

# Till frågan om rätt skattesubjekt<sup>1</sup>

AV ANDERS HULTQVIST

## I. INLEDNING

Inkomstskattelagen innehåller få bestämmelser om vem som är rätt skattesubjekt. Bestämmelserna om den subjektiva skattskyldigheten inskränker sig till att endast ange att den som är obegränsat skattskyldig i Sverige ska beskattas för alla *sina inkomster* i Sverige och från utlandet (3 kap. 8 § IL) och att begränsat skattskyldiga beskattas för viss angiven inkomst (3 kap. 18–20, 22–23 §§ IL). Inkomstskattelagstiftningen bygger emellertid på ett grundläggande inkomstbegrepp och civilrättsliga fundamenta om vem som har rätt till en viss ersättning. I normalfallet är det den som har inkomstkällan som är den som är skattskyldig för avkastningen (inkomsten) eller, vid tillfälliga förvärv (där egentlig källa saknas), den som utför ett visst arbete mot ersättning (tillfälliga arbetsinkomster; tjänst) eller säljer en viss tillgång (inkomst av kapital) m.m.<sup>2</sup>

1. Artikeln är en kortad version av en artikel i en vänbok (Fader Gunnar-doktrinen – till frågan om rätt skattesubjekt, i Blandade fång – En vänbok till Magnus Carlsson, 2014 s. 201–225). Bland annat har bakgrunden till Fader Gunnar och de mer målande omständigheterna fått utgå samt de mer detaljerade redovisningarna av resonemangen i doktrinen, varför den intresserade läsaren i denna del hänvisas till de första avsnitten i vänboksartikeln. (Artikeln kan laddas ned från [www.hultqvist.se](http://www.hultqvist.se).)

2. Se Anders Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Juristförlaget (numera Norstedts Juridik) 1995 kap. 5 och dens. i Rätt skattesubjekt, Blendow Lexnova, Expertkommentar – skatterätt, februari 2013.

För vissa särskilt angivna fall finns dessutom särregler, t.ex. fåmansföretagsledare och dennes anhöriga, men annars är det de nyss nämnda grundläggande normerna som gäller.

Ibland uppstår dock misstankar om att det är någon annan än den egentlige mottagaren som är inkomsthavare och skattesubjekt. I ett antal stora mål på senare tid har då frågan om *rätt skattesubjekt* åter aktualiserats, senast avseende s.k. *carried interest* i kammarrättens dom avseende *Nordic Capital*.<sup>3</sup> 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 (*RA 1962 ref. 42*), men det finns fler och frågan har också diskuterats i några doktorsavhandlingar och även övrigt i den rättsvetenskapliga litteraturen. Nedan redovisas och diskuteras detta material för att se om den kan sammanfattas i en mer handfast doktrin, som också går att förena med grundläggande inkomstskatterätt.

## 2. FADER GUNNAR-MÅLET OCH ÄLDRE RÄTTSPRAXIS

Enligt referatet i *RA 1962 ref. 46* hade Fader Gunnar (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 (nuv. 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. Prövningsnämnden avgjorde till TI:s fördel, medan kammarrätten bara fann bokhonoraret skattepliktigt.

Inför prövningen i HFD argumenterade taxeringsintendenten (TI) utifrån liknelsen med en löntagare som anvisar annan mottagare till arbetsgivaren av utbetalningen av lön, varvid det är (och redan då var) klart att löntagaren ändå är skattskyldig för lönen, medan Rosendal argumenterade från perspektivet att framförallt föreläsningsanordnarna skänkt pengar direkt till stiftelsen (och att utfästelse om gåva – om den inte gjorts skriftligt – inte är bindande) och att han, i förhållande till föräldrarna för konfirmanderna, bara agerat som förmedlare och jämställde

3. Se Kammarrättens i Stockholm dom 2013-12-19 (mål nr 8755-8764-12). Högsta förvaltningsdomstolen har numera beslutat att inte medge prövningstillstånd i beslut 2014-11-05 (mål nr 1058-1067-14).

sig med dem som ”ginge omkring med håv för att upptaga kollekt” (blott förmedlare av gåvan).

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. (De hade inte varit intresserade av att ge stiftelsen medel, utan i första hand att få tillgång till Rosendals välkända förmåga som föreläsare och konfirmandlärare.) 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.

HFD fattade sig kort och fann först att överenskommelser hade träffats på förhand mellan Rosendal och vederbörande om ersättning för hans ifrågavarande 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.

I referatet nämns några tidigare rättsfall och några hänvisningar till doktrinen görs. Ett av rättsfallen, *RÅ 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 (avstadda) halva tantiemet om 108 014 kr. Varken prövningsnämnden eller kammarrätten ändrade på detta, men i Högsta förvaltningsdomstolen vann Hammar framgång. HFD anförde att med hänsyn till innehållet i överenskommelsen mellan bolaget och Hammar kunde beloppet om 108 014 kr 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, där Götaverken vägrades avdrag för beloppet som sedermera bortskänktes till Sjöfartsmuseet.)

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 RÅ 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.

### 3. CIVILRÄTTSLIGA OCH SKATTERÄTTSLIGA GRUNDER

Med i föregående avsnitt nämnda rättsfall som bakgrund, som delvis behandlades i Åke Hellners och Göran Englunds doktorsavhandlingar, kom principfrågorna om skatteplikt och rätt skattesubjekt också att diskuteras av Leif Mutén, Carsten Welinder och ytterligare en gång av Åke Hellner.<sup>4</sup>

Det argumenterades både med hjälp av grundläggande *inkomstskatterätt* och *reciprocitetsargument* samt från principiell *civilrättslig grund*.<sup>5</sup> När Hellner återkom med en fördjupad analys 1961 tog han 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.<sup>6</sup> 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, för att jämföra med arvsavståenden, om någon *helt avstår* eller *villkorar* avståendet, dvs. i sistnämnda fall i själva verket *disponerar* över förvärvet.<sup>7</sup> 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.

4. Se Åke Hellner, En undersökning om avdragsrätten för periodiskt understöd och underskott enligt 46 § KL, Lund 1959, Göran Englund, Om inkomstskattefaktorn vid beskattning av benefika förvärv, Lund 1960, Leif Mutén i Balans 1959:4 s. 48 ff., Carsten Welinder, Svensk skattetidning (SvSkT) 1960 och Åke Hellner SvSkT 1961.

5. Här till stora delar utelämnade; se vidare vänboken s. 208–209.

6. Se Hellner, SvSkT 1961, s. 14 ff.

7. Jfr Gösta Eberstein, Den svenska arvslots- och gåvobeskattningen, Stockholm 1956, s. 116 f. och Göran Englund & Christer Silfverberg, Beskattning av arv och gåva, uppl. 12:2 2004 s. 65, som framhåller att för att villkora måste den "avstående" först ha tillträtt sin rätt.

Slutligen de fall där arbete utförs gratis, men där en *önskan om en rikstad 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.<sup>8</sup> 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”.<sup>9</sup>

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.<sup>10</sup> 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.<sup>11</sup>

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

8. Jfr samma uppfattning i Mutén Balans 1959:4, s. 50.

9. Hellner, SvSKT 1961, s. 22 f.

10. Se Mutén, Balans 1959:4, s. 50.

11. Hellner, SvSKT 1961, s. 23 f.

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 skattefritt) 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.)

#### 4. SENARE TIDS RÄTTSPRAXIS

Frågan om att destinerar en inkomst från en person (egentlig inkomsttagare) till en annan (faktisk mottagare) har varit direkt uttalad i *Billeasing-målet* (RÅ 1996 ref. 16) och i *BIAB-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 I:40 I och RÅ 1988 ref. 30 II). Detta blev sedan ställt på sin spets efter RÅ 1985 I: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 avstyrde som obehövt och påpekade att 1985 års mål endast avsett en principiell bevisvärderingsfråga och att det allmänna inte uppfyllt beviskravet avseende fastighetsvärdet.<sup>12</sup>

Helt klart var nog ändå inte detta, vilket *Traktormålet (RÅ 1989 ref. 57)* visar, eftersom 1985 års regeringsråd bildade minoritet i detta pleni-mål, 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.<sup>13</sup>

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

12. Se prop. 1987/88:52 s. 60 f. och s. 114 f.

13. Se min diskussion om fallet i Rättsfall att minnas – Till Jan Hellner den 28 oktober 1997, Juristförlaget (Norstedts Juridik) 1997 s. 329 ff. och vidare nedan.



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 förmed-

lade 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 (*RÅ 2008 ref. 20*) eller ett fristående bolag (*RÅ 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 *BIAB-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*.<sup>14</sup> Numera är nog detta snarare regel än undantag att uppdrag utförs via egna bolag, men såsom i *BIAB-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 utskökningsrättsliga 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 Sthlm 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 ifrågakvarande ersättningen – carried interest – är en i avtal mellan investerarna reglerad skevdelning av vinsten i fonderna, som,

14. Se K.G.A Sandström, Skattentytt 1969 s. 575 ff., särskilt s. 584.

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 egen- skap av anställda i det svenska rådgivningsbolaget. Därefter skulle de ”styrt” 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 *BIAB-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 baklänges 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 SKV 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.<sup>15</sup>

15. Se vidare Stig von Bahr, *Skattenytt* 2014 s. 156 ff. och Anders Hultqvist, *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 affärsässig överföring 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.<sup>16</sup>

## 5. SAMMANFATTNING OCH SLUTSATSER

Anledningen till att Fader Gunnar-målet blev så uppmärksammat var naturligtvis mycket tack vare 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

16. Se Peter Melz, *Skattenytt* 2008 s. 233.

komplikerade 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, destinerar 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 hus-bygget 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, avstådd 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 skattepliktig 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 uppdragstagare anses ha förfogat över en förmån och destinerat den till någon annan.

Likaså 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, sidoavtal, 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 presumptionsregler 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 till 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 det 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 I: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 *Traktormålet* återropades inte heller Fader Gunnar-målet uttryckligen, av referatet att döma, men nämndes som en parallell av regeringsrådet von Bahr inför målets avgörande.<sup>17</sup> 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”.

17. Se von Bahr, *Skattentytt* 1988 s. 569.



Längre ut från denna kärna ligger naturligtvis *aktieägares förfogande* över aktiebolagets tillgångar, men icke desto mindre återopades 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), viket 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.<sup>18</sup>

Ett mer aktuellt och kanske tilltagande problem, där Fader Gunnar-resonemangen och grundläggande inkomstskatterätt kommer till användning ifråga om subjektsprobatiken, 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 återopas 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 *BIAB-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

18. Se Melz ovan.

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 klagörande 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*.

*Anders Hultqvist är adjungerad professor i finansrätt vid Stockholm universitet.*