

Center for Business Law vid Handelshögskolan i Stockholm

Kandidatuppsats i beskattningsrätt

Vårterminen 2018

Direkt eller indirekt bedriven verksamhet?

En skatterättslig studie om innebörden av termen verksam i betydande omfattning i 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. inkomstskattelagen.

Abstract: The purpose of the thesis is to contribute to the legal doctrine regarding who is active in a company according to Article 4(1.1) of Chapter 57 of the inkomstskattelagen (1999:1229) (Income Tax Act, IL). In order to analyze the question, a legal-judicial method was applied. One of the key findings was that a textual interpretation of Article 4(1.1) of Chapter 57 of the IL indicates that a person who has performed work in a company in the capacity of an employee in another company cannot be active in the client company due to said work. This finding is consistent with a structural interpretation, the lawmakers' intent of neutrality in the tax system and with the majority of the existing legal doctrine. However, several rulings from Swedish lower courts were found to be inconsistent with the textual interpretation. The conclusion, from weighting the arguments for the different interpretations and taking into account the constitutional tax principles of legality and of equal treatment, is that a person who has performed work in a company in the capacity of an employee in another company cannot be active in the client company due to said work according to Article 4(1.1) of Chapter 57 of the IL.

Key word: Taxation, carried interest, closely held company, 3:12-rules

Författare: Lucas Häggström (23632) & Johan Rudelius (23661)

Handledare: Richard Arvidsson

Innehållsförteckning

1. Inledning	1
1.1. Bakgrund	1
1.2. Syfte och frågeställning	4
1.3. Avgränsning	5
1.4. Metod och material	5
1.5. Disposition	8
2. Lagens ordalydelse och systematik	9
2.1. Objektiv analys av lagens ordalydelse	9
2.2. Analys av lagens systematik	13
2.2.1. Inledning	13
2.2.2. Leder lösningsalternativen till motsägelser eller överflöd? ...	13
2.2.3. Sakligt konsekvent system	14
3. Tolkning av lagen med hjälp av förarbetena	17
3.1. Referat av prop. 1989/90:110	17
3.2. Neutralitetssyftet	18
3.3. Vad är påtaglig betydelse för vinstgenereringen?	19
3.4. Exemplifieringar i propositionen av konkreta situationer	21
4. Indirekt bedriven verksamhet i rättspraxis	23
4.1. HFD 2013 ref. 11 I - ett svårtolkat fall	23
4.1.1. Referat	23
4.1.2. Analys	24
4.1.3. Åsikter inom doktrinen	26
4.2. Analys av praxis från underrätterna	28
4.2.1. Rättspraxis i tiden fram till HFD 2013 ref. 11 I	28
4.2.2. Rättspraxis efter fallet HFD 2013 ref. 11 I	29
4.3. Strider praxis mot skatterättsliga principer?	34
5. Sammanfattande resultat	36
Källförteckning	43
Bilaga	46

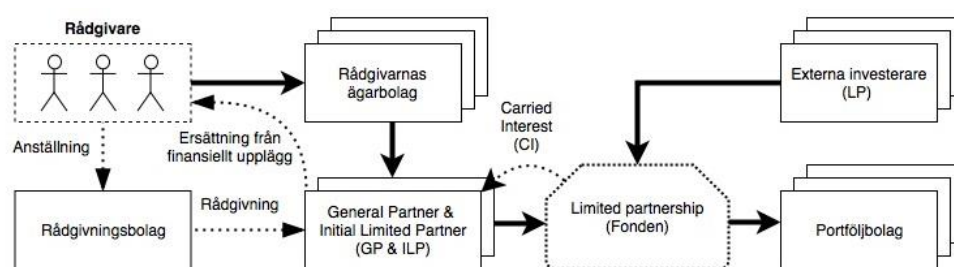
Förkortningar

CI	Carried Interest
EKMR	Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna
EKMR TP 1	Tilläggsprotokoll till konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna
FPL	Förvaltningsprocesslag (1971:291)
Gallerix	Gallerix International AB
GP	General partner
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
ILP	Initial limited partner
LP	Limited partner
PT	Prövningstillstånd
RF	Kungörelse (1974:152) om beslutad ny regeringsform
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SAOL	Svenska Akademiens ordlista
SN	Skattenytt
SO	Svensk ordbok
SRN	Skatterättsnämnden
SvSkT	Svensk Skattetidning
VD	Verkställande direktör

1. Inledning

1.1. Bakgrund

Den 27 april 2017 meddelade Kamarrätten i Stockholm 85 domar i mål gällande personer med anknytning till riskkapitalbolagen Altor, EQT, IK, Litorina, Nordic Capital, Segulah, och Triton.¹ Domarna var de senaste i en långdragen konflikt mellan riskkapitalisterna och Skatteverket som pågått sedan 2011. Rättsprocesserna var av stor betydelse för samtliga parter eftersom det var mycket stora summor pengar involverade. Det ökade skattekrav som riktades mot en enskild fysisk person var så högt som 1,78 miljarder kronor.² Majoriteten av målen rörde personer som arbetade som rådgivare inom rådgivningsbolagen och som hade anknytning till fonder inom dessa bolagssfärer. Ett centralt inslag var CI som kan beskrivas som en slags prestationsbaserad förvaltningsersättning som i regel utgått till fondernas förvaltningsdel, GP.³ Resultat i de aktuella fonderna fördelades symmetriskt i förhållande till investerat kapital upp till en förutbestämd avkastningsnivå.⁴ Vinster över den förutbestämda avkastningsnivån fördelades asymmetriskt, i regel med 80 procent till LP och 20 procent till GP trots att LP kunde ha skjutit till uppemot 99% av kapitalet.⁵ CI är benämningen på den asymmetriska överavkastning som tillfaller GP. Domarna som meddelades av



Figur 1: Förenklad bild av fondernas typstruktur

¹ Se bilaga 1.

² Bränström, Sara, *Jättelik skattesmäll för Björn Savén: 1,8 miljarder*, SvD Näringsliv, 2017-12-14, "https://www.svd.se/jattelik-skattesmall-for-bjorn-saven-18-miljarder", lydelse 2018-04-15.

³ I en del av fallen hade GP avtalat bort sin rätt till CI till ILP. Kamarrätten ansåg i dessa fall att GP och ILP bedrev samma eller likartad verksamhet enligt 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL, se Triton i bilaga 1.

⁴ T.ex. var avkastningsnivån 8 procent per år i fonderna EQT III-V år 2012, se Kamarrätten i Stockholm dom 2017-04-27 mål nr 4458-4464-16 och 5559-16.

⁵ Kamarrätten i Stockholm dom 2017-04-27 mål nr 4458-4464-16 och 5559-16.

Kammarrätten i Stockholm den 27 april 2017 benämns i denna uppsats som CI-domarna och målen som CI-målen.

Fonderna var baserade på ett limited partnership-avtal mellan GP, ILP och LP. GP skötte förvaltningen och fattade investeringsbesluten i fonderna. Rådgivarna var anställda i rådgivningsbolag som var avskilda från fondstrukturerna. Inom ramen för sina anställningar i rådgivningsbolagen utförde rådgivarna tjänster på uppdrag av GP. GP betalade marknadsmässig ersättning till rådgivningsbolagen för de utförda tjänsterna. Rådgivarna fick lön från rådgivningsbolagen samt erhöll del av CI. Rådgivarna fick del av CI genom att de direkt eller indirekt ägde andel i det bolag som tilldelats CI,⁶ eller genom särskilda finansiella upplägg,⁷ alternativt genom en kombination av dessa medel. Hur CI bör klassificeras prövades prejudiciellt i en tidigare tvist mellan riskkapitalisterna och Skatteverket. Skatteverket hävdade att rådgivarnas del av CI borde klassificeras som ersättning för rådgivarnas arbetsprestationer i rådgivningsbolaget. Kammarrätten i Stockholm konstaterade dock att utredningen inte gav stöd för det Skatteverket hävdade.⁸ I CI-målen hävdade Skatteverket återigen att CI borde klassificeras som ersättning för rådgivarnas arbetsprestationer, men med en annan infallsvinkel. Den nya infallsvinkeln var att Skatteverket yrkade på att rådgivarna skulle beskattas enligt de så kallade klyvningsreglerna i 57 kap. IL. Kammarrätten i Stockholm biföll Skatteverkets yrkande, vilket innebar att rådgivarna beskattas för sin del av CI enligt klyvningsreglerna.

Kammarrättens bedömning byggde på rättsfallet HFD 2013 ref. 11 I som avsåg två syskon och det fastighetsförvaltande bolaget X AB. Det ena syskonet, systemen, ägde samtliga andelar i det fastighetsförvaltande bolaget X AB, men utförde inget arbete för dess räkning förutom sedvanligt styrelsearbete. Det andra syskonet, brodern, skötte den löpande fastighetsförvaltningen i bolaget inklusive strategiska affärsbeslut och beslut

⁶ I en del av målen förekom ägande genom vinstandelsbevis. I dessa fall var 57 kap. IL tillämpligt till följd av att definitionen av andelar i 57 kap. 2 § 2 st. IL omfattar vinstandelsbevis, se Altor i bilaga 1.

⁷ I en del av målen tillgodoärknade sig rådgivarna CI genom så kallade participating loan agreement-avtal eller andra låneinstrument, se bland annat IK och NC i bilaga 1.

⁸ Se Kammarrätten i Stockholm dom 2013-12-19 i mål nr 8755-8764-12.

om investeringar. Broderns arbetsinsatser i bolaget hade uppskattningsvis uppgått till 200 timmar per år. Brodern utförde arbetet i egenskap av anställd i det av honom ägda bolaget Y AB. Marknadsmässig ersättning erlades till Y AB för broderns arbete. Brodern erhöll ett styrelsearvode eftersom han även var VD och styrelseledamot i X AB. I systemns ansökan om förhandsbesked hos SRN uppgavs det att broderns förtroendeuppdrag som VD och styrelseledamot vara en praktisk lösning. Förtroendeuppdragen underlättade broderns förvaltningsarbete, exempelvis genom att han därmed kunde betala fakturor och ingå avtal.

Utfallet i HFD 2013 ref. 11 I var att brodern ansågs verksam i betydande omfattning i X AB enligt 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL trots att han delvis hade utfört arbetet som konsult. Domen medförde bland annat att systemns andelar var kvalificerade. I HFD:s domskäl angavs att broderns arbetsinsatser skulle beaktas vid tillämpningen av 57 kap. 4 § IL ”även om han delvis har utfört arbetet som konsult genom sitt helägda bolag”.

Kammarrätten i Stockholm ansåg i CI-domarna att prejudikatet gav stöd för att arbete som utförts i ett fåmansföretag av en anställd i ett annat bolag ska beaktas vid tillämpningen av 57 kap. 4 § IL. Kammarrätten fann därför att rådgivarna var verksamma i betydande omfattning i GP-bolagen enligt 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL. Att rådgivarna var verksamma i fonderna baserades på arbetet som rådgivarna utförde via rådgivningsbolagen. Arbete i ett fåmansföretag via ett annat företag har beaktats av Kammarrätten i Stockholm och av Kammarrätten i Göteborg vid tillämpningen av 57 kap 4 § 1 st. 1 p. IL även innan HFD 2013 ref. 11 I meddelades.⁹

Trots HFD 2013 ref. 11 I förekommer delade meningar i doktrinen angående frågan om en person kan anses verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag till följd av arbete som utförts av en anställd i ett annat företag.¹⁰ Att rättsläget förefaller vara oklart följer även av att HFD den 12

⁹ Se Kammarrätten i Göteborg dom 2007-02-19 i mål nr 3627-05, Kammarrätten i Göteborg dom 2009-10-26 i mål nr 5858-08, Kammarrätten i Stockholm dom 2016-05-17 i mål nr 3355-15, Kammarrätten i Stockholm dom 2016-05-17 i mål nr 3356-15, och Kammarrätten i Stockholm dom 2016-05-17 i mål nr 3358-15.

¹⁰ Jfr. von Bahr, Stig, *Kammarrätten och riskkapitalisterna*, SN, 2017, s. 590-601, Lindén,

februari 2018 meddelade PT i denna fråga till en av CI-domarna.¹¹ Det förestående utfallet i HFD kan komma att resultera i omprövning av flera av CI-domarna.

1.2. Syfte och frågeställning

Syftet är att undersöka om bestämmelsen i 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL även är tillämplig på en indirekt bedriven verksamhet i ett fåmansföretag. Med indirekt bedriven verksamhet åsyftas arbete i ett fåmansföretag som utförs av en anställd i ett annat företag. Rättsfrågan för denna uppsats är densamma som HFD meddelat PT i. Rättsfrågan, som den formulerats av HFD, lyder enligt följande:

Kan en person anses verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag när denne är anställd i ett annat företag och inom ramen för denna anställning utför tjänster åt fåmansföretaget?¹²

Frågan handlar om huruvida en delägare i ett fåmansföretag kan anses verksam i betydande omfattning till följd av att delägaren är verksam indirekt i företaget. Det finns två lösningsalternativ på frågan:

- (I) Indirekt bedriven verksamhet kan beaktas vid tillämpning av 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL.
- (II) Indirekt bedriven verksamhet kan inte beaktas vid tillämpning av 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL.

Om lösningsalternativ (I) är korrekt medför det att delägarernas andelar är kvalificerade. Om lösningsalternativ (II) är korrekt medför det att delägarernas andelar inte är kvalificerade.

Sofie, *Verksam i betydande omfattning*. Examensarbete vid Stockholms universitet, Juridiska institutionen, 2015, Schander, Victor, *Fåmansföretagsreglerna och riskkapitalfonder*. Examensarbete vid Lunds universitet, Juridiska fakulteten, 2016, Tjernberg, Mats, *Riskkapitaldomarna – verksamhet i betydande omfattning, och i vilket företag?*, SvSkT, 2017, s. 352-366 och Ydstie, Alex, *Verksam i "annat fåmansföretag", vilket?*. Examensarbete vid Lunds universitet, Juridiska fakulteten, 2015.

¹¹ Det mål som fått prövningstillstånd är HFD mål nr 3936-3939-17 (Kammarrätten i Stockholm dom 2017-04-27 i mål nr 4458-4464-16 och 5559-16).

¹² Se meddelat PT i HFD mål nr 3936-3939-17 (Kammarrätten i Stockholm dom 2017-04-27 i mål nr 4458-4464-16 och 5559-16).

1.3. Avgränsning

Rättsfrågan, som den är formulerad av HFD, inrymmer även frågan om innebörden av termen betydande omfattning. I denna uppsats behandlas emellertid enbart vilket arbete som kan beaktas vid tillämpning av 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL. Distinktionen mellan arbete som varit av betydande omfattning och arbete som varit av icke betydande omfattning behandlas därmed inte.

1.4. Metod och material

Metoden som används för att besvara frågeställningen i uppsatsen är en rättsdogmatisk metod. Rättsdogmatikens minsta gemensamma nämnare består av en beskrivning, systematisering och analys av normer av samhällelig betydelse.¹³ En rättsdogmatisk metod utgör en metod för att lösa juridiska problem, främst genom att fastställa vilka faktiska omständigheter eller rättsfakta som motsvarar de rekvisit som medför att en rättsföljd inträffar.¹⁴ En rättsdogmatisk studie innebär att rättskällorna såsom lag, förarbeten, praxis och doktrin tolkas och att dessa tolkningar relateras till rättsliga principer.

En utgångspunkt för metoden är Peczeniks uppdelning av rättskällorna. Rättskällorna tillmäts olika dignitet, lag ska beaktas, förarbeten och rättspraxis bör beaktas och doktrinen får beaktas.¹⁵

Vid en objektiv lagtolkning förs argument utifrån lagens ordalydelse och systematik. Vad en lag har för innebörd enligt ordalydelsen bestäms i första hand utifrån termens legaldefinition. Om det inte finns en legaldefinition beaktas vad termen har för betydelse i andra juridiska sammanhang. Framträder inte en klar tolkning får det allmänna språkbruket avgörande betydelse.¹⁶ Gällande lagens systematik lyfter Hellner fram tre logiska

¹³ Olsen, Lena, *Rättsvetenskapliga perspektiv*, SvJT, 2004, s. 105–145, på s. 105–110.

¹⁴ Lehrberg beskriver detsamma som att precisera rekvisit med hjälp av rättskällorna för att därefter ta ställning i frågan med hjälp av ändamålsöverväganden, se Lehrberg, Bert, *Praktisk juridisk metod*, 10 uppl., Uppsala, Iusté, 2017, s. 44–48.

¹⁵ Peczenik, Aleksander, *Skatterättens föränderliga rättskälleprinciper*, SN, 1998, s. 536–540, på s. 537.

¹⁶ Se Ekelöf, Per Olof, Edelstam, Henrik, Heuman, Lars & Pauli, Mikael, *Rättegång* –

faktorer som bör beaktas vid systematisk lagtolkning. För det första bör en tolkning av lagen inte resultera i att motsägelser uppstår i förhållande till något annat lagstadgande. För det andra bör en tolkning av lagen inte resultera i att andra lagstadganden blir överflödiga. För det tredje bör en tolkning av lagen inte resultera i att regelsystemet blir sakligt inkonsekvent.¹⁷

Subjektiv lagtolkning innebär att lagen tolkas med hjälp av förarbetena.¹⁸ Förarbetena har i svensk rätt en, i förhållande till andra rättsordningar, stor betydelse. Det finns olika typer av förarbetsuttalanden. Det finns främst en skiljelinje mellan uttalanden om vilka ändamål som reglerna syftar till att uppfylla och uttalanden om hur reglerna kan tillämpas på konkreta situationer. Bergström anser att ändamål bör tillmätas större betydelse än uttalanden om konkreta situationer.¹⁹

På förvaltningsrättens område meddelar HFD domar som ska bidra till enhetlighet i rättstillämpningen. Det är främst domar från HFD som tillmäts prejudikatvärde.²⁰ Lodin m.fl. menar att prejudikat från HFD får ett värde som självständig rättskälla om domstolen tar ställning i en lagtolkningsfråga. Underrätterna bör av processekonomiska skäl följa prejudikat även om riktigheten av bedömning kan ifrågasättas.²¹ Däremot finns det en traditionell uppfattning att ett prejudikat aldrig är starkare än den motivering som ligger bakom bedömningen.²² Ekelöf och Edelstam påpekar att domstolarna bör väga olägenheten av otillfredsställande praxis mot olägenheten av att bryta mot praxis.²³

Första häftet, Stockholm, Wolters Kluwer, 2016, s. 88–89 och Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen och lagtolkning – några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet*, SN, 2013, s. 10–21, på s. 18.

¹⁷ Hellner, Jan, *Metodproblem i rättsvetenskapen - Studier i förmögenhetsrätt*, Stockholm, Jure, 2001, s. 201–202.

¹⁸ Se Lehrberg, 2017, s. 251–253.

¹⁹ Bergström, Sture, *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?*, SN, 2003, s. 2–13, på s. 3.

²⁰ Lehrberg, 2017, s. 176–177.

²¹ Lodin, Sven-Olof, Lindecrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer & Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt – en lärobok i skatterätt*, 16 uppl., Lund, Studentlitteratur, 2017, s. 736.

²² Se Lehrberg, 2017, s. 177–178.

²³ Ekelöf, Per Olof & Edelstam, Henrik, *Rättsmedlen*, 12 uppl., Uppsala, Iustus, 2008, s. 145.

Doktrinen ställning i det svenska rättssystemet går att beskriva på många sätt eftersom doktrinen fyller flera olika funktioner. En av dessa funktioner är att fungera som supplement till övriga rättskällor. Doktrinen i sig saknar dock auktoritativ betydelse, och kan därför bara tillmätas den vikt som följer av argumenten som förs för en viss tolkning av lag, förarbeten eller praxis.²⁴

En princip som bör beaktas vid en rättsdogmatisk studie är legalitetsprincipen. Enligt 1 kap. 1 § 3 st. RF ska all offentlig makt utövas under lagarna. 2 kap. 10 § 2 st. RF stadgar ett retroaktivitetsförbud vad gäller skatteuttag och 8 kap. 2 § 1 st. 2 p. RF stadgar ett lagkrav för föreskrifter som medför skyldigheter för enskilda och avser enskildas ekonomiska förhållanden. Sverige har inkorporerat EKMR och är därmed direkt tillämplig. Art. 1 EKMR TP 1 stadgar att äganderätten endast får inskränkas genom lag.

Hultqvist har skrivit om legalitetsprincipen och fyra aspekter som härleds ur principen, föreskriftskravet, analogiförbudet tillika restriktivitet vid extensiva tolkningar, retroaktivitetsförbudet och bestämdhetskravet.²⁵ Tjernberg ser en tydlig principiell trendförskjutning mot att legalitetsprincipen får allt större inverkan på rättstillämpningen.²⁶

Ytterligare en princip som bör beaktas är likabehandlingsprincipen. Principen framgår av 1 kap. 9 § RF och innebär att domstolar ska vara opartiska och beakta allas likhet inför lagen. Pålsson lyfter fram att både likhetsprincipen och legalitetsprincipen har samma rättsliga status men att det är sällsynt att likabehandlingsprincipen lyfts fram av domstolarna.²⁷ Vid tolkning av skattelagstiftningen bör utfallet relateras till likhetsprincipen likväl som legalitetsprincipen.

Det material som behandlas i denna uppsats valdes ut efter att en rättsfalls- och litteraturstudie hade gjorts. För att finna artiklar, rättsfall och

²⁴ Se Lehrberg, 2017, s. 209.

²⁵ Hultqvist, 2013, s. 15.

²⁶ Tjernberg, Mats, *Skatterättslig tolkning på inkomstbeskattnings område – lagen i sitt systematiska sammanhang och vid (uppenbara) felformuleringar*, SN, 2016, s. 167–184, på s. 170.

²⁷ Pålsson, Robert, *Princip eller regel? Legalitet och likabehandling i beskattningen*, SN, 2014, s. 554–570, på s. 569.

förhandsbesked användes databaserna InfoTorg Juridik, Zeteo och Karnov. För att finna uppsatser användes databaserna DiVA och Google Scholar. Samtliga domar från HFD angående 57 kap. 4 § IL lästes och refererades. De rättsfall som bedömdes vara relevanta för rättsfrågan valdes ut därefter. Domar från lägre instans och förhandsbesked från SRN lästes och refererades om de hade samband med frågeställningen. Därefter valdes relevanta avgöranden ut. På likartat vis har artiklar och uppsatser som hittats genom sökningar på termerna verksam i betydande omfattning och samma eller likartad verksamhet lästs och valts ut.

1.5. Disposition

Dispositionen i denna uppsats utgår från rättskällorna. Lehrberg framhåller att en disposition som utgår från rättskällorna är en traditionell disposition för uppsatser som behandlar gällande rätt.²⁸ Studie inleds i kapitel 2 där lagens ordalydelse och systematik analyseras. I kapitel 3 behandlas lagens förarbeten. De delar av förarbetena som bedömts vara av relevans för att besvara frågeställningen refereras i ett delkapitel varefter tre typer av förarbetsuttalanden behandlas i de tre efterföljande delkapitlen. I kapitel 4 refereras och analyseras den rättspraxis som har samband med rättsfrågan. Först analyseras HFD 2013 ref. 11 I varefter ett flertal domar från lägre instans analyseras. Ett sammanfattande resultat av undersökningen återfinns i kapitel 5. Avsikten med det sammanfattande resultatet är att knyta samman studien och besvara frågeställningen. Resultaten från de analyser som förts i uppsatsen sammanfattas varefter en konkluderande slutsats dras. Doktrinen som ansetts ha samband med rättsfrågan består endast av ett fåtal artiklar och examensarbeten. Till följd av att materialet är begränsat designeras ingen självständig del till doktrinen som Lehrberg förespråkar.²⁹ Argument från doktrinen behandlas istället i samband med analysen av övriga rättskällor.

²⁸ Lehrberg, 2017, s. 297.

²⁹ Jfr. Lehrberg, 2017, s. 297.

2. Lagens ordalydelse och systematik

2.1. Objektiv analys av lagens ordalydelse

Formuleringen verksam i betydande omfattning återfinns på flera ställen i 57 kap. 3-5 §§ IL. Däribland i den aktuella bestämmelsen i 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL som har följande lydelse:

Med kvalificerad andel avses andel i eller avseende ett fåmansföretag under förutsättning att

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

Frågan är om indirekt bedriven verksamhet kan beaktas vid bedömning av om någon är verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag. Med indirekt bedriven verksamhet åsyftas arbete i fåmansföretag som utförs av en anställd i ett annat företag. Syftet med analysen är att objektivt tolka innebörden av bestämmelsens ordalydelse. Mer specifikt, att objektivt tolka innebörden av lagtexten i vad den avser att en andelsägare eller närstående varit verksam i ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag.

För att tolka termen andelsägare i 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL jämförs den med legaldefinitionen av termen delägare i fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag i 56 kap. 6 § 1 st. IL. Definitionen är ”en fysisk person som, direkt eller indirekt, äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget”. Termen andelsägare i 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL torde därför åsyfta en fysisk person som, direkt eller indirekt, äger eller på liknande sätt innehar andelar i eller avseende ett fåmansföretag. Det finns en legaldefinition för termen närstående i 2 kap. 22 § IL. Definitionen omfattar bland annat make, förälder, mor- eller farförälder, syskon och avkomling. En slutsats som dras är att andelsägare och närstående är fysiska personer.

Termerna fåmansföretag och fåmanshandelsbolag är tydligt definierade i 56

kap. 2 § IL respektive 56 kap. 7 § IL. Det endast är aktiebolag, ekonomiska föreningar och handelsbolag som kan vara fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag. Associationsformerna kan tillsammans samlas under den bredare termen företag.

Termen verksam saknar legaldefinition i IL, likaså prepositionen i. Därför granskas först vad termen och prepositionen har för betydelser i det allmänna språkbruket, vartefter analysen snävas in genom att granska vad de har för betydelser i juridiska sammanhang.

Analysen av det allmänna språkbruket omfattar enbart de definitioner av orden verksam och i som passar i konstruktionen: (någon är) verksam i (något). Definitionen av ordet verksam i SAOL är ”verkande” och ”aktiv”. Definitionerna av orden verka och aktiv i SAOL är i sin tur ”vara verksam” och ”utföra arbete” respektive ”verksam” och ”driftig”. SAOL innehåller inte någon definition av prepositionen i.³⁰ I SO är definitionen av ordet verksam istället ”som arbetar”. I SO definieras prepositionen i som ”inom omfånget av”.³¹ I det allmänna språkbruket har konstruktionen verksam i innebörden: utföra arbete inom omfånget av, alternativt innebörden: som arbetar inom omfånget av.

Frågan blir vad som utgör omfånget av ett företag. Vad som omfattas av ett företag inom skatterätten bestäms på grundval av hur inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet allokeras mellan olika skattesubjekt. Den skatterättsliga avgränsningen av inkomstslaget näringsverksamhet regleras i 13 kap. 1 § 1 st. IL som lyder:

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

Definitionen av näringsverksamhet har en självständig komponent som avgränsar inkomstslaget från tjänst. Självständighetskravet reglerar på så vis

³⁰ Svenska Akademien, *Svenska Akademiens ordlista över svenska språket*, 14 uppl., Stockholm, Norstedt, 2015.

³¹ Malmgren, Sven-Göran (red.), *Svensk ordbok utgiven av Svenska Akademien*, Stockholm, Norstedt, 2009.

vilken yrkesmässig förvärvsverksamhet som är hänförlig till näringsverksamhet. För juridiska personer anses kravet i princip alltid uppfyllt. Hur bedömningen av om en uppdragstagares verksamhet bedrivs självständigt görs regleras i 13 kap. 1 § 2 st. IL som lyder:

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

Av detta följer att uppdragstagare, vars uppdrag går att likställa med ett anställningsförhållande, inte anses bedriva självständig verksamhet. En uppdragstagares verksamhet, om den bedrivs yrkesmässigt och självständigt, utgör däremot en egen näringsverksamhet. På samma vis kan inte heller en person under ett äkta anställningsförhållande anses bedriva självständig verksamhet i förhållande till arbetsgivaren. Den anställdes verksamhet torde istället hänföras till arbetsgivarens näringsverksamhet eftersom den bestrider beskattningskonsekvenserna för verksamhetens avkastning enligt 15 kap. 1 § IL. Den slutgiltiga frågan blir om en fysisk persons arbetsinsatser inom omfånget av en näringsverksamhet även kan vara inom omfånget av en annan näringsverksamhet. Svaret på detta torde vara nej eftersom arbetsinsatsernas avkastning annars skulle beskattas två gånger inom bolagssektorn.

Den ovanstående analysen av lagens ordalydelse talar sammanfattningsvis för att innebörden av att en fysisk person är verksam i ett företag är att personen utför arbete inom omfånget av företagets näringsverksamhet. Tillika talar den för att en fysisk person inte kan anses verksam indirekt i ett företag vid tillämpning av 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL eftersom en fysisk persons arbetsinsatser endast kan vara inom omfånget av en näringsverksamhet.

Termen verksam i förekommer även i 51 kap. 4 § IL. I kapitlet regleras beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet vid avyttring av andelar i svenska handelsbolag. Den mening i 51 kap. 4 § IL där termen verksam i förekommer lyder:

I andra fall än då tillkommande ersättning beräknas på grundval av

handelsbolagets resultat eller omsättning eller liknande för det nämnda räkenskapsåret gäller detta dock bara om överlåtaren eller någon närstående till honom, direkt eller indirekt, varit verksam i handelsbolaget efter avyttringen och det inte är uppenbart att verksamheten saknat betydelse för storleken av ersättningen.

Termen verksam i används på ett sätt som liknar det i 57 kap IL. För det första rör bestämmelsen också verksamhet hänförlig till en fysisk person. För det andra förekommer ett rekvisit som är närbesläktat med rekvisitet betydande omfattning. En skillnad är däremot att det uttryckligen anges att både direkt och indirekt bedriven verksamhet i företaget ska beaktas. Bestämmelsen härstammar från lag (1992:1643) om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall. I förarbetena till lagen skrivs i författningskommentaren till 2 § att med tillägget indirekt åsyftas verksamhet som bedrivs ”t.ex. genom ett aktiebolag”.³² Samma slutsats bör även kunna dras utan att se till förarbetet. Formuleringen direkt eller indirekt förekommer på många ställen i IL för att uttrycka förbindelser där det finns mellanliggande företag.³³ Eftersom denna bestämmelse är så lik den i 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL torde det inte heller finnas något som, enligt en objektiv tolkning, motiverar att termen verksam skulle ha en annan innebörd där. Att formuleringen direkt eller indirekt förekommer tillsammans med termen verksam i en så lik kontext torde tala för att indirekt bedriven verksamhet inte, eftersom motsatsen inte anges, inryms i innebörden av termen verksam i 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL.

I sin artikel i SN från 2017 skriver von Bahr att ordalydelsen i 57 kap. 4 § IL innebär att endast arbetsinsatser i egna eller närståendes fåmansföretag ska beaktas vid tillämpning av 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL. Det är samma slutsats som för den ovanstående analysen. Eftersom von Bahr inte beskriver sitt tillvägagångssätt är det däremot svårt att tillmäta detta någon vikt i analysen.

³² Prop. 1992/93:151 om beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall, s. 21.

³³ Angående detta påstående, se t.ex. 3 kap 7 § IL eller 11 kap 45 § 1 st. IL.

2.2. Analys av lagens systematik

2.2.1. Inledning

Den systematiska tolkningen utförs genom att beakta de tre logiska faktorer som Hellner skrivit om.³⁴ Analysen utförs på grundval av de lösningsalternativ som togs upp i delkapitel 1.2. Lösningsalternativen (I) var att indirekt bedriven verksamhet beaktas och (II) att indirekt bedriven verksamhet inte beaktas vid tillämpning av 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL. Med indirekt bedriven verksamhet åsyftas arbete i ett fåmansföretag som utförs av en anställd i ett annat företag.

2.2.2. Leder lösningsalternativen till motsägelser eller överflöd?

Den första faktorn är att en tolkning av lagen inte bör resultera i att motsägelser uppstår i förhållande till något annat lagstadgande. Det finns ingen bestämmelse som stadgar att en delägare endast kan vara verksam i ett företag. Det finns ingen bestämmelse som förhindrar att en delägars arbete som anställd i ett företag kan medföra att delägaren är verksam i flera företag vid tillämpning av 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL. Inget av lösningsalternativen resulterar därför i en motsägelse i förhållande till andra lagregler.

Den andra faktorn är att en tolkning av lagen inte bör resultera i att andra lagstadganden blir överflödiga. Om lösningsalternativ (I), att indirekt bedriven verksamhet inte beaktas, provas uppstår inga systemfel. Termen samma eller likartad verksamhet i bestämmelsen fyller fortfarande sin funktion. Angående resten av klyvningsreglerna kan konstateras att beräkningen av gränsbeloppet fortfarande går att göra. I övriga kapitel i IL är det inte heller något lagstadgande som blir överflödigt.

Om lösningsalternativ (II), att indirekt bedriven verksamhet kan beaktas, provas uppstår två frågor gällande systematiken. Den första frågan är om ett systemfel uppstår eftersom en delägars andelar kan vara kvalificerade på två grunder. Först på grund av att delägaren är verksam i ett annat fåmansföretag

³⁴ Se Hellner, 2001, s. 201–202.

eller fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet. För det andra på grund av att delägaren är verksam i betydande omfattning till följd av att delägaren är indirekt verksam i fåmansföretaget via bolaget som bedriver samma eller likartad verksamhet. Att flera regler är tillämpliga på samma situation innebär att det kan uppstå regelkonkurrens. Emellertid leder tillämpningen av reglerna till samma resultat i dessa situationer. Att dessa två bestämmelserna till viss del kommer att överlappa utgör därför inget systemfel.

Den andra frågan är om ett systemfel uppstår till följd av att beräkningen av det lönebaserade utrymmet inte är möjlig att göra för andelar som är kvalificerade på grund av att delägaren är indirekt verksam i företaget. Storleken på det lönebaserade utrymmet grundas på löneunderlaget enligt 57 kap. 16 § IL. Enligt 57 kap. 17–18 §§ IL beräknas löneunderlaget på grundval av den ersättning företaget har betalat ut och som hos mottagaren tas upp i inkomstslaget tjänst. 57 kap. 19 § IL stadgar att en delägare måste erhålla en viss storlek av den ersättning som avses i 17 § för att få beräkna det lönebaserade utrymmet. En delägare som enbart är indirekt verksam får inte någon ersättning från företaget som tas upp i inkomstslaget tjänst. Därför påverkas inte heller det lönebaserade utrymmet av delägarens verksamhet. Resultatet blir att den ersättning som delägaren beskattar i inkomstslaget tjänst inte beaktas vid beräkningen av gränsbeloppet, trots att personen träffas av klyvningsreglerna. Bestämmelserna i 57 kap. 16–18 §§ IL blir därmed överflödiga. Lösningalternativet resulterar därför i ett systemfel. Även Tjernberg påpekar att den givna situationen resulterar i ett systemfel.³⁵

2.2.3. Sakligt konsekvent system

Hellners tredje och sista faktor är att en tolkning av lagen inte bör resultera i att regelsystemet blir sakligt inkonsekvent. För att skattesystemet i IL ska vara sakligt konsekvent bör liknande frågor hanteras enligt samma logiker. Enligt följande analys medför lösningalternativ (I), att indirekt bedriven verksamhet kan beaktas, att det uppstår logiska inkonsekvenser i det

³⁵ Se Tjernberg, 2017, s. 362–363.

skattesystemet.

Den största inkonsekvensen gäller förhållandet mellan vem som är verksam i ett företag och vad som omfattas av ett företags verksamhet. Vad som omfattas av ett företags verksamhet inom skatterätten baseras på grundval av hur inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet allokeras mellan olika skattesubjekt. Enligt 15 kap. 1 § IL är det arbetsgivarens näringsverksamhet som bestrider beskattningskonsekvenserna för ersättning som en anställds verksamhet genererar i företaget. Verksamhet som bedrivs av en person under ett anställningsförhållande torde därför hänföras till arbetsgivarens näringsverksamhet. Samma verksamhet kan sedan inte hänföras till en annan näringsverksamhet eftersom verksamhetens avkastning annars skulle beskattas två gånger inom bolagssektorn.

Om ersättningen för den anställdes arbete inte är marknadsmässig finns det regler som upprätthåller systematiken genom att justera vilka inkomster som är hänförliga till vilket skattesubjekt. Det finns främst regler om uttagsbeskattning i 22 kap. IL och regler om felprissättning i internationella situationer i 14 kap. 19–20 §§ IL.³⁶

Genom vissa upplägg kan en hel eller en del av en verksamhet överföras utan hinder av 22 kap. IL och 14 kap. 19–20 §§ IL. Utan särskild reglering skulle detta innebära att reglerna i 57 kap. IL kunde kringgå genom att verksamhet i ett fåmansföretag överförs till ett annat fåmansföretag. Ponera att ett gemensamt ägarsamband förekommer mellan två fåmansföretag, men att delägarna endast är verksamma i betydande omfattning i ett av bolagen. Exempelvis skulle vinstmedel kunna överföras mellan bolagen och delas ut utanför tillämpningsområdet av 57 kap. IL. I sådana situationer framgår det av RÅ 2010 ref. 11 I-V, de så kallade trädadomarna, och HFD 2012 ref. 67 II att företagen anses bedriva samma eller likartad verksamhet. Därmed kan verksamheten i båda bolagen beaktas vid tillämpning av 57 kap. 4 § IL.

IL är konsekvent vad gäller att inkomster och utgifter ska hänföras till rätt skattesubjekt. IL är även konsekvent vad gäller att verksamhet ska hänföras

³⁶ Se Sipano II fallet, RÅ 2004 ref. 1, för uttagsbeskattningens skattemässiga konsekvenser.

till rätt näringsverksamhet. Ponera vad lösningsalternativ (I), att indirekt bedriven verksamhet kan beaktas, skulle innebära för konsekvenser. Det skulle innebära att en person kan anses verksam i ett fåmansföretag genom indirekt bedriven verksamhet trots att personens verksamhet inte är del av företagets verksamhet. Istället är personens verksamhet en del av arbetsgivarens verksamhet som bestrider beskattningsekvenserna av den förnämnda verksamhetens inkomster och utgifter. Systemfelet utgörs av diskrepansen att en person kan anses verksam i en verksamhet dit personens verksamhet inte är hänförlig. När lösningsalternativ (II), att indirekt bedriven verksamhet inte kan beaktas, prövas uppstår inte denna diskrepans.

3. Tolkning av lagen med hjälp av förarbetena

3.1. Referat av prop. 1989/90:110

Termen verksam i betydande omfattning infördes i samband med 1990–91 års skattereform. Propositionen till skattereformen behandlade termen i två omgångar. Först i samband med diskussionen om syftet med klyvningsreglerna, därefter i specialmotiveringen.

Det konstaterades i propositionen att spänningarna i skattesystemet har resulterat i en omfattande skatteplanering, samt att de gällande reglerna inte på ett effektivt sätt förhindrade skatteplaneringen. Vidare anfördes att det rådde enighet om att det krävdes särskilda regler för att motverka att högbeskattade förvärvsinkomster omvandlades till lågbeskattade kapitalinkomster. Likformighetsskäl, vad som idag skulle benämnas som neutralitetsskäl, motiverade införandet av klyvningsreglerna. Inkomster upp till en genomsnittlig riskjusterad kapitalavkastning, det så kallade gränsbeloppet, skulle beskattas som kapitalinkomst medan överskjutande del skulle beskattas som löneinkomst. Eftersom den schabloniserade typ av bedömning som föreslogs skulle träffa alla företag, rekommenderades vissa avgränsningar. En avgränsning var att delägaren måste vara verksam i bolaget i den omfattning som krävs för att dennes arbetsinsats ska ha en påtaglig betydelse för vinstgenereringen.³⁷

Vidare anfördes att avsikten aldrig var att utformningen av gränsbeloppet ska medföra att all avkastning utöver gränsbeloppet ska vara hänförlig till delägarens arbetsinkomster. Det anfördes också att det är viktigt att komma ihåg syftet med klyvningsreglerna. Det är avkastningen från delägarens och närståendes arbetsinsatser som ska träffas av reglerna. Därför borde det inte komma ifråga att undanta kunskapsföretag såsom konsultbolag från klyvningsreglerna. Däremot borde en liten verksamhet som bedrivs i en av företaget ägd fastighet undantas från klyvningsreglerna för att inte träffa

³⁷ Angående detta stycke, se prop. 1989/90:110 om reformerad inkomst- och företagsbeskattning, s. 467–468.

avkastningen hänförlig till värdestegringen på fastigheten.³⁸

När termen verksam i betydande omfattning behandlades i specialmotiveringen skrev departementschefen att "[e]n person [alltid ska] anses verksam i betydande omfattning i ett företag om hans arbetsinsatser har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget".³⁹ Till den grupp av personer som ansågs vara verksamma i betydande omfattning hänfördes företagsledare och högre befattningshavare. I mindre företag även arbetsledare och i vissa fall andra anställda. Att arbetsledare och ibland andra anställda kan anses verksamma i betydande omfattning bör beaktas, särskilt om delägarna kan anses bedriva en gemensam verksamhet skrevs det. Normalt styrelsearbete ansågs dock inte medföra att en styrelseledamot är verksam i betydande omfattning.⁴⁰

3.2. Neutralitetssyftet

Den första typen av uttalanden som framgår av propositionen är vad lagen har för syfte. Syftet med att klyvningsreglerna infördes var att skattesystemet skulle vara neutralt. Neutralitet innebär i detta sammanhang att en person som arbetar i ett bolag hen äger inte ska beskattas helt annorlunda jämfört med en person som arbetar i ett bolag hen inte äger. Om en person kontrollerar bolaget hen äger och arbetar i uppstår inte något tvåpartsförhållande mellan personen och arbetsgivaren. Det medför att personen kan välja om företagets vinst ska tas ut i form av lön eller utdelning. Klyvningsreglerna som numera återfinns i 57 kap. IL infördes för att personer som kan välja om företagets vinst tas ut som lön eller utdelning ska beskattas som om de inte hade den valmöjligheten. Det vill säga att skattesystemet ska vara neutralt i det hänseendet. Neutralitet i skattesystemet består av två sidor. Den ena sidan är att arbetsinkomster inte ska beskattas som kapitalinkomst. Den andra sidan att kapitalinkomst inte ska beskattas som tjänsteinkomst.

Om indirekt bedriven verksamhet beaktas vid tillämpningen av 57 kap. 4 § 1

³⁸ Angående detta stycke, se prop. 1989/90:110, s. 468–469.

³⁹ Prop. 1989/90:110, s. 703.

⁴⁰ Angående detta stycke, se prop. 1989/90:110, s. 703.

st. 1 p. IL uppfylls inte neutralitetssyftet, kapitalinkomster kan komma att beskattas som tjänsteinkomster. Ponera att en delägare är verksam indirekt i sitt ägda fåmansföretag. Alla inkomster som är hänförliga till delägarinsatser kommer att hänföras till arbetsgivarens näringsverksamhet. Till delägarinsatserna hänförs enbart inkomster hänförliga till det investerade kapitalet. Förutsättningen för allokeringen av inkomsterna är att marknadsmässig ersättning utgår från fåmansföretaget till arbetsgivaren för delägarinsatser. Av det ovanstående följer att delägaren inte har möjlighet att välja om vinst hänförlig till sina arbetsinsatser ska tas ut i form av lön eller utdelning. Delägaren är del av ett tvåpartsförhållande med sin arbetsgivare och kommer beskattas i inkomstlagen för tjänst för den lön hen erhåller för sina arbetsinsatser. Beskattas delägaren enligt klyvningsreglerna för kapitalvinst på andelarna i fåmansföretaget kan de komma att beskattas som tjänsteinkomster.

Von Bahr är av samma åsikt, att hänsyn inte bör tas till indirekt bedriven verksamhet vid tillämpning av 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL. Någon omvandling av arbetsinkomster förekommer endast om tjänster tillhandahålls företaget till underpris.⁴¹ Lindén instämmer i sitt examensarbete från 2015. Om marknadsmässig ersättning åtgått för arbetet anser författaren att en syftestolkning inte kan motivera att indirekt bedriven verksamhet beaktas vid tillämpning av 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL.⁴² Schander argumenterar för en annan åsikt i sitt examensarbete från 2016. Författaren lyfter förvisso fram att en sådan tillämpning kan tyckas olycklig enligt en syftestolkning, men att den är korrekt eftersom lagstiftaren ”valt en schabloniserad lagstiftning”.⁴³

3.3. Vad är påtaglig betydelse för vinstgenereringen?

Den andra typen av uttalanden som framgår av propositionen är hur bedömningen av vem som är verksam i betydande omfattning bör gå till. Ett uttalande är att delägare vars arbetsinsatser haft påtaglig betydelse för vinstgenereringen i företaget kan anses verksamma i betydande omfattning i

⁴¹ Von Bahr, 2017, s. 594.

⁴² Lindén, 2015, s. 54.

⁴³ Schander, 2016, s. 51.

företaget. Det finns inte något uttalande om att andra personer än de som haft påtaglig betydelse för vinstgenereringen kan vara verksamma i betydande omfattning. Bedömningen ger en bra indikation på att det finns inkomster i företaget hänförliga till delägarernas arbetsinsatser. I de fall en delägarers arbetsinsatser har påtaglig betydelse för vinstgenereringen i ett fåmansföretag finns det således neutralitetsskäl till att delägaren ska beskattas enligt klyvningsreglerna.

Att avgöra om en person är verksam i betydande omfattning kan vara svårt. Det går att ifrågasätta om andra delägare än de som är anställda eller har förtroendeuppdrag kan påverka vinstgenereringen i ett företag. En första delfråga som bör ställas är vad termen vinstgenerering innebär. Med beaktande av neutralitetssyftet bör vinst betyda företagets resultat innan skatt och lön/arvode till delägaren. Det är nämligen denna vinst som är avgörande för delägarernas val mellan att ta ut företagets resultat i form av lön eller utdelning. Hädanefter är det detta resultat som avses med ordet vinst om inget annat anges.

Är ersättningen för delägarernas arbetsinsatser, från det egna fåmansföretaget till delägarernas arbetsgivare, marknadsmässig kan delägaren inte påverka vinsten genom att öka sina arbetsinsatser. Med marknadsmässig ersättning avses den ersättning som krävas för att anlita en oberoende person som utföra ett likvärdigt arbete. Om en anställd, vars arbetsinsatser medför vinst för arbetsgivaren, byts mot en uppdragstagare hade skillnaden mellan den anställdes lön och uppdragstagarens ersättning motsvarat den vinst som var hänförlig till den anställdes arbetsinsatser.

Slutsatsen blir att en delägare som är indirekt verksam i sitt fåmansföretag inte har en påtaglig betydelse för vinstgenereringen, förutsatt att en marknadsmässig ersättning utgått för arbetet. Av den anledningen talar bedömningen påtaglig betydelse för vinstgenereringen för lösningsalternativ (II), att indirekt bedriven verksamhet inte kan beaktas.

Även Tjernberg skriver om att bedömningen av vem som är verksam i betydande omfattning kan göras genom bedömningen påtaglig betydelse för

vinstgenereringen i företaget.⁴⁴ De argument som behandlats i denna uppsats angående bedömningen påtaglig betydelse för vinstgenereringen överensstämmer till stor del med Tjernbergs argumentation. Tjernberg konstaterar att en tillämpning av bedömningen skulle medföra att personer, som utför arbete i egenskap av anställd i ett bolag och erhåller en marknadsmässig ersättning för arbetet, inte skulle vara verksamma i betydande omfattning.⁴⁵ Någon diskussion kring vad vinstgenerering enligt förarbetena avser förs dock inte av Tjernberg även om slutsatsen i fråga är densamma som dras i denna uppsats.

3.4. Exemplifieringar i propositionen av konkreta situationer

Den tredje typen av uttalanden som framgår av propositionen är hur reglerna kan tillämpas på konkreta situationer. Efter att bedömningen påtaglig betydelse för vinstgenereringen beskrivits i propositionen lyfter departementschefen fram ett antal exempel på grupper som i regel är verksamma i betydande omfattning i ett företag. De exempel som tas upp är grupper som antingen är anställda eller har ett förtroendeuppdrag i företaget. Uttalandet tycks framförallt behandla distinktionen mellan arbete som varit av betydande omfattning och arbete som varit av icke betydande omfattning behandlas därmed inte. Annorlunda uttryckt, vilka delägare som har en påtaglig betydelse för vinstgenereringen respektive vilka delägare som inte har det. Någon slutsats angående om andra personer än de som är anställda eller innehar ett förtroendeuppdrag bör ej göras med stöd av uttalandena om konkreta situationer som återfinns i propositionen.

Angående uttalandena om konkreta situationer har Tjernberg gjort en annan tolkning. Tjernberg föreslår följande:

Skrivningen innehåller både termen ”anställd” och termen ”i företag” med, enligt min egen mening, innebörden att det ska finnas

⁴⁴ Tjernberg, 2017, s. 365.

⁴⁵ Tjernberg, 2017, s. 364.

en koppling mellan subjekten.⁴⁶

Vid analysen av förarbetena som gjorts inom ramen för denna uppsats har termerna inte ansetts utgöra något stöd för vilket typ av arbete som kan medföra att en delägare är verksam i företaget. Exempelen och ordvalen i förarbetena skulle kunna tyda på att det måste finnas en rättslig koppling mellan delägaren och företaget utöver äganderelationen. Oavsett bör förarbetena inte tillmätas någon vikt i detta avseende eftersom exemplen inte motiverats. Dessutom har det inte uttalats att exemplen är uttömmande.

⁴⁶ Tjernberg, 2017, s. 362.

4. Indirekt bedriven verksamhet i rättspraxis

4.1. HFD 2013 ref. 11 I - ett svårtolkat fall

4.1.1. Referat

Förutsättningarna i HFD 2013 ref. 11 I var att två syskon bedrev fastighetsförvaltning i bolaget X AB. Det ena syskonet, systemen, ägde inledningsvis samtliga andelar i X AB, men utförde inget arbete för dess räkning bortsett från sedvanligt styrelsearbete. Det andra syskonet, brodern, skötte i sin tur huvuddelen av den löpande fastighetsförvaltningen i bolaget inklusive strategiska affärsbeslut och beslut om investeringar. Uppskattningsvis hade broderns arbetsinsatser i bolaget uppgått till cirka 200 timmar per år. För arbetet hade marknadsmässig ersättning utgått till det av honom ägda Y AB där han varit verksam som förvaltare av fastigheter och i den egenskapen utfört arbetet i X AB. Brodern var samtidigt anställd som VD i X AB och ingick i dess styrelse, varför han också erhållit ett styrelsearvode. Dessa uppdrag uppgavs i systemens ansökan om förhandsbesked hos SRN vara en praktisk lösning för att underlätta för brodern att utföra sitt förvaltningsuppdrag, t.ex. för att kunna betala fakturor och ingå avtal.

Till att börja med konstaterar HFD att den praxis som finns gällande kapitalförvaltande företag inte utan vidare kan tillämpas på fastighetsförvaltande bolag. Vad gäller just företag som investerat kapital i fastigheter framhåller HFD att de arbetsinsatser som krävs för att bedriva fastighetsförvaltning är av annat slag och omfattning i förhållande till andra kapitalförvaltande bolag. Att vinsten i fastighetsförvaltande bolag till stor del härrör från värdeutvecklingen på fastigheterna medför inte att det arbete som skett i bolaget inte ska beaktas.

Vid bedömningen av om broderns arbetsinsatser var av den omfattning och kvalitet som krävs för att han kan anses vara verksam i betydande omfattning uttalar HFD att "[h]ans arbetsinsatser ska beaktas vid tillämpningen av 57 kap. 4 § IL även om han delvis har utfört arbetet som konsult genom sitt helägda bolag." Omfattningen av broderns arbete i X AB var avsevärt större

än de 2,5 timmars arbete som delägaren i RÅ 2007 ref. 15 hade utfört. För att avgöra om broderns arbete kunde bedömas som att han varit verksam i betydande omfattning uttalar sig HFD på följande sätt:

När det gäller arbetets betydelse för verksamheten i X AB kan konstateras att B under den tidsperiod som ska beaktas enligt bestämmelserna i 57 kap. 4 § IL har varit VD och styrelseledamot i bolaget. Han har ansvarat för strategiska affärsbeslut och beslut om investeringar samt skött allt administrativt arbete i fastighetsförvaltningen.

Slutsatsen som HFD drar är att brodern hade varit verksam i betydande omfattning i X AB. Det innebär att HFD beaktade broderns arbetsinsatser trots att brodern delvis utförde arbetet som konsult.

4.1.2. Analys

I skälen för avgörandet formulerar HFD att "[broderns] arbetsinsatser ska beaktas vid tillämpningen av 57 kap. 4 § IL även om han delvis har utfört arbetet som konsult genom sitt helägda bolag". Att broderns arbetsinsatser skulle beaktas vid tillämpningen av 57 kap. 4 § IL torde innebära att HFD funnit brodern verksam och därmed även att sagda arbetsinsatser inryms i termen verksam. HFD erkänner även att arbetet delvis utförts indirekt. Vad som kan begränsa betydelsen av det sagda är att brodern även var VD och styrelseledamot i fåmansföretaget. De arbetsinsatser som HFD funnit inryms i termen verksam har således utförts till en del direkt och till en del indirekt. Det går inte att uttyda från HFD:s formulering om domstolen gör skillnad mellan delar av arbetet som bedrivits direkt respektive indirekt. På grund av den tvetydiga formuleringen torde det därför endast gå att dra slutsatsen att HFD anser att termen verksam inrymmer verksamhet som delvis bedrivs indirekt.

För att förstå rättsfallet bättre bör bakgrunden till varför HFD prövade frågan beaktas. HFD hade i början av 2000-talet meddelat ett flertal domar gällande om företagsledare i värdepappersförvaltande bolag bör bedömas vara

verksamma i betydande omfattning eller inte.⁴⁷ Praxis blev enhetlig. Företagsledarna var inte verksamma i betydande omfattning om det inte hade skett något arbete i företagen som kunde medföra att någon var verksam i betydande omfattning. I RÅ 2007 ref. 15 slog HFD fast att inte heller företagsledaren som arbetade två och en halv timme per år i ett fastighetsförvaltande bolag var verksam i betydande omfattning.

Efter 2007 års rättsfall var det oklart om en företagsledare i ett fastighetsförvaltande företag kunde vara verksam i betydande omfattning eller inte. Oklarheten gällde om den praxis som fanns angående aktieförvaltande bolag skulle tillämpas även på fastighetsförvaltande bolag. Därefter kom rättsfallen HFD 2013 ref. 11 I & II som båda behandlar frågan om företagsledare i fastighetsförvaltande bolag som arbetar deltid kan vara verksamma i betydande omfattning. HFD kommer i båda fallen fram till att den praxis som gäller aktieförvaltande bolag inte utan vidare kan tillämpas på fastighetsförvaltande bolag. Istället fann domstolen att arbete i 200 timmar per år respektive åtta till tolv timmar per vecka som företagsledare är av den omfattning som krävs för att företagsledaren kan anses vara verksam i betydande omfattning. Av kontexten och det tidsmässiga sammanhanget framgår att huvudfrågan i 2013 ref. 11 I var om en företagsledare som arbetar ca 200 timmar per år i ett fastighetsförvaltande bolag är verksam i betydande omfattning eller inte.

Sammanfattningsvis blir slutsatsen att rättsfallet dels ger visst stöd för att termen verksam inrymmer verksamhet som delvis bedrivs indirekt. Dels för att en delägare som varken är anställd eller har ett förtroendeuppdrag i företaget kan vara verksam i betydande omfattning. Rättsfallet behandlar till synes en annan fråga än den som behandlas i denna uppsats och bör därmed tillmätas ett begränsat prejudikatvärde angående den aktuella rättsfrågan. Det innebär dock inte att praxis talar mot att indirekt bedriven verksamhet kan beaktas vid tillämpningen av 57 kap. 4 § IL.

⁴⁷ Se t.ex. RÅ 2004 ref. 61, RÅ 2004 not. 125 och RÅ 2004 not. 162.

4.1.3. Åsikter inom doktrinen

Ydstie påstår i sitt examensarbete från 2015 att HFD 2013 ref. 11 I medfört ytterligare osäkerhet i frågan om indirekt bedriven verksamhet kan beaktas vid tillämpning av 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL. Ydstie menar att HFD varit för otydliga i sitt resonemang. Den del av domen som Ydstie tycker är bristfällig är formuleringen att ”hans arbetsinsatser ska beaktas [...] även om han delvis har utfört arbetet som konsult genom sitt helägda bolag”.⁴⁸ Anledningen uppges vara att det inte preciserats ytterligare i domslutet vilka arbetsinsatser som delvis utförts i konsultbolaget respektive i X AB.⁴⁹ Det är i princip samma resonemang som fördes i analysen i delkapitel 4.1.2. Med andra ord är det oklart om HFD i sin bedömning delat upp arbetet efter vad som utförts direkt respektive indirekt.

Tjernberg, som varit Ydsties handledare, delar bedömning att HFD inte tillämpat principen genomsyn eller av annan anledning underkänt broderns bolag som rätt inkomsttagare. Tjernberg föreslår att domstolen gjort tolkningen att 57 kap. 4 § IL kan tillämpas på det vis som gjordes enligt lagrummets ordalydelse. Tjernberg menar att det i så fall inte spelar någon roll om fördelningen mellan kapital och teknik i varje fall är rättvisande eller inte. Däremot förhåller sig Tjernberg kritisk till målets prejudikatvärde. Först på grund av bristande tydlighet och motivering. För det andra på grund av bristande överensstämmelse med systematiken i regelsystemet. Bland annat nämner Tjernberg att domskälen kan tolkas på flera olika sätt, att det är oklart vad HFD menar med att brodern delvis utfört arbete som konsult via sitt helägda bolag, att det inte preciserats ytterligare i domslutet vilka arbetsinsatser som delvis utförts i respektive bolag, samt att det inte preciserats vilket arbete som skapar kvalifikationen.⁵⁰

Ydstie redogör även för tre möjliga tolkningar av hur HFD:s resonerat gällande formuleringen, ingen av dessa tolkningar är dock den som gjorts i CI-domarna. Ydstie går inte in på vilken av dessa tolkningen som det är mest

⁴⁸ HFD 2013 ref. 11 I.

⁴⁹ Ydstie, 2015, s. 55.

⁵⁰ Tjernberg, 2017, s. 360–361.

sannolikt att HFD gjort. Istället sammanfattas resonemanget med att domens tvetydighet föranleder att den inte bör ha något större prejudikatvärde.⁵¹

För det första lyfter Ydstie fram att det kan tolkas som att HFD försökt utvidga tillämpningsområdet för 57 kap. 4 § IL genom att uttrycka att det är tillräckligt att delvis utföra arbetsinsatserna i det uppdragsgivande bolaget för att tillämpa 57 kap. 4 § IL på arbetsinsatserna. Om så är fallet menar Ydstie att detta skett i strid med legalitetsprincipen eftersom termen delvis inte förekommer i bestämmelsen och eftersom en domstol inte kan påföra ett skattesubjekt skattskyldighet om det inte klart framgår av bestämmelsen.⁵²

För det andra att ”domstolens användning av termen delvis överhuvudtaget inte har någon betydelse utan att den snarare följde med i motiveringen utan någon särskild baktanke”.⁵³

För det tredje att HFD hänfört arbetsinsatser till brodern personligen utifrån principen om verklig innebörd eftersom brodern varit VD och styrelseledamot samt haft ansvar för strategiska beslut och investeringar. Om så är fallet påpekar Ydstie att det förmodligen saknar betydelse att bedöma det arbete som genomfördes via broderns egna bolag eftersom 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL redan tillämpats på dennes personliga arbetsinsatser. Ydstie påpekar dock att domstolen varit tolerant när det gäller att hänföra uppdragstagares arbetsinsatser till bolaget förutom då arbetsinsatserna varit av personlig natur.⁵⁴ Denna tolkning torde vara mindre sannolik. Dels eftersom domstolen inte uttryckligen anger detta. Dels eftersom domstolen uttryckligen erkänner att broderns arbete som beaktats delvis utförts som konsult.

Gällande HFD 2013 ref. 11 I påstår von Bahr att ”närstående och närståendes bolag i princip ses som en enhet vid tillämpning av 57 kap. 4 § IL” och framhåller att det därför inte var överraskande att broderns arbetsinsatser skulle beaktas oavsett om de tillhandahållits direkt eller indirekt till X AB.⁵⁵ Däremot anser von Bahr att domen inte ger stöd för att arbetsinsatser hos en

⁵¹ Ydstie, 2015, s. 55–57.

⁵² Ydstie, 2015, s. 56.

⁵³ Ydstie, 2015, s. 56.

⁵⁴ Ydstie, 2015, s. 57.

⁵⁵ Von Bahr, 2017, s. 594.

främmande arbetsgivare ska beaktas vid bedömning av om verksamhetskravet är uppfyllt.⁵⁶

De författare inom doktrinen som analyserat tillämpningen av verksamhetskravet i HFD 2013 ref. 11 I anser sammanfattningsvis att avgörandet inte ger stöd för att indirekt bedriven verksamhet kan beaktas. Ydstie ifrågasätter målets prejudikatvärde och redogör för hur avgörandet kan tolkas på olika sätt.⁵⁷ Tjernberg ifrågasätter också målets prejudikatvärde, dels eftersom domskälen saknar tydlighet och motivering.⁵⁸ Von Bahr ifrågasätter inte domstolens avgörande men anser dock att domen inte ger stöd för att indirekt bedriven verksamhet kan beaktas.⁵⁹

4.2. Analys av praxis från underrätterna

4.2.1. Rättspraxis i tiden fram till HFD 2013 ref. 11 I

I praxis från underrätterna har en delägars arbete som anställd i ett företag beaktats i flera bolag vid tillämpning av 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL. Det äldsta målet där detta skett är Gallerix-fallet.⁶⁰ Målet gällde en delägare i Gallerix som via sin egen konsultbyrå utförde konsultarbete åt Gallerix. Med anledning av det antal arbetstimmar som lagts ned på uppdraget ansåg kammarrätten att delägaren var verksam i betydande omfattning i Gallerix. Det faktum att arbetet formellt sett hade utförts som konsult förändrade inte bedömningen.

Ett annat mål i kammarrätten behandlade frågan om delägarna till revisionsbyrån SET AB skulle anses verksamma i betydande omfattning i företaget. SET AB uppträdde utåt mot kunderna, skötte faktureringen och slöt avtalen med kunderna för att därefter fördela arbetet till aktiebolag som ägdes av revisorerna. Revisorerna ägde även SET AB. I målet fann kammarrätten att delägarna, som i egenskap av anställda i sina egna bolag utfört arbetet som

⁵⁶ Von Bahr, 2017, s. 594–595.

⁵⁷ Se Ydstie, 2015, s. 55–58.

⁵⁸ Se Tjernberg, 2017, s. 361.

⁵⁹ Se von Bahr, 2017, s. 594–595.

⁶⁰ Kammarrätten i Göteborg dom 2007-02-19 i mål nr 3627–05.

beställts av SET AB, skulle anses verksam i betydande omfattning i SET AB.⁶¹ Ett förbehåll bör dock göras eftersom domskälen även kan tolkas som att domstolen fränkänner företagsstrukturen sin legitimitet. Det vill säga att delägarna skatterättsligt sett de facto kan ha ansetts vara anställda i SET AB och att deras arbete utförts i den egenskapen.

De två rättsfallen som redogjorts för ovan innehåller inte någon utförlig motivering till varför indirekt bedriven verksamhet beaktats vid tillämpning av 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL. En förklaring till domskälen i Gallerix kan vara att delägaren i fråga inte var verksam i betydande omfattning i företaget, oavsett om delägarens arbete som konsult beaktades eller inte. En förklaring gällande rättsfallet om SET AB är att det finns en alternativ tolkning av rättsfallet. Eftersom domstolen inte motiverat sina ställningstaganden i den aktuella rättsfrågan, och eftersom det finns alternativa tolkningar av rättsfallen, är det svårt att dra några slutsatser angående hur rättsfrågan bör lösas.

4.2.2. Rättspraxis efter fallet HFD 2013 ref. 11 I

Från SRN har det kommit två förhandsbesked som är av betydelse för den aktuella rättsfrågan. I det ena förhandsbeskedet gjordes bedömningen att det inte uppställs något krav på anställning för att en person ska vara verksam i betydande omfattning i ett företag.⁶² Beslutet undanröjdes av HFD eftersom sökanden inte visat skäl för att få ett förhandsbesked.⁶³ Det andra förhandsbeskedet meddelades strax efter att domen i HFD 2013 ref. 11 I hade meddelats. Motiveringar liknande den SRN skrev i detta förhandsbesked återkommer i fler rättsfall där samma slutsats i rättsfrågan dras. SRN motiverade sin ståndpunkt på följande sätt:

Bestämmelserna i 57 kap. 4 § första stycket är främst inriktade på delägare i fåmansföretag som utför arbete i det direkt eller indirekt ägda företaget. Något krav på anställning i det företag där arbetet utförs ställs inte upp. Lagrummets ordalydelse kan inte heller sägas

⁶¹ Kammarrätten i Göteborg dom 2009-10-26 i mål nr 5858-08.

⁶² SRN förhandsbesked 2017-04-26 (dnr 11-16/D).

⁶³ HFD dom 2017-12-01 i mål nr 2435-17.

utesluta att en delägars arbete i ett företag, vars omfattning ska bedömas, utförs av delägaren i egenskap av anställd i ett annat företag. Denna slutsats vinner också stöd av praxis där hänsyn togs till en närståendes arbetsinsats som anställd i ett annat företag än det där arbetet utfördes (jfr HFD 2013 ref. 11 I).⁶⁴

Tre domar meddelade av Kammarrätten i Stockholm 2016 behandlade en fråga gällande IT-konsulterna som utformat plattformen som företaget Klarna beställt från företaget Teknikerl. IT-konsulterna arbetade i företaget Teknikerl. Frågan som prövades var om IT-konsulterna skulle anses verksamma i betydande omfattning i Klarna eller inte. Kammarrätten hänvisade till HFD 2013 ref. 11 I och anförde att det saknar betydelse i vilken egenskap som IT-konsulterna hade utfört arbetet med plattformen. Deras arbete som konsulter i Teknikerl beaktades därför vid bedömningen av om de varit verksamma i betydande omfattning i Klarna. Kammarrätten fann att IT-konsulterna hade varit verksamma i betydande omfattning i Klarna.⁶⁵ I CI-domarna anförts samma motivering för ställningstagandet i rättsfrågan.

Rättsfallen som har kommit efter 2013 ref. 11 I, det vill säga de två förhandsbeskeden från SRN,⁶⁶ Klarnafallen⁶⁷ och CI-domarna, har alla hänvisat till 2013 ref. 11 I för att konstatera att det inte krävs anställning i företaget för att delägars arbetsinsatser ska beaktas vid bedömningen. Att det inte krävs anställning är dock ingenting nytt från 2013 ref. 11 I. I praxis har det aldrig ställts upp något krav på att delägaren ska ta ut ersättning för sitt arbete i företaget för att hans arbetsinsatser ska beaktas vid bedömningen. Civilrättsligt är delägaren i detta fall inte anställd i bolaget eftersom ersättning för arbetet ej utgår. Att dra någon slutsats om huruvida indirekt bedriven verksamhet kan beaktas vid tillämpningen av att det inte ställs upp något krav på anställning är däremot tveksamt. Att analysen av 2013 ref. 11 I inte ger

⁶⁴ SRN förhandsbesked 2013-11-05 (dnr 15-13/D).

⁶⁵ Angående detta stycke, se Kammarrätten i Stockholm dom 2016-05-17 i mål nr 3355-15, Kammarrätten i Stockholm dom 2016-05-17 i mål nr 3356-15 och Kammarrätten i Stockholm dom 2016-05-17 i mål nr 3358-15.

⁶⁶ SRN förhandsbesked 2013-11-05 (dnr 15-13/D) och SRN förhandsbesked 2017-04-26 (dnr 11-16/D).

⁶⁷ Kammarrätten i Stockholm dom 2016-05-17 i mål nr 3355-15, Kammarrätten i Stockholm dom 2016-05-17 i mål nr 3356-15 och Kammarrätten i Stockholm dom 2016-05-17 i mål nr 3358-15.

stöd för den slutsats som dragits i underrätterna medför sammanfattningsvis att argumentationen brister.

Ett annat resonemang som förts av underrätterna är att delägarnas arbetsinsatser har haft påtaglig betydelse för vinstgenereringen trots att delägarna varit indirekt verksamma. Vinsttermen betyder inte företagets resultat innan skatt. Tidigare har argumenterats för att vinsttermen avser företagets resultat innan skatt och löner/arvoden till delägare. Argumentationen i CI-domarna får utgöra exempel på resonemanget från underrätterna. Domstolen ifrågasatte inte att marknadsmässig ersättning hade lämnats för det arbete rådgivarna utfört. Rådgivarnas arbete ansågs ändå ha haft påtaglig betydelse för vinstgenereringen. Innebörden av kammarrättens resonemang är att de tillmätt vinsttermen en annan betydelse än vad som tidigare tillämpats i praxis. Resultatet innan skatt och löner/arvoden till delägare påverkas inte av indirekt bedriven verksamhet om marknadsmässig ersättning utgått till uppdragstagarens arbetsgivare. Av den anledningen var det inte den vanliga bedömningen påtaglig betydelse för vinstgenereringen som ställdes upp av kammarrätten. Istället ställdes frågan om delägarnas arbetsinsatser hade varit en förutsättning för att GP-bolagen kunde ta betalt för sina tjänster, det vill säga för att GP-bolagen kunde erhålla sitt fasta förvaltararvode och CI. Det krav som i realiteten användes var ett omsättningskrav och inte ett vinstkrav. Delägarnas arbetsinsatser hade varit en förutsättning för GP-bolagens inkomster och det är detta argument som kammarrätten anförde som grund för bedömningen att delägarna varit verksamma i betydande omfattning i GP-bolagen.

För att tydliggöra hur kammarrätten har resonerat kan en jämförelse med ett varuproducerande bolag utgöra exempel. En delägare av en butik som säljer skor arbetar i ett företag som producerar skor. Enligt kammarrättens resonemang skulle delägaren vara verksam i företaget som driver butiken om butiken köpte sina skor från det företag där delägaren är anställd. På samma sätt som i CI-domarna skulle delägarens arbetsinsatser inte kunna påverka vinstgenereringen i företaget som driver butiken eftersom skorna köps till marknadspris. Om butiken köper in skor av samma kvalitet från ett annat bolag hade vinsten som uppstått i butiken inte förändrats. Butiken behöver

köpa in skor från något företag. Att det är just delägaren som har producerat skorna kan ses som att hens arbetsinsatser varit en förutsättning för att butiken har skor att sälja. Med andra ord har delägarens arbetsinsatser i det skoproducerande företaget varit en förutsättning för att skoförsäljande bolaget har inkomster.

Varken i lagtexten, i praxis eller i förarbeten finns det dock något stöd för att en delägare är verksam i betydande omfattning till följd av att hens arbetsinsatser har varit en förutsättning för att företaget ska ha intäkter. Att det är fråga om ett omsättningskrav istället för ett vinstkrav diskuteras inte i domarna. Avsaknaden av motivering till varför vinsttermen förändras och att kammarrätten benämner det som att delägarna har haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen väcker frågan om kammarrätten har resonerat kring vad det tillämpade vinstkravet de facto innebär. Det bör dock tilläggas att förutsättningarna i CI-domarna är speciella. Kammarrätten gör bedömningen att GP-bolagens rätt till CI inte utgör ersättning för det förvaltningsarbete som utförts i GP-bolagen. Bedömningen medför att det blir svårt att förklara vad som gett upphov till vinsten i GP-bolagen, eftersom kammarrätten inte ifrågasätter om ersättningen som lämnats till rådgivningsföretagen varit marknadsmässig.

I vissa av CI-domarna beskattas anställda i rådgivningsbolaget i inkomstslaget tjänst för den del av kapitalvinsten från GP-bolagen som är hänförliga till CI och i andra fall anses de verksamma i betydande omfattning i GP-bolagen. Fonderna bestod av två delar, en förvaltande del och en rådgivande del. Av den bevisvärdering som gjordes drogs slutsatsen att vinsten inte var hänförlig till den förvaltande delen, att marknadsmässig ersättning betalades för den rådgivande delen samtidigt som det fanns vinst kvar. Om det var till följd av denna ovisshet bevisbördan för att vinsten inte var hänförlig till delägarnas arbetsinsatser lades på delägarna hade en motivering angående varför varit önskvärd.

I Klarnafallen⁶⁸ var resonemanget aningen annorlunda. Domstolen kom i de

⁶⁸ Kammarrätten i Stockholm dom 2016-05-17 i mål nr 3355-15, Kammarrätten i Stockholm dom 2016-05-17 i mål nr 3356-15 samt Kammarrätten i Stockholm dom 2016-05-17 i mål nr 3358-15.

fallen fram till att IT-teknikerna varit verksamma i betydande omfattning i Klarna till följd av att den plattform de utvecklat representerade ett stort värde i företaget. Vad denna bedömning innebär är att försäljningen av en tjänst, att producera en tillgång, medför att de personer som producerar tillgången anses verksamma i det köpande bolaget. Förutsättningarna kan liknas med ett entreprenadföretag som åtar sig att uppföra en byggnad åt ett annat företag. Till följd av att den färdiga byggnaden skulle motsvara ett stort värde i den beställande företaget medför det att delägarna som varit med och byggt anses verksamma i betydande omfattning i det uppdragsgivande företaget.

Praxis från underrätterna innehåller inte några argument eller motiveringar till varför reglerna tillämpas på det sätt som görs, bortsett från hänvisningen till HFD 2013 ref. 11 I. Trots det är underrättspraxis enhetlig angående rättsfrågan. En person som utför en tjänst för ett uppdragsgivande företag i egenskap av anställd hos det uppdragstagande bolaget anses verksam i det uppdragsgivande företaget. Resonemanget som förs i domskälen innehåller ingen begränsning till vilken typ av affärsmässiga förbindelser det måste vara fråga om för att delägarens arbete ska beaktas. I de fall bedömningen gjorts hittills har det varit fråga om tjänsteföretag och kravet på att vara verksam i betydande omfattning har varit att arbetsinsatserna haft påtaglig betydelse för värdet på företagets tillgångar alternativt för företagets omsättning.

Tjernberg har analyserat bedömningen av rekvisitet ”stor betydelse för vinstgenereringen” i CI-domarna. Tjernberg betonar att ”domstolen inte ifrågasatt uppgifterna om att fåmansföretagen betalat ett marknadsmässigt pris för rådgivningsföretagens tjänster”,⁶⁹ vilket enligt domstolen inte gjort rådgivarnas arbete mindre betydelsefullt. Vidare lyfter Tjernberg fram att det ifrågasatts hur styrelsen i dessa fåmansföretag, där rådgivarna inte ingått, självständigt hade fattat besluten avseende fondförvaltningen eller hur VD och ledning hade bedrivit den löpande verksamheten i portföljbolagen. Till följd av det som anförts ovan i stycket påstår Tjernberg att kammarrättens resonemang delvis haft logiska brister. Istället för resultatet i fåmansföretagen menar Tjernberg att det varit intäkterna som varit beroende av

⁶⁹ Tjernberg, 2017, s. 365.

rådgivningsinsatserna eftersom fåmansföretaget också bestridit kostnader för dessa. Tjernberg påstår även att det är motsägande hur kammarrätten har bedömt den fakturerade ersättningen för arbetsinsatserna som marknadsmässig trots att även CI, som inte fakturerats, räknats som ersättning för dessa insatser.⁷⁰

Den ena slutsatsen som kan dras är att domskälen i CI-domarna, och övrig praxis från underrätterna, är bristfällig och att motiveringen angående rättsfrågan inte ger någon vägledning. Däremot är ett av syftena med att HFD meddelar prejudicerande domar att rättstillämpningen ska bli enhetlig. Gällande den aktuella rättsfrågan är underrättspraxis i nuläget enhetlig. Enhetligheten leder till den andra slutsatsen att underrättspraxis talar för att en person kan anses verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag när denne är anställd i ett annat företag och inom ramen för denna anställning utför tjänster åt fåmansföretaget.

4.3. Strider praxis mot skatterättsliga principer?

Den del av legalitetsprincipen som är av relevans för tolkningsfrågan i denna uppsats är analogiförbudet. Analogiförbudet är en förlängning av föreskriftskravet. Domstolen inte ska tillämpa en regel som medför en ökad skattebörda för en enskild om det inte finns stöd i lag. Av den anledningen bör domstolen inte heller göra analogitolkningar som medför en ökad skattebörda. Det finns inte heller någon tydlig gräns mellan vad som utgör en analogi och vad som enbart utgör en extensiv tolkning av stadgandet. Av den anledningen bör domstolen även inta en försiktig ställning i förhållande till extensiva tolkningar.

Att göra tolkningen att en person är verksam i ett företag om denne är anställd i ett annat företag och inom ramen för denna anställning utför tjänster åt fåmansföretaget innebär åtminstone en extensiv tolkning av 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL. Med beaktande av den lexikaliska tolkningen som gjorts i denna uppsats innebär tolkningen snarare en analogi. Det finns ett flertal prejudikat som gäller frågan om hur en situation som inte ryms inom ordalydelsen kan

⁷⁰ Tjernberg, 2017, s. 365.

hanteras. I samtliga fall dömer HFD enligt ordalydelsen och överlämnar till lagstiftaren att ändra i lagen om situationen bör omfattas av 57 kap. IL. Exempel som kan ges är RÅ 2001 ref. 5 I & II samt HFD 2017 ref. 1.

Vad gäller likabehandlingsprincipen uppstår problem, främst gällande hur 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. skulle tillämpas på affärsförbindelser som inte är renodlade tjänster om HFD drar samma slutsats som Kammarrätten i Stockholm gjorde i CI-domarna. PT-frågan gäller om en person som är anställd i ett bolag som tillhandahåller tjänster är verksam i bolaget som köper tjänsterna. När det inte gäller renodlade tjänster blir tolkningen längre från ordalydelsen. Ett exempel kan vara om ett fåmansföretag köper in en entreprenad och en delägare är verksam i produktionen inom ramen för en anställning i entreprenadföretaget. Exemplet leder längre från ordalydelsen än de konsultfall som har varit föremål för prövning i underrätterna. Utvidgningen till att tillämpa samma resonemang som i CI-domarna på företag som inte tillhandahåller renodlade tjänster leder till en än mer långtgående tolkning som medför att legalitetsprincipens analogiförbud överträds.

Slutsatsen som kan dras är att praxis från underrätterna som behandlat den aktuella rättsfrågan medför betänkligheter angående förenligheten med legalitets- och likabehandlingsprincipen. De skatterättsliga principerna talar för att en person inte kan anses verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag när denne är anställd i ett annat företag och inom ramen för denna anställning utför tjänster åt fåmansföretaget. I de fall de situationer som varit föremål för domstolsprövning i underrätterna bör omfattas av 57 kap. IL bör det föranledas av att lagstiftaren ändrar i lagen och inte genom att domstolarna gör analogier eller extensiva tolkningar av skattelag.

5. Sammanfattande resultat

Syftet är att undersöka om bestämmelsen i 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. även är tillämplig på en indirekt bedriven verksamhet i ett fåmansföretag. Ett flertal domar från kammarrätterna föranledde att HFD meddelade PT i följande rättsfråga:

Kan en person anses verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag när denne är anställd i ett annat företag och inom ramen för denna anställning utför tjänster åt fåmansföretaget?⁷¹

Det är denna rättsfråga som behandlas i denna uppsats. Frågan handlar om huruvida en delägare i ett fåmansföretag kan anses verksam i betydande omfattning på grund av indirekt bedriven verksamhet i fåmansföretaget. Med indirekt bedriven verksamhet åsyftas arbete i ett fåmansföretag som utförs av en anställd i ett annat företag. Analysen baseras på att det finns två lösningsalternativ:

- (I) Indirekt bedriven verksamhet kan beaktas vid tillämpning av 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL.
- (II) Indirekt bedriven verksamhet kan inte beaktas vid tillämpning av 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL.

Tabell 1 visar ett sammanfattande resultat av analysen. I det följande kommer alla led i tabellen att förklaras. Därefter kommer samtliga argument vägas mot varandra för att dra en konkluderande slutsats. Till sist diskuteras hur HFD möjligen kommer att lösa rättsfrågan i den kommande domen i mål nr 3936-3939-17.

Det första som analyserades var lagens ordalydelse. Utgångspunkten för analysen var termernas eventuella legaldefinitioner. De luckor som uppstod fylldes därefter i. Först genom att granska lagens ordalydelse med utgångspunkt i det allmänna språkbruket. Därefter genom att granska lagens ordalydelse med utgångspunkt i andra juridiska sammanhang. Analysen av det allmänna språkbruket resulterade i en slutsats angående betydelsen av att

⁷¹ Se meddelat PT i HFD mål nr 3936-3939-17 (Kammarrätten i Stockholm dom 2017-04-27 i mål nr 4458-4464-16 och 5559-16).

Tabell 1 Sammanfattande resultat av undersökningen

Sammanfattande resultat		Talar för lösningsalternativ:
Lag	Ordalydelsen	(II)
	Motsägelser	*
	Överflöd	(II)
	Konsekvent system	(II)
Förarbeten	Neutralitet	(II)
	Vinstgenerering	(II)
	Konkreta situationer	*
Praxis	HFD 2013 ref. 11 I	*
	Underrätterna	(I)
Principer	Legalitetsprincipen	(II)
	Likabehandlingsprincipen	(II)
Doktrin	von Bahr	(II)
	Lindén	(II)
	Schander	(I)
	Tjernberg	(II)
	Ydstie	(II)
* Talar varken för lösningsalternativ (I) eller (II)		

vara verksam i ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag. Betydelsen var: att utföra arbete inom omfånget av företagets näringsverksamhet. En ytterligare slutsats var att ett arbete enbart kan vara inom omfånget av ett företags näringsverksamhet. Analysen talade därför för lösningsalternativ (II), att indirekt bedriven verksamhet inte kan beaktas. När lagens ordalydelse analyserades med utgångspunkt i andra juridiska sammanhang gjordes en jämförelse mellan 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. och 51 kap. 4 § IL. I det sistnämnda lagrummet förekommer termen ”verksam i” i en kontext lik den i 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL. En skillnad är att det uttryckligen anges att både direkt och indirekt bedriven verksamhet ska beaktas enligt 51 kap. 4 § IL. Att formuleringen direkt eller indirekt förekommer tillsammans med termen ”verksam i” i en lik kontext bedömdes tala för att indirekt bedriven verksamhet inte inryms i innebörden av termen ”verksam i” i 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL. Därför anses analysen tala för lösningsalternativ (II), att indirekt

bedriven verksamhet inte kan beaktas.

Lagens systematik analyserades genom att studera hur lösningsalternativen förhöll sig till Hellners tre logiska faktorer.⁷² Den första faktorn var om något av lösningsalternativen medförde att det uppstod motsägelser i förhållande till något annat lagstadgande. Oavsett vilket av lösningsalternativen som prövades återfanns inga motsägelser. Den andra faktorn var om något av lösningsalternativen medförde att någon annan bestämmelse blev överflödig. Prövningen av lösningsalternativ (I), att indirekt bedriven verksamhet kan beaktas, medförde att det lönebaserade utrymmet enligt 57 kap. 16-18 §§ IL inte kan beaktas. Det finns ett lönekrav i 57 kap. 19 § 1 st. 2 p. som måste vara uppfyllt för att det lönebaserade utrymmet ska beaktas. Delägare som är verksamma indirekt kan inte uppfylla lönekravet. Den tredje faktorn var om något lösningsalternativ medförde att skattesystemet blev sakligt inkonsekvent. Lösningsalternativ (I), att indirekt bedriven verksamhet kan beaktas, bedömdes medförda att skattesystemet blir sakligt inkonsekvent. En person skulle kunna anses verksam i ett fåmansföretag genom indirekt bedriven verksamhet, trots att inkomster hänförliga till personens verksamhet inte hänförs till företagets näringsverksamhet enligt 15 kap. 1 § IL. Personens verksamhet skulle istället vara hänförlig arbetsgivarens näringsverksamhet som bestrider beskattningsekvenserna av verksamhetens inkomster och utgifter. Systemfelet utgörs av diskrepansen att en delägare kan anses verksam i ett fåmansföretag utan att delägarers verksamhet är en del av fåmansföretagets näringsverksamhet. Sammanfattningsvis bedömdes lagens systematik tala för lösningsalternativ (II), att indirekt bedriven verksamhet inte kan beaktas.

Lagen tolkades även med hjälp av förarbetena. Det var tre typer av förarbetsuttalanden som studerades. Den första typen av förarbetsuttalanden som beaktades var uttalandet om syftet med lagen. Enligt förarbetena var det likformighetsskäl eller neutralitetsskäl som det benämns i denna uppsats som var skälet till att lagen infördes. För delägare som är indirekt verksam i fåmansföretaget medför lösningsalternativ (I) att delägaren beskattas för lön

⁷² Se Hellner, 2001, s. 201–202.

från sin arbetsgivare i inkomstslaget tjänst samtidigt som utdelning från fåmansföretaget till viss del också kan komma att beskattas i inkomstslaget tjänst. Neutralitetssyftet uppfylls därmed inte. Istället blir det fråga om en extrabeskattning i förhållande till att arbeta i ett företag som inte levererar tjänster till fåmansföretaget.

Den andra typen av förarbetsuttalanden som beaktades var uttalandet om att delägare vars arbetsinsatser har påtaglig betydelse för vinstgenereringen är verksamma i betydande omfattning i fåmansföretaget. Med beaktande av neutralitetssyftet konstaterades att termen vinst i förarbetena betyder företagets resultat innan skatt samt löner och arvoden till delägare för utfört arbete. I de fall en marknadsmässig ersättning erläggs för delägarrens arbete som indirekt verksam finns det ingen vinst kvar i fåmansföretaget som är hänförlig till delägarrens arbetsinsatser. Bedömningen påtaglig betydelse för vinstgenereringen talar således för lösningsalternativ (II), att indirekt bedriven verksamhet inte kan beaktas.

Den tredje typen av förarbetsuttalanden som beaktades var hur reglerna kan tillämpas på konkreta situationer.. I propositionen ges ett antal exempel på grupper av delägare som är verksamma i betydande omfattning i fåmansföretaget. De exempel som tas upp är delägare som antingen är anställda i bolaget eller har ett förtroendeuppdrag i företaget. Något uttalande om att exemplen är uttömmande finns inte och någon motivering till valet av exempel ges. Dessutom följer kontexten att exemplen som ges behandlar frågan om vilka delägare som är verksamma i betydande omfattning och vilka som är verksamma i icke betydande omfattning. Denna typ av uttalanden anses inte tala för något av lösningsalternativen.

I rättspraxis är HFD 2013 ref. 11 I det enda prejudikatet som har behandlat den aktuella rättsfrågan. Förutsättningarna i prejudikatet var att en delägarrens närstående var VD, styrelseledamot och utförde arbete i fåmansföretaget i egenskap av anställd i ett annat företag. HFD fann att den närståendes arbete kunde beaktas trots att arbetet delvis utförts i egenskap av konsult. Vad som åsyftades med delvis förklarades inte. Anledningen till att HFD prövade målen HFD 2013 ref. 11 I & II antogs vara det oklara rättsläget efter RÅ 2007

ref. 15 och RÅ 2007 not. 37. Det var oklart hur praxis gällande värdepappersförvaltande företag kunde tillämpas på fastighetsförvaltande bolag. I denna fråga är domskälen i både HFD 2013 ref. 11 I & II utförliga. HFD 2013 ref. 11 I & II bör tillmätas prejudikatvärde gällande distinktionen mellan delägare som är verksamma i betydande omfattning och delägare som är verksamma i icke betydande omfattning i fastighetsförvaltande företag. Angående om indirekt bedriven verksamhet kan beaktas vid tillämpning av 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL ger prejudikatet dock föga vägledning.

Den praxis från underrätterna som analyserades var två förhandsbesked från SRN⁷³ och ett antal domar från kammarrätterna som i denna uppsats gavs namnen Gallerix-fallet,⁷⁴ SET AB,⁷⁵ Klarnafallen⁷⁶ och CI-domarna.⁷⁷ Samtlig underrättspraxis beaktar delägare som har varit verksamma indirekt. Att underrättspraxis är enhetlig talar för lösningsalternativ (I), att indirekt bedriven verksamhet beaktas. Motiveringarna i domskälen i framförallt Klarnafallen och CI-domarna analyserades utförligt och logiska brister i bevisvärderingen och den ekonomiska teorin påpekades.

Praxis från underrätterna är problematisk i förhållande till legalitets- och likabehandlingsprincipen. I förhållande till den analys av ordalydelsen som gjordes i denna uppsats utgör underrätternas tolkning en laganalogi, eller i vart fall en extensiv tolkning. Om samma resonemang som förts i underrätterna tillämpas på andra typer av tjänsteproducerande företag leder resultatet längre från lagens ordalydelse. Det är en utvidgning av tillämpningsområdet jämfört med tidigare praxis från HFD. För att leva upp till legalitetsprincipens krav bör underrätterna inte ha tolkat lagens ordalydelse extensivt. Utvidgningen bör i sin tur, om utvidgningen är eftersträvensvärd, ske lagstiftningsvägen. HFD har tidigare dömt enligt

⁷³ SRN förhandsbesked 2013-11-05 (dnr 15-13/D) och SRN förhandsbesked 2017-04-26 (dnr 11-16/D).

⁷⁴ Kammarrätten i Göteborg dom 2007-02-19 i mål nr 3627-05.

⁷⁵ Kammarrätten i Göteborg dom 2009-10-26 i mål nr 5858-08.

⁷⁶ Kammarrätten i Stockholm dom 2016-05-17 i mål nr 3355-15, Kammarrätten i Stockholm dom 2016-05-17 i mål nr 3356-15 och Kammarrätten i Stockholm dom 2016-05-17 i mål nr 3358-15.

⁷⁷ Se bilaga 1.

ordalydelsen, varefter en utvidgning av tillämpningsområdet har skett.⁷⁸ Legalitets- och likabehandlingsprincipen talar således för lösningsalternativ (II), att indirekt bedriven verksamhet inte kan beaktas.

I doktrinen råder det delade meningar angående frågan om en person kan anses verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag till följd av arbete som personen utfört i egenskap av anställd i ett annat företag. Lagens ordalydelse talar enligt von Bahr för att indirekt bedriven verksamhet inte kan beaktas, åsikten motiveras däremot inte.⁷⁹ Lindén anför att lagens syfte inte motiverar att indirekt bedriven verksamhet kan beaktas, förutsatt att marknadsmässig ersättning utgått för verksamheten.⁸⁰ Schander skriver visserligen också att beaktandet av indirekt bedriven verksamhet strider mot syftet. Dock menar Schander att indirekt bedriven verksamhet kan beaktas på grund av att lagstiftningen är schablonartad.⁸¹ Tjernberg analyserar både HFD 2013 ref. 11 I och CI-domarna. Med beaktande av bland annat förarbetena och lagens systematik menar Tjernberg att argumenten för att indirekt bedriven verksamhet inte kan beaktas är övertygande.⁸² Ydstie redogör för tre möjliga sätt som HFD 2013 ref. 11 I kan tolkas, varav ingen av tolkningarna överensstämmer med den tolkning underrätterna har gjort.⁸³

Sammantaget talar de flesta och de starkaste argumenten för lösningsalternativ (II), att indirekt bedriven verksamhet inte kan beaktas. I princip är de enda argumenten som talar för lösningsalternativ (I), att indirekt bedriven verksamhet kan beaktas, att praxis från underrätterna är enhetlig och att Schander anser att det följer av att lagen är schabloniserad. Om endast de argument som behandlats i denna uppsats beaktas finns det en klar övervikt för lösningsalternativ (II). Den konkluderande slutsatsen är att en person inte kan anses verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag när denne är anställd i ett annat företag och inom ramen för denna anställning utför tjänster

⁷⁸ Se t.ex. RÅ 2001 ref. 1 & II samt HFD 2017 ref. 1.

⁷⁹ Se von Bahr, 2017, s. 594.

⁸⁰ Se Lindén, 2015, s. 54.

⁸¹ Se Schander, 2016, s. 50-51.

⁸² Se Tjernberg, 2017, 360-361.

⁸³ Se Ydstie, 2015, 56-57.

åt fåmansföretaget.

Inom en snar framtid kommer HFD ta ställning till rättsfrågan som behandlats i denna uppsats. HFD har tidigare, i till exempel RÅ 2001 ref. 5 I & II samt HFD 2017 ref. 1, tolkat klyvningsreglerna enligt sin ordalydelse även om syftet med reglerna inte uppfyllts. I de så kallade trädadomarna, RÅ 2010 ref. 11 I-V, gjorde HFD en extensiv tolkning av samma eller likartad verksamhet. Därmed förhindrades delägare i fåmansföretag att flytta vinstmedel till andra bolag för att därefter beskatta utdelningen från det andra bolaget i inkomstslaget kapital efter fem år. Gällande trädadomarna gjordes en extensiv tolkning för att uppnå syftet med lagen och förhindra att den kringgicks. Angående den aktuella rättsfrågan finns inte några neutralitetsskäl för att en person som är indirekt bedriven verksam i företaget ska beskattas enligt 57 kap. IL. Även om det anses vara ett problem att riskkapitalisternas del av CI beskattas som inkomst av kapital bör det inte lösas genom en tillämpning av 57 kap. 4 §. I det fall CI är hänförlig till riskkapitalisternas arbetsinsatser, som hävdats av Skatteverket, bör det läggas fram bevisning för att den ersättning rådgivningsbolagen erhållit från GP-bolagen inte har varit marknadsmässig. Därefter kan antingen felprisregeln i 14 kap. 19-20 §§ IL eller reglerna om uttagsbeskattning i 22 kap. IL tillämpas. Reglerna i 57 kap. IL bör däremot inte tillämpas för att korrigera en eventuellt felaktig prissättning. Frågan om ersättningens marknadsmässighet har inte diskuterats i CI-domarna.

Källförteckning

Litteratur

Uppsatser

Lindén, Sofie, *Verksam i betydande omfattning*. Examensarbete vid Stockholms universitet, Juridiska institutionen, 2015.

Schander, Victor, *Fåmansföretagsreglerna och riskkapitalfonder*. Examensarbete vid Lunds universitet, Juridiska fakulteten, 2016.

Ydstie, Alex, *Verksam i "annat fåmansföretag", vilket?*. Examensarbete vid Lunds universitet, Juridiska fakulteten, 2015.

Övrig doktrin

Bergström, Sture, *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?*, SN, 2003, s. 2-13.

Ekelöf, Per Olof, Edelstam, Henrik, Heuman, Lars & Pauli, Mikael, *Rättegång – Första häftet*, Stockholm, Wolters Kluwer, 2016.

Ekelöf, Per Olof & Edelstam, Henrik, *Rättsmedlen*, 12 uppl., Uppsala, Iustus, 2008.

Hellner, Jan, *Metodproblem i rättsvetenskapen - Studier i förmögenhetsrätt*, Stockholm, Jure, 2001.

Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen och lagtolkning – några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet*, SN, 2013, s. 10-21.

Lehrberg, Bert, *Praktisk juridisk metod*, 10 uppl., Uppsala, Iusté, 2017.

Lodin, Sven-Olof, Lindecrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer & Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt – en lärobok i skatterätt*, 16 uppl., Lund, Studentlitteratur, 2017.

Malmgren, Sven-Göran (red.), *Svensk ordbok utgiven av Svenska Akademien*, Stockholm, Norstedt, 2009.

Olsen, Lena, *Rättsvetenskapliga perspektiv*, SvJT, 2004, s. 105-145.

Peczenik Aleksander, Skatterättens föränderliga rättskälleprinciper, SN, 1998, s. 536-540.

Påhlsson, Robert, *Princip eller regel? Legalitet och likabehandling i beskattningen*, SN, 2014, s. 554-570.

Svenska Akademien, *Svenska Akademiens ordlista över svenska språket*, 14 uppl., Stockholm, Norstedt, 2015.

Tjernberg, Mats, *Risikkapitaldomarna – verksamhet i betydande omfattning, och i vilket företag?*, SvSkT, 2017, s. 352-366.

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

Von Bahr, Stig, *Kammarrätten och risikkapitalisterna*, SN, 2017, s. 590-601.

Elektroniska källor

Bränström, Sara, *Jättelik skattesmall för Björn Savén: 1,8 miljarder*, SvD Näringsliv, 2017-12-14, ”<https://www.svd.se/jattelik-skattesmall-for-bjorn-saven-18-miljarder>”, lydelse 2018-04-15.

Offentligt tryck

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

Prop. 1992/93:151 om beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall

Rättspraxis och förhandsbesked

Rättsfall från Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 2001 ref. 5 I & II

RÅ 2004 ref. 1

RÅ 2004 not. 125

RÅ 2004 not. 162

RÅ 2004 ref. 61

RÅ 2007 not. 37

RÅ 2007 ref. 15

RÅ 2010 ref. 11 I-V

HFD 2012 ref. 67 II

HFD 2013 ref. 11 I & II

HFD 2017 ref. 1

HFD dom 2017-12-01 i mål nr 2435–17

HFD mål nr 3936-3939-17

Rättsfall från Kammarrätterna

Kammarrätten i Göteborg dom 2007-02-19 i mål nr 3627–05

Kammarrätten i Göteborg dom 2009-10-26 i mål nr 5858–08

Kammarrätten i Stockholm dom 2013-12-19 i mål nr 8755-8764-12

Kammarrätten i Stockholm dom 2016-05-17 i mål nr 3355–15

Kammarrätten i Stockholm dom 2016-05-17 i mål nr 3356–15

Kammarrätten i Stockholm dom 2016-05-17 i mål nr 3358–15

Kammarrätten i Stockholm dom 2017-04-27 mål nr 4458–4464–16 och
5559–16

Förhandsbesked från Skatterättsnämnden

SRN förhandsbesked 2013-11-05 (dnr 15–13/D)

SRN förhandsbesked 2017-04-26 (dnr 11–16/D)

Bilaga

Bilaga 1 – Carried interest domar 2017-04-27

Företag	Kammarrätten i Stockholm mål nr
Altor	360-16, 499-16; 361-16, 507-16; 362-16, 498-16; 364-16, 502-16; 365-16, 500-16; 366-16, 503-16; 367-16, 504-16; 368-16, 505-16; 369-16; 501-16; 508-16
EQT	4152-4157-16; 4161-4162-16, 4164-16; 4174-16, 4716-16; 4203-16, 4710-16; 4236-16, 4705-16; 4275-4276-16, 4278-4281-16; 4367-4373-16, 5564-16; 4380-4385-16 4390-4396-16, 5563-16; 4397-4401-16 4405-4411-16, 5569-16; 4430-4433-16 4437-4438-16; 4439-4444-16 4445-4451-16, 5566-16; 4452-4457-16 4458-4464-16, 5559-16; 4465-4471-16, 5565-16 4472-4478-16, 5567-16; 4479-4484-16 4485-4491-16, 5568-16; 4492-4498-16, 5570-16 4499-16, 4714-16; 4500-4505-16
IK	3949-3952-16; 3959-3962-16; 3968-3971-16; 3984-3987-16; 3995-3998-16; 4005-4006-16; 4011-4013-16; 4019-4022-16; 4025-4028-16; 4037-16, 4038-16; 4044-4047-16; 4051-4054-16; 4056-4059-16; 4069-4072-16; 4079-4082-16; 4713-16, 6871-16; 5788-16, 5789-16; 5790-16, 5791-16, 5912-16;
Litorina NC	9554-9955-15; 9556-9557-15; 9558-9559-15 4434-16, 4613-4618-16, 8848-8850-16; 4435-16, 4600-4605-16, 8851-8853-16; 4436-16, 8847-16; 4507-4509-16; 4510-4516-16; 4517-4523-16; 4524-4530-16; 4542-4543-16; 4544-4550-16; 4551-4556-16; 4558-4561-16; 4562-4568-16; 4572-4578-16; 4579-4585-16; 4586-4592-16; 4593-4599-16; 4606-4612-16; 4620-4626-16
Segulah	130-16, 151-155-16; 194-203-16; 217-228-16, 622-16; 233-238-16; 243-249-16, 251-256-16, 621-16; 275-286-16, 619-16; 287-299-16, 620-16
Triton	456-459-16, 1158-1160-16; 452-455-16, 1161-1163-16; 464-467-16, 1164-1166-16; 460-463-16, 1155-1157-16