



Särtryck ur

Blandade fång

En vänbok till Magnus Carlsson

Fader Gunnar-doktrinen

– till frågan om rätt skattesubjekt

*Anders Hultqvist**

1. Inledning

I ett antal stora mål på senare tid har frågan om *rätt skattesubjekt* åter aktualiserats, senast avseende s.k. *carried interest* i kammarrättens dom avseende *Nordic Capital* (se vidare nedan). Den principiella frågan är emellertid inte ny, utan har varit föremål för diskussion ett antal gånger under 1900-talet. Mest känt är nog *Fader Gunnar-målet* från 1962, både på grund av Fader Gunnar själv, en rikskändis under 1950- och 60-talet, men också för att det på grund av sin principiella enkelhet blev ett bra skolboksexempel och har funnits med i skattelitteraturen sedan dess. Det gick nära nog att formulera en kortfattad handfast ”princip” mot bakgrund av de enkla omständigheterna i målet, som kunnat fungera som en tumregel för flera generationer av utexaminerade skattejurister.

När man sedan i praxis ställs inför mer komplexa problem i svårare situationer fungerar jämförelsen med principresonemanget från *Fader Gunnar* bra, som ett första anslag, för att visa på de grova linjerna för argumentationsstrukturen, men ofta blir det sedan ett öppet fält för allt från vida analogier till mer begränsade uppenbara fall, för att kunna kvalificera någon annan än den formelle mottagaren av ett visst penningbelopp eller viss förmån som *rätt skattesubjekt*.

* Anders Hultqvist är jur. dr och adj. professor i finansrätt vid Stockholms universitet.

I litteraturen förekommer uttryck som "Fader Gunnar-principen", "Fader Gunnar-doktrinen" eller liknande, och samtidigt är det en viktig teoretisk skillnad mellan en "princip", i meningen *rättsprincip*, och en *doktrin*. Det fanns också före Fader Gunnar-målet mer djupgående studier i ämnet i den rättsvetenskapliga doktrinen som troligen bidrog till att målet kunde avgöras med en sådan klargörande enkelhet, men mycket av materialet har fallit i glömska eller i vart fall inte upprepats eller förts vidare, varför det kan finnas anledning att åter knyta an till detta och även här få sig till livs hur väsentlig civilrätten är för beskattningen. Jag hade med en del av detta material i en artikel i *Rättsfall att minnas* (Juristförlaget 1997) avseende min kommentar till det s.k. *Traktor-målet (RÅ 1989 ref. 59)*, men har på senare tid haft anledning att dyka lite djupare ned i materialet, varför jag nu ska passa på att återge en del av detta, som jag tänker mig att Magnus skulle ha berättat det när jag tänker tillbaka på de roliga och intressanta föreläsningar han höll på universitetet när jag läste grundkursen i skatterätt.

Jag tror nämligen att då hade vi fått en levande inledning om Fader Gunnar själv innan vi gått på djupet i vad den rättsliga problematiken bestod, för att sedan fortsätta med att lyfta på alla stannarna i problemets olika aspekter, och så slutligen en praktikabel slutsats att ha med sig även i svårare fall. Jag börjar därför framställningen med Fader Gunnars projekt, hans tilltänkta lösning med finansieringen av bostället för pensionerade präster för att sedan sätta det i sitt rättsliga sammanhang och undersöka om det finns någon bakomliggande princip eller möjligen går att formulera en rättsligt hållbar doktrin som också kan användas i mer komplicerade situationer.

2. Fader Gunnar och Stiftelsen Gratia Dei

Fader Gunnar-målet blev kanske inte i första hand från början känt för dess inkomstskatterättsliga betydelse, utan därför att huvudpersonen, "Fader Gunnar", som sagt, var något av en rikskändis vid denna tid. I Föreningen Gamla Kristianstads Årsskrift 2007 berättar Georg Franzén om "Bondpojken som blev rikskändis".

Gunnar Rosendal, som kom från enkla förhållanden, lyckades med sin fars hopsparade medel läsa teologi vid Lunds universitet, och blev 1922 prästvigd i Lunds domkyrka. Han läste även in en teologie licentiatexamen (1924) och blev 1930 teologie doktor. 1934 blev han kyrkoherde i Osby församling och det var här han kom att ha sin bas från vilken han sedan växte till rikskändis. Han reformerade församlingens gudstjänstliv med många nymodigheter, radikala för sin tid, som väckte stor uppmärksamhet. Han höll kyrkodagar med tillresande från hela Sverige, han inredde ena flygeln i prästgården för gäster och byggde ett stort internationellt kontaktnät. Han bar normalt ”rund-kragen” och kom (troligen på grund av den i Sverige regerande ”katolska skräcken”) att bli känd som prästen med de ”katolska” ceremonierna och kallade sig vanligen ”Fader Gunnar”. Det var också under det namnet han blev känd i Sverige.

År 1950 grundade Rosendal tillsammans med några trosfränder Stiftelsen Gratia Dei, vars målsättning var att uppföra ett kapell med daglig mässa och i anslutning därtill bostäder för pensionerade präster. Den 1 oktober 1962 skulle Fader Gunnar gå i pension och då skulle helst ”Den himmelska glädjens kapell” stå klart. Det invigdes i december samma år av biskopen i Lund.

Det skulle betalas också. Franzén skriver: ”Fader Gunnar hade tänkt sig, att hela projektet skulle finansieras utifrån, och därför måste han lägga ner otrolig energi på att dra in pengar. Han var en eftersökt talare med fullbokad almanacka och gjorde långa föredragsresor – han talade på dansbanor, han invigde taxistationer och bensinmackar, allt mot höga gager för Gratia Dei.”

Och därmed anar man anledningen till rättsfallet som avgjordes av Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) samma år som Fader Gunnar pensionerades. Dessförinnan ska jag bara nämna att Fader Gunnar trots allt kom att tillbringa ett kvarts sekel som pensionerad präst på stiftelsens fastighet, med dagliga mässor, men ansåg det vara ett misslyckande att inte fler präster hade sökt sig dit som hyresgäster när de pensionerades. Stiftelsen blev också slutligen skuldfri.

3. Fader Gunnar-målet (RÅ 1962 ref. 46)

Enligt referatet hade Rosendal i sin självdeklaration 1958 uppgivit inkomsten av tjänst – förutom avlöning som kyrkoherde – med 3 229 kr (föreläsningar m.m.). Taxeringsnämnden hade fastställt taxeringen i enlighet med deklarationen, men taxeringsintendenten yrkade hos prövningsnämnden (dvs. föregångaren till länsskatterätten, sedermera länsrätten, numera förvaltningsrätten) att taxeringen måtte höjas med 17 868 kr, varav 16 115 kr utgjorde ersättningar för föreläsningar, 1 200 kr arvoden för konfirmationsföreläsningar och 553 kr honorar för en bok.

Till stöd för sin talan anförde taxeringsintendenten (TI) följande:

Såsom ersättning för hållande av föredrag och föreläsningar hade Rosendal begärt antingen visst honorar för egen del jämte en penninggåva till stiftelsen Gratia Dei eller enbart en gåva till nämnda stiftelse. De belopp som sålunda tillfallit stiftelsen hade Rosendal icke ansett utgöra för honom skattepliktig intäkt och han hade i följd därav icke redovisat dessa i sin deklaration. Beloppen finge emellertid anses utgöra ersättning för av Rosendal utförda tjänster och på grund därav skattepliktig intäkt för honom. Det förhållandet att han förfogat över beloppen på så sätt att dessa tillförts stiftelsen Gratia Dei torde icke utgöra skäl för att beloppen icke skulle inkomstbeskattas hos honom.

På motsvarande sätt ansåg TI att bokhonoraret skulle påföras Rosendal, även de 1 200 kr som avsåg ersättning för konfirmationsundervisning (dock ej den här inte nämnda del som avsåg inackordering för konfirmanderna, vilka TI ansåg motsvara ”havda kostnader” och således avdragsgilla, varför vi får anta att de var föremål för en ”tyst kvittning”).

Det upplystes också att Rosendal till ev. uppdragsgivare utsänt en cirkulärskrivelse innehållande uppgift om hans föreläsningämnen och därjämte bl.a. följande text:

”Gunnar Rosendal – – ber att få erbjuda sina tjänster som föredragshållare med ämnen på omstående sida eller andra enligt överenskommelse, för vilka honorar icke önskas men gärna en gåva av tvåhundra kronor till Stiftelsen Gratia Dei, som är ett kyrkligt pensionärshem, varför summan helt går till ett ideellt ändamål – – –”

Rosendal bestred TI:s förslag till taxering. Han såg sig inte som givare av gåvorna och stiftelsen betraktade inte heller honom som givare, utan hade framfört sitt varma tack till de verkliga givarna. Han för sedan ett allmänt och i stort sett förstäeligt försvarstal och jämför sig med dem som ”ginge omkring med håv för att upptaga kollekt” (blott förmedlare av gåvan). På samma sätt argumenterade Rosendal om ersättningen för konfirmationsundervisningen, att det varit en överenskommelse med konfirmandernas föräldrar att skänka ersättningen till stiftelsen.

Medan prövningsnämnden taxerade enligt TI:s förslag ändrade kammarrätten taxeringen så att ersättningarna fick anses utgöra gåvor direkt till stiftelsen från vederbörande anordnare av föreläsningarna respektive konfirmandernas föräldrar. Bokhonoraret om 553 kr ansågs dock inte utgöra en gåva från förlaget till stiftelsen utan som arbetsinkomst för Rosendal. Kammarrätten sänkte sålunda Rosendals taxering i övrigt.

Inför prövningen hos Kungl. Maj:t (Högsta förvaltningsdomstolen) argumenterade TI utifrån liknelsen att det som allmän regel gällde, att om en löntagare i stället för att lyfta lönen meddelade sin arbetsgivare att lönen skulle utbetalas till en viss person, detta ej medförde att löntagaren undgick att beskattas för lönen. Han påvisade också att avtalen var upprättade i förväg och anförde att inte alla uppdragsgivare varit nöjda med denna anordning. Det stod enligt TI klart att varken föreläsninganordnarna eller föräldrarna varit intresserade av att ge stiftelsen medel, utan i första hand att få ”tillgång till Rosendals välkända förmåga som föreläsare och konfirmandlärare”.

HFD meddelade dom den 18 september 1962, fattade sig kort och fann först att överenskommelser hade träffats på förhand mellan Rosendal och vederbörande om ersättning för hans ifrågasvarande föredrag, föreläsningar, författarskap och konfirmationsundervisning. Sedan anför HFD följande:

”Den omständigheten, att – på Rosendals initiativ – ersättningen enligt överenskommelserna skulle, vare sig den erlades till Rosendal eller till stiftelsen, i sista hand helt eller delvis komma stiftelsen till godo, har ej betagit ersättningen egenskapen att i sin helhet utgöra för Rosendal skattepliktig intäkt.”

Rosendal taxerades sålunda för ersättningarna i enlighet med prövningsnämndens beslut. Detta var naturligtvis ett stort bakslag för Rosendal, som gick i pension den 1 oktober samma år. Som nämnts ovan kom han dock att flytta in i stiftelsens fastigheter och redde slutligen också upp dess ekonomi.

4. Doktrinen civilrättsliga och skatterättsliga grund

Av referatet ser vi att taxeringsintendenten (TI) argumenterade utifrån liknelsen med att en löntagare anvisar annan mottagare till arbetsgivaren av utbetalningen av lön, varvid det å ena sidan är (och redan då var) klart att löntagaren ändå är skattskyldig för lönen, medan Rosendal argumenterar från perspektivet att framförallt föreläsninganordnarna skänkt pengar direkt till stiftelsen (och att utfästelse om gåva – om den inte gjorts skriftligt – inte är bindande) och i förhållande till föräldrarna för konfirmanderna bara agerat som förmedlare (”kollektlåven”).

I bevisdelen hade TI ansträngt sig att få fram bevis för dels att ”gåvan” var ett villkor för föreläsningarna respektive undervisningen, dels att givarna egentligen inte hade någon ”gåvoavsikt” utan snarare såg det som en del av ersättningen för Rosendals tjänster. En aspekt som däremot inte diskuteras är möjligheten av att Rosendal uppträdde å stiftelsens vägnar, vilket hade varit möjligt och som vi ska se spelar stor roll i senare praxis, men det var kanske klarlagt eller inte ens tänkt, och skulle måhända fått andra skattemässiga effekter (för stiftelsen) som vi vet för lite om.

I referatet nämns några tidigare rättsfall och några hänvisningar till doktrinen görs. Ett av rättsfallen, *RA 1935 Fi. 703*, har vissa likheter med Fader Gunnar-målet och det avsåg en annan mycket känd person, Hugo Hammar, vd för Götaverken och med

många olika uppdrag i näringslivet. Hammar hade avstått 50 procent av sitt tantiem i bolaget i 5 år fr.o.m. verksamhetsåret 1929/30, till förmån för inrättandet av ett sjöfartsinstitut vid Sjöfartsmuseet i Göteborg, mot att bolaget förband sig att utbetala denna andel av Hammars tantiem till styrelsen för Sjöfartsmuseet att förvaltas som en särskild fond (dock så att de årligen utfallande tantiembeloppen skulle uppsamlas under berörda 5 år och av bolaget förvaltas och förräntas för att först efter 5-årsperiodens förlopp ställas till nämnda styrelses förfogande). Götaverkens styrelse hade enligt referatet i oktober 1930 beslutat i enlighet med Hammars förslag att ”utanordna 50 procent av klgdn under 5 år tillkommande tantiem till ett sjöfartsinstitut i Göteborg samt att föra tantiembeloppen bland bolagets utgifter år från år, hålla dem avskilda från bolagets medel och göra dem räntebärande samt först efter 5-årsperiodens förlopp överlämna dem för det avsedda ändamålet”.

I taxeringsnämnden taxerades Hammar 1932 för det under 1930/31 belöpande (avstådda) halva tantiemet om 108.014 kr. Varken prövningsnämnden eller kammarrätten ändrade på detta, men i Högsta förvaltningsdomstolen vann Hammar framgång. HFD anförde att det med hänsyn till innehållet i överenskommelsen mellan bolaget och Hammar kunde beloppet om 108.014 inte utgöra inkomst för honom. (Landskamreren hade yrkat att i så fall skulle bolaget inte få avdrag för beloppet, vilket HFD fann ”ej kunna i förevarande mål vinna avseende”; se dock RÅ 1939 not. 1 nedan)

Ett annat åberopat mål var *RÅ 1948 Fi. 442* som avsåg kyrkoherden Arne Hassler, som vid 1944 års taxering hade blivit taxerad för gåvor som överlämnats till honom vid vigslar (420 kr för vigslar inom den egna församlingen, 275 kr för vigslar utom den egna församlingen). Med ändring av prövningsnämndens taxering fann kammarrätten att bara de sistnämnda skulle vara skattepliktiga, eftersom Hassler enligt reglementet för prästerskapets avlöning icke ägde mottaga särskild ersättning på grund av tjänsten åliggande förrättningar – vilket det enligt utredningen ej heller fanns anledning att anta att han skulle ha betingat sig. För förrättningar utom den egna församlingen kunde han dock mottaga ersättning och de 275 kronorna kunde dock mycket väl vara sådan ersättning, varför han taxerades för dem.

HFD konstaterade först att samtliga belopp (420 + 275 kr) hade ”mottagits för att av honom i hans tjänst såsom prästman utdelas som gåvor till välgörande ändamål samt att det följaktligen icke stått klgdn fritt att själv tillgodogöra sig medlen eller endast efter eget gottfinnande annorledes förfoga över dem”. Vid sådant förhållande utgjorde medlen, enligt HFD, ej inkomst för Hassler och taxeringen sänktes i enlighet därmed.

I *RA* 1956 *Fi*. 1400 hade ett avstående, likt 1935 års fall ovan, gjorts på förhand. Klaganden hade vid taxeringen 1953 av taxeringsnämnden blivit påförd ett belopp om 13.089 kr, vilket ansågs utgöra skattepliktigt författararvode från Sveriges Bilskolors Riksförbund. Hälften av beloppet (6.545 kr) hade han emellertid avstått från enligt en skriftlig förbindelse, vilket sålunda inte utbetalts till honom utan innehållits av förbundet. Kammarrätten ändrade dock inte på taxeringen, men HFD fann att det innehållna beloppet inte utgjorde inkomst för honom på grund av den utfärdade förbindelsen.

Med dessa rättsfall som bakgrund, som delvis behandlades i Åke Hellners och Göran Englunds doktorsavhandlingar (se Hellner, Åke, En undersökning om avdragsrätten för periodiskt understöd och underskott enligt 46 § KL, Lund 1959 resp. Englund, Göran, Om inkomstskattefaktorn vid beskattning av benefika förvärv, Lund 1960), kom principfrågorna om skatteplikt och rätt skattesubjekt också diskuteras av Leif Mutén i *Balans* 1959:4 s 48 ff., Carsten Welinder, *Svensk skattetidning* (SvSkT) 1960 och Åke Hellner *SvSkT* 1961. Det argumenterades både med hjälp av grundläggande *inkomstskatterätt* och *reciprocitetsargument* (om löntagare kunde avstå från utbetald lön, så skulle arbetsgivaren inte erhålla avdrag för lönekostnad samt inte heller få avdrag för gåva till det avsedda ändamålet; Götaverken vägrades t.ex. avdrag för det belopp som sedermera bortskänktes till Sjöfartsmuseet p.g.a. Hammars avstådda del av tantiemet, se *RA* 1939 *not* 1), samt från principiell *civilrättslig grund* (om avståndet, likt arvsavståenden, då inte måste vara villkorslöst för att den som avstod ändå inte skulle ha anses *disponerat över* inkomsten eller arvet).

Under reciprocitetsargumentationen fördes även frågan om källan tjänst kunde överlätas, så att det mottagna beloppet blir inkomst av tjänst även hos ny förvärvare, som när rätten till utdel-

ning överlätes. Englund anförde som exempel att dödsboet till den avlidne beskattades för utfallande belopp i tjänst, men fann i övrigt inga exempel på när så hade skett. Tvärtom visade 1939 års fall att bolaget i stället inte fick avdrag för beloppen såsom löne-kostnad (Englund 1960 s. 231). Hellner fann också att en förvärvskälla av tjänst inte kunde överlätas till annan (Hellner 1959 s. 154).

På den civilrättsliga linjen drog Hellner och Englund liknande slutsatser. Englund hade noterat att arbetsgivarens godkännande och medverkan (med skatterättsliga konsekvenser, ej avdrag) varit en förutsättning för Hammars och Götaverkens bortskänkande av beloppet. Hellner tog som utgångspunkt i 1948 års fall att uppdraget redan från början varit honorarfritt, såsom när en person får *medverka under förutsättning* att hon antingen skänker eller avstår från sitt honorar.

När Welinder kommenterade Englunds avhandling kom han också in på frågan om avstående av lön (SvSkT 1960 s. 463 ff.). Han ansåg att Englund varit för försiktig och att Hellners ståndpunkt var för snäv och interpolerade mellan två ytterligheter på närmast inkomstskatterättslig grund. Å ena sidan ansåg han det vara uppenbart att en person som utför ett arbete utan ersättning ej skall beskattas för beräknad lön. Å andra sidan ansåg han det inte vara klart att en anställd som har möjlighet att lyfta lönen, men efterskänker denna, ska undantas från beskattning. Kontantprincipen i 41 § KL (jfr motsv. 10 kap. 8 § IL) gällde i det närmaste frågan om beskattningstidpunkten, inte om en inkomst är skattepliktig eller ej. Han resonerade sedan (enligt egen uppfattning "rättspolitiskt") och jämförde olika fall som han ansåg borde vara skattefria (t.ex. avstående av förfallen lön till arbetsgivaren som väntjänst) eller skattepliktiga (t.ex. avstående av royalty, för en kommande bok, till välgörande ändamål). Welinder uppmärksammade också Fader Gunnar-målet, som då avgjorts i kammarrätten, och ansåg att gåvorna för konfirmandundervisningen borde varit skattefria för honom, men inte bokhonoraret eller föreläsningsgåvorna (se SvSkT 1960 s. 466 not 11).

Hellner återkom med en fördjupad analys i SvSkT 1961 (s. 14 ff.) och tog ett vidare civilrättsligt grepp i ämnet för att nå koherens mellan skatterätt och civilrätt, och först när de inte harmonierar fullt ut diskutera anledningen till divergensen. Med ett

antal då aktuella fall som exempel diskuterade han bl.a. frågan om arbete utan krav på ersättning (liksom Welinders uppfattning icke skattepliktigt), fall när arbetet utförs mot villkor om viss mottagare av ett gåvobelopp motsvarande lönen (skattepliktigt enligt Hellner) till de fall då arbete utförs utan ersättning, men med önskan om viss gåva till visst ändamål.

Av reciprocitetsskäl fann han därför i 1935 års fall Götaverken, som ej erhållit avdrag för gåvan (eller lönekostnad), vara den verkliga givaren av beloppet till Sjöfartsinstitutet. I civilrättsligt avseende hade man då också fått ställa frågan om beloppet (beloppen) hade ställning av lön eller ej vid ev. konkurs. Med utgången i målet skulle beloppet då inte ingått i direktörens konkursbo, utan i bolagets.

För de fall där kopplingen blir kritisk blir den avgörande frågan för Hellner, med jämförelse med arvsavståenden, om någon *helt avstår* eller *villkorar* avståendet, dvs. i sistnämnda fall i själva verket *disponerar* över förvärvet (jfr Eberstein, Gösta, Den svenska arvslots- och gåvobeskattningen, Stockholm 1956, s. 116 f. och Englund, Göran & Silfverberg, Christer, Beskattnings av arv och gåva, uppl. 12:2 2004 s. 65, som framhåller att för att villkora måste den "avstående" först ha tillträtt sin rätt). Beträffande arvode, som dels utgör avdragsgill omkostnad för utbetalaren, dels är tillförsäkrad mottagaren i juridiskt bindande form, fann Hellner den ursprungligen berättigade skattskyldig för beloppet, även om det utbetalades direkt till tredje person.

Slutligen de fall där arbete utförs gratis, men där en *önskan om en riktad gåva* uttrycks, föreligger ingen (civilrättslig) förpliktelse, utan arbets-/uppdragsgivaren har full frihet att avgöra om han/hon vill skänka ett visst belopp, varför beloppet inte är avdragsgillt för arbets-/uppdragsgivaren såsom omkostnad för lön, enligt Hellner, och rimligen inte heller skattepliktigt för den som utför arbetet/uppdraget (jfr samma uppfattning i Mutén Balans 1959:4 s. 50). Utan att uttryckligen nämna Fader Gunnar-målet, som då låg i avvaktan på HFD:s avgörande, anför Hellner att "om sålunda en föreläsare gratis ställer sin arbetskraft till förfogande men samtidigt låter förstå, att arrangörerna skulle om de önskade i stället kunna skänka en gåva till någon viss välgörenhetsinrättning, så torde detta ej medföra risk för beskattning för föreläsaren" (s. 22 f.).

En kritisk fråga uppkom med anledning av att en dam, som ställde upp i TV:s tiotusenkronorsfråga, inte blev beskattad för vinsten, enligt beslut av Riksskattenämnden (RN), eftersom hon avstått från arvodet till förmån för ett antikmuseum (se Mutén, Balans 1959:4 s. 50). Medan Mutén med utgångspunkt i avgörandet fann att det sålunda syntes räcka med att avstå från arvode *innan det intjänats* och att det inte gick till ett ändamål som indirekt kom vederbörande till godo, ställde sig Hellner kritisk, eftersom hon genom att destinera det ändå *disponerade* över vart vinsten skulle utbetalas (samt att det sannolikt var avdragsgillt för arrangören). Möjligen, likt resonemanget ovan och 1935 års fall, kunde Hellner tänka sig att vinnaren inte beskattades om detta gjorts klart mellan parterna (alltså inte endast ett ensidigt avstående, utan i ett avtal mellan parterna), varvid konsekvensen dock blivit att arrangören inte fått avdrag för omkostnad (utan – sannolikt icke avdragsgill – gåva till museet för det fall att hon vann). Hellner driver frågan konsekvent också i förhållande till konkursrätten, dvs. om damens ev. konkurs kunde ha föranlett konkursboet att återvinna vinsten, vilket den skulle ha gjorts om bara hon (haft rätt till men) avstått vinsten till förmån för museet. (Hellner SvSkT 1961 s. 23 f.).

Ser man avgörandet i *Fader Gunnar-målet* mot denna bakgrund, vilket enligt referatet också beaktats, blir det desto mer betydelsefullt som prejudikat, eftersom här fanns en teoretiskt djupgående diskussion, där frågan var vilken distinktion som var den avgörande. HFD:s kortfattade motivering blir då ändå innehållsrik, genom att HFD konstaterade att

1. *överenskommelser* mellan Rosendal och vederbörande *träffats om ersättning* för hans ifrågavarande föredrag, föreläsningar, författarskap och konfirmationsundervisning,
2. *den omständigheten*, att – på Rosendals initiativ – ersättningen enligt överenskommelsen skulle, vare sig den erlades till Rosendal eller till stiftelsen, i sista hand helt eller delvis *komma stiftelsen till godo*, har ej betagit ersättningen att i sin helhet utgöra för Rosendal skattepliktig intäkt.

Till skillnad från Hellners förutsättning (ovan), att det bara var en ”önskan” om bidrag (varvid han fann att det kunde vara skatte-

fritt) konstaterade HFD således att det var en *överenskommelse om ersättning*, som slutligen skulle komma stiftelsen till godo. Rosendal skulle sålunda, enligt HFD, ha 1. betingat sig ersättning, 2. förfogat över den (destinerat den till stiftelsen Gratia Dei). En sådan distinktion ligger också väl i linje med den tidigare bedömningen av arvsskatteskyldighet vid arvsavstående (villkorat, då arvtagaren anses disponera över arvet, leder till skattskyldighet, men ej vid ovillkorat avstående).

Vad viktigare är att vi här – av hela den diskussion som föregått och uppkom med anledning av fallet – ser att frågan om vem som intjänat, har rätt till och kan disponera över en inkomst, måste lösas genom att göra *en civilrättslig analys*, och först därefter när denna har gjorts, kan vi avgöra om det föreligger några särskilda skatterättsliga skäl (enligt skattelagstiftningen eller dess konsekvenser) att göra en annorlunda skattemässig bedömning. (Jfr Åke Hellners metod i studien ovan.)

5. Senare tids rättspraxis

Frågan om att destinera en inkomst från en person (egentlig inkomsttagare) till en annan (faktiskt mottagare) har varit direkt uttalad i *Billeasing-målet* (RÅ 1996 ref. 16) och i *BLAB-målet* (RÅ 2008 ref. 66), men förmåner till andra som ett utflöde av inkomstkällan tjänst hade dock en mycket mer omfattande bakgrund än så, när det gällde t.ex. medhavda partners på tjänsteresor eller belöningsresor, t.o.m. sådana som anordnats av arbetsgivarens leverantörer (se t.ex. RÅ 1965 Fi. 305, RÅ 1968 Fi. 1577, RÅ 1968 Fi. 2199, RÅ 1974 A 674, RÅ 1968 ref. 30 II, RÅ 1984 1:40 I och RÅ 1988 ref. 30 II). Detta blev sedan ställt på sin spets efter RÅ 1985 1:78, där en kvinna fick köpa en fastighet av hennes makes arbetsgivare, till ett pris som hävdats vara under marknadsvärdet, varvid dess kritiker uttalade farhågor om att HFD ändrat praxis och att en ny lagstiftning behövdes. I en lagrådsremiss, några år senare (i samband med att naturaförmånsbeskattningen reformerades), hade därför orden ”direkt eller indirekt” förts in i lagtexten, för att markera att även förmåner som utgick till anhöriga (”indirekt”) skulle vara skattepliktiga, vilket Lagrådet dock avstyrkte som obehövligt och påpekade att 1985 års mål endast

avsett en principiell bevisvärderingsfråga och att det allmänna inte uppfyllt beviskravet avseende fastighetsvärdet (se prop. 1987/88:52 s. 60 f. och s. 114 f.).

Helt klart var nog ändå inte detta, vilket *Traktormålet* (RÅ 1989 ref. 57) visar, eftersom 1985 års regeringsråd bildade minoritet i detta plenimål, där majoriteten ändå slog fast att den anställde ska förmånsbeskattas när hans maka fått köpa en traktor under marknadspris av hennes makes arbetsgivare. Minoriteten frågade sig hur långt ett sådant ansvar, utan lagstöd, ska sträcka sig, medan majoriteten slog fast att ”det regelmässigt anses utgöra en förmån som utgått för tjänsten när en arbetsgivare till den anställdes make överlåter egendom till ett pris som är lägre än egendomens marknadsvärde”, men att undantag kan göras för det fall att underpriset kan vara affärsmässigt betingat på annan grund, t.ex. en självständig affärsförbindelse mellan arbetsgivaren och maken. Jag har heller inga större svårigheter med utgången, under förutsättning att det är på grund av makens tjänst hon får köpa traktorn under marknadsvärdet, att den anställde uttryckligen eller underförstått samtyckt till detta, och att uttrycket ”regelmässigt” således avser en ”presumtion” (för en sakomständighet) för att så är fallet (se min diskussion om fallet i Rättsfall att minnas, Juristförlaget 1997 s. 329 ff. och vidare nedan).

Denna fråga (rättsregel eller sakomständighet) blev ställd på sin spets i *Billeasing-målet* (RÅ 1996 ref. 16), där det var den anställdes sambo som fått köpa en bil av leasingbolaget under marknadsvärdet då leasingperioden löpte ut. Det är således flera led här: Arbetsgivarbolaget som hyrt (leasat) en bil, den anställde som haft bilen under leasingperioden, leasingbolaget som säljer en bil under marknadsvärdet och sambon till den anställde som köper bilen under marknadsvärdet av leasingbolaget. Den omständigheten att bilen såldes under marknadsvärdet var fastställd och orsaken till detta var att bolaget tecknat leasingavtal med leasingbolaget. HFD fann då att det var arbetsgivarbolaget, såsom leasetagare, som haft (den avtalsmässiga) möjligheten att köpa bilen under marknadspris vid leasingperiodens slut. Den anställde hade fått möjligheten och satte i sitt ställe sin sambo, varvid HFD konstaterade att han därigenom tillgodogjort sig förmånen (”genom att låta sin sambo åtnjuta förmånen vid köp av

bilen direkt från bilföretaget”). Både Fader Gunnar-målet och Traktormålet nämndes i argumentationen.

I *BIAB-målet* (RÅ 2008 ref. 66) var frågan om förmedlingsprovisioner, som utbetalts till ett av flera fåmansföretagare gemensamt ägt bolag, i stället skulle beskattas hos dem personligen. Bilhandlare, som bedrev bilåterförsäljningsverksamhet i egna fåmansaktiebolag, hade också bildat några gemensamma samverkansbolag (BIAB Inköp, BIAB Försäljning, BIAB Fritid) som sammanfattande benämns BIAB-bolagen. Gemensamt för dem var att de ägdes av fåmansföretagarna personligen, men inte omfattades av fåmansföretagslagstiftningen. Verksamheten bestod bl.a. i att, i samband med bilförsäljningen i sitt eget fåmansbolag, förmedla avbetalnings- och leasingkontrakt. För detta utgick provision från ett par finansbolag, som hade avtal med BIAB-bolagen om denna förmedling och provisionernas storlek. Delägarna fick vid försäljning av BIAB-bolagen (som skalbolag) sedan enligt aktieägaravtal så stor del av vinsten som motsvarade deras till bolaget allokerade intäkt (enligt särskild beräkningsmodell). En sådan vinst omfattades inte av 3:12-lagstiftningen utan skulle således bara beskattas som inkomst av kapital.

Frågan som uppkom var om provisionerna verkligen härrörde från verksamhet i BIAB-bolagen eller om det egentligen var verksamheten i bilförsäljarbolagen som givit rätt till provisionen. HFD fann att utredningen i målen visade att förmedlingstjänsterna utförts inom ramen för den verksamhet som bedrivits i den aktuella fåmansföretagarens (G.B:s) egna bilhandelsföretag. Provisionsinkomsterna från de båda finansbolagen skulle enligt HFD därför *rätteligen ha tillkommit de av honom ägda bolagen*. Så hade emellertid inte skett, utan provisionsinkomsterna hade i stället genom olika avtal överförts till BIAB-bolagen. HFD drog därför följande slutsats: ”Genom detta förfarande och med stöd av aktieägaravtal har provisionsinkomsterna slutligen tillgodoförts G.B. Innebörden av avtalen är således att provisionsinkomsterna förts över till G.B. från de av honom ägda bolagen.”

Eftersom provisionerna enligt HFD rätteligen tillhörde G.B:s bolag var det också de som disponerade över medlen när de utbetalades till BIAB-bolagen. Beskattningstidpunkten för G.B. inföll emellertid inte förrän han personligen kunde disponera över

medlen, vilket var när aktierna i BIAB-bolagen sålts och ersättning för denna försäljning betalats ut till honom.

En intressant fråga, som inte artikuleras öppet av HFD, är möjligheten att G.B. uppträdde som *fullmäktig* för BIAB-bolagen och att han, tillsammans med sina övriga delägare av BIAB-bolagen, faktiskt förmedlade krediter i dessa bolags verksamhet *jämte* bilförsäljningsverksamheten i sina egna fåmansbolag. Länsrätten (LR) hade emellertid noterat att det i aktieägaravtalen för BIAB-gruppen stod att gruppens affärsidé var att *som ombud för bilhandelsföretag* respektive fritidshandlare teckna avtal med finansbolag, banker och andra finansiärer (Finansbolagen) avseende de villkor på vilka finansbolagen skall förvärva *avbetalningskontrakt från bilhandelsföretagen* och fritidshandlarna. Vidare noterade LR att det i bolagsordningen (för BIAB Inköp) angavs att verksamheten skall vara att bedriva *konsultverksamhet* inom bilhandeln och fritidshandeln och därvid bl.a. *ge rådgivning* i frågor avseende finansiering och inköpsverksamhet samt idka därmed förenlig verksamhet. Både LR, SKV och HFD utgick således sedan från att det var bilhandelsföretagen (bl.a. G.B:s bilhandelsföretag) som förmedlade krediterna *i sin verksamhet*, varför de således endast *styrde provisionen* till BIAB-bolagen.

Jämförelsen med Fader Gunnar-överenskommelserna är slående, men märkligt nog förekommer inte Fader Gunnar-målet i argumentationen eller i de angivna källorna. Men det är uppenbart att HFD vinnlagt sig om att omsorgsfullt motivera vem som i varje steg *disponerar* över provisionerna, dvs. ett liknande resonemang som i Fader Gunnar-domen.

I flera fall har också frågan uppkommit när en anställd ev. disponerar över en inkomst genom att destinera lön (del av provision) till t.ex. en stiftelse (*RA 2008 ref. 20*) eller ett fristående bolag (*RA 2001 ref. 50, hockeyspelarmålet*).

Det sistnämnda fallet knyter emellertid an till några andra frågor, som primärt är av inkomstskatterättslig (inkl. socialavgiftsrättslig) natur och som har haft – och i viss mån fortfarande har – en annan utveckling, dvs. dels om det är fråga om inkomst av näringsverksamhet (rörelse) eller inkomst av tjänst, dels om man kan utföra personliga tjänster via ett eget bolag (”sätta sig på bolag”). De har sin egen historia och utveckling och mycket har i

praktiken åstadkommits med hjälp av det s.k. F-skattebeviset, varför jag i huvudsak lämnar det därhän i detta sammanhang.

Det leder emellertid vidare till en annan, med *Fader Gunnar-målet* och *BLAB-målet* besläktad fråga och det är i vilken (rättslig) kapacitet man utför en viss tjänst, som anställd hos en viss arbetsgivare, som egen fysisk person eller via eget bolag, kanske t.o.m. via ett visst av flera egna bolag. (Det följande gäller naturligtvis under förutsättning att, som nyss nämnts, inte inkomstskattelagstiftningen, inklusive socialavgiftslagstiftningen, lägger hinder i vägen och begränsar möjligheten att välja hur relationen kan organiseras.)

Redan 1969 tog sig Sandström an uppgiften att klargöra frågan huruvida man kan utföra ett s.k. fritt yrke (advokat, läkare, tandläkare, revisor m.fl.) via ett eget ägt bolag (enmansbolag). Han konstaterade att det var möjligt att utföra uppdraget via ett bolag, men att det, för att bolaget skulle anses vara uppdragstagare, fordrade att avtal, fakturor m.m. ställs ut i *bolagets namn* (se Sandström, K.G.A., Skattenytt 1969 s. 575 ff., särskilt s. 584). Numera är nog detta snarare regel än undantag att uppdrag utförs via egna bolag, men såsom i *BLAB-målet* kan frågan, om vem som utfört tjänsten (i vems verksamhet en fysisk person gjort detta) och därmed vem som har rätt till ersättningen (inkomsten), ibland vålla svårigheter. Det är mer påtagligt vid tjänster än vid försäljning av egendom, eftersom det är enklare att veta (eller spåra) vems tillgångar det är och således i vems "namn" försäljningen skett, än när det gäller tjänster.

En person A kan agera i många olika rättsliga skepnader, som fysisk person för den egna privata sfären (t.ex. klippa sin granne), som fysisk person i sin enskilda näringsverksamhet (t.ex. ge råd mot vederlag), som representant för sin arbetsgivare (t.ex. såsom anställd vid en advokatbyrå), som representant för sitt eget bolag eller t.o.m. för något av flera olika egna bolag. Utgångspunkten är naturligtvis att detta är ett fritt val, men omständigheterna kan också göra att det endast kan vara i en rättslig kapacitet, på grund av verksamhetens art eller när och hur ärendet utfördes. Utgångspunkten vid flera möjligheter måste dock rimligen vara att det bör klargöras på samma sätt som Sandström beskriver det ovan, helst i förväg, annars blir det en tolkningsfråga – och den är inte bara begränsad till skatterätten, utan såsom Hellner beskrivit (ovan)

kan den få konkurs- och utsökningsrättsliga konsekvenser och, inte minst, vid fel eller skadevällande, andra civilrättsliga konsekvenser. Skatterätten lever inte isolerad och ensam, utan tvärtom är det rimligaste att bringa rättsområdena i harmoni med varandra, om inte särskilda skäl för avvikelser ("divergenser", som Hellner kallade det) föreligger – vilket är ett uttryck för grundantagandet om rättssystemets *koherens*.

Nu har frågan om rätt skattesubjekt åter blivit aktuell, nämligen i samband med s.k. carried interest vid fördelning av private equity-fonders vinstdelning. I *Nordic Capital-målet (KR i Stblm dom 2013-12-19, mål nr 8755-64-12)* var omständigheterna i korthet att vissa fysiska personer uppträdde i just flera olika rättsliga och faktiska skepnader. De var dels verksamma som anställda i ett svenskt rådgivningsbolag, dels ägare av utländska investeringsbolag, dels verksamma i ett utländskt förvaltarbolag. Den ifrågavarande ersättningen – carried interest – är en i avtal mellan investerarna reglerad skevdelning av vinsten i fonderna, som, enligt deras uppfattning (och branschpraxis), utgår till de ifrågavarande investeringsbolagen, som en merersättning för den initiala investeringen (och risktagandet) i fonderna. Skatteverket och förvaltningsrätten ville emellertid se carried interest som ersättning för de fysiska personernas (intellektuella) arbete i fonderna och de bolag som fonderna investerat i (portföljbolagen). Detta arbete skulle de dessutom ha utfört i sin egenskap av anställda i det svenska rådgivningsbolaget. Därefter skulle de ha "styr" ersättningen i form av carried interest från rådgivningsbolagen till investeringsbolagen (ett "Fader Gunnar-resonemang").

Den formella avtalsstrukturen hade vidimerats och det var därför enligt min uppfattning lite oklart om man menade att det fanns andra sidoöverenskommelser som doldes för Skatteverket, om det var en omtolkning av avtalen eller någon särskild skatterättslig norm som skulle kunna leda till denna inkomstallokering. Skatteverket och Allmänna ombudet anförde både *BLAB-domen* och *Hockeyspelar-domen* (se ovan) som av betydelse för vilken person som rätteligen skulle tillföras inkomsterna. Utan att här gå in på detaljerna saknades dock ett led i resonemanget, nämligen avtalen och omständigheterna (bevisningen) för att ersättningen ursprungligen skulle ha varit ett vederlag som de svenska konsultbolagen hade rätt till. I stället motiverades bedömningen bak-

länges med att först fastställa inkomstens karaktär (arbetsinkomst), för att sedan leta upp det skattesubjekt som hade kunnat utföra arbetet och sedan i enlighet med Fader Gunnar-doktrinen styrt det till de subjekt som tog emot det. Här hoppar man då dock över det första ledet i resonemanget. För att kunna ”styra” ersättningen till någon annan, måste man *först* haft rätt till den – och det är en civilrättslig prejudiciell fråga – och *sedan förfogat* över den.

Kammarrätten analyserade bevisningen steg för steg och fann inte att påståendena hade styrkts. Frågan om ”verklig innebörd” är i första hand en för skatterätten prejudiciell (civilrättslig) faktumfråga, där Skatteverket har bevisbördan för att de faktiska förhållandena avviker från dem som följer av de formella (många gånger skriftligt upprättade) avtalen, men där det också är viktigt att de skattskyldiga gör sitt till för att förklara hur de affärsmässiga förhållandena fungerar. Det finns ingen ”fri inkomstallokering”, grundad på hur man tycker att förhållandena borde sett ut, utan det är de civilrättsliga förhållandena som styr detta, om inte skattelagstiftningen begränsar valmöjligheten, t.ex. genom fåmansföretagslagstiftningen eller socialavgiftslagstiftningen. (Se vidare von Bahr, Stig, *Skattenytt* 2014 s. 156 ff. och Hultqvist, Anders, *Dagens Juridik* 2014-03-04).

Ett ytterligare fall där Fader Gunnar-liknande resonemang uppkommer är när aktieägare disponerar över aktiebolags tillgångar, varvid det ligger nära till hands att bedöma förfarandet som utdelning. I t.ex. Sipano-målet (*RA 1992 ref. 56*, HFD in pleno) gällde frågan om överlåtelse av tillgångar från ett bolag till ett annat till pris under marknadsvärdet. Minoriteten, som ansåg att uttagsbeskattning skulle ske, argumenterade med hänvisning bl.a. till Fader Gunnar-domen, att ”en person som kan disponera över viss inkomst enligt praxis inte anses kunna undgå att beskattas för denna genom att styra över inkomsten till ett annat rättssubjekt”. Majoriteten fann emellertid att egendomen inte tillförts aktieägarna personligen eller förts ut ur dubbelbeskattningssektorn, varför utdelning inte ansågs föreligga. Med underprisöverlåtelselagstiftningen (1999), sedermera överförd till 22 och 23 kap. IL, skärptes (och reglerades) möjligheterna till icke inkomstskattepliktiga underprisöverlåtelser och i *RA 2004 ref. 1* (*”Sipano II”*) fann majoriteten därför att en icke affärsmässig över-

föring från ett aktiebolag till ett annat skulle ”anses innebära *ett sådant förfogande* över det överförda värdet att det skall behandlas som en utdelning till aktieägarna i det överlåtande bolaget”. Aktieägarna *styr* egendom från ett AB till ett annat och förfogar därmed över tillgångarna, som om de först tagit ut dem ur AB 1 för att sedan skjuta till dem till AB 2. Även om frågan vad som utgör utdelning från aktiebolag har ytterligare inkomstskatterättsliga aspekter ser man tydligt hur den omständigheten att aktieägaren kan antas ha *disponerat* över en förmögenhetsöverföring får stor principiell betydelse för utdelningsbeskattningens gränser (se Melz, Peter, Skattenytt 2008 s. 233).

6. Sammanfattning och slutsatser

Anledningen till att Fader Gunnar-målet blev så uppmärksammat var naturligtvis mycket huvudpersonen själv, men också att det kom i en tid då frågan diskuterades i avhandlingar och artiklar. Mot bakgrund av denna diskussion och tidigare praxis formulerade högsta instans en kort, men kärnfull, dom. Det finns sålunda all anledning att tro att den skrevs med ett stort bakomliggande intentionsdjup.

Lägger man därtill att omständigheterna är enkla att begripa, principfrågan i domen är klar och utgången lätt att förklara, så har man ett klart och handfast prejudikat, som kan användas som riktmärke i mycket mer komplicerade händelseförlopp. Fallet väcker också lätt studenternas intresse och därmed har man också fått ett skolboksexempel.

Det är därför många som med hjälp av *Fader Gunnar* snabbt kan erinra sig att ”den som haft inkomsten inte kan undgå skattskyldighet genom att styra den till annan” och att ”genom att destinera, styra, disponera över en tillgång tillgodogör man sig dess värde”. Som sådana är de mycket goda tumregler.

Uttrycken styra, destinera och/eller disponera över kan i rättsligt avseende mer precist uttryckas *förfoga över* (förfoganderätt). Mot den rättsdogmatiska bakgrund som målet fördes till högsta instans pekar det mesta alltså på att det är civilrätten som är – och borde vara – avgörande om någon ska ha fått inkomst (förvärvat ett vederlag) från ett tillfälligt uppdrag. Oavsett hur man sedan

förfogar över vederlaget – eller just därför att man förfogar över det (man måste ju då ha tillgodogjort sig det) – är det att hänföra till skattepliktigt inkomst.

Det är sålunda två omständigheter som behövs för att bli skattskyldig när tredje part får ett penningbelopp eller en naturaförmån vid tillfälliga uppdrag: 1. ett intjänat vederlag och 2. ett förfogande till förmån för den tredje parten.

Om det brister i det första ledet, ett uppdrag som inte sker mot vederlag (dvs. är vederlagsfritt), spelar det således sedan ingen roll vad ”uppdrags-/arbetsgivaren” sedan gör eller ens vad arbetet möjliggjort, t.ex. att berika uppdragsgivaren, hjälpa uppdragsgivaren att rädda företaget (spara kostnader), möjliggöra för arbetsgivaren att skänka en gåva till välgörande ändamål (Folkets husbygget på 50-talet) eller för arrangören av en pop-konsert att samla in pengar till sjukdomsbekämpning eller hungerkatastrofer, m.m. Det finns ingen regel i detta sammanhang för en ”fiktiv inkomst”, inte heller för att beskatta reducerad inkomst, t.ex. halverad, avstädd eller efterskänkt rätt till ersättning, bara avståendet är *villkorslöst* i rättsligt hänseende. På grund av att *beskattningstidpunkten* är då inkomsten kan disponeras – jfr tidigare ”tillgänglig för lyftning” – kan avståendet ske ända fram till denna tidpunkt. Är avståendet giltigt får det också konsekvenser för uppdrags-/arbetsgivarens avdragsrätt, eftersom det då, i reciprocitetshänseende, inte längre är en löne- eller annan arbetskostnad. (Dispositioner av de medel som då ansamlats är en annan fråga i avdragshänseende.)

Vid tillfälliga uppdrag (före 1955 inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet, därefter inordnat under inkomstslaget tjänst) föreligger ingen *inkomstkälla*, men så är det vid en fast anställning eller åtminstone ett stadigvarande uppdrag. Vid tillfälliga uppdrag blir bedömningen därför mer knuten till den aktuella motprestationen än vid t.ex. en anställning, där källteorin, på vilken inkomstskattelagstiftningen bygger, medför att allt (”all avkastning”) som kan kopplas till ”källan” (anställningen) är skattepliktigt för källans innehavare (den anställde), oavsett till vem avkastningen med dennes goda minne distribueras. Därför är det, enligt min mening, ett enklare samband att konstituera när anhöriga till den anställde får förmåner från arbetsgivaren, än när en tillfällig upp-

dragstagare anses ha förfogat över en förmån och destinerat den till någon annan.

Likasa är ett bolags uppdrag inte en "inkomstkälla" i sig, utan ett uppdrag som *hänförs* till bolagets "källa", numera *en näringsverksamhet*. Här blir därför likheterna med tillfälliga uppdrag i teoretiskt hänseende slående, varför rätten till vederlag (och sålunda skatteplikten som skattesubjekt för inkomst) måste fastställas genom att tolka och bestämma innehållet i avtalet. Detta blir särskilt accentuerat när fysiska personer uppträder i olika rättsliga roller, såsom egna rättssubjekt och/eller företrädare för andra rättssubjekt (jfr resonemangen i och med anledning av *BIAB-målet* ovan).

Mycket av materien är dock vad jag skulle hänföra till utredning av *de faktiska omständigheterna* och således *bevisfrågor*. En önskan om, en uppmaning till eller en moralisk förpliktelse om en gåva till välgörande ändamål skulle med den rättsliga distinktionen, om ett krav på att ett *förfogande* skett i rättsligt avseende, inte vara tillräckligt för att hänföra inkomsten till den som utfört en prestation, men önskat eller uppmanat till en gåva. Men om den "moraliska förpliktelsen" blir så stark att den är eller blir ett underförstått villkor i avtalet kan den, om omständigheterna blir klarlagda, passera gränsen för bundenhet även i rättsligt avseende. (Jag är benägen att tro att det var så i Fader Gunnars fall, där formen sa en sak och det övriga agerandet upplevdes som en så stark önskan att den blev ett villkor för prestationen i överenskommelsen och därför karakteriserades som en *ersättning*, dvs. ett vederlag.)

Observera att avtal i normalfallet inte behöver vara skriftliga och att man inte, även om de upprättats i skrift, bara är bunden till det skriftliga dokumentet vid avtalstolkningen, såvida inte detta särskilt angetts. Det kan finnas underförstådda villkor, sidosavtal, överenskomna tillägg etc. Problemet är att utreda och visa detta. Det är snarast i denna del som skatterätten har ett särskilt problem och där ett behov av rättsregler eller presumtionsregler kan göra sig gällande. Till exempel kan den omständigheten, att en uppdragsgivare skänker något eller ger en förmån till en till uppdragstagaren närstående person, *tyda på att det finns en avtalad ersättning (ett vederlag)*, men – och det är viktigt att betona – detta är inte en rättsnorm, utan ett bevisfaktum som kan motsägas

av andra omständigheter. Det är i slutändan något som domstolen måste ta ställning till i varje enskilt fall.

Vid anställning eller stadigvarande uppdrag – varvid det i inkomstskatteteoretiskt hänseende föreligger en *inkomstkälla*, vars avkastning ska beskattas hos *källans innehavare*, oavsett vem som konsumerar avkastningen – är det i princip en teoretisk skillnad mellan att förfoga över en penning- eller naturaförmån (ett vederlag), styra till den till någon annan, och att någon annan bara kommer i åtnjutande av en del av avkastningen, varvid det sista är tillräckligt, men det första också är möjligt. (Måhända skulle Hammar kunna ansetts ha styrt ersättningen – hälften av tantiemet – till Sjöfartsinstitutet i 1935 års fall ovan, om målet kommit upp efter Fader Gunnar-domen, men det har välvilligt också tolkats som att han bara avstod från halva sitt tantiem och möjliggjorde för Götaverken att skänka en gåva. Den anställde ansågs dock ha styrt – således förfogat över – del av sin arbetsersättning till stiftelsen i *RA 2008 ref. 20.*)

Tröskeln för att bara komma i åtnjutande av avkastningen från en källa är emellertid, som nämnts, lägre. Allt som tillfaller den anställde från anställningen är inkomst av tjänst, även sådant som med hans eller hennes goda minne konsumeras av anhöriga eller andra. Under debatten på 1980-talet med anledning av *RA 1985 1:78* (se ovan) och reformeringen av naturaförmånsbeskattningen (både avseende socialavgiftsskyldigheten och värderingen) visade på detta och i *Traktormålet* ovan kom HFD sålunda att slå fast att sådana förmåner ”regelmässigt” skulle beskattas hos den anställde, vilket jag förstått som en stark presumtion för att det förhåller sig så avseende den närmaste anhörigkretsen, men som kan motbevisas, nämligen att ”förmånen” grundar sig på en egen relation mellan förmånstagaren och arbetsgivaren. Någonstans får man nog därför lägga ett krav på att den anställde känt till och underförstått accepterat förmånen som arbetsgivaren gett till hans/hennes anhöriga. Vad som fordras blir därför snarast en gradskillnad än en artskillnad. I *Traktor-målet* återopades inte heller Fader Gunnar-målet uttryckligen, av referatet att döma, men nämndes som en parallell av regeringsrådet von Bahr inför målets avgörande (se dens., *Skattenytt* 1988 s. 569). Så argumenterade också Skatteverket i *Billeasing-målet* 1996. HFD upprätthöll dock distinktionen genom att betona att den anställde ”själv

tillgodofört sig en förmån från bolaget – köp av bil till nedsatt pris – genom att låta sin sambo åtnjuta förmånen”.

Längre ut från denna kärna ligger naturligtvis *aktieägares förfogande* över aktiebolagets tillgångar, men icke desto mindre åberopades Fader Gunnar-domen av HFD:s minoritet i *Sipano-målet* (1992), som illustration på att det i realiteten är aktieägarna som *disponerade* över bolagets tillgångar genom att *styra* över dem till ett annat subjekt (dvs. ett *förfogande* i civilrättslig mening), vilket sedan blev majoritetens mening i *Sipano II-målet* (2004), när vi fått en ny lagstiftning som reglerade i vilka fall en underprisöverlåtelse kunde ske utan att utlösa uttagsbeskattning.

När aktieägare *förfogar över* bolagets förmögenhet på ett sätt som inte ligger i bolagets intresse, utan i aktieägarens, blir det samma sak som att bolaget hade delat ut förmögenheten (berikat aktieägaren) och sedan aktieägaren fört den dit han vill ha den. I vad mån detta sammanfaller med aktiebolagslagens *värdeöverföring* (17 kap. 1 § 4 p.) eller inte är inte helt säkert, men de är numera tämligen likartade, och borde kanske kunna bringas i harmoni med varandra, även om inkomstskatterätten och aktiebolagsrätten tjänar olika syften (se Melz ovan).

Ett mer aktuellt och kanske tilltagande problem, där Fader Gunnar-resonemangen och grundläggande inkomstskatterätt kommer till användning ifråga om subjektproblematiken, är att fysiska personer kan uppträda i flera rättsliga skepnader och således välja mellan att ha utfört tjänsten i eget eller andras ”namn” (sitt eget, ett bolags eller andra alternativa juridiska personers). Det är viktigt att betona att det i första hand är en utredningsfråga, om det är det ena eller andra rättssubjektet som förvärvat rätten till ersättning (inkomsten) och således är det rätta skattesubjektet. Fader Gunnar-principen åberopas sedan om man anser att B fått ersättningen medan A egentligen utförde uppdraget och ursprungligen hade rätt till den (A ”styrde” ersättningen till B, som HFD t.ex. resonerade i *BLAB-målet*). I andra fall kan det vara så att A redan från början valde att uppträda i visst annat rättssubjekts namn och således inte bara styra ersättningen dit, utan även utföra motprestationen som gav upphov till ersättningen i dennes namn, t.ex. som representant för bolaget C eller bolaget D, varvid mottagaren är rätt skattesubjekt, såvida inte andra rättsregler föranleder en annan bedömning.

Medan källteorin, som är grundläggande för alla stadigvarande källor, t.ex. arbete, fastighet, kapital, pekar ut *källans innehavare* som rätt skattesubjekt, dvs. den anställde, fastighetsägaren eller aktieägaren, kontoinnehavaren, har vi med Fader Gunnar-doktrinen också en kompletterande bild av vem som är rätt skattesubjekt vid enstaka uppdrag, en doktrin som inte bara berör fysiska personer, utan också blir giltig för merparten av alla tjänster m.m. som utförs av juridiska personer.

För uppdrag gäller sålunda:

- *Skatteplikt* föreligger om man utför ett uppdrag mot vederlag.
- Omvänt är *vederlagsfria tjänster* skattefria. Det går också att helt eller delvis avstå från ersättning (civilrättsligt), ända fram till tidpunkten då ersättningen kan disponeras (skatterättslig regel), men det måste ske villkorslöst och utan att ändå försöka förfoga över den, t.ex. genom att destinera den.
- *Rätt skattesubjekt* är den som i civilrättsligt hänseende har ett avtal om uppdrag mot vederlag och som, efter det att uppdraget utförts, har en fordran på ersättning. Detta gäller även om uppdragstagaren destinerar ersättningen till någon annan. Så är det också för bolag, att uppdragsavtalet grundar rätt till ersättning och som – när uppdraget utförts – därför får fakturera ersättningen, men också kan destinera betalningen (genom att överlåta fordringen, t.o.m. ”sälja fakturan”).

När det gäller att i rättsligt hänseende kvalificera händelseförloppet är det primärt en civilrättslig fråga om uppdraget utförs mot vederlag, om en fordran uppkommit, om uppdragstagaren förfogat över vederlaget osv. Metoden är således att bringa skatterätten i harmoni med de civilrättsliga konsekvenserna, om inte särskilda skatterättsliga normer (som t.ex. inom fåmansföretagslagstiftningen) anger något annat, allt under det grundläggande antagandet om rättssystemets koherens.

En annan sak är att det kan vara oklara omständigheter eller att Skatteverket misstänker att det förhåller sig på ett annat sätt än vad den enskilde hävdar, men det är en utredningsfråga, eftersom det då är fråga om faktiska förhållanden som, om de kan bevisas, kan leda till en annan civilrättslig kvalifikation och därmed andra skatterättsliga konsekvenser. Därför finns det anledning att inte

dra alltför stora växlar på utgången i olika mål, eftersom den kan ha berott på bevisföringen och bevisprövningen.

Sammantaget ser vi då att Fader Gunnar-målet och den diskussion det fört med sig föranlett ett klargörande av flera viktiga distinktioner om skatteplikt, vem som är rätt skattesubjekt och att skilja mellan rättsfrågor och faktumfrågor. I så måtto har *Fader Gunnar-målet* givit upphov till en *doktrin*.

