DAVID KLEIST

# Inkomstallokering mellan ägare och bolag

*I de flesta fall kan verksamhet bedrivas genom eget bolag med skatterättslig verkan så att inkomster från verksamheten allokeras till bolaget och inte till ägaren personligen. Under senare år har både möjligheterna att bedriva verksamhet genom eget bolag och incitamenten för att göra det ökat. I rättspraxis finns dock exempel på situationer där bolagskonstruktionen underkänts och inkomster från verksamheten i stället beskattats hos ägaren. I artikeln diskuteras den rättsliga grunden för allokeringen och faktorer som i rättspraxis tillmätts betydelse för allokeringsbedömningen.*

## 1 INLEDNING

Inkomstbeskattning förutsätter så gott som alltid att en inkomst kan hänföras till ett skattesubjekt som kan göras ansvarigt för betalning av skatten. När man har konstaterat att det föreligger en inkomst måste denna inkomst alltså allokeras till ett skattesubjekt, eftersom beräkningen av hur mycket skatt som ska betalas på inkomsten blir meningslös om den inte kan knytas till någon som har ansvaret för att betala skatten. Dessutom förutsätter beräkningen av skatt i sig i många fall att man känner till vem som ska beskattas för inkomsten.

Undantagsvis kan det vara möjligt att ta ut inkomstskatt utan att identifiera ett skattesubjekt som inkomsten kan allokeras till, nämligen om inkomstskatt tas ut på ett betalningsflöde och beräknas på bruttobeloppet – utan beaktande av skatteförmågan hos den som förvärvar inkomsten – och uppbörden sker vid inkomstkällan, det vill säga hos betalaren.[1] I de allra flesta fall beräknas inkomstskatt dock på nettoinkomsten, så att hänsyn kan tas till den skattskyldiges konsumtionsförmåga. Att så sker är en förutsättning för att inkomstbeskattningen ska kunna verka utjämnande. Med andra ord tas hänsyn till den skattskyldiges sammanlagda skatteplik-

1 Så är exempelvis fallet med den svenska kupongskatten, jfr Gustafsson Myslinski, Ulrika, Conflicts in the Attribution of Income, Cahiers de droit fiscal international, International Fiscal Association 2007, Vol 92b, s. 605. Även om det strikt sett inte är nödvändigt för att ta ut kupongskatt att identifiera ett skattesubjekt till vilket inkomsten kan knytas så är det av intresse att så sker, eftersom undantag från skattskyldighet kan föreligga för vissa subjekt och en rätt till minskning av skatten kan föreligga för subjekt som omfattas av skatteavtal.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:27

tiga inkomster och avdragsgilla utgifter. För att kunna göra det är det nödvändigt att bedöma vilka inkomster (och utgifter) som ska allokeras till varje skattesubjekt. Dessutom sker uppbörden regelmässigt hos den som inkomsten allokeras till.

Typiskt sett behöver man inte ägna allokeringsfrågan så mycket tid. I många fall är det uppenbart att en person som förvärvar en inkomst är ett skattesubjekt och att inkomsten i fråga ska allokeras till denna person. Emellanåt är allokeringen dock inte så enkel. Ett exempel på detta är den situationen att en fysisk person som är ägare till ett bolag har utfört arbete åt en uppdragsgivare, varvid fråga kan uppkomma om bolaget ska ses som uppdragstagare, och den fysiska personen således ska anses ha utfört arbetet i egenskap av anställd i bolaget, eller om arbetet ska anses ha utförts av ägaren i egenskap av anställd hos uppdragsgivaren. Om det är bolaget som är uppdragstagare ska bolaget beskattas för den ersättning som bolaget får för arbetet. Beskattning av den fysiska personen – ägaren av bolaget – aktualiseras om denne har fått lön eller andra förmåner från bolaget eller har tagit ut vinst, till exempel i form av utdelning, men det är en fråga som inte har någon direkt koppling till uppdragsgivarens betalning för utförande av uppdraget. Om arbetet istället anses ha utförts av ägaren i egenskap av anställd hos uppdragsgivaren ska ersättningen för uppdraget beskattas som lön för den fysiska personen.[2]

Motsvarande allokeringsfråga uppkommer mervärdesskatterättsligt och får betydelse för om mervärdesskatt ska betalas och dras av på ersättningen för det utförda uppdraget. Den mervärdesskatterättsliga problematiken kommer inte behandlas i denna artikel. Allokeringen får också betydelse för skyldigheten att betala sociala avgifter på ersättningen. Inte heller denna fråga omfattas av artikeln.

Frågan om allokering av inkomst mellan ägare och bolag har fått ökad aktualitet genom att lagändringar genomförts som både ökat möjligheterna att utföra uppdrag genom eget bolag och, under senare tid, också incitamenten för att göra det. Flera sektorer har avreglerats och därigenom har utrymmet ökat för näringsverksamhet i privat regi. Tröskeln för att bilda aktiebolag har sänkts genom avskaffad revisionsplikt och sänkt ka-

2 Frågan om verksamhet kan bedrivas genom eget bolag med skatterättslig verkan eller om inkomst från verksamheten ska allokeras till ägaren är viktig också i andra stater än Sverige, se till exempel Wheeler, Joanna, Conflicts in the Attribution of Income, Cahiers de droit fiscal international, International Fiscal Association 2007, Vol 92b, s. 46.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:27

pitalkrav. Ändringar i reglerna om beräkning av så kallat gränsbelopp för kvalificerade andelar i fåmansföretag har medfört att en person som agerar genom eget bolag typiskt sett kan ta ut mer utdelning med låg beskattning än tidigare. Regeländringarna innebär dels att hälften av ägarens lön får räknas in i det lönebaserade utrymmet som ligger till grund för gränsbeloppet och dels att förenklingsregeln, som utgör ett alternativt sätt att beräkna gränsbelopp, gjorts mer generös.[3] Skillnaden i beskattning mellan utdelning inom gränsbeloppet och anställningsinkomster (inräknat beskattning på både bolagsnivå och aktieägarnivå) har dessutom ökat till följd av att bolagsskatten sänkts. Utvecklingen på arbetsmarknaden, med en allt större tjänstesektor, kombinerad med teknikutveckling som innebär att tjänsteföretag i många fall kan drivas utan dyrbara investeringar, har sannolikt också bidragit till att det finns fler situationer än förr där utförande av uppdrag via eget bolag kommit att utgöra ett alternativ till anställning. Till detta kommer att arbetsuppgifter som traditionellt utförts av egna anställda allt oftare utförs av inhyrd personal eller ”outsourcas” till underentreprenörer, vilket också leder till nya möjligheter att bedriva verksamhet genom eget bolag som alternativ till anställning hos uppdragsgivaren.

Arbete genom eget bolag ger större möjligheter för ägaren att planera löneuttag, pensionsinbetalningar med mera än om arbetet utförs som anställd, och kan som nämnts ovan medföra lägre skatt än vid anställning. Samtidigt måste naturligtvis beaktas att uppdrag via eget bolag kräver merarbete i form av bokföring, deklaration, inbetalning av skatt och så vidare och kommersiella risker en anställd sällan behöver konfronteras med, såsom risk för uteblivna inkomster till följd av bristande betalningsförmåga hos uppdragsgivaren, skadeståndsskyldighet vid avtalsbrott eller försumlighet och, inte minst, att inkomsterna upphör, utan uppsägningstid, om inga nya uppdrag erhålls.

Allokering av inkomst mellan ett bolag och dess ägare, ibland diskuterad under benämningen ”att sätta sig på bolag”, har behandlats i ett stort antal rättsfall från HFD under de senaste decennierna och har också analyserats i flera artiklar och böcker. Bedömningarna i rättspraxis på området har dock ändrats över tid. Förändringen hänger samman med ändringar i skattelagstiftningen, men har också andra orsaker. Att bedömningarna ser annorlunda ut idag ger upphov till frågor om vilken relevans tidigare rätts-

3 57 kap. 11 och 16–17 §§ IL.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:27

praxis har. Det finns därför anledning att på nytt ge sig i kast med frågan om inkomstallokering mellan ett bolag och dess ägare. Undersökningen utförs som en del i ett större projekt om inkomstallokering i svensk skatterätt.[4]

Syftet med denna artikel är inte att ge en heltäckande redogörelse för det stora antalet rättsfall som finns på området, utan i stället att göra nedslag i rättspraxis för att visa på och diskutera olika faktorer som tillmätts betydelse för allokeringsbedömningen och att peka på förändringar som skett i hur dessa faktorer värderas. Detta tror jag ger en bättre bild av inkomstallokeringen mellan ägare och bolag än en fullständig genomgång av ett större antal äldre mål, som både kan bli svårgenomtränglig och, med hänsyn till den utveckling som skett, riskerar att ge en felaktig bild av rättsläget idag.

Efter dessa inledande kommentarer disponeras artikeln enligt följande. I avsnitt 2 redogörs för några avgränsningar av det ämne som behandlas. Allokering av inkomst till ett skattesubjekt förutsätter att man först identifierar vad som är ett skattesubjekt. Avsnitt 3 syftar till att översiktligt beskriva denna aspekt av allokeringsproblematiken. I avsnitt 4 behandlas frågan om vilken lagstiftning som har betydelse för inkomstallokering i allmänhet och, mer specifikt, för allokering mellan ägare och bolag. Därefter följer i avsnitt 5 en diskussion om de faktorer som i rättspraxis tillmätts betydelse för inkomstallokering mellan ägare och bolag. Slutsatserna av undersökningen sammanfattas i avsnitt 6.[5]

## 2 AVGRÄNSNINGAR

I vissa fall finns möjlighet att föra över en framtida, latent inkomst till en annan part. Exempelvis innebär inkomstskattelagens regler om skattemässig kontinuitet vid benefika överlåtelser att varken överlåtaren eller förvärvaren anses realisera en inkomst. Inkomstskattelagens regler tillåter också i vissa situationer att inkomst får beräknas på grundval av överenskommet pris trots att detta understiger marknadspriset, så att tillgångar kan föras över mellan företag utan att tillgångarnas övervärde realiseras. Sådana regler kan betecknas som inkomstallokeringsregler i vid mening, eftersom de innebär att en latent inkomst förskjuts från en part till en annan. Det finns

4 Forskningsprojektet om allokering av inkomst finansieras med ett stipendium från stiftelsen TOR/Skattenytt.

5 Jag vill tacka doktorand Patrik Emblad för värdefulla synpunkter på artikeln i utkastform.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:27

dock en väsentlig skillnad mellan, å ena sidan, regler som innebär att det inte anses ha uppkommit någon inkomst eller att en inkomst ska beräknas på något visst sätt och, å andra sidan, regler eller principer om att en realiserad inkomst ska hänföras till ett visst skattesubjekt. I min undersökning används uttrycket inkomstallokering i den sistnämnda, mer inskränkta betydelsen, nämligen som beteckning för frågan vem som ska beskattas för en inkomst som föreligger enligt inkomstskattelagen. I det följande kommer jag således att utgå från att det föreligger en inkomst enligt inkomstskattelagen som ska allokeras till ett skattesubjekt. Av detta följer att jag inte närmare kommer att diskutera det teoretiska inkomstbegreppet eller vad som enligt inkomstskattelagen ska anses utgöra en skattepliktig inkomst.

De särskilda problem som kan uppstå i situationer där flera stater är inblandade om staterna allokerar inkomst från verksamhet genom eget bolag till olika personer lämnas också därhän.

Att allokera inkomst till ett skattesubjekt innefattar två delmoment; för det första måste man fastställa vad för slags rättsfigurer som är skattesubjekt och för det andra måste inkomsten allokeras till ett sålunda identifierat skattesubjekt. Det är det sistnämnda momentet som är i fokus i denna artikel och mer specifikt allokeringen av inkomst mellan ett bolag och dess ägare. Utgångspunkten är således att bolaget i fråga och dess ägare har konstaterats utgöra skattesubjekt. Inledningsvis kommer dock några ord sägas om hur man fastställer vad som är ett skattesubjekt.

## 3 ATT IDENTIFIERA ETT SKATTESUBJEKT

Vad som är ett skattesubjekt vid inkomstbeskattningen regleras i inkomstskattelagen (”IL”), kupongskattelagen (”KupL”), lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (”SINK”) och lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister (”A-SINK”). Att fysiska personer är skattesubjekt följer av 3 kap. 1 § första stycket IL, 3 kap. 3–5 §§ IL, 3 kap. 17 § IL, 4 § första och tredje stycket KupL, 3–4 §§ SINK och 4–5 a §§ A-SINK. För andra rättsfigurer kan bedömningen vara mer komplicerad, men även för dessa finns lagreglering, nämligen i 4 kap. 1 § första stycket IL, 5 kap. 1–2 a §§ IL, 6 kap. 3 § IL, 6 kap. 5–7 §§ IL, 4 § första-tredje stycket KupL, och 4 och 5 a §§ A-SINK. Som huvudprincip gäller att sådana rättsfigurer som är juridiska personer också är skattesubjekt. Det finns dock undantag från denna huvudprincip. Exempelvis är handelsbolag som bekant inte skattesubjekt, trots att de är juridiska personer, medan värdepap-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:27

persfonder och specialfonder enligt uttryckligt stadgande i inkomstskattelagen omfattas av bestämmelserna om juridiska personer och således är skattesubjekt även om de inte är juridiska personer.[6]

Frågan om en rättsfigur är ett skattesubjekt får direkta följder för allokeringen. Om rättsfiguren är ett skattesubjekt kan inkomster allokeras till denne, vilket innebär att ingen annan blir beskattad för inkomsterna. En konsekvens av att exempelvis värdepappersfonder och specialfonder är skattesubjekt är i enlighet härmed att fondernas delägare undgår beskattning av inkomster som är hänförliga till tillgångarna i fonden.[7] Om rättsfiguren inte är ett skattesubjekt kan inga inkomster allokeras dit, utan det blir istället fråga om att allokera inkomsterna till någon annan, exempelvis till bolagsmännen i ett enkelt bolag eller till bildaren eller förvaltaren av eller förmånstagaren till en anglosaxisk trust.[8]

Möjligheten att agera via bolag bygger på att vi accepterar idén om juridiska personer och att dessa också i skatterättsligt hänseende ses som subjekt. En juridisk person har som bekant ingen fysisk existens. Den finns inte i sinnevärlden, utan skapas av rätten. Det finns följaktligen inget utanför lagen existerande kriterium för när en juridisk person är för handen, vilket uttrycktes redan i Sir Edward Cokes klassiska uttalande i The Case of Sutton's Hospital från 1613:

> [a] corporation aggregate of many is invisible, immortal, and rests only in intendment and consideration of the law;[9]

Karl Olivecrona gav uttryck för motsvarande tankegång med följande formulering:

6 2 kap. 3 § första stycket IL och 5 kap. 1 § IL samt 2 kap. 3 § andra stycket IL och 6 kap. 10 a § IL. Värdepappersfonder och specialfonder är dock inte skattskyldiga för inkomst av tillgångar som ingår i fonden, 6 kap. 5 § IL, 6 kap. 13 § IL och 4 § nionde stycket KupL, det vill säga att fonderna är lagtekniskt skattesubjekt, men skattebefriade.

7 Jfr prop. 2011/12:1 s. 401. I stället schablonbeskattas delägarna enligt 42 kap. 43 och 44 §§ IL.

8 Se till exempel Kleist, David, Beskattning av verksamhet i enkelt bolag, SN 2006:9 s. 478–486 och Kleist, David, En skatterättslig analys av trust-institutet, SN 2014: Akademisk årsskrift, s. 3–37. När det gäller handelsbolag allokerar man i och för sig, som ett första steg, inkomster till bolaget, men den slutliga allokeringen sker till delägarna, eftersom det är de och inte handelsbolaget som är skattesubjekt.

9 Återgivet i Thomas, John Henry, och Fraser, John Farquhar (red.), The Reports of Sir Edward Coke, Vol. V, s. 303, Joseph Butterworth & Son and J. Cooke 1826.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:27

> ”…den reella betydelse rättshandlingar i bolagets namn ha i rättsligt avseende är helt och hållet beroende på de regler domstolarna tillämpa om dem och icke alls på någon inre beskaffenhet hos korporationen själv.”[10]

Att en rättsfigur är en juridisk person beror alltså inte på att den existerar som summan av sina medlemmar, delägare eller dylikt, utan den existerar på grund av att rätten utformats på det sättet. Om rätten medger det – så som är fallet i svensk rätt – kan en juridisk person till och med vara för handen när det bara finns en ägare eller – enligt svensk rätt i fråga om stiftelser – när det saknas ägare.

Att en juridisk person är en rättslig konstruktion innebär inte att den är mindre ”verklig” än andra sociala konstruktioner som vi omger oss med, det vill säga fenomen som existerar eller har vissa egenskaper för att vi människor i samspel agerar med detta som utgångspunkt.[11] Att juridiska personer tillskapas av rätten innebär emellertid att de också kan bortses ifrån om det är vad rätten innebär.

Frågan om det föreligger en juridisk person till vilken en inkomst kan allokeras kan alltså inte besvaras med hjälp av några kriterier som existerar utanför rätten. Eftersom begreppet juridisk person inte definieras i någon skatterättslig reglering blir det fråga om att ta utgångspunkt i annan lagreglering för att avgöra vad som är en juridisk person. Exempelvis följer av 2 kap. 25 § aktiebolagslagen att ett aktiebolag när registrering skett kan förvärva rättigheter och åta sig skyldigheter samt föra talan vid domstol och annan myndighet. Att en rättsfigur har dessa egenskaper och följaktligen kan ingå avtal, äga tillgångar och svara för skulder och andra förpliktelser innebär att den med juridiskt språkbruk betecknas som en juridisk person. Den juridiska personen finns till såsom ett subjekt för rättigheter och skyldigheter. Rättskapaciteten *är* den juridiska personen.[12]

För denna artikel är det tillräckligt att konstatera att fysiska personer utgör skattesubjekt och att också aktiebolag utgör skattesubjekt enligt de ovan nämnda reglerna. Vidare utgör utländska motsvarigheter till aktiebolag typiskt sett skattesubjekt enligt de regler som gäller för utländska

10 Olivecrona, Karl, Studier över begreppet juridisk person i romersk och modern rätt, Uppsala universitets årsskrift 1928, s. 21.

11 Uttrycket social konstruktion myntades av Peter L. Berger och Thomas Luckmann i The Social Construction of Reality: A Treatise in the Sociology of Knowledge, Penguin Books 1966, och har kommit att användas i en rad olika sammanhang, med delvis olika innebörd.

12 Jfr Olivecrona, a.a. s. 38.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:27

juridiska personer, i de flesta fall enligt reglerna om begränsat skattskyldiga juridiska personer i 6 kap. 7–8 §§ IL. Det är följaktligen möjligt att vid beskattningen allokera inkomst till ägaren eller aktiebolaget. Om verksamhet bedrivs via handelsbolag eller kommanditbolag kan en allokering mellan bolaget och en fysisk person som är ägare till bolaget också behöva ske, men distinktionen blir typiskt sett inte lika betydelsefull som vid allokering mellan en ägare och ett aktiebolag, eftersom ägaren till ett handelsbolag eller kommanditbolag kan bli beskattad för inkomsten även om den i ett första steg allokeras till bolaget genom att resultatet fördelas enligt 5 kap. 1 § IL. I den fortsatta framställningen fokuseras på allokering mellan en fysisk person som är ägare och ett aktiebolag som personen äger eller en utländsk juridisk person som personen äger vilken motsvarar ett aktiebolag.

## 4 NÄRMARE OM ALLOKERING AV INKOMST MELLAN ÄGARE OCH BOLAG

### 4.1 Lagstiftning avseende allokering av inkomst i allmänhet

Inkomstskattelagstiftningen innehåller åtskilliga bestämmelser om skattskyldighet varigenom regleras vilka personer och andra rättsfigurer som är skattesubjekt samt undantag från skattskyldighet som föreligger i vissa avseenden. Huvuddelen av inkomstskattelagstiftningen upptas sedan av regler om inkomsterna, exempelvis regler för klassificering av inkomster samt regler om vilka inkomster som är skattepliktiga respektive vilka utgifter som är avdragsgilla och vilken beskattningsperiod de är att hänföra till. Däremot finns endast ett fåtal regler som tar sikte på hur skattesubjekten och inkomsterna kopplas ihop, eller med andra ord hur inkomster allokeras till skattesubjekt.

Av inkomstskattelagens regler om skattskyldighet framgår att den som är obegränsat skattskyldig ska beskattas för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet och att den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig för vissa i lagen särskilt uppräknade inkomster.[13] Dessa regler behandlar skattskyldighet, men säger de också något om hur allokeringen ska gå till?

Uttrycket ”sina inkomster” i bestämmelserna om obegränsad skattskyldighet kan sägas innebära att en koppling görs mellan skattesubjekten och inkomsterna. Uttrycket ger dock knappast någon ledning alls för be-

13 3 kap. 8 § IL och 6 kap. 4 § IL respektive 3 kap. 18–20 §§ och 6 kap. 11–12 §§ IL.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:27

dömning av konkreta situationer. I fråga om generellt tillämplig lagstiftning avseende allokering av inkomst verkar det alltså ta stopp här.

Anders Hultqvist har försökt utvinna mer information från bestämmelserna om skattskyldighet genom att peka på kopplingen mellan uttrycket inkomst i inkomstskattelagen och den så kallade källteorins inkomstbegrepp. Hultqvist menar att för stadigvarande källor såsom arbete, fastighet och kapital pekar källteorin ut källans innehavare som rätt skattesubjekt, det vill säga den anställde, fastighetsägaren eller aktieägaren/kontoinnehavaren. I fråga om tillfälliga uppdrag ger Fader Gunnar-doktrinen enligt Hultqvist en kompletterande bild av vem som är rätt skattesubjekt vid enstaka uppdrag. För tillfälliga uppdrag är rätt skattesubjekt den som i civilrättsligt hänseende har ett avtal om uppdrag mot vederlag och som, efter det att uppdraget utförts, har en fordran på ersättning, oavsett om uppdragstagaren destinerar ersättningen till någon annan.[14]

Hänvisningen till källteorin är enligt min uppfattning inte invändningsfri. För det första är kopplingen mellan inkomstbegreppet i inkomstskattelagen och källteorin numera tämligen vag. Enligt källteorin ska begreppet inkomst endast omfatta inkomster som upparbetats i en stadigvarande verksamhet eller som är hänförliga till en särskild inkomstkälla, medan exempelvis icke yrkesmässiga kapitalvinster inte anses generera någon skatteförmåga och därför inte ska beskattas. Som Leif Mutén framhöll redan 1959 i inledningen till sin avhandling *Inkomst eller kapitalvinst* utgick diskussionen om beskattningsnormen vid inkomstskatten historiskt från att det fanns ett enda inkomstbegrepp och att skattelagstiftaren skulle rätta sig efter detta begrepp. Han konstaterade dock att man numera (det vill säga 1959) hade kommit till den uppfattningen att olika inkomstbegrepp kan tänkas, vilka var för sig är befogade med hänsyn till deras ändamål.[15] Snarare än att bygga inkomstbeskattningen på ett teoretiskt inkomstbegrepp (såsom det källteoretiska) har inkomstbegreppet i lagstiftningen kommit att utformas på sätt som passar de åsyftade ändamålen med lagstiftningen. Inkomstskattelagens inkomstbegrepp har efter hand kommit att modifieras så många gånger, utan att någon respekt visats för

14 Hultqvist, Anders, Fader Gunnar-doktrinen – till frågan om rätt skattesubjekt, i Blandade fång – En vänbok till Magnus Carlsson, Jure 2014 s. 220–224.

15 Mutén, Leif, Inkomst eller kapitalvinst, P.A. Norstedt & Söners Förlag 1959, s. 11.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:27

det källteoretiska inkomstbegreppet, att källteorin synes ha förlorat sin relevans för att fastställa vad som avses med inkomst i inkomstskattelagen.[16]

För det andra kan hävdas att källteorin snarare handlar om vad som är en inkomst än vem som är rätt skattesubjekt för inkomsten.[17] Det kan således ifrågasättas om det följer av källteorin att det är innehavaren av källan som ska beskattas om inkomst från källan uppbärs av någon annan som därigenom får ökad skatteförmåga. Och även om detta skulle följa av källteorin så motsägs uppfattningen att inkomstallokering i praktiken sker med utgångspunkt i källteorin av att det finns fall där inkomst allokerats till någon annan än innehavaren av källan, antingen med stöd i lagreglering, som är fallet vid överlåtelse av utdelningsrätt,[18] eller utan lagstöd, som är fallet vid överlåtelse av en rätt att uppbära ränta.[19] Tvärtom har man i dessa fall låtit den civilrättsliga möjligheten att överlåta rätten till en viss inkomst få genomslag vid beskattningen, så att förvärvaren av rätten till inkomsten har blivit beskattad istället för innehavaren av källan.

Enligt min bedömning innebär detta att källteorin inte kan användas för att precisera de formuleringar i de allmänna skattskyldighetsreglerna som kan anses ha bäring på inkomstallokeringen.

Frågan om vilken lagreglering som finns om inkomstallokering har också behandlats i en artikel av Patrik Emblad. Emblad anför att de rekvisit som reglerar skatteplikten för förvärvsinkomster i samband med anställning (11 kap. 1 § IL) och för kapitalvinster (25 kap. 3 § IL och 41 kap. 2 § IL) kan tolkas så att de indirekt reglerar subjektsanknytningen och att detta inte står i strid med legalitetsprincipen.[20]

Jag håller med om att dessa bestämmelser inte hindrar att allokering sker till den person som utfört en tjänst oavsett att inkomsten destinerats till annan och likaså att allokering i vissa fall kanske kan ske till den som avyttrat en tillgång oavsett att en annan person var (i någon mening) ägare till tillgången. Därmed inte sagt att nämnda bestämmelser reglerar alloke-

16 Jfr Persson Österman, Roger, Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen, Juristförlaget Stockholm 1997, s. 95, som anför att det källteoretiska fundamentet i inkomstskattelagen har försvagats.

17 Berglund, Martin, Avräkningsmetoden: En skatterättslig studie om undvikande av internationell dubbelbeskattning, Iustus Förlag 2013, s. 253.

18 42 kap. 13 § IL och exempelvis HFD 2011 ref. 24.

19 RÅ 1992 ref. 76.

20 Emblad, Patrik, Rätt skattesubjekt vid kapitalvinster: En fråga om legalitetsprincipens gränser, Juridisk Publikation 2015:2, s. 283–285 och 289–291.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:27

ringen i den meningen att bestämmelserna ger någon närmare vägledning vid bedömningen av vem som är rätt skattesubjekt. Emblads formulering ska nog ses mot bakgrund av att han (vad jag förstår) tänker sig att legalitetsprincipen ställer krav på att det finns lagregler om allokeringen, det vill säga att det måste finnas några regler att hänga upp allokeringen på, för att skatt ska få tas ut. Frågan om vilka krav legalitetsprincipen, och då särskilt den aspekt av principen som innebär att skatteregler ska vara tillräckligt preciserade, ställer på regleringen av allokeringsfrågan är intressant, men kommer inte att behandlas vidare i denna artikel. Att inkomst allokeras, oavsett att det i många fall saknas skattelagstiftning som ger konkret vägledning om hur detta ska gå till, står klart.

Sammanfattningsvis innebär det ovanstående att det inte finns några generellt gällande lagregler som ger vägledning om hur inkomstallokeringen ska gå till. Den reglering om allokering som finns är fragmentarisk och avser specifika områden. Det finns inga uttryckliga regler om allokering mellan ägare och bolag.

Däremot finns ett stort antal domstolsavgöranden från högsta instans som gäller inkomstallokering mellan ägare och bolag. Det är följaktligen naturligt att en utredning om hur allokeringen av inkomster mellan ägare och bolag går till tar sin utgångspunkt i dessa rättsfall. Som ett första steg kan undersökas om det i dessa mål hänvisas till någon lagstiftning som – även om den inte uttryckligen behandlar allokering av inkomst mellan ägare och bolag – ansetts ha betydelse för allokeringen.

### 4.2 Lagstiftning som ansetts ha betydelse för allokering mellan ägare och bolag

En omständighet som ofta återkommer vid bedömningen av om inkomst ska allokeras till ett bolag eller dess ägare är graden av självständighet gentemot uppdragsgivaren. Detta är ett kriterium som förekommer i 13 kap. 1 § IL om avgränsning av inkomstslaget näringsverksamhet. Enligt 13 kap. 1 § första stycket IL avses med näringsverksamhet förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.

Bestämmelsen i 13 kap. 1 § IL förefaller således ha fått betydelse för allokeringen, trots att den inte avser allokering utan klassificering, närmare bestämt avgränsning av inkomst av näringsverksamhet mot inkomst av tjänst och inkomst av kapital. I SOU 2002:52 *Beskattning av småföretag* drogs rent av slutsatsen att det är ”en absolut grundläggande förutsättning för att en inkomst skall kunna beskattas i ett av den fysiska personen ägt

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:27

aktiebolag att prestationen utförts under sådana former att ersättningen härför skall hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet och inte till tjänst".[21] Bestämmelsen i 13 kap. 1 § IL som grund för inkomstklassificering respektive inkomstallokering behandlas nedan i avsnitt 4.3. Det finns dock anledning att redan här säga något om regelns utformning och den lagändring som trädde i kraft den 1 januari 2009.

Sedan införandet av inkomstskattelagen följer av 13 kap. 1 § första stycket IL att inkomstslaget näringsverksamhet som huvudregel avgränsas enligt följande.

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

Före införandet av inkomstskattelagen fanns motsvarande reglering i 21 § kommunalskattelagen och före 1990 års skattereform fanns en liknande definition av rörelse i 27 § kommunalskattelagen.

Genom en lagändring som trädde i kraft den 1 januari 2009 lades en bestämmelse till i 13 kap. 1 § IL, som utgör paragrafens andra stycke. Bestämmelsen har följande lydelse.

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

Lagändringen syftade enligt förarbetena till att göra det lättare att få F-skattsedel så att fler skulle ges möjlighet att starta företag. Skatteverket får avslå en ansökan om F-skatt bland annat om det finns skälig anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer bedrivas.[22] Genom att ge partsviljan ökad betydelse för bedömningen av om en verksamhet bedrivs självständigt och följaktligen konstituerar näringsverksamhet skulle andelen ansökningar som avslås minska.[23] En uppdragsgivares och en uppdragstagares avsikt att ingå ett uppdragsavtal, och inte ett anställningsavtal, ska således tillmätas större betydelse än tidigare.[24] Enligt regeringen skulle lagändringen minska betydelsen av antalet uppdragsgi-

21 SOU 2002:52 s. 199.

22 Bestämmelsen finns numera i 9 kap. 1 § andra stycket skatteförfarandelagen.

23 Prop. 2008/09:62 s. 25.

24 Prop. 2008/09:62 s. 33.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:27

vare jämfört med tidigare och därigenom möjliggöra att fler kunde bedriva näringsverksamhet mot en eller ett fåtal uppdragsgivare.[25]

Enligt Lagrådet var förslaget snarare en kodifiering av praxis än en ändring som skulle skänka en ny innebörd åt begreppet näringsverksamhet. Lagrådet menade att det därför kunde ifrågasättas om förslaget skulle få åsyftad effekt.[26] Thorell har framfört motsvarande kritik och framhållit att vad som avtalats mellan parterna redan tidigare utgjorde den självklara utgångspunkten för bedömningen.[27] Enligt Skatteverket utgjorde ändringen i 13 kap. 1 § IL dock ett förtydligande av vad som särskilt ska beaktas vid bedömningen av om en verksamhet bedrivs självständigt och får bland annat till följd att betydelsen av antalet uppdragsgivare minskar. Förändringarna innebär enligt Skatteverkets bedömning att exempelvis en ekonomi- eller IT-konsult som påbörjar sin näringsverksamhet med bara enstaka kunder och där den tidigare arbetsgivaren är en av kunderna kan anses bedriva näringsverksamhet förutsatt att det handlar om avgränsade uppdrag. Förändringarna innebär också att arbete som styrelseledamot, som inte är hänförligt till eget eller närståendes ägande i bolaget, enligt Skatteverket bör kunna utgöra näringsverksamhet, antingen som ett led i en bedriven konsultverksamhet eller som egen verksamhetsgren, om fortlöpande minst tre sådana uppdrag finns.[28]

Regleringen om F-skatt i sig, som numera finns i skatteförfarandelagen, har regeltekniskt ingen betydelse för bedömningen av om näringskriterierna är uppfyllda.[29] Samtidigt finns det förstås en koppling mellan regleringen om F-skatt och inkomstskattelagen på det sättet att en ansökan om F-skatt inte ska godkännas om det finns skälig anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas. Det finns dock skillnader mellan den prövning av näringskriterierna som görs vid tilldelning av F-skattsedel respektive vid inkomstbeskattningen. Exempelvis är F-skattprövningen huvudsakligen framåtblickande, medan

25 Prop. 2008/09:62 s. 26.

26 Lagrådets yttrande över förslaget, se prop. 2008/09:62 s. 44.

27 Thorell, Per, Beskattning av styrelsearvoden, Skattenytt 2010:7–8 s. 515.

28 Se t.ex. Thorell, a.a. s. 515 och 518, samt Skatteverkets ställningstagande 2008-12-11, Utfärdande av F-skattsedel efter ändrat näringsbegrepp, dnr 131 751308-08/111.

29 Jfr t.ex. Skatteverkets skrivelse 2007-10-04, Ny rättspraxis i fråga om F-skattsedelns rättsverkningar, dnr 131 609380-07/111, där Skatteverket kommenterar RÅ 2007 ref. 61 I och II och uttalar att det av domen, som avser F-skattsedelns rättsverkningar, inte kan dras några slutsatser för inkomsttaxeringen och att F-skattsedeln enligt Skatteverkets uppfattning har rättsverkningar enbart vid uttag av arbetsgivaravgifter.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:27

prövningen vid inkomstbeskattningen sker i efterhand. I praktiken kan bestämmelserna i skatteförfarandelagen om F-skatt ändå tänkas få viss betydelse för allokeringen av inkomst, eftersom ett godkännande för F-skatt kan innebära att Skatteverket inte kan ställa krav på att en uppdragsgivare ska betala arbetsgivaravgifter och göra skatteavdrag, vilket kan tänkas öka Skatteverkets benägenhet att också i övrigt acceptera att verksamheten bedrivs via bolag, även om verksamheten inte skulle klara en strikt prövning enligt näringskriterierna. Den omständigheten att det rör sig om skilda bedömningar gör det svårt att avgöra om det av uppbördsmål, det vill säga rättsfall som handlar om en uppdragsgivares eventuella skyldighet att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter vid utbetalning av ersättning för uppdragets utförande, går att dra några slutsatser om allokering mellan ägare och bolag. Det är inte ovanligt att uppbördsmål tas upp i samband med att allokering mellan ägare och bolag diskuteras, eftersom det ofta förekommer en diskussion om näringskriterierna i sådana mål. Det är också vanligt att HFD hänvisar korsvis mellan rättsfall som handlar om allokering och uppbördsmål. På grund av att bedömningarna kan skilja sig åt bör en viss försiktighet iakttas när det gäller att dra slutsatser om allokeringen baserat på uppbördsmål, och jag avstår därför i det följande i stort sett från att ta upp sådana mål.

### 4.3 Klassificering vs allokering

För en fysisk person som förvärvar inkomst genom utförande av en prestation avgörs frågan om inkomsten ska behandlas som lön eller inkomst i enskild näringsverksamhet av reglerna om avgränsning av inkomstslagen tjänst och näringsverksamhet i 10 kap. 1 § IL och 13 kap. 1 § IL. Till inkomstslaget tjänst räknas enligt 10 kap. 1 § första stycket IL inkomster och utgifter på grund av tjänst till den del de inte ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital. Inkomstslaget tjänst är således subsidiärt i förhållande till de övriga inkomstslagen. För gränsdragningen mellan tjänst och näringsverksamhet blir följaktligen de avgränsningskriterier som anges i 13 kap. 1 § IL avgörande.

Enligt 1 kap. 3 § andra stycket IL ska juridiska personer betala statlig inkomstskatt på inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet. Av bestämmelsen framgår följaktligen indirekt att inkomst som förvärvas av exempelvis ett aktiebolag inte kan beskattas som inkomst av kapital eller inkomst av tjänst. Med andra ord är alla skattepliktiga inkomster som en juridisk person förvärvar inkomst av näringsverksamhet. Det är i och för

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:27

sig tänkbart att en juridisk person kan ha inkomster som faller utanför inkomstslaget näringsverksamhet och därför inte kan beskattas. Exempelvis kan man tänka sig att en stiftelse eller ideell förening bedriver sådan verksamhet som inte uppfyller kravet på yrkesmässighet i 13 kap. 1 § IL och att inkomster i verksamheten därför faller utanför inkomstslaget.[30] I praktiken torde emellertid samtliga eller så gott som samtliga inkomster som uppbärs av juridiska personer klassificeras som inkomst av näringsverksamhet.

För inkomster som uppbärs av juridiska personer görs i rättspraxis en extensiv tolkning av näringskriterierna i 13 kap. 1 § IL. Exempelvis har avsaknad av vinstsyfte inte ansetts behöva hindra att inkomst som förvärvas av en juridisk person ska hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet.[31] Så snart aktiekapitalet har betalats in för ett aktiebolag anses det bedriva näringsverksamhet, oavsett att någon aktiv verksamhet syftande till vinst ännu inte påbörjats.[32] Dessutom räknas enligt 13 kap. 2 § IL inkomster och utgifter på grund av innehav av tillgångar och skulder eller i form av kapitalvinster och kapitalförluster till inkomstslaget näringsverksamhet för juridiska personer även om kriterierna i 13 kap. 1 § IL inte är uppfyllda. Det innebär att sådana inkomster och utgifter hos en juridisk person som för en fysisk person hade utgjort inkomst av kapital enligt denna bestämmelse klassificeras som inkomst av näringsverksamhet, om detta inte redan följer av 13 kap. 1 § IL. Att i praktiken samtliga eller så gott som samtliga inkomster för juridiska personer klassificeras som inkomst av näringsverksamhet innebär att avgränsningen av inkomstslaget näringsverksamhet sällan ställs på sin spets för juridiska personer.

Enligt rättspraxis rörande allokering mellan ägare och bolag tillmäts självständighetskriteriet i 13 kap. 1 § IL emellertid betydelse inte bara för klassificeringen av inkomst utan också för allokering mellan ägare och bolag. I enlighet härmed har HFD i ett mål där frågan var om inkomst kunde allokeras till ett aktiebolag uttalat att det ”till stor del” är fråga om ”en bedömning av likartat slag som aktualiseras när tvist uppkommer om inkomsterna i en uppdragsverksamhet skall hänföras till tjänst eller näringsverksamhet”.[33] Man kan fråga sig varför det är så. Innebär den om-

30 Jfr prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 163.

31 RÅ 1998 ref. 10.

32 RÅ 2006 ref. 58.

33 RÅ 2001 ref. 60.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:27

ständigheten att en juridisk person inte kan beskattas för inkomst av tjänst eller kapital att inkomst som klassificeras som tjänsteinkomst eller kapitalinkomst konceptuellt måste hänföras till en fysisk person?[34] Med andra ord, måste näringskriterierna vara uppfyllda för att en inkomst ska kunna allokeras till en juridisk person?

Enligt min bedömning är det inte så. Av ovanstående resonemang följer att det är möjligt att allokera en inkomst till en juridisk person även om näringskriterierna inte är uppfyllda, men om inkomsten inte kan klassificeras som inkomst av näringsverksamhet kan den i och för sig inte beskattas. I praktiken är det nog ovanligt att sådan inkomst blir skattefri, eftersom en extensiv tolkning görs av näringskriterierna när det är fråga om inkomst som förvärvas av en juridisk person. Det innebär att det torde vara mycket få fall där inkomst som allokeras till en juridisk person blir obeskattad på grund av att den inte kan klassificeras som inkomst av näringsverksamhet.

Någon förklaring till varför en likartad bedömning ska göras vid allokering som vid klassificering ges inte av HFD. Jag har inte heller sett att HFD i något annat avgörande behandlat denna fråga.

Det framgår inte av propositionen till lagändringen i 13 kap. 1 § IL om ändringen utöver att syfta på fall där en fysisk person förvärvar inkomst också avser fall där ett bolag förvärvar inkomst. Inte heller i den utredning som låg till grund för lagändringen, SOU 2008:76 *F-skatt åt flera*, verkar man ha haft allokering mellan ägare och bolag för ögonen. I utredningen uttalades följande.

> I regel är det hur självständighetskriteriet uppfylls som avgör om en inkomst är att hänföra till tjänst eller näringsverksamhet. För juridiska personer som är egna skattesubjekt t.ex. aktiebolag och ekonomiska föreningar uppkommer

34 Se t.ex. Sagen, Jan, Om genomsyn av enmansägda managementbolag, Skattenytt 1993:12, s. 740, som anför att konsekvensen av att ett bolags verksamhet inte bedrivs tillräckligt självständigt för att näringsverksamhet ska föreligga är att inkomsten beskattas hos ägaren, eftersom tjänsteinkomster inte kan beskattas hos ett aktiebolag. Här kan en parallell dras till Skatteverkets argumentation i ett antal mål rörande allokering av så kallad *carried interest*, där Skatteverket klassificerade inkomsten som inkomst av tjänst och därav drog slutsatsen att den inte kunde hänföras till det bolag som enligt avtal var berättigat till inkomsten utan i stället skulle ses som lön betalad från ett annat bolag till fysiska personer som tillhandahållit rådgivning, se t.ex. dom från Kammarrätten i Stockholm den 19 december 2013 i mål nr 8755–8764-12. Skatteverket lät med andra ord allokeringen följa av klassificeringen. Skatteverkets tillvägagångssätt har kritiserats av Anders Hultqvist i Blendow Lexnova Expertkommentar – Skatterätt, februari 2013.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:27

> sällan problem i detta avseende eftersom de endast beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. När det gäller fysiska personer som driver enskild firma eller handelsbolag och som kan ha inkomst av såväl tjänst, som kapital eller som näringsverksamhet kan det däremot uppstå problem vid gränsdragningen.[35]

Längre fram i utredningen görs dock en genomgång av rättspraxis med avseende på självständighetskriteriets betydelse för allokering av arbetsinkomster som uppbärs av eget bolag, dock utan att några slutsatser dras om hur denna praxis förhåller sig till klassificering av inkomst i en verksamhet som bedrivs av en fysisk person.[36]

Vad jag kunnat se gör inte heller Skatteverket någon distinktion mellan de fallen att uppdrag utförs genom eget bolag och inom ramen för enskild näringsverksamhet, det vill säga i båda fallen anses näringskriterierna i 13:1 IL vara viktiga.[37] Skatteverket gör följaktligen inte någon analys av grunden för att använda klassificeringsregeln i 13 kap. 1 § IL i allokeringssyfte och Skatteverket ger inte uttryck för att allokering mellan ägare och bolag respektive klassificering av inkomst som förvärvas av en fysisk person ska göras på olika sätt.

Eftersom allokering av inkomst till ägaren i många fall kan förutsätta att man bortser från avtal ingångna av bolaget, medan detta inte är fallet då verksamhet bedrivs direkt av en fysisk person och frågan endast är om inkomsten hos den fysiska personen ska klassificeras som inkomst av tjänst eller näringsverksamhet, finns emellertid en väsentlig skillnad mellan dessa situationer. Det är möjligt att tröskeln för att allokera inkomst till ägaren, i strid med civilrättsligt giltiga avtal, är högre än tröskeln för att klassificera inkomst från verksamhet som bedrivs av en fysisk person som tjänsteinkomst i stället för inkomst av näringsverksamhet.[38] Denna fråga kommer att behandlas under avsnitt 5.4 nedan.

35 SOU 2008:76 s. 30–31.

36 SOU 2008:76 s. 59–63.

37 Se t.ex Skatteverkets ställningstagande 2008-12-11, Utfärdande av F-skattsedel efter ändrat näringsbegrepp, dnr 131 751308-08/111, jfr även Erasmie, Anders, och Beyer, Carl, Möjlighet att utföra styrelseuppdrag genom bolag, Skattenytt 2011:7–8, s. 526.

38 Jfr Båvall, Bertil, och Rydin, Urban, Beskattning av ägare till fåmansföretag, Norstedts Juridik AB 2012, s. 44, som skriver att det ”givetvis /…/ är svårare att göra en genomsyn av bolagskonstruktionen och hävda att aktieägaren är anställd hos uppdragsgivaren”.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:27

## 5 FAKTORER SOM I RÄTTSPRAXIS TILLMÄTTS BETYDELSE FÖR ALLOKERINGEN MELLAN ÄGARE OCH BOLAG

### 5.1 Inledning

Nedan behandlas faktorer som i rättspraxis har tillmätts betydelse för allokeringen av inkomst mellan ägare och bolag. I syfte att underlätta läsningen av de rättsfallsreferat som förekommer används genomgående uttrycken ägare, bolag och uppdragsgivare i stället för de olika beteckningar som använts i målen.

### 5.2 De civilrättsliga förutsättningarna

Det får anses allmänt accepterat att den civilrättsliga kvalificeringen av sakomständigheter, i avsaknad av specifika skatterättsliga kvalificeringsregler, utgör utgångspunkten för den skatterättsliga kvalificeringen av sakomständigheterna. På motsvarande sätt utgör de civilrättsliga följderna av vissa sakomständigheter – exempelvis att en skattskyldig person som har tillhandahållit en avtalspart en tjänst på grundval av avtalet får en fordran på avtalsparten avseende betalning för tjänsten – utgångspunkt för beskattningen.[39]

Någon absolut bundenhet till civilrätten finns emellertid inte. Med hänsyn till att civilrättsliga regler kan ha andra ändamål och skyddade intressen än skatterätten kan det finnas skäl att i vissa fall låta termer som förekommer i civilrätten få ett annat innehåll vid den skatterättsliga bedömningen.[40] Det finns dock, mot bakgrund av målsättningen att de skattskyldiga ska ha möjlighet att förutse vad beskattningskonsekvenserna blir av de handlingar de vidtar, anledning för domstolar och Skatteverket att vara återhållsam med bedömningar som avviker från civilrätten.[41] Normalt bör skatterätten följa civilrätten och ändringar eller preciseringar av civilrättsliga begrepp som används i skatterätten bör typiskt sett ankomma på lagstiftaren. En avvikelse från civilrätten bör endast ske om det finns

39 När man talar om civilrätt i dessa sammanhang avses nog vanligen det snävare begreppet förmögenhetsrätt, men eftersom termen civilrätt brukar användas i diskussionen – man talar t.ex. om civilrättens prejudiciella verkan – gör även jag det.

40 Jfr Påhlsson, Robert, Kringgående av inkomstskattelag – en resa utan slut, Skattenytt 2016:3, s. 116–117.

41 Resonemanget baseras på att det från den skattskyldiges perspektiv är rimligt att anta att rättssystemet är koherent, det vill säga enhetligt och utan inneboende motsägelser. En komplikation i detta sammanhang är dock att civilrätten i många fall inte är enhetlig utan kan innefatta olika regelkomplex som exempelvis ger olika innebörd åt en term.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:27

goda skäl till det och dessa skäl bör i så fall redovisas tydligt av rättstillämparen.[42]

Man kan givetvis argumentera för att skatterätten, där specifika skatteregler saknas, alltid ska följa civilrätten, och att det inte får finnas någon ”fri inkomstallokering” grundad på hur man tycker att förhållandena borde se ut.[43] Som jag ser det finns det goda skäl för en sådan ståndpunkt, eftersom en beskattning som utan uttryckligt lagstöd avviker från civilrätten löper stor risk att bli godtycklig. Ståndpunkten får dock ses som en uppfattning om hur det borde vara, snarare än en analys av rättsläget. I rättspraxis förekommer att beskattningen även i avsaknad av specifika skatteregler om detta avviker från civilrätten. Som kommer framgå nedan är allokering mellan ägare och bolag ett exempel på det.[44]

Det står dock klart att allokeringen av inkomst mellan ägare och bolag, liksom skatterätten i stort, som huvudregel baseras på de civilrättsliga förutsättningarna, exempelvis vem som avtalat med en uppdragsgivare om att utföra ett uppdrag och som är berättigad till ersättning för uppdragets utförande.[45]

I enlighet härmed uttalade HFD redan i RÅ 1969 ref. 19 följande.

> Hinder kan visserligen icke anses föreligga att – med verkan även i beskattningshänseende – i aktiebolagets form bedriva sådan rörelse, varom är fråga i målet. Emellertid har [ägaren], såvitt handlingarna visar, själv förvärvat intäkterna i rörelsen, vilka därefter tillförts bolaget. Med hänsyn härtill och till vad som eljest förekommit i målet får [ägaren] och icke bolaget anses ha drivit rörelsen. Vid sådant förhållande är [ägaren] skattskyldig för de ifrågavarande intäkterna.

42 Jfr Påhlsson, a.a. s. 117.

43 Hultqvist, Anders, Fader Gunnar-doktrinen – till frågan om rätt skattesubjekt, i Blandade fång – En vänbok till Magnus Carlsson, Jure 2014, s. 218.

44 Frågan om civilrättens förhållande till skatterätten knyter också an till den praxisbaserade ”principen om rättshandlingars verkliga innebörd”, som tar sikte på den rättsliga klassificeringen av föreliggande sakomständigheter. I enlighet med ovanstående resonemang görs denna rättsliga klassificering normalt på civilrättslig grund.

45 Jfr också Berglund, a.a. s. 254, som drar följande slutsats om hur allokeringen förhåller sig till civilrätten: ”En /…/ slutsats är att civilrätten tillmäts betydelse för fördelningen av inkomster, men att skatterätten alltid utgör utgångspunkten för bedömningen. Intjänandet av inkomster är en fråga som kan bedömas i skatterätten med bedömningsgrunder som är självständiga i förhållande till civilrätten. Skatterätten följer visserligen regelmässigt civilrätten ifråga om intjänande av intäkter. Att så är fallet förtar dock inte det förhållandet att bedömningen i grunden är skatterättslig.”

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:27

I målet var fråga om inkomster bestående av gager för uppträdanden i folkparker samt royalties från Stim och skivbolag. HFD:s formulering om att ägaren förvärvat intäkterna vilka därefter tillförts bolaget ger intryck av att det var ägaren som hade ingått avtal och uppburit inkomsterna, innebärande att de civilrättsliga förutsättningarna för att allokera inkomsterna till bolaget brast.[46]

På motsvarande sätt har HFD i RÅ83 1:40 med utgångspunkt i de civilrättsliga förutsättningarna allokerat inkomst till bolaget. HFD uttalade att ”[o]mständigheterna i målet ger vid handen att den av [ägaren] bedrivna konsultbyrån civilrättsligt är att betrakta som uppdragstagare i förhållande till [uppdragsgivaren]” och vidare att ”[i] rättspraxis har hinder inte ansetts föreligga att – med verkan även i beskattningshänseende – driva verksamhet som i allt väsentligt bygger på personliga arbetsinsatser i aktiebolagsform”. Den sistnämnda formuleringen och liknande formuleringar återkommer i flera mål och synes ha sitt ursprung i ovan nämnda RÅ 1969 ref. 19.[47]

I många fall är det svårt att utläsa om HFD gör en bedömning av de civilrättsliga förutsättningarna (som i sin tur medför ett visst beskattningsutfall) eller om det är fråga om en skattemässig bedömning som avviker från civilrätten. Ett exempel av intresse är RÅ 2008 ref. 66 som gällde frågan om en ägare som bedrev bilhandel genom bolag kunde bolagisera en del av verksamheten i tre separata bolag vilka ägdes gemensamt av ägaren och ett stort antal personer som var verksamma i bilåterförsäljarbranschen. Avsikten med bolagiseringen var att provisionsinkomster från förmedling av olika finansieringslösningar som tillförts de tre bolagen skulle beskattas hos dessa bolag. De tre bolagen hade sedan sålts vilket hade medfört inkomster för ägaren. Vinsten vid försäljningen av aktierna i de gemensamt ägda bolagen hade fördelats mellan aktieägarna i proportion till utförda förmedlingstjänster, och utfallet hade därmed blivit olika för aktier av samma slag.

Enligt ägarens uppfattning var det fråga om kapitalvinst vid försäljning av aktierna. Skatteverket menade att verksamheten hade bedrivits i ägarens helägda bolag och att ägarens inkomster därför skulle ses som lön från det helägda bolaget. Målet avsåg således inte inkomstallokering mel-

46 Samma bedömning görs av Bertil Wiman, se Wiman, Bertil, Med en låda på magen, i Regeringsrätten 100 år, Iustus Förlag 2009, s. 599–600.

47 Se t.ex. RÅ83 1:40, RÅ 2000 not. 189, RÅ 2001 ref. 60 och RÅ 2004 ref. 62.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:27

lan ägare och bolag utan allokering av provisionsinkomsterna mellan ägarens helägda bolag och de tre gemensamt ägda bolagen, vilken i sin tur var avgörande för om inkomsterna skulle beskattas som lön eller kapitalvinst hos ägaren.

Enligt HFD visade utredningen att förmedlingstjänsterna hade utförts inom ramen för den verksamhet som bedrivits i ägarens helägda bolag. Provisionsinkomsterna skulle därför rätteligen ha tillkommit ägarens helägda bolag, men hade i stället genom olika avtal överförts till de gemensamt ägda bolagen. Genom detta förfarande och med stöd av aktieägaravtal hade provisionsinkomsterna slutligen tillgodoförts ägaren. Innebörden av avtalen var således att provisionsinkomsterna hade förts över till ägaren från ägarens helägda bolag. Mot denna bakgrund och med hänsyn till att ägaren varit verksam i sitt helägda bolag skulle inkomsten enligt HFD beskattas hos ägaren som inkomst av tjänst. Den omständigheten att inkomsten genom det använda förfarandet formellt hade tillkommit ägaren via försäljning av aktier i de gemensamt ägda bolagen ansågs sakna betydelse för bedömningen.

Det är inte helt tydligt om HFD:s bedömning att inkomsterna rätteligen tillkom ägarens helägda bolag baseras på en uppfattning om de civilrättsliga förutsättningarna i målet eller om det handlar om att HFD gör en skatterättslig klassificering av omständigheterna som avviker från civilrätten. HFD:s uttalande om att utredningen visade att förmedlingstjänsterna hade utförts inom ramen för den verksamhet som bedrivits i ägarens helägda bolag tyder närmast på att HFD ansåg att avtalen om överföring av inkomster till de gemensamt ägda bolagen inte hade affärsmässig grund. Det betyder inte nödvändigtvis att avtalen om överföring av inkomster var att se som skenavtal, men om deras enda funktion var att överföra inkomster från den part som utfört prestationen innebär de inte att denna part undgår inkomstbeskattning. Som bekant gäller när det är fråga om inkomst som baseras på prestation att den som utfört prestationen och överför rätten att uppbära inkomsten ändå kan bli beskattad.[48]

Vad gäller de civilrättsliga förutsättningarna handlar det om att avgöra i vilken rättslig kapacitet ägaren har utfört den aktuella prestationen, som fysisk person med avtalsrelation till uppdragsgivaren eller som anställd i

48 Detta benämns ibland ”subjektsprincipen”, jfr t.ex. det numera klassiska ”Fader Gunnar-målet”, RÅ 1962 ref. 46, och Melz, Peter, Något om subjektiv skattskyldighet för förvärvsinkomster, SN 1992:9 s. 463–477, samt Hultqvist, a.a. s. 201–225.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:27

det egna bolaget.[49] Den omständigheten att prestationer *de facto* alltid utförs av fysiska personer är en truism som inte i sig kan utgöra ett argument för att underkänna bolagskonstruktionen. För att bolaget ska anses vara uppdragstagare krävs dock att det är bolaget som ingår avtal med uppdragsgivaren. Risken att giltigheten av avtalet ifrågasätts eller att avtalet bortses ifrån vid den skatterättsliga bedömningen ökar om bolaget efter avtalets ingående inte agerar i konsekvens med avtalet, till exempel om fakturor inte ställs ut i bolagets namn utan i någon annans namn. Ett uppdragsavtal behöver inte vara skriftligt, även om det naturligtvis är mycket lättare att styrka avtalsförhållandet om så är fallet, utan kan exempelvis styrkas genom parternas agerande. Om till exempel ägaren har bildat ett bolag innan verksamheten påbörjades och detta bolag har ställt ut fakturor till uppdragsgivaren som erlagt betalning till bolaget för utförda tjänster, så finns det normalt knappast anledning att ifrågasätta att det finns ett avtal mellan uppdragsgivaren och bolaget.

Det går inte att undvika beskattning hos ägaren genom att, utan stöd i avtal avseende uppdragets utförande, till bolaget destinera betalning för ett uppdrag som ägaren utfört.[50] Det räcker inte att inkomsterna tillfaller bolaget för att de ska allokeras dit. I enlighet härmed uttalar Båvall och Rydin att ett avgångsvederlag som fakturerats inte torde medföra att beskattningen sker i annat inkomstslag än tjänst.[51] Med andra ord, om prestationen har utförts av ägaren som ett led i en anställning och ersättningen för prestationen destineras till ett eget bolag genom att detta bolag ställer ut faktura på ersättningen, så allokeras inkomsten ändå till ägaren.

Civilrätten är dock inte ensamt avgörande. Om exempelvis en ägare som tidigare varit anställd hos uppdragsgivaren via eget bolag utför samma arbetsuppgifter som i den tidigare anställningen utan att bolaget har några andra kunder kan inkomsten från uppdraget på grund av bristande självständighet gentemot uppdragsgivaren komma att allokeras till ägaren och beskattas som inkomst av tjänst, även om det i och för sig är fråga om ett

49 Hultqvist, a.a. s. 216–217.

50 Jfr vad som sägs om RÅ 1969 ref. 19 ovan.

51 Båvall och Rydin, a.a. s. 44. Jfr även Sindahl, Mikael, Skattefrågor kring arbetsinkomster som uppbärs av ett eget bolag, SvSkT 1997:4, s. 359, som skriver att det synes vara vanligt att anställda som haft ledande befattningar kommer överens med den tidigare arbetsgivaren om att utföra arbete via eget bolag och att avtalskonstruktionen kan ha tillkommit för att dölja att det egentligen är fråga om utbetalning av avgångsvederlag till den före detta anställde.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:27

civilrättsligt giltigt uppdragsavtal mellan bolaget och uppdragsgivaren. Skatterätten avviker alltså i ett sådant fall från civilrätten.[52]

Ett exempel på ett fall där inkomsten på grund av bristande självständighet (och kanske också på grund av uppdragets koppling till ägarens person) allokerades till ägaren, trots att giltigheten av avtalet mellan bolaget och uppdragsgivaren inte synes ha ifrågasatts, är RÅ81 1:17. I målet var fråga om en läkare vars bolag hade träffat avtal med en uppdragsgivare om att ställa läkaren till uppdragsgivarens förfogande som konsult inom ramen för uppdragsgivarens företagshälsovård. HFD konstaterade att företagshälsovården i faktiskt hänseende hade utövats av ägaren och att uppdragsgivaren hade tillhandahållit sköterska samt lokaler och utrustning. Av handlingarna framgick vidare att bolagets befattning med läkarverksamhet eller därmed besläktad verksamhet under den aktuella tiden inskränkt sig till att bolaget stått som mottagare av de från uppdragsgivaren utbetalade ersättningarna för företagshälsovården och av ersättning från en kommun för ett av ägaren utövat semestervikariat vid ett vårdhem. Enligt HFD var det ”uppenbart att detta bolag inte under ifrågavarande tid bedrivit sådan verksamhet, att utbetalningarna från [uppdragsgivaren] för företagshälsovården kan anses utgöra inkomst för [bolaget]”. Avtalet fick enligt HFD i stället anses innebära att ägaren åtagit sig som ett personligt uppdrag att utöva företagshälsovården åt uppdragsgivaren. Den utbetalade ersättningen för verksamheten skulle därför beskattas hos ägaren personligen och inte hos bolaget.[53]

Om bolaget ingått ett giltigt avtal med uppdragsgivaren innebär beskattning av ägaren följaktligen en form av genomsyn av bolaget eller skatterättslig klassificering av relationen mellan ägaren och uppdragsgivaren

52 Självständighetsbedömningen i ett sådant fall har aktualiserats i ett förhandsbesked som meddelats av Skatterättsnämnden 2016-06-22 (dnr 42-15/D), efter att manus till denna artikel skickats in.

53 Enligt Sagen kan det inte råda någon tvekan om att avtalet mellan bolaget och uppdragsgivaren var giltigt från avtalsrättslig utgångspunkt och att ersättningen på avtalsrättslig grund tillkom bolaget. HFD:s uttalande om att avtalet i stället skulle anses innebära att ägaren åtagit sig ett personligt uppdrag är enligt Sagen en markering av att genomsyn tillämpas. Se Sagen, Jan, Om genomsyn av enmansägda managementbolag, SN 1993:12, s. 738.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:27

som ett anställningsförhållande, innebärande att man frånkänner civilrättsligt giltiga avtal skatterättslig verkan.[54]

### 5.3 Uppdragets personliga natur

En omständighet som i vart fall längre tillbaka i tiden ansetts betydelsefull vid bedömningen av möjligheten att med skatterättslig verkan agera via bolag är ett uppdrags personliga natur. Det kan till exempel handla om att uppdragsgivaren vill anlita en viss person på grund av dennes egenskaper. Uppdraget är då personligt i den meningen att det för uppdragsgivaren inte skulle vara acceptabelt att bolaget låter någon annan person utföra uppdraget. Det kan också handla om att endast en fysisk person, men inte en juridisk person, enligt lag kan inneha det uppdrag som uppdragsgivaren lämnar ersättning för. Så är exempelvis fallet med styrelseuppdrag och VD-skap.[55]

Synen på vilka möjligheter som finns och borde finnas vad gäller att agera via bolag har förändrats kraftigt. Ett illustrativt exempel på hur man såg på denna fråga för några decennier sedan ges i SOU 1975:54 *Fåmansbolag*. Som grund för sina ställningstaganden hade Företagsskatteberedningen genomfört en kartläggning av olika förhållanden i fåmansbolagen och därvid kommit fram till att ett omfattande missbruk av skattebestämmelserna förekom inom fåmansbolagssektorn med ett avsevärt bortfall för det allmänna av skatter och avgifter som följd.[56] Enligt utredningen hade andra överväganden än rent affärsmässiga i stor utsträckning varit avgörande vid bolagsbildningarna. Karakteristiskt för flertalet av de nybildade

54 Tjernberg, Mats, Fåmansaktiebolag: En skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.fl., Iustus Förlag 1999, s. 86 och 90. Se även Sagen, a.a. s. 735, som uttalar att så länge ett avtal är tydligt och bevisläget klart finns det avtalsrättsligt inget utrymme för att flytta över rättigheter och skyldigheter från en avtalspart till en utomstående, icke-part. Ett skriftligt glasklart avtal enligt vilket ett bolag åtar sig att ställa en viss person till en uppdragsgivares förfogande för att utföra visst arbete kan alltså under inga omständigheter avtalsrättsligt ”anses” vara ett anställningsavtal mellan den person som ska utföra arbetet och uppdragsgivaren.

55 Av 8 kap. 10 § aktiebolagslagen framgår att en juridisk person inte kan vara styrelseledamot. Detta ansågs gälla redan tidigare, men en uttrycklig regel infördes 2004 för att europabolag med säte i Sverige inte skulle kunna ha juridiska personer som styrelseledamöter. För VD finns ingen uttrycklig regel, men juridiska personer anses ändå inte kunna vara VD. I konsekvens med att styrelseledamöter och VD ska vara fysiska personer anges i 1 kap. 3 § aktiebolagsförordningen att en anmälan för registrering av bolag ska innehålla personnummer eller födelsedatum för styrelseledamöter och VD.

56 SOU 1975:54 s. 9.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:27

bolagen var att verksamheten ofta väsentligt skiljde sig från vad som enligt beredningen brukar betecknas som egentlig näringsverksamhet.[57] Detta gällde i första hand verksamhet som är uppbyggd på bolagsägarens särskilda kvalifikationer och den arbetsinsats denne kan tillföra bolaget, det vill säga verksamhet av utpräglat personlig karaktär där inkomsterna varit att hänföra till tjänst om bolagsformen inte använts. Det kunde till exempel vara fråga om utövande av så kallade fria yrken, bland annat läkare, tandläkare och revisor samt utövare av litterär och konstnärlig verksamhet såsom författare, skådespelare och musiker. Dessa verksamheter var enligt beredningen så nära förbundna med utövarens person att det kunde ifrågasättas om en juridisk konstruktion såsom aktiebolag skulle få skjutas in mellan verksamheten och dess utövare. Beredningen hade varit inne på tanken att i skattehänseende underkänna aktiebolagsformen för denna typ av verksamhet, men hade kommit fram till att en sådan avgränsning utan stöd i eller samordning med civilrättsliga bestämmelser skulle vara förenad med alltför stora praktiska svårigheter. Beredningen hade också övervägt att se bort från bolagsformen i fråga om bolag som enbart tillförs intäkter av enstaka uppdrag, men ansåg att sådana regler skulle kunna kringgås genom att tillföra bolaget verksamhet som är typisk för gruppen egentliga företag, till exempel handel med varor eller tillverkning.[58]

Enligt utredningen var det alltså bara ”egentlig näringsverksamhet”, som handel och tillverkning, som borde få bedrivas i bolagsform, men däremot inte verksamhet som är knuten till ägarens person. Den negativa inställningen till att utöva ”fria yrken” genom eget bolag står i kontrast till synsättet idag där knappast någon skulle ifrågasätta att exempelvis en advokat, arkitekt eller musiker kan bedriva sin verksamhet via bolag.[59]

Den omständigheten att det är fråga om ett personligt uppdrag i den meningen att uppdragsgivaren vill anlita en specifik person på grund av dennes kompetens utgör inte något generellt hinder för bolagisering av

57 SOU 1975:54 s. 44.

58 SOU 1975:54 s. 63–64.

59 Det förändrade synsättet vid beskattningen har skett i samspel med en mer tillåtande attityd även civilrättsligt, se till exempel Sven Ungers redogörelse för de gradvis ökade möjligheterna att bedriva advokatverksamhet i bolagsform, *Advokatverksamhet i aktiebolag*, se Ramberg, Anne, Knutson, Tom, och Andersson, Magnus (red.), Sveriges advokatsamfund 125 år, Sveriges advokatsamfund 2012, s. 285–299.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:27

verksamheten, vilket möjligen varit fallet enligt äldre synsätt.[60] Redan HFDs formulering i RÅ 1969 ref. 19 om att ”hinder icke kunde anses föreligga att – med verkan även i beskattningshänseende – i aktiebolagets form bedriva sådan rörelse som det var fråga om i målet”, visar att verksamhet kan bedrivas genom bolag även om ägaren är förhindrad att sätta någon annan person i sitt ställe vid uppdragets utförande. I målet var fråga om verksamhet bedriven av en känd artist och skådespelare och det var knappast möjligt för denne att låta någon annan person utföra uppdraget. Slutsatsen bekräftas av RÅ 1987 ref. 175, där HFD inte ifrågasatte att en medlem i ett dansband bedrivit verksamheten via bolag.[61] Även för många andra yrkeskategorier kan givetvis utövarens personliga kompetens vara orsaken till att uppdraget ges.

Man kan fråga sig om det numera har någon betydelse för möjligheten att utöva verksamhet genom bolag att ägaren saknar möjlighet att sätta någon annan i sitt ställe vid uppdragets utförande eller om denna omständighet helt spelat ut sin roll. I RÅ 2001 ref. 25, som inte avsåg allokering utan en bedömning av om näringskriterierna var uppfyllda så att F-skattsedel kunde utfärdas, gjorde Skatterättsnämnden en genomgång av rättspraxis och uttalade att ”[o]m uppdraget grundat sig på uppdragstagarens personliga skicklighet och denne personligen åtagit sig att utföra arbetsuppgifterna har normalt ett anställningsförhållande ansetts föreligga”. HFD fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked som innebar att den aktuella verksamheten som avbytare i jordbruksverksamhet ansågs uppfylla kraven för näringsverksamhet. Uttalandet tyder på att uppdragstagarens intresse av att det just är ägaren som utför uppdraget har betydelse som en del i bedömningen av självständigheten gentemot upp-

60 Jfr Sandström, K.G.A., Om aktiebolags beskattning för inkomst av fritt yrke samt därmed sammanhängande frågor: Med särskilt beaktande av enmansbolagen, SN 1969:11, s. 581 och 586. Sandström menade att det följde av civilrätten att verksamhet av rent personlig art såsom konstnärsyrken (författare, skulptör, målare, skådespelare, musiker etc.) är oskiljaktigt förbunden med en fysisk person och inte kan utövas av någon annan än denne såsom av ett aktiebolag. Sandström anförde vidare att det inte fanns anledning att frångå civilrätten när det gällde möjligheten att utöva fria yrken via aktiebolag och att man borde kunna utgå från vad som antagits vara den civilrättsliga uppfattningen, nämligen att annat fritt yrke än konstnärsyrke (t.ex. läkare, advokat, arkitekt och revisor) väl kan utövas av ett aktiebolag, men inte konstnärsyrken. Slutsatsen att konstnärsyrken inte kunde bedrivas genom bolag motsades av RÅ 1969 ref. 19. Sandströms uppfattning var att HFD hade utgått från en felaktig uppfattning om förhållandena i civilrättsligt hänseende.

61 Båvall och Rydin, a.a. s. 48.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:27

dragsgivaren (se avsnitt 5.4 nedan), eftersom en arbetsgivare (men inte en uppdragsgivare) typiskt sett kan bestämma vem som ska utföra en viss arbetsuppgift. Då det i vart fall sedan HFD:s avgörande från 1969 inte anses föreligga något principiellt hinder mot att bedriva verksamhet som är förbunden med utövarens person genom eget bolag kan det dock inte vara fråga om någon avgörande inverkan. Det bör även uppmärksammas att den rättspraxis Skatterättsnämnden hänvisade till har några år på nacken och att 13 kap. 1 § IL ändrats efter avgörandet i syfte att öka möjligheterna att bedriva näringsverksamhet, vilket ytterligare kan ha reducerat betydelsen av att ett uppdrag erhålls på grund av ägarens personliga kompetens eller egenskaper.

När det är fråga om uppdrag som enligt lag endast kan innehas av en fysisk person erhålls uppdraget i många fall inte genom avtal utan genom att den fysiska personen utses av ett bolagsrättsligt eller offentligrättsligt organ såsom bolagsstämman, bolagsstyrelsen eller tingsrätten. Utöver uppdrag som styrelseledamot och VD gäller detta exempelvis förordnanden som konkursförvaltare, boutredningsman och offentlig försvarare. Och även om lagen medger att en juridisk person utses kan förekomma att en fysisk person utses, som är vanligt i fråga om revisorer. Att uppdraget erhålls genom beslut av exempelvis en bolagsstämma eller domstol förhindrar inte att verksamheten bedrivs genom eget bolag och att bolaget civilrättsligt kan anses berättigat till ersättning för uppdraget om det följer av ett avtal (skriftligt eller implicit) mellan uppdragsgivaren och bolaget att förordnandet ska fullgöras genom att bolaget tillhandahåller den person som utsetts till den aktuella funktionen. I enlighet härmed har HD i ett mål avseende en advokat som drev advokatrörelse i aktiebolag och försattes i konkurs gjort följande uttalande vad gäller den sakrättsliga betydelsen av att vissa uppdrag enligt lag endast kan meddelas en fysisk person.

> Det är ostridigt att [ägarens] samtliga arvoden, även sådana han tillerkänts i egenskap av konkursförvaltare, oavkortade har kommit [bolaget] till del genom att de betalats in på [bolagets] bank- eller postgirokonto samt att [bolaget] till skillnad från [ägaren] varit registrerat för mervärdesskatt och innehaft F-skattebevis. Vidare är det mellan parterna ostridigt att [ägaren] inte tagit upp förvaltararvodena i sin självdeklaration utan erhållit lön från [bolaget].
>
> Om en företagare har bildat ett aktiebolag med ändamål att bedriva hans företagsverksamhet och äger samtliga aktier i detta, ligger det normalt nära till hands att anta att hans verksamhet bedrivs för bolagets räkning, med följd att han blir redovisningsskyldig gentemot bolaget för de intäkter i verksamheten som han uppbär. När det som i förevarande fall har uppstått en konflikt

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:27

mellan bolagets och [ägarens] personliga borgenärer, bör ett sådant antagande i vart fall kunna göras, om det visas att tidigare intäkter i verksamheten fortlöpande har tillförts aktiebolaget.

Vad som nu har sagts förutsätter inte att [ägaren] skall betraktas som anställd i aktiebolaget. Visserligen är det principiella förbudet mot självkontrahering inte tillämpligt när [ägaren] själv äger alla aktier i bolaget (se 8 kap. 20 § 1 st. 1 aktiebolagslagen och rättsfallet NJA 1981 s. 1117), och det får därför anses möjligt för bolaget och dess ägare att ingå anställningsavtal. Sådana avtal torde emellertid i praktiken vara ovanliga och fyller normalt ingen funktion, eftersom uttag ur rörelsen inom de ramar som anges i skattelagstiftningen under alla förhållanden betraktas som lön (jfr numera 57 kap. inkomstskattelagen).

Det synes inte kunna komma i fråga att göra undantag från den nyss angivna principen med utgångspunkt i en bedömning från fall till fall av i vad mån en intäkt har uppkommit på grund av att en medkontrahent ansett sig anlita företagaren personligen och inte hans aktiebolag. Vissa tjänster som utförs av en ensamföretagare – exempelvis en advokat eller en läkare – kan vara av utpräglat personlig natur, men bedrivs verksamheten i aktiebolagsform är det likväl för bolagets räkning som han utför tjänsten och uppbär ersättningen för denna. Ett alternativt synsätt, enligt vilket sådana intäkter men inte andra skulle anses bli överförda till aktiebolaget som ett slags successiva aktieägartillskott från företagaren personligen, framstår som främmande för konstruktionen och skulle leda till avsevärda tillämpningsproblem.

I målet föreligger den speciella situationen att det är fråga om ersättning för ett uppdrag som enligt lag kan meddelas endast en enskild person och således inte ett aktiebolag. Lagstiftningens utformning sammanhänger med att ett uppdrag som konkursförvaltare ansetts vara av personlig natur. I advokatverksamheten finns många exempel på sådana uppdrag; inte heller uppdrag som exempelvis offentlig försvarare, biträde enligt rättshjälpslagen eller boutredningsman kan meddelas ett aktiebolag. Det ligger emellertid inga sakrättsliga överväganden bakom lagstiftningens utformning i detta hänseende. När det gäller rättsförhållandet mellan aktiebolaget och [ägaren] personligen – eller bolagets och [ägarens] egna borgenärer – kan det inte ha någon betydelse att ersättningen avser ett uppdrag av denna karaktär, så länge det är fråga om en verksamhet som faller inom ramen för bolagets i bolagsordningen angivna ändamål.

På grund av det anförda är [ägarens] konkursbo i enlighet med bestämmelsen i 7 kap. 23 § 3 st. KL redovisningsskyldigt gentemot [bolagets] konkursbo för det i målet aktuella förvaltararvodet.[62]

62 NJA 2001 s. 872. Rättsfallet har kommenterats av Per Thorell, a.a. s. 519–520.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:27

Bolaget ansågs således berättigat till ersättningen för konkursförvaltaruppdraget, trots att det enligt lag inte fanns möjlighet att utse bolaget till konkursförvaltare. Ägarens konkursbo var följaktligen redovisningsskyldigt till bolaget för konkursförvaltararvode som efter konkursutbrottet tillerkänts advokaten och utbetalats till boet. För frågan om vem av bolaget och ägaren (eller deras respektive borgenärer) som har bättre rätt till arvodet saknar det alltså betydelse att endast ägaren kunnat förordnas till uppdraget enligt lag. Att ägaren, men inte bolaget, enligt lag kan förordnas till uppdraget innebär alltså inte att det skulle följa av civilrätten att inkomsterna ska allokeras till ägaren vid beskattningen. Eftersom beskattningen tar sin utgångspunkt i civilrätten bör detta innebära att inkomst från ett sådant personligt uppdrag normalt allokeras till bolaget, om uppdraget omfattas av bolagets verksamhet.[63]

Att det är bolaget som i civilrättsligt hänseende utfört uppdraget och är berättigat till ersättning utesluter inte att det kan föreligga ett personligt ansvar för uppdraget enligt lag, det vill säga ett lagstadgat personligt ansvar faller inte bort för att uppdraget utförs via ett bolag. Ansvarsfrågan är en viktig civilrättslig aspekt av uppdraget, men för beskattningen bör den relevanta frågan vara vem som har en avtalsrelation med uppdragsgivaren och vem som är berättigad till ersättning för utfört uppdrag och således förvärvar en inkomst snarare än vem som bär ansvaret exempelvis för skador till följd av oaktsamhet vid uppdragets utförande.

Att det inte följer av civilrätten att inkomster från sådana uppdrag ska hänföras till den fysiska person som utsetts till uppdraget bekräftas av RÅ 1993 ref. 55 där inkomster från tidsbegränsade uppdrag som styrelseledamot och VD med inriktning på omstrukturering av verksamheten allokerades till bolag. HFD framhöll att befattningen som VD är av speciell karaktär eftersom det följer av lag att tjänsten ska innehas av en fysisk person och att det är fråga om ett personligt uppdrag samt att motsvarande gäller för uppdrag som styrelseledamot. HFD framhöll också att styrelseledamot och VD kan åläggas skadeståndsskyldighet och dömas till straff enligt bestämmelser i aktiebolagslagen. I målet var fråga om uppdrag för en be-

63 Det kan noteras att HD som en omständighet vid bedömningen tog upp att ägaren inte hade tagit upp förvaltararvodena i sin självdeklaration från bolaget. I den mån inkomstallokeringen tillmäts betydelse för den civilrättsliga bedömningen hamnar man i ett cirkelresonemang, eftersom civilrätten i sin tur får betydelse för inkomstallokeringen. Det var dock troligen de inblandade parternas hantering av arvodet som var av betydelse och inte inkomstallokeringen i sig.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:27

gränsad tid i syfte att genomföra ekonomisk sanering i de berörda bolagen. Att det var fråga om uppdrag av speciell karaktär och att den som utsetts till VD i ett aktiebolag normalt får anses vara anställd i bolaget hindrade enligt HFD inte att uppdrag som styrelseledamot och VD i särskilda fall kan för begränsad tid innehas av en person som inte är anställd hos uppdragsgivaren. Inkomsten från uppdragen allokerades till bolaget. Av målet framgår således att, under vissa förutsättningar, uppdrag som styrelseledamot och VD med skatterättslig verkan kan utföras genom eget bolag.

Man kan fråga sig varför HFD gjorde ett undantag för uppdrag som innehas för en begränsad tid och med ett specifikt syfte. Dessa omständigheter påverkar inte att uppdragen är personliga i den meningen att det följer av lag att endast en fysisk person kan utses. Troligen ansågs omständigheterna innebära att uppdragen utfördes med en högre grad av självständighet än vad som normalt är fallet.

Det var dock endast i undantagsfall som sådana uppdrag kunde utföras via eget bolag, vilket illustreras av RÅ 1993 ref. 104. Målet avsåg en person som var verksam som managementkonsult genom ett av honom helägt aktiebolag. Som ett led i denna verksamhet hade han innehaft styrelseuppdrag i sammanlagt sju bolag. Arvodena för uppdragen hade tagits upp i hans bolag. Enligt HFD fick mot bakgrund av bestämmelserna i aktiebolagslagen uppdrag som styrelseledamot normalt anses vara av personlig natur och hänförliga till inkomstslaget tjänst. Med hänvisning till RÅ 1993 ref. 55 uttalade HFD emellertid att uppdrag som styrelseledamot i särskilda fall för begränsad tid kunde innehas av person som knutits till bolaget som ett led i ett särskilt avgränsat saneringsuppdrag avseende till exempel omstrukturering av företagets verksamhet och ägarförhållanden och att i dessa fall uppdraget under vissa förutsättningar kunde anses hänförligt till näringsverksamhet utövat av det konsultföretag som ställt styrelseledamoten till förfogande. I det aktuella fallet fick dock alla de sju styrelseuppdragen anses vara av personlig art och arvodena därifrån inkomst av tjänst för ägaren.

Att det rörde sig om flera olika styrelseuppdrag talar för självständighet gentemot uppdragsgivarna, särskilt som bolaget också hade fått andra inkomster än styrelsearvoden. Detta var dock inte tillräckligt för att HFD skulle allokera inkomsterna till bolaget. Till skillnad från i RÅ 1993 ref. 55 verkar det dock inte ha varit fråga om avgränsade uppdrag med ett specifikt syfte. Det förefaller som om HFD på grund av uppdragens personliga karaktär höjt ribban för självständighetsbedömningen jämfört med vad

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:27

som gäller för andra typer av uppdrag. Avgörandet, läst tillsammans med RÅ 1993 ref. 55, tyder på att det enligt dåvarande praxis inte var möjligt att med skatterättslig verkan utföra styrelseuppdrag genom eget bolag i andra fall än i samband med tidsmässigt avgränsade uppdrag med ett specifikt syfte, det vill säga enbart i sådana situationer kunde styrelseuppdrag anses utföras med tillräcklig grad av självständighet.[64]

Allokering av styrelsearvode mellan ägare och bolag kom åter i blickfånget i RÅ 2000 not. 187. I målet hade en person enligt avtal mellan hans bolag och uppdragsgivaren åtagit sig att mot arvode genom ägaren biträda uppdragsgivaren med konsulttjänster. Om uppdragsgivaren valde att låta del av konsultverksamheten utgöras av styrelsearbete skulle enligt avtalet någon särskild ersättning för detta inte utgå. För det fall att styrelsearvode ändå bestämdes för ägaren föreskrevs att arvodet skulle återgå till uppdragsgivaren. Enligt påteckning på avtalet bekräftade ägaren att han åtog sig den personliga skyldigheten att utföra uppdrag enligt avtalet. Ägaren utsågs till ordförande i uppdragsgivarens styrelse.

HFD uttalade – i konsekvens med RÅ 1993 ref. 55 och RÅ 1993 ref. 104 – att det med hänsyn till att ett uppdrag som styrelseledamot i ett aktiebolag ska utövas av en fysisk person och är av personlig natur får anses föreligga en stark presumtion för att arvode för ett sådant uppdrag utgör intäkt av tjänst för styrelseledamoten, men att omständigheterna i ett särskilt fall kan vara sådana att presumtionen kan frångås. De angivna omständigheterna visade enligt HFD:s mening att det aktuella konsultuppdraget varken tidsmässigt eller med hänsyn till sitt innehåll varit av sådan begränsad omfattning att det på den grunden enligt praxis skulle hänföras till näringsverksamhet utövad av bolaget.

Ägaren hade mot en beskattning av honom personligen för styrelsearvodet även invänt att han inte fått del av något styrelsearvode, eftersom hela ersättningen från uppdragsgivaren utbetalats till bolaget. HFD uttalade att det fick antas att ägaren haft ett bestämmande inflytande över bolagets verksamhet och att han genom en påteckning på avtalet mellan uppdragsgivaren och bolaget uttryckligen bekräftat att han åtog sig den personliga skyldigheten att utföra uppdrag enligt avtalet. Detta åtagande

64 Enligt Tjernberg är det osäkert om HFD prövade självständighetskriteriet eller gjorde bedömningen på grund av att styrelseuppdrag enligt aktiebolagslagen endast kan ges till fysiska personer. Tjernberg drar slutsatsen att uppdragens personliga art inte ensamt varit avgörande, men däremot en bidragande faktor vid bedömningen, se Tjernberg, a.a. s. 88.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:27

fick anses innefatta också uppgiften att ingå i styrelsen för uppdragsgivaren om uppdragsgivaren skulle välja att låta en del av konsultuppdraget fullgöras genom styrelsearbete. Ägaren hade även genom påteckningen godtagit att det styrelsearvode som kunde komma att bestämmas för hans del inte skulle betalas ut till honom utan återgå till uppdragsgivaren och därmed ingå i den ersättning som uppdragsgivaren hade att betala till bolaget enligt avtalet. Detta innebar att han i förväg hade disponerat över det styrelsearvode som eventuellt skulle komma att tillerkännas honom genom att bestämma eller acceptera att det skulle ingå i ersättningen till det av honom behärskade bolaget. HFD uttalade att vid ett sådant förhållande föranleder inte ägarens invändning att arvodet ska undantas från beskattning hos honom. Styrelsearvodet beskattades som inkomst av tjänst för honom.

Kanske är HFD:s uttalande om att ägaren i förväg hade disponerat över styrelsearvodet att se som en referens till subjektsprincipen, som innebär att det inte går att undvika beskattning genom att till ett bolag eller någon annan destinera betalning för ett uppdrag som ägaren utfört. Subjektsprincipen förhindrar dock inte att man utför uppdrag genom bolag när det är bolaget som ingår avtal med uppdragsgivaren.

Vad jag kan utläsa av avgörandet var bolaget civilrättsligt berättigat till ersättningen och ägaren hade redan före uppdragets utförande avsagt sig rätten till arvodet. De civilrättsliga förutsättningarna i sig gav alltså inte grund för att hänföra inkomsten till ägaren. Allokeringen kan däremot motiveras med hänvisning till uppdragets personliga karaktär och att de särskilda förutsättningar som ställts upp i RÅ 1993 ref. 55 inte var uppfyllda.

Lagändringen 2009 syftade till att ge en uppdragsgivares och en uppdragstagares avsikt att ingå ett uppdragsavtal, och inte ett anställningsavtal, ökad betydelse för bedömningen av om en verksamhet bedrivs självständigt, vilket bland annat avsågs att öka möjligheterna att bedriva näringsverksamhet med endast ett fåtal uppdragsgivare. Däremot påverkade lagändringen inte den personliga karaktären av exempelvis styrelseuppdrag. Det var därför inte givet att lagändringen skulle få betydelse för möjligheterna att med skatterättslig verkan utföra uppdrag av personlig art såsom styrelseuppdrag genom eget bolag. Som framgår av avsnitt 5.4 nedan står det dock klart att acceptansen för att med skatterättslig verkan utföra sådana uppdrag genom eget bolag ökat.

Sammanfattningsvis har uppdragets personliga natur minskat i bety-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:27

delse för allokering av inkomst mellan ägare och bolag. I huvudsak verkar det numera vara fråga om samma bedömning som görs för andra slags uppdrag. Uppdragets personliga natur kan möjligen ha en viss relevans som en del i bedömningen av om uppdragstagaren är självständig gentemot uppdragsgivaren. Att ett uppdrag är av personlig natur i den meningen att ägaren inte kan sätta någon annan i sitt ställe innebär att självständigheten är lägre än om ägaren har frihet att anlita någon annan person för att utföra uppdraget och det är därför möjligt att kraven på självständighet i andra avseenden ökar. För uppdrag där det följer av lag att endast en fysisk person får utses kan det i vissa fall vara fråga om uppdrag där det typiskt sett finns en lägre grad av självständighet gentemot uppdragsgivaren. Till exempel verkar det rimligt att anta att en VD, som leder det dagliga arbetet hos uppdragsgivaren, typiskt sett är inordnad i verksamheten på ett sätt som innebär att självständigheten i förhållande till uppdragsgivaren (det vill säga det bolag för vilket han eller hon är VD) är låg. Det blir dock fråga om en sammanvägd bedömning i varje enskild situation. Det är tveksamt om det numera finns något slags uppdrag där man kategoriskt kan avfärda möjligheten att med skatterättslig verkan bedriva verksamheten via bolag. Även verksamhet som exempelvis elitidrottare bör kunna bedrivas genom eget bolag, oavsett att det är fråga om verksamhet som är nära knuten till ägarens person. Problemet i det sammanhanget är snarare att det kan vara svårt att uppfylla de civilrättsliga förutsättningarna för att inkomsten ska allokeras till bolaget. Exempelvis tävlingsvinster tillkommer ofta utövaren personligen och det är inte säkert att det finns någon möjlighet för ett bolag att avtala med arrangören om att tillhandahålla idrottaren mot vederlag i form av eventuell tävlingsvinst.[65]

65 Jfr Skatteverket ställningstagande 2005-03-18, Idrottsutövares möjligheter att bedriva idrottslig verksamhet i bolagsform, dnr 130 156509-05/111. Skatteverket uttalar att eftersom idrottslig verksamhet kan bedrivas i bolagsform bör även tävlingsvinster och prispengar samt andra ersättningar som idrottsutövare erhåller för att ställa upp i tävlingar kunna redovisas i bolaget, men det är ”avgörande att det är bolaget som uppträder som avtalspart i ekonomiskt hänseende”. Vidare anges att en förutsättning för att idrottsutövare inom individuella sporter ska kunna bedriva sin idrottsverksamhet via bolag dock är att verksamheten som sådan uppfyller kraven för näringsverksamhet. Det är enligt min mening oklart vad som avses med uttrycket ”avtalspart i ekonomiskt hänseende”. Skatteverket kommenterar inte heller på vilken grund näringskriterierna, som avser klassificering, får betydelse för allokeringen eller om bedömningen av om näringskriterierna är uppfyllda ska göras på samma sätt som när det är fråga om klassificering av inkomst som förvärvas av en fysisk person.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:27

## 5.4 Självständighet gentemot uppdragsgivaren

### *5.4.1 Allmänt om självständighetskriteriet*

Som framgår ovan anses självständigheten gentemot uppdragsgivaren vara en faktor av betydelse vid bedömningen av om ett uppdrag med skatterättslig verkan kan utföras via eget bolag. Om självständigheten är för låg jämställs uppdraget med anställning och inkomsten allokeras till ägaren.

Kravet på självständighet i 13 kap. 1 § IL kan brytas ner i olika komponenter. En sådan komponent är antalet uppdragsgivare och uppdragens varaktighet. Om verksamheten riktar sig mot en eller ett fåtal uppdragsgivare och uppdragen hos samma uppdragsgivare varar under lång tid kan detta innebära att den som utför uppdraget är beroende av uppdragsgivaren eller uppdragsgivarna på ett sätt som liknar vad som gäller vid anställning. En annan komponent är graden av inordning i uppdragsgivarens verksamhet. Om den som utför uppdraget har samma ställning som anställda hos uppdragsgivaren och står under dennes arbetsledning talar detta för att självständigheten är låg. Vem som tillhandahåller lokaler och står för tillgångar som behövs för uppdragets utförande är ytterligare en faktor. Om den som utför uppdraget inte har förutsättningar att utföra det slags arbete det är fråga om utan medverkan från uppdragsgivaren, till exempel om uppdragsgivaren tillhandahåller dyrbar utrustning som behövs i verksamheten, kan det vara svårt att hävda att arbetet utförs självständigt. För många slags uppdrag krävs dock inga stora investeringar. Det kan räcka med tillgång till dator och internetuppkoppling, och arbetet kanske kan utföras i princip var som helst. I sådana fall har det ingen större betydelse för självständigheten vem som tillhandahåller tillgångar och lokaler för uppdragets utförande. Möjligheten att ta uppdrag för konkurrenter till uppdragsgivaren är också en komponent vid bedömningen av självständigheten. Om den som utför uppdraget på grund av avtal med uppdragsgivaren är förhindrad att ta uppdrag för andra uppdragsgivare tyder detta på en låg grad av självständighet, motsvarande vad som gäller för den som är anställd av uppdragsgivaren.

### *5.4.2 Självständighetskriteriet i rättspraxis*

Ett exempel på hur de olika komponenterna vägs samman är RÅ 2000 not. 189. Målet avsåg ett bolag som utförde konsultuppdrag avseende bland annat IT och affärsutveckling. Uppdraget utfördes som underleverantör åt ett samverkansbolag, vilket i sin tur hanterade marknadsföring

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:27

och kontrakterade kunder. Konstruktionen liknar således sådana strukturer för samarbete som förekommer i exempelvis advokatverksamhet. Att bolaget formellt arbetade med endast en uppdragsgivare gavs inte en avgörande betydelse vid bedömningen av om verksamheten i bolaget bedrevs tillräckligt självständigt, även om HFD framhöll att kravet på att bolaget enbart skulle arbeta med samverkansbolaget utgjorde en påtaglig begränsning av bolagets självständighet. En annan inskränkning av självständigheten var att samverkansbolaget hade ett bestämmande inflytande över vilka uppdrag bolaget skulle utföra, även om också bolaget i praktiken anskaffade nya kunder och nya uppdrag. Det fanns emellertid också omständigheter som talade för att kravet på självständighet var uppfyllt, bland annat att bolaget hade rätt att utföra uppdrag med anlitande av annan än ägaren (som dock i praktiken var enda anställd i bolaget), att bolaget självständigt inom ramen för det åtagna uppdraget bestämde arbetstider och planlade arbetet samt att uppdragsgivaren, det vill säga samverkansbolaget, inte tillhandahöll lokaler och inventarier för arbetets utförande. En annan omständighet som talade för självständighet var att bolaget enligt konsultavtalet stod den ekonomiska risken för att samverkansbolaget inte fick full betalning från kunderna, det vill säga att om uppdragsgivaren inte betalade samverkansbolaget för uppdragets utförande fick inte heller bolaget någon ersättning för arbetet. Det är en slags riskfördelning som inte brukar förekomma vid anställning. HFD fann vid en helhetsbedömning, grundad på vad som framkommit vid handläggningen i Skatterättsnämnden och HFD, att ersättningarna från samverkansbolaget skulle beskattas hos bolaget.

Självständighetskriteriet belyses också av RÅ 2001 ref. 60, där HFD prövade om ett antal aktiebolag som vart och ett ägdes av en advokat, kunde anses bedriva självständig näringsverksamhet i förhållande till ett kommanditbolag som skulle ägas av aktiebolagen och/eller respektive advokat. Frågan i målet avsåg alltså om inkomst för det arbete som advokaterna utfört skulle allokeras till deras aktiebolag, eller om inkomsten skulle hänföras till kommanditbolaget och fördelas enligt bolagsavtalet. HFD uttalade följande i målet.

> I rättspraxis har hinder i princip inte ansetts föreligga att – med verkan även i beskattningshänseende – i aktiebolagets form bedriva verksamhet som i allt väsentligt bygger på ägarens personliga arbetsinsatser. Härvid har emellertid vid beskattningen i vissa fall bortsetts från aktiebolaget och ägaren av aktiebolaget påförts de inkomster som härrört från verksamheten (se härom t.ex. RÅ

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:27

> 1984 1:101 och RÅ 1993 ref. 55). Det är till stor del fråga om en bedömning av likartat slag som aktualiseras när tvist uppkommer om inkomsterna i en uppdragsverksamhet skall hänföras till tjänst eller näringsverksamhet (jfr RÅ 2001 ref. 25).

Utan att närmare redogöra för vilka omständigheter som HFD tagit fasta på uttalade HFD att det inte förelåg någon sådan självständighet som är avgörande för bedömningen. HFD fann att advokatbolagen inte kunde anses bedriva en självständig näringsverksamhet i förhållande till kommanditbolaget.

Med avseende på prövningen av näringskriterierna hänvisade HFD till RÅ 2001 ref. 25. I RÅ 2001 ref. 25 uttalade Skatterättsnämnden att det av HFD:s praxis kunde utläsas att det utmärkande för de fall där bedömningen blivit den att ett anställningsförhållande har ansetts föreligga är att fråga varit om verksamhet som bedrivits mot endast en eller ett fåtal uppdragsgivare och dessutom ofta varat under lång tid och således typiskt sett framstått som anställningar. I de allra flesta fallen har därutöver tillkommit att uppdragstagaren varit underställd uppdragsgivarens arbetsledning samt i övrigt varit inordnad i uppdragsgivarens arbetsorganisation på i princip samma sätt som andra anställda, till exempel genom att uppdraget utförts i uppdragsgivarens lokaler. Ytterligare omständigheter har i åtskilliga fall varit att inkomsten redovisats som inkomst av tjänst, att någon mervärdesskatteregistrering inte förekommit och att uppdragstagaren inte innehaft eller ansett sig böra inneha B-skattsedel. Skatterättsnämnden uttalade vidare att däremot synes över huvud taget inte något avgörande föreligga eller fall ha aktualiserats där en varaktig verksamhet av viss omfattning som innefattat tjänster riktade till en bredare krets än en eller några enstaka uppdragsgivare och där den som bedriver verksamheten vidtagit åtgärder i bland annat skatte- och avgiftshänseende som anger att han bedriver rörelse, ansetts bedriven i ett anställningsförhållande och hänförlig till tjänst. Skatterättsnämnden ansåg att den skattskyldige under de förutsättningar som angetts i ärendet skulle anses bedriva näringsverksamhet. HFD gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Enligt HFD var det i RÅ 2001 ref. 60 ”till stor del fråga om en bedömning av likartat slag som aktualiseras när tvist uppkommer om inkomsterna i en uppdragsverksamhet skall hänföras till tjänst eller näringsverksamhet”. Att det inte är fråga om en likadan bedömning, utan en bedömning som till stor del är likartad, tyder på att prövningen mot näringskriterierna

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:27

är en viktig faktor att ta hänsyn till vid allokeringen, men att den inte, som är fallet vid inkomstklassificeringen, är ensamt avgörande.

Om det är bolaget som avtalat med en uppdragsgivare om att utföra ett uppdrag och som är berättigat till ersättning för uppdragets utförande innebär allokering av inkomsten till ägaren, till exempel på grund av bristande självständighet gentemot uppdragsgivaren, att beskattningen baseras på en skatterättslig bedömning av omständigheterna som avviker från civilrätten. Eftersom utgångspunkten är att beskattningen ska baseras på civilrätten och en beskattning i strid med de civilrättsliga förutsättningarna bara bör ske om det finns goda skäl för det verkar det rimligt att anta att bedömningen av näringskriterierna inte ska göras på samma sätt som när det är fråga om klassificering av inkomst som förvärvats av en fysisk person. En lägre grad av självständighet bör kunna godtas utan att inkomsten, i strid med civilrätten, allokeras till ägaren, jämfört med vad som krävs för att inkomst förvärvad av en fysisk person ska klassificeras som näringsverksamhet, även om det till stor del är fråga om en likartad bedömning.

Resonemanget exemplifieras av RÅ 2007 not. 103. I målet hade ett bolag ingått avtal med en ägaren närstående uppdragsgivare om att sälja annonser i en tidning som uppdragsgivaren var projektledare för. HFD menade att den omständigheten att bolaget inte haft andra inkomster inte gav anledning att sätta i fråga att bolaget var rätt mottagare av ersättningen från uppdragsgivaren. Inte heller i övrigt fanns det grund för att utgå från annat än att det förelegat ett uppdragsförhållande mellan bolaget och uppdragsgivaren. Beskattningen grundades således på de civilrättsliga förutsättningarna och inkomsten allokerades till bolaget, trots att bolaget bara hade en uppdragsgivare. Det är mycket möjligt att näringskriterierna inte skulle ha ansetts uppfyllda om avtalet hade ingåtts av en fysisk person. Troligen godtas en lägre grad av självständighet utan att inkomsten allokeras till ägaren, än vad som krävs för att hänföra inkomsten till näringsverksamhet, eftersom det normalt inte är motiverat att avvika från civilrätten vid beskattningen. Med andra ord bör det vara svårare att hävda att en fysisk person är anställd hos uppdragsgivaren när detta förutsätter en genomsyn av ett bolag som personen äger än när uppdragsavtalet ingåtts av den fysiska personen.[66] Den omständigheten att ett aktiebolag bedriver verksamhet som, om det varit fråga om verksamhet bedriven av en fysisk person inte hade uppfyllt näringskriterierna, behöver alltså inte innebära

66 Båvall och Rydin, a.a. s. 44.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:27

att inkomst som allokeras till bolaget inte kan beskattas som inkomst av näringsverksamhet hos bolaget (jfr avsnitt 4.3 ovan).

Ett ytterligare rättsfall av intresse är RÅ 2004 ref. 62. I målet var fråga om ett konsultbolag med verksamhet inom massmediaområdet. I samband med A-pressens konkurs förvärvade bolaget ett tidningsbolag och påbörjade ett utvecklingsarbete beträffande tidningsbolaget. Ägaren i bolaget engagerades på konsultbasis som styrelseordförande och i redaktionsledningen för tidningsbolaget. På grund av detta arbete minskade bolagets externa uppdrag så att merparten av intäkterna kom från tidningsbolaget. HFD uttalade följande.

> Huvudfrågan i målet är om konsultbolaget eller [ägaren] skall beskattas för den ersättning som konsultbolaget uppburit för det arbete som [ägaren] utfört i tidningsbolaget.
>
> I rättspraxis har hinder i princip inte ansetts föreligga att – med verkan även i beskattningshänseende – i aktiebolagets form bedriva verksamhet som i allt väsentligt bygger på ägarens personliga arbetsinsatser. Vid beskattningen har emellertid i vissa fall bortsetts från aktiebolaget och ägaren av bolaget har påförts de inkomster som härrört från verksamheten. Bolaget har inte ansetts vara tillräckligt självständigt för att betraktas som uppdragstagare i sammanhanget. Frågan huruvida beskattningen skall ske hos aktiebolaget eller hos ägaren personligen har regelmässigt avgjorts på grundval av en helhetsbedömning av samtliga omständigheter. Därvid har även beaktats om det huvudsakliga syftet med att bedriva verksamheten i aktiebolagsform har varit att uppnå icke avsedda förmåner vid beskattningen.
>
> I nyss nämnd praxis har i regel det uppdragsgivande subjektet varit fristående i förhållande till det uppdragstagande bolaget. I en sådan typsituation är det av intresse att bedöma graden av självständighet hos det uppdragstagande bolaget och dess ägare i förhållande till uppdragsgivaren. I nu aktuellt fall har samma person, dvs. [ägaren], agerat i olika roller; dels som ägare av koncernen, dels som företrädare för konsultbolaget med ett intresse av att genom detta bolag nyttiggöra sitt kunnande som erfaren tidningsman. Självständigheten kan då inte ges samma betydelse som i typsituationen.
>
> Eftersom tidningsbolaget var helägt av konsultbolaget är här fråga om ett koncernförhållande där koncernbidragsrätt förelegat mellan tidningsbolaget och konsultbolaget. Systemet med koncernbidrag bygger på att de i koncernen ingående bolagen på grund av ägargemenskapen i vissa hänseenden ses som ett subjekt. De i en helägd koncern ingående bolagen har därför bl.a. möjlighet att i viss omfattning överföra beskattningsunderlag mellan sig. De i målet aktuella betalningarna har emellertid redovisats som ersättning för [ägarens] arbete i tidningsbolaget. Betalningarna har således inte skett i form av öppna koncernbidrag.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:27

> En ägare till ett aktiebolag kan emellertid utan omedelbara skattekonsekvenser utföra oavlönat arbete i det egna bolaget. En beskattning sker först om ägaren tar ut lön eller utdelning eller avyttrar bolaget. Om konsultbolagets och tidningsbolagets respektive verksamheter hade bedrivits i ett och samma aktiebolag skulle den aktuella frågeställningen därför inte ha uppkommit. Detsamma hade varit fallet om [ägaren] hade förvärvat aktierna i tidningsbolaget själv och därefter arbetat i detta utan att involvera konsultbolaget.
>
> Såsom angivits har en ägare av ett aktiebolag möjlighet att utan omedelbara skattekonsekvenser utföra arbete i det egna bolaget. Detta gäller när den fysiska personen äger bolaget direkt. Frågan är då om det finns anledning att anlägga ett annat synsätt när arbetet utförs i ett bolag som ägs indirekt i form av ett helägt dotterbolag till det direkt ägda bolaget. Att en ägare arbetar i det direkt ägda bolaget utan att betinga sig ersättning medför typiskt sett att bolaget tillförs ett värde. Oavlönat arbete i ett dotterbolag medför på samma sätt att dotterbolaget tillförs ett värde och att därmed hela bolagsgruppens värde ökar. Beskattningen av detta upparbetade värde sker senast när bolaget eller bolagen avyttras. Det upparbetade värdet kan, såväl i det fall då det upparbetats i moderbolaget som när det upparbetats i ett dotterbolag, i form av koncernbidrag i princip fördelas fritt mellan bolagen i företagsgruppen. Något skäl att göra åtskillnad mellan arbete som utförs i ett direkt ägt aktiebolag och i ett som ägs indirekt i form av ett helägt dotterbolag föreligger därför inte.
>
> Vad nu sagts talar för att någon beskattning av [ägaren] för den ersättning som konsultbolaget uppburit från tidningsbolaget inte bör komma i fråga. Den omständigheten att tidningsbolaget utgett ersättning till konsultbolaget för [ägarens] arbete får anses föranlett av en önskan att en del av värdet av hans arbete i dotterbolaget skulle föras över till moderbolaget. En koncernintern debitering för det arbete som utförts för tidningsbolaget ter sig också ur redovisningssynpunkt naturlig. Med hänsyn till det anförda och då utredningen i målet inte heller i övrigt ger stöd för att på annan grund beskatta [ägaren] för någon del av de från tidningsbolaget till konsultbolaget utbetalade beloppen skall överklagandet bifallas.

Inkomsten allokerades följaktligen till konsultbolaget. Den omständigheten att både uppdragsgivaren och det uppdragstagande bolaget kontrolleras av ägaren – som exempelvis är fallet om de är bolag i samma koncern – och att det uppdragstagande bolaget i detta avseende inte är självständigt i förhållande till uppdragsgivaren, hindrar således inte att inkomst allokeras till bolaget.

HFD framhöll också att om verksamheten hade bedrivits i ett och samma bolag hade ägaren kunnat utföra oavlönat arbete i bolaget utan omedelbara skattekonsekvenser. Eftersom värdet av arbetet i princip kan

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:27

fördelas fritt mellan bolagen i företagsgruppen var det inte motiverat att göra skillnad mellan arbete som utförts i ett direkt ägt bolag och i ett som ägs indirekt i form av ett helägt dotterbolag. Den omfördelning av inkomster mellan konsultbolaget och tidningsbolaget som blev resultatet av att konsultbolaget tog betalt för att tillhandahålla ägaren för utförande av uppdragen hade kunnat åstadkommas genom koncernbidrag.

*5.4.3 Följder av lagändringen 2009*

En fråga av intresse är i vilken mån självständighetskriteriet har förändrats under senare år, bland annat med hänsyn till den lagändring som genomfördes med verkan från 2009, vilket har betydelse för hur man ska se på rättspraxis med några år på nacken.

Det står klart att Skatteverket uppfattade lagstiftningsändringen som en signal att sänka kraven för att få en verksamhet bedömd som näringsverksamhet. Skatteverket utfärdade ett nytt ställningstagande till följd av lagändringen där Skatteverket i linje med förarbetena till lagändringen uttalade att parternas avsikt att ingå uppdragsavtal, och inte anställningsavtal, beaktas i högre grad än tidigare. Andra omständigheter som att sökanden bara har en eller ett fåtal uppdragsgivare eller att ekonomiska investeringar helt saknas ges följaktligen relativt sett mindre betydelse för att avgöra om näringsverksamhet bedrivs. Som exempel uttalar Skatteverket i ställningstagandet att en konsult, till exempel ekonomi- eller IT-konsult, som påbörjar sin näringsverksamhet med bara enstaka kunder och där den tidigare arbetsgivaren är en av kunderna kan anses bedriva näringsverksamhet förutsatt att det handlar om avgränsade uppdrag. Ett annat exempel är att den som hyr ut sig själv för kortare uppdrag (kortare än två månader) till flera olika uppdragsgivare i syfte att ersätta ordinarie anställda till följd av tillfälliga behov av arbetskraft till exempel på grund av sjukfrånvaro eller arbetstoppar kan anses bedriva näringsverksamhet förutsatt att det framgår att det är uppdragstagarens avsikt att bedriva uthyrningsverksamheten som näringsverksamhet. Detta gäller även om förmedlingen av uppdragstagaren sker via ett bemanningsföretag. I de fall där det klart framgår att uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren och inordnad i dennes verksamhet på liknande sätt som uppdragsgivarens ordinarie personal kan kravet på näringsverksamhet dock inte anses upp-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:27

fyllt, trots att partsviljan ger uttryck för att den beskrivna verksamheten ska utgöra näringsverksamhet.[67]

På grund av kopplingen mellan klassificeringsregeln i 13 kap. 1 § IL och allokering mellan ägare och bolag får lättnaderna vid bedömning av vad som utgör näringsverksamhet till följd att allokering av inkomst till ägaren aktualiseras i färre situationer än före lagändringen.

Av ställningstagandet framkom också att arbete som styrelseledamot, som inte är hänförligt till eget eller närståendes ägande i bolaget, efter lagändringen kunde godtas som näringsverksamhet, antingen som ett led i en bedriven konsultverksamhet eller som egen verksamhetsgren, om fortlöpande minst tre sådana uppdrag finns. Stadgandet får uppfattas som att Skatteverket anser att RÅ 1993 ref. 104, där inkomst från styrelseuppdrag i sju bolag ansågs som inkomst av tjänst för ägaren av det konsultbolag som ställt ägaren till förfogande som styrelseledamot, numera är överspelat. Att Skatteverket uttryckligen ställer krav på att arbetet som styrelseledamot inte får vara hänförligt till eget eller närståendes ägande och att det löpande ska finnas minst tre styrelseuppdrag tyder dock på att Skatteverket fortfarande inte jämställer styrelseuppdrag med andra konsultuppdrag. Uppdragets personliga natur förefaller alltså fortfarande medföra att kravet på självständighet ställs högre än för andra uppdrag, även om ribban sänkts i och med lagändringen.

Ställningstagandet säger inget om möjligheten att utföra uppdrag som VD genom eget bolag. Att detta är möjligt om vissa förutsättningar är uppfyllda framgår av RÅ 1993 ref. 55. Rimligen bör de sänkta kraven, i likhet med vad som gäller för uppdrag som styrelseledamot, ha ökat möjligheterna att utföra VD-uppdrag genom eget bolag. Samtidigt bör beaktas att en VD typiskt sett i betydligt högre grad än en styrelseledamot är inordnad i verksamheten i det bolag han eller hon är VD för, vilket talar emot att uppdraget utförs med tillräcklig grad av självständighet. Normalt sett tar ett uppdrag som VD också så mycket tid i anspråk att det dominerar i förhållande till eventuella övriga uppdrag som personen kan ha. Även detta talar för att självständigheten typiskt sett är lägre än för en styrelseledamot.

Sammanfattningsvis framgår av rättspraxis att en låg grad av självständighet gentemot uppdragsgivaren kan innebära att ägaren i skatterättsligt hänseende ses som anställd av uppdragsgivaren och att inkomst från upp-

67 Skatteverkets ställningstagande 2008-12-11, Utfärdande av F-skattsedel efter ändrat näringsbegrepp, dnr 131 751308-08/111.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:27

draget följaktligen allokeras till ägaren, även om det föreligger ett civilrättsligt giltigt uppdragsavtal mellan bolaget och uppdragsgivaren. Samtidigt kan en viss motvilja mot att allokera inkomst i strid med civilrätten anas hos HFD. Rättspraxis tyder på att tröskeln för att allokera inkomst till en ägare i strid med ett civilrättsligt giltigt uppdragsavtal mellan ägarens bolag och en uppdragsgivare är högre än tröskeln för att klassificera inkomst som en fysisk person förvärvar enligt avtal med en uppdragsgivare som inkomst av tjänst.

Till detta kommer att kravet på självständighet har mildrats genom den lagstiftningsändring som trädde i kraft 2009. Det saknas i och för sig rättspraxis för tiden efter lagändringen som ger grund för säkra slutsatser om vad lagändringen inneburit, men redan den omständigheten att Skatteverket ändrat sina riktlinjer för bedömning av om näringsverksamhet föreligger visar att förutsättningarna i praktiken för att med skatterättslig verkan bedriva verksamhet genom eget bolag ökat.

### 5.5 Syfte att uppnå förmåner vid beskattningen

I flera mål förekommer formuleringar som tyder på att ägarens syfte med att bedriva verksamheten genom eget bolag har betydelse. Om syftet är att uppnå förmåner vid beskattningen kan detta tala mot att inkomsten allokeras till bolaget, i vart fall om detta varit det huvudsakliga syftet med att bolagisera verksamheten. Exempelvis gjorde HFD följande uttalande i RÅ 1983 1:40.

> I målet har inte bestritts att [ägarens hustru] utfört arbete för byråns räkning i en omfattning som motsvarar den lön hon uppburit därifrån. Inte heller i övrigt föreligger skäl för antagande att anordningen med det av [ägaren] bedrivna konsultbolaget som mellanhand för utbetalningen av arvode för hans arbetsinsatser tillkommit i huvudsakligt syfte att uppnå förmåner vid beskattningen. På grund härav saknas anledning att beskatta Edgar A för större del av byråns inkomster än vad som under beskattningsåret överförts till honom som löneförmåner.

En liknande formulering återfinns i RÅ 1993 ref. 55.

> Det föreligger vidare inte skäl för antagande att det huvudsakliga syftet med att driva den konsulterande verksamheten i aktiebolagsform varit att uppnå förmåner vid beskattningen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:27

Ett annat exempel är RÅ 2000 not. 189 där HFD uttalade att vid bedömningen ”även beaktats om det huvudsakliga syftet med att bedriva verksamheten i aktiebolagsform har varit att uppnå förmåner vid beskattningen”.

Man kan fråga sig om uttalandena i rättspraxis syftar på vilka skatteförmåner som helst. Att verksamhet bedrivs via eget bolag kan medföra lägre skatt exempelvis eftersom en ägare av ett bolag, till skillnad från en anställd, på grund av förenklingsregeln eller reglerna om löneunderlag, upp till ett visst belopp kan ta ut vinst ur bolaget som lågt beskattad utdelning eller kapitalvinst. Därigenom uppkommer en skatteförmån jämfört med vad som hade gällt om ägaren hade varit anställd hos uppdragsgivaren. Alldeles oavsett att det också finns nackdelar med att bedriva verksamhet genom eget bolag jämfört med att vara anställd (avsaknad av anställningstrygghet, ökad risk för skadeståndsansvar, ökad administrativ börda med mera) skulle det enligt min mening vara förvånande om beskattning kunde ske med bortseende från civilrättsligt giltiga avtal på grund av att förmåner uppkommer som följer av uttryckliga regler. Med hänsyn till hur regleringen i aktiebolagslagen och inkomstskattelagen är utformad står det klart att lagstiftaren godtar att verksamhet bedrivs genom eget aktiebolag. Risken för omvandling av arbetsinkomster till lågbeskattad kapitalinkomst hanteras i lagstiftningen, om än på ett schablonmässigt sätt. De skillnader som därvid uppkommer i beskattningen, till exempel att vinst inom gränsbeloppet kan tas ut med lägre skatt, att vinstuttag kan planeras så att inkomsten jämnas ut över åren och progressiviteten mildras eller att en ägare kan skjuta upp andraledsbeskattningen av bolagets vinst genom att avvakta med vinstuttag får antas vara avsedda av lagstiftaren då de följer av uttryckliga regler. Sådana avsedda förmåner bör inte kunna ligga till grund för genomsyn av bolagskonstruktionen, i strid med lagstiftarens reglering av aktiebolag som rätts- och skattesubjekt. Som jag ser det måste det tillkomma något ytterligare element för att ett syfte att uppnå förmåner ska ha någon inverkan på allokeringen. Förmånerna måste i någon mening vara otillbörliga.[68]

68 Jfr Tjernberg, a.a. s. 89, som anför att uttalandena i rättspraxis framstår som svåra att förklara mot bakgrund av att aktiebolaget helt enligt reglerna skapar möjlighet att bl.a. relativt lågbeskattat fondera vinstmedel och utjämna progressiviteten. Tjernberg ifrågasätter att det skulle finnas något generellt fel med att uppnå skatteförmåner och jämför med dåvarande rättspraxis ifråga om när särskilda skäl mot uttagsbeskattning varit uppfyllda, varvid såväl lagstiftaren som domstolen använt sig av kriteriet ”obehörig skatteförmån”.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:27

Att det inte är vilka förmåner helst som avses bekräftas av HFD:s uttalande i RÅ 2004 ref. 62.

> I rättspraxis har hinder i princip inte ansetts föreligga att – med verkan även i beskattningshänseende – i aktiebolagets form bedriva verksamhet som i allt väsentligt bygger på ägarens personliga arbetsinsatser. Vid beskattningen har emellertid i vissa fall bortsetts från aktiebolaget och ägaren av bolaget har påförts de inkomster som härrört från verksamheten. Bolaget har inte ansetts vara tillräckligt självständigt för att betraktas som uppdragstagare i sammanhanget. Frågan huruvida beskattningen skall ske hos aktiebolaget eller hos ägaren personligen har regelmässigt avgjorts på grundval av en helhetsbedömning av samtliga omständigheter. Därvid har även beaktats om det huvudsakliga syftet med att bedriva verksamheten i aktiebolagsform har varit att uppnå icke avsedda förmåner vid beskattningen.

Här talar HFD alltså om huruvida syftet varit att uppnå ”icke avsedda förmåner”, vilket talar emot att exempelvis den förmån det innebär att kunna ta lågbeskattad utdelning inom gränsbeloppet skulle spela någon roll för allokeringen. HFD konstaterar också i målet att en ägare till ett aktiebolag utan omedelbara skattekonsekvenser kan utföra oavlönat arbete i det egna bolaget och att beskattning sker först om ägaren tar ut lön eller utdelning eller avyttrar bolaget. HFD ger inte uttryck för någon vilja att motverka detta förhållande. Att en ägare avstår från att ta ut lön innebär alltså enligt min bedömning inte att det uppkommer en sådan skatteförmån som kan ha betydelse för allokeringen.[69]

I äldre rättspraxis var detta mera i oklart. I ovan nämnda RÅ81 1:17 hade avtal om läkarverksamhet ingåtts med ett aktiebolag och tjänsterna hade utförts av ägaren till bolaget. Uppdragsgivaren tillhandahöll sköterska samt lokaler och utrustning. Inga löner hade utbetalats från bolaget. HFD fann att det med hänsyn till vad som upplysts om bolaget var ”uppenbart att detta bolag inte under ifrågavarande tid bedrivit sådan verksamhet, att utbetalningarna från [uppdragsgivaren] kan anses utgöra inkomst för bolaget”. Att uppgifterna hade utförts av ägaren personligen kan knappast i sig ha varit en tillräcklig grund för att allokera inkomsten till ägaren. Att HFD tog upp att uppdragsgivaren hade tillhandahållit sköterska samt lokaler och utrustning tyder dock på att HFD ansåg att verksamheten i

69 Jfr Båvall och Rydin, a.a. s. 52, som anför att det inte torde kunna ställas något krav på en i bolaget aktiv delägare att helt eller delvis ta ut verksamhetens överskott som lön eller utdelning och att det aldrig kan medföra ett underkännande av bolagskonstruktionen att låta samtliga vinstmedel stanna kvar och förvaltas i bolaget.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:27

bolaget inte var tillräckligt självständig utan mer liknade en anställning. Den omständigheten att bolaget inte hade belastats med lön borde inte ha någon relevans för självständighetsbedömningen, men kanske ansåg HFD att ägaren därigenom uppnådde en skatteförmån som talade mot att allokera inkomsten till bolaget. I detta sammanhang kan nämnas att det av de omständigheter som anfördes i taxeringsnämnden framgick att inkomster i bolaget använts för inköp av möbler från ägaren, som dock inte förvarats i någon för ändamålet avsedd lokal, utan hade ingått som en del i ägarens ordinarie bostadsmöblering. Följaktligen var det inte bara fråga om uppskjuten beskattning utan det fanns även ett element av kringgående av beskattningen. Det framgår dock inte av domskälen om detta haft någon betydelse för utgången.

Som framgår av ovan refererade RÅ 2004 ref. 62 har HFD konstaterat att en ägare till ett aktiebolag utan omedelbara skattekonsekvenser kan utföra oavlönat arbete i det egna bolaget. HFD ger inte uttryck för att det skulle ligga något otillbörligt i att arbete utförs via bolag och att ägaren först under ett senare beskattningsår tar ut lön eller utdelning eller säljer aktier, det vill säga att arbetet utförs utan omedelbara skattekonsekvenser för ägaren. I enskilda fall kan förekomma förmåner som kanske kan ses som icke avsedda av lagstiftaren, exempelvis om verksamhet förs över till bolag med outnyttjade underskott eller sparade gränsbelopp. Sådana förmåner kanske kan inverka på allokeringsbedömningen.

Ett exempel på ett fall som avsåg en annan slags skatteförmån är RÅ80 1:26, där en man som bedrev advokatrörelse hade gett i uppdrag åt ett bolag ägt av hans hustru att utföra skrivarbete, diverse kontorsgöromål och telefonpassning. För lön till den andre maken förelåg enligt då gällande regler avdragsförbud.[70] Bolagets enda inkomster utgjordes av de belopp som hade utbetalats från advokatrörelsen. De nämnda omständigheterna talade enligt HFD starkt för att anordningen med bolaget som mellanhand för arvodering saknade annan reell mening än att makarnas sammanlagda skattebelastning därigenom skulle minska (om hustrun i stället hade anställts i advokatrörelsen skulle avdrag för lön ha nekats på grund av av-

70 Enligt 60 kap. 6 § IL gäller numera, om den ena maken är företagsledande make och den andra är medhjälpande make, att verksamheten ska anses bedriven av den företagsledande maken, vilken som huvudregel ska ta upp hela överskottet. Enligt 60 kap. 7 och 8 §§ IL får dock en del av överskottet som högst motsvarar en marknadsmässig ersättning för den medhjälpande makens arbete och skälig avkastning på grund av äganderätt eller kapitalinsats i stället tas upp hos den medhjälpande maken.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:27

dragsförbudet). HFD ansåg att det arbete som ersättningarna avsåg hade utförts av hustrun i advokatrörelsen, oaktat att de hade utbetalats genom bolaget, och att maken följaktligen inte hade rätt att dra av de utbetalade beloppen.

Det är oklart vilka omständigheter som HFD tog fasta på när HFD drog slutsatsen att anordningen med bolaget saknade annan reell mening än att uppnå en skatteförmån. Skrivningen ger dock intryck av att HFD allokerade inkomst till ägaren för att förhindra att skatteförmånen uppkom. HFD verkar inte ha ifrågasatt den civilrättsliga giltigheten av bolagets uppdragsavtal och förde inte heller något resonemang om att bolaget inte uppfyllde kraven på självständighet.

Det är oklart vilken tyngd syftet att uppnå skatteförmåner ges vid allokeringen, särskilt mot bakgrund av att HFD i andra sammanhang gett uttryck för att det inte spelar någon roll för den rättsliga kvalificeringen av sakomständigheterna om det förelegat ett syfte att uppnå skatteförmåner.[71] HFD:s uttalanden i denna fråga förefaller inte helt konsekventa.

Möller menar att om konstruktionen inte syftat till att undgå eller minska skattebelastningen har HFD varit benägen att godta bolaget som skattskyldigt för inkomsterna och att denna faktor möjligen legat vid sidan av bedömningen av vad som utgjort den verkliga innebörden av förfarandet. Om det visar sig att redovisning och betalning av inkomstskatter och arbetsgivaravgifter fungerar trots en – egentligen felaktig – ”flyttning” av skattskyldigheten, finns det enligt Möller naturligtvis mindre anledning att ingripa mot förfarandet. Med andra ord, det räcker inte att det uppkommer skatteförmåner för att omallokera inkomst, men avsaknad av skatteförmåner kan leda till att man låter bli att korrigera en felaktig allokering.[72] Tjernberg menar å sin sida att det vore direkt förvånande om HFD gav uttryck för uppfattningen att man i avsaknad av skatteförmåner kan avstå från att göra en korrekt allokering.[73]

Det är möjligt att Skatteverket avstår från att angripa inkomstallokeringar till bolag som med hänvisning till ovan nämnda faktorer skulle kunna ifrågasättas, om bolagen lämnar in deklarationer och betalar in skatt i tid och det inte heller uppkommer några icke avsedda förmåner för bolagen eller ägarna. I den meningen kan Möller ha rätt, även om det

71 RÅ 2004 ref. 27 och RÅ 2008 not. 169.

72 Möller, Lars, Regeringsrätten och den ”verkliga innebörden”, SvSkT 1995:2 s. 144 f.

73 Tjernberg, a.a. s. 89.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:27

skulle krävas en annan slags undersökning än vad jag företagit för att uttala sig med någon säkerhet om detta. Att Skatteverket låter bli att ifrågasätta allokeringen i sådana fall kan ses som en rimlig prioritering för användningen av Skatteverkets resurser. Som Tjernberg anför skulle HFD, som upprätthåller krav på en stringent rättslig argumentation, dock knappast avstå från att göra en korrekt allokering med hänvisning till att det inte uppkommit några icke avsedda förmåner, om saken skulle komma upp till prövning där. Hanteringen på myndighetsnivå kan dock i praktiken ha väl så stor betydelse och om Skatteverket låter bli att ifrågasätta inkomstallokeringen i nämnda fall blir den aldrig prövad i domstol, såvida inte någon skattskyldig på eget initiativ tar upp frågan, till exempel genom en ansökan om förhandsbesked.[74]

## 6 SAMMANFATTNING

Frågan om allokering av inkomst mellan ägare och bolag har fått förnyad aktualitet genom att möjligheterna att utföra uppdrag genom eget bolag ökat. Många arbetsuppgifter som tidigare utfördes av anställda kan numera utföras av egenföretagare. Detta beror delvis på lagändringar, men trenden har förstärkts av den tekniska utvecklingen och av förändringar i hur arbetslivet är organiserat. Samtidigt som möjligheterna ökat har under senare år incitamenten för att utföra arbete genom eget bolag i stället för som anställd stärkts genom att skattereglerna för fåmansföretagare i vissa avseenden gjorts mer förmånliga.

Vad gäller frågan om verksamhet kan bedrivas genom eget bolag med skatterättslig verkan så att inkomster från utförda uppdrag allokeras till bolaget finns en omfattande rättspraxis. Denna rättspraxis är inte helt lätt-

74 Att skilda bedömningar kan göras av olika rättstillämpare på grund av att dessa har olika utgångspunkter är inget okänt fenomen. Man talar ibland om rättslig polycentri, det vill säga att rättskällor ges olika tyngd i olika sammanhang. Exempelvis kan rättsliga bedömningar och beloppsgränser m.m. i Skatteverkets publikationer förväntas följas närmast undantagslöst när en handläggare på Skatteverket ska fatta beslut om en enskild persons beskattning, på i princip samma sätt som om innehållet i publikationen vore bindande, medan en sådan rättskälla kan antas väga betydligt lättare vid en prövning i HFD, se t.ex. Zahle, Henrik, Polycentri i retskildelæren, i Samfunn, Rett, Rettferdighet: Festskrift till Torstein Eckhoffs 70-årsdag, TANO A/S 1986, s. 752–756, och, specifikt om skatterätt, Påhlsson, Robert, Polycentri i skatterättens källor, Skattenytt 1995, s. 573–577. I detta fall handlar det dock inte om att Skatteverket nödvändigtvis gör en annan rättslig bedömning i sakfrågan på grund av att Skatteverket värderar rättskällorna på ett annat sätt, utan om att Skatteverkets väljer att inte agera (vilket har en annan rättslig grund).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:27

tolkad, eftersom flera olika faktorer har betydelse för allokeringsbedömningen. På grund av den utveckling som skett med lagändringar och ökad acceptans i rättspraxis för att verksamhet bedrivs genom eget bolag får denna praxis också till viss del anses överspelad.

Av rättspraxis går dock att utläsa följande. För det första är, naturligt nog, de civilrättsliga förutsättningarna av betydelse för att avgöra om inkomst från ett uppdrag ska allokeras till ägaren eller till ägarens bolag. En grundläggande förutsättning för att inkomst ska kunna allokeras till bolaget är att det är bolaget som ingår uppdragsavtal som berättigar bolaget till ersättning. Det framgår dock av rättspraxis att detta inte i alla lägen är tillräckligt för att inkomsten ska allokeras till bolaget. Även andra faktorer än de civilrättsliga förutsättningarna har betydelse för allokeringen.

Exempelvis har i rättspraxis självständigheten gentemot uppdragsgivaren tillmätts betydelse för allokeringen, trots att självständighetskriteriet återfinns i 13 kap. 1 § IL, som är en regel om klassificering av inkomst och inte en allokeringsregel. En låg grad av självständighet gentemot uppdragsgivaren kan innebära att ägaren i skatterättsligt hänseende ses som anställd av uppdragsgivaren och att inkomst från uppdraget följaktligen allokeras till ägaren, även om det föreligger ett civilrättsligt giltigt uppdragsavtal mellan bolaget och uppdragsgivaren. Samtidigt kan en viss motvilja mot att allokera inkomst i strid med civilrätten skönjas hos HFD. Rättspraxis tyder på att tröskeln för att allokera inkomst till en ägare i strid med ett civilrättsligt giltigt uppdragsavtal mellan ägarens bolag och en uppdragsgivare är högre än tröskeln för att klassificera inkomst som en fysisk person förvärvar enligt avtal med en uppdragsgivare som inkomst av tjänst. Kravet på självständighet har också mildrats genom den lagstiftningsändring som trädde i kraft 2009. Det saknas i och för sig rättspraxis för tiden efter lagändringen som ger grund för säkra slutsatser om vad lagändringen inneburit, men redan den omständigheten att Skatteverket har ändrat sina riktlinjer för bedömning av om näringsverksamhet föreligger visar att möjligheterna att med skatterättslig verkan bedriva verksamhet genom eget bolag i praktiken ökat.

En annan faktor som tillmätts betydelse är om uppdraget är av personlig karaktär, antingen genom att uppdraget är nära förbundet med ägarens person eller genom att det är fråga om ett uppdrag som enligt lag tilldelas en fysisk person. Det verkar som att kravet på självständighet gentemot uppdragsgivaren ställs högre för sådana personliga uppdrag, men skillnaden i förhållande till andra typer av uppdrag förefaller ha minskat, bland

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:27

annat till följd av den lagändring som genomfördes 2009. Exempelvis godtar Skatteverket numera att styrelseuppdrag utförs genom eget bolag även i andra situationer än när det är fråga om tidsbegränsade uppdrag med ett specifikt syfte, som var fallet i RÅ 1993 ref. 55.

Den faktor av betydelse för allokeringen som det kanske är svårast att få grepp om är förekomsten av ett syfte att uppnå skatteförmåner vid beskattningen. Av rättspraxis framgår att om det huvudsakliga syftet med att bedriva verksamheten i aktiebolagsform har varit att uppnå av lagstiftaren icke avsedda förmåner kan detta få betydelse för allokeringen. Det är dock oklart vilken tyngd denna faktor ges vid allokeringsbedömningen. Man kan fråga sig om det går att formulera någon norm för när förekomsten av ett syfte att uppnå skatteförmåner skulle kunna motivera att man avviker från de civilrättsliga förutsättningarna. Kanske kan det finnas anledning att snegla på de principer som utvecklats för resultatfördelning mellan bolagsmän i ett handelsbolag? Normalt godtas den resultatfördelning som följer av bolagsavtalet, men om resultatfördelningen innefattar en överföring av inkomst som inte är affärsmässigt motiverad utan betingad av skatteskäl kan under vissa förutsättningar inkomsten från handelsbolaget omallokeras, i strid med bolagsavtalet.[75] Detta kan kanske bli ämne för en framtida artikel om inkomstallokering.

Med HFD:s ord har frågan huruvida beskattningen ska ske hos aktiebolaget eller hos ägaren personligen ”regelmässigt avgjorts på grundval av en helhetsbedömning av samtliga omständigheter”.[76] Med andra ord ska allokeringen baseras på en sammanvägd bedömning. Det innebär att alla de nämnda faktorerna ska tas i beaktande och att omständigheter som talar i olika riktning måste vägas mot varandra. Att det finns flera olika faktorer som ska vägas samman gör bedömningen komplex och kan i många fall innebära att det är svårt att på förhand avgöra om inkomst från en viss verksamhet ska allokeras till ägaren eller bolaget. Dessutom kan dessa faktorer i sig innefatta flera olika komponenter såsom, i fråga om självständigheten, antalet uppdragsgivare, graden av inordning i uppdragsgivarens verksamhet, begränsningar i möjligheten att ta uppdrag för konkurrenter till uppdragsgivaren och så vidare, vilket ytterligare ökar komplexiteten.

75 Se t.ex. RÅ 1995 ref. 35, RÅ 1997 not. 126 och RÅ 2002 ref. 115 I. För en genomgång och analys av rättspraxis rörande resultatfördelning i handelsbolag, se Svensson, Bo, Resultatfördelning i handelsbolag – särskilt om obehörig resultatfördelning, SvSkT 2007:10 s. 694–712.

76 RÅ 2004 ref. 62.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:27

Detta innebär att en hel del osäkerhet kvarstår om hur bedömningen ska göras, trots det stora antalet vägledande avgöranden.

*David Kleist är docent i finansrätt och verksam vid juridiska institutionen, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet.*

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:27