkbara situationer där frågan om rätt skattesubjekt aktualiseras. Därmed skulle en sådan lagstiftning ändå inte ge särskilt mycket ledning i hur bedömningen ska göras i ett konkret fall.

Ett annat alternativ är att i vart fall kodifiera den rättspraxis som finns för de olika frågeställningarna var för sig. När det gäller exempelvis resultatfördelning i handelsbolag skulle en bestämmelse kunna införas om att resultatet i ett handels- eller kommanditbolag ska fördelas mellan bolagsmännen i enlighet med avtal, såvida inte avtalet innebär en resultatfördelning som inte är marknadsmässig orimlig eller väsentligen betingad av skatteskäl. Det kan då också anges att bedömningen innefattar att följande faktorer beaktas: bolagsmännens relation till varandra, storleken på insatt kapital, bolagsmännens risktagande och bolagsmännens arbetsinsatser i bolaget. Vad istället gäller frågan om rätt skattesubjekt för förvärvsinkomster skulle det t.ex. kunna kodifieras att rätt skattesubjekt är den som har utfört en prestation mot ersättning, oavsett om denne uppbär betalningen för egen del eller instruerar utbetalaren att betalningen ska ske till någon annan (den s.k. subjektprincipen).

Kodifiering skulle emellertid inte fullt ut lösa de principiella problem som uppmärksammats ovan. Det skulle dock innebära att svaren på frågan om rätt skattesubjekt i större utsträckning står att finna i lagtext jämfört med i ett stort antal prejudikat från HFD som har meddelats över en nästan 100 år lång period, även om behovet av att uppsöka rättspraxis inte helt skulle försvinna. Därmed skulle vissa legalitetsproblem möjligen också kunna

avhjälpas eftersom det åtminstone skulle finnas ett något tydligare lagstöd för uttaget av skatt.

Ett annat klassiskt problem med kodifiering, och som därmed också skulle kunna förklara avsaknaden av en sådan, är att en mer preciserad reglering riskerar att möjliggöra kringgåenden. Med andra ord skulle transaktioner och mellanhavanden kunna utformas så att de faller utanför lagens ordalydelse. Exempelvis kan man tänka sig en bestämmelse som anger att den som utför en prestation mot ersättning och som också själv tar emot ersättningen är skattskyldig för denna inkomst. Då skulle dock en person som utför ett arbete mot ersättning och som instruerar uppdragsgivaren att betala till någon annan få en förmånligare skattemässig behandling än en person som tar emot betalningen för en utförd prestation och därefter vidarebefordrar den till någon annan.

Likaså skulle man kunna tänka sig en lagregel som anger att ett upprättat avtal uteslutande reglerar resultatfördelningen i handels- och kommanditbolag eller om ett enmansbolag eller dennes ägare är rätt skattesubjekt. Detta medför dock en risk för att avtalskonstruktioner används på sådant sätt att parterna i praktiken själva disponerar över skattekonsekvenserna. Därmed skulle neutralitetsprincipen i vissa fall kunna överträdas eftersom denna bl.a. förordar en rättsordning där parterna väljer och utformar sina mellanhavanden utan att ha skattekonsekvenserna i åtanke. Det är istället andra typer av överväganden som ska avgöra hur man fördelar resultat i handels- och kommanditbolag eller hur inkomster allokeras mellan ett aktiebolag och dess ägare. Dessutom framstår det inte heller som neutralt att de som av olika skäl inte har samma möjligheter att genom avtal disponera över beskattningen av sina inkomster, t.ex. anställda, hamnar i en sämre skattemässig situation.

Avslutningsvis står det alltså klart att flera olika principer och skäl talar för respektive emot den nuvarande ordningen eller en mer omfattande kodifiering. Vad man anser vara den bästa lösningen beror nog därför på vilken av dessa principer man tillmäter störst betydelse vad gäller just frågan om rätt skattesubjekt. 🙄

