

## Blendow Lexnova Expertkommentar - Skatterätt, februari 2013

### Rätt skattesubjekt

Det förekommer då och då att det inte är helt klart vem som haft eller ska tillgodoräknas viss inkomst och således beskattas. Nu är frågan aktuell i diskussionen om beskattningen av förvaltarna av private equity-fonder med investeringar i Sverige (se t.ex. professor Sven-Olof Lodin, DN Debatt 16/1-13 och enhetschefen för SKV:s rättsavdelning, Tomas Algotsson, DN Debatt 18/1-13, följt av advokater/skattekonsulter, justitieråd och SKV:s rättschef). När diskussionen dessutom aktualiserar om skattebesluten ens har stöd i lag blir den särskilt intressant, eftersom lagregleringen är tämligen sparsam och metodfrågorna vid tolkning och tillämpning av skattelag ställs på sin spets.

Vad säger inkomstskattelagstiftningen om vem som är rätt skattesubjekt? Inte mycket, knappt någonting vid en ytlig betraktelse. Bestämmelserna om den subjektiva skattskyldigheten inskränker sig till att endast ange att den som är obegränsat skattskyldig i Sverige ska beskattas för *alla sina inkomster i Sverige och från utlandet* och att begränsat skattskyldiga beskattas för viss angiven *inkomst*. Sedan finns ett antal begränsande bestämmelser för olika subjekt, men de är av föga hjälp när det gäller att bestämma vem som är *rätt skattesubjekt*. Slutligen finns på några områden, framförallt för fåmansföretag, dess delägare och närstående, särskilda regler och viss stadgad praxis om inkomstallokering till visst skattesubjekt, men de gäller för de fallen, inga andra (analogier är inte tillåtna) och lämnas här därhän. I övrigt är vi hänvisade till vad som förstås med "*sina inkomster*".

Här blir grundläggande inkomstskatterätt av avgörande betydelse för att vi ska kunna säga att ett skattebeslut har "lagstöd". Eljest riskerar tillämpningen att bli godtycklig och fri i förhållande till inkomstskattelagstiftningen och då är naturligtvis spekulationerna om beskattning utan stöd i lag befogade.

Det finns inte några allmänna inkomstallokeringsregler, utan vad som anses vara var och ens inkomst bygger naturligtvis på förmögenhetsrätten - den som har "rätt att uppbära inkomsten", av Peter Melz benämnd *subjektsprincipen* (se Skattenytt 1992 s. 463 ff.). Därtill fordras att det är fråga om *inkomst* och inte något annat, t.ex. gåva, arv, lotterivinst eller något annat kapitalförvärv, som inte omfattas av en särskild inkomstskatteregel.

Det finns sålunda ett grundläggande inkomstbegrepp för den svenska inkomstbeskattningen (byggt på det källteoretiska, kompletterat med det nationalekonomiska inkomstbegreppet) - inkomst *ex ante*. Det är ett snävare inkomstbegrepp än t.ex. det amerikanska allomfattande inkomstbegreppet, men genom många utvidgande regler i den svenska skattelagstiftningen under 1900-talet, särskilt vad avser s.k. kapitalvinster, blir resultatet (inkomst *ex post*) ändå tämligen omfattande. I metodhänseende blir det emellertid en väsentlig skillnad hur man avgör gränfallen i olika nationella skattesystem, beroende på vilket inkomstbegrepp som skattelagstiftningen i grunden knyter an till. Därför går det inte att göra sådana jämförelser utan att ta dessa fundamentala begrepp i beaktande.

Det är - och vilket kanske är viktigare att påpeka - inte heller möjligt eller meningsfullt att i rättstillämpningen (*de lege lata*) fritt argumentera hur ett förvärv bör karakteriseras eller vem som bör beskattas för det ena eller det andra, oavsett vad moderna ekonomer anser. (Inget hindrar naturligtvis att detta sker som förslag *de lege ferenda*, men det är en annan sak.) Vi har den lagstiftning vi har tills vidare och utifrån den ska subjektens olika förvärv kategoriseras, vare sig vi

gillar det eller inte.

Tolknings- och tillämpnings- av inkomstskattelagstiftningen måste sålunda bygga på dessa fundamentala principer, om särskilda lagregler saknas. Men vad är då en riktig metod i detta hänseende?

Källteorin, och därmed den svenska inkomstbeskattningens grundpelare, bygger på att någon har en inkomstkälla. De klassiska källorna är, och har alltid varit, fastighet, kapital och arbete, det senare indelad i en självständig form (tidigare rörelse) och en osjälvständig (tjänst). Den omständigheten att vi i nya inkomstskattelagen har tre delvis andra "inkomstslag" (snarast i betydelsen indelningskategorier) förändrar inte innehållet. Det som var svårklassificerat tidigare var de tillfälliga förvärven, som i nationalekonomisk mening ändå ansågs utgöra inkomst, vinster och tillfälliga arbetsinkomster, när förvärvssyfte förelegat. Det löstes främst genom schablonbeskattning av realisationsvinsterna (numera kallade kapitalvinster).

Förutom schablonreglerna för kapitalvinster har särskilda bestämmelser för särskilda förvärv utvidgat eller begränsat skatteplikten, men i avsaknad av sådana särregler är man hänvisad tillbaka till det grundläggande inkomstbegreppet för att lösa frågan om huruvida ett förvärv är att anse som "inkomst" eller inte. För subjektproblematiken innebär detta att ett subjekt antingen erhåller något genom en sådan inkomstkälla eller - ifråga om de tillfälliga förvärven - direkt har förvärvat något genom försäljning av sin egendom eller utfört en prestation åt någon för vilken han har rätt till ersättning.

Vi har också en rad rättsfall som blivit klassiska eller åtminstone intressanta exempel på detta med vad avkastning av en innehavd källa innebär, som jag snart ska återkomma till. Först ska något dock sägas om rättspraxis som rättskälla. Varken HFD eller något annat tillämpande organ *skapar* nya skattenormer, utan snarare *tolkar* (*preciserar*) de normer som redan finns i lag. Det innebär att man, när man tolkar rättsfall, måste förstå dem mot denna normbakgrund, så att inte rättsfallen används för analogier som stegvis utvidgar det skattepliktiga området på ett godtyckligt sätt, ungefär som man vid "viskningsleken" inte känner igen det ursprungliga budskapet efter att det nått deltagare nummer tio, när denne säger det högt. Tolkning av rättsfall måste därför av legalitetshänsyn alltid ställas i relation till den bakomliggande normstrukturen.

All avkastning från källan är inkomst, oavsett i vilken form den uppkommer, distribueras eller konsumeras. Detta framskymtar fortfarande här och var i lagtextens utformning, t.ex. "alla andra inkomster som erhålls på grund av tjänst" (11:1 IL), men följer hur som helst av det grundläggande inkomstbegreppet, för de inkomster som härrör ur en källa (varaktiga som anställning och näringsverksamhet). Således spelar det ingen roll i vilken form (pengar eller naturaförmån) eller till vem ersättningen betalas ut (den anställde själv eller till annan). HFD avgjorde detta i plenum i *RÅ 1989 ref. 57* (Traktormålet), där en traktor såldes av arbetsgivaren till den anställdes hustru under marknadspriset. Man bör väl tillägga att det i bevishänseende bör vara klarlagt att det skett med den anställdes goda minne och att inte hustrun har lyckats förhandla ned priset av några andra relevanta skäl (se vidare min kommentar till målet i Rättsfall att minnas, Norstedts Juridik 1998). På samma sätt resonerade man i *RÅ 1996 ref. 16*, där företagsledaren beskattades för att ha låtit sin sambo köpa en leasingbil under marknadsvärdet vid leasingperiodens slut. HFD konstaterade: "Transaktionen får emellertid anses innefatta även det ledet att Conny N. själv tillgodofört sig en förmån från bolaget - köp av bil till nedsatt pris - genom att låta sin sambo åtnjuta förmånen vid köp av bilen direkt från bilföretaget".

För de tillfälliga inkomsterna tar inkomstskattelagstiftningen sikte på vems egendom som säljs eller vem som har rätt till ersättningen, oavsett vem som uppstår betalningen. Det innebär att det inte går att undvika beskattning genom att styra inkomsten till ett annat subjekt.

Det klassiska fallet är Fader Gunnar som i *RA 1962 ref. 46* hade hållit ett föredrag, utan arvode utbetalt till sig själv, men han destinerade arvodet till stiftelsen Gratia Dei. Han hade därmed förfogat över inkomsten på samma sätt som om han tagit emot den och skickat den vidare. Här kan en jämförelse göras med HD:s praxis avseende arvsavståenden, varvid villkorade avståenden ansetts arvsskattepliktiga, medan ovillkorliga är skattefria (se vidare Åke Hellner, Svensk skattetidning 1961 s. 14 och Göran Englund & Christer Silfverberg, Beskattning av arv och gåva, 10 uppl, 1994 s. 67). I det första fallet förfogar arvtagaren över arvet (destinerar det), medan det för ovillkorade avståenden inte sker något sådant förfogande. Med andra ord måste inkomsten respektive arvet ha kommit mottagaren till godo för att ett förfogande ska kunna ske.

Utanför inkomstbegreppet ligger arbete som konsumeras för egen del, t.ex. bärplockning till egna hushållet, att bygga sitt eget hus, och även sådant som sker utan ersättning, väntjänster, ideellt arbete osv. (I vissa fall kan dock uttagsbeskattning aktualiseras.) Så om t.ex. artister ställer upp på en popkonsert, som sker i organiserad form till förmån för visst insamlingsändamål, utan krav på ersättning för egen del, men naturligtvis i vetskap om insamlingsändamålet, faller arbetet utanför inkomstbegreppet (ej skattepliktigt). Situationen blir dock annorlunda för artister som har rätt till ett arvode, men som destinerar detta till en viss person eller organisation (jfr Fader Gunnar).

Även företag kan styra över inkomst från ett företag till ett annat. I BIAB-målet (*RA 2008 ref. 66*) hade G.B. i samband med bilförsäljning i sina bilhandelsbolag också förmedlat krediter till köparna. Provisionerna utbetalades emellertid inte till hans bolag eller honom personligen, utan till ett annat bolag (BIAB). Utredningen visade enligt HFD att förmedlingstjänsterna hade *utförts inom ramen för den verksamhet* som bedrivits i bilhandelsföretagen, varför provisionsinkomster *rätteligen* tillkom de av G.B. ägda bolagen, men sedan överförts till BIAB-bolaget. (Det sägs i referatet också att BIAB endast uppträdde som ombud för bilhandelsföretagen.)

Frågan om huruvida man "haft rätt till" inkomsten eller inte, vilket ofta visar sig genom att man *förfogat* över den, var också en viktig ledstjärna i Sipano II-målet (*RA 2004 ref. 1*; jfr minoriteten i Sipano I, *RA 1992 ref. 56*), *RA 2007 not. 161* och nu i det nyligen meddelade förhandsbeskedet av Skatterättsnämnden 2013-01-09 ([dnr 20-12/D](#)) ang. avstående från utdelning.

Avgörande är således, att det är något som den skattskyldige haft rätt till och tjänat in genom källan (eller ett tillfälligt förvärv), men sedan styrt (disponerat över) till någon annan. Avstås däremot från möjligheten till en inkomst, oavsett om det är för att man inte vill utföra ett uppdrag e.d. eller hellre låter någon annan göra det, har inkomsten inte förvärvats, om detta gjorts från början. Har ett uppdrag påbörjats, som man efter ett tag vill överlåta till någon annan, är den upplupna inkomsten ändå hemmahörande i den ursprungliga källan. Här blir resonemangen av koherensskäl ofta hämtade från civilrätten (hur fordringar uppkommer, överlåts, regleras etc).

En komplicerande omständighet i dagens samhälle är att personer inte är fasta, bundna till ett visst företag eller någon viss näringsverksamhet. En och samma fysiska person kan t.o.m. för egen del bedriva verksamhet genom både ett, två eller flera egenägda aktiebolag, olika anställningar m.m. och frågan kan då uppkomma i vilken egenskap som personen uppträder, för att bestämma rätt skattesubjekt. Här blir fullmaktsläran i civilrätten av stor betydelse. Låt oss säga att en person antingen kan uppträda i egenskap av sin egen fysiska person, såsom VD för A AB och VD för B AB. Utåt sett är det alltid han, den fysiske personen, men rättsligt kan han rättshandla för tre olika rättssubjekt, som också är tre olika skattesubjekt. Det är då viktigt att han klargör i vilken egenskap han uppträder, dvs. för vilket rätts-/skattesubjekt han rättshandlar.

Skulle man misstänka att förhållandena är andra än de som påstås är detta en utrednings- och bevisfråga (faktumfråga), måhända svår att utreda i det enskilda fallet, men inte nödvändigtvis en särskilt svår rättsfråga. Vidare finns läran om simulerade eller dissimulerade rättshandlingar och

bulvanskap att tillgå även här (se Lars Hjernert i Festschrift till Thornstedt 1983).

I princip har man valrätt att rättshandla för sig själv eller såsom företrädare för någon annan, om det täcks av behörigheten, men såsom i fallet med Conny N. eller G.B. ovan, var det med hänsyn till leasingbilen resp. kreditförmedlingen endast rimligt att anta att det var Conny N. som utverkade förmånen resp. G.B. som förmedlade krediten i bilföretagets bilhandelsverksamhet i samband med bilförsäljningen till kreditgivaren. I princip är detta dock bevisomständigheter till vilken källa förmånen/ersättningen hör - som i dessa fall på goda grunder bedömdes som uppenbara - men inte en ny rättsregel om skattesubjektivitet (vilket, såsom minoriteten i Traktormålet påpekade, inte hade gått att förena med legalitetsprincipen).

Den nu uppblussade debatten om beskattningen av private equity-fondernas förvaltare har, som jag förstår det, satt just frågan om rätt skattesubjekt i fokus. En vinstutdelning, som benämns "carried interest" och tillfaller det utlandsägda fondförvaltningsbolaget, för vidareutdelning till investerare/vinstandelslånggivare, som också arbetar för de svenska rådgivningsbolagen, allokeras av Skatteverket och, i en första dom, förvaltningsrätten, till rådgivningsbolaget och sedan som lön till dessa personer.

Efter att ha blivit ombedd att läsa materialet och ge mitt omdöme ställer jag mig följande frågor: Håller sig normtillämpningen inom legalitetsprincipens ram när man å ena sidan inte ifrågasätter de aktuella avtalen mellan de inblandade parterna, varför det inte föreligger några andra rättigheter och skyldigheter än de som är ostridiga i målen/ärendena, och å andra sidan ändå *först klassificerar* en viss ersättningstyp i inkomsthänseende (utan hänsyn till den som har rätt till ersättningen) och *sedan hänför den till ett subjekt* utan att någon (civilrättslig) rätt till ersättningen föreligger? Är denna innovativa metod, utan någon djupare inkomstskatterättslig förklaring, en ny sorts genomsyn, någon sorts rättsfallsbaserad analogi eller blandar man bara ihop rättsregelsidan med faktumsidan? Liksom många andra känner jag inte igen och förstår inte resonemangen. Normalt kan nämligen ett förvärv inte klassificeras i inkomstskattehänseende, utan att vi först vet vilket subjekt "som har rätt till inkomsten".

Eftersom fallen sannolikt ska vandra hela vägen till högsta instans ser jag fram emot att den klassiska inkomstskatterätten dammas av och tas i anspråk för frågans lösning (även Eberstein diskuterade f.ö. redan 1929 ränta på vinstandelslån och dess beskattning och mer ledning finns att tillgå i äldre doktrin, se vidare Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, 1995, kap 5, där jag försökt att redogöra för hur inkomstskattens fundamenta kommer till användning i de osäkra fallen). Det räcker inte (numera) med att bara hänvisa till *jura novit curia* (att "domstolen känner lagen"), utan de flesta vill nog också se och förstå hur avgörandet hänger ihop med lagen - och inte något annat - för att kunna lita på att så verkligen är fallet. Det är viktigt med en allsidig och djupgående argumentationsstruktur, vilken öppnar upp för en bättre förståelse och sannolikt en annan slutsats.



## **Anders Hultqvist**

Adjungerad professor i finansrätt vid Stockholms universitet.

Blendow Lexnova är en del av: [Blendow Group AB](#) | Humlegårdsgatan 14 | 114 46 Stockholm |  
Telefon: 08-579 366 00 | Fax: 08-667 97 60 | E-post: [info@blendow.se](mailto:info@blendow.se) | © 2009 Blendow Lexnova