ROBERT PÅHLSSON

Skattebetalarens avsikter – Subjektiva rekvisit i skatterätten

I artikeln diskuteras användningen av subjektiva rekvisit i skattelagstiftningen. En särskild undersökning presenteras av referenser till den skattskyldiges avsikter med sina rättshandlingar!

1 INLEDNING

1.1 Allmänt

I denna artikel ska jag föra en principiell diskussion om begreppet subjektiva rekvisit, med särskild tonvikt på vilken roll de kan spela i skatterätten.[1] Jag ska också undersöka hur uttrycken *syfte*, *avsikt* och *ändamål* faktiskt används i inkomstskattelagen (IL).[2] Dessa tre termer kan alla beteckna sådana subjektivt orienterade begrepp, som exempelvis innebär att den skattskyldiges avsikt med en transaktion får betydelse för hur transaktionen behandlas vid beskattningen. Artikeln sällar sig till de studier i skattelagstiftningsteknik som publicerats i Sverige under senare år.[3] Någon undersökning som motsvarar den föreliggande har dock inte publicerats i den svenska skatterättsliga litteraturen.

1.2 Att undersöka skattelagstiftningsteknik

Skattelagstiftningsteknik kan givetvis undersökas på många sätt. Man kan exempelvis ta utgångspunkt i strukturella lösningar avseende systematik och disposition. Det går också att göra mer språkligt orienterade analyser.[4] Angreppssättet kan innebära att motivuttalanden och praxis stäms av

1 Artikeln har tillkommit med stöd av Torsten Söderbergs Stiftelse. Jag har tacksamt mottagit värdefulla synpunkter från professor Claes Norberg och docent David Kleist.

2 Hänvisningar till lagtext avser inkomstskattelagen (1999:1229) om ej annat anges.

3 En antologi med många bidrag på detta tema är Hultqvist, Anders, Melz, Peter och Påhlsson, Robert (Red.), Skattelagstiftning – att lagstifta om skatt, Stockholm 2014.

4 Lagstiftningsteknik har diskuterats i litteraturen. Som exempel kan nämnas Endicott, A.O. Timothy, The Impossibility of the Rule of Law, Oxford Journal of Legal Studies, vol. 19, Oxford University Press, 1990, s. 1–18, Hellner, Jan, Förmögenhetsskatt och lagstiftningsteknik, Svensk juristtidning (SvJT) 1991 s. 49 ff., Strömholm, Stig, Rätt, rättskällor och rättstillämpning, femte upplagan, Stockholm 1996, Wintgens, Luc, Legisprudence: A new theoretical approach to legislation, Oxford 2002, antologin Wintgens, Luc (red.),The theory and practice of legisla-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:26

mot lagtexten, dels i syfte att fastställa gällande rätt, men framför allt för att kontrollera konsistens och trolig grad av måluppfyllelse.

I den skatterättsliga litteraturen är det numera också vanligt att undersöka lagstiftningens förenlighet med sådana rättsprinciper som förutsätts samspela med lagstiftningen, t.ex. legalitets- och neutralitetsprinciperna.[5] Mer samhällsvetenskapligt inriktade analyser kan naturligtvis också göras, exempelvis av underliggande latenta normer och ideologier, så som exempelvis föregiven eller verklig skattebaserosion och skatteflykt, respektive moraliskt grundad lojalitet med skattesystemet.

1.3 Allmänt om precision i lagreglernas rekvisit/ rättsfaktumbeskrivningar

Det är en truism att precision i lagtexten är viktig. Precisionen underlättar gemensam förståelse (intersubjektivitet). Den bidrar därmed typiskt sett till såväl effektivitet som till rättssäkerhet. I ett konstitutionellt perspektiv är ett visst mått av precision nödvändigt för upprätthållandet av det bestämdhetskrav, som i sin tur är nödvändigt för att legalitetsprincipens föreskriftkrav ska få ett reellt innehåll.[6]

För egen del har jag framhållit att bestämdhetskravet ofta inte följs, just eftersom skattelagregler tillåts vara mycket vaga. Detta underminerar legalitetsprincipen, trots att dess övriga beståndsdelar, föreskriftkravet, analogiförbudet och retroaktivitetsförbudet, har regelkaraktär. En kedja är inte starkare än sin svagaste länk, och legalitetsprincipens regelkaraktär framstår därför åtminstone delvis som illusorisk och ideologisk.[7]

Vid studier av skattelagstiftningsteknik finns det anledning att uppmärksamma skillnaden mellan två ytterligheter på en tänkt skala. I den

tion: Essays in legisprudence, Ashgate 2005 samt Wahlgren, Peter, Lagstiftning Rationalitet teknik möjligheter, andra reviderade upplagan, Stockholm 2014. Mer omfattande skatterättsliga verk där lagstiftningstekniken ges betydande utrymme är Alhager, Magnus, Dispens från inkomstskatt, Uppsala 1999, Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Stockholm 1994 och Moëll, Christina, Proportionalitetsprincipen i skatterätten, Lund 2003.

5 Se t.ex. de nyss nämnda Hultqvist 1994, Moell 2003 samt Persson Österman, Roger, Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen, Stockholm 1997 och Påhlsson, Robert, Likhet inför skattelag, Uppsala 2007.

6 För aktuella bidrag till denna diskussion, se Hultqvist, Anders, Hur vag får en skattelag va? Rapport. Svenskt näringsliv, Stockholm 2015, samt densamme, Bestämdhetskravet i legalitetsprincipen, Skattenytt 2016 s. 730 ff.

7 Se Påhlsson, Robert, Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen., Skattenytt 2014 s. 554 ff. Annan uppfattning, se Hultqvist, Anders, Bestämdhetskravet i legalitetsprincipen, Skattenytt 2016 s. 736.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:26

ena änden finns *schablonen* och i den andra de särskilt *vaga rekvisiten*. Schabloner är välkända för den som ägnar sig åt skatterätt. De utgör kvantifieringar och beräkningsmodeller som avser att helt enkelt ersätta verkligheten, och konstruera uppskattningar som möjliggör beskattning. Exempel från IL är reglerna för beräkning av förmånsvärde vid bilförmån samt gränsbelopp.[8] Lagen innehåller ett stort antal schabloner, och de förtjänar tveklöst en egen undersökning.

I andra änden av denna tänkta precisionsskala återfinner man exempelvis vaga uttryck som *affärsmässighet* och den de facto-delegation som dispensgrundande och andra *särskilda skäl* utgör. Båda förekommer som bekant i IL. Båda företeelserna har diskuterats i litteraturen.[9] Gemensamt för de vaga lagtextlösningarna är att de alla i någon utsträckning medför en maktförskjutning från lagstiftaren till rättstillämparen. Detta understryker behovet av att de undersöks närmare.

En konceptuellt annorlunda typ av lösning som också är en representant för särskilt vaga lagstiftningstekniker är *de subjektiva rekvisiten*. Med detta uttryck avser jag alltså sådana subjektivt orienterade begrepp, som exempelvis innebär att den skattskyldiges avsikt med en transaktion får betydelse för hur transaktionen behandlas vid beskattningen.

2 UPPLÄGGNING AV UNDERSÖKNINGEN

Undersökningen utförs i tre steg.

Först förs en inledande diskussion om de subjektiva rekvisitens karaktär. I steg två inventerar jag förekomsten av vissa uttryck i IL. Tanken med inventeringen är dels att visa på det stora antalet *potentiella* subjektiva rekvisit som finns i IL, dels att möjliggöra identifiering av sådana som särskilt lämpar sig för närmare analys.

I steg tre gör jag ett urval av sådana hänvisningar i lagtexten, som på ett förhållandevis tydligt sätt väcker frågan om huruvida lagen verkligen hänvisar till den skattskyldiges vilja, samt hur denna vilja i så fall fastställs. Urvalet analyseras med hjälp av rättskällematerial, för att i mesta möjliga mån fastställa på vilka grunder rekvisiten anses uppfyllda. Artikeln förutsätter genomgående att läsaren har goda kunskaper i skatterätt.

8 Se 61 kap. 5 § respektive 57 kap. 11 §.

9 Se Alhager, Magnus, Dispens från inkomstskatt, Uppsala 1999 och Hultqvist, Anders, Affärsmässigt motiverad – en analys av bestämmelserna om ränta på koncerninterna lån, Svensk skattetidning 2012 s. 122–141.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:26

3 NÄRMARE OM DE SUBJEKTIVA REKVISITENS KARAKTÄR

3.1 Precisering av begreppet subjektiva rekvisit

Det är inte nödvändigt för denna undersökning att konstruera en kliniskt skarp definition av begreppet subjektiva rekvisit. Men det är givetvis nödvändigt att med tillfredsställande precision ringa in den företeelse som ska undersökas.

Med begreppet subjektiva rekvisit avses i denna artikel rättsfaktumbeskrivningar som tar sikte på sådana personliga förhållanden hos ett subjekt, och som avser vilja, ambition eller liknande. Ett typiskt fall är att den skattskyldiges syfte med anskaffningen av en tillgång får betydelse för hur tillgången behandlas vid beskattningen.

Det bör framhållas att det kan finnas andra subjektiva rekvisit än dem jag valt att undersöka i det följande. Ett exempel är uttrycket affärsmässiga skäl i det kontroversiella regelverket om ränteavdragsbegränsningar.[10] Medan affärsmässigheten tycks förutsätta en objektivt orienterad analys, framstår hänvisningen till den skattskyldiges skäl som en referens till dennes faktiska bevekelsegrunder. Detta till synes blandade rekvisit faller dock utanför min framställning.[11]

Det förtjänar också nämnas att subjektivt orienterade rättsfaktumbeskrivningar finns på flera håll i skatterätten, även i unionsrätten. Som exempel kan nämnas antimissbruksartiklarna i moder/dotterbolagsdirektivet och ATAD-direktivet.[12] Härtill kommer ett test av ”principal purpose”, som ingår i det multilaterala instrument, baserat på BEPS action plan 15, som tagits fram för ratificering.[13] Det är alltså inte någon isolerad företeelse som undersöks i denna artikel.

10 Se 24 kap. 10 a–e §§.

11 Se i stället t.ex. Hultqvist, Anders, Affärsmässigt motiverad – en analys av bestämmelserna om ränta på koncerninterna lån, Svensk skattetidning 2012 s. 122–141.

12 Se Rådets direktiv 2015/121/EU av den 27 januari 2015 om ändring av direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater samt Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion.

13 En överenskommelse om The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting nåddes i november 2016. Det formella undertecknandet förväntas ske i juni 2017. Se härtill Kleist, David, Ett multilateralt instrument för att genomföra ändringar i skatteavtal, Skattenytt 2016, s. 713–729.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:26

3.2 Subjektiva rekvisit inom andra rättsområden

Den straffrättsliga uppsåtsläran är mycket utvecklad och saknar troligen motsvarighet på skatteområdet. I straffrätten skiljer man principiellt mellan avsikts-, insikts- och likgiltighetsuppsåt.[14]

Utan att närmare försöka kategorisera eller förklara straffrättens uppsåtslära är det rimligt att anta, att man även där i stor utsträckning är hänvisad till en bedömning som grundas på vad som är objektivt iakttagbart ”utifrån”. Men i en brottmålsrättegång finns helt andra möjligheter än i skatterätten att göra en individuell bedömning av förekomsten av uppsåt, som baseras på exempelvis trovärdiga uppgifter som den misstänkte själv lämnar.

Mot denna bakgrund avstår jag från att försöka använda den straffrättsliga begreppsapparaten, ens i någon slags överförd mening, när jag diskuterar konstruktionen av den skattskyldiges syfte.

I skatterätten anser man nämligen inte att den skattskyldiges avsikt undersöks på samma individorienterade sätt som i straffrätten. Här finns en spridd föreställning om att den skattskyldiges (subjektiva) avsikter *generellt* fastställs på objektiva grunder. Dessa objektiva grunder baseras möjligen på en, i sin tur subjektiv, föreställning om vad som motsvarar ett slags normalbeteende/transaktion i motsvarande situation.[15] Det blir då mindre intressant, eller till och med irrelevant, att diskutera vad en individuell skattskyldig haft för avsikt eller insikt.

Silfverberg beskriver i sin avhandling utförligt hur detta synsätt kan spåras till civilrättens gåvobegrepp.[16] Det är känt att en fullbordad gåva bland annat anses förutsätta en avsikt hos givaren att berika gåvomottagaren på sin egen bekostnad. Det räckte att detta var det huvudsakliga motivet, även om vissa egoistiska bevekelsegrunder kunde accepteras.

Så småningom utvecklades emellertid ett synsätt enligt vilket gåvoavsikt ansågs föreligga om de omständigheter som utmärkte gåvan var sådan, att de för en utomstående betraktare framstod som en akt av givmildhet. Utvecklingen gick således från föreställningen om ett rent, ”verkligt”, sub-

14 Se t.ex. Asp, Peter, Ulväng, Magnus och Jareborg, Nils, Kriminalrättens grunder, andra upplagan, Uppsala 2013, s. 287 ff.

15 Denna problematik berörs ytterligare i nästa avsnitt.

16 I litteraturen har också uppmärksammats att subjektiva rekvisit förekommer i redovisningsrätten. Se Kellgren, Jan, Tidsfrågor i skatterättstillämpningen – Om de avgörande tidpunkterna i redovisning och beskattning och om betydelsen av händelser därefter, Stockholm 2016, s. 60 ff.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:26

jektivt rekvisit till att man försökte sluta sig till överlåtarens avsikter från objektiva utgångspunkter.[17]

I svensk gåvoskattepraxis finns flera avgöranden som uppvisar ett synsätt där gåvoavsikten konstrueras med presumtioner, samt baseras på objektiva kriterier.[18] Det hela kompliceras dock av att HD i domskäl även använt ett språkbruk som faktiskt ger uttryck för att man anser sig ha med ”verkliga” subjektiva rekvisit att göra. Rätten förklarar i Larissa Köhlermålet exempelvis att ”det måste ha stått klart” för givaren att transaktionen i fråga skulle medföra en viss förmögenhetsöverföring. Denna hänvisning till vad som så att säga pågått i aktörens huvud utgör en del av domens *ratio decidendi*, och illustrerar hur subtil skillnaden är mellan ”verkliga” subjektiva rättsfakta och sådana vars förekomst fastställs på objektiva grunder.[19]

Tanken på att subjektiva rättsfakta bör iakttas med objektiva metoder torde även kunna iakttas i redovisningsrätten. I exempelvis K3-regelverket finns flera hänvisningar till sådant som företagsledningens avsikt (management intent). En rimligt antagande är dock att detta begrepp inte representerar ett fritt skön för ledningen. I stället är sannolikt den vanliga föreställningen att sådana avsikter, för att framstå som rimliga, måste ses i en kontext. Denna kan exempelvis utgå från företagets affärsplan, ”business model”, resultat och ställning etc., beroende på den aktuella frågan.[20]

3.3 Det subjektiva rekvisitet i skatteflyktslagen

Tillämpningen av skatteflyktslagen innebär principiellt att man, för att fastställa den skattskyldiges syfte, analyserar de ekonomiska effekterna av företagna transaktioner, samt eventuella andra objektivt iakttagbara konsekvenser av dem.

17 Se Silfverberg, Christer, Gåvobeskattningen i nordiskt perspektiv, Stockholm 1992, s. 21 ff.

18 Se t.ex. NJA 1944 s. 10 men kanske främst NJA 1980 s. 642, där gåvoavsikt vid ombildning befanns föreligga i förhållande till aktiebolag i vilket givaren dessutom var delägare. Även Silfverberg s. 39 f. Synsättet har varit utomordentligt betydelsefullt för viss skatteplanering ända sedan dess, men HD har i stämpelskattemålet om de s.k. kattrumporna, NJA 2013 s. 886, intagit en delvis annan position. HFD upprätthöll dock sin tidigare praxis, se HFD 2015 ref. 48, och rättsläget ändrades från och med den 28 oktober 2016 i och med regeringens stoppskrivelse, se skr. 2016/17:38.

19 Se NJA 1980 s. 642 I samt Silfverberg s. 294 f. För en kritik av domen se Grosskopf, Göran, Några synpunkter på gåvobeskattning av aktiebolag, Skattenytt 1981 s. 315–326.

20 Se European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG), Getting a Better Framework, The Role of the Business Model in Financial Reporting, discussion paper 2013, samt Bokföringsnämndens vägledning BFNAR 2012:1 (K3), uppdaterad 2016-11-29.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:26

Det tredje rekvisitet i 2 § skatteflyktslagen innebär ett krav på att skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet. Vid den senaste ändringen av lagen, som företogs 1998, ändrades kravet från det ”huvudsakliga” skälet till det ”övervägande” skälet. Med ändringen ville man markera att lagen skulle kunna tillämpas även om rättshandlingen delvis företagits av affärsmässiga skäl.[21]

Avsiktsrekvisitet är endast i formell mening konstruerat som ett subjektivt rekvisit. Det är avsikten hos den skattskyldige så som denna ter sig för en utomstående betraktare som avses.[22] Rekvisitet brukar inte framhållas som problematiskt av HFD.

Om en transaktion eller en serie transaktioner till exempel inte får några andra konsekvenser än att den skattskyldiges skatt sänks i förhållande till vad som skulle blivit fallet om transaktionerna inte företagits, anses dennes syfte med transaktionerna helt enkelt ha varit att undgå skatt. Man kan också jämföra de faktiskt företagna situationerna med andra som uppfattas som mer ”normala”.

Bedömningen görs utan att man försöker undersöka vad individen i fråga faktiskt vetat, tänkt etc., och den uppfattas därför som en prövning av subjektiva rekvisit på objektivt iakttagbara omständigheter. Däremot kan troligen kunskap eller antaganden om exempelvis den skattskyldiges individuella ambitioner och insikter tillåtas ändra bedömningen om dessa blir kända. Men mitt intryck är att ett skattedrivet syfte ofta presumeras i mål där skatteflyktslagen aktualiseras, och att de därför normalt inte undersöks särskilt.

Sammanfattningsvis och uttryckt i principiella ordalag kan man alltså tänka sig

- subjektiva rekvisit vilkas uppfyllande bedöms på företrädesvis subjektiva grunder, t.ex. baserat på vad en person själv uppger om sina bevekelsegrunder, eller på antaganden om hur just denna person tänkt, känt etc.
- subjektiva rekvisit vilkas uppfyllande bedöms på företrädesvis objektiva grunder, t.ex. baserat på iakttagelser av hur en person handlat.

21 Se prop. 1996/97:170 s. 43.

22 Se prop. 1982/83:84 s. 18 samt Rosander, Ulrika, Generalklausul mot skatteflykt, Jönköping 2007, s. 105.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:26

I den följande analysen uppmärksammas båda dessa möjligheter.

3.4 Problemet med jämförelsenorm

Ett område där den subjektiva sidan av rättsfakta ställts på sin spets är vid tillämpning av de mycket uppmärksammade ränteavdragsbegränsningar som trädde i kraft första gången 2009 och som skärptes 2013. Utrymmet medger inte att jag diskuterar dem i detalj här, men det kan framhållas att enligt 24 kap. 10 e § IL medges avdrag, trots att vissa förutsättningar inte är uppfyllda, om ”det skuldförhållande som ligger till grund för ränteutgiften är huvudsakligen affärsmässigt motiverat.”

Det är okontroversiellt att objektiva, för omvärlden synliga omständigheter, ska ligga till grund för bedömningen.[23] Lagtexten gör överhuvudtaget ingen referens till, eller antyder att det är de verkliga individuella skälen hos något särskilt subjekt som ska bedömas. Men användningen av det kvantifierande begreppet *huvudsakligen* (ca 75 %) krånglar till det. En kvantifiering av bevekelsegrunder måste nämligen, om den alls är möjlig, förutsätta att det är en viss persons överväganden som ska uppskattas.

I teoretiskt hänseende finns här ett centralt problem. Att på objektiva grunder fastställa syfte, bevekelsegrunder eller liknande, hos den skattskyldige eller annan, förutsätter att man gör en jämförelse med hur en person skulle ha agerat som inte haft den väsentliga skatteförmånen som syfte. Denna tänkta jämförelse påminner om hur man är tvingad att tänka inom skadeståndsrätten, för att konstatera om någon varit vårdslös eller ej. En logisk förutsättning för dessa operationer är tillgången till en slags idealperson.

Det är i och för sig knappast underligt att man försöker fastställa den skattskyldiges syfte baserat på hur detta ter sig för en utomstående betraktare. Frågan är väl snarast om det egentligen finns något annat sätt att göra det på. Men om det på något sätt faktiskt klarläggs att en individs syfte med exempelvis en transaktion varit A, men omständigheterna betraktade utifrån tyder på att syftet varit B, vad ska då gälla? Observera att detta, givet inga bevisproblem föreligger, faktiskt är en rättsfråga. Problemet med jäm-

23 I lagrummets tredje stycke preciseras till och med vad som ska beaktas som affärsmässiga skäl. Sådan slags reglering finns även i rättspraxis. Ett bra exempel är HFD:s restriktiva syn på förhållandet mellan begreppen affärsmässiga respektive organisatoriska skäl. Denna syn skiljer sig sannolikt från vad som uppfattas som gängse i affärslivet, på så vis att de organisatoriska skälen ofta uppfattas som en delmängd av de affärsmässiga. Detta synsätt förkastas dock av HFD i den skatterättsliga bedömningen, se HFD 2011 ref. 90.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:26

förelsenorm ska beröras ytterligare i de analyser av enskilda lagrum som dominerar denna artikels senare del.

4 INVENTERING AV SUBJEKTIVA REKVISIT I IL

4.1 Inledning med vissa avgränsningar

I denna inventering presenteras referenser till sökbegreppen *syfte*, *avsikt* och *ändamål*, tillsammans med mycket kortfattade beskrivningar av de regler där dessa sökbegrepp förekommer.

Observera att inventeringen inte är avsedd att vara uttömmande, utan bygger på ett urval av uttryck som i sin tur vilar på två avgränsningar.

Den första avgränsningen är att jag i inventeringen bortsett från sådana referenser till syfte, avsikt och ändamål som rimligen inte kan vara verkliga subjektiva rekvisit, dvs. som inte förefaller att hänföra sig till förhållanden hos den skattskyldige eller annat subjekt. Ett exempel på sådan referens är hänvisningen till kommunal inkomstskatt för kommunalt *ändamål* (det så kallade gemensamma distriktet) i 1 kap. 4 § stycke 2. Ett annat exempel är att en enkel tomtrörelse *anses* påbörjad i och med avyttringen av den femtonde tomten enligt 27 kap. 15 §. Utanför framställningens ram faller också sådana i och för sig intressanta regler, där ett subjektivt rekvisit möjligen kan anses underförstått.[24]

Den andra avgränsningen är att undersökningen bara omfattar analys av de subjektiva rekvisiten. Det är alltså inte fråga om att här presentera fullständiga utredningar avseende de regler där uttrycken förekommer.

4.2 Precisering av sökbegrepp

De former av de tre uttrycken som jag sökt på är *syfte, vinstsyfte, syftar, avsikt, avser, avsett, avsedd, avsedda* och *ändamål*. I den utsträckning som de angivna termerna tillsammans kan sägas utgöra ett enda subjektivt rekvisit behandlar jag dem givetvis i ett sammanhang och endast en gång. Ett exempel på detta är lokutionen ”avsedd för annat ändamål” i 19 kap. 10 §. Det ska också nämnas att jag bara har granskat själva IL och inte ikraftträdandebestämmelser till alla ändringar.

Det sammanlagda antalet träffar på sökbegreppen fördelar sig enligt följande:

24 Det mest uppenbara exemplet på detta är kanske 13 kap. 1 § stycke 1 IL som anger att med ”näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.” Häri anses emellertid ingå ett krav på vinstsyfte. Se även t.ex. 44 kap. 9 §.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:26

syfte 14, vinstsyfte 1, syftar 2, avsikt 4, avser 201, avsett 16, avsedd 33, avsedda 10, ändamål 36, totalt 317.

De undersökta uttrycken används inte sällan utan att det är fråga om referenser till förhållanden hos den skattskyldige eller annan. Det tydligaste exemplet är *avser* som ger 201 träffar i IL (inklusive ikraftträdandebestämmelser). I nästan samtliga fall används termen dock i betydelsen *hänför sig till* eller *omfattar*, och refererar då till ett objekt, t.ex. en tillgång eller en intäkt. Sådana träffar har inte tagits med i den inventering som redovisas under 4.3 nedan.

Denna gränsdragning är inte självklar. Om lagtexten exempelvis fäster viss vikt vid om en byggnad är avsedd för bostadsändamål så kan det ju påstås att detta ytterst måste hänföra sig till avsikten hos ett subjekt. Men samtidigt är det uppenbart att rekvisitet tar sikte på ett objektivt konstaterbart förhållande ifråga om byggnadens karaktär.[25] Jag har alltså i mesta möjliga mån bortsett från detta slags hänvisningar och strävat efter att koncentrera undersökningen till sådana rekvisit som verkligen skulle kunna tolkas som subjektiva på den skattskyldiges sida, dvs. sådana som faktiskt ger intryck av att hänföra sig till vad den skattskyldige kan ha tänkt, velat, menat etc. med sina dispositioner.

Gränsdragningen baseras alltså på mina egna val, vilket är ytterligare ett skäl till undersökningen inte bör påstås vara uttömmande. Antalet träffar som återstår när jag gjort mitt urval är dock så stort, att en intressant analys kan företas av sådana uttryck i lagtexten som skulle kunna uppfattas som hänvisningar till den skattskyldiges subjektiva vilja.

4.3 Referenser till syfte

Uppställningen i detta och de följande två avsnitten omfattar samtliga träffar i lagtexten, utom de som uppenbarligen inte hänvisar till den skattskyldiges vilja. För att läsaren ska kunna orientera sig bland träffarna har jag för var och en av dem med en eller två meningar beskrivit vad regeln handlar om.

25 Reglerna i 19 kap. 7 § om byggnadsinventarier är bra exempel på detta. Vissa gränsfall har dock tagit med, t.ex. bestämmelsen i 20 kap. 8 § om direktavdrag avseende tillgång som är avsedd att användas ett fåtal år.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:26

7 kap. 10 §	Öppenhetskravet för ideell förening. Föreningens syfte kan få betydelse för rätten att vägra medlemskap. Se även 7 kap. 11 §.
7 kap. 15 §	Sjukvårdsinrättningar som bedrivs utan vinstsyfte är endast skattskyldiga för inkomst enligt 13 kap. 1 §.
16 kap. 24 §	Syftet rehabiliteringsåtgärder inklusive förebyggande behandling har betydelse för avdragsrätten.
25 a kap. 14 §	Den skattskyldiges syfte med anskaffning av tillgångar har betydelse för om de anses vara likvida (skalbolagsreglerna, juridiska personer).
27 kap. 16 §	Slutavyttring av enkel tomtrörelse som väsentligen syftar till obehörig skatteförmån diskvalificerar från användning av kapitalregler.
33 kap. 8 §	Tillskott som inte gjorts i syfte att varaktigt öka kapitalet minskar kapitalunderlaget för räntefördelning (enskild näringsidkare).
33 kap. 19 §	Tillskott som inte gjorts i syfte att varaktigt öka kapitalet minskar kapitalunderlaget för räntefördelning (delägare i HB).
34 kap. 7 §	Tillskott som inte gjorts i syfte att varaktigt öka kapitalet minskar kapitalunderlaget för expansionsfond (enskild näringsidkare).
34 kap. 13 §	Tillskott som inte gjorts i syfte att varaktigt öka kapitalet minskar kapitalunderlaget för expansionsfond (delägare i HB).
39 kap. 6 §	Skadeförsäkringsföretag ska dra av för avgifter/bidrag avseende (annans) verksamhet som syftar till att förebygga vissa skador.
49 a kap. 7 §	Den skattskyldiges syfte med anskaffning av tillgångar har betydelse för om de anses vara likvida (skalbolagsreglerna, fysiska personer).
57 kap. 12 §	Vid beräkning av underlag för gränsbelopp tas inte hänsyn till tillskott som gjorts i annat syfte än att varaktigt tillföra kapital till företaget.

4.4 Referenser till avsikt

2 kap. 8 §	Begreppet privatbostad omfattar även bostad som ägaren avser att använda som bostad för sig själv eller närstående.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:26

2 kap. 13 §	Begreppet privatbostadsfastighet omfattar även tomtmark om avsikten är att bygga en privatbostad på den.
7 kap. 7 §	Vid bedömning av om fullföljdskravet för föreningar är uppfyllt ska hänsyn tas till intäkt som består av stöd, bidrag eller benefikt fång bara om avsikten är direkt användning för verksamheten.
11 kap. 17 §	Skattefrihet för förmån av utbildning vid omstrukturering gäller även om avsikten är att den skattskyldige ska få annat arbete hos arbetsgivaren.
44 kap. 24 §	Vid avyttring under marknadsvärde uppkommer kapitalförlust bara om säljaren inte haft för avsikt öka köparens förmögenhet.

4.5 Referenser till ändamål

3 kap. 10 §	Begränsning i kortare avbrott för vissa ändamål räknas in i de sex månaderna enligt sexmånadersregeln.
7 kap. 4 §	Definition av ändamålskravet för stiftelser, ideella föreningar och trossamfund avser ett eller flera allmännyttiga ändamål. Se även 7 kap. 3 § som bestämmer skattskyldighetens omfattning med hänsyn till ändamålskravet.
7 kap. 5 §	Stiftelser, ideella föreningar och trossamfund ska i sin verksamhet främja allmännyttigt ändamål (verksamhetskravet).
7 kap. 6 §	Stiftelser, ideella föreningar och trossamfund ska använda sina intäkter för allmännyttigt ändamål (fullföljdskravet).
7 kap. 16 §	Begränsad skattskyldighet för nationer i Lund, Uppsala samt vissa stiftelser som har som ändamål att sköta vissa föreskriftbundna uppgifter.
7 kap. 17 §	Begränsad skattskyldighet enligt ”katalogen” för Jernkontoret och Sveriges Standardiseringsförbund så länge vinstmedel används för allmännyttigt ändamål.
7 kap. 18 §	Presumtion om allmännyttigt ändamål vid tillämpning av fullföljdskravet för vissa stiftelser.
7 kap. 21 §	Ingen skattskyldighet för vissa fastigheter som används för ändamål enligt 3 kap. 4 § fastighetstaxeringslagen.
8 kap. 5 §	Skattefrihet för stipendier som har andra ändamål än mottagarens utbildning om de inte är ersättning för visst arbete och inte utgår periodiskt.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:26

16 kap. 2 §	Avdrag för representation och liknande ändamål.
19 kap. 10 §	I anskaffningsvärdet för byggnad som är avsedd för annat ändamål än bostad ska inte utgifter för byggnadsinventarier räknas in.
27 kap. 14 §	Begränsning av begreppet enkel tomtrörelse avseende överlåtelser till anställda.
30 kap. 14 §	Övertag av periodiseringsfonder accepteras vid överlåtelse av ömsesidigt livförsäkringsföretags försäkringsbestånd till bolag som bildats för ändamålet.

4.6 Slutsatser om användningen av subjektiva rekvisit på olika områden

Det kan noteras att referenser görs med avseende på syfte, avsikt eller ändamål hos (1) skattskyldiga som är *juridiska såväl som fysiska personer*. Vidare står det klart att referenser görs (2) inom ramen för regler som är hänförliga till *samtliga tre inkomstslag*. Till sist (3) visar det sig att referenserna tar sikte på *tillskott, anskaffning* som personen gjort, eller på dennes *verksamhet*.

Referenserna i de undersökta lagrummen fördelar sig enligt följande.

Juridisk person	14	Näringsverksamhet	23	Verksamhet	19
Fysisk person	13	Tjänst	3	Tillskott	6
Båda	3	Kapital	3	Anskaffning	5
		Näring/kapital	1		

Det kan alltså konstateras att de identifierade hänvisningarna till syfte, avsikt och ändamål har viss spridning, om än ojämn, med avseende på typ av *skattskyldig, inkomstslag och referent*. Referenser till verksamheten i inkomstslaget näringsverksamhet dominerar.

5 ANALYS AV ETT URVAL AV SUBJEKTIVA REKVISIT

5.1 Utgångspunkter för valet av lagrum som ska undersökas närmare

I det följande ska jag närmare undersöka på vilka grunder ett antal subjektiva rekvisit anses uppfyllda. Utrymmet för framställningen medger dock inte att alla de platser i IL som listats ovan blir föremål för analys. Inte heller ger den kvantitativa indelningen i rättsliga kategorier tillräckligt underlag för ett urval.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:26

Inventeringen behöver därför kompletteras med en mer kvalitativ kategorisering. För denna har jag valt följande tre kategorier.

1 Lagrummet anger *uttryckligen* att det är den skattskyldiges (eller annan viss persons) syfte eller avsikt som har viss angiven betydelse.
2. Lagrummet använder passiv form, men öppnar ändå *uppenbarligen* för en innebörd som motsvarar punkt 1.
3. Övrig användning av uttrycken syfte, avsikt och ändamål.

Ambitionen blir nu att för den fortsatta analysen välja ett antal lagrum ur kategorierna 1 och 2, eftersom sannolikheten är störst att här finna ”verkliga” subjektiva rekvisit. Vid analysen i de efterföljande avsnitten undersöker jag om den skattskyldiges syfte eller avsikt verkligen fastställs på objektiva grunder eller om det någon gång finns utrymme för ”verklig” subjektivitet, dvs. hänsynstagande till den skattskyldiges individuella avsikter.

Även om mitt övergripande syfte med artikeln är att identifiera rekvisit som tar sikte på viljan hos ett visst subjekt, utesluts inte lagrum där uttrycken syfte eller avsikt tycks ta sikte på en skattskyldig eller annat subjekt som är juridisk person.

Begreppet juridisk person är visserligen ett så kallat institutionellt faktum, vilket saknar motsvarighet i den fysiska världen och som följaktligen inte kan ha eller ge uttryck för en egen vilja. Men om det nu skulle visa sig vara så att rättssystemet ändå på något sätt förutsätter att juridiska personer har en medveten vilja, så är detta naturligtvis intressant. Eftersom en juridisk person inte kan tillskrivas avsikter kan det i så fall röra sig om en rent ideologisk föreställning, i betydelsen falsk verklighetsuppfattning, men också om referenser till avsikter hos en VD eller hos styrelseledamöter.

5.2 Presentation av lagrum som ska undersökas närmare

Efter det urval som gjorts enligt kriterierna i föregående avsnitt återstår inte särskilt många lagrum. Det vill onekligen synas som om antalet verkliga potentiella subjektiva rekvisit är betydligt färre än vad användningen i IL av uttrycken syfte, avsikt och ändamål antyder.

Den fortsatta analysen kommer att riktas mot ett mindre antal lagrum i IL. Samtliga har det gemensamt att de tydligt förmedlar intrycket av att ta sikte på den skattskyldiges eller annat subjekts ambition med en anskaffning, tillskott eller verksamhet. Några är skatteflyktsregler och några är ”vanliga” regler.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:26

För vart och ett av lagrummen undersöks huruvida uppfyllelse av det subjektiva rekvisitet bedöms på objektiva grunder, samt om det finns utrymme för verkligt subjektiva inslag, dvs. om en viss persons individuella syfte kan tillmätas relevans. När jag på detta sätt gått igenom lagrummen sammanfattar jag mina slutsatser. Härtill fogas en kritik av de subjektiva rekvisiten som lagstiftningsteknik.

De nio lagrummen är följande.[26]

25 a kap. 14 §, 49 a kap. 7 §	Den skattskyldiges syfte med anskaffning av tillgångar har betydelse för om de anses vara likvida (skalbolagsreglerna, fysiska respektive juridiska personer). Skatteflyktsregel.
27 kap. 16 §	Slutavyttring av enkel tomtrörelse som väsentligen syftar till obehörig skatteförmån diskvalificerar från användning av kapitalregler. Skatteflyktsregel.
33 kap. 8 §	Tillskott som inte gjorts i syfte att varaktigt öka kapitalet minskar kapitalunderlaget för räntefördelning (enskild näringsidkare). Observera att motsvarande regler för delägare i HB samt för expansionsfond finns i 33 kap. 19 §, 34 kap. 7 § och 34 kap. 13 §. Skatteflyktsregel.
57 kap. 12 §	Vid beräkning av underlag för gränsbelopp tas inte hänsyn till tillskott som gjorts i annat syfte än att varaktigt tillföra kapital till företaget. Skatteflyktsregel.
2 kap. 8 §	Begreppet privatbostad omfattar även bostad som ägaren avser att använda som bostad för sig själv eller närstående.
7 kap. 7 §	Vid bedömning av fullföljdskravet för föreningar är uppfyllt ska hänsyn tas till intäkt som består av stöd, bidrag eller benefikt fång bara om avsikten är direkt användning för verksamheten.
11 kap. 17 §	Skattefrihet för förmån av utbildning vid omstrukturering gäller även om avsikten är att den skattskyldige ska få annat arbete hos arbetsgivaren.
44 kap. 24 §	Vid avyttring under marknadsvärde uppkommer kapitalförlust bara om säljaren inte haft för avsikt öka köparens förmögenhet. Skatteflyktsregel.

26 25 a kap. 14 § och 49 a kap. 7 § kan i detta sammanhang räknas som ett lagrum eftersom det rör sig om en identisk regel på två ställen (för fysiska respektive juridiska personer).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:26

5.3 Definitionen av likvida tillgångar i skalbolagsreglerna

Skalbolagsbestämmelserna i 25 a kap. (juridiska personer) respektive 49 a kap. (fysiska personer) tillkom i samband med avskaffandet av kapitalvinstbeskattningen av näringsbetingade andelar 2003. Det konkreta syftet med denna specialreglering är att motverka bolagsplundring. Det rör sig således om brottsbekämpning med hjälp av skatterätten.[27]

Vid bestämmandet av vad som är ett skalbolag är det nödvändigt att särskilt likvida tillgångar betraktas på samma sätt som kontanta medel. Att så ska ske slås fast i 25 a kap. 14 § respektive 49 a kap. 7 §. Lagrummen innehåller också en presumtion i tre punkter (kumulerande) om att ”andra tillgångar” räknas som likvida, när tillgångarna anskaffats tidigast två år före avyttringen, samt saknar affärsmässigt samband med verksamheten sådan den bedrevs intill två år före avyttringen. Detta gäller dock endast om ”det inte framgår att anskaffningen skett i annat syfte än att tillgångarna lätt skulle kunna avyttras efter avyttringen av andelen.”[28]

Reglerna utgör en presumtion vars tillämplighet fastställs på helt objektiva grunder, i betydelsen utifrån iakttagbara. Att detta är avsikten med bestämmelserna framgår klart av motiven.[29] Tanken är att man på detta sätt ska motverka kringgående av skalbolagsregeln.

Frågan är då om det i regeln finns något som kan uppfattas som ett subjektivt rekvisit. Lagtextens användning av ordet ”syfte” i punkt 3 markerar ju att det finns en möjlighet för den skattskyldige att motbevisa presumtionen. Huvudregeln är nämligen tänkt att i princip verka mekaniskt.[30] Hänvisningen till den skattskyldiges syfte med anskaffningen finns för att denne ska kunna motbevisa presumtionen, dvs. visa att i just det aktuella fallet finns någon annan bevekelsegrund är att kringgå skalbolagsregeln. Här tycks det alltså verkligen röra sig om ett subjektivt rekvisit, i den mening som jag har gett uttrycket.[31]

En annan sak är att ett påstående från den skattskyldige rimligen kan behöva stöd i några slags objektivt iakttagbara omständigheter. Men moti-

27 Se t.ex. prop. 2001/02:165 s. 49.

28 Det är samma lydelse i båda lagrummen.

29 Prop. 2002/03:96 s. 116 f. I det remitterade lagförslaget låg bevisbördan på SKV men detta ansågs olämpligt. Som exempel på tillgångar som skulle kunna omfattas av regeln nämns i motiven lagerbevis avseende metallager som är främmande för den egentliga verksamheten i det avyttrade företaget.

30 Se prop. 2001/02:165 s. 49.

31 Se avsnitt 3.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:26

ven säger inget om detta utan lämnar det till rättstillämparens bevisprövning. Kanske skulle exempelvis ett transportköp som framstår som sakligt motiverat accepteras, men detta kan man inte veta något om.

Hänvisningen till syfte synes åtminstone delvis ta sikte på helt individuella förhållanden. Den öppnar därigenom för ett hänsynstagande till den skattskyldiges egna ambitioner med en anskaffning. Den skattskyldiges syfte måste visserligen baseras på vad som kan uppfattas av en utomstående betraktare. Men om hen på ett rimligt sätt kan argumentera för att den kan utgöra en vettig investering bör detta kunna vara tillräckligt för att tillgången inte ska anses vara likvid i den mening som nu är aktuell.

Slutsatsen är att man här har att göra med ett verkligt subjektivt rekvisit. Som huvudregel prövas det på objektivt iakttagbara omständigheter, men det öppnar också för hänsynstagande till mer subjektivt orienterade faktorer. Härigenom adderas till den osäkerhet som präglar området på grund av den s.k. ventilen, genom vilken ett avsevärt normerande utrymme överlämnats till SKV.[32] Sådan osäkerhet kan tyckas principiellt negativ för likformigheten i rättstillämpningen, samtidigt som den genom sin konstruktion utgör en möjlighet att ”rädda” skattskyldiga från obilliga resultat.

5.4 Obehörig skatteförmån i enkel tomtrörelse

Regeln i 27 kap. 16 § tredje stycket illustrerar väl den osäkerhet och brist på förutsebarhet som kan följa med vag skattelagstiftning i allmänhet och skatteflyktsregler i synnerhet. Det rör sig inte om en, utan om inte mindre än tre uttryck i samma mening, som vart och ett kan tillskrivas olika betydelser.

Bakgrunden är bestämmelsen i paragrafens första stycke. Enligt denna gäller att, när återstoden av lagret i en enkel tomtrörelse avyttras, så anses avyttringen inte ingå i tomtrörelsen. Avyttringen ska då i stället behandlas enligt bestämmelserna om kapitalvinster.[33] Det nu aktuella tredje stycket är ett undantag från denna regel om kapitalvinstbeskattning. Vinsten vid slutavyttring ska nämligen beskattas som tomtrörelse i näringsverksamhet ”om avyttringen kan antas ha skett väsentligen i syfte att ge en obehörig

32 Ventilen finns i 25 a kap. 13 § respektive 49 a kap. 12 §, SKV:s synpunkter finns på http://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2016.10/331706.html#h-Nyanskaffade-tillgangar-likstalls-ibland-med-kontanter (hämtat 2016-10-17).

33 En väsentlig skillnad för enkel tomtrörelse jämfört med andra verksamheter där fastigheter är lagertillgångar, är att verksamheten kan upphöra och lagertillgångarna kan återgå till att bli kapitaltillgångar, jämför 27 kap. 17 §.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:26

skatteförmån till den skattskyldige eller förvärvaren eller till någon som en av dem har intressegemenskap med."[34]

Uttrycket "kan antas" synes markera att man tar sikte på den skattskyldiges syfte sådant det ter sig för en utomstående betraktare. Redan här finns således en antydan om att det inte rör sig om ett verkligt subjektivt rekvisit, utan mer om ett vars uppfyllelse är tänkt att kunna bedömas på objektivt iakttagbara grunder.

De tre särskilt oklara uttrycken i bestämmelsen är alltså *väsentligen*, *syftar* till och *obehörig skatteförmån*.[35] Trots att denna artikel undersöker användningen av rekvisitet syfte är det för förståelsen nödvändigt att jag säger något om samtliga tre uttryck.

Ordet väsentligen kan representera ett kvantifierande begrepp som normalt förutsätts motsvara ca 40 %.[36] Det är emellertid logiskt omöjligt att kvantifiera en bevekelsegrund på detta sätt, varför man är hänvisad till att uppfatta uttrycket med en kvalitativ innebörd. Detta beror på att ett syfte, en bevekelsegrund för ett beslut, inte är mätbar. Tänkbara synonymer till en kvalitativ syn på väsentligen är *grundläggande, central, avgörande, mycket viktig, substantiell* etc. Det handlar alltså om att syftet ifråga ska framstå som tämligen betydelsefullt.

Härtill kommer att syftet ska referera till en obehörig skatteförmån. Detta uttryck kan ju faktiskt i sin tur delas upp i två delar. Det är inte alldeles klart vad som är en skatteförmån. Viss ledning kan kanske fås från skatteflyktslagen, vilket innebär att tröskeln är förhållandevis låg.[37] Dessutom kan skatteförmånen åtnjutas av flera olika personer. Härtill kommer att det är oklart vad som är obehörigt.

Det kan alltså konstateras att man här har att göra med en skatteflyktsbestämmelse av vagast tänkbara utformning. De numera rätt ålderstigna motiven ger dock viss ledning, både ifråga om vad som sägs och ifråga om vad som inte sägs.[38]

---

34 I äldre skatteflyktsregler talas om "obehöriga" skatteförmåner. Uttrycket "obehörig" synes inte användas i modernare lagstiftning. Jämför 4 § stycke 3 kupongskattelagen, den s.k. bulvanregeln, som också använder denna äldre terminologi.

35 Observera att innebörden av uttrycket intressegemenskap synes kunna variera beroende på var i lagen det förekommer. Denna fråga faller dock utanför min undersökning.

36 Se prop. 1990/91:54 s. 192 och prop. 1999/2000:2 s. 505. Även Påhlsson, Robert, Kvantifierande begrepp, Skattenytt 1999 s. 614–625.

37 Se härtill exempelvis prop. 1982/83:84 s. 17 och SOU 1975:77 s. 63.

38 Reglerna om tomtrörelse infördes 1967. Se SFS 1967:748, 1967: BevU153, prop. 1967:153 och SOU 1966:23 och 24.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:26

Det sägs inget om att ett kvantifierande begrepp skulle vara åsyftat, varför det verkligen kan förutsättas att uttrycket väsentligen här är avsett att förstås som en kvalitativ bestämning. Däremot diskuteras vad som ska avses med obehörig skatteförmån. Departementschefen framhåller att den förmånligare beskattning som gäller vid slutavyttring skulle kunna utnyttjas på ett sätt som strider mot reglernas syfte. Det ges två exempel på detta, dels att tomterna förs på förmånliga villkor till ett bolag som kontrolleras av den skattskyldige eller denne närstående, dels att de säljs inom familjen.[39] De båda exemplen visar tydligt att den obehöriga skatteförmånen förutsätts ligga i att man ”äter kakan och ändå har den kvar.”

Uttalandet talar starkt för att transaktioner av detta slag är sådana objektiva kriterier som bör leda till slutsatsen att den skattskyldiges syfte varit just att uppnå skatteförmånen. Så långt förefaller det subjektiva rekvisitet stämma helt överens med den gängse föreställningen om att förekomsten av sådana subjektiva rättsfakta fastställs på objektiva grunder.

Emellertid framhålls att en bolagisering mycket väl kan ha affärsmässiga grunder och därför vara acceptabel. Det talas här om verksamhetens ändamålsenlighet. Det tycks ha varit tanken att ett trovärdigt påstående av den skattskyldige ska kunna vara tillräckligt, åtminstone om inte andra omständigheter direkt talar emot det. Till detta kommer den uppfattning som HFD gav till känna i RÅ 2000 ref. 31 I, nämligen att de kostnader ett aktiebolag ådrar sig normalt inte ska överprövas utan presumeras vara motiverade.

Slutsatsen blir att den nu aktuella bestämmelsen visserligen innehåller ett subjektivt rekvisit av den gängse objektiviserande karaktären. Men trots att det faktiskt rör sig om en skatteflyktsregel finns det tydligen ett utrymme för att verkligen ta hänsyn till ett påstående från den skattskyldige själv om att hans agerande är företagsekonomiskt motiverat.

5.5 Verkan av tillskott vid räntefördelning

Reglerna i 33 kap. om positiv räntefördelning innebär principiellt att en schablonmässigt beräknad avkastning på ett beräknat kapitalunderlag flyttas från inkomstslaget näringsverksamhet till inkomstslaget kapital där det beskattas lägre. På motsvarande sätt gör man under vissa förutsättningar en negativ räntefördelning vid negativt kapitalunderlag.

39 Se prop. 1967:153 s. 156 f.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:26

Vid beräkningen av kapitalunderlaget beaktas varaktiga tillskott till verksamheten. Enligt 33 kap. 8 § sista ledet gäller detta dock inte tillskott ”som gjorts i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i verksamheten.”[40] Även om passiv form används är det enda tänkbara subjektet den skattskyldige själv.

Reglerna ändrades i materiellt hänseende senast 1996. Tidigare angavs att bestämmelsen omfattade tillskott som ”kan antas” ha gjorts i annat syfte etc. Uttrycket ”kan antas” får väl sägas ha markerat att man tagit sikte på den skattskyldiges syfte sådant det tedde sig för en utomstående betraktare. Frågan är vilken typ, om någon, av subjektivt rekvisit man har att göra med idag.

I motiven klargörs att lagtextens krav på varaktigt tillskott inte behöver innebära att detta ska vara permanent: ”Däremot måste det vara fråga om en längre tidsperiod som åtminstone sträcker sig över flera år. Det är sålunda syftet som är avgörande vid bedömningen även om oförutsedda händelser senare medför att tillskottet måste tas ut.”[41]

Det förefaller mot denna bakgrund uppenbart att det verkligen är den individuella skattskyldiges personliga ambition med tillskottet som ska beaktas. Om dennes avsikt är att tillskottet ska verka i företaget under några år är väl detta tillräckligt för att det ska tas med i kapitalunderlaget. Denna tolkning stämmer väl reglernas ändamål som är att förhindra att balansräkningen tillfälligtvis blåses upp över bokslutet.

Motiven anger också att det är den skattskyldige som har bevisbördan för sitt syfte.[42] Detta är väl rimligt, även om bevisbördans samlade fördelning kanske inte löses på detta sätt. Inget sägs ju om när den skattskyldige ska behöva uppfylla sin bevisbörda. Och hur ska man i anslutning till själva tillskottet bevisa att avsikten är att medlen skulle finnas kvar och arbeta? När inget krav på permanens finns kan det ju inte gärna krävas att den skattskyldige till exempel ingått avtal om en viss investering.

Slutsatsen blir att tillskottets karaktär i normalfallet troligen bara kan

40 Motsvarande regler för delägare i HB samt för expansionsfond finns i 33 kap. 19 §, 34 kap. 7 § och 34 kap. 13 §. Förenklingsutredningen har föreslagit att ett system med justeringar för icke varaktiga tillskott bibehålls, se SOU 2014:68 s. 133.

41 Se prop. 1996/97:12 s. 52. Motiven återges även i SKV:s rättsliga vägledning, se http://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2016.10/331592.html#h-Tillskott-foregaende-ar (hämtad 2016-10-18).

42 Ibid.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:26

konstateras genom en eftersyn.[43] Om den skattskyldige är oenig med SKV kan hen ju låta medlen stå kvar och har sex år på sig att få rätt via omprövning och överklagande. Om medlen då har stått kvar i åtminstone några år talar detta åtminstone enligt motiven för att syftet varit att göra ett långsiktigt tillskott.

I ljuset av dessa reflektioner är det väl ändå rimligt att anta, att den skattskyldiges syfte kommer att avläsas på objektiva grunder, dvs. i princip mot bakgrund av ett antaget ”normalbeteende”. Avgörande blir sannolikt hur länge medlen finns kvar i företaget, men liksom i fallet med skalbolagsreglerna finns visst utrymme för undantag i särpräglade fall.

Slutsatsen blir att det normalt föreligger en presumtion för att tillskott är legitima om inte medlen tagits ut när deklarationen lämnas. I ljuset av detta framstår lagtextens hänvisning till den skattskyldiges syfte, med tydligt utrymme för en subjektiv bedömning, som ett delvis subjektivt rekvisit. Det är den skattskyldiges personliga ambition med tillskottet som avses. Företagarens egna företagsekonomiska överväganden bör normalt godtas, vilket innebär att förekomsten av ett tillskott också normalt presumeras ha varaktigt syfte.[44] Det är således inte självklart att den gängse föreställningen om objektiv bedömning ska äga tillämpning här.

Oaktat detta finns det möjligen en gräns. Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked kopplat bedömningen till vad som enligt 13 kap. 7 § stycke 2 hör till verksamheten. Frågan i ärendet var i praktiken om näringsverksamheten kunde användas som ”sparbössa” för långsiktiga (men för verksamheten onödiga) placeringar av privat sparkapital. Svaret blev med beaktande av god redovisningssed nej. En sådan överprövning av den skattskyldiges tillskott till sin verksamhet kan ju i och för sig göras när som helst.[45] Förhandsbeskedet överklagades dock inte.

5.6 Varaktiga tillskott vid beräkning av underlag för gränsbelopp

När man beräknar årets gränsbelopp ska underlaget enligt 57 kap. 12 § i nyare lydelse minskas med tillskott som gjorts i annat syfte än att varaktigt tillföra kapital till företaget. Underlaget ska även minskas med anskaff-

43 Som exempel på sådana tillskott som bör minska fördelningsunderlaget anges i motiven pengar som näringsidkaren satt in privat i verksamheten i slutet av ett år t.ex. vid tillfällig likviditetskris och sedan får tillbaka efter årsskiftet när likviditeten förbättrats, ibid.

44 Jämför RÅ 2000 ref. 31 I.

45 Se förhandsbesked meddelat 2016-01-07 (dnr 118-14/D).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:26

ningsutgift för andelen till den del sådant tillskott, direkt eller indirekt, har ökat värdet på andelen.

Vid beräkningen av årets gränsbelopp är det fördelaktigt för andelsägaren om omkostnadsbeloppet är högt vid årets ingång. I slutet av 00-talet fäste SKV regeringens uppmärksamhet på vissa upplägg som gick ut på att omkostnadsbeloppet höjdes tillfälligt med hjälp av lån. En lagändring gjordes som avsåg att sätta stopp för detta.

Det ursprungliga förslaget innebar att samtliga kapitaltillskott som lämnats två år före beskattningsårets ingång skulle bortses från. Regeringen och flera remissinstanser menade dock att detta skulle inverka alltför menligt på de mindre företagens kapitalförsörjning.[46]

I motiven hänvisar regeringen bland annat till tillskottsregeln i bestämmelserna om räntefördelning.[47] Regeln i 57 kap. 12 § utformades dock på ett annat sätt, eftersom den inte begränsades till tillskott som gjorts under föregående år på sätt som sker i reglerna om kapitalunderlag. Även tillskott som lämnats under tidigare år sågs som potentiellt lönsamma i samband med upplägg och omfattas därför.

Vidare anges i motiven att en riktpunkt för bedömningen av om tillskottet kan ses som varaktigt är att det är avsett att användas i företaget under åtminstone en tvåårsperiod.[48]

Regeln borde kunna ses som ett subjektivt rekvisit, med åtminstone visst utrymme för en bedömning baserad på den skattskyldiges subjektiva förhållanden, eftersom hen har möjligheten att precisera ett trovärdigt användningssätt för pengarna under två år. Om frågan väcks kort efter det att tillskottet gjorts bör nog påståendet i sig kunna vara tillräckligt. Rekvisitet är då verkligt subjektivt eftersom det är den skattskyldiges individuella avsikt som betingar det skattemässiga resultatet. Har längre tid förflutit kan ju en eftersyn vara möjlig och bedömningen tenderar då att bli mer objektivt baserad. Det framgår dock uttryckligen av motiven att tillskottet inte behöver ha kommit till användning i företagets rörelse.[49]

46 Se prop. 2011/12:1 s. 436.

47 Se 33 kap. 8 § samt föregående avsnitt.

48 Se prop. 2011/12:1 s. 437.

49 Ibid. Samtidigt utesluts inte tillämpning av skatteflyktslagen om detta skulle anses motiverat. Så har också skett praxis, se t.ex. KR:s i Sundsvall dom den 12 maj 2015 målnr 501–503-14.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:26

5.7 Privatbostadsbegreppet omfattar även avsikt att bosätta sig

I 2 kap. 8 § anges vad som avses med uttrycket privatbostad. Det begrepp som definieras är avgörande för om en bostad ska beskattas i inkomstslaget kapital eller näringsverksamhet. Begreppet omfattar även bostad som ägaren avser att använda som bostad för sig själv eller närstående. Denna regel, som numera gäller för såväl fastigheter som för bostadsrätter och ägarlägenheter, tillkom vid skattereformen 1990. Det är således inte bara bostäder som faktiskt används för privat boende som hänförs till kapital, utan även sådana som ägaren avser att i framtiden använda på detta sätt.

Det bör observeras att bestämmelsen hänvisar till den skattskyldiges avsikter utan att det för den skull är fråga om att lagstiftaren med regeln särskilt försöker motverka skatteundvikande förfaranden från den skattskyldige. Här rör det sig i stället om en inkomstskatterättslig grundregel som drar upp gränsen mellan inkomstslagen kapital och näringsverksamhet.

Enligt motivuttalanden bör ett påstående från den skattskyldige om denna avsikt inte vara tillräckligt. Avsikten måste därutöver framgå på något sätt. Uttalandet återfinns emellertid inte i den proposition som föregick den aktuella lagtexten varför dess dignitet som rättskälla kan ifrågasättas.[50]

Uttalandet stämmer dock väl med vad som sägs i de egentliga förarbetena till bestämmelsen. Här anges att det av omständigheterna ska framgå att ägarens eller innehavarens avsikt omfattar överskådlig tid.[51] Att objektiva tecken ska tala för ett påstående om avsikt stämmer väl med den gängse föreställningen om hur subjektiva rekvisit ska bedömas i skatterätten. Närståendebegreppet definieras i 2 kap. 22 §.

Men i övrigt öppnar bestämmelsen för tolkningsproblem.[52] Vad som är överskådlig tid är naturligtvis oklart. Är till exempel en semesterbostad i Spanien en privatbostad om den skattskyldige avser att bosätta sig där när han pensioneras om tio år och fram till dess hyr ut den? Och vad gäller om den skattskyldige hävdar att fastigheten innehas i syfte att bereda hans

50 Se prop. 1990/91:54 s. 191. Uttalandet åberopas av Kammarrätten i Göteborg i en dom den 13 januari 2013 med målnr 4719-11. Målet rörde en ägare till ett byggnadsföretag som i egen regi inköpt, renoverat och efter åtta månader sålt två bostadsrätter. Dessa beskattades i näringsverksamhet trots ägarens påstående om att han haft för avsikt att bosätta sig i dem.

51 Se prop. 1989/90:110 s. 500.

52 Se härtill i litteraturen t.ex. Påhlsson, Robert, Beskattning av kapitalinkomst, Uppsala 1993, s. 139 ff., samt Lodin m.fl. Inkomstskatt, Stockholm 2015, femtonde upplagan, s. 246 f.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:26

barn en bostad i framtiden? Det framgår inte heller uttryckligen av lag och förarbeten hur man ska göra vid samägande av personer som inte är närstående till varandra.

Ett krav på att objektivt iakttagbara omständigheter ska ge stöd för ett påstående om avsikt måste lyda under principen att man inte kan begära det omöjliga. Det subjektiva rekvisitet blir annars bara ideologiskt, dvs. uppgiften i lagtexten om att det har betydelse blir illusorisk. Det framhålls följdriktigt i motiven att en bostad mycket väl kan ha varit uthyrd länge men att ägare ändå kan ha för avsikt att bosätta sig på den i framtiden.[53]

Även om en bostad säljs en kort tid efter inköpet kan det mycket väl ha varit den skattskyldiges avsikt att bosätta sig i den. Detta skulle exempelvis kunna vara fallet om en bostadsrätt förvärvas av någon som senare inte får medlemskap i föreningen och därför måste sälja sin andel.[54] Observera att omständigheterna i så fall inte säger något om den skattskyldiges avsikt med förvärvet, som ju lika gärna kan ha skett i spekulationssyfte.

Mot denna bakgrund bör den skattskyldiges påståenden i enlighet med de nyss nämnda exemplen i normalfallet tas för goda. Man har alltså här att göra med ett i hög grad verkligt subjektivt rekvisit, dvs. det är ägarens och närståendes trovärdiga påståenden om deras egen ambition och vilja som ska tillmätas betydelse, förutsatt att omständigheterna åtminstone får påståendena att framstå som sannolika. Det är främst om objektivt iakttagbara omständigheter talar mot den skattskyldiges påstående om sin avsikt som påståendet bör bortses från.

Till sist ska anmärkas att det finns ytterligare en gränsdragningsregel avseende fastigheter som tar sikte på syfte. Enligt 2 kap. 13 § gäller att begreppet privatbostadsfastighet även omfattar tomtmark om avsikten är att bygga en privatbostad på den. I bestämmelsen hänvisas också till privatbostadsreglerna i 10–12 §§, men alltså inte till den bestämmelse som diskuterats ovan i detta avsnitt.

Regeln i 2 kap. 13 § berörs i förarbetena, vilka i någon utsträckning blandar samman upplysningar om privatbostadsfastighet och privatbostad. Om begreppet privatbostadsfastighet sägs egentligen bara att fastighetstaxeringen är vägledande för avgränsningen, men inte bindande, eftersom aktiebolags fastigheter alltid är näringsfastigheter oavsett hur

53 Se prop. 1989/90: s. 645.

54 Att kapitalvinstbeskattning ändå aktualiseras följer av HFD 2014 ref. 78.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:26

de klassificerats vid fastighetstaxeringen.[55] Referenserna till begreppet privatbostadsfastighet talar entydigt för att det av objektiva omständigheter förutsätts framgå att det rör sig om en privatbostadsfastighet.

5.8 Beräkning av fullföljdskravet för allmännyttiga stiftelser m.fl.

Enligt 7 kap. 7 § ska vid bedömning av om fullföljdskravet för stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund är uppfyllt hänsyn tas till intäkt som består av stöd, bidrag eller benefikt fång ”bara om det framgår av omständigheterna att avsikten är att de ska användas direkt för verksamheten.”

I förarbetena anges vems avsikt som är relevant. Avsiktens betydelse preciseras också på ett intressant sätt.

> ”Ett belopp ska tas upp som intäkt endast om det framgår att det är givarens avsikt att beloppet ska kunna användas direkt för den allmännyttiga verksamheten. Detta kan framgå av omständigheterna även om avsikten inte direkt kan fastställas. Exempelvis får antas att gåvor på mindre belopp, särskilt till insamlingsverksamhet, ska kunna användas direkt. För stiftelser torde tillskott många gånger vara avsedda att läggas till kapitalet. I dessa och liknande fall av fondering ska avkastning på erhållna tillskott tas med enligt första stycket.”[56]

Uttalandet klargör att avsikten ska kunna bestämmas på det sätt som normalt förutsätts gälla på skatteområdet, och som har preciserats flera gånger ovan, nämligen på objektiva grunder. Det stämmer också väl med lagtextens ordalydelse. Härtill kommer att en presumtion etableras för mindre belopp.

Däremot lämnas inget uttryckligt utrymme för att beakta avsikten hos en individ. Att rekvisitet i rättstillämpningen skulle användas som ett i verklig mening subjektivt rekvisit förefaller alltså inte vara förutsatt i lagstiftningsprocessen. Det passar därför bra att just i detta avsnitt framhålla följande.

Avsaknaden av reflektioner i förarbetena om det subjektiva rekvisitets karaktär, här närmast såvitt gäller frågan om dess uppfyllelse ska fastställas på objektiva eller verkligt subjektiva grunder, medför att båda synsätten typiskt sett är förenliga med ordalydelsen. Det är alltså fullt möjligt att i till exempel ett särpräglat fall tillmäta den skattskyldiges eget påstående som sina avsikter relevans, även om detta inte stöds av objektivt iakttagbara

55 Se prop. 1989/90:110 s. 501.

56 Prop. 2013/14:1 s. 517.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:26

omständigheter. Det kan ju vara så att det inte heller motsägs och att den skattskyldiges viljeyttringar helt enkelt ger ett trovärdigt intryck.

5.9 Skattefri utbildningsförmån för den som löper risk att bli arbetslös

Enligt 11 kap. 17 § gäller skattefrihet för förmån av utbildning eller annan åtgärd av betydelse för att den skattskyldige ska kunna fortsätta att förvärvsarbeta, om denne löper risk att inom fem år bli arbetslös. Det är den skattskyldige som har bevisbördan för att det föreligger en sådan personalavvecklings- eller omstruktureringssituation som regeln tar sikte på, t.ex. att arbetsgivaren underrättat en arbetstagarorganisation om eventuella uppsägningar eller att sådana övervägs.[57]

I och med att bestämmelsen utvidgades 2014 lades ett nytt stycke till: ”Första stycket gäller också om avsikten är att den skattskyldige ska få annat arbete hos arbetsgivaren.”

I motiven till utvidgningen sägs endast att det av bestämmelsen också bör ”framgå att den är tillämplig om avsikten är att den skattskyldige ska få annat arbete hos samme arbetsgivare (RÅ 2002 not. 96).”[58]

I RÅ 2002 not. 96 tillämpades bestämmelsen i sin äldre lydelse, dvs. före införandet av andra stycket. Den bedömdes vara tillämplig i ett fall där en undersköterska som ett led i en större omstrukturering i ett landsting omskolat sig till sjuksköterska för att kunna få fortsatt anställning i samma landsting. Innebörden av omstruktureringen var i praktiken att landstinget ville ha fler sjuksköterskor och färre undersköterskor. Landstinget avsåg alltså inte att minska andelen vårdpersonal i egentlig mening, bara att ändra kompetensen hos en del av personalen. I avsaknad av utbildningen till sjuksköterska riskerade dock undersköterskan att bli uppsagd från landstinget.[59]

HFD anförde i RÅ 2002 not. 96: ”Ordalydelsen i 32 § 3 h mom. första stycket KL hindrar inte att bestämmelsen är tillämplig också i de fall där avsikten är att personen i fråga skall erhålla annan tjänst hos samme arbetsgivare.”

Uppenbarligen var utvidgningen 2014 en kodifiering av vad som redan gällde enligt praxis. HFD tillade:

57 Se prop. 2013/14:1 s. 225.

58 A.a. s. 227.

59 Detta betyder att skattefriheten kan inträda flera år före en eventuell uppsägning.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:26

> ”S.L. får anses ha visat att hon i avsaknad av utbildningen till sjuksköterska riskerat att bli uppsagd från Landstinget Halland. Det framstår vidare som klart att utbildningen varit av väsentlig betydelse för hennes fortsatta förvärvsarbete. Utbildningen får därför anses vara av sådant slag som avses i nämnda lagrum. Vid sådant förhållande är S.L. berättigad till avdrag för kostnader för de aktuella resorna.”

Slutsatsen måste bli att den skattskyldiges bevisbörda inte omfattar avsikten till anställning hos samme arbetsgivare. Bestämmelsen syftar endast till att markera att om dess övriga rekvisit är uppfyllda, dvs. det rör sig om reell arbetslöshetsrisk samt att åtgärderna är av ”rätt” slag, så spelar det ingen roll hos vem den skattskyldige söker ny anställning.

Det rör sig alltså inte om ett subjektivt rekvisit i den mening som uttrycket ges här, dvs. förekomsten av den angivna avsikten hos någon saknar betydelse för rättsverkan. Den relevanta ambitionen med åtgärderna är den som anges i första stycket, nämligen att den skattskyldige ska kunna fortsätta förvärvsarbeta.

5.10 Förlust på grund av avsiktlig underprissättning

Enligt 44 kap. 24 § gäller vid avyttring under marknadsvärde att kapitalförlust bara anses uppkomma om det framgår av omständigheterna att säljaren inte haft för avsikt öka köparens förmögenhet. Liksom i fallet med 7 kap. 7 § framhålls alltså redan i lagtextens ordalydelse att det ska fastställas på objektiva grunder om det subjektiva rekvisitet är uppfyllt.[60]

Regeln fick en generell utformning vid skattereformen och placerades då i 24 § 3 mom. SIL. Dessförinnan fanns en motsvarande bestämmelse i punkt 4 av anvisningarna till 36 § KL.[61] Det görs mycket klart i förarbetena att bevisbördan för att det är fråga om en ”dålig affär” och inte ett avsiktligt underpris helt åvilar den skattskyldige.[62]

Den aktuella bestämmelsen kan stå som symbol för den gängse föreställningen om att subjektiva rekvisit i skatterätten ska bedömas på objektiva grunder. Samtidigt understryks att utrymmet för avdrag vid förluster är utomordentligt litet vid försäljningar till närstående. Även om alltså presumtionen för en bedömning på objektivt iakttagbara omständigheter

60 Se 5.8.

61 Den gällde dock bara fiktiva förluster när fastigheter avyttrades till närstående. Den regeln infördes 1987 (prop. 1987/88:62, bet. 1987/8:SkU15, SFS 1987:1203).

62 Prop. 1989/90:110 s. 711.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:26

är stark, illustrerar formuleringen att rättstillämparen har stöd i lagen om hen skulle finna anledning att *in casu* se saken annorlunda.[63]

6 SAMMANFATTANDE KOMMENTAR

I det föregående har jag diskuterat möjliga innebörder av subjektiva rekvisit i IL. Arbetsdefinitionen av subjektivt rekvisit har varit att det är en hänvisning till den skattskyldiges eller annan aktörs vilja, avsikt eller liknande, antingen i det individuella fallet, eller som en på normalbeteende fingerad avsikt.

Utgångspunkt för undersökningen har varit formuleringar i lagtexten som hänvisar till syfte, avsikt respektive ändamål, inklusive vissa böjningar. En inventering visar på flera hundra träffar i IL. Vid närmare undersökning framgår det dock att endast ett mindre antal lagrum där de aktuella uttrycken finns kan tänkas innehålla subjektiva rekvisit.

Av de undersökta lagrummen kan flertalet kategoriseras som element i skatteflyktsregler. Undersökningen bekräftar den förhärskande uppfattningen, nämligen att förekomsten av en viss avsikt etc. hos den skattskyldige vid inkomstbeskattningen normalt ska bedömas på basis av objektivt iakttagbara omständigheter. Men den närmare analysen av ett antal lagrum visar också, att de flesta även innehåller möjligheter till bedömningar som baseras på trovärdiga uppgifter från den skattskyldige själv om syftet med vissa transaktioner etc.

Om sådana uppgifter ska ligga till grund för bedömningen är det dock i normalfallet nödvändigt att de inte motsägs av andra omständigheter. Undersökningen ger nämligen stöd för att de objektivt iakttagbara omständigheterna resulterar i en presumtion. Om den skattskyldiges individuella avsikt varit en annan än den som övriga omständigheter baserade på normalbeteende antyder, så talar således starka skäl för att man bortser från den skattskyldiges påståenden om att syftet varit ett annat.

Lagstiftningstekniken representerar en maktförskjutning *de facto* till rättstillämparen med dispensliknande drag. Detta ska dock inte överdramatiseras utan är något som alltid ökar med tilltagande vaghet, och tekniken måste nog betraktas som i viss utsträckning nödvändig i den så vidlyftiga skattelagstiftningen. Däremot kan lagstiftaren välja att i lagstiftningen identifiera objektiva kriterier, utan att gå ”omvägen” över subjektiva rekvi-

63 Den omvända presumtionen, dvs. att lön och inte benefik överföring föreligger, är också svår att bryta.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:26

sit vilkas uppfyllande ändå avses bli fastställd på just objektiva grunder. En sådan teknik har den principiella fördelen att den är transparent, likformig och förutsebar. Nackdelen i förhållande till reglering med subjektiva rekvisit är att rättstillämparen i det sistnämnda fallet har möjligheten att i särpräglade fall göra bedömningar som avviker från vad som eljest kunde förväntas.

Ur legalitetssynpunkt är det angeläget att införande och tolkning av vaga hänvisningar till syfte, avsikt och ändamål övervägs noga. Terminologin är så obestämd att förutsebarheten drabbas om man inte strävar efter att ge dem en principiellt hållbart innebörd. För detta talar som nämnts även likformighetsskäl.

Den omständigheten att vissa subjektiva rekvisit även är tillämpliga på juridiska personer förändrar inte slutsatserna. Juridiska personer är visserligen intellektuella konstruktioner och kan därför inte tillskrivas någon avsikt, men avsikter kan naturligtvis hysas av de fysiska personer som fattar beslut om att rättshandla för den juridiska personen.

Det ska dock avslutningsvis understrykas att det i undersökningen saknas underlag som bekräftar att det går till på det sättet när juridiska personer bedöms i rättstillämpningen. Om denna fråga vet vi alltså alltjämt intet.

Robert Påhlsson är professor i skatterätt vid Handelshögskolan vid Göteborgs universitet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:26

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:26