ROBERT PÅHLSSON

Kvantifierande begrepp – ett återbesök

I artikeln inventeras och diskuteras så kallade kvantifierande begrepp, dvs. uttryck som trots att deras allmänspråkliga innebörd är kvalitativ ges en särskild kvantitativ innebörd när de förekommer på vissa ställen i inkomstskattelagen.[1]

1 BAKGRUND

I den svenska inkomstskattelagen (IL) förekommer ett antal värderande uttryck som exempelvis *huvudsaklig*, *väsentlig* och *betydande*. Ibland ges dessa ord en opreciserad kvalitativ innebörd som överensstämmer med deras allmänspråkliga betydelse. Men det förekommer också att orden får beteckna så kallade kvantifierande begrepp, dvs. preciserade kvantiteter eller delmängder, vanligen uttryckta som procentsatser. Denna tolkning av uttrycken kan ha sin grund i såväl förarbeten som rättspraxis.

För snart tjugo år sedan presenterade jag en mindre undersökning av de kvantifierande begreppen.[2] Undersökningen byggde på ett exemplifierande urval av kvantifierande begrepp i kommunalskattelagen och lagen om statlig inkomstskatt. Analysen visade bland annat att vissa kvantifierande begrepp använts med varierande innebörder (olika procentsatser). Det förekom också att samma uttryck gavs olika innebörd på olika ställen, samt att samma uttryck ibland användes med såväl kvantitativ som kvalitativ innebörd.

Användningen av de kvantifierande begreppen blev i och med införandet av IL mer enhetlig.[3] I ytterligare en artikel följde jag upp de lagändringar som gjordes.[4] De kvantifierande begreppen är alltså kända sedan många år. De presenteras därför bara kortfattat nedan. Det har dock aldrig presenterats någon systematisk genomsökning av skattelagstiftningen i

1 Artikeln har tillkommit med stöd av Torsten Söderbergs stiftelse. Inom projektet *Subjektiva rekvisit i skatterätten* har även publicerats *The taxpayer's intentions: Subjective prerequisites in tax law.* Nordic Tax Journal 2017, vol 1, nr 1, pp. 121–34 och *Skattebetalarens avsikter – Subjektiva rekvisit i skatterätten*. Skattenytts akademiska årsskrift 2017 s. 3–31.

2 Se Påhlsson, Robert. *Kvantifierande begrepp.* Skattenytt 1999 s. 614.

3 Se SOU 1997:2 del 1 s. 357 f. samt prop. 1999/2000:2 del 1 s. 502–505.

4 Se Påhlsson, Robert. *Några termer och begrepp i IL.* Skattenytt 2000 s. 483.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-09 18:16:56

syfte att undersöka hur vanligt detta lagstiftningsfenomen är. Tanken på en utförligare analys berördes på ett något motsägelsefullt sätt i förarbetena till IL. Man menade att det inte fanns något skäl att utreda frågan om kvantifierande begrepp, men framhöll också att det skulle vara värdefullt om de gicks igenom och speglades mot rättskällorna.[5]

2 SYFTE

Syftet med artikeln är för det första att *inventera förekomsten* i IL av sådana uttryck som i tidigare undersökningar visat sig kunna avse kvantifierande begrepp. Syftet är för det andra att göra en bedömning av *om det är möjligt* att låta respektive uttryck avse ett kvantifierande begrepp på den plats i lagtexten där uttrycket förekommer. Ett tredje syfte är att, för de ställen i lagtexten där respektive uttryck används på ett sätt *som inte möjliggör* konstruktion av ett kvantifierande begrepp, undersöka om en sådan användning ändå varit åsyftad.

En avgränsning är nödvändig. Observera att jag inte för varje ställe i lagtexten där ord som huvudsaklig, väsentlig m.fl. förekommer, undersöker om det faktiskt är fråga om ett kvantifierande begrepp *de lege lata*. Diskussionen omfattar endast frågan om uttrycket, där det förekommer, *skulle kunna* utgöra ett kvantifierande begrepp. En undersökning av det förra slaget skulle vara avsevärt mer utrymmeskrävande än den föreliggande.

3 SAMMANFATTNING AV RÄTTSLÄGET

3.1 Allmänt

De analyser av kvantifierande begrepp som tidigare publicerats är lätt tillgängliga. Det är därför tillräckligt att de kort sammanfattas här. Begreppen presenteras i fallande storleksordning.

3.2 Så gott som uteslutande

Uttrycket var en viktig del av de sedan länge upphävda stoppreglerna avseende egendom som uteslutande eller så gott som uteslutande anskaffades för fåmansföretagsledarens privata bruk.[6] Uttrycket används alltjämt, bland annat för att definiera arbete som utförs på löpande räkning. Ett arbete anses utfört på löpande räkning om ersättningen uteslutande eller så gott som uteslutande grundar sig på ett på förhand bestämt arvode per

5 Se prop. 1999/2000:2 del 1 s. 504.

6 Se 32 § anv. p. 14 st. 1 kommunalskattelagen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-09 18:16:56

tidsenhet, den faktiska tidsåtgången och de eventuella faktiska utgifterna för arbetet. I annat fall anses arbetet utfört till fast pris.[7]

Den gängse uppfattningen är att uttrycket uteslutande eller så gott som uteslutande avser från 90–95 % och upp till 100 %.[8]

3.3 Huvudsakligen

Uttrycket huvudsakligen hade länge en oklar och varierande innebörd när det användes som kvantifierande begrepp. Historiskt har det kunnat innebära från 50 % och ända upp till 90 %. Det har använts bland annat för att avgränsa stiftelsers och ideella föreningars skattskyldighet, liksom vid definitionen av äkta bostadsföreningar.[9] Idag har det kvantifierande begreppet huvudsakligen fått en enhetlig innebörd, cirka 75 %.[10]

Denna undersökning avser IL. Trots det bör nämnas att användningen av huvudsakligen som ett uttryck för 75 % har komplicerats av skatterättens internationalisering. I exempelvis ATAD-direktivet förutsätts nämligen att den skattskyldige kan ha flera huvudsakliga skäl för sitt handlande.[11] Men om huvudsakligen ska betyda 75 % så kan det bara finnas en huvudsaklig faktor. Detta skulle kunna innebära en konflikt mellan den interna och den unionsrättsliga synen. Konflikten är emellertid skenbar eftersom ordet huvudsakligen i ATAD-direktivet omöjligen kan avse ett kvantifierande begrepp. Orsaken är att uttrycket saknar en kvantifierbar referent.[12]

3.4 Klart övervägande del

Begreppet klart övervägande del med innebörden 60 % introducerades vid införandet av IL.[13] Det utformades med utgångspunkt i det kvantifierande begreppet övervägande.[14] Enligt 2 kap. 27 § avses med privatbostadsföretag bland andra en svensk ekonomisk förening eller ett svenskt aktiebolag vars verksamhet till klart övervägande del består i att åt sina medlemmar

7 Se 17 kap. 24 § IL.

8 Se prop. 1999/2000:2 s. 504.

9 Se 7 § 5–6 mom. lagen om statlig inkomstskatt (70–80 %) respektive 2 § 7 mom. stycke 1 samma lag avseende definitionen av äkta bostadsföreningar (60 %).

10 Se prop. 1999/2000:2 del 1 s. 504.

11 Se Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion.

12 Se härtill 4.1 nedan.

13 Se prop. 1999/2000:2 s. 504 f.

14 Se 3.5 nedan.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-09 18:16:56

eller delägare tillhandahålla bostäder i byggnader som ägs av föreningen eller bolaget.

Denna kvantifiering ska alltså avse minst 60 % och utgör en kodifiering av äldre allmänna råd från Skatteverket. I äldre rätt användes uttrycket huvudsakligen vilket vid tiden för införandet av IL ansågs missvisande, eftersom detta skulle avgränsa kvantifieringen till 70–75 %.[15]

3.5 Övervägande

Kvantifieringen av termen övervägande är inte komplicerad. Uttrycket finns bland annat i 2 kap. 8 § st. 1 IL där det används för att ange hur stor privat del av användningen av ett småhus som krävs för att detta ska anses utgöra en privatbostad. Rekvisitet infördes med skattereformen 1990 och avser enligt förarbetena mer än hälften, vilket väl överensstämmer med ordets allmänspråkliga innebörd.[16]

3.6 Väsentlig

Termen väsentlig förekommer på flera ställen i IL. Min tidigare undersökning visade att uttrycket väsentlig ibland svarade mot kvalitativa och ibland mot kvantifierande begrepp.[17]

Ett exempel på användning som kvantifierande begrepp är den kompletterande bestämmelsen i 2 kap. 8 § IL, enligt vilken en tvåfamiljsvilla utgör privatbostad om permanent- eller fritidsboendet utgör den väsentliga delen av den totala användningen. Av motiven framgår här att med väsentlig del avses normalt 40 %.[18]

3.7 Betydande

Uttrycket betydande har tidigare använts för att beteckna ett kvantifierande begrepp som varierat mellan 20 % och drygt 30 %. I den äldre lydelsen av den s.k. lex Asea avsågs enligt motiven 20 %, en bestämning som dock frångicks av HFD i det på sin tid mycket uppmärksammade Swedish Match-målet RÅ 1996 ref. 101.[19]

Det kvantifierande begreppet betydande har däremot i motiven till

15 Se 2 § 7 mom. st. 1 lagen om statlig inkomstskatt samt Påhlsson 1999 s. 615 f.

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

17 Se Påhlsson 1999 s. 618.

18 Se prop. 1990/91:54 s. 192.

19 Se Påhlsson 1999 s. 618–620 med där införda hänvisningar.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-09 18:16:56

utomståenderegeln i fåmansbestämmelserna ansetts omfatta 30 %.[20] Att detta krav på ägarandel alltjämt är relevant har sedermera bekräftats av HFD.[21]

3.8 Andra kvantifieringar

Det finns även andra uttryck som i olika utsträckning använts för kvantifieringar. Som exempel kan nämnas *jämförlig inkomstbeskattning* som enligt motivuttalanden uppfattats som 15 %, *inte obetydlig del* (20 %), *obetydlig del* (max 5 %), *ringa del* (5–10 %) och *fåtal* (10 stycken).[22]

4 INVENTERING AV IL

4.1 Referentens betydelse för möjligheten att konstruera ett kvantifierande begrepp

Som framhållits inledningsvis krävs viss precision för att ett fungerande kvantifierande begrepp ska kunna föreligga. Om det exempelvis visar sig att uttrycket *huvudsakligen* är avsett att motsvara 75 % av något, så är det nödvändigt för det kvantifierande begreppets användbarhet

- att detta något, dvs. referenten, kan identifieras och
- att denna referent själv kan kvantifieras.[23]

Båda dessa krav måste vara uppfyllda för att det ska vara fråga om ett kvantifierande begrepp. Om en bestämd andel av något ska fastställas så är det nödvändigt att känna till storleken på det som andelen ska tas av. Om huvudsakligen (med den kvantifierande innebörden 75 %) syftar på *golvyta* så kan den totala golvytan mätas och storleken av 75 % fastställas. Om däremot referenten är den skattskyldiges *syfte* med en anskaffning så är det inte möjligt att låta uttrycket huvudsakligen avse 75 %. En persons bevekelsegrunder går nämligen inte att mäta, vilket i sin tur medför att det inte går att identifiera storleken av 75 % av dem.

För att ett fungerande kvantifierande begrepp ska föreligga räcker det alltså inte att veta att något exempelvis ska vara av huvudsaklig eller bety-

20 Se prop. 1989/90:110 s. 468 och 704.

21 Se RÅ 2009 ref. 53.

22 Se Påhlsson 1999 s. 620–21. Numera gäller antalet fyra, se 56 kap. 2 § p. 1 IL. Uttolkningen tio hänförde sig till allmänna råd från Skatteverkets föregångare.

23 Det kan förstås vara fråga om mer än en referent, dvs. uttrycket huvudsakligen kan syfta på mer än en sak.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-09 18:16:56

dande andel. Det är också nödvändigt att känna till vad uttrycket refererar till, dvs. *av vad* något ska vara en huvudsaklig eller betydande andel. Om inte dessa förutsättningar är uppfyllda blir en uppmaning att ett uttryck ska behandlas som ett kvantifierande begrepp funktionsodugligt och vilseledande. En kvantifierande uttolkning kommer vid sådant förhållande att sakna stöd i lagtextens ordalydelse.

4.2 Resultat

4.2.1 Hur resultaten presenteras

Sökningen ger sammanlagt 109 träffar i IL exklusive ikraftträdandebestämmelser. För varje träff redovisas uttryckets referent samt ett eller ett par nyckelord som talar om vad regeln ifråga handlar om.[24]

I anslutning till inventeringen av respektive uttryck analyseras i vilken utsträckning det är möjligt att konstruera ett kvantifierande begrepp, i förekommande fall efter tolkning.

4.2.2 Så gott som uteslutande

lagrum	**nyckelord**	**referent**
2 kap. 17 §	definition privatbostad	verksamheten i ett företag
7 kap. 5 §	stiftelsers skattskyldighet	verksamheten i stiftelsen
7 kap. 18 §	– ” –	– ” –
17 kap. 24 §	arbete löpande räkning	arvode per tidsenhet, den faktiska tidsåtgången och de eventuella faktiska utgifterna för arbetet
39 kap. 15 §	investmentföretag	verksamhet (förvaltning)
42 kap. 1 §	avdragsrätt i kapital	förvärvsinkomst
43 kap. 14 §	investeraravdrag	verksamhets karaktär av rörelse
59 kap. 16 § (2 ggr)	pensionssparavdrag – ” –	förvärvsinkomst – ” –
62 kap. 4 §	avdrag konstnärer m.fl.	verksamhet
62 kap. 9 § (2 ggr)	allmänna avdrag	förvärvsinkomst

24 De uttryck jag sökt på är *så gott som uteslutande, huvudsakligen, huvudsakliga, huvudsaklig, klart övervägande del, övervägande, väsentligen, väsentliga, väsentlig, betydande, jämförlig inkomstbeskattning, inte obetydlig, inte obetydliga, obetydlig, obetydliga* samt *ringa*.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-09 18:16:56

lagrum	nyckelord	referent
	_ ” _	_ ” _
63 kap. 2 §	grundavdrag	förvärvsinkomst
63 kap. 4 §	grundavdrag	förvärvsinkomst
67 kap. 5 §	jobbskatteavdrag	förvärvsinkomst
67 kap. 9 §	jobbskatteavdrag	förvärvsinkomst
67 kap. 11 §	”RUT-avdrag”	förvärvsinkomst

Det kan konstateras att samtliga ställen i lagtexten där uttrycket *så gott som uteslutande* förekommer är möjliga att tillämpa som kvantifierande begrepp. Referenterna kan genomgående göras mätbara. För referenten förvärvsinkomst behövs inga ytterligare operationer. Referenten verksamheten är däremot inte utan vidare mätbar. Men om den tolkningsvis bestäms i termer av exempelvis omsättning eller resultat så är den det. Detsamma gäller referenten rörelse. Först måste verksamheten karaktäriseras som rörelse. Sedan kan den kvantifieras genom att exempelvis omsättning eller resultat identifieras. Därefter kan storleken av en andel uttryckas i procent eller bråktal.

4.2.3 Huvudsaklig, huvudsakliga, huvudsakligen

lagrum	nyckelord	referent
3 kap. 12 §	personskattskyldighet	var ett fartyg används
7 kap. 3 §	stiftelsers skattskyldighet	inkomsten
11 kap. 23 §	expertskatt	sjukersättning
12 kap. 6 §	traktamente	platser för utförande av arbetet
12 kap. 32 §	avdrag skyddsutrustning	värme, väta och kyla
14 kap. 17 § (2 ggr)	beskattningstidpunkt	skattskyldigs näringsverksamhet
	beskattningstidpunkt	verksamhetens karaktär m.m.
16 kap. 9 §	FoU-avdrag	näringsverksamheten
16 kap. 19 §§	avdrag utländsk skatt	utländsk förmögenhetsskatt
17 kap. 18 §,	försäkringsföretag	avsikt med kontorsfastighet
21 kap. 22 §	skogsskadekonto	skogsintäkter

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-09 18:16:56

lagrum	nyckelord	referent
24 kap. 10 d §	ränteavdragsbegränsn.	skälet till uppkomsten av skuld
24 kap. 10 e § (2 ggr)	– ” –	motiv till skuldförhållande
	– ” –	motiv till förvärv av delägarrätt
24 kap. 10 f § (2 ggr)	– ” –	skäl till skuldförhållande
	– ” –	motiv till förvärv och skuld
25 a kap. 25 § (2 ggr)	fåabfastighet	användningen av fastighet
	– ” –	användningen av lägenhet
27 kap. 3 §	byggnadsrörelse	verksamheten
27 kap. 5 §	– ” –	syftet med fastighetsförvärv
27 kap. 10 §	tomtrörelse	verksamheten
27 kap. 14 §	– ” –	avsedd användning av fastighet
31 kap. 20 (2 ggr)	ersättningsfond	näringsverksamheten
	– ” –	– ” –
31 kap. 24 §	– ” –	– ” –
39 b kap. 6 §	tonnageskatt	användningen av fartyg
42 kap. 16 § (2 ggr)	lex ASEA	verksamhet i företag
	– ” –	– ” –
58 kap. 5 § (2 ggr)	pensionsförsäkring	pensionstyp i försäkringen
	– ” –	försäkrads förvärvsverksamhet

Det är uppenbart att lagstiftarens val av referenser vid användningen av uttrycket *huvudsaklig/huvudsakligen/huvudsakliga* skiljer sig åt från vad som nyss visade sig vara fallet ifråga om *så gott som uteslutande*. För det senare uttrycket används inkomsten och andra förhållandevis lätt kvantifierbara referenter. För det nu aktuella uttrycket huvudsaklig kan en uppdelning göras i tre slags referenter.

För några fall används även här sådant som lätt kan uttryckas på mätbart sätt. Detta gäller den skattskyldiges inkomst, utländsk förmögenhetsskatt, antalet platser för arbetets utförande, pensionstyper i pensionsförsäkring, sjukersättning och skogsintäkter.

För ytterligare några platser i lagtexten där huvudsaklig förekommer

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-09 18:16:56

måste en tolkning göras för att referenten ska kunna formuleras på ett kvantitativt sätt. Detta gäller den skattskyldiges näringsverksamhet, var ett fartyg används, fastighets och lägenhets avsedda användningsområde och försäkrads förvärvsverksamhet. Min bedömning är att detta skulle vara möjligt, i termer av t.ex. omsättning, resultat, yta eller område.

Till den tredje gruppen kan hänföras sådana referenter som överhuvudtaget inte kan bli föremål för kvantifiering, och där följaktligen huvudsakligheten inte med bibehållet krav på logiskt sammanhang kan användas som ett kvantifierande begrepp. Hit hör samtliga de angivna platserna i ränteavdragsbegränsningsreglerna i 24 kap. Detta beror som angivits ovan på att syfte eller bevekelsegrunder inte är mätbara storheter, oavsett om de fastställs på subjektiva eller objektiva grunder. Inte heller hänvisningarna till värme, väta och kyla kan uttryckas i enheter ur vilka 75 % kan identifieras.

4.2.4 Klart övervägande

Uttrycket *klart övervägande del* förekommer i ett lagrum, nämligen 2 kap. 17 §. Det tillkom vid införandet av IL och används för att definiera s.k. äkta bostadsföretag och avses betyda 60 %.[25] I 2 § 7 mom. st. 1 lagen om statlig inkomstskatt användes uttrycket huvudsakligen, men detta byttes mot klart övervägande i syfte ge huvudsaklighetsbegreppet en enhetlig innebörd motsvarande ca 75 %.[26]

För att kvalificeras som äkta ska bostadsföretagets verksamhet till klart övervägande del bestå i att åt sina medlemmar eller delägare tillhandahålla bostäder i byggnader som ägs av föreningen eller bolaget. Verksamheten är alltså referent. Så snart verksamheten definieras i kvantitativa termer är det möjligt att beräkna 60 %. Det rör sig alltså om ett kvantifierande begrepp som konstruerats på ett sätt som har alla förutsättningar att fungera.

4.2.5 Övervägande

lagrum	**nyckelord**	**referent**
2 kap. 8 § (3 ggr)	privatbostad	användning eller avsedd användning av ett småhus
– ” –	– ” –	av en bostadsrätt

25 Se prop. 1999/2000:2 del 2 s. 34.

26 Se prop. 1999/2000:2 s. 505.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-09 18:16:56

lagrum	nyckelord	referent
– ” –	– ” –	av en ägarlägenhet
10 kap. 1 §	hobby	anledning till avyttrings-vinst
14 kap. 17 §	verksamhetsöverlåtelse till staten m.fl.	ägande i bolag
21 kap. 39 §	skogsmedel	verksamheten
25 a kap. 18 §	skalbolag	vissa tillgångar
40 kap. 24 §	hänvisning till 14 kap. 17 §	
49 a kap. 10 §	skalbolag	vissa tillgångar
64 kap. 2 §	sjöinkomstavdrag	fjärrfart
64 kap. 3 §	sjöinkomst	– ” –
64 kap. 6 §	sjöfartsområden	fartygs rörelser
67 kap. 3 §	skattereduktion	fjärrfart

Det framstår som klart att flertalet referenter för uttrycket övervägande kan bli föremål för sådan kvantifiering som medger att en del överstigande hälften identifieras. I flera fall behöver referenten tolkas. Tolkning behövs för att bestämma innebörden av referenter som verksamheten, ägande i bolag (röster eller kapital) samt användningen av en bostad (exempelvis yta eller rymd). Men sådan tolkning är fullt möjlig och är en del av normal juridisk verksamhet. Det går således att genom lagtolkning låta uttrycken avse kvantifierande begrepp i dessa fall.

En svårighet är referenten i 10 kap. 1 § som får uppfattas som anledningen till en hobbyvinst. Men även detta problem borde med hjälp av marknadsvärdeprincipen kunna reduceras till en bevisfråga varvid samtliga hänvisningar till övervägande i IL skulle kunna utgöra kvantifierande begrepp.

Ett annat problem är hänvisningarna i 2 kap. 8 § till den skattskyldiges avsikt att framdeles använda ett småhus, en bostadsrättslägenhet eller en ägarlägenhet som bostad för sig eller sina närstående. Men den referent som måste kunna kvantifieras för att ett kvantifierande begrepp ska kunna konstrueras är inte den skattskyldiges avsikt utan den lokal som avses. Lagregeln tar således inte sikte på den övervägande delen av avsikten utan på den övervägande delen av lokalen. Med detta synsätt kan samma tolkning göras som nämndes ovan, dvs. referenten kan fastställas till exempelvis yta eller rymd.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-09 18:16:56

4.2.6 Väsentlig, väsentliga, väsentligen

lagrum	**nyckelord**	**referent**
2 kap. 8 §	privatbostad	användning eller avsedd användning av två-familjssmåhus
3 kap. 3 §	skattskyldighet	anknytning till Sverige
3 kap. 7 §	skattskyldighet	endast hänvisningar
11 kap. 8 §	förmån i tjänst	betydelse för att den skattskyldige ska kunna utföra sina arbetsuppgifter
11 kap. 19 § (2 ggr.)	förmån av grupplivförs.	förmånens storlek resp. utbetalt belopp
16 kap. 5 §	framtida garantiutgifter	andel av totala garantiåtaganden
16 kap. 25 §	avdrag grupplivförs.	grunder för utbetalning
19 kap. 2 §	reparation byggnad	förändring av byggnaden
24 kap. 10 a §	ränteavdragsbegräns.	inflytande i annat företag
24 kap. 10 d §	– ” –	skatteförmån
24 kap. 10 e §	– ” –	inflytande i annat företag
24 kap. 10 f §	– ” –	skatteförmån
25 a kap. 2 §	näringsbetingade andelar	inflytande i annat företag
25 a kap. 12 §	skalbolagsbeskattning	– ” –
25 a kap. 25 §	bostäder i fåmansför.	– ” –
27 kap. 16 §	slutavyttring tomter	syfte att ge en obehörig skatteförmån
35 kap. 8 §	koncernbidrag	viss näringsverksamhets betydelse från samhällsekonomisk synpunkt
35 a kap. 4 §	koncernavdrag	inflytande i annat företag
39 kap. 15 §	investmentföretag	uppgift att erbjuda riskspridning
40 kap. 17 §	beloppsspärren	ägarförändrings betydelse
49 a kap. 5 §	skalbolag	inflytande i annat företag
49 a kap. 12 §	– ” –	– ” –
56 kap. 6 §	fåmansreglerna	– ” –

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-09 18:16:56

lagrum	nyckelord	referent
61 kap. 12 §	värdering reseförmån	kvalitet i villkor för reseförmån
65 kap. 3 §	skatteberäkning	anknytning till Sverige
67 kap. 14 §	skattereduktion	användning av visst utrymme

På flertalet ställen i IL där uttrycket väsentlig (inklusive angivna böjningar) används är en tolkningsoperation nödvändig om uttrycket ska kunna representera ett kvantifierande begrepp. Den ofta återkommande referenten inflytande i annat företag kan till exempel tolkningsvis ges en innebörd motsvarande viss andel av röstetal eller kapital.

De andra referenter som, för att kunna kvantifieras, måste bli föremål för tolkning är användningen (ytan) i ett tvåfamiljshus, grunder för avdrag för grupplivförsäkringspremie, skatteförmån i ränteavdragsbegränsningsreglerna, viss näringsverksamhets betydelse från samhällsekonomisk utgångspunkt, riskspridningens betydelse inom ramen för investmentföretag, ägarförändringens betydelse för tillämpligheten av beloppsspärren, samt hänvisningen i reglerna om utvidgat reparationsbegrepp till väsentlig förändring av byggnaden.

En konstruktion av kvantifierande begrepp är i dessa fall möjlig genom att schabloner fixeras i rättspraxis. En skatteförmån kan exempelvis anses vara tillräckligt stor om en jämförelse med annat förfarande visar på tillräckligt stor skillnad, riskspridning kan sättas i relation till samlat innehav, en näringsverksamhet som omsätter visst belopp kan anses ha tillräcklig samhällsekonomisk betydelse osv. Observera att jag inte hävdar att samtliga dessa lagrum är avsedda att fixera kvantifierande begrepp, eller att så sker i praxis. Min slutsats är endast att detta är möjligt. Tvärtom framgår det i flera fall tydligt av rättskällorna att någon kvantifiering inte är avsedd.[27]

Några av lagrummen där väsentlighetsrekvisitet ingår är svårare än andra att använda för konstruktion av kvantifierande begrepp. Enligt 61 kap. 12 § ska reseförmån värderas enligt en för den skattskyldige mer förmånlig metod, om reseförmånen är förenad med vissa inskränkande villkor. För att villkor ska anses inskränkande ska de bland annat vara väsentligt sämre än för resor som säljs på den allmänna marknaden. Det är svårt att tolkningsvis ge ordet ”villkor” en kvantitativ innebörd, men det

27 Detta gäller exempelvis hänvisningen till väsentlig förändring av byggnad i 19 kap. 2 §.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-09 18:16:56

är inte omöjligt. Eftersom den aktuella lagregeln särskilt talar om tid och platstillgänglighet skulle uttrycket kunna ges en innebörd som exempelvis knyter an till en väsentlig (40 %) andel av totala antalet avgångar och platser.

Mer problematiska är hänvisningarna i 3 kap. 3 § och 65 kap. 3 § till väsentlig anknytning till Sverige. Men det står å andra sidan klart att uttrycket inte är avsett att motsvara ett kvantifierande begrepp. Bedömningen är i stället tänkt att vara kvalitativ, något som framgår av uppräkningen i 3 kap. 7 §.

I två fall används uttrycket väsentlig utan att någon kvantifiering tycks vara möjlig. Enligt 11 kap. 8 § är en förmån som består av tjänst eller vara skattefri, om den är av väsentlig betydelse för att den skattskyldige ska kunna utföra sina arbetsuppgifter. Det är knappast möjligt att generellt fastställa att varor eller tjänster till 40 % motsvarar, respektive inte motsvarar, nödvändiga betingelser för att anställda ska kunna utföra sina arbetsuppgifter.

Vid slutavyttring i enkel tomtrörelse är huvudregeln att avyttringen inte ingår i tomtrörelsen. Denna regel, som normalt är förmånlig för den skattskyldige, gäller dock enligt 27 kap. 16 § stycke 3 inte, om avyttringen kan antas ha skett väsentligen i syfte att ge en obehörig skatteförmån till den skattskyldige eller förvärvaren eller till någon som en av dem har intressegemenskap med. Som framgått av det föregående är det inte möjligt att kvantifiera någons bevekelsegrunder. Detta gäller oavsett om dessa fastställs på subjektiva eller på objektiva grunder.

4.2.7 Betydande

lagrum	**nyckelord**	**referent**
11 kap. 22 §	expertskatt	rekryteringsmöjligheter i Sverige
16 kap. 5 §	garantiutgifter	avdrags storlek
17 kap. 31 §	pågående arbete	bristande intäktsredovisning
21 kap. 26 §	skogsskadekonto	andel av skogsbestånd
25 kap. 12 §	”fastighetsfållan”	användning av fastighet
57 kap. 3 §	3:12-reglerna	delägares m.fl. verksamhet
57 kap. 4 §	– ” –	– ” –
57 kap. 5 §	– ” –	ägarandel
57 kap. 5 §	– ” –	delägares m.fl. verksamhet
57 kap. 36 §	– ” –	närståendes verksamhet

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-09 18:16:56

Uttrycket betydande används i de allra flesta fall på ett sätt som utan större svårigheter medger en precisering i form av ett kvantifierande begrepp. Det behövs i princip bara enklare tolkningsoperationer. Referenterna bristande intäktsredovisning, andel av skogsbestånd och användningen av en fastighet kan utan större svårighet kvantifieras i exempelvis belopp, markyta, beräknat virkesbestånd eller golvyta.

I 3:12-reglerna förekommer uttrycket betydande i två skepnader. Det används ända sedan skattereformen 1990 som bestämning av det kvantifierande begreppet med innebörden 30 % ägarandel i utomståenderegeln i 57 kap. 5 §. De ställen i 3:12-reglerna där betydande refererar till delägares och närståendes verksamhet är svårare att kvantifiera, men inte omöjliga. Det är t.ex. fullt möjligt att låta uttrycket svara till antal nedlagda arbetstimmar.[28]

Till sist kan konstateras att uttrycket betydande i expertskattereglerna refererar till relevanta rekryteringsmöjligheter i Sverige. Denna konstruktion medger knappast någon kvantifiering, men någon sådan torde inte heller vara aktuell.

4.2.8 Övriga – Inte obetydlig, obetydlig och ringa

lagrum	**nyckelord**	**referent**
22 kap. 4 §	ringa tjänsteuttag	tjänstens värde
27 kap. 8 §	uttag byggnadsrörelse	värdet av uttagna varor
33 kap. 16 §	räntefördelning	kapitaltillskott
61 kap. 11 §	värdering av bilförmån	förmånens omfattning
61 kap. 19 §	justering förmånsvärde	dispositionen för privat körning
61 kap. 21 §	– ” –	storlek ”annan ersättning”
62 kap. 4 §	allmänt avdrag	verksamhets intäkter
66 kap. 20 §	ackumulerad inkomst	inventariers omfattning
67 kap. 13 §	RUT-avdrag	barnpassnings karaktär

Det vill synas som om samtliga hänvisningar som görs med hjälp av uttrycken obetydlig, inte obetydlig och ringa, samt med relevanta böjningar

28 Se RÅ 2007 ref. 15 där endast ca 2,5 timmar per år lades ner på verksamheten och den skattskyldige inte ansågs verksam i betydande omfattning. Det är dock oklart var gränsen går och vilken betydelse antalet timmar kan tänkas ha.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-09 18:16:56

av dessa ord, refererar till sådana företeelser som med hjälp av enklare tolkningsoperationer kan blir föremål för kvantifiering. Således är det möjligt att genom lagtolkning och subsumtion fastställa ett värde av en tjänst eller av uttagna varor, kapitaltillskott, viss ersättning, och verksamhetens intäkter.

Något svårare men inte omöjligt är det att med hjälp av en schablon kvantifiera en förmåns omfattning, dispositionsrätt m.m. Det största problemet torde vara den RUT-avdragsbestämmelse i 67 kap. 13 § punkt 5, enligt vilken som hushållsarbete räknas barnpassning som inte i mer än ringa omfattning innefattar hjälp med läxor samt hämtning och lämning i olika sammanhang. Men det är naturligtvis möjligt att ur exempelvis den totala tid som läggs ner på barnpassningen ta 5 % och undersöka hur denna använts.

Slutsatsen blir att samtliga de aktuella uttrycken brukas i IL på ett sätt som medger att de används som kvantifierande begrepp.

5 REFERENSER TILL SÅDANT SOM INTE GÅR ATT KVANTIFIERA

Sökningen gav sammanlagt 109 träffar i IL. I de flesta fall visade sig de referenter som angavs vara möjliga att kvantifiera, i förekommande fall efter tolkning. För dessa fall är det således möjligt att låta de använda uttrycken avse kvantifierande begrepp.

Men på åtminstone åtta ställen i IL hänvisar uttrycket i fråga till en referent som inte är kvantifierbar.[29] Frågan blir då om en användning som kvantifierande begrepp ändå har varit avsedd eller kommit till uttryck i rättstillämpningen.

I ränteavdragsbegränsningarna i 24 kap. 10 a–f §§ IL återfinns hänvisningar till bland annat ”huvudsakligen affärsmässiga skäl.” Att precisera 75 % av någons bevekelsegrunder går inte, knappast ens om dessa identifieras på objektiva och närmast schablonmässiga grunder. Men uttalanden i motiven visar att detta inte heller är avsikten. Det konstateras i propositionen att huvudsaklighetskriteriet normalt svarar mot 75 % i IL. Men detta nyanseras i meningen efter: ”Det kvantifierade uttrycket tas in i regeln för att det klart ska framgå att undantaget bara ska tillämpas om de

29 Härtill kommer minst två där det dock förefaller uppenbart att användning som kvantifierande begrepp inte varit avsedd, nämligen användningen av uttrycket betydande i expertskattereglerna och reglerna om väsentlig anknytning.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-09 18:16:56

affärsmässiga motiven – vid sidan om eventuella skatteeffekter – är klart överordnade övriga skäl för transaktionerna. Det krävs dock inte enbart affärsmässiga skäl för att undantaget ska få tillämpas."[30] Det tycks alltså vara en okvantifierad värdering av styrkan i skälen som man är ute efter.

Det förefaller alltså inte som om de som arbetat med att utforma lagtexten levt i den föreställningen att skäl verkligen kan mätas. Inte heller HFD har gett uttryck för något sådant synsätt.[31] Det kan ändå tyckas olämpligt att blanda in uttrycket huvudsakligen i de synnerligen obestämda och svårtillämpade ränteavdragsbegränsningarna. Flera remissinstanser visade i sina svar nämligen att de trodde att reglerna förutsatte att skäl kunde kvantifieras.

Hur det blir i framtiden vet vi inte. När detta skrivs har propositionen med förslag till anpassning av regelverket till unionsrätten (ATAD-direktivet) ännu inte kommit.

En förmån i tjänst som är av väsentlig betydelse för arbetet kan vara skattefri enligt 11 kap. 8 §. Inte heller här kan man i motiven spåra någon föreställning om att ett kvantifierande begrepp skulle avses. Tvärtom görs beträffande väsentlighetskravet ett principiellt uttalande av kvalitativ innebörd: "Det bör krävas att betydelsen är påtaglig utan att varan eller tjänsten behöver vara direkt nödvändig för arbetets utförande."[32]

Det finns ytterligare två ställen i IL där ett av de aktuella uttrycken uppenbarligen syftar på något som inte går att kvantifiera. Rätten till avdrag under tjänst för viss skyddsutrustning förutsätter att denna behövs av huvudsakligen klimatmässiga skäl.[33] Jag har inte kunnat finna något uttalande som indikerar en föreställning om att uttrycket skulle avse ett kvantifierande begrepp. I stället får det uppfattas i enlighet med sin allmänspråkliga innebörd, dvs. *mycket viktig, dominerande*. Vid slutavyttring i enkel tomtrörelse hänförs enligt 27 kap. 16 § resultatet till kapitalvinst, förutsatt att inte syftet väsentligen har varit att åstadkomma en obehörig skatteförmån. Eftersom en kvantifiering av syfte är omöjlig är man även här hänvisad till att uppfatta uttrycket med en kvalitativ innebörd. Tänkbara synonymer till väsentligen är *grundläggande, central, avgörande, mycket viktig* eller *sub-*

30 Prop. 2008/09:65 s. 68.

31 Se de förhållandevis utförliga kommentarerna i HFD 2011 ref. 90.

32 Prop. 1994/95:182 s. 44.

33 I anvisningspunkt 5 till 33 § kommunalskattelagen användes formuleringen "i huvudsak".

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-09 18:16:56

stantiell. Inte heller i detta fall finns tecken på att lagstiftaren eller rättstillämparen menat att en kvantifiering varit möjlig.

6 AVSLUTNING

Undersökningen har utvärderats löpande och här ska endast erinras om att de uttryck som undersökts, och som ofta används för att precisera kvantifierande begrepp, förekommer på ett mycket stort antal ställen i IL. Uttrycken används ibland för att åstadkomma kvantifieringar och ibland i enlighet med sin vanliga allmänspråkliga innebörd. Rättsanvändaren är hänvisad till att för varje enskilt ställe i lagtexten undersöka rättskällorna i syfte att utröna vad uttrycket avser.

Det finns inget som tyder på att lagstiftaren eller rättstillämparen försökt förmedla en falsk föreställning om att allt går att kvantifiera.[34] Tvärtom förekommer i motivuttalanden om bland annat ränteavdragsbegränsningarna nyanserande uttalanden som visar att en kvalitativ användning av respektive uttryck är avsedd.

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

34 I själva verket uppmärksammas behovet av referent i förarbetena till IL, se prop. 1999/2000:2 s. 505.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-09 18:16:56