

Juridiska institutionen
Examensarbete 30 hp

Juristprogrammet VT 2015

Rätt inkomstskattesubjekt

Med inriktning på vinster vid avyttring av tillgångar

Patrik Emblad

Handledare: Professor Robert Pålsson



GÖTEBORGS UNIVERSITET
HANDELSHÖGSKOLAN

Förkortningar

AvtL	Lag (1915:218) om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens område
BrB	Brottsbalk (1962:700)
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
GFL	Lag (1986:796) om godtrosförvärv av lösöre
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
KamR	Kammarrätt
KommL	Kommissionslag (2009:865)
KupL	Kupongskattelag (1970:624)
LOF	Lag (1993:1652) om ersättning för fysioterapi
LOL	Lag (1993:1651) om läkarvårdsersättning
RF	Regeringsformen
SamägL	Lag (1904:48 s. 1) om samäganderätt
SN	Skattenytt
SRN	Skatterättsnämnden
SvSkT	Svensk Skattetidning

Förord

Det är med viss avsaknad jag kommer att lägga uppsatsskrivandet bakom mig. Även om undersökningarna, bearbetandet och analyserna med nöje hade kunnat fortgå under nästan evinnerlig tid är det antagligen hälsosamt att processen nu har nått sin vägs ände.

Ett mycket stort tack riktas till min handledare Robert Pålsson, vars konstruktiva synpunkter och engagemang berikat denna uppsats ur åtskilliga aspekter.

För uppsatsens korrekturläsning och viss språklig ansiktslyftning förtjänar Patrik Sällström särskilt beröm. Under studietiden har vi ledsagat varandra som Don Quijote och Sancho Panza. Tänk alla juridiska väderkvarnar vi bekämpat!

Varberg 2015

Patrik Emblad

Innehållsförteckning

<i>1 Problembeskrivning i ett fågelperspektiv</i>	6
<i>1.1 En överflygning</i>	6
<i>1.2 Uppsatsens närmare frågeställningar</i>	7
<i>1.3 Syfte</i>	8
<i>1.4 Teoretiska utgångspunkter</i>	8
<i>1.4.1 Subjektsanknytningens lagstöd</i>	8
<i>1.4.2 Föreskriftskravets innebörd och betydelse för uppsatsen</i>	9
<i>1.5 Metod</i>	10
<i>1.5.1 Att konstruera en allmän princip eller en lösning för varje situation?</i>	10
<i>1.5.2 Hur subjektsanknytningen för vinster vid avyttring av tillgångar ska bestämmas</i>	11
<i>1.5.3 Subjektsanknytningsfrågor som ligger till grund för undersökningen</i>	12
<i>1.6 Tidigare studier i ämnet</i>	13
<i>1.7 Avgränsningar</i>	13
<i>1.8 Disposition</i>	14
<i>2 Allmänna subjektsfrågor</i>	14
<i>2.1 Subjektsanknytningen för förvärvsinkomster</i>	14
<i>2.1.1 Lagreglering och förarbeten kring subjektsanknytningen för förvärvsinkomster</i>	14
<i>2.1.2 Rättspraxis om subjektsanknytningen för förvärvsinkomster</i>	15
<i>2.1.2.1 Tidig rättspraxis om att destinera inkomst</i>	15
<i>2.1.2.2 Rättspraxis om att låta en närstående erhålla en förmån</i>	16
<i>2.1.2.3 Rättspraxis om förvärvsinkomster för ett bolag</i>	18
<i>2.1.3 Behandlingen i doktrin av subjektsanknytningen för förvärvsinkomster</i>	19
<i>2.1.3.1 Utgångspunkter och disposition</i>	19
<i>2.1.3.2 De principiella grunderna för subjektsanknytningen för förvärvsinkomster</i>	19
<i>2.1.3.3 Konklusioner kring behandlingen i doktrin</i>	23
<i>2.1.3.4 Måste inkomsten ha kunnat civilrättsligt utkrävas av den skattskyldige?</i>	25
<i>2.1.4 Sammanfattning av subjektsanknytningen för förvärvsinkomster</i>	27
<i>2.2 Subjektsanknytningen för vissa kapitalinkomster</i>	27
<i>2.2.1 Utdelningsregeln</i>	27
<i>2.2.2 Lagstiftning och rättspraxis</i>	27

2.2.3	<i>Utdelningsregelns principiella grunder</i>	28
2.3	<i>Uppsatsens fortsatta framställning</i>	30
3	<i>Subjektsanknytningen för vinster vid avyttring av tillgångar</i>	31
3.1	<i>Lagreglering och förarbeten</i>	31
3.2	<i>Rättspraxis om vinster vid avyttring av tillgångar</i>	31
3.3	<i>Doktrinuttalanden om vinster vid avyttring av tillgångar</i>	32
3.4	<i>En utgångspunkt för subjektsanknytningen avseende vinster vid avyttring av tillgångar</i>	34
3.5	<i>Någon avyttrar annans egendom</i>	36
3.5.1	<i>Problemställningens varianter</i>	36
3.5.2	<i>Avyttringen sker för en huvudmans räkning</i>	37
3.5.2.1	<i>Fullmäktigfallet</i>	37
3.5.2.2	<i>Kommissionsfallet</i>	37
3.5.2.3	<i>Bulvanfallet</i>	39
3.5.2.4	<i>Avyttringen är påtvingad för en huvudmans räkning</i>	41
3.5.3	<i>Försäljningen sker obehörigen i säljarens eget intresse</i>	42
3.6	<i>Betalningsmottagaren är en annan än säljaren av tillgången</i>	44
3.6.1	<i>Beskattning hos säljaren eller betalningsmottagaren?</i>	44
3.6.2	<i>Beskattning vid marknadsmässig överlåtelse av fordran på köpeskilling</i>	45
3.6.3	<i>Beskattning vid fysisk persons benefika överlåtelse av fordran på köpeskilling</i>	48
3.7	<i>Ersättningsetablering</i>	48
3.7.1	<i>Problemformulering</i>	48
3.7.2	<i>Vinster vid avyttring av andra tillgångar än kapitaltillgångar</i>	50
3.7.3	<i>Hur etableringsrätten bör hanteras</i>	52
4	<i>Avslutande synpunkter</i>	54
	<i>Källförteckning</i>	56

1 Problembeskrivning i ett fågelperspektiv

1.1 En överflygning

Det är något förvånande att den grundläggande frågan om hos vem en viss inkomst ska beskattas har fått så begränsat utrymme i den svenska skattelagstiftningen.¹ Förvåningen kommer sig av att skatterätten i allmänhet tycks påminna om en snårig labyrint av lagbestämmelser, i vars gångar uttrycket ”ingen skatt utan lag” har ekat ända sedan Ljungman så träffsäkert myntade det 1947.²

Åtskilliga bestämmelser i IL kretsar kring frågan huruvida en viss inkomst är skattepliktig eller inte.³ Med den terminologi som Melz använder sig av kan kriterierna på inkomsters skatteplikt benämnas för skattskyldighetens objektiva sida.⁴ Beteckningen ”objektiv” kommer av att denna sida hänför sig till objektet, d.v.s. vad som ska beskattas. Kriterierna för vem som ska beskattas angår istället subjektet och kan följdenligt kallas för skattskyldighetens subjektiva sida. Som antytts i stycket ovan är det denna senare del, fortsättningsvis benämnd subjektfrågan eller subjektanknytningen,⁵ som kommer att studeras i denna uppsats.

Mest bekant torde subjektfrågan vara på området för förvärvsinkomster. Genom åtskilliga rättsfall, främst med avstamp i Fader Gunnar-målet,⁶ och med flertalet uttalanden i den skatterättsliga litteraturen⁷ har problemet nämligen belysts förhållandevis ingående.

Annat är fallet vad gäller vinster vid avyttring av tillgångar. Möjligen kan det hävdas att detta inte vållar några större svårigheter i praktiken. I många fall är det antagligen också så att den som avyttrar tillgången och den som tar emot betalning är samma subjekt, samt att denne varit fri från utomstående anspråk om bättre rätt till ifrågavarande tillgång. Emellertid är det möjligt att föreställa sig åtskilliga undantag från detta. Säljaren av en tillgång kan exempelvis ha intresse av att framstå som anonym i förhållande till köparen och därmed anlita en

¹ Se exempelvis familjebeskattningsreglerna i 60 kap IL som omfördelar vissa inkomster hos medhjälpande maka eller barn till den som betraktas som s.k. företagsledare. Ett annat exempel utgör 57:36 IL.

² Ljungman 1947 s. 21 f.

³ Se t.ex. 11:1, 15:1 och 42:1 IL.

⁴ Melz SN 1992 s. 463. Uttrycket ”skattskyldighetens objektiva sida” kan tyckas vara något motsägelsefullt eftersom begreppet ”skattskyldighet” i allmänhet tar sikte på vem som är skattskyldig och sålunda inte på inkomsten. Jag kommer trots detta att använda mig av denna terminologi fortsättningsvis.

⁵ Hade även kunnat benämnas för ”frågan om allokering av inkomster”.

⁶ RÅ 1962 ref. 46.

⁷ Från tiden före Fader Gunnar-målet förekom en förhållandevis intensiv debatt i detta ämne, till vilken jag återkommer. Se avsnitt 2.1.3.2. På senare tid märks främst Melz i SN 1992 s. 463 ff. och Hultqvist i Vänbok till Carlsson s. 201 ff.

mellanman. Likaså kan det tänkas att säljaren av en tillgång ser skattemässiga förmåner i att låta någon närstående erhålla betalningen eftersom den närstående har ett underskott som kan kvittas mot vinsten. De oklara rättsfrågor som är förknippade med subjektsfrågan för vinster vid avyttringar av tillgångar förtjänar därför att belysas.

Då det saknas lagreglering kring subjektsanknytningen för vinster vid avyttring av tillgångar uppstår också en fråga om varifrån det normativa stödet för den ena eller andra lösningen kan hämtas. Det finns därför all anledning att inte avfärda denna problematik med anledning av att den kan framstå som enkel i praktiken.

1.2 Uppsatsens närmare frågeställningar

Det är framförallt i två olika sammanhang den aktuella subjektsfrågan blir problematisk. Så är fallet när (1) någon avyttrar annans tillgång eller (2) någon annan än den som har avyttrat tillgången erhåller köpeskillingen. Av detta följer att subjektsfrågan kan avgöras på grundval av antingen äganderätt,⁸ avyttring eller betalningsmottagande. Det finns i sin tur olika varianter av dessa problemställningar. Dessa varianter ankommer på om avyttringen sker för egen eller annans räkning, eller om avyttringen sker tvångsvis.⁹

Vidare kan tillgångens karaktär i sig vålla svårigheter med subjektsanknytningen. Så är exempelvis fallet med läkares eller sjukgymnasters samverkansavtal med landstinget eller regionen, varigenom vårdgivaren erhåller rätt till ersättning för utförd vård. I samband med en verksamhetsöverlåtelse kan vårdgivaren säga upp detta avtal för att, under vissa förutsättningar, låta förvärvaren inträda i det¹⁰ på motsvarande villkor. Förfarandet kallas för ersättningsetablering och regleras i LOL och LOF. Om vårdverksamheten har bedrivits i aktiebolagsform erhåller vanligen bolaget viss ersättning för försäljningen av denna etableringsrätt, d.v.s. tillsammans med ersättningen för resten av verksamheten. Väl att märka är att bolaget inte kan vara part i samverkansavtalet, men att vårdgivaren inte kan initiera en

⁸ ”Äganderätt” är en något olycklig formulering eftersom det ur ett civilrättsligt perspektiv kan vara oklart vem som avses. I detta sammanhang åsyftas ett subjekt som har bättre rätt till den avyttrade saken än betalningsmottagaren eller en tidigare innehavare.

⁹ Så är fallet om en delägare i samägd egendom påkallar försäljning (6 § SamägL) eller vid utmätning av den skattskyldiges egendom. Ett specialfall av detta är när en fastighet, som någon har dold samäganderätt till, avyttras av den öppne ägaren.

¹⁰ Någon automatisk övergång av avtalet är det inte fråga om, utan landstinget eller regionen måste ingå ett nytt avtal med förvärvaren. I dessa fall har emellertid landstinget eller regionen i princip en skyldighet att ingå ett sådant avtal med den köpare som bjuder högst för verksamheten och som uppfyller nödvändiga kvalifikationskrav.

ersättningsetablering utan att bolaget samtidigt överlåter verksamheten. Frågan är därför vem som ska beskattas för den delen av ersättningen som avser etableringsrätten.

1.3 Syfte

Uppsatsen syftar främst till att behandla hur vinster vid avyttring av tillgångar knyts an till olika subjekt inom skatterätten. Den omfattar därför inte bara vinster på kapitaltillgångar, utan även andra tillgångar såsom exempelvis lagervaror och inventarier. Som ett led i att åstadkomma detta¹¹ avser jag även att undersöka subjektsanknytningen för förvärvsinkomster och aktieutdelning.

De frågeställningar som framgår av avsnitt 1.2 är vad uppsatsen avser att besvara. Det är möjligt att vissa spörsmål råkat förbises och att kartläggningen inte är så heltäckande som det ges sken av, men dessa frågeställningar torde åtminstone utgöra de mest grundläggande inom ämnet.

1.4 Teoretiska utgångspunkter

1.4.1 Subjektsanknytningens lagstöd

Att lagreglering förefaller saknas för den subjektsfråga som nu ska studeras medför som sagt en svårighet ur legalitetssynpunkt.¹² Som har framförts i litteraturen går det inte att beskatta en inkomst som inte kan anknytas till något subjekt.¹³ Det fiskala intresset i varje problemställning måste därför balanseras mot legalitetsprincipen.

Möjligen kan det hävdas att legalitetsprincipens föreskriftskrav¹⁴ primärt tar sikte på skattskyldighetens objektssida. Melz har i linje med detta framfört att en inkomst inte kan beskattas om det saknas lagstöd för dess skatteplikt, men att någon lämplig motsvarighet till denna lösning inte gör sig gällande när endast subjektsfrågan är oklar.¹⁵ Enligt honom bör rättstillämpningen i oreglerade fall, t.ex. avseende många subjektsfrågor, styras av grundläggande strukturer i regelverket och övergripande skatterättsliga principer.¹⁶

¹¹ Se avsnitt 1.5.

¹² Se 8:2-3 RF.

¹³ Gustafsson Myslinski 2007 s. 603 och 605.

¹⁴ Hultqvist SN 2013 s. 15. Föreskriftskravet innebär just att skatt inte kan uttas utan föreskrift i lag.

¹⁵ Melz SN 1992 s. 616.

¹⁶ Melz SN 1992 s. 615.

För egen del instämmer jag i den uppfattning som Melz framför. I annat fall hade stora delar av skattelagstiftningen inte kunnat tillämpas då IL inte explicit adresserar olika subjektsanknytningsfrågor i någon större utsträckning. Vidare har denna knapphändiga reglering inte hindrat en tillämpning av skattereglerna hittills. Oklara subjektfrågor bör därför avgöras på grundval av skatterättslig systematik och grundläggande skatterättsliga principer.

Föreskriftskravet torde emellertid förutsätta att den skatterättsliga princip rättstillämparen vill åberopa har ett någorlunda klart innehåll, antingen i förarbetena eller genom enighet i doktrin. En rättslig princip uppställer nämligen inte lika tydliga ramar som en lagbestämmelse. Snarare utgör den ett ideal som kvalificerar en handling som mer eller mindre bra.¹⁷ Ohämmad användning av en sådan princip riskerar annars att utgöra en skenargumentation.

1.4.2 Föreskriftskravets innebörd och betydelse för uppsatsen

Legalitetsprincipens föreskriftskrav har i litteraturen motiverats med att rättstillämpningen ska vara förutsebar och fri från godtycke.¹⁸ Det är inte alldeles givet i förhållande till vem som förutsebarheten ska prövas, men doktrin tycks ändå uppvisa viss enighet om att det snarare gäller en sakkunnig på skatteområdet än den som i det enskilda fallet beskattas.¹⁹ Frågan ska inte utvecklas närmare här. För den fortsatta framställningen bör det endast hållas i minne att det framförallt är förutsebarhet och frihet från godtycke som underbygger föreskriftskravet, vilket fortsättningsvis benämns ”förutsebarhetskravet”.

Förutsebarhetskravet motiverar att civilrättsliga begrepp som förekommer i skattelagstiftningen ges samma innebörd som i civilrätten. Detta rättsområde reglerar nämligen formerna för omsättningen av ekonomiska tillgångar och därmed formerna för beskattningsunderlaget.²⁰ Enligt min mening torde förutsebarhetskravet dessutom medföra att civilrätten ska behandlas på ett enhetligt sätt i olika skatterättsliga frågor.

Det är inte alldeles uppenbart om förutsebarhetskravet riktar sig mot både rätts- och faktumfrågor.²¹ Frågan ska dock inte utvecklas närmare här. För närvarande räcker det med att konstatera att frågan om vilka kriterier som ska avgöra subjektsanknytningen utgör en

¹⁷ Peczenik 1995 s. 447, 450.

¹⁸ Bergström 1978 s. 65, 91.

¹⁹ Bergström 1978 s. 73 f., Kellgren 1997 s. 65 ff. och Alhager 1999 s. 85 ff.

²⁰ Bergström 1978 s. 13. Om skattelagstiftningen emellertid rör sig med egna begrepp gäller givetvis dessa.

²¹ Med rättsfråga avser jag fastställandet av innehållet i en rättsregel och med faktumfråga inordnandet av verkligheten i denna regel, se Pålsson SN 2011 s. 116.

rättsfråga och därför träffas av förutsebarhetskravet. Dessa kriterier avgör vem av ägaren, säljaren och betalningsmottagaren som ska beskattas. Frågan om vem som i realiteten utgör ägare, säljare eller betalningsmottagare är däremot en faktumfråga.

När det rör sig om etableringsrätter²² uppstår som sagt svårigheterna vid tillämpningen p.g.a. att annan lagreglering skiljer mellan ägare, säljare och betalningsmottagare. Även om denna reglering främst påverkar subjektsanknytningens faktumsida finns det skäl som talar för att dess inverkan över skatterätten ändå måste vara förenlig med kravet på förutsebarhet. Det är nämligen just lagstiftning, och inte det som faktiskt har inträffat, som försvårar tillämpningen. Att denna lagstiftning inte råkar innefattas i det som utgör ”skatterättens område” kan rimligen inte utgöra ett argument mot att den ska träffas av förutsebarhetskravet vid en skatterättslig prövning.

1.5 Metod

1.5.1 Att konstruera en allmän princip eller en lösning för varje situation?

Det valda ämnet inrymmer en metodologisk svårighet bestående i att det rättsliga underlaget²³ till bedömning av den aktuella subjektsfrågan är förhållandevis tunt. Frågan är hur en lösning på denna problematik kan göra anspråk på vetenskaplighet.

Möjligen hade en allmän princip för subjektsanknytningen kunnat konstrueras. I mitt tycke vore detta emellertid ett alltför ambitiöst åtagande för en uppsats av detta omfång. Med anledning av att olika subjektsfrågor hanteras på olika sätt i skilda skatterättsliga sammanhang²⁴ är det förhållandevis vanskligt att avgöra vad som utgör huvudregel och vad som utgör undantag. Som kommer att framgå nedan²⁵ anfördes detta också som kritik från Welinder på Englund's avhandling i vilken ansats gjordes till att formulera en sådan princip.²⁶ Härutöver kan det rättsliga sammanhang, som en subjektsfråga verkar i, föranleda att tillämpningen av en generell norm genererar ett olämpligt utfall.²⁷

²² Se avsnitt 1.2.2 st.

²³ Med det ”rättsliga underlaget” åsyftar jag lagstiftning, förarbeten, rättspraxis och doktrin.

²⁴ Jfr. exempelvis 42:12 IL med subjektsanknytningen för förvärvsinkomster såsom den utvecklats i rättspraxis (bl.a. RÅ 1962 ref. 46). Till detta återkommer jag i flertalet avsnitt nedan.

²⁵ Se avsnitt 2.1.3.2 3 st.

²⁶ Welinder SvSkT 1960 s. 457 och Welinder SvSkT 1961 s. 209.

²⁷ Det ska f.ö. noteras att Melz som i SN 1992 s. 463 ff. formulerade den s.k. subjektsprincipen, till vilken jag återkommer, tog avstånd från att härigenom ha formulerat någon allmän princip (se s. 465 i artikeln). Snarare är denna ”princip” antagligen att uppfatta som endast en utgångspunkt för subjektsanknytningen.

Alternativet till att uppställa en allmän subjektsanknytningsprincip är att behandla varje enskilt problem för sig. Ett sådant förfarande kan kritiserats för sin bristande generaliseringsnivå. Emellertid finns det inget som hindrar att metoden för att lösa varje enskilt problem är av generell karaktär och enkel att applicera. Detta är vad jag har kommit att föredra.

1.5.2 Hur subjektsanknytningen för vinster vid avyttring av tillgångar ska bestämmas

Som framgått²⁸ kan subjektsanknytningen grundas på antingen äganderätt, avyttring eller betalningsmottagande. Vad som blir styrande ankommer enligt mitt förmenande på följande två faktorer.

För det första måste prövas vilka lösningar som är möjliga med hänsyn till legalitetprincipen, vars ramar ska undersökas genom en studie i hur andra subjektsfrågor har hanterats.

För det andra ska undersökas om de motiv som legat till grund för utfallet på en redan löst subjektsfråga eventuellt gör sig påminda för det oklara problem som ska hanteras. Huruvida så är fallet påverkas av fiskala intressen och den rättsliga kontext som omger den subjektsfråga som ska lösas.²⁹ Metoden kan försvaras med önskemålet om att uppnå normativ koherens.³⁰ De subjektsfrågor som ska studeras utgör förvärvsinkomster och aktieutdelning.³¹

Det kan ifrågasättas om uppsatsens metod står i strid med det som i litteraturen har benämnts för legalitetsprincipens analogiförbud³² i och med att den tycks hämta sitt normativa stöd från hur andra subjektsfrågor har hanterats. Som jag har uppfattat det utgör analogiförbudet emellertid ett förbud mot att tillämpa en lagregel utanför sitt tillämpningsområde.³³ Såvitt avser subjektsanknytningen för vinster vid avyttring av tillgångar måste detta tillämpningsområde konstrueras. Eftersom denna konstruktion ska bygga på en undersökning av om samma motiv gör sig gällande som för hanterandet av andra subjektsfrågor, och sålunda inte baseras på hur en annan subjektsfråga har lösts i sig, strider den enligt min mening inte mot analogiförbudet.

²⁸ Se avsnitt 1.2 1 st.

²⁹ Jfr. vad Melz framförde i SN 1992 s. 615 om att grundläggande strukturer i skatterätten bör vara avgörande i oreglerade fall. Se avsnitt 1.4.1.

³⁰ Jfr. Gunnarsson 1995 s. 24 ff.

³¹ Se mer avsnitt 1.5.3.

³² Hultqvist 1995 s. 368.

³³ Hultqvist 1995 s. 332.

Som kommer att framgå har skattelagstiftningen och rättspraxis i stort sett inte alls adresserat subjektsanknytningen för vinster vid avyttring av tillgångar. Med anledning av detta är litteraturgenomgången avsedd att vara uttömmande. Även såvitt avser subjektsanknytningen för förvärvsinkomster har det varit min ambition att genomföra en heltäckande kartläggning kring det som har uttalats i doktrin.

1.5.3 Subjektsanknytningsfrågor som ligger till grund för undersökningen

För det första avser jag att granska subjektsanknytningen för förvärvsinkomster, kring vilken rättspraxis och doktrin tillhandahåller ett förhållandevis gediget underlag att utgå ifrån. Förvärvsinkomsterna har valts eftersom de möter samma problem ur legalitetssynpunkt som anknytningen av vinster vid avyttring av tillgångar. Någon uttrycklig lagreglering kring vem som ska beskattas för dessa inkomster finns nämligen inte.

På förvärvsinkomstområdet kommer en praxisgenomgång att företas. I huvudfokus för denna står, de nu benämnda, ”Fader Gunnar-”,³⁴ ”Fastighets-”,³⁵ ”Traktor-”,³⁶ ”Billeasing-”,³⁷ och ”BIAB-målen”.³⁸

För det andra ska den s.k. ”utdelningsregeln”³⁹ behandlas, vilken hanterar det fallet att rätten till aktieutdelning har överlåtits separat, d.v.s. utan att den underliggande aktien har överlåtits. Regeln är av intresse eftersom den förefaller avvika från hur subjektsanknytningen för förvärvsinkomster hanteras. Ett annat motiv för att undersöka denna subjektfråga består i att uppsatsen kretsar kring tillgångar, däri inbegripet kapitaltillgångar. Det hade därför kunnat tänkas att löpande avkastning och kapitalvinster borde behandlas på samma sätt. Som kommer att framgå har det i doktrin även diskuterats huruvida denna utdelningsregel ger uttryck för en allmän princip. Detta ska därför också behandlas.

I anslutning till nämnda subjektfrågor kommer jag även att lyfta in litteraturuttalanden som har behandlat olika lösningar utifrån ett mer principiellt perspektiv.

³⁴ RÅ 1962 ref. 46.

³⁵ RÅ 1985 1:78.

³⁶ RÅ 1989 ref. 57.

³⁷ RÅ 1996 ref. 16.

³⁸ RÅ 2008 ref. 66.

³⁹ Se 42:12 IL.

1.6 Tidigare studier i ämnet

Subjektsfrågan för vinster vid avyttring av tillgångar har, med undantag för ett par kortfattade omnämmanden,⁴⁰ inte alls behandlats. Någon principiell studie eller heltäckande kartläggning av de problem som kan uppstå har inte företagits.

Melz studerade åtskilliga aspekter av kapitalvinstbeskattningen i sin avhandling ”Kapitalvinstbeskattningens problem” (1986). Såvitt gäller subjektsproblematiken behandlade han emellertid endast hur vinster och förluster ska fördelas när samägande avyttrat sina andelar i fast egendom.⁴¹

Inte heller behandlas subjektsanknytningen för kapitalvinster i Muténs avhandling ”Inkomst eller kapitalvinst” (1959).

Englund formulerade i sin avhandling ”Om inkomstskattefaktorn vid benefika förvärv” (1960) en princip om vem som ska beskattas när rätten till en inkomst har bortskänkts. Det ska påpekas att den författades för 55 år sedan, samt har fått utstå viss kritik i doktrin.

Överlag förefaller frågan därför vara relativt outforskad. Från utländsk doktrin märks att Henrik Dam behandlat inkomstallokeringen på ett övergripande plan enligt dansk rätt i sin avhandling ”Rette indkomstmodtager - allokering og fiksering” (2005).

1.7 Avgränsningar

Uppsatsen behandlar inte frågor om fördelningen av vinster och förluster på tillgångar mellan samägande parter. Som nämnts i föregående avsnitt har detta behandlats tämligen ingående av Melz.

Frågan om det är möjligt att beskatta ett bolag för inkomster av s.k. ”fritt yrke” har behandlats rikligt i rättskällorna.⁴² Den har dock inte någon bäring på de problemställningar som uppsatsen huvudsakligen inriktar sig mot och ska därför inte granskas närmare. Vissa omnämmanden kommer dock att ske i anslutning till avsnittet om etableringsrätter.

⁴⁰ Melz SN 1988 s. 299, Sandström SN 1972 s. 383 f., Hultqvist ”Rätt skattesubjekt” och Kleist ”Trusts & Trustees” 2011 s. 625. Till dessa återkommer jag i avsnitt 3.3.

⁴¹ Melz 1986 9 kap s. 172 ff.

⁴² Se t.ex. RÅ 1969 ref. 19, RÅ 1981 1:17, RÅ 1993 ref. 55, SOU 2002:52 s. 188 ff., Sandström SN 1969 s. 575 ff., Sindahl SvSKT 1997 s. 359 ff., Thorell SN 2010 s. 513 ff., Erasmie och Beyer SN 2011 s. 523 ff.

Inte heller kommer någon komparativ utblick att göras. En sådan undersökning är av mindre betydelse för uppsatsen då min metod till stor del inriktar sig på skatterättslig systematik. Det är därför av större betydelse att koncentrera studien till svenska förhållanden.

1.8 Disposition

Övergripande består uppsatsen av två delar. I den första kommer subjektsanknytningen för förvärvsinkomster och aktieutdelning att behandlas. En egen del ägnas därefter åt vinster vid avyttring av tillgångar. Att den senare subjektfrågan ägnas en egen del motiveras av att den utgör det primära temat för uppsatsen.

Den första delen inleds med undersökningen av förvärvsinkomsterna. Jag kommer då att i tur och ordning behandla lagstiftning, förarbeten, rättspraxis och doktrinuttalanden kring denna fråga. Därefter behandlas utdelningsregeln i syfte att utreda dess bakomliggande motiv och i vilken utsträckning den kan tänkas ge uttryck för en allmän princip. För detta ändamål presenteras lagstiftning, förarbeten, rättspraxis och doktrin integrerat.

Den andra delen inleds med ett återgivande av lagstiftning, förarbeten, rättspraxis och litteraturuttalanden angående subjektsanknytningen för vinster vid avyttring av tillgångar. Därefter kommer uppsatsens problemställningar,⁴³ med dess varianter, att hanteras i tur och ordning. Först prövas det fallet att någon överlåter annans egendom, dels när överlåtelsen sker för en huvudmans respektive för säljarens egen räkning, dels när avyttringen sker tvångsvis. Därefter hanteras problemet med att den som avyttrat sin egen tillgång låter annan uppbära betalningen. Detta åtföljs av ett avsnitt om ersättningsetablering.

Uppsatsen utmynnar i ett par avslutande synpunkter.

2 Allmänna subjektfrågor

2.1 Subjektsanknytningen för förvärvsinkomster

2.1.1 Lagreglering och förarbeten kring subjektsanknytningen för förvärvsinkomster

Enligt 3:8 och 6:4 IL ska obegränsat skattskyldiga fysiska och juridiska personer beskattas för alla sina inkomster i Sverige. Även om det sålunda talas om ”sina inkomster” har stadgandet

⁴³ Se avsnitt 1.2.

snarare till syfte att inkludera utländska inkomster i beskattningsunderlaget hos dessa subjekt, än att ta ett samlat grepp om subjektsanknytningen. Vad som närmare avses med ”sina inkomster” preciseras inte.

I skattelagstiftningen saknas det allmänna regler kring subjektsanknytningen för förvärvsinkomster. Av förklarliga skäl har därför inte heller förarbetena diskuterat frågan i något allmänt sammanhang.⁴⁴ Större betydelse får därför istället tillmätas rättspraxis och doktrinuttalanden.

2.1.2 Rättspraxis om subjektsanknytningen för förvärvsinkomster

2.1.2.1 Tidig rättspraxis om att destinera inkomst

Ett rättsfall som tidigt behandlade denna subjektsfråga utgör Fader Gunnar-målet.⁴⁵ Frågan i detta avgörande var huruvida den enskilde skulle beskattas för ersättningar avseende dennes föreläsningar, konfirmationsundervisning och utgivna bok när dessa belopp utbetalats till en stiftelse. I målet förekom en cirkulärskrivelse varav framgick att den enskilde inte personligen begärde något vederlag för sina föredrag men uppmanade sina åhörare att lämna en gåva till nämnda stiftelse. HFD anförde kärnfullt att det träffats överenskommelser om att samtliga dessa ersättningar hade lämnats för den enskildes utförda föreläsningar, konfirmationsundervisning och utgivna bok och att den enskilde därför skulle beskattas för detta. Det saknade då betydelse att ersättningarna på den enskildes initiativ hade utbetalats till en stiftelse.

I avgörandet hänvisas det till äldre rättsfall som tycks kontrastera utfallet i Fader Gunnar-målet utan att förhållandet till dem närmare anges. Det är därför av intresse att även dessa berörs.

Den enskilde undgick i RÅ 1935 Fi 702 att beskattas för avstådd del av tantiem avseende ett VD-uppdrag, trots att avståendet hade gjorts på den enskildes uppmaning till förmån för inrättandet av ett sjöfartsinstitut. HFD:s motivering är knapphändig. I doktrin har detta avgörande antingen tolkats välvilligt så att den enskilde inte skulle anses ha styrt, utan endast

⁴⁴ Se i och för sig SOU 1963:52 s. 102 ff. vari skatteflyktskommittén presenterar en förhållandevis utförlig redogörelse av dittillsvarande utveckling i lagstiftning och rättspraxis beträffande beskattningen vid benefika överlåtelse.

⁴⁵ RÅ 1962 ref. 46.

avstått ersättningen,⁴⁶ eller så har avgörandet betraktats som obsolet till följd av Fader Gunnar-målet.⁴⁷ Jag lämnar det därför därhän.

Däremot är RÅ 1956 Fi 1400 förenligt med Fader Gunnar-målet, trots att utfallet blev det motsatta. I RÅ 1956 Fi 1400 hade nämligen den enskilde, som avstått från sin framtida rätt till författararvode, inte destinerat ersättningen till någon annan. Vederbörande hade därför arbetat utan ersättning och kunde alltså inte beskattas för en inkomst som denne aldrig fått.

Inte heller står det i strid med utfallet i Fader Gunnar-målet att underlåta beskattning av en präst som mottagit medel för att i sin tjänst vidareutdela dem som gåvor till välgörande ändamål. Prästen har under dessa omständigheter nämligen inte haft rätt att i eget intresse tillgodogöra sig medlen eller förfoga över dem.⁴⁸

Sammanfattningsvis följer av det ovan sagda att den som utfört en prestation mot ersättning är att uppfatta som rätt skattesubjekt. Denne har inte kunnat undgå beskattning genom att destinerat ersättningen till någon annan.⁴⁹ Om någon ersättning dock inte lämnas över huvudet taget har den enskilde inte kunnat beskattas för inkomst av tjänst.

2.1.2.2 Rättspraxis om att låta en närstående erhålla en förmån

Sedan länge har gällt att när en anställds make får sina levnadsomkostnader täckta av den anställdes arbetsgivare detta har ansetts utgöra en anställningsförmån för den anställde. Inte minst har så varit fallet med resekostnader.⁵⁰

Fråga uppstod därför om detsamma gällde när den anställdes make till underpris förvärvade tillgångar från arbetsgivaren. I Fastighetsmålet⁵¹ betraktades det inte som en anställningsförmån att den anställdes make till underpris förvärvat en fastighet som makarna bebodde som tjänstebostad. HFD ansåg det inte vara visat att den anställde tillförts något ekonomiskt värde genom förvärvet.

⁴⁶ Hultqvist i Vänbok till Carlsson s. 222.

⁴⁷ Melz SN 1992 s. 471 not. 14.

⁴⁸ RÅ 1948 Fi 442.

⁴⁹ Jfr. Tjernberg 1999 s. 180 och 237.

⁵⁰ RÅ 1965 Fi 305, RÅ 1968 Fi 1577, RÅ 1974 A 674, RÅ 1984 1:40 I, RÅ 1988 ref. 30 II.

⁵¹ RÅ 1985 1:78.

I plenum kom HFD emellertid till motsatt slutsats i det efterföljande Traktormålet.⁵² Här uttalades att det regelmässigt får anses utgöra en förmån som utgått för tjänsten när en arbetsgivare till underpris överlåter egendom till den anställdes make. Detta gäller dock inte om underpriset kan anses vara affärsmässigt motiverat på annan grund.

Möjligen är Fastighetsmålet ändå inte helt överspelat. I Traktormålet upprepade nämligen HFD vad lagrådet anfört i förarbetena om beskattning av naturaförmåner, d.v.s. att Fastighetsmålet inte utgjorde något avsteg från möjligheterna till genomsyn vid närståendes transaktioner utan endast handlade om en bevisvärderingsfråga avseende fastighetens värde.⁵³ Senare rättspraxis har i linje med detta underkänt beskattningen av en anställd då det inte kunnat visas att det förvärv av en bostadsrätt som dennes son hade gjort från arbetsgivaren verkligen skett till underpris.⁵⁴

Som uttalats i doktrin råder det i vart fall inte längre några tveksamheter kring huruvida subjektsanknytningsprinciperna i Fader Gunnar-målet också kan tillämpas på förvärv av egendom till underpris.⁵⁵ Av efterföljande rättspraxis framgår att detsamma gäller när det istället är arbetsgivaren som till överpris köper en tillgång från den anställdes make.⁵⁶

Principerna från Traktormålet har därefter upprätthållits i Billeasing-målet.⁵⁷ I detta avgörande leasade ett fåmansföretag en bil och hade vid leasingperiodens slut rätt att köpa ut den till pris under marknadsvärde. Denna rätt utnyttjades emellertid istället av en sambo till en av bolagets delägare, tillika anställd. Genom sambons förvärv ansågs den anställde ha utverkat det lägre priset som en löneförmån. I ett liknande rättsfall⁵⁸ ansågs det tillika utgöra en löneförmån för en företagsledare att dennes hustru köpte en fastighet till underpris i utbyte mot att säljarens make fått förvärva varor till underpris från företagsledaren.

Sammanfattningsvis följer inte av ovanstående rättsfall någon annan regel avseende subjektsanknytning än vad som var fallet i Fader Gunnar-målet. Däremot ger de ledning för när principerna som framkom i detta mål ska anses vara uppfyllda. Den omständigheten att en

⁵² RÅ 1989 ref. 57.

⁵³ Prop. 1987/88:52 s. 114 f.

⁵⁴ RÅ 1996 not. 54 och 55.

⁵⁵ Melz SN 1992 s. 472.

⁵⁶ RÅ 1991 ref. 27.

⁵⁷ RÅ 1996 ref. 16.

⁵⁸ RÅ 1992 not. 364.

arbetsgivare lämnar en ekonomisk förmån till den anställdes make har som utgångspunkt tagits till god för att förmånen lämnats för den anställdes prestationer i sin tjänst.

2.1.2.3 Rättspraxis om förvärvsinkomster för ett bolag

När det gäller förvärvsinkomster för ett bolag blir frågan något svårare. En delägare har nämligen långtgående valmöjligheter att avtalsrättsligt uppträda som företrädare för sitt helägda bolag istället för att uppträda i egenskap av sig själv. BIAB-målet⁵⁹ är därför av särskilt intresse. I målet hade flera bilåterförsäljare, som bedrev sina verksamheter i fåmansföretag, bildat gemensamma bolag som inte omfattades av fåmansföretagsreglerna (de s.k. BIAB-bolagen). En del av den verksamhet som bedrevs i fåmansföretagen bestod i förmedling av finansieringslösningar från finansbolag till slutkonsument. Förmedlingarna utfördes på villkor som fastställts i avtal mellan BIAB-bolagen och finansbolagen, för vilket det utgick provision till BIAB-bolagen. Vid en senare försäljning av BIAB-bolagen undgick delägarna att beskattas enligt fåmansföretagsreglerna, varför fråga uppkom om till vilket subjekt förmedlingsprovisionerna var att hänföra. HFD ansåg att utredningen i målet utvisade att förmedlingstjänsterna utförts inom ramen för den verksamhet som bedrivits av fåmansföretagen, varför provisionsinkomsterna rätteligen skulle tillkomma dessa bolag.

I litteraturen har det särskilt lyfts fram att HFD inte närmare berörde frågan huruvida de fysiska personerna faktiskt kunnat uppträda i egenskap av företrädare åt BIAB-bolagen.⁶⁰ Med hänsyn till utformningen av förekommande aktieägaravtal och bolagsordningar i dessa bolag hade samtliga instanser i målet emellertid utgått ifrån att BIAB-bolagen endast agerat som ombud för fåmansföretagen. Med anledning av detta kunde beskattning därför ske i fåmansföretagen utan att respekten för ett aktiebolags rättssubjektivitet och civilrättsliga företrädarregler åsidosattes.

Av detta följer inte heller någon annan princip än den som framkom i Fader Gunnar-målet. I den mån bolaget B uppbär bolaget A:s rörelseinkomster bör därför beskattning ske hos A. Det måste emellertid klargöras att det faktiskt är A:s inkomst som uppbärs av B.

⁵⁹ RÅ 2008 ref. 66.

⁶⁰ Hultqvist i Vänbok till Carlsson s. 215.

2.1.3 Behandlingen i doktrin av subjektsanknytningen för förvärvsinkomster

2.1.3.1 Utgångspunkter och disposition

Som följer av legalitetsprincipens föreskriftskrav kan skatt endast påföras med stöd av lag.⁶¹ Att beskatta någon för inkomst av tjänst när inkomsten utbetalas till annan måste därför ha normativt stöd. Att sex skiljaktiga regeringsråd i Traktormålet⁶² inte ansåg att sådant stöd förelåg medför att frågan inte är alldeles uppenbar.

Hultqvist har hävdad att det i Traktormålet endast handlade om att tolka vad som i realiteten inträffat.⁶³ Enligt honom bör det uppfattas som en presumptionsregel att förmånen ska anses utverkad med anledning av tjänsten när det är den anställdes make som till underpris fått köpa tillgången av arbetsgivaren.⁶⁴ Som ovan nämnts⁶⁵ är det tveksamt om föreskriftskravet omfattar faktumfrågor. Emellertid är det en rättsfråga ifall beskattningen av en anställd kräver att det måste vara denne som faktiskt uppbär löneförmånen.

Nedan ska behandlingen i doktrin av subjektsanknytningens principiella grunder först behandlas, varefter de utvärderas i ett eget underavsnitt. I sin tur ger detta upphov till en fråga om den skattskyldige initialt måste ha kunnat civilrättsligt kräva sin uppdragsgivare på ersättning för att kunna beskattas. Denna fråga ska därför utredas i ett påföljande avsnitt.

2.1.3.2 De principiella grunderna för subjektsanknytningen för förvärvsinkomster

Från tiden som föregick Fader Gunnar-målet bör uppmärksammas att Englund ansåg det vara en allmän princip att den som ger bort sin inkomst endast ska beskattas för denna om mottagaren inte kan träda in i givarens beskattningsmässiga läge.⁶⁶ Exempelvis ansåg han att beskattningsmässig kontinuitet inte kunde upprätthållas vid benefika överlåtelse av enstaka tillgångar i en rörelse, men däremot vid benefik överlåtelse av hela rörelsen. Givaren skulle sålunda beskattas i endast det förstnämnda fallet.⁶⁷

Denna allmänna princip ansåg han bli resultatet vid en förening av två motstående principer om å ena sidan att en förvärvskällas innehavare ska beskattas för all dess avkastning och å

⁶¹ Se 8:2-3 RF.

⁶² RÅ 1989 ref. 57.

⁶³ Hultqvist 1995 s. 106 f. och Hultqvist ”Traktormålet” s. 338 f.

⁶⁴ Hultqvist 1995 s. 106 f.

⁶⁵ Se avsnitt 1.4.2.

⁶⁶ Englund 1960 s. 239 ff.

⁶⁷ Englund 1960 s. 241 f.

andra sidan att givaren inte kan beskattas då denne inte erhåller någon skatteförmåga. Vidare underbyggde han sin uppfattning med hänvisning till förekommande lagrum och rättsfall.⁶⁸

Englunds uppfattning kritiserades av Welinder. Han ansåg det vara svårt att uppställa någon allmängiltig princip till följd av skattelagstiftningens många gånger disparata lösningar på specifika problem⁶⁹ och att Englunds princip var försedd med åtskilliga undantag i skatterätten.⁷⁰ Om något, borde en allmän princip enligt Welinder istället vara den motsatta, d.v.s. att det är den som ger bort, och inte den som tar emot, en inkomst som ska beskattas.⁷¹

Tillika framförde Hellner att en bortskänkt arbetsinkomst borde beskattas hos arbetstagaren. Detta ansåg han följa av dels att en aktieägare enligt äldre rättspraxis beskattades för utdelning som denne bortgivit,⁷² dels att förvärvskällan i sig inte torde kunna överlåtas till någon annan.⁷³

Från senare tid märks att Gustafsson Myslinski, till synes i linje med Englund, uttryckt att beskattning generellt sett sker hos den som har rätt till inkomsten.⁷⁴ Subjektsanknytningen för tjänsteinkomster, såsom den kommit till uttryck i ovannämnda rättspraxis, utgör enligt henne ett avsteg härifrån.⁷⁵ Huruvida detta innebär att hon också betraktar det som en allmängiltig princip att subjektsanknytningen ska grundas på vem som har rätt till inkomsten låter jag vara osagt. Något stöd för en sådan uppfattning presenteras inte. Vidare framstår det som en aning motsägelsefullt att hon samtidigt har uttalat att inkomster generellt anknyts till det subjekt som har utfört den inkomstgenererande aktiviteten.⁷⁶

Hultqvist har i sin förklaring till den rättspraxis som avser subjektsanknytningen för förvärvsinkomster tagit utgångspunkt i det inkomstbegrepp som ligger till grund för den

⁶⁸ Se Englund 1960 s. 239 ff. för en sammanfattning.

⁶⁹ Welinder SvSkT 1960 s. 457. Svårigheten med att utläsa några allmänna principer ur ett inkonsekvent rättsområde återkommer Welinder till i en replik (se Welinder SvSkT 1961 s. 209).

⁷⁰ Welinder SvSkT 1960 s. 460 f. Att underlaget för en allmän princip var knapert medger Englund i en replik, om än han ändå försvarar principen (se Englund SvSkT 1961 s. 195 ff.).

⁷¹ Welinder SvSkT 1960 s. 457.

⁷² RÅ 1944 not. 147.

⁷³ Hellner 1959 s. 154.

⁷⁴ Gustafsson Myslinski 2007 s. 603, 608. Motsvarande har framförts av Kleist i SN 2014 s. 18, samt i ”Trusts & Trustees” 2011 s. 625. I sistnämnda artikel hänvisas till Gustafsson Myslinski.

⁷⁵ Gustafsson Myslinski 2007 s. 603 f., 608, 611.

⁷⁶ Gustafsson Myslinski 2007 s. 613.

svenska inkomstbeskattningen.⁷⁷ Det har föranlett honom att göra åtskillnad mellan å ena sidan fast anställning och stadigvarande uppdrag och å andra sidan tillfälliga uppdrag.⁷⁸ I det förstnämnda fallet finns det enligt honom nämligen utrymme att avgöra frågan med stöd av den s.k. källteorin. Inkomst av fast anställning utgör då en inkomstkälla, med innebörd att all avkastning av källan är skattepliktig hos innehavaren av källan (den anställda) oavsett vem som faktiskt erhåller inkomsterna. Vid tillfälliga uppdrag är beskattningen istället avhängig den aktuella motprestationen. Detsamma gäller för uppdrag hos ett bolag, eftersom dessa måste hänföras till bolagets källa (en näringsverksamhet).⁷⁹

Melz har gått ett steg längre och med stöd i allmänna skatterättsliga principer formulerat det han kallar för ”subjektsprincipen”.⁸⁰ Han har då tagit avstamp i skatteförmågeprincipen, enligt honom uttryckt som förmågan att konsumera och förmågan att betala skatt. Denna definition av skatteförmågeprincipen medför att redan förmågan är avgörande och inte huruvida konsumtion faktiskt kommer till stånd. Av detta anser han det följa att det inte spelar någon roll huruvida inkomstförvärvaren frånhänder sig rätten att uppbära inkomsten.⁸¹

Därefter låter han de objektiva kriterierna för skatteplikten hos en inkomst påverka subjektsanknytningen. Det innebär att beskattningen av tjänsteinkomster knyts till den som utfört en prestation och för inkomster av näringsverksamhet till den som dessutom haft ett förvärvssyfte.⁸²

De principiella teorier som Melz framför stämmer väl överens med den rättspraxis som redogjorts för ovan. Av denna rättspraxis framgår som sagt att beskattning av en tjänsteförmån ska ske hos den som mot ersättning utfört en prestation. Melz företar själv i sin artikel en prövning av subjektsprincipen mot Fader Gunnar-, Fastighets- och Traktor-målen, varvid han når slutsatsen att denna princip står i förening med utvecklingen i rättspraxis.⁸³

⁷⁷ Hultqvist ”Rätt skattesubjekt” i Blendow Lexnova.

⁷⁸ Hultqvist i Vänbok till Carlsson s. 220 f.

⁷⁹ Hultqvist i Vänbok till Carlsson s. 220 f.

⁸⁰ Melz SN 1992 s. 463 ff. Han tar emellertid avstånd från att göra anspråk på att ha formulerat någon allmängiltig princip.

⁸¹ Melz SN 1992 s. 465.

⁸² Melz SN 1992 s. 465.

⁸³ Melz SN 1992 s. 471 f.

Det är emellertid inte alldeles givet att skatteförmågeprincipen har den innebörd som Melz föreslår. En princip om att var och en ska betala skatt efter förmåga⁸⁴ lämnar inget tydligt svar på om faktisk betalningsförmåga måste föreligga. HFD nämner i de ovan refererade avgörandena inte heller något om förhållandet till skatteförmågeprincipen.⁸⁵

Den litteratur som föregick Fader Gunnar-målet utvisar att meningarna gått isär beträffande skatteförmågeprincipens innehåll. Som påpekades i inledningen till detta avsnitt framförde exempelvis Englund att den som bortskänker en inkomst inte har någon förmåga att betala skatt.⁸⁶ Lindencrona tycks ha anslutit sig till denna uppfattning.⁸⁷

Hellner menade däremot att en gåva inte minskar givarens skatteförmåga, om än han öppnade för att ett sådant synsätt var möjligt.⁸⁸ Tillika ställde sig Welinder kritisk, som menade att en beskattning av mottagaren i princip innebar att givaren fick avdragsrätt för gåva, vilket skulle stå i strid mot att gåvor endast var avdragsgilla i egenskap av vissa periodiska understöd eller driftsomkostnader.⁸⁹

Även olika lagförarbeten innehåller delade meningar kring huruvida beskattningen förutsätter faktisk skatteförmåga eller inte. I såväl SOU 1942:35⁹⁰ som SOU 1963:52⁹¹ uttalas att beskattning ska ske hos den som har åtnjutit eller uppburit inkomsten eftersom beskattning då sker i relation till förmåga. Till skillnad härifrån uttalade dock bevillningsutskottet i förarbetena till uttagsbeskattningsreglerna⁹² att den som bortskänker sin rätt till inkomst måste anses ha förfogat över den på ett sätt som gör att vederbörande ska beskattas för inkomsten.

⁸⁴ Melz 1986 s. 31 f.

⁸⁵ Kritik har framförts i litteraturen mot användandet av skatteförmågeprincipen i detta sammanhang, se Person Österman 1997 s. 99 och Silfverberg 1992 s. 356. Silfverberg ifrågasatte skatteförmågeprincipens styrka som argument för att motivera varför uttagsbeskattning skulle ske vid benefika överlåtelser av enstaka tillgångar i en näringsverksamhet, men inte vid benefik överlåtelse av hela förvärvskällan. Å ena sidan motiverade dåvarande 20 § KL, som föreskrev att en gåva var en icke avdragsgill personlig levnadsomkostnad, att denna gåva inte skulle anses minska givarens skatteförmåga. Å andra sidan kunde en benefik överlåtelse av enstaka tillgångar bäras av produktionen i företaget, medan så inte var fallet vid överlåtelse av hela förvärvskällan.

⁸⁶ Englund 1960 s. 239. Detta synsätt upprätthåller han i en replik på Welinders kritik av avhandlingen, se Englund SvSkT 1961 s. 199.

⁸⁷ Lindencrona 1974 s. 273. Jfr. även Pelin 1993 s. 64.

⁸⁸ Hellner SvSkT 1960 s. 479.

⁸⁹ Welinder SvSkT 1960 s. 457.

⁹⁰ SOU 1942:35 s. 105.

⁹¹ SOU 1963:52 s. 108 och 139.

⁹² Bevillningsutskottets betänkande 1933:40 s. 9.

Litteraturuttalanden från tiden före Fader Gunnar-målet har givetvis mist en del av sin aktualitet. De visar dock att användandet av rättsliga principer inte lämnar något självklart svar på hur subjektsanknytningen för förvärvsinkomster ska se ut.

Redogörelsen för uttalandena i doktrin uppvisar vissa skillnader i sina teoretiska förklaringsmodeller. Såväl skatteförmågeprincipen som källteorin har anförts som teoretisk grund bakom subjektsanknytningen för förvärvsinkomster. Dessa olikheter ska nu utvärderas i följande avsnitt.

2.1.3.3 Konklusioner kring behandlingen i doktrin

Även om man som Hultqvist argumenterar utifrån källteorin och att all avkastning från en källa blir skattepliktig hos källans innehavare måste ett samband mellan inkomsten och källan ändå kunna visas. Precis som för Melz torde därför de objektiva kriterierna på skatteplikten hos en inkomst bli styrande för subjektsanknytningen, d.v.s. huruvida det varit fråga om ersättning för en prestation eller inte.⁹³

Det ovan sagda ger uttryck för att skattelagstiftningen reglerar subjektsfrågan indirekt, d.v.s. att rätt skattesubjekt är den som erhåller en sådan inkomst som är skattepliktig enligt skattelagstiftningen. Som exempel på detta kan 11:1 IL anföras, vilken föreskriver att ”inkomster som erhålls på grund av tjänst ska tas upp som intäkt”. Rätt skattesubjekt är sålunda *den som* erhåller inkomster på grund av tjänst.

Lokutionen ”den som erhåller inkomsten” utsäger dock inte att ett bortgivande av inkomsten till annan skulle föranleda beskattning hos givaren. Det är tveksamt om skatteförmågeprincipen tjänar någon ledning i detta avseende. För det första förefaller användningen av denna princip vara begränsad till lagstiftarens motiv. Något större utrymme vid rättstillämpningen tycks den alltså inte ha.⁹⁴ För det andra kan det inte fastställas en gång för alla vad skatteförmågeprincipen faktiskt innebär.⁹⁵ Frågan gäller alltså huruvida redan möjligheten att erhålla betalningsförmåga är tillräckligt eller inkomsten faktiskt måste komma

⁹³ Jfr. Persson Österman 1997 s. 96 som härutöver tillägger att begreppet förvärvskälla till stor del minskat i betydelse. Det kan också noteras att Melz i sin avhandling framfört att källteorins inkomstbegrepp endast utgör en omskrivning av begreppet inkomstslag, se Melz 1986 s. 29 not. 2.

⁹⁴ Pahlsson SN 2014 s. 557.

⁹⁵ Se avsnitt 2.1.3.2 10-13 st.

den skattskyldige till godo. Med anledning av detta kan det inte med säkerhet konstateras att skatteförmågeprincipen ger normativt stöd åt den av Melz formulerade subjektprincipen.

Det enda eventuella hindret mot att tolka de objektiva kriterierna för skattskyldigheten så att förvärvaren anses ha erhållit en inkomst när denne destinerat inkomsten till någon annan utgörs av legalitetsprincipen. Den relevanta frågan är därför om legalitetsprincipen möjligen kan tänkas tillåta en sådan tolkning. Jag ansluter mig här till Hultqvist som i sin avhandling om legalitetsprincipen beskrivit en regels tillämpningsområde som ”mängden rimliga tolkningar”.⁹⁶ För att precisera detta menar han att utgångspunkt ska tas i regelns ordalydelse i snäv grammatikalisk betydelse. Härutöver bör beaktas i vilken historisk och systematisk kontext som regeln verkar.⁹⁷

Det finns goda skäl till varför en anställd ska anses ha erhållit en inkomst som denne destinerat till någon annan. Den omständigheten att den skattskyldige har konsumerat alla sina tillgångar och rent faktiskt inte förmår betala sin skatt kan rimligen inte föranleda att dennes skattskyldighet upphör därför att skatteförmåga nu saknas.⁹⁸ En anställd som destinerar sin inkomst till annan har valt att låta mottagaren vara den som erhåller faktisk betalningsförmåga. Resultatet hade alltså blivit detsamma som om den anställde först efter sin löneutbetalning hade lämnat ett motsvarande belopp i gåva till mottagaren.⁹⁹ Enligt mitt förmenande ligger det därför inom mängden rimliga tolkningar av 11:1 IL att i dessa fall anse att den anställde erhållit inkomsten.

⁹⁶ Hultqvist 1995 s. 332.

⁹⁷ Hultqvist 1995 s. 335.

⁹⁸ Det är tänkbart att förekomsten av grundavdraget i 63 kap IL, samt den tidigare möjligheten i 50 § 2 mom. 3 st. KL till avdrag för väsentligen nedsatt skatteförmåga (se Lindencrona 1974 s. 26 ff.), kan användas som argument för att skatteförmåga saknas i detta fall. Lagstiftaren tycks ju nämligen härigenom ha manifesterat att den enskildes faktiska förmåga att betala skatten är av betydelse. Grundavdraget är emellertid alltför lågt för att ens täcka ett existensminimum. Dessutom medgav inte 50 § 2 mom. 3 st. KL avdrag redan av det skälet att den skattskyldiges inkomster inte nådde upp till existensminimum, utan vissa specifika kriterier behövde också uppfyllas. Att jämställa faktisk betalningsförmåga med skatteförmåga skulle f.ö. skapa incitament till att konsumera sina tillgångar så att skatten inte kan betalas. Konsumtion av samtliga tillgångar borde därför inte anses minska skatteförmågan.

Trots det ovan sagda anser jag inte att skatteförmågeprincipen ger normativt stöd åt den ena eller andra lösningen på subjektproblematiken. Detta följer, som ovan påpekats, av oenigheterna i doktrin och att principens innehåll därför inte kan fastställas objektivt.

⁹⁹ Att arbetstagaren inte hade undgått beskattning om denne först efter utbetalningen av sin lön hade överfört pengarna till någon annan framförs också som ett argument av Hellner i SvSkT 1960 s. 479.

Detta medför dock inte att endast ett avstående från en tjänsteinkomst, utan att annan anvisas som inkomstmottagare, ska beskattas.¹⁰⁰ En sådan ordning hade nämligen inneburit att inkomstslaget tjänst försetts med en uttagsbeskattningsregel, vilket borde kräva lagstöd.

Sammanfattningsvis kan den objektiva sidan av skattskyldigheten anses reglera subjektssidan indirekt. De objektiva kriterierna på skattskyldigheten kan vidare tolkas så att en inkomst ska anses erhållen även om den har destinerats till någon annan. Normativt stöd för detta kan enligt mitt förmenande inte hämtas från skatteförmågeprincipen, eftersom det inte är givet att en sådan innebörd kan tillskrivas denna princip. Däremot är denna tolkning av de objektiva kriterierna förenlig med legalitetsprincipen.

2.1.3.4 Måste inkomsten ha kunnat civilrättsligt utkrävas av den skattskyldige?

Det finns anledning att fråga sig vilka omständigheter som medför att någon initialt ska anses ha erhållit en inkomst. Hultqvist har anfört att det är civilrätten som styr huruvida någon haft rätt till en inkomst från ett tillfälligt uppdrag.¹⁰¹ Med hänsyn till rättssystemets koherens är det enligt honom sålunda civilrätten som styr huruvida någon utfört ett uppdrag mot vederlag och då har en fordran på ersättning.¹⁰² Fråga uppkommer emellertid om denna fordran på ersättning måste ha kunnat civilrättsligt utkrävas av uppdragstagaren.

Stark koherens mellan skatterätt och civilrätt förordades av Hellner, som i subjektfrågan för förvärvsinkomster ansåg det vara relevant att fråga sig huruvida en lönefordran skulle ha ingått i den anställdes konkursbo.¹⁰³ Till följd härav ansåg han att beskattning inte skulle ske hos den som utför arbete gratis, men med önskemål om att arbetsgivaren lämnar en gåva till visst ändamål.¹⁰⁴ Det föreligger här nämligen ingen civilrättslig förpliktelse. Som bekant kom detta dock inte att bli utgången i Fader Gunnar-målet.

Det normativa stödet för att Fader Gunnar hade ett civilrättsligt giltigt fordringsanspråk på sina åhörare förefaller vara svagt. En åhörare som inte hade velat lämna någon gåva hade med all sannolikhet inte heller kunnat krävas för detta. På samma sätt har de anställda, vars

¹⁰⁰ RÅ 1956 Fi 1400 och Hultqvist i Vänbok till Carlsson s. 220. Se avsnitt 2.1.2.1 4 st. och 2.1.3.2 6 st.

¹⁰¹ Hultqvist i Vänbok till Carlsson s. 219.

¹⁰² Hultqvist i Vänbok till Carlsson s. 224.

¹⁰³ Hellner SvSkT 1961 s. 15 ff.

¹⁰⁴ Hellner SvSkT 1961 s. 22 f. Samma uppfattning framfördes av Mutén i Balans 1959:4 s. 50.

närstående förvärvat en tillgång från den anställdes arbetsgivare, inte kunnat civilrättsligt kräva arbetsgivaren på att utfå tillgången.

Den uppmaning om ”gåva” som Fader Gunnar lämnade till sina åhörare betraktades av HFD dock inte endast som en önskan om bidrag, utan som grundande en överenskommelse om ersättning för de utförda föredragen. Hultqvist har förklarat det som att den moraliska förpliktelsen att lämna bidrag till stiftelsen var så stark att den utgjorde ett underförstått avtalsvillkor och hade möjlighet att passera gränsen för bundenhet i rättsligt avseende.¹⁰⁵ Jag delar denna läsning av rättsfallet, men drar mig för att känneteckna gåvan som en rättsligt bindande del i ett avtal. Det är nämligen högst tveksamt huruvida någon sådan bundenhet förelåg. Inte heller var det något som HFD öppet reflekterade kring.

Av detta följer att någon civilrättslig bundenhet inte har varit nödvändig för att avgöra subjektfrågan. Istället är det just rekvisitetet ”ersättning för prestation” som ska bedömas. Om ersättning faktiskt har lämnats för en prestation kan beskattning inte undkommas endast därför att den civilrättsliga bundenheten varit något tvivelaktig.

Det nyss nämnda kan tyckas vara inkonsekvent med den rättspraxis där beskattning har underlåtit av fastighetsöverlåtelser som varit ogiltiga till följd av bristande formkrav, trots att parterna ändå uppträtt som om försäljningen skulle bestå.¹⁰⁶ I dessa fall har alltså fordringen kunnat utkrävas i praktiken, men inte rättsligt. Det kan dock ifrågasättas varför tillämpningen av skatteregler skulle vara beroende av civilrättslig bundenhet när parterna saknar intresse av att åberopa sådan bundenhet. Civilrätten tillåter i princip vilka arrangemang som helst så länge ingen av parterna klagar. Det är därför ett märkligt resonemang att hävda att denna möjlighet att civilrättsligt klaga, även om det står klart att den inte kommer att begagnas, ska hindra uttag av skatt.

Det är i mitt tycke därför en riktig ordning att bedömningen av vem som erhållit en ersättning för utförd prestation inte är avhängig civilrättslig bundenhet. Däremot ställs det givetvis krav på att SKV kan presentera omständigheter som faktiskt visar att det varit fråga om ersättning för utförd prestation. Den omständigheten att maken till en anställd förvärvar en tillgång till underpris från arbetsgivaren utgör i mitt tycke en sådan omständighet, åtminstone presumtivt.

¹⁰⁵ Hultqvist i Vänbok till Carlsson s. 221.

¹⁰⁶ RÅ 1970 ref. 42 och RÅ 1980 Aa 40. Se Bergström 1984 s. 88 ff. som förhåller sig kritisk till denna ordning.

2.1.4 Sammanfattning av subjektsanknytningen för förvärvsinkomster

Ovan har rättspraxis och doktrin behandlats som hanterat subjektsfrågan för förvärvsinkomster. Av detta har framkommit att det normativa stödet för subjektsanknytningen kan hämtas från de objektiva kriterierna på inkomsters skatteplikt. Det förutsätts emellertid inte att den som beskattas för en tjänsteinkomst faktiskt erhåller inkomsten, utan det är tillräckligt att skattesubjektet har destinerat inkomsten till någon annan. För att avgöra om någon på detta sätt har destinerat en inkomst är det inte nödvändigt att denne har kunnat civilrättsligt utkräva inkomsten.

2.2 Subjektsanknytningen för vissa kapitalinkomster

2.2.1 Utdelningsregeln

Av intresse för den fortsatta framställningen är att rätten till aktieutdelning, inom inkomstslaget kapital, har reglerats på ett sätt som avviker från subjektsanknytningen för förvärvsinkomster. I ett första avsnitt ska lagstiftning och rättspraxis kring denna regel återges. Därefter kommer ett avsnitt att ägnas åt de principiella grunderna för tillämpningen av denna regel, varvid stor vikt tillmäts uttalanden i doktrin. I litteraturen har det nämligen rests tankar om att utdelningsregeln ger uttryck för en norm av allmän giltighet.

2.2.2 Lagstiftning och rättspraxis

Av 42:12 IL framgår att rätt skattesubjekt för utdelning är den som har rätt till utdelningen när den kan disponeras, trots att aktierna ägs av någon annan. Skattskyldighetens objektiva rekvisit utgör i detta fall ”inkomst p.g.a. innehav av tillgång”.¹⁰⁷ Till skillnad mot vad som är fallet med förvärvsinkomster sker beskattning emellertid hos betalningsmottagaren istället för hos den som genererar inkomsten, d.v.s. den som innehar tillgången.

Utdelningsregeln i 42:12 IL hade kunnat vara att uppfatta som en specialreglering såvitt avser subjektsfrågan. HFD har emellertid anförts att så inte är fallet, utan att en motsvarande behandling av liknande avkastningsrätter kan komma ifråga.¹⁰⁸ Obligationsränta ansågs i detta mål utgöra en sådan liknande avkastningsrätt.

¹⁰⁷ Se 13:2, 15:1, 41:1 och 42:1 IL.

¹⁰⁸ RÅ 1992 ref. 76.

Det är alltså fråga om en tillgångs löpande avkastning och inte den vinst som eventuellt uppstår vid dess avyttring. Kapitalvinster och kapitalavkastning har emellertid ett nära samband med varandra. Värdet på en kapitaltillgång utgör nämligen resultatet av en tillgångs förväntade avkastning.¹⁰⁹

I det följande ska därför denna subjektfrågas principiella grunder undersökas för att avgöra om de kan tänkas ha någon relevans för vinster vid avyttring av tillgångar.

2.2.3 Utdelningsregelns principiella grunder

I obligationsrättemålet¹¹⁰ ovan återfinns få argument av principiell natur. Istället hänvisas det till ett uttalande i motiven till utdelningsregeln,¹¹¹ vilket gav uttryck för att denna regel hade utformats med förebild av hur just obligationskuponger skulle hanteras skatterättsligt.¹¹²

Avgörandet har kritiserats av Melz eftersom motivuttalandet återger innehållet ur en departementspromemoria som endast beskrev Kuylenstiernas uppfattning om gällande rätt avseende obligationskuponger. Däremot berördes inte andra, avvikande uppfattningar om rättsläget som förekom i litteraturen vid nämnda tidpunkt.¹¹³ Melz har därför uttryckt att subjektfrågan för obligationsränta utgjorde ett oreglerat fall och därför borde ha avgjorts under hänsynstagande till principiella överväganden.¹¹⁴

Utfallet i obligationsrättemålet är också anmärkningsvärt med tanke på att utgångspunkten för denna subjektfråga ursprungligen tycks ha varit den motsatta.¹¹⁵ I 1910 års förordning om inkomst och förmögenhetsskatt p. 4:o beskattades nämligen innehavaren av en utdelningskupong endast om aktierna dessförinnan bytt ägare.¹¹⁶ Ett senare tillägg till bestämmelsen, som föreskrev att beskattning skulle ske hos den som ”eljest är berättigad att lyfta utdelningen”, kritiserades av 1921 års Kommunalskattekommitté. Det framhölls

¹⁰⁹ Melz 1986 s. 17 ff.

¹¹⁰ RÅ 1992 ref. 76.

¹¹¹ Prop. 1943:12 s. 28-37.

¹¹² Dessutom framfördes att dåvarande 3 § 5 mom. SIL för förvärv av rätt till ränta hänvisade till delar av den dåvarande utdelningsregeln i 3 § 9 mom. SIL. Regeln i 3 § 5 mom. SIL hänvisade emellertid endast till de delar av utdelningsregeln som tog sikte på att rätten till utdelning förvärvats genom köp och inte genom gåva, jfr. Melz kritik mot hänvisningen till 3 § 5 mom. SIL i SN 1992 s. 616.

¹¹³ Melz SN 1992 s. 613 ff., särskilt avsnitt 4 på s. 616 ff. Som exempel på avvikande mening hade Welinder SvSkT 1960 s. 459 kunnat nämnas.

¹¹⁴ Melz SN 1992 s. 615 f.

¹¹⁵ För en kärnfull historisk exposé hänvisas till Gäverth i SN 1996 s. 593 ff.

¹¹⁶ Om överlåtaren av aktierna emellertid hade behållit utdelningskupongen beskattades istället denne (RÅ 1925 ref. 52).

nämmligen då att utdelningen var att anse som ”delägarens intäkt”.¹¹⁷ Stadgandet bibehölls emellertid med motivering att i ett fall där en aktieägare överlät utdelningskupongerna och aktierna till olika subjekt innan utdelningen blivit tillgänglig för lyftning, den nye ägaren av aktierna inte gärna kunde beskattas för utdelningen.¹¹⁸

Trots denna reglering ansågs det vid tidpunkten vara oklart huruvida innehavaren av endast utdelningskupongen var att uppfatta som rätt skattesubjekt för kommande utdelningar.¹¹⁹ HFD fann då i RÅ 1944 not. 147 att en aktieägare som endast överlät rätten till utdelning ändå skulle beskattas för kommande utdelning.

Doktrin uppvisade vid denna tidpunkt inte någon enighet för hur rättsläget skulle uppfattas. Englund ansåg att utdelningsregeln inrymdes i, och samtidigt bekräftade, den av honom formulerade allmänna huvudregeln om att mottagaren av kapitalavkastning är den som ska beskattas.¹²⁰ Motiven för detta ansåg han följa av att inget i förarbetena till utdelningsregeln invände mot detta, samt att HFD senare funnit att en försäkringstagare inte kunde beskattas för belopp som tillkommit en benefikt insatt förmånstagare.¹²¹ Enligt honom gav RÅ 1944 not. 147 inte uttryck för någon allmän princip då rättsfallet följdes av en lagändring som tydligt föreskrev att innehavaren av utdelningskupongen var rätt skattesubjekt.¹²²

Emellertid uppfattade såväl Welinder¹²³ som Hellner¹²⁴ rättsläget på motsatt sätt. Enligt dem hade dittillsvarande rättspraxis gett uttryck för att inkomstförvärvaren, och inte den faktiske mottagaren av inkomsten, var att uppfatta som rätt skattesubjekt. Utdelningsregeln utgjorde därför endast ett avsteg härifrån.

Från senare tid märks att även Silfverberg anslutit sig till denna kritik. Han ansåg nämligen avgörandet stå i strid med den allmänna principen att förvärvskällans innehavare ska beskattas för dess avkastning, samt att avgörandet utgjorde ett avsteg från förbudet mot avdrag för

¹¹⁷ SOU 1924:53 s. 471.

¹¹⁸ Prop. 1927:102 s. 407.

¹¹⁹ SOU 1931:40 s. 375.

¹²⁰ Englund 1960 s. 234 ff. Se också avsnitt 2.1.3.2 1-2 st. om Englunds allmänna princip.

¹²¹ Englund 1960 s. 234 f. och RÅ 1958 ref. 56.

¹²² Englund 1960 s. 177 not. 77.

¹²³ Welinder SvSkT 1960 s. 459.

¹²⁴ Hellner 1959 s. 159 ff., Hellner SvSkT 1960 s. 477.

periodiska understöd. Inte heller ansåg han att avgörandet kunde motiveras med skatteförmågeprincipen eftersom givaren hade avstått från avkastningen frivilligt.¹²⁵

Sammanfattningsvis tycks det normativa stödet inte vara helt övertygande för att utdelningsregeln skulle bekräfta en allmän princip om att mottagaren är rätt skattesubjekt. Som framgått förefaller nämligen utgångspunkten ha varit den motsatta. Förvisso avgjordes obligationsrättemålet¹²⁶ långt senare än när Welinder och Hellner framförde sin kritik mot Englunds allmänna princip, men med hänsyn till utevaron av mer principiella resonemang i avgörandet är det min uppfattning att dess prejudikatvärde är förhållandevis begränsat. Vidare skulle härledandet av en allmän princip från 42:12 IL antagligen utsträcka regelns tillämpningsområde på ett sätt som strider mot legalitetsprincipens analogiförbud.¹²⁷

För egen del anser jag därför att 42:12 IL inte ger uttryck för någon allmängiltig princip. De syften som ligger till grund för denna regel kan emellertid återkomma vid en annan subjektfråga och därmed påverka dess lösning.¹²⁸ I så fall måste det i sin tur prövas om denna lösning är förenlig med legalitetsprincipens föreskriftskrav.

2.3 Uppsatsens fortsatta framställning

Av det ovanstående har framkommit att det är förenligt med legalitetsprincipen att låta rekvisiten för inkomsters skatteplikt avgöra subjektanknytningen. Som framgår av min metod¹²⁹ avser jag emellertid inte att betrakta detta som någon allmängiltig princip, utan endast som de ramar, inom vilka subjektanknytningen för vinster vid avyttring av tillgångar har att hålla sig. Inom dessa ramar avser jag i sin tur att låta subjektanknytningen styras av fiskala intressen, rättssystematiska överväganden och förutsebarhetsskäl.

I det följande kommer jag inledningsvis att redovisa de objektiva kriterier som uppställs på skatteplikten för värdestegringar på tillgångar och vilken betydelse de har för subjektanknytningen. Detta ska därefter ställas i relation till förekommande rättspraxis och

¹²⁵ Silfverberg 1992 s. 362.

¹²⁶ RÅ 1992 ref. 76.

¹²⁷ Jfr. dock Pahlsson som i SN 2014 s. 565 not. 18 framfört att det med hänsyn till RÅ 1992 ref. 76 inte råder något uttryckligt analogiförbud i rättspraxis.

¹²⁸ Se avsnitt 1.5.

¹²⁹ Se avsnitt 1.5.

litteraturuttalanden. På detta följer en analys i syfte att konstruera en utgångspunkt för hur subjektsanknytningen avseende vinster vid avyttring av tillgångar ska hanteras.

Dispositionen följer därefter uppsatsens olika problemställningar.¹³⁰ Först behandlas det fallet att någon avyttrar annans egendom, dels för egen, dels för en huvudmans räkning. Därefter behandlas det fallet att säljaren inte är samma subjekt som betalningsmottagaren.

Det hela avslutas med ett avsnitt om ersättningsetablering.

3 Subjektsanknytningen för vinster vid avyttring av tillgångar

3.1 Lagreglering och förarbeten

Såvitt gäller kapitaltillgångar¹³¹ har subjektsanknytningen för vinster vid deras avyttring inte uttryckligen lagreglerats. Inte heller förekommer det några förarbetsuttalanden härom. De objektiva kriterierna på kapitalvinsters skatteplikt består däremot i att en kapitaltillgång ska ha avyttrats.¹³² I linje med subjektsanknytningen för förvärvsinkomster¹³³ torde sålunda legalitetsprincipen medge att rätt skattesubjekt är den som har avyttrat en kapitaltillgång.

Beträffande andra tillgångar än kapitaltillgångar finns det inte ens någon regel som uttryckligen anger att vinster vid avyttringen av dem är skattepliktiga.¹³⁴ Fråga uppstår därför om legalitetsprincipen kan tillåta att avyttringen styr subjektsanknytningen för även dessa tillgångar. Detta får stor betydelse för hanterandet av etableringsrätter¹³⁵ och ska därför behandlas närmare i denna kontext.¹³⁶

3.2 Rättspraxis om vinster vid avyttring av tillgångar

Av rättspraxis framgår att den som sålt en avverkningsrätt och låtit sina barn erhålla en del av köpeskillingen ändå beskattats för köpeskillingens fulla belopp.¹³⁷ I ett liknande rättsfall¹³⁸

¹³⁰ Se avsnitt 1.2.

¹³¹ Vilket i en näringsverksamhet alltså utesluter lager, inventarier och vissa typer av rättigheter, se 25:3 IL. Jfr. 41:2 IL som i inkomstslaget kapital gäller för alla typer av tillgångar.

¹³² Se 25:3 och 41:2 IL.

¹³³ Se avsnitt 2.1.4.

¹³⁴ Enligt sin lydelse gäller 25:3 1 st. IL nämligen endast kapitaltillgångar, vilket bl.a. exkluderar lagervaror och inventarier enligt 2 st., se not. 131.

¹³⁵ Se avsnitt 3.7.1 7-8 st.

¹³⁶ Se avsnitt 3.7.2.

¹³⁷ RÅ 1955 Fi 373. En annan sak är att avdrag medgavs i begränsad utsträckning för lönekostnad avseende ett av barnen.

hade en avverkningsrätt upplåtits till fastighetsägarens syskon, men inte utnyttjats innan den löpte ut. Vid en senare försäljning av avverkningsrätten beskattades fastighetsägaren helt och hållet trots att denne låtit sina syskon erhålla en del av köpeskillingen som om upplåtelsen fortfarande varit gällande. Tillika har en fastighetsförening beskattats för hela vinsten vid en fastighetsförsäljning, trots att stora delar av den tillgodoräknats en pensionskassa.¹³⁹

Några principiella resonemang är svåra att härleda ur dessa kortfattade domar. Vad som med säkerhet kan utläsas är att betalningsmottagandet inte tycks ha varit styrande för subjektsanknytningen. Det är emellertid inte omöjligt att utfallen kan ha styrts av en föreställning om vem som har äganderätt till den sålda tillgången snarare än vem som har avyttrat den.

I RÅ 1968 Fi 702 föreföll säljaren av en tillgång agera som bulvan. En fysisk person avyttrade en fastighet, vartill vederbörande hade fått lagfart. Det var emellertid ett aktiebolag som stod för alla löpande kostnader avseende fastigheten och som också slutligt tillfördes vinsten. Genom att instämma i KamR:ens mening ansåg HFD att bolaget var rätt skattesubjekt. Detta motiverades med att den fysiske personen varken ansågs vara ägare till fastigheten eller uppbar någon vinst vid dess försäljning.

Även RÅ 1982 1:5 kan vara värt att uppmärksamma, vari en konkursgäldenär ansågs skattskyldig för kapitalvinst på en fastighet som avyttrats under konkursen. Regeringsrådet Voss framförde i ett tillägg att skattskyldigheten åvilar den som vid avyttringen ägde fastigheten.

För att sammanfatta det ovan sagda ger rättspraxis liten vägledning såvitt avser den aktuella subjektsfrågan. Även om viss vikt tycks ha fästs vid äganderätt och erhållande av ersättning är det inte säkert att subjektsanknytningen hade grundats på detta om frågan hade prövats idag. Några utförliga principiella resonemang har inte förts i dessa avgöranden.

3.3 Doktrinuttalanden om vinster vid avyttring av tillgångar

I ett sammanhang där Melz diskuterar de principiella grunderna bakom accepterandet av dold samäganderätt inom skatterätten har han anfört att kapitalvinstbeskattning ska ske hos den

¹³⁸ RÅ 1959 ref. 1.

¹³⁹ RÅ 1953 Fi 922.

som obligationsrättsligt kan överlåta den aktuella tillgången.¹⁴⁰ Han anser nämligen detta vara mest konsekvent med det faktum att frågan om när skattskyldigheten inträder vilar på just obligationsrätten.¹⁴¹ Denna uppfattning ligger också i linje med hur de objektiva kriterierna på kapitalvinsters skatteplikt ser ut.

Hultqvist har kortfattat angett att skattelagstiftningen för de tillfälliga inkomsterna tar sikte på vems egendom som säljs eller vem som har rätt till ersättningen, oavsett vem som uppstår betalningen. Det går därför inte att undvika beskattning genom att styra inkomsten till ett annat subjekt.¹⁴²

På motsvarande sätt har Kleist framfört att rätt skattesubjekt för en kapitalvinst är tillgångens civilrättsliga ägare. Med civilrättslig ägare åsyftar han den som har kontroll över, och innehar de mest centrala rättigheterna avseende tillgången.¹⁴³

Från äldre doktrin bör Sandström uppmärksammas. Han tycks mena att det dels är nödvändigt att vinsten kommit skattesubjektet till godo, dels att detta subjekt varit ägare till den sålda tillgången.¹⁴⁴

Avseende kravet att vinsten ska komma skattesubjektet till godo är det enligt honom tillräckligt att detta subjekt ska anses ha åtnjutit inkomsten. Med hänvisning till då gällande regelverk ansåg han detta vara uppfyllt bl.a. när inkomsten ur den skattskyldiges synpunkt var att betrakta som verkligen förvärvad och till sitt belopp känd. Så var i allmänhet fallet när den uppburits eller blivit tillgänglig för lyftning.¹⁴⁵ Beträffande äganderättskravet motiverade han detta med att den skattskyldige måste stå i tillräckligt förhållande till inkomstkällan.¹⁴⁶

Vad Sandström närmare avsåg med ”äganderätt” är något oklart. Uttalandet förekommer i ett sammanhang där han utreder beskattningsfrågor vid bulvanförhållanden. Med bulvan syftar han på ett subjekt som är rättsligt legitimerad ägare till egendom, men vars faktiska disposition tillkommer en huvudman. Ofta består därför bulvanskapet enligt honom i ett tyst

¹⁴⁰ Melz SN 1988 s. 299.

¹⁴¹ A. st.

¹⁴² Hultqvist ”Rätt skattesubjekt” i Blendow Lexnova.

¹⁴³ Kleist ”Trusts & Trustees” 2011 s. 625.

¹⁴⁴ Sandström SN 1972 s. 383 f. och 396 ff.

¹⁴⁵ Sandström SN 1972 s. 383.

¹⁴⁶ Sandström SN 1972 s. 384.

avtal varigenom egendomen överlåtits till bulvanen så att denne hamnat i skuld till huvudmannen.¹⁴⁷ Jag uppfattar följaktligen Sandström som att han med äganderätt avser att säljaren har bättre rätt till tillgången än huvudmannen.

Sammanfattningsvis har alltså subjektsanknytningen för vinster vid avyttring av tillgångar behandlats sparsamt, samt endast i vissa avgränsade frågor. Dessutom har olika grunder för subjektsanknytningen föreslagits. Medan Melz framfört att det bestämmande kriteriet är obligationsrättslig avyttring har Sandström istället ansett att åtnjutande av inkomst och äganderätt ska vara avgörande. I linje härmed tycks Hultqvist och Kleist ha varit inne på att det avgörande kriteriet är vems tillgång som säljs och vem som har rätt till ersättningen. Någon bred enighet i vad som mer precist avgör subjektsfrågan tycks emellertid inte stå att finna.

3.4 En utgångspunkt för subjektsanknytningen avseende vinster vid avyttring av tillgångar

Som påpekats ovan¹⁴⁸ kan subjektsanknytningen grundas på antingen betalningsmottagande, äganderätt eller avyttring. Dessa grunder ska nu behandlas i denna ordning.

Som framgår av avsnitt 3.3 finns det rättsfall som antyder att betalningsmottagandet inte varit avgörande för subjektsanknytningen.¹⁴⁹ Emellertid finns det också exempel på motsatsen.¹⁵⁰

Det ska påpekas att de syften som motiverat utdelningsregeln inte gör sig gällande för vinster vid avyttring av tillgångar. Som ovan nämnts¹⁵¹ har utdelningsregeln motiverats av att den som är ägare till aktierna inte kan beskattas för ännu inte disponibel utdelning när en tidigare aktieägare först överlätit rätten till utdelning till en viss person och därefter överlätit aktierna till en annan. Beskattning skulle i så fall ha skett hos den senare förvärvaren av aktierna, vilket inte ansågs vara rimligt. Denna situation kan inte uppstå för vinster vid avyttring av tillgångar. Som ovan framgått¹⁵² kan vidare inte någon allmän norm för subjektsanknytningen utläsas ur utdelningsregeln.

¹⁴⁷ Sandström SN 1972 s. 316 f.

¹⁴⁸ Se avsnitt 1.2 1 st.

¹⁴⁹ RÅ 1955 Fi 373 och RÅ 1959 ref. 1.

¹⁵⁰ RÅ 1968 Fi 702.

¹⁵¹ Se avsnitt 2.2.3 3 st.

¹⁵² Se avsnitt 2.2.3.

Förutsebarhetsskäl talar dessutom för att skattskyldighetens objektsida ska styra subjektsanknytningen, d.v.s. att subjektsanknytningen ska grundas på avyttring och inte betalningsmottagande. Metoden för att anknyta inkomster till olika subjekt skulle i så fall nämligen vara densamma som för förvärvsinkomster.¹⁵³ Av detta kan emellertid inte den slutsatsen dras att betalningsmottagandet aldrig skulle kunna vara avgörande för subjektsanknytningen. Med hänsyn till den rättsliga kontext som omger en viss subjektsfråga skulle det nämligen kunna te sig lämpligare att istället beskatta betalningsmottagaren.

Vem som hade äganderätt till den sålda tillgången förefaller ha varit av betydelse för subjektsanknytningen i RÅ 1968 Fi 702.¹⁵⁴ I litteraturen har på flera håll också uttryckts att äganderätten är det som styr subjektsanknytningen för vinster vid avyttring av tillgångar.¹⁵⁵ Flera anmärkningar kan dock riktas mot äganderätten som grund för subjektsanknytningen.

Till att börja med är äganderättens civilrättsliga innebörd inte helt otvetydig. Ovan har föreslagits att den typ av äganderätt som åsyftas består i att säljaren av viss egendom har bättre rätt till den sålda saken än betalningsmottagaren eller en tidigare innehavare.¹⁵⁶ Det är också denna typ av äganderätt jag antar att Sandström har åsyftat.¹⁵⁷

Säg dock att A har sålt en tillgång på avbetalning med återtagandeförbehåll till B och att betalning inte slutligt har erlagts. I detta fall har B en villkorlig bättre rätt till saken än A, d.v.s. så länge B inte hamnar i sådant betalningsdröjsmål som medför att återtagandeförbehållet får göras gällande. Om B nu vidareförsäljer denna tillgång uppstår fråga vem av A och B som egentligen är att betrakta som ägare. Eftersom B:s avyttring skett obehörigen, på samma sätt som när en tjuv avyttrar sitt stöldgods, kan det tyckas att A borde anses ha bättre rätt till saken än B och därmed vara att betrakta som ägare. Om B emellertid, trots den obehöriga försäljningen, betalar sin skuld till A har återtagandeförbehållet aldrig kunnat göras gällande. Varför ska A under dessa förutsättningar betraktas som ägare?

¹⁵³ Se avsnitt 2.1.4.

¹⁵⁴ Se avsnitt 3.2 3 st.

¹⁵⁵ Det gäller Hultqvist, Kleist och Sandström. Se avsnitt 3.3.

¹⁵⁶ Se avsnitt 1.2 not. 8.

¹⁵⁷ Se avsnitt 3.3 6 st. och Sandström SN 1972 s. 316 f.

Ovannämnda exempel visar att äganderätten utgör ett olämpligt kriterium p.g.a. dess otydliga innebörd. Olämpligheten kan emellertid även motiveras med vilka konsekvenser det skulle få att använda sig av äganderätten. I det nyssnämnda exemplet torde det nämligen vara självklart att A inte kan beskattas för B:s olovliga vidareförsäljning. Inte heller kan den som blivit bestulen på viss egendom beskattas för tjuvens vidareförsäljning av denna egendom, detta trots att den bestulne har bättre rätt till saken än tjuven och därmed är att betrakta som ägare.

Av det ovan sagda följer att äganderätten inte kan utgöra det avgörande kriteriet för subjektsanknytningen. Enligt mitt förmenande är det lämpligare att som utgångspunkt låta avyttringen styra. Möjligen kan det också tänkas vara denna aspekt av äganderätten som vissa doktrinuttalanden har tagit sikte på. Det kan exempelvis tänkas att Kleist med de ”centrala rättigheterna avseende tillgången” syftat på möjligheten att obligationsrättsligt överlåta den, vilket alltså vore samma grund som Melz angett för subjektsanknytningen.¹⁵⁸

Sammanfattningsvis är det min uppfattning att subjektsanknytningen för vinster vid avyttring av tillgångar som utgångspunkt bör styras av vem som har avyttrat tillgången mot ersättning. Det kan emellertid tänkas att beskattning i det enskilda fallet istället ska ske hos betalningsmottagaren, något som ankommer på den rättsliga kontext som omger den aktuella subjektsfrågan.

3.5 Någon avyttrar annans egendom

3.5.1 Problemställningens varianter

I denna problemställning står valet av rätt skattesubjekt mellan ägaren och säljaren. Problemställningen inbegriper i princip två varianter som är avhängiga i vems intresse avyttringen genomförs.

När avyttringen sker i en huvudmans intresse uppstår fråga om hur de objektiva kriterierna förhåller sig till en förmedlare, dels i fullmäktigfallen, dels i kommissions- och bulvanfallen. Dessutom kan betänkligheter uppstå till följd av att avyttringen är påtvingad för en huvudman, exempelvis när en samägare påkallar avyttring eller vid utmätning.¹⁵⁹

¹⁵⁸ Se avsnitt 3.3 1 och 3 st.

¹⁵⁹ Se avsnitt 1.2.

När avyttringen däremot obehörigen sker i säljarens eget intresse uppstår frågor om hur beskattningen förhåller sig till att avyttringen är straffbar såsom olovligt förfogande, samt till möjligheterna för köparen att göra godtrosvärv.

Dessa spørsmål kommer följaktligen att behandlas i denna ordning.

3.5.2 Avyttringen sker för en huvudmans räkning

3.5.2.1 Fullmäktigfallet

Det torde stå relativt klart att endast en förmedlare inte ska beskattas för avyttringen.¹⁶⁰ Avyttringen sker nämligen på ägarens initiativ, varför det är denne som kan sägas avyttra tillgången *genom* fullmäktigens försorg. Det är vidare huvudmannen som blir direkt bunden mot tredje man och sålunda har att bevaka sitt fordringsanspråk med anledning av försäljningen.¹⁶¹

På motsvarande sätt har principerna för subjektsanknytning kommit att tillämpas för förvärvsinkomsternas del. Som ovan nämnts¹⁶² beskattades nämligen inte en präst för medel som denne mottagit för att i sin tjänst vidarebefordra till välgörande ändamål.¹⁶³

3.5.2.2 Kommissionsfallet

Med kommission avses inom civilrätten ett uppdrag att för någon annans räkning (kommittenten), men i eget namn (kommissionären), sälja eller köpa lös egendom.¹⁶⁴ Liksom i fullmäktigfallet anlitas sålunda en mellanman för att genomföra avyttringen. Skillnaden mot fullmäktigfallet består i att huvudmannen inte får ett direktanspråk mot tredje man.¹⁶⁵

Viss skatterättslig reglering finns i 36 kap IL för när en kommittent får ta upp överskottet från en kommissionärsverksamhet. Dessa bestämmelser är utformade så att resultatöverföring inte ska vara möjlig i de fall koncernbidragsregleringen inte hade tillåtit det. Anpassningen till

¹⁶⁰ Hellner SvSkT 1961 s. 24 f.

¹⁶¹ Se 10 § AvtL.

¹⁶² Se avsnitt 2.1.2.1 5 st.

¹⁶³ RÅ 1948 Fi 442.

¹⁶⁴ Se 1 § KommL.

¹⁶⁵ Kommittenten har dock viss möjlighet att överta fordringsanspråket enligt 27 § KommL. Jfr. 10 § AvtL för fullmäktigfallet.

koncernbidragsreglerna är t.o.m. så långtgående att det i litteraturen har ifrågasatts om kommissionärsreglerna över huvud taget behövs.¹⁶⁶

Vidare är dessa kommissionärsregler enligt förarbetena avsedda att vara uttömmande. Det anges explicit att syftet med dem skulle förfelas om kommissionärsförhållanden accepterades även när villkoren i 36 kap IL inte är uppfyllda.¹⁶⁷

Trots detta, till synes otvetydiga, uttalande i förarbetena har Bækkevold framfört att kommissionsavtal som inte uppfyller villkoren ändå kan godtas vid beskattningen. Han menar att regleringen i 36 kap IL istället tar sikte på fall då resultatet i sin helhet förs över till kommittenten, d.v.s. utan att kommissionären får någon ersättning. I övriga situationer får det enligt honom istället prövas om den provision som kommissionären uppbär är marknadsmässig. Är så inte fallet kan uttagsbeskattning komma att aktualiseras.¹⁶⁸

Det normativa stödet för att alltid och endast beskatta mellanmannen förefaller inte vara helt övertygande. I anslutning till behandlingen av 42:12 IL ovan¹⁶⁹ har det nämligen invänts mot att det skulle vara en allmängiltig norm att betalningsmottagaren beskattas. Eftersom lagstiftningen inte utsäger att kommissionären är att uppfatta som rätt skattesubjekt förutsätter en sådan tillämpning att 36 kap IL tolkas e contrario.

Med anledning av BIAB-domen,¹⁷⁰ där ett bolag som uppbar förmedlingsprovisioner ansågs agera som ombud för ett fåmansföretag och beskattning därför skedde hos huvudmannen,¹⁷¹ finns det anledning att sympatisera med Bækkevolds uppfattning. Det vore nämligen inte särskilt förutsebart ifall den omständigheten att någon uppträder som ombud för annan kan användas för att genomskåda ett visst upplägg, men inte åberopas av enskilda för att beskattning ska ske hos huvudmannen.

Dessutom bör det påminnas om att subjektsanknytningen för tjänsteinkomster inte tycks förutsätta att den skattskyldige kunnat civilrättsligt kräva sin arbetsgivare på ersättning.¹⁷² Det

¹⁶⁶ Wiman 2002 s. 79.

¹⁶⁷ Prop. 1978/79:210 s. 176.

¹⁶⁸ Bækkevold ”Kommentar till inkomstskattelag (1999:1229) 36 kap 1 §”, Lexino 2014-01-01.

¹⁶⁹ Se avsnitt 2.2.3.

¹⁷⁰ RÅ 2008 ref. 66.

¹⁷¹ Se avsnitt. 2.1.2.3.

¹⁷² Se avsnitt 2.1.3.4.

har varit tillräckligt att utbetalning faktiskt skett till annan på den anställdes begäran. När det gäller de nu aktuella frågeställningarna kan konstateras att den i stort sett enda skillnaden mellan anlitaandet av en kommissionär och en fullmäktig består i att huvudmannen vid kommission inte direkt får något anspråk mot tredje man. Det vore därför märkligt ifall kommissionsfallet skulle hanteras på ett annat sätt än fullmäktigfallet när det endast är avsaknaden av ett civilrättsligt fordringsanspråk för huvudmannen som skiljer situationerna åt.¹⁷³

Mot det ovan framförda skulle möjligen kunna invändas att det i vissa situationer kan föreligga fiskala skäl att beskatta mellanmannen. Parterna kan nämligen ha använt sig av kommissionsuppdraget för att uppnå vissa skatteförmåner. Förutsebarhetsskäl talar emellertid för att civilrätten ska behandlas på ett enhetligt sätt inom skatterätten.¹⁷⁴ Om det inte har någon betydelse för subjektsanknytningen avseende förvärvsinkomster att uppdragstagaren inte har kunnat civilrättsligt kräva sin uppdragsgivare på någon ersättning, bör det inte heller ha någon betydelse för vinster vid avyttring av tillgångar. Det finns f.ö. möjlighet att skatterättsligt underkänna kommissionsavtalet såsom ett skenavtal när så är fallet,¹⁷⁵ alternativt uttagsbeskatta kommissionären när dennes provision inte är marknadsmässig.

Jag har slutligen svårt att se att det skulle ha någon skatterättslig relevans att tredje man inte känner till att säljaren agerar för någon annans räkning.

Sammanfattningsvis följer av detta att det inte förekommer sådana skillnader mellan kommissionsfallet och fullmäktigfallet att det finns anledning att behandla dem på olika sätt. Huvudmannen har i båda dessa fall avyttrat sin tillgång *genom* en mellanman. Av detta följer att huvudmannen är att uppfatta som rätt skattesubjekt.

3.5.2.3 *Bulvanfallet*

Med bulvanskap avses, liksom i kommissionsfallet, att någon agerar för annans räkning samt att huvudmannen hålls dold för tredje man. Sandström har beskrivit bulvanen som den rättsligt legitimerade i förhållande till tredje man, medan huvudmannen enligt ett tyst avtal

¹⁷³ Om anspråket har övertagits enligt 27-30 §§ KommL finns det än större skäl att behandla kommissionsfallet på samma sätt som fullmäktigfallet.

¹⁷⁴ Se avsnitt 1.4.2 2 st.

¹⁷⁵ Att skenavtal inte ska ligga till grund för beskattningen uttalades i RÅ 2004 ref. 27.

med bulvanen är den som faktiskt disponerar över verksamheten.¹⁷⁶ Stundom har tillgången överlåtits till bulvanen på sådant sätt att denne hamnat i skuld till sin huvudman.¹⁷⁷

Någon reglering av bulvanförhållanden vid avyttring av tillgångar återfinns inte i IL.¹⁷⁸ Som ovan framkommit¹⁷⁹ är behandlingen i rättspraxis också sparsam, om än det härigenom antyds att huvudmannen ska beskattas.¹⁸⁰

I litteraturen har det varit Sandströms utgångspunkt att bulvanen blivit ägare till den sålda tillgången, samt vanligen också erhåller köpeskillingen innan den vidarelämnas till huvudmannen. Enligt honom är bulvanen därför att uppfatta som rätt skattesubjekt.¹⁸¹

Om ersättningen emellertid hade erhållits direkt av huvudmannen ansåg han att beskattning borde ske hos denne. Detta grundade han antingen på att äganderätten *ska anses*¹⁸² tillkomma huvudmannen eller att bulvanen endast utfört ett uppdrag på huvudmannens vägnar.¹⁸³ Han uttryckte vidare att detta utgör en avvikelse från den civilrättsliga ordningen.¹⁸⁴

Till skillnad från Sandström har Hultqvist framfört att beskattning bör ske hos huvudmannen vid bulvanskap. Detta tycks han grunda på en, från Sandström avvikande, uppfattning om att huvudmannen är ägare i dessa fall.¹⁸⁵ Grosskopf har i linje med detta framfört att skatterätten tycks vara mer benägen att bortse från bulvanen och istället knyta rättsföljderna till huvudmannen än vad som är fallet inom civilrätten.¹⁸⁶

Vidare gjorde Sandström åtskillnad mellan kommissionsförhållanden och bulvanskap. I det förra fallet ansåg han det vara avsett mellan parterna att en kommittent ska bli ägare till de tillgångar kommissionären köper in för dennes räkning. Vid bulvanskap menade han att det

¹⁷⁶ Sandström SN 1972 s. 316 f. och 326 f.

¹⁷⁷ Sandström SN 1972 s. 317.

¹⁷⁸ Däremot ger möjligen 24:10 d IL uttryck för en bulvanregel, vilken föreskriver ett undantag till avdragsförbudet för räntekostnader för det fall den ”som faktiskt har rätt till inkomsten” beskattas med minst 10 % av räntekostnaden i sin hemstat. Även 4 § 3 st. KupL utgör en form av bulvanregel.

¹⁷⁹ Se avsnitt 3.2.

¹⁸⁰ RÅ 1968 Fi 702.

¹⁸¹ Sandström SN 1972 s. 417 f.

¹⁸² Min kursivering. Som jag uppfattar Sandström menar han att det är fråga om en särskild skatterättslig omtolkning av vem som varit att betrakta som ägare.

¹⁸³ Sandström SN 1927 s. 418.

¹⁸⁴ Sandström SN 1972 s. 419.

¹⁸⁵ Hultqvist SN 2007 s. 702.

¹⁸⁶ Grosskopf 1976 s. 30 f. Jfr. också Helmers 1956 s. 302.

istället är avsett att äganderätten ska tillkomma bulvanen så länge bulvanförhållandet består. Enligt honom var bestämmelsen om kommittentens separationsrätt till inköpta tillgångar i kommissionärens konkurs¹⁸⁷ inte tillämplig vid bulvanskap.¹⁸⁸

Det kan ifrågasättas om denna sistnämnda uppfattning är korrekt. I NJA 1930 s. 306 gavs nämligen huvudmannen separationsrätt till varor som en mellanman köpt in för huvudmannens räkning, trots att huvudmannen vare sig hade något rättsligt anspråk på mellanmannen eller på tredje man. Det har i den civilrättsliga litteraturen också hävdats att en huvudman bör ha separationsrätt i bulvanens konkurs eftersom förvärven görs för huvudmannens räkning.¹⁸⁹

Distinktionen mellan kommissions- och bulvanfallet har f.ö. endast relevans om man anser äganderätten vara avgörande för subjektsanknytningen.¹⁹⁰ Som ovan framkommit¹⁹¹ finns det emellertid goda skäl att låta avyttringen, snarare än äganderätten, vara bestämmande. Följaktligen saknas det anledning att göra åtskillnad mellan kommissions- och bulvanfallet vid den skatterättsliga subjektsanknytningen. Av detta följer att beskattning bör ske hos huvudmannen då denne avyttrat tillgången *genom* sin bulvan.

Sammanfattningsvis saknas det anledning att behandla bulvanfallet på ett annat sätt än kommissionsfallet. I dessa fall bör huvudmannen beskattas eftersom avyttringen skett för dennes räkning.

3.5.2.4 Avyttringen är påtvingad för en huvudmans räkning

Att någon vars egendom avyttras av en mellanman beskattas för detta, men inte beskattas för den avyttring en tjuv gör, hade kunnat förklaras med att det har varit ägarens vilja att avyttringen skulle ske i endast det förstnämnda fallet. Vid dold samäganderätt, eller vid öppen samäganderätt där en samägare rättsenligt påkallar tvångsförsäljning,¹⁹² samt vid utmätning avyttras tvångsvis annans egendom. Det kan därför ifrågasättas hur kriterierna för subjektsanknytningen bör uppfattas i dessa fall.

¹⁸⁷ Nuvarande 23 § KommL, dåvarande 53 §.

¹⁸⁸ Sandström SN 1972 s. 319 f.

¹⁸⁹ Håstad, 1996, s. 146 med vidare hänvisningar till Grönfors och Hessler.

¹⁹⁰ I den mån det nu finns någon skillnad i äganderätten. Att Sandström ansett äganderätten vara avgörande framgår av Sandström SN 1972 s. 383 f. och 396 ff.

¹⁹¹ Se avsnitt 3.4.

¹⁹² Se 6 § SamägL.

Någon explicit lagreglering finns inte att tillgå, men av rättspraxis följer att försäljning vid utmätning inte hindrar att beskattning sker.¹⁹³ Tillika har en konkursgäldenär beskattats för vinst som uppstått vid avyttring av dennes fastighet under konkursen.¹⁹⁴ I ett tillägg till detta senare rättsfall uttalade regeringsrådet Voss att skattskyldigheten åvilar den som vid avyttringen ägde fastigheten. Beskattning har även kunnat ske hos den som endast haft dold samäganderätt till en fastighet.¹⁹⁵

Som ovan påpekats är det min uppfattning att subjektsanknytningen inte bör grundas på vem som har haft äganderätt till den sålda tillgången, utan snarare vem som avyttrat den.¹⁹⁶ Lokutionen ”den som avyttrar en tillgång” utsäger inte något om att tillgången måste avyttras frivilligt. I princip torde det vara tillräckligt att avyttringen sker på någon annans vägnar. Detta föranleder att dylika tvångsmässiga avyttringar ska behandlas på samma sätt som fullmäktig-, kommissions- och bulvanfallen. Huvudmannen ska därför beskattas i dessa fall.

Sammanfattningsvis följer av det ovan sagda att den vars egendom avyttras tvångsvis ska beskattas för detta. Avyttringen har nämligen skett för dennes räkning.

3.5.3 Försäljningen sker obehörigen i säljarens eget intresse

Under detta avsnitt inordnas sådana försäljningar av annans egendom som säljaren olovligen företar i sitt eget intresse. Den som frånhänts sin egendom kan inte gärna beskattas i dessa fall.¹⁹⁷ Frågan är istället om säljaren över huvud taget kan beskattas.

Säljaren har i dessa fall antagligen gjort sig skyldig till stöld¹⁹⁸ eller olovligt förfogande.¹⁹⁹ I första hand uppstår därför fråga om det brottsliga inslaget gör att säljaren går fri från skatt och i andra hand om skattskyldigheten påverkas av förvärvarens möjligheter att göra godtrosvärv.

¹⁹³ RÅ 1984 1:26. Den huvudsakliga frågan i målet var om utmätningen utgjorde en sådan tvångsavyttring som hade kunnat medge uppskov enligt dåvarande 2 § lagen (1978:970) om uppskov med beskattning vid realisationsvinst. Se numera 31:5 och 47:4 IL. Så ansågs inte vara fallet.

¹⁹⁴ RÅ 1982 1:5.

¹⁹⁵ RÅ 1992 ref. 41.

¹⁹⁶ Se avsnitt 3.4.

¹⁹⁷ Jfr. avsnitt 3.4 7-8 st.

¹⁹⁸ Se 8:1 BrB.

¹⁹⁹ Se 10:5 BrB.

Beskattning av brottslig verksamhet har främst diskuterats för förvärvsinkomsternas del. I två rättsfall har det uttalats att brottslig verksamhet i sig inte har kunnat konstituera någon förvärvskälla och att verksamhet som helt och hållet har byggts på brott inte kunnat hänföras till dåvarande inkomstslaget rörelse.²⁰⁰ Utfallen motiverades huvudsakligen av att någon vinst inte kunde anses uppkomma till följd av de straffrättsliga förverkandereglerna²⁰¹ och till följd av den skadeståndsskyldighet som brottslingen eventuellt åläggs.²⁰² En skattskyldig som däremot bedrivit legal verksamhet i stort har inte kunnat undgå att beskattas för intäkter av brottslig verksamhet som ingått i den legala verksamheten.²⁰³

Av senare tids rättspraxis framgår att en inkomst inte kan undgå beskattning endast med anledning av att den härrör från brottslig verksamhet. Exempelvis har inkomster från taxirörelse ansetts vara skattepliktiga trots att verksamheten, i avsaknad av tillstånd, var olaglig.²⁰⁴ Melz har i en kommentar till detta rättsfall motiverat utfallet med att något förverkande av vinningen inte skulle komma ifråga.²⁰⁵

Vidare har den som dömts för grovt bokföringsbrott och grovt skattebrott vid upprättandet av osanna fakturor åt ett bolag beskattats för de inkomster som erhöles för fakturornas upprättande.²⁰⁶ Det konstateras i domen att inkomsterna vare sig förverkats eller att skadeståndsanspråk riktats mot den skattskyldige. Att eventuell skadeståndsskyldighet kan minska den beskattningsbara inkomsten har därefter bekräftats i ett senare rättsfall.²⁰⁷

Av detta tycks sålunda följa att det brottsliga inslaget inte i sig ska föranleda att en inkomst går fri från skatt. Beskattning ska emellertid inte ske för vad som blivit förverkat eller den enskilde tvingats utge i skadestånd. Även äldre rättsfall ligger i linje med detta eftersom de har motiverat skattefriheten med just risken för förverkande och skadestånd. Inkomst av

²⁰⁰ RÅ 1991 ref. 6 och RÅ 1992 not. 327. Rättsfallen kommenteras av Melz i SN 1998 s. 210 ff.

²⁰¹ Se 36 kap BrB.

²⁰² Se RÅ 1991 ref. 6. Avgörandet motiverades dessutom av att bokföringsskyldigheten närmast skulle bli illusorisk. Detta argument återkommer inte i senare avgöranden och kan ifrågasättas eftersom den omständigheten att någon antagligen inte kommer att deklarerat inkomsten inte gärna kan undanta denne från skattskyldighet. Att bokföringsskyldighet har förelegat för viss illegal spelverksamhet framgår av NJA 2004 s. 519. Notera att det nu är upp till prövning i HD om den som bedrivit illegal förmedling av bostadsrätter också kan ha gjort sig skyldig till bokföringsbrott, se HD:s mål B 3645-14.

²⁰³ RÅ 1949 Fi 1113, RÅ 1968 Fi 209 och RÅ 1988 ref. 69.

²⁰⁴ RÅ 2005 ref. 14.

²⁰⁵ Melz SN 2006 s. 293 A 1.

²⁰⁶ HFD 2011 ref. 80.

²⁰⁷ HFD 2014 ref. 63.

brottslig verksamhet ska sålunda beskattas som om verksamheten i sig hade varit laglig.²⁰⁸ Den som obehörigen säljer annans egendom ska därför, åtminstone *prima facie*, beskattas för denna försäljning.

Om förvärvaren inte gör något godtrosvärv²⁰⁹ och säljaren därför tvingas återbetala köpeskillingen kan någon vinning av försäljningen inte heller sägas uppstå. Som utgångspunkt bygger emellertid skatterätten på obligationsrätten och inte på sakrätten.²¹⁰ Detta är berättigat i det fallet att någon obehörigen har förfogat över annans egendom och förvärvaren inte gjort något godtrosvärv, eftersom en sådan försäljning står sig så länge inte den med bättre rätt till saken finner anledning att klaga. Endast det faktum att förutsättningarna för godtrosvärv inte är uppfyllda, men något anspråk om bättre rätt inte framställs, kan därför inte föranleda att säljaren ska undkomma beskattning.

Sammanfattningsvis följer att när någon överlåtit annans egendom i eget intresse ska denne beskattas för vinsten av detta. Om vinningen förverkas eller säljaren blir skadestånds- eller återbetalningsskyldig bör beskattningen emellertid justeras.

3.6 Betalningsmottagaren är en annan än säljaren av tillgången

3.6.1 Beskattning hos säljaren eller betalningsmottagaren?

Denna problemställning innebär att någon har avyttrat en tillgång, men låter annan uppbära betalningen. I detta innefattas därför en benefik eller onerös överlåtelse av fordringen på köpeskillingen från säljaren av tillgången.

Som framgår av rubriken står valet av rätt skattesubjekt här mellan den som avyttrar tillgången och den som tar emot betalning. Eftersom två närstående subjekt inte ska kunna uppnå skatteförmåner genom att välja vem som erhåller betalningen är det rimligt att rätt skattesubjekt som utgångspunkt är den som har avyttrat tillgången. Förvisso är skattesatsen i inkomstslaget kapital numera proportionell, men det skulle kunna tänkas att säljaren är ett

²⁰⁸ Jfr. Blank Thörnroos och von Euler i SN 2012 s. 339 A 2.

²⁰⁹ Se 2 § GFL. Även 3 § är av intresse, vilken föreskriver att besittningsbrytande brott utgör hinder mot godtrosvärv om det subjekt som frånhänts egendom kräver tillbaka den inom 6 månader från det att denne fick kännedom om förvärvet.

²¹⁰ Melz 1988 s. 299 och Bergström 1978 s. 196 ff. Från rättspraxis kan nämnas RÅ 1989 ref. 91, RÅ 1990, ref. 103 och RÅ 1992 ref. 41 som godtagit dold samäganderätt i skattehänseende, trots att denna rätt inte är sakrättsligt skyddad. I RÅ 1987 ref. 5 och RÅ 1987 ref. 66 då frågan gällt vem som har rätt till värdeminskningsskatt när uthyrare av egendom förlorat sitt sakrättsliga skydd har det tillika ansetts tillräckligt att denne kunnat rikta anspråk mot endast hyrestagaren.

aktiebolag och betalningsmottagaren en fysisk person som har ett underskott att kvitta mot vinsten. Som framgått ovan²¹¹ tyder också äldre rättspraxis på att säljaren, snarare än betalningsmottagaren är den som ska beskattas i dessa fall.²¹²

Det ovan sagda kan emellertid problematiseras i två avseenden. En marknadsmässig försäljning av fordringen på köpeskilling sker antagligen till ett pris som understiger fordringens nominella värde. För det första kan därför ifrågasättas om säljaren verkligen ska beskattas för köpeskillingens fulla belopp i dessa fall. För det andra kan ifrågasättas om säljaren ska beskattas när denne är en fysisk person. En fysisk person hade nämligen utan beskattningsekvenser²¹³ kunnat lämna hela tillgången i gåva till den som annars bara tar emot betalningen. Dessa frågor ska nu behandlas i denna ordning.

3.6.2 Beskattning vid marknadsmässig överlåtelse av fordran på köpeskilling

En överlåtelse av fordringen på köpeskilling genomförs antagligen till belopp under köpeskillingens nominella värde. Varför någon skulle ha intresse av att överlåta sin fordran på detta sätt kan förklaras med att denne fått anledning att tvivla på gäldenärens betalningsförmåga. Alternativt har det föranletts av överlåtarens önskemål om att snabbt få in likviditet i sin rörelse. Spörsmålet är inte endast av teoretiskt intresse, utan har stor praktisk betydelse för de företag som använder sig av finansieringsformen factoring.

Factoring har tilldragit sig intresse i mervärdesskatterättsliga sammanhang,²¹⁴ men förefaller vara outforskat såvitt avser inkomstbeskattningen. Möjligen kan det tänkas att såväl SKV som enskilda ansett det vara uppenbart att den som överlåter sin fordran på köpeskilling inte ska beskattas för mer än vad som erhålls vid denna överlåtelse.

Frågan för detta avsnitt är hur grunden för subjektsanknytningen ser ut när någon först sålt sin tillgång och därefter marknadsmässigt överlåtit sin fordran på köpeskilling till ett pris som understiger dess nominella belopp. Den fortsatta framställningen tar sin utgångspunkt i ett exempel.

²¹¹ Se avsnitt 3.2.

²¹² RÅ 1955 Fi 373 och RÅ 1959 ref. 1.

²¹³ Detta följer av den s.k. kontinuitetsprincipen i 44:21 IL och att uttagsbeskattning i stort sett är uteslutet i inkomstslaget kapital, se 53 kap IL.

²¹⁴ Se t.ex. HFD 2012 ref. 56 och HFD 753-757-11.

Anta att A säljer sin bil på kredit för 200 000 kr till B. För enkelhets skull är A:s anskaffningsvärde för bilen 0 kr. Därefter överlåter A sin fordran på B till C för 150 000 kr. Ovan²¹⁵ har uttryckts att det för subjektanknytningen saknar betydelse huruvida den som har avyttrat sin tillgång låter annan uppbära betalningen. I linje med detta borde A därför beskattas för 200 000 kr. Denna ordning är inte helt tillfredsställande såvida man inte också beaktar att fordringen på köpeskillning i sig har utgjort en tillgång hos A innan den såldes vidare till C. I den mån fordringen avyttras med förlust har det därför uppstått en avdragsgill kapitalförlust för A.²¹⁶

Om A inte har ytterligare fordringar av samma slag²¹⁷ kommer kapitalförlusten att beräknas till skillnaden mellan anskaffningsutgiften för fordringen och den lämnade ersättningen från C.²¹⁸ Frågan är därför till vilket belopp fordringen ska anses ha varit anskaffad.

Den omständigheten att A beskattas för köpeskillningens fulla belopp torde medföra att fordringen anses förvärvat för ett värde som motsvarar just köpeskillningsbeloppet. I rättspraxis har nämligen det värde som en anställd förmånsbeskattats för, vid förvärv till underpris av fastighet från sin arbetsgivare, ansetts ingå i omkostnadsbeloppet för fastigheten.²¹⁹

Att fordringen ska anses anskaffad till köpeskillningens belopp kan också motiveras med att detta belopp är det vederlag som har lämnats för erhållandet av fordringen.²²⁰ Detta borde inte påverkas av att överlåtelsen av tillgången kan ha varit delvis benefik. Det benefika momentet innebär nämligen per definition att någon motprestation inte har utgått, varför det benefika momentet inte kan utgöra en del i det vederlag som har lämnats för fordringen.

För att åtknyta till exemplet om bilen ovan uppgår sålunda A:s anskaffningsvärde för fordringen på B till 200 000 kr, eftersom det motsvarar köpeskillningen. När A på marknadsmässiga villkor säljer denna fordran till C uppstår en kapitalförlust för A på 50 000 kr. Allt som allt kommer A därför inte att beskattas för mer än vad som influtit från C. Istället

²¹⁵ Se avsnitt 3.6.1.

²¹⁶ Se 25:3 och 42:1 IL. Jag förutsätter sålunda att säljaren inte haft för avsikt att öka fordringsköparens förmögenhet enligt 44:24 IL.

²¹⁷ I så fall blir genomsnittsmetoden enligt 25:2 och 48:7 IL tillämplig, se 10 st. detta avsnitt.

²¹⁸ Se 25:2, 44:2 och 44:13-14 IL.

²¹⁹ RÅ 1980 1:28.

²²⁰ Jfr. Alhager SN 1999 s. 223 ff.

är det C som beskattas för det överskjutande beloppet eftersom dennes anskaffningsvärde för fordringen uppgår till 150 000 kr.²²¹ Vidare anses fordringen avyttrad hos C när betalning senare inflyter från B.²²²

Om A innehar flera fordringar av samma slag baseras emellertid A:s anskaffningsvärde för fordringen mot B på det genomsnittliga anskaffningsvärdet för samtliga dessa fordringar.²²³ Det är därför inte säkert att A i det enskilda fallet beskattas för precis det belopp som erhålls från C.

Genomsnittsmetoden tillämpas inte för lagervaror,²²⁴ vilket A:s fordran hade varit vid ett factoring-upplägg.²²⁵ Förlusterna som uppstår vid försäljning av fordringarna till factoringbolaget borde därför snarare vara att uppfatta som kostnader för intäkternas förvärvande enligt 16:1 IL.²²⁶

Det ska påpekas att frågan inte hade fått någon enklare lösning om subjektsanknytningen istället hade grundats på betalningsmottagande. I så fall skulle A inte beskattas över huvud taget och C beskattas för allt, d.v.s. även för belopp som motsvarar vad denne betalat till A för att förvärva fordringen. Endast om A:s anskaffningsvärde för fordringen på B uppgått till 0 kr skulle möjligen en tilltalande lösning kunna konstrueras. Ett sådant anskaffningsvärde skulle emellertid vara svårt att förena med den omständigheten att A erhållit fordringen i en onerös transaktion.

Sammanfattningsvis beskattas den som avyttrar en kapitaltillgång för hela köpeskillingsbeloppet, även om denne låtit någon annan uppbära betalningen. Har säljaren emellertid, på marknadsmässiga villkor, överlåtit fordringen till pris som understiger köpeskillingsbeloppet kan denne dra av för sin förlust på fordringen.

²²¹ Se 25:2 och 44:13-14 IL.

²²² Se 44:4 IL.

²²³ Se 25:2 och 48:7 IL.

²²⁴ Se 25:2 och 25:3 2 st. IL e contrario.

²²⁵ Se 17:3 IL.

²²⁶ Möjligen skulle det kunna hävdas att intäkterna redan har förvärvats genom varuförsäljningen och att factoringupplägget endast tidigarelägger intäkternas erhållande. Enligt min mening väger det emellertid tyngre att fakturaöverlåtelsegarantierar betalning (det är ju inte säkert att kunderna betalar), samt att upplägget förser rörelsen med likviditet så att nya intäkter kan genereras.

3.6.3 Beskattning vid fysisk persons benefika överlåtelse av fordran på köpeskilling

Eftersom det i princip saknas uttagsbeskattningsregler i inkomstlagen kapitel²²⁷ kan fysiska personer utan beskattningseksekvenser överlåta sina tillgångar i gåva. Enligt kontinuitetsprincipen inträder i dessa fall förvärvaren i överlåtarens skattemässiga situation.²²⁸ Med hänsyn till skatterättslig systematik kan det därför tyckas att subjektsanknytningen bör grundas på betalningsmottagande snarare än avyttring när en fysisk person avyttrat sin tillgång men låtit annan uppbära betalningen.

Kontinuitetsprincipen har främst motiverats med svårigheterna kring objektiv värdering av den tillgång som överlåts och att enskilda ska ha viss förmåga att faktiskt kunna betala sin skatt.²²⁹ Det är tveksamt om dessa skäl motiverar att betalningsmottagaren ska beskattas när en fysisk person redan har avyttrat sin tillgång, men gett bort fordringen på köpeskilling. Enligt min mening föranleder dock det faktum att en fysisk person faktiskt kan överlåta sina tillgångar i gåva utan beskattningseksekvenser att betalningsmottagaren ska vara rätt skattesubjekt när denne endast erhållit fordringen på köpeskilling i gåva.

Sammanfattningsvis motiverar sålunda skatterättslig systematik att subjektsanknytningen grundas på betalningsmottagande istället för avyttring när en fysisk person har avyttrat sin tillgång, men i gåva överlåtit fordringen på köpeskilling till någon annan.

3.7 Ersättningsetablering

3.7.1 Problemformulering

Läkare och sjukgymnaster kan få rätt till offentlig ersättning för utförd vård genom att ingå ett samverkansavtal med landstinget eller regionen.²³⁰ Ersättningen betalas ut enligt nationellt fastlagda bestämmelser.²³¹ Som tidigare nämnts²³² innebär ersättningsetablering att

²²⁷ Se 53 kap IL.

²²⁸ Se 44:21 IL.

²²⁹ Melz 1986 s. 330 ff., se särskilt s. 333 f. och 336.

²³⁰ Det finns möjlighet att istället ingå ett s.k. vårdavtal, vilket ger större frihet avseende avtalets omfattning och innehåll. Detta avtal är emellertid inte föremål för sådan offentligrättslig reglering som gör den skatterättsliga subjektfrågan intressant.

²³¹ Se 5 § lag (1993:1652) om ersättning för fysioterapi (LOF) och 5 § lag (1993:1651) om läkarvårdsersättning (LOL). Av dessa regler följer bl.a. att lag (2007:1091) om offentlig upphandling ska tillämpas på ingåendet av samverkansavtal. Ersättning lämnas enligt taxa som följer av förordning (1994:1121) om läkarvårdsersättning respektive förordning (1994:1120) om ersättning för fysioterapi.

²³² Se avsnitt 1.2.2 st.

vårdgivaren i samband med en verksamhetsöverlåtelse kan säga upp detta avtal för att låta förvärvaren teckna ett nytt avtal på motsvarande villkor.²³³

Landstinget eller regionen har inte någon skyldighet att ingå nya samverkansavtal, utan prövar hur angeläget det är att en ny praktik öppnar. Genom ersättningsetableringen åläggs emellertid landstinget eller regionen att teckna sådant avtal med den som erbjudit högst pris för verksamheten, har tillräckliga kvalifikationer och inte har rätt till offentlig ersättning enligt lagen om valfrihetssystem.²³⁴ Ersättningsetableringen utgör därför en form av garanterat bibehållen rätt till offentlig ersättning.²³⁵

Väl att märka är dock att samverkansavtalet inte övergår till förvärvaren redan genom överlåtelseavtalet.²³⁶ Inte heller kan en ersättningsetablering initieras utan att hela verksamheten samtidigt överläts.²³⁷

KamR i Stockholm har i dessa fall beskattat vårdgivaren personligen.²³⁸ De har motiverat detta med att bolaget inte kunnat vara part i samverkansavtalet,²³⁹ vårdgivaren varit den ende som kunnat kräva ersättning och att regleringen²⁴⁰ varit uttömmande ifråga om möjligheterna att överlåta eller upplåta etableringsrätten vidare. KamR i Göteborg har däremot beskattat bolaget med motivering att etableringsrätten inte kunnat överlåtas över huvud taget och att det som överlåtits istället utgjort den bedrivna verksamheten.²⁴¹ Till samma slutsats nådde SRN, om än på grundval av att etableringsrätten inte kunnat överlåtas separat.²⁴²

Om subjektanknytningen grundas på avyttring kan det tyckas vara självklart att det är bolaget som ska beskattas. Regleringen i LOL och LOF hindrar ju i princip endast bolaget från att inneha etableringsrätten.²⁴³ Det är emellertid skillnad på att inte *få* och att inte *kunna*

²³³ Se 5 a § LOL och 5 a § LOF.

²³⁴ Se 5 e § LOL och 5 e § LOF. Anbudslämnaren får inte heller ha blivit utesluten enligt 7:1-2 lagen om valfrihetssystem (se 5 d § LOL och 5 d § LOF).

²³⁵ Prop. 2008/09:64 s. 47.

²³⁶ Prop. 2008/09:64 s. 72.

²³⁷ Se 5 a § LOL och 5 a § LOF.

²³⁸ KamR i Stockholm, 2014-02-19, mål nr. 5709-13, KamR i Stockholm, 2014-05-26, mål nr. 2340-13.

²³⁹ Något de ansett sig kunna utläsa ur 7 och 8 §§ LOF och LOL då dessa regler ställer krav på att läkaren eller sjukgymnasten ska ha specialistkompetens eller vara legitimerad, samt på omfattningen av dennes arbetsinsatser.

²⁴⁰ Se 5 a-5 g §§ LOL och 5 a-5 g §§ LOF.

²⁴¹ KamR i Göteborg, 2014-03-31, mål nr. 4463-13.

²⁴² SRN 2014-09-26 36-14/D.

²⁴³ Jfr. med vad som sagts i avsnitt 3.5.3 om att den som obehörigen avyttrat annans egendom ändå prima facie ska beskattas för detta.

inneha en viss tillgång. Bolaget har i sig nämligen ingen möjlighet att förfoga över etableringsrätten och förefaller därför inte heller ha kunnat avyttra den.

Rättsfrågan består sålunda i vem som är rätt skattesubjekt för den delen av ersättningen vid en verksamhetsöverlåtelse som avser etableringsrätten när verksamheten bedrivits i ett aktiebolag och detta bolag formellt har överlåtit etableringsrätten.

I princip skulle det kunna tänkas att etableringsrätten utgör ett inventarium. Som bekant avses med ett inventarium nämligen koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter, goodwill och liknande rättigheter som förvärvas från någon annan.²⁴⁴ Av RÅ 1975 ref. 9 framgår, något knapphändigt, att en trafikrättighet ansetts vara en rättighet av goodwills natur och därmed utgjort ett inventarium. Enligt RÅ 1977 ref. 44 utgjorde emellertid rätten att använda järnvägsspår en icke tidsbegränsad rättighet och omfattades därför inte.²⁴⁵ Om läkaren eller sjukgymnasten emellertid startat sin verksamhet från grunden och sålunda inte förvärvat etableringsrätten från någon annan utgör den vare sig ett inventarium eller en kapitaltillgång.²⁴⁶

Till skillnad från regleringen kring kapitaltillgångar finns det ingen bestämmelse i IL som uttryckligen föreskriver att vinster vid avyttring av andra tillgångar än kapitaltillgångar är skattepliktiga.²⁴⁷ I det följande avsnittet ska det därför undersökas om legalitetsprincipen kan tänkas tillåta att subjektsanknytningen grundas på avyttring i även dessa fall.

3.7.2 Vinster vid avyttring av andra tillgångar än kapitaltillgångar

Som ovan framkommit²⁴⁸ är de objektiva kriterierna för kapitalvinsters skatteplikt, d.v.s. att en kapitaltillgång har avyttrats, endast tillämpliga på kapitaltillgångar i inkomstslaget näringsverksamhet.²⁴⁹ Detta exkluderar lagervaror, inventarier och vissa rättigheter som inte utgör inventarier enligt 18:1 2 st. 1p.²⁵⁰ Fråga uppstår därför om legalitetsprincipen tillåter att avyttring utgör det avgörande kriteriet för även andra tillgångar än kapitaltillgångar.

²⁴⁴ Se 18:1 2 st. 1 p. IL.

²⁴⁵ Möller har med anledning av detta uttalat att begreppet inventarier omfattar dels tidsbegränsade rättigheter, dels rättigheter i övrigt som är av goodwills natur, se Möller SN 1999 s. 16.

²⁴⁶ Se 25:3 IL.

²⁴⁷ Se 25:3 1 st. IL, se också avsnitt 3.1 2 st.

²⁴⁸ Se avsnitt 3.1, särskilt not. 134.

²⁴⁹ Se 25:3 1 st. IL.

²⁵⁰ Se 25:3 2 st. IL.

Ovanstående fråga har inte behandlats i rättspraxis. Detta avsnitt kommer därför att ta utgångspunkt i övergripande lagbestämmelser. Därefter kommer att undersökas om de rättsliga principer som har motiverat utformningen av kriterierna för kapitalvinsters skatteplikt också gör sig gällande för andra typer av tillgångar. I så fall finns det anledning att hantera subjektsanknytningen för dessa andra tillgångar på samma sätt som för kapitaltillgångar.²⁵¹

Att försäljningsintäkten vid överlåtelse av andra tillgångar än kapitaltillgångar är skattepliktig i inkomstslaget näringsverksamhet framgår ytterst av 13:1 IL. Där talas det om ”inkomster [...] på grund av näringsverksamhet”. Härutöver följer det av 13:2 IL att inkomster på grund av ”innehav av tillgångar” ska inräknas häri, även om de inte ingår i en näringsverksamhet.

Ovanstående kan tänkas antyda att innehavet, och inte avyttringen, skulle vara avgörande för såväl skattepliktsfrågan som subjektsfrågan. Möjligen ligger detta i linje med skatteförmågeprincipen. Det har i litteraturen uttryckts att om den förväntade ökningen av framtida avkastning är bestående och tillräckligt stor, tillgångsinnehavaren exempelvis kan erhålla förmåga att betala skatt genom att belåna tillgången.²⁵²

Såvitt avser kapitaltillgångar har lagstiftaren emellertid inte valt att beskatta kapitalvinster redan vid värdestegringen. Skatteplikten har istället anknutits till avyttring.²⁵³ Melz har gett uttryck för att detta snarare hör till realisations- än skatteförmågeprincipen, men antyder samtidigt att det är en begreppsfråga huruvida skatteförmågeprincipen också innefattar ett avyttringsmoment.²⁵⁴

Skälen bakom att avyttring har intagits som ett rekvisit på kapitalvinsters skatteplikt består i att det annars hade funnits svårigheter med att värdera en kapitaltillgång vid varje given tidpunkt, samt i ett önskemål om att den skattskyldige skall erhålla viss förmåga att faktiskt kunna betala skatten.²⁵⁵

²⁵¹ Jfr. Melz 1986 s. 35 4 st.

²⁵² Melz 1986 s. 12 f., 26.

²⁵³ Se 25:2 IL med hänvisning till 44:26 IL.

²⁵⁴ Melz 1986 s. 35.

²⁵⁵ Prop. 1966:90 s. 104 och Melz 1986 s. 32 ff.

Osäkerheterna kring värdering och önskemålet om att den skattskyldige ska erhålla viss betalningsförmåga gör sig onekligen gällande också för andra typer av tillgångar än kapitaltillgångar. Realisationsprincipen torde därför ge stöd för att det ska krävas en avyttring för att vinster på även dessa tillgångar ska vara skattepliktiga. Enligt min mening medger därför legalitetsprincipen i sin tur att subjektsanknytningen för vinster på andra tillgångar än kapitaltillgångar kan grundas på vem som har avyttrat dem.

Sammanfattningsvis följer det ytterst av föreskriften i 13:1 IL att värdestegringar på andra tillgångar än kapitaltillgångar är skattepliktiga i en näringsverksamhet. Vidare gör sig de skäl som motiverat realisationsprincipen för kapitaltillgångar också gällande för andra typer av tillgångar. Av detta följer att legalitetsprincipen medger att rätt skattesubjekt är den som har avyttrat tillgången i även dessa fall.²⁵⁶

3.7.3 Hur etableringsrätten bör hanteras

För lösa saker är det i regel enkelt att knyta beskattningsunderlaget till ett identifierbart objekt. Vad som beskattas är i dessa fall en obligationsrättslig realisation av tillgångens ekonomiska värde. Såvitt avser etableringsrätten bör därför utredas vad som konstituerar dess ekonomiska värde. I det följande ska två alternativa sätt presenteras, varigenom denna fråga kan hanteras.

Med det ena synsättet anses den fysiske personen som innehavare av tillgången eftersom denne står som part i avtalet. Denne möjliggör och deltar också i överlåtelsen genom att aktivt säga upp detta avtal. Etableringsrätten anses ha ett värde i sig, som är oberoende av hur verksamheten ser ut i övrigt. Att verksamheten samtidigt måste överlåtas är endast en förutsättning för genomförandet av ersättningsetablering, men förändrar inte det ovan sagda. Etableringsrätten anses därför överlåten genom, men inte av bolaget.²⁵⁷ Den fysiske personen är med detta synsätt därför rätt skattesubjekt.²⁵⁸

²⁵⁶ I förtydligande syfte kan det tilläggas att detta inte föranleder några andra bedömningar än de som tidigare gjorts i uppsatsens olika problemställningar. Min konklusion i det aktuella avsnittet innebär endast att det med hänsyn till legalitetsprincipen är möjligt att grunda subjektsanknytningen på vem som har avyttrat tillgången.

²⁵⁷ Jfr. med när en tillgång avyttras genom en mellanman (avsnitt 3.5.2).

²⁵⁸ I sitt ställningstagande med dnr. 131 818441-09/111 har SKV till stöd för att den fysiske personen ska beskattas även åberopat RÅ 2002 ref. 80 och RÅ 2004 ref. 6. Dessa rättsfall handlade emellertid om i vilket inkomstslag den enskilde skulle beskattas vid avyttring av ett utgivningsbevis respektive avstående från patentintäkter när dessa tillgångar använts i den verksamhet som bedrivits av aktiebolag. Rättsligt kunde dessa tillgångar emellertid innehas av aktiebolag, varför avgörandena är av mindre relevans.

Det andra synsättet skiljer sig åt i vad som anses generera etableringsrättens ekonomiska värde. Etableringsrätten utgör en rätt att få ersättning för utförd vård. Nivån på den ersättning som lämnas ankommer på hur utvecklad verksamheten är och storleken på klientelet. Medan bolaget genom sin verksamhet genererat det ekonomiska värdet hos etableringsrätten och sedermera också realiserat detta värde, har vårdgivarens enda uppgift bestått i att stå som part i samverkansavtalet. Detta sistnämnda förhållande har vidare ankommit på andra orsaker än rent ekonomiska, nämligen att säkerställa nödvändiga kvalifikationer hos en vårdgivare. Med hänsyn härtill förefaller det vara bolaget som har realiserat det ekonomiska värdet av etableringsrätten och därför ska beskattas för denna inkomst.

För egen del är jag mer benägen att ansluta mig till det senare synsättet. Resonemanget som förekommer där kan liknas vid att någon driver industri på en hyrd fastighet som i sig är näst intill värdelös, men som inom ramen för industrin betingar ett väsentligt högre värde. Om hyrestagaren överlåter rörelsen, inklusive fastigheten för dess ägares räkning, bör det mervärde som skapats lämpligen betraktas som goodwill i verksamheten och sålunda beskattas hos hyrestagaren.

Ett annat argument till stöd för att bolaget ska beskattas utgör det förhållandet att svårigheterna vid tillämpningen uppstått till följd av bristande koherens mellan olika rättsområden. Förutsebarhetsskäl talar därför till förmån för den enskilde.²⁵⁹

På motsvarande sätt har SKV resonerat såvitt avser fiskerätter. Även om det endast är fysiska personer som kan inneha fiskerätter menar SKV att vinsten vid avyttringen av en fiskerätt bör beskattas hos det eventuella bolag som genom avtal fått rätt att tillgodogöra sig värdet av den. Ställningstagandet har bl.a. motiverats med att fiskerätten ofta anses tillhöra fiskeföretaget inom fiskenäringen och att detta underbyggs av det faktum att fartygsägarens (bolagets) samtycke krävs för att fiskerätten ska kunna överlåtas.²⁶⁰

KamR i Stockholm har förvisso avfärdat detta resonemang. Enligt deras mening avviker systemet för överlåtelser av och kraven på att inneha etableringsrätter från hanteringen av fiskerätter. De har uttryckt att regelverket kring etableringsrätter är uttömmande ifråga om

²⁵⁹ Se avsnitt 1.4.2 4 st.

²⁶⁰ SKV:s ställningstagande dnr. 131 368194-11/111 från 2011-05-18.

möjligheterna att överlåta och upplåta dem.²⁶¹ Antagligen ansåg de därför att aktiebolaget inte hade rätt att tillgodogöra sig värdet av etableringsrätten på samma sätt som SKV formulerat det hela avseende fiskerätter.

Jag förhåller mig dock något kritisk till att detta utgör en reell skillnad mellan etablerings- och fiskerätter. En vårdgivare har all möjlighet att bedriva sin verksamhet i bolagsform. Som utgångspunkt borde det också vara aktiebolaget som ska beskattas för löpande inkomster av denna verksamhet.²⁶² Även om man inte anser att etableringsrätten kan upplåtas till aktiebolaget, har bolaget i vart fall kunnat slå mynt av etableringsrätten på ett sätt som inte strider mot lagstiftarens önskemål om att säkra vårdgivarens kvalifikationer.

Sammantaget är det därför min uppfattning att bolaget är rätt skattesubjekt för eventuell vinst vid avyttring av en etableringsrätt. Detta följer av att etableringsrätten inte har något värde förutan den bedrivna verksamheten och inte kan överföras utan att bolaget samtidigt överlåter verksamheten.

4 Avslutande synpunkter

Det primära syftet med denna uppsats har varit att undersöka hur vinster vid avyttring av tillgångar knyts an till olika skattesubjekt.²⁶³ Detta har jag gjort genom att studera subjektsanknytningen för förvärvsinkomster och aktieutdelning för att på så sätt fastställa vilka lösningar på olika subjeksfrågor som tillåts inom legalitetsprincipens ramar.²⁶⁴ Min undersökning har då visat att det är förenligt med legalitetsprincipen att låta de objektiva rekvisiten för inkomsters skatteplikt avgöra subjektsfrågan. Som utgångspunkt har avyttringsmomentet därför blivit styrande för vinster vid avyttring av tillgångar. Inom dessa ramar har jag därefter besvarat ett antal konkreta problemställningar med beaktande av fiskala intressen, rättssystematiska överväganden och förutsebarhets-skäl.

²⁶¹ KamR i Stockholm, 2014-02-19, mål nr. 5709-13, KamR i Stockholm, 2014-05-26, mål nr. 2340-13.

²⁶² I RÅ 1981 1:17 beskattades förvisso läkaren personligen och inte dennes aktiebolag trots att bolaget var det subjekt som ingick avtal och ställde läkaren till förfogande för en uppdragsgivare. Det är dock möjligt att avgörandet, liksom vid vissa andra fall av utövande av "fritt yrke" genom bolag, påverkades av att bolaget föreföll ha använts i skatteundandragandesyfte. Läkaren hade bl.a. låtit bolaget företa privata inköp åt denne, men inte tagit ut någon lön från bolaget. Vidare föreföll läkaren ha en relativt osjälvständig ställning i förhållande till uppdragsgivaren. Jfr. Sindahl SvSkT 1997 s. 359 ff.

I litteraturen tycks f.ö. utgångspunkten överlag vara att det är möjligt att utöva fritt yrke genom bolag. Se bl.a. Sandström SN 1969 s. 584, Thorell SN 2010 s. 513 ff. och Erasmie och Beyer SN 2011 s. 523 ff.

²⁶³ Se avsnitt 1.3.

²⁶⁴ Se min metod i avsnittet 1.5.

Någon allmän norm för subjektsanknytningen har jag inte avsett att konstruera. Det kan därför ifrågasättas om det i sig strider mot förutsebarhetskravet att kriterierna för subjektsanknytningen varierar för olika problemställningar.

Att uppställa en allmän norm för subjektsanknytningen skulle förvisso göra rättstillämpningen enkel, men riskerar samtidigt att resultera i ett olämpligt utfall för den enskilda frågan. Detta kan i sin tur medföra att tillämpningen framstår som oförutsebar i just detta fall.²⁶⁵ Det är också tveksamt om en allmängiltig subjektsprincip faktiskt har stöd för sig i rättskällorna. Min avsikt har därför istället varit att väga in förutsebarhetsaspekter vid valet av lösning på varje problemställning.

Förhoppningsvis har uppsatsen bidragit med en metod för att hantera även främmande subjektsfrågor.

²⁶⁵ Enligt min mening hade så varit fallet om en fysisk person som avyttrar sin tillgång skulle beskattas för hela köpeskillingen när denne har gett bort fordringen på ersättning till någon annan. Se avsnitt 3.6.3.

Källförteckning

Offentligt tryck

Propositioner

Prop. 1927:102	med förslag till kommunalskattelag m.m.
Prop. 1943:12	med förslag till förordning om kupongskatt m.m.
Prop. 1966:90	om ändrad lydelse av 35 § 2 och 4 mom. KL.
Prop. 1978/79:210	om ändrad företagsbeskattning.
Prop. 1987/88:52	om beskattning av naturaförmåner m.m.
Prop. 2008/09:64	Ersättningsetablering för vissa privata vårdgivare m.m.

Statens offentliga utredningar

SOU 1924:53	Betänkande angående den kommunala beskattningen.
SOU 1931:40	Betänkande med förslag till ändrade bestämmelser angående beskattning av aktiebolag och andra näringsföretag m.m.
SOU 1942:35	Betänkande med förslag till omläggning av den kommunala beskattningen m.m.
SOU 1963:52	Om åtgärder mot skatteflykt.
SOU 2002:52	Beskattning av småföretag.

Bevillningsutskottets betänkanden

Bevillningsutskottets betänkande 1933:40

Litteratur

Alhager, Magnus ”Dispens från inkomstskatt”, Uppsala, Iustus, 1999 (diss)

Dens. ”Anskaffningsvärde i samband med beskattning av indirekt förmån” SN 199 s. 223-233

Baekkevold, Arne ”Kommentar till inkomstskattelag (1999:1229) 36 kap 1 §”, Lexino 2014-01-01

Bergström, Sture ”Skatter och civilrätt – en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang”, Stockholm, LiberFörlag, 1978 (diss)

Dens. ”Ogiltighet ur civilrättslig och skatterättslig synvinkel”, Stockholm, LiberFörlag, 1984

Blank Thörnroos, Pia och von Euler, Birgitta ”A2 Inkomst av tjänst” SN 2012 s. 339-341

Erasmie, Anders och Beyer, Carl ”Möjlighet att utföra styrelseuppdrag genom bolag” SN 2011 s. 523-528

Englund, Göran ”Om inkomstskattefaktorn vid benefika förvärv” Stockholm, Norstedt, 1960 (diss)

Dens. ”Om normerna för inkomstbeskattning av givare och mottagare” SvSkT 1961 s. 193-208

Grosskopf, Göran ”Beskattning av fåmansföretag – en inkomstskatterättslig studie av särbehandlingen av fåmansföretag”, Stockholm, Norstedt, 1976 (diss)

Gunnarsson, Åsa ”Skatterättvisa”, Uppsala, Iustus, 1995 (diss)

Gustafsson Myslinski, Ulrika ”Cahiers de droit fiscal international”, ”International Fiscal Association”, Rotterdam 2007, vol. 92b, s. 603-622

Gäverth, Leif ”Beskattning av utdelning till annan än aktieägare (eller kuponginnehavare)” SN 1996 s. 587-603

Hellner, Åke ”Periodiskt understöd och underskott enligt 46 § KL – med särskild hänsyn till avdragsförbudet för levnadskostnad och kapitalavbetalning enligt 20 § KL”, Lund, Berlingska Boktryckeriet, 1959 (diss)

Dens. ”Skattskyldighet vid benefik överlåtelse av kapitalinkomst” SvSkT 1960 s. 473-480

Dens. ”Skattskyldighet vid avstående från eller överlåtelse av arbetsinkomst hänförlig till inkomstkällan tjänst” SvSkT 1961 s. 14-26

Helmers, Dag ”Kringgående av skattelag – studier i svensk och utländsk beskattningsrätt”, Stockholm, Almqvist och Wiksell, 1956 (diss)

Hultqvist, Anders ”Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen”, Stockholm, Juristförlaget, 1995 (diss)

Dens. ”Fader Gunnar-doktrinen – till frågan om rätt skattesubjekt” i ”Blandade fång – en vänbok till Magnus Carlsson” Visby, Eddy.se, 2014, s. 201-225

Dens. ”Traktormålet – RÅ 1989 ref. 47 (plenimål)” i ”Rättsfall att minnas”, Stockholm, Norstedts juridik, 2:a uppl. 1997, s. 329-340

Dens. ”Rättshandlingars verkliga innebörd” SN 2007 s. 696-703

Dens. ”Legalitetsprincipen och lagtolkning – några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet” SN 2013 s. 10-21

Dens. ”Rätt skattesubjekt”, Blendow Lexnova En expertkommentar – Skatterätt, februari 2013

Håstad, Torgny ”Sakrätt avseende lös egendom” Stockholm, Norstedts juridik, 6:e uppl. 1996

Kellgren, Jan ”Mål och metoder vid tolkning av skattelag”, Uppsala, Iustus, 1997 (diss)

Kleist, David "Sweden: trusts and foreign foundations in Swedish tax law" i "Trusts & Trustees" vol. 17, nr. 6, juli 2011, s. 622-629

Dens. "En skatterättslig analys av trust-institutet" SN 2014, Akademiskt nr., s. 3-37

Lindencrona, Gustaf "Föräldrar och barn – ur inkomst och förmögenhetsskatterättslig synvinkel", Stockholm, P A Norstedt & Söner, 1974

Ljungman, Seve "Om skattefordran och skatterestitution" Uppsala, Almqvist och Wiksell, 1947 (diss)

Melz, Peter "Kapitalvinstbeskattningens problem – företrädesvis vid fastighetsförsäljningar", Stockholm, Juristförlaget, 1986 (diss)

Dens. "Rättspraxis angående realisationsvinstbeskattning under 1986 och 1987" SN 1988 s. 286-301

Dens. "Skattefri brottslighet RÅ 1991 ref. 6" SN 1998 s. 210-215

Dens. "Något om subjektiv skattskyldighet för förvärvsinkomster" SN 1992 s. 463-477

Dens. "Lagtolkningsmetoder – synpunkter i anledning av ett rättsfall om subjektiv skattskyldighet för ränteintäkter" SN 1992 s. 613-620

Dens. "A1 Gemensamma bestämmelser för inkomstbeskattning" SN 2006 s. 293

Mutén, Leif "Skatteavdrag för donationer, trots allt?", Balans 1959:4 s. 48-53

Möller, Lars "Immateriella rättigheter – rättsutvecklingen under senare år" SN 1999 s. 14-22

Peczenik, Aleksander "Vad är rätt? – Om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation", Stockholm, Fritze, 1995

Pelin, Lars "Överlåtelse av företag med särskild inriktning på generationsskifte – En skatterättslig studie", Lund, Juristförlaget, 1993

Persson Österman, Roger "Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen", Stockholm, Juristförlaget, 1997 (diss)

Påhlsson, Robert "Skatterättspraxis i utveckling – principer för rättsfallsanalys" SN 2011 s. 113-125

Dens. "Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen" SN 2014 s. 554-570

Sandström, K.G.A "Om aktiebolags beskattning för inkomst av fritt yrke samt därmed sammanhängande frågor" SN 1969 s. 575-595

Dens. "Inkomstbeskattning vid bulvanförhållanden I" SN 1972 s. 315-356

Dens. "Inkomstbeskattning vid bulvanförhållanden II" SN 1972 s. 381-419

Silfverberg, Christer "Gåvobeskattningen i nordiskt perspektiv", Stockholm, Juristförlaget, 1992 (diss)

Sindahl, Mikael ”Skattefrågor kring arbetsinkomster som uppbärs av ett eget bolag” SvSkT 1997 s. 359-369

Thorell, Per ”Beskattning av styrelsearvoden” SN 2010 s. 513-523

Tjernberg, Mats ”Fåmansaktiebolag – en skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare”, Uppsala, Iustus, 1999 (diss)

Wiman, Bertil ”Beskattning av företagsgrupper”, Stockholm, Elanders Gotab, 2002

Welinder, Carsten ”Något om beskattning av benefika förvärv – kommentar till en gradualavhandling” SvSkT 1960 s. 449-472

Dens. ”Replik till Göran Englund” SvSkT 1961 s. 209-216

Rättsfallsregister

Högsta förvaltningsdomstolen (fram t.o.m. den 31.12.2010 ”Regeringsrätten”)

RÅ 1925 ref. 52	s. 28
RÅ 1935 Fi 702	s. 15
RÅ 1944 not. 147	s. 20, 29
RÅ 1948 Fi 442	s. 16, 37
RÅ 1949 Fi 1113	s. 43
RÅ 1953 Fi 922	s. 32
RÅ 1955 Fi 373	s. 31, 34, 45
RÅ 1956 Fi 1400	s. 16, 25
RÅ 1958 ref. 56	s. 29
RÅ 1959 ref. 1	s. 32, 34, 45
RÅ 1962 ref. 46	s. 6, 10, 12, 15
RÅ 1965 Fi 305	s. 16
RÅ 1968 Fi 209	s. 43
RÅ 1968 Fi 702	s. 32, 34, 35 40
RÅ 1968 Fi 1577	s. 16
RÅ 1969 ref. 19	s. 13
RÅ 1970 ref. 42	s. 26
RÅ 1974 A 674	s. 16
RÅ 1975 ref. 9	s. 50
RÅ 1977 ref. 44	s. 50

RÅ 1980 Aa 40	s. 26
RÅ 1980 1:28	s. 46
RÅ 1981 1:17	s. 13, 54
RÅ 1982 1:5	s. 32, 42
RÅ 1984 1:26	s. 42
RÅ 1984 1:40 I	s. 16
RÅ 1985 1:78	s. 12, 16
RÅ 1987 ref. 5	s. 44
RÅ 1987 ref. 66	s. 44
RÅ 1988 ref. 30 II	s. 16
RÅ 1988 ref. 69	s. 43
RÅ 1989 ref. 57	s. 12, 17, 19
RÅ 1989 ref. 91	s. 44
RÅ 1990 ref. 103	s. 44
RÅ 1991 ref. 6	s. 43
RÅ 1991 ref. 27	s. 17
RÅ 1992 ref. 41	s. 42, 44
RÅ 1992 ref. 76	s. 27, 28, 30
RÅ 1992 not. 327	s. 43
RÅ 1992 not. 364	s. 17
RÅ 1993 ref. 55	s. 13
RÅ 1996 ref. 16	s. 12, 17
RÅ 1996 not. 54 och 55	s. 17
RÅ 2002 ref. 80	s. 52
RÅ 2004 ref. 6	s. 52
RÅ 2004 ref. 27	s. 39
RÅ 2005 ref. 14	s. 43
RÅ 2008 ref. 66	s. 12, 18, 38
HFD 2011 ref. 80	s. 43
HFD 753-757-11	s. 45
HFD 2012 ref. 56	s. 45
HFD 2014 ref. 63	s. 43

Kammarrätterna

KamR i Stockholm 2014-02-19, mål nr. 5709-13	s. 49, 54
KamR i Stockholm 2014-05-26, mål nr. 2340-13	s. 49, 54
KamR i Göteborg 2014-03-31, mål nr. 4463-13	s. 49

Högsta domstolen

NJA 2004 s. 519	s. 43
HD:s mål B 3645-14	s. 43

Skatterättsnämnden

Förhandsbesked den 2014-09-26 med dnr. 36-14/D. Överklagat till HFD	s. 49
---	-------

Skatteverkets ställningstaganden

SKV:s ställningstagande 2009-11-04 med dnr. 131 818441-09/111	s. 52
SKV:s ställningstagande 2011-05-18 med dnr. 131 368194-11/111	s. 53

Jag, Patrik Emblad, registrerades på kursen för första gången VT 15. Jag har inte omregistrerats och inte deltagit i något tidigare examinationsmoment.